

PROF. DR. NİHAT EDİZDOĞAN'A ARMAĞAN

Editörler:

Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

 **E K İ N**
Basım Yayın Dağıtım

2018

© 2018 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yayınevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 0607-16-008681

ISBN: 978-605-327-688-3

Sayfa Düzeni / Kapak Tasarımı: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Baskı ve Cilt:

Stüdyo Star Ajans Ltd. Şti.

Alaaddinbey Mah. 634. Sk.

NİLTİM Ayaz Plaza No: 24

Tel. (0224) 249 33 20

Sertifika No: 15366

Baskı Tarihi: Temmuz 2018

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.

Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA

Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37

Fax.: (0.224) 223 41 12

e-mail: info@ekinyayinevi.com

www.ekinyayinevi.com

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA TANIK İFADELERİNDE TEŞMİL UYGULAMASI

Doç. Dr. Özgür BİYAN*

I. GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi esas itibariyle beyan üzerine tarhiyat yöntemine dayanan bir sistemdir. Sistemin sağlıklı işleyebilmesi için de mükelleflere defter ve belge düzenine ilişkin önemli ödevler ve sorumluluklar verilmiştir. İdare de ancak iyi bir denetim mekanizması ile yapılan beyanları kontrol edebilir ve sistemin sağlıklı işlemlerini sağlayabilir. Mükellefler beyanlarına, vergi inceleme elemanları ise tarhiyatlara dayanak teşkil eden işlemlerini öncelikle belgelerle ispatlayarak ortaya koymakla yükümlüdür. Önemli olan yapılan işlemin ya da ileri sürülen vakıanın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasıdır. Gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması sırasında uyulması gereken ana kurallar Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 3/B’de düzenlenmiştir. Buna göre “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”. Çok önemli amir hükümler içeren söz konusu düzenleme ispat ve delil konusunda bazı sınırlandırmalar da getirmiştir. Bunlardan biri de tanık ifadesidir.

“Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi” delil olarak kullanılamayacaktır. Buradaki “tabii” ve “açık” ifadesi ayrı bir

* Bandırma Onyedİ Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.

tartışma konusu olmakla birlikte uygulamada tanık ifadeleri ile ilgili "teşmil" yönteminin kullanıldığı görülmektedir. Vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından bir mükellef üzerinde denetim yaparken, zaman zaman söz konusu mükelleften alım yapan bir kısım alıcıların ifadesine başvurulduğu, bu alıcıların ifadelerinden yola çıkılarak tarhiyatlar yapıldığı dikkat çekmektedir. Bu tip durumlarda yapılan tarhiyatların sağlıklı olup olmadığı tartışmalı hale gelebilmekte, yargıya taşınabilmekte ve ispat yükünün yerine getirilmesi açısından eleştiri konusu yapılabilmektedir. Bu çalışmada vergi incelemelerinde kullanılan tanık ifadelerinde teşmil konusu yargı kararları ve doktrindeki görüşler çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

II. VERGİ HUKUKUNDA ŞAHİT İFADESİNE YÖNELİK TEMEL KURALLAR

A. Türk Hukukunda Tanık

Tanık (şahit) bir davada olayın ispatı için, geçmişte gerçekleşen hususlar hakkında beş duyusu ile edindiği bilgileri ve gözlemlerini mahkemede beyan eden üçüncü bir kişidir¹. Tanık kanaatini açıklamaz ve yorum yapmaz². Tanık olay hakkındaki bilgilerini bazen doğrudan doğruya gördüklerine dayandırdığından "görgü tanığı" adını da almaktadır³. Kural olarak herkes tanıklık etmek zorundadır (Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) m.245). Bu zorunluluk tanık olarak yapılan davet üzerine mahkemeye gelmeyi, tanıklık etmeyi ve yemin etmeyi kapsar. Tanık meşru bir mazereti olmaksızın gelmezse para cezasına mahkûm edilir ve ayrıca duruşmanın ertelenmesinden doğan yargılama giderlerine mahkûm edilebilir ve tanığın zorla getirilmesine karar verilebilir (HMK. m.245). Mahkemeye gelip de cevaptan veya yeminden kaçınan tanık cezalandırılır (HMK m.253).

