

DELİL TÜRLERİ VE İSPAT YÜKÜ SORUMLULUĞUNUN VERGİ YARGILAMA HUKUKUNA YANSIMASI

APPLICATION PROCESS FOR LEGAL REMEDIES WITHIN THE
SCOPE OF SITUATIONS AFFECTING THE TAX JURISDICTION



Taner ERCAN*

ÖZ

Vergileme sürecinde gerçekleştirilen işlemler zaman zaman mükellef ile idare arasında birtakım uyuşmazlıklara sebebiyet verebilmektedir. Söz konusu mübayanetler idare aşamasında ve vergi yargısı vasıtası ile çözümlenmektedir. Vergi Yargılama Hukuku kapsamında meydana gelen uyuşmazlıklar vergi yargısında belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde aydınlatılmaktadır. Bu süreçte vergi yargılama mercii vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya koymak ve sonrasında uyuşmazlığın çözümlenmesi konusunda gerekli olan kanunlar nispetinde davayı sürdürmektedir. Bu sürecin güvenilir bir şekilde ilerlemesi için uyuşmazlık konusu vakıaların doğruluğuna yönelik içerikler mahkemeye sunulan deliller aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Ayrıca ileri sürülen iddiaların ispatı ve ispat yükümlülü-

ABSTRACT

Transactions carried out during the taxation process may occasionally cause some disputes between the taxpayer and the administration. The disputes in question are resolved at the administration stage and through the tax jurisdiction. Disputes occurring within the scope of Tax Jurisdiction Law are clarified within the framework of the procedures and principles determined in the tax judiciary. In this process, the tax jurisdiction continues the lawsuit in accordance with the laws required to reveal the true nature of the tax incident and then resolve the dispute. In order for this process to proceed in a reliable manner, the content regarding the accuracy of the cases in dispute is carried out through the evidence submitted to the court. In addition, the proof of the allegations and the

* Dr. Öğr. Üyesi, Kırklareli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, taner.ercan@klu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-9647-0127.

Ercan, T. (Temmuz 2021). Delil Türleri ve İspat Yükü Sorumluluğunun Vergi Yargılama Hukukuna Yansıması, *Vergi Raporu*, 262, (86-104).

ğünün bilinmesi de adil bir vergi yargılamasına mesnet teşkil etmektedir. Bu yüzden uyuşmazlık konusu olan iddiaların tespiti ve deliller vasıtası ile söz konusu iddiaların kanıtlanması uyuşmazlığın çözümü, hukuki güvenlik ilkesi ve başarılı bir vergi yargılama süreci için büyük önem arz etmektedir. Bu minvalde çalışmada, delil ve ispat kavramlarının vergi yargılamasındaki yansıması, yeri ve önemi hususunda bilgilendirme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi yargısı, delil, ispat, ispat yükü

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, K34, K19, K10, K40.

GİRİŞ

Toplum düzeninin adil bir şekilde işlemesi için hukuk kurallarına uyum şarttır. Hukuk normları çerçevesinde oluşturulmuş sosyal düzene aykırı hareket ve fiiller yargı sürecine intikal etmekte, yargı mercilerinde çözüme kavuşturulmaktadır. İdari yargı bünyesinde bulunan vergi yargısında da (yargılama hukuku kapsamındaki diğer dallarda yer aldığı üzere) temel amaç gerçeğin tespit edilerek adaletin tesis edilmesidir. Vergisel süreçlerin uygulanması ve hukuksal normlara ilişkin mükellef ve idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların birçoğu vergi yargısı önüne gelmektedir. Mükellefin vergilendirme sürecinin başından yani vergiyi doğuran olayın tekemmül etmesinden söz konusu sürecin sonuna kadar olan aşamalarda yaptığı ya da yapmadığı vergiye ait ödev ve işlemler neticesinde meydana gelen uyuşmazlıklarda VUK'da da belirtildiği üzere yargı mercii vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine odaklanmaktadır. Ayrıca buna ilişkin maddi ve hukuki vakıaların, işlemlerin doğruluğunu ve iddia sahiplerinin savlarının gerçekliğini de araştırmaktadır. Bu süreçte taraflar haklı olduklarını sunmak adına ispat kavramından ve ispatın kanıt mahiyetindeki delillerden faydalanmaktadır. İs-

pat, vergi yargısında iddia edilen bir hakka ilişkin hukuki koruma sağlamak açısından önem arz etmektedir. Ayrıca davaya konu olan olguların ispatının deliller ile desteklenmesi vergi yargısındaki davanın çözümlenmesine yönelik en önemli aşamalar arasında yer almaktadır. Uyuşmazlık konusu olan işlemlerin gerçek mahiyeti vakıa kapsamındaki deliller vasıtasıyla ispatlanması vergi yargılamasında davanın çözümlenmesine büyük katkı sağlamaktadır.