¹ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, 15.b, Beta Yayınları, İstanbul, Kasım 2006, s.614.
² Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım; *Medeni Usul Hukuku Esasları*, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2006, s.380.
³ İlhan Akbulut, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık ve Tanıklıktan Çekinme", *Türk İdare Dergisi*, Sayı:413, (Aralık 1996), s.101.

Ceza Muhakemesi Hukuku açısından da durum aynıdır. Tanık, tanıklık etmek veya ileride tanıklığı sırasında diyecekleri hususunda ifade vermek üzere çağrı kâğıdı ile çağrılır (Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) m.43). Mazeretini bildirmeksizin gelmeyen tanık zorla getirilir. Gelmemenin sebep olduğu giderlere mahkûm edilir. Zorla getirilen tanık evvelce gelmemesini haklı gösterecek sebepleri sonradan bildirirse aleyhine hükmedilen giderler kaldırılır. Bu sonuçlar davet yazısında da belirtilir (CMK.m.44). Ceza Muhakemesi açısından tanık beyanda bulunmaya ve bildiklerini söylemeye mecburdur. Beyanda bulunmak istemeyen tanık hakkında veya yeminden çekinen tanık hakkında, yasal sebebe dayanılmadığı durumlarda hüküm verilinceye ve her halde üç ayı geçmemek üzere disiplin hapsi verilebilir (CMK.m.60).

Bazı kişiler için tanıklık zorunluluk arz etmez. HMK'nın 248. maddesine göre tarafların yakını durumundaki, iki tarafın birinin nişanlısı, aralarında evlilik bağı kalmamış olsa bile iki taraftan birinin eşi, iki taraftan birinin usul ve fûru tanıklıktan imtina edebilir. Ancak bunlar tahdidi olarak kanunda düzenlendiğinden bunlar dışındaki kişiler, örneğin daha uzak akrabalar tanıklıktan imtina edemezler. Tanıklıktan çekinme durumunda ilgili kimse gerekçesini ve delilini dinleneceği günden önce zabıt kâtibine yazdırmak suretiyle sözlü olarak veya yazılı olarak mahkemeye bildirmek zorundadır. Bu durum taraflara tebliğ edilir. Daha sonra tanığı göstermiş olan taraf bunu kabul ederse mahkeme inceleme yapmaksızın imtinaya onay verir. Ancak ilgili taraf bu çekinmeyi kabul etmezse bu durumda mahkeme iki tarafı dinleyip tanıklıktan çekinme hakkında karar verir (HMK m.252). Tanık beyanında cebir, hile gibi metotlar kullanılması kanuna aykırıdır. Bu yollarla elde edilen beyanlar, irade unsurunun mevcut olmadığı sebebine dayanılarak hukuk bakımından yok sayılmaktadır⁴.

Tanık taraflarca gösterilir. Mahkeme tarafların göstermediği kişileri kendiliğinden tanık olarak dinleyemez⁵. İddia ve savunmasını tanıkla ispat etmek isteyen taraf ilk önce tanıkların hangi husus hakkında dinleneceklerini

⁴ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s.622.

⁵ Kuru, Aslan ve Yılmaz, s.497.

mahkemeye bildirir (HMK m.240). Daha sonradan ikinci bir liste verilemez (HMK m.240/2). Ancak bu kural taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalar içindir. Buna karşılık kendiliğinden araştırma (re'sen araştırma) ilkesinin uygulandığı davalarda ikinci bir tanık listesi verilebilir⁶.

Tanıklar usulüne uygun davet edildikten sonra (HMK m.243), mahkemede dinlenecekleri aşamaya gelinmektedir. Genel kural davaya bakan mahkemede tanıkların dinlenmesidir (HMK. m.259). Tanık bizzat yargıç tarafından sorguya çekilir ve bildiklerini sözlü olarak anlatır, yazılı not veya açıklama veremez (HMK.m.261). Yargıç tanıklık sırasında tanığın yalan yere ifade verdiği veya menfaat sağlayarak tanıklık yaptığı hakkında güçlü delil ve belirtiler görürse derhal tutanak düzenler ve Cumhuriyet Savcılığına bildirir. Yalan tanıklık Türk Ceza Kanunu uyarınca suçtur (TCK.m.272). Yalan tanıklıktan mahkûm edilen tanığın olması durumunda yargılamanın iadesi istenebilir (HMK.m.375/1-e).

Tanıklık takdiri bir delildir. Bu nedenle yargıç tanıkların ifadeleri ile bağlı değildir. Ancak neden tanığın beyanına değer verilmediğinin belirtilmesi gerekçeli olarak açıklanır⁷. Ceza hukukunda çoğunlukla bir vakıanın ispatı tanık ifadeleri ile gerçekleştiğinden, tanık medeni yargılamadakine nazaran daha kuvvetli bir delildir⁸. Tanık delili doktrinde çeşitli açılardan eleştiri konusu yapılmış ve zayıf bir delil türü olduğu yönünde eleştirilmiştir⁹.

⁶ Kuru, Aslan ve Yılmaz, s.498.

⁷ Kuru, Aslan ve Yılmaz, s.501.

⁸ Akbulut, s.99.

⁹ Mustafa Reşit Belgesay, *Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:121, (Hukuk Fakültesi Doktora İhtisas Kurları Serisi, No:1), Güvem Basımevi, İstanbul, 1940, s.102; Akbulut, s.101; Selami Şengül, "Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", *Maliye Dergisi*, Sayı:47, (Eylül-Ekim 1980), s.74; Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", *Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan*, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:81, İzmir, 1997, s.459.

B. Türk Vergi Hukukunda Tanık

Tanık (şahit) beyanı genel kural itibariyle vergi yargılaması hukukunda geçerli bir delildir¹⁰. Ancak tanık beyanlarının vergiyi doğuran olayla tabii ve açık bir ilgisinin bulunması şarttır (VUK.m.3/B)¹¹. Bu hüküm vergi hukukunda “tesadüfî tanık” kullanımını ceza hukukundan farklı olarak tümüyle kaldırmaktadır¹². Çünkü tanık ifadelerinin delil değerini sınırlayan hüküm vergi hukukuna özgüdür. HMK’da tanık ifadesinin delil olarak kabul edildiği ve tanıkla ispat yasağının bulunmadığı durumlarda, tanığın olayı bilmesinin rastlantısal olması delil değerini ortadan kaldırmamakta, yalnızca tanık ifadesinin yargıç tarafından takdirinde göz önünde tutulmaktadır¹³. Vergi hukuku alanında tanık ifadesi için böyle bir sınırlandırmaya gidilmesi, yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir¹⁴. Diğer yan-

¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 16.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2008, s.204; Şengül, s.120; Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s.54; Sadık Kırbaş, “Vergi Yargısında Kanıtlama”, *Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan*, Aybay Yayınları, Yayın No:15, Hukuk Dizisi:7, İstanbul, 1996, s.191; Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2.bası, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997, s.143; Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 2007, s.706; Veysi Seviğ, “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, *Mali Çözüm*, Sayı:6, (Ağustos 1991).

¹¹ Bu konudaki tartışmalar için bkz. Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, ss.159-162.

¹² Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001, s.85; Kaneti, s.54; “Müşterilerin kendi kayıtlarına uymayan ifadelerine itibar edilemez”, Dnş. 4. D., T:24.08.1986, E:1985/5206, K:1986/1684 sk., Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Nisan 2006, s.76.

¹³ Gülşen Güneş, “Vergi Hukukunda Deliller”, *Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer’e Armağan*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LII, Sayı:1-4, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1987, s.491.

¹⁴ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s.62; Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.241; Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, *Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan*, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:81, İzmir,

dan gerekli şartları taşıyan tanık ifadesinin tek başına yeterli bir delil olduğu da ileri sürülemeyecektir. Çünkü belge ve kayıt düzeninin esas olduğu bir alanda tanık ifadesi, yapılan işlemleri ancak destekleyici bir niteliğe sahiptir¹⁵. Türk vergi hukukunda tanık ifadesine ilişkin sınırlamanın gereksiz olduğunu ileri süren görüşler olduğu gibi¹⁶, bu sınırlamanın yerinde olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır¹⁷.

Vergi yargısında duruşmalarda (İYUK. m.17) kural olarak tanık dinlenilmemektedir. Tek istisnası VUK. mükerrer 378. maddesinde yer alan düzenlemedir. Buna göre Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu malî müşaviri veya muhasebecisini dinleyebilir. Yasal düzenleme gereği inceleme elemanlarının dinlenme taleplerinin dikkate alınması yargıcın takdirine bağlıdır¹⁸.