Keywords: Tax, tax judgement, evidence, proof, burden of proof

JEL Classification Codes: H20, K34, K19, K10, K40.

pat, vergi yargısında iddia edilen bir hakka ilişkin hukuki koruma sağlamak açısından önem arz etmektedir. Ayrıca davaya konu olan olguların ispatının deliller ile desteklenmesi vergi yargısındaki davanın çözümlenmesine yönelik en önemli aşamalar arasında yer almaktadır. Uyuşmazlık konusu olan işlemlerin gerçek mahiyeti vakıa kapsamındaki deliller vasıtasıyla ispatlanması vergi yargılamasında davanın çözümlenmesine büyük katkı sağlamaktadır.

Vergi hukukunun temeli yazılılık kaidesine dayanmakla birlikte gerçek ve tüzel kişi tüm mükelleflerin vergilendirme sürecinde dâhil oldukları eylem ve işlemleri belgelendirmeleri gerekmektedir. Çünkü Türk Vergi Sistemi ayrıca beyan temeline dayanmaktadır, beyannameye mesnet olan işlemlerin esasını da vergiyi doğuran olay ile ilgili belgeler içermektedir. Ayrıca VUK'nda belge düzenine ilişkin yapılması gerekenler, mükellefe mahsus ödevler yasada yer alan maddeler çerçevesinde belirtilmiştir. Vergilendirmeye konu işlemler ile ilgili belgeler muhteva ve şekli olarak da yasada gösterilen içerikte olmalıdır. Mükellefin kanunda belirtilen kapsamda maddi ve şekli ödevlerini de kusursuz gerçekleştirmesi gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

8. maddesine göre mükellef, vergi borçlusu sıfatı ile maddi ödevi çerçevesinde vergi borcunu ödemekle yükümlüdür. Ayrıca VUK'nun 153-257. maddelerinde şekli ödevler kapsamında gerekli düzenlemeler yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler gerek vergi denetimlerinde gerekse idare ile mükellef arasında vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümüne yönelik evrakların kanıt nitelikleri çerçevesinde gündeme gelecektir. Tarafların iddialarına temel oluşturacak belgelerin yasa da yer alan usul ve esaslar çerçevesinde düzenlenmesi uyuşmazlığın çözümü ve adaletin sağlanması sürecinde delil cihetinde değerlendirilecektir. VUK'nda belirtilen vergilendirme sürecinde yasalarda mevcut olan usul ve esas yönünden meydana gelebilecek sakatlıklar, eksiklikler vergi uyuşmazlıklarında beyan ve belgelerin açıklayıcı ve ispat edici mahiyetinde bulunan delil içeriklerine de zarar verecektir. Bu yüzden hukuk düzeninin kabul ettiği ispat kavramının bir aracı olan delil vasfına haiz olan bilgi ve belgelerin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de büyük önemi bulunmaktadır. Vergilendirme sürecinde gerçekleştirilen tüm işlemlerin yasa da belirtildiği kapsamda tekemmül etmesi sonucunda elde edilebilecek belgeler, meydana gelebilecek olası uyuşmazlıkların çözümünde birer delil ve ispat aracı olarak kullanılabilir. Ayrıca idari yargı kapsamındaki vergi yargılamasında ispat yükü ve sorumlulukları ile delil türlerinin de bu çerçevede dikkate alınması adaletin tesis etmesi açısından önemlidir. Bu minvalde delil türlerinin ve ispat yükünün vergi yargısındaki tezahürüne yönelik çalışmanın amacı, yargılama hukuku kapsamında özellikle vergi yargısında ispat hususu ve delillerin önemini vur-

gulamak, vergi yargısındaki yerini irdelemektir.