VUK kapsamındaki sınırlamalar ile tanıklığın zayıflığı ve güvensizliği¹⁹ vergi hukukunda önemli ölçüde giderilmiştir. Çünkü vergi hukukunda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olmayan tanık beyanına delil niteliği tanınmamaktadır. Ancak yine de vergi hukukunda tanık takdiri bir delildir. Diğer deyişle yargıcı kesin olarak bağlamamaktadır. Ayrıca tanık delilinin diğer delillerle de desteklenmesi gerekir²⁰.

1997, s.463; M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.428.

¹⁵ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006, s.87; Şengül, s.81.

¹⁶ Özbacı, s.73.

¹⁷ Karakoç, Tanık Beyanı, s.463.

¹⁸ Veysi Seviğ, "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", *Vergi Dünyası*, Sayı:59, (Temmuz 1986).

¹⁹ Kızılot ve Kızılot, s.706; Akbulut, s.101.

²⁰ Dnş. 4. D., T:28.09.1989, E:1988/1356, K:1990/2491 sk. ve T:24.11.1999, E:1999/1323, K:1999/4273 sk., aktaran Övül Çölgezen, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:334, (Haziran 2009).

III. TANIK BEYANLARINDA TEŞMİL

Teşmil, kapsamına almak, yaymak, genişletmek anlamına gelen²¹ bir kelimedir. Teşmil uygulamasında, bir mükellef nezdinde yapılan incelemede satış faturalarının doğruluğu için alıcılarının tümünün ifadelerine başvurmak yerine, içlerinden bazılarının ifadelerine başvurularak, yapılan satışların “geneli üzerinde” karar verilmekte ve buna göre tarhiyat yapılmaktadır. Bu da teşmil uygulanması durumunda bir mükellef hakkında yapılan tarh işleminin ne kadar sağlıklı olabileceği sorusunu akla getirmektedir.

Danıştay kararlarında emtia alıcısının²², faiz karşılığı borç alan kişinin²³, hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin²⁴, kiracının²⁵, muhasebecinin²⁶, işyerinde çalışan işçinin²⁷, taşıt sürücüsünün²⁸, komisyoncunun²⁹ tarafı bulunduğu hukuki muamele veya ilişki dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilgisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Diğer yandan yükümlülerle ilişkide bulunan ve yükümlü ile aralarında herhangi bir husumet bulunmayan kimselerin inceleme elemanı tarafından tutanakla tespit edilen ve birbirini teyit eden ifadelerinin delil olarak kullanılabileceği de Danıştay’ın yerleşik hale gelmiş kararlarında da ifade edilmektedir³⁰. Bu yaklaşım bir mükellef-

²¹ *Türk Dil Kurumu Online Sözlük*, www.tdk.gov.tr, (05.06.2009).

²² Dnş. 3. D., T:28.02.1987, E:1984/1536, K:1985/1658 sk., Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat-VI”, *Maliye Postası*, Sayı:236, (Ağustos 1990), s.55. Dnş. 4. D., T:07.06.1985, E:1984/1536, K:1985/1658 sk., Karakoç, Delil Sistemi, s.151, (dipnot 201). Dnş. VDDK, T:15.03.2002, E:2002/12, K:2002/101 sk., Veysi Seviğ ve A. Bumin Doğrusöz, “Yabancı Ulaştırma Şirketlerinin Yurtdışı Hâsılat Nasıl Hesaplanır”, *Referans Gazetesi*, 01.04.2009.

²³ Dnş. 3. D., T:25.03.1987, E:1986/1875, K:1987/812 sk., Candan, s.55.

²⁴ Dnş. 3. D., T:13.05.1987, E:1986/3625, K:1987/1255 sk., Candan, s.56.

²⁵ Dnş. 3. D., T:01.12.1987, E:1986/3250, K:1987/2717 sk., Candan, s.56.

²⁶ Dnş. 3. D., T:22.06.1988, E:1987/2954, K:1988/1858 sk., Candan, s.56.

²⁷ Dnş. 4. D., T:07.12.1988, E:1988/2042, K:1988/4360 sk., Candan, s.56.

²⁸ Dnş. 3. D., T:19.11.1987, E:1986/3234, K:1987/2632 sk., Candan, s.56.

²⁹ Dnş. 3. D., T:19.11.1987, E:1986/2886, K:1987/2624 sk., Candan, s.56.

³⁰ Dnş. 4. D., T:28.09.1990, E:1988/1356, K:1990/2491 sk.; “... Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde taraf olan ve verdikleri ifadelerde herhangi bir çıkarı bulunmayan kişilerin yazılı ve sözlü beyanlarının maddi delil olarak kabulüne...”, Dnş. 4. D., T:13.03.1978, E:1977/3061, K:1978/852; T:10.02.1978, E:1977/2059, K:1978/422; T:25.10.1978, E:1978/1293, K:1978/3229 sk.; “Bizzat olayın içinde

ten alıcı pozisyonunda olan kişilerin ifadesine tarh işlemlerine dayanak olması açısından başvurulmasının mümkün olduğu yönündedir.

Alıcı ifadelerinin Danıştay tarafından değerlendirilmesinde temel anlamda farklı durumlar için farklı değerlendirme yapıldığı, her olayın kendine has bir şekilde değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır³¹:

- Alıcıların tümünün, mükellef aleyhine yanlış beyanda bulunamayacakları³², dolayısıyla tüm alıcıların ifadesi birbirini destekliorsa tarha kabul edilebileceği,

- Alıcıların bir kısmının mükellef aleyhine, bir kısmının da mükellef lehine karar vermeleri³³ durumunda kıyas yoluna gidilemeyeceği ve tarhiyata temel olamayacağı,

- Alıcılarla mükellef arasında ihtilaf (uyuşmazlık) bulunması halinde verilen ifadelerin³⁴ tarh işlemine temel teşkil edemeyeceği,

- Alıcı ile satıcının ortak menfaatlerinin bulunduğu durumlarda alıcı ifadelerinin³⁵ tarh işlemine temel teşkil edemeyeceği yönündedir. Dolayısıyla

olan ve hep birden yükümlü aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddi delil olarak itibar edilmesi gerekir", Dnş. 4. D., T:23.02.1981, E:1980/3390, K:1981/523 sk., "Buna karşılık husumetten kaynaklanabilen salt soyut iddialar yeterli sayılmaz", Dnş. 13. D., T:08.02.1979, E:1979/898, K:1979/202 sk., aktaran, Karakoç, Tanık Beyanı, s.456 (dipnot 4). Ayrıca bkz. Dnş. 4. D., T:2302.1979, E:1978/1963, K:1979/460 sk., Dnş. 13. D., T:17.03.2004, E:2001/821, K:2004/697 sk., aktaran Övül Çölgezen, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:334, (Haziran 2009).

³¹ Recai Dönmez, "Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri", *Yaklaşım*, Ocak 2004, Sayı:133.

³² Dn. 4. D.'nin, 19.03.1979 tarih ve E. 1978/266, K. 1979/741 sayılı; 07.06.1985 tarih ve E. 1984/1536 sayılı; 05.05.1982 tarih ve E. 1982/778, K. 1982/1958 sayılı; 22.02.1978 tarih ve E. 1977/2537, K. 1978/600 sayılı kararları, Dönmez, a.g.m.

³³ Dn. 4. D.'nin, 19.12.1984 tarih ve E. 1984/1487, K. 1984/4594 sayılı; Dn. 9. D.'nin, 17.02.2000 tarih ve E. 1999/1453, K. 2000/484 sayılı; Dn. 4. D.'nin, 07.04.1982 tarih ve E. 1982/656, K. 1982/1119 sayılı kararları, Dönmez, a.g.m.

³⁴ Dn. 3. D.'nin, 15.04.1997 tarih ve E. 1996/900, K. 1997/1429 sayılı Kararı, Dn. 4. D.'nin, 23.02.1979 tarih ve E. 1978/1693, K. 1979/460; Dn. 4. D.'nin, 16.01.1979 tarih ve E. 1979/1433, K. 1979/141 sayılı kararı, Dönmez, a.g.m.

la temel mantık alıcı ifadelerinin hepsinin alınması durumunda ve birbirini tam olarak desteklediğinde ancak tek başına tarh işleminin dayanağını teşkil edeceği yönündedir. Örneğin Danıştay “mükellefle münasebette bulunan, diğer bir deyişle bizzat olayın içinde bulunan ve hep birden mükellef aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere itibar edilmesinin zorunlu olduğuna”³⁶ karar vermiştir.