1- DELİL VE İSPAT KAVRAMLARI

Toplum içinde hayatın olağan akışı sürecinde yaşanan birtakım uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıklara taraf olanlar anlaşmazlıkların çözülmesi amacıyla yargısal süreçlere başvurumaktadırlar. Bu aşamalarda taraflar uyuşmazlık konusu ile ilgili iddiaları hakkında mahkemeyi ikna etmek amacıyla bazı girişimlerde bulunmaktadırlar. Anlaşmazlık konusuna ilişkin iddiaların, adaletin sağlanması yönünde sonuçlanması için uyuşmazlığa ilişkin vakıaların ispat edilmesi gerekmektedir. İspatın konusunu da nizalı durum çerçevesinde oluşan vakıalar oluşturmaktadır ve bunların ispat edilmesi için başvuru alan araçlar delil olarak ifade edilmektedir¹. Yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlıkların, söz konusu nizalı durumların çözülmesi sürecinde ispat ve delillerin detaylı şekilde analiz edilmesi süreci ile anlaşmazlıkların nihayete ermesi gerçekleşebilmektedir. Bu yüzden hukukun temel dallarının tümünde delil ve ispat kurumları teferruat ile ele alınmakta ve uyuşmazlıklar bu kapsamda yürütülerek çözümlenmektedir².

1.1- Delil Kavramı

Delil, Arapçada "yol göstermek, irşat etmek" anlamına gelen "delalet" kökünden gelmekte ve "yol gösteren, doğru yola ve doğru sonuca götüren" anlamına gelmektedir³. Delil sözcüğü hassaten işaret, kılavuz, kanıt gibi "hakkında bilgi edinilmeye yarayan konu" olarak ifade edilen kelimeleri de içermektedir⁴. Sözlük kapsamında Türk Dil Kurumunda ise delil kavramı, "İn-

¹ Özden ÖZKAYA. "Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki Belge Terimi Ve İspat Hukukundaki Yeri". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Özel Sayı 16. 2015. s. 815.

² Ferhat KARABULUT ve diğerleri. "Ceza Muhakemesinde Delil Kavramı Ve Kovuşturma Sürecinde Hâkimlerin Delil Algısı", Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı 120. 2015. s. 393.

³ Türkiye Diyanet Vakfı. "İslam Ansiklopedisi". (<https://islamansiklopedisi.org.tr/delil>). Erişim tarihi: 06 Mart 2021.

⁴ Hüseyin ŞAHİN. "Kelamcılara Göre Delil ve Delil Türleri". KADER Kelam Araştırmaları Dergisi. Cilt 13, Sayı 1. 2015. s. 454.

sanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare” olarak belirtilmiştir⁵. Genel hukuk çerçevesinde delil kavramı, toplum nezdinde meydana gelen uyuşmazlık neticesinde dava konusu yapılan ihlal edilen hakkın hukuk âlemindeki varlığını kanıtlamak üzere başvurulmuş maddi vakialardır. Ayrıca uyuşmazlığa sebep olan olay ya da olaylar delil kavramının esasını teşkil etmektedir⁶. Delil her nev’i ispat gücünü taşıyan belgeyi içermekle birlikte hukuk dünyasında kabul edilebilecek ve ispat aracı olabilecek kanıt, aranan gerçekliğe erişilmedeki iz ya da emare şeklinde belirtilebilmektedir. Bunun yanında delil, genel hukuk kapsamında uyuşmazlık konusu olan bir olayın gerçek olup olmadığının tespit edilmesi için ihtiyaç duyulan bir vasıta olarak da kabul edilmektedir. Nizalı konularda delil ve delil türleri uyuşmazlığın çözümlenmesinde, tarafların iddialarının kabul görüp görmemesinde önemli rol oynamaktadır⁷. Delil kavramı ayrıca birtakım benzer sözcük ve ifadeler kapsamında da kullanılmaktadır. Bunlar beyyine, delil kaynağı, karine, delil içeriği, delil değeri ve karşı delil ifadeleridir. Beyyine, Arapçada beyan kökünden gelmekte “apaçık delil, hüccet, kesin belge” anlamına gelmektedir ve delil ile birlikte kullanılabilen bir kavramdır⁸. Delil kaynağı, yargılama sürecinde delillerin toplandığı fonksiyonel olarak bu aşamada kullanılan bir araçtır⁹. Karine ise, delil kavramından farklı olarak yargılama hukukunda varlık bulan, daha önceden bilinmiş olan, variyeti konusunda herhangi bir muğlak durum bulunmayan bir olayın uyuşmazlık çerçevesindeki bir başka olayın gerçekliğine ilişkin kanıt olarak tanınmasına verilen