Başka bir Danıştay kararına göre, “alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeniyle husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkün görülmektedir. Maddi delil niteliği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Burada ise gerçeğe gölge düşürecek ilişkiden dolayı, alıcı ifadelerini sağlıklı kabul etmeye olanak bulunmamaktadır”³⁷.

Danıştay öte yandan bazı kararlarında noter senedi ve faturaya dayalı olarak yapılan satış işleminde, verilen alıcı ifadelerinin maddi delil niteliğinde olmadığı hükmüne varmış ve tarhiyatı kaldırmıştır³⁸. Bazı görüşlere göre bu şekilde karar alınması doğru değildir. Çünkü uygulamada özellikle alıcılar tapu harcı ve taşıt alım vergisi gibi mali sorumlulukları noksan yerine getirme güdüsüyle, özellikle motorlu kara taşıtları veya gayrimenkullerde olduğu gibi noter senedine dayansa dahi satış bedelini düşük göstererek gerçeğe aykırı beyanlarda bulunabildikleri³⁹ bu nedenle noter senedi ya da fatura olsa bile yeri geldiğinde tanık ifadelerinin kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Lakin bu görüşe bazı açılardan katılmak zordur. Alıcı ve satıcının “daha az mali yükümlülük amacıyla” muvazaalı (peçeleme) bir şekilde işlem yapması ve bu işleme göre resmi işlemleri tamamlaması sonra da gerçek bu değil denmesi suiistimale açık kapı bırakabilecektir. Bu durumda tam ters açıdan bakıldığında işlem gerçeğe dayansa bile kötü niyetli biri sonradan

³⁵ Dn. 4. D.’nin, 12.05.1987 tarih ve E. 1985/3655, K. 1987/1736 sayılı Kararı, Dönmez, a.g.m.

³⁶ Dn. 4. D.’nin 22.02.1978 tarih ve 1977/2537 sayılı kararı, M. Aykut Kelecioğlu, “Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri”, Yaklaşım, Sayı: 100, Nisan 2001.

³⁷ Dn. 4. D.’nin 22.02.1978 tarih ve 1977/2537 sayılı kararı, Kelecioğlu, a.g.m.

³⁸ Dn. 4. D.’nin 25.11.1974 tarih ve 1973/4481 sayılı ve Dn. 4. D.’nin 18.12.1979 tarih ve 1979/2360 sayılı Kararları; Kelecioğlu, a.g.m.

³⁹ Kelecioğlu, a.g.m.

verdiği bir ifade ile noter senedi ya da fatura gibi resmi bir belgede yazan miktar ya da ifadeleri çarpıtırabilecek ve karşı tarafa her zaman zarar verebilecektir. Dolayısıyla noter senedi ve fatura gibi resmi belgeleri doğru kabul etmek yazılı delil sisteminin bir gerçeğidir. Aksi durumda tanık ifadesi tüm resmi senetlerin önüne geçebilecek hale gelebilir. Dolayısıyla noter senedi veya fatura gibi resmi belgelerle uyumlu olmayan tanık ifadeleri mutlaka farklı delillerle desteklenmedikçe tek başına delil olarak kabul edilmemelidir.

Alıcı ifadelerine dayanılarak yapılan tarhiyatlarda Danıştay'ın bazı kararlarında genel olarak olayın içindeki "müşteri sayılarına" bakılarak, miktarra göre de karar verdiği fark edilmektedir. Örneğin bir kararda 27 adet otobüs alıcısının, faturada yazılı bedelden daha yüksek ödeme yaptıklarına ilişkin ifadelerinin, kıyas yoluyla sayısı 214 olan alıcılara hiçbir dayanak olmaksızın uygulanmak istenmesinin vergi mevzuatına ve vergi adalet ilkelerine ters düştüğüne karar vermiştir⁴⁰. Bir başka kararda ise 47 alıcıdan 15'inin verdiği ifadenin kıyaslama yoluyla diğer alıcılara da yaygınlaştırılabileceğine hükmetmiştir⁴¹. Başka bir kararda ise "28 adet daire satışının tespitinde 5 alıcının ifadesini"⁴² re'sen tarhiyat için yeterli bulurken bir diğer kararda "9 adet daire satışının tespitinde 2 alıcının ifadesini"⁴³ yeterli görmemiştir. Ancak bu son örnekteki söz konusu kararların birincisinde, diğer deyişle re'sen tarhiyatın onandığı kararda, ifadesi alınan alıcıların birbirinden habersiz olduğu, verdikleri ifadelerin hem birbirleriyle hem de olayın özelliği ile uyumlu olduğu da ifade edilmiştir⁴⁴. Dolayısıyla vergi incelemelerinde ifadeleri alınan alıcılar, gerekli koşulları taşıması ve genelleştirilebilecek fazlalıkta sayıya ulaşması durumunda, ayrıca satışların homojen olması halinde genel-

⁴⁰ Dn. 4. D.'nin 7.04.1982 tarih ve 1982/656 sayılı Kararı, Kelecioğlu, a.g.m.

⁴¹ Dn. 4. D.'nin 16.03.1982 tarih ve 1982/787 sayılı kararı, Kelecioğlu, a.g.m.

⁴² Dnş. 4. D., T:26.06.1980, E:1979/902, K:1980/1880 sk., aktaran Çölgezen, a.g.m.

⁴³ Dnş. 4. D., T:08.03.1985, E:1984/4697, K:1985/835 sk., aktaran Çölgezen, a.g.m.

⁴⁴ Benzer doğrultuda Danıştay kararları için bkz. Şükrü Kızılot, "Alıcıların Mükellef Aleyhine/Lehine İfade Vermeleri", *Hürses Gazetesi*, 12.07.2009.

leştirme yapılabileceği kabul edilse bile bunun oranı konusunda bir rakam vermek mümkün görülmemektedir⁴⁵.

Diğer yandan teşmil yapıldığında bunun mutlaka VUK m.3 kapsamında olayların iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olup olmadığı ve olayın normal ve mutata olup olmadığı karinesi ile de desteklenmesi gerekmektedir⁴⁶. Nitekim bazı Danıştay kararlarında⁴⁷ teşmil yoluyla yapılan tespitlerin tek başına yeterli olamayacağı, başka tespit ve verilerin de değerlendirilmesi gerektiği, aksi halde yapılan tarhiyatın ve kesilen cezaların, eksik inceleme ve varsayım dayalı olduğu gerekçesiyle iptal edileceği sonucuna ulaşılmıştır.

IV. SONUÇ

Vergi hukukunda ispatın ölçüsü “tam ispat”dır. “Kanaat getirme” ve “kuvvetle muhtemel görme”, “tam ispat” olarak kabul edilmemektedir. VUK’un 3. maddesinde yer alan “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” biçimindeki düzenleme vergilendirme alanında ispat ölçüsünü “gerçek” olarak tespit etmektedir. Diğer deyişle gerçeğe ulaşıldığında vergiyi doğuran olay ispat edilmiş olacaktır⁴⁸. Bir vergi tarhiyatında idare, tarhiyatın dayanak alındığı maddi vakıayı makul şüpheyeye yer bırakmayacak derecede ispatlamak durumundadır. Çünkü tarhiyat yapmayı gerektirecek makul şüphenin sorusunun cevabı olamayacağı gibi makul şüpheyeye yer bırakmayacak şekilde ispatlamış olmanın kavramsal içeriği de bulunmamaktadır⁴⁹.

⁴⁵ Şeker, s.131.

⁴⁶ Kelecioğlu, a.g.m.

⁴⁷ Dn. 4. D.’nin, 07.10.2009 tarih ve E.2008/295, K.2009/4722 sayılı ve 09.04.2010 tarih ve E.2010/74, K.2010/2024 sayılı Kararları. Zuhale Kızılot, “Vergi İncelemelerinde Teşmil Uygulamasının Tek Başına Yeterli Olamayacağı”, *Yaklaşım*, Aralık 2013, Sayı: 252.

⁴⁸ Dn. 3. D., T:27.12.1994, E:1994/4027, K:1994/4583 sk., Kızılot, Şükrü; *Danıştay Kararları ve Özelgeleri (Muktezalar)*, Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.571.

⁴⁹ Saban, s.80.

Tanık ifadesi vergi hukukunda kabul edilen ancak takdiri bir delildir. Bir kimsenin tanıklığına başvurulabilmesi için vergiyi doğuran olay ile açık ve tabi ilişkisi olması gerekir. Alıcılar bu anlamda doğrudan doğruya vergiyi doğuran olayın içindedir ve tanıklık için gerekli ve yeterli bir konumdadır, o nedenle de vergi incelemelerinde alıcıların ifadesinden yola çıkılarak tarhiyatlar yapılabilir.

Alıcıların ifadelerine dayanılarak yapılan tarhiyatlarda Danıştay vergiyi doğuran olayların birbirine tipik olarak benzemesi ve ifadelerin birbirlerini tam olarak desteklemesi ve ilişki içinde olmaması halinde kabul etmemektedir. Üstelik bu durumda dahi farklı delillerle desteklenmesi gerektiği de kabul edilmektedir. Alıcıların birbirini desteklemeyen ifadeleri, ifadesi alınan alıcıların toplam alıcılara oranlanması durumunda yeterli miktarda olmaması, alıcı ve satıcı arasında husumet olması gibi hallerde ise yüksek mahkeme yapılan tarhiyatları iptal etmiştir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akbulut İlhan, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık ve Tanıklıktan Çekinme", Türk İdare Dergisi, Sayı:413, (Aralık 1996).
- Alangoya Yavuz, Kamil Yıldırım ve Nevhis Deren Yıldırım; Medeni Usul Hukuku Esasları, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Belgesay Mustafa Reşit, Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:121, (Hukuk Fakültesi Doktora İhtisas Kurları Serisi, No:1), Güvem Basımevi, İstanbul, 1940.
- Candan Turgut, "Vergi Yargısında İspat-VI", Maliye Postası, Sayı:236, (Ağustos 1990).
- Çölgezen Övül, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", Vergi Dünyası, Sayı:334, (Haziran 2009).
- Dönmez Recai, "Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri", Yaklaşım, Ocak 2004, Sayı:133.

- Güneş Gülsen, “Vergi Hukukunda Deliller”, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönme-zer’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LII, Sayı:1-4, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1987.
- Kaneti Selim, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.
- Karakoç Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:81, İzmir, 1997.
- Karakoç Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2.bası, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997.
- Kelecioğlu M. Aykut, “Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri”, Yaklaşım, Sayı: 100, Nisan 2001.
- Kırbaş Sadık, “Vergi Yargısında Kanıtlama”, Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan, Aybay Yayınları, Yayın No:15, Hukuk Dizisi:7, İstanbul, 1996.
- Kızılot Şükrü ve Zuhal Kızılot; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 2007.
- Kızılot Şükrü, “Alıcıların Mükellef Aleyhine/Lehine İfade Vermeleri”, Hürses Gazetesi, 12.07.2009.
- Kızılot Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.
- Kızılot Zuhal, “Vergi İncelemelerinde Teşmil Uygulamasının Tek Başına Yeterli Olamayacağı”, Yaklaşım, Aralık 2013, Sayı: 252.
- Kunter Nurullah, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15.b, Beta Yayınları, İstanbul, Kasım 2006.
- Mutluer M. Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

- Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 16.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2008.
- Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Nisan 2006.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006.
- Seviğ Veysi ve A. Bumin Doğrusöz, “Yabancı Ulaştırma Şirketlerinin Yurtdışı Hâsılat Nasıl Hesaplanır”, Referans Gazetesi, 01.04.2009.
- Seviğ Veysi, “Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma”, Vergi Dünyası, Sayı:59, (Temmuz 1986).
- Seviğ Veysi, “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, Mali Çözüm, Sayı:6, (Ağustos 1991).
- Şeker Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.
- Şengül Selami, “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, Maliye Dergisi, Sayı:47, (Eylül-Ekim 1980).
- Türk Dil Kurumu, Online Sözlük, www.tdk.gov.tr, (05.06.2009).
- Uluatam Özhan ve Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001.