isimdir. Delil ispat sürecinde uygulama alanı bulan vasıtaların tamamını ifade etmektedir ancak karine delil cihetinde kullanılan vasıtalar arasında yer almaktadır. Delil içeriği kavramı, delil ile farklı manaları ifade etmekte olup delil içeriği bir delilin öğrenilmesi sürecinde kullanılan araçtır. Delil değeri, yargılamada hâkim nezdinde olumlu bir kanaat uyandırma fonksiyonu olan bir delili göstermektedir. Karşı delil ise, dava aşamasında ispat külfyeti üzerinde olmayan tarafın diğer tarafın vakia ispatını beklemeden mukabil delil sunması olarak adlandırılır¹⁰.

Hukuk âleminde bir uyuşmazlık belli bir hakkın ihlal edilmesi ya da hakkın varlık/yokluk durumunun taraflar vasıtası ile yargı sürecine taşınması çerçevesinde şekillenen bir hak arama yoludur. Bu minvalde anlaşmazlık konusu olan durumun ya da hakkın bu kapsama ilişkin gerçekleştirilen savunmanın dayandığı olguların varlığı delil ile ispat edilmektedir¹¹. Delil bu süreçte ihtilaflı sürecin çözümünde yegâne araçtır ve maddi olgulardan oluşmaktadır. Çünkü hukuk kurallarının ispatına gerek yoktur, hâkim tarafından dava sürecinde ilgili olan hukuk kuralları re’sen araştırılıp davada uygulanmaktadır. Ayrıca davada uyuşmazlık konusu ile ilgili olmayan olaylar için delil gösterilememekte, hukuk dünyasında herkesçe bilinen ve gerçekliği tespit edilmiş (meşhur) durumlar delil olarak ileri sürülememektedir. Bu kapsamda 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu 187. maddesinde bu husus belirtilmiştir “İspatın konusunu tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı

⁵ Türk Dil Kurumu. (<https://sozluk.gov.tr/delil>). Erişim tarihi: 09 Mart 2021.

⁶ Yusuf KARAKOÇ. *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. Yetkin Yayınları. Ankara. Mart 2018. s. 10.

⁷ Özgür BİYAN. *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*. Adalet Yayınevi. Ankara. Ocak 2012. s. 13.

⁸ Türkiye Diyanet Vakfı. “İslam Ansiklopedisi”. (<https://islamansiklopedisi.org.tr/beyyine>). Erişim tarihi: 10 Mart 2021.

⁹ Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s. 12.

¹⁰ Özgür BİYAN. a.g.e. ss. 14-16.

¹¹ Adnan TEZEL. “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı 56. 1997. s.11.

*için delil gösterilir. Herkesçe bilinen vakıalarla, ikrar edilmiş vakıalar çekişmeli sayılmaz*¹². Delil kavramının ve konusunun hukuk sürecinde daha iyi anlaşılması, yargı sürecinin yerinde tatbik edilebilmesi ve yargı aşamasında delil vasıflarının belirlenmesi kapsamında önem arz etmektedir. Bundan dolayı deliller; kesin-takdiri delil, kanunî delil-akdi delil, doğrudan delil-dolaylı delil, kişisel delil-nesnel delil, sınırlı delil-sınırsız delil, yasak delil-yasak olmayan delil ve re'sen müracaat edilebilen delil-re'sen müracaat edilemeyen deliller şeklinde tasnif edilmiştir¹³.

Kesin-Takdiri Delil; kesin deliller kanuni deliller olarak da adlandırılmaktadır. Söz konusu deliller, yargılama aşamasında hâkimin kabul etmek durumunda bulunduğu, delil olarak kabul etmekten imtina edemediği delil türlerini ifade etmektedir. Kesin deliller yargıç tarafında bağlayıcı bir role sahiptir, bu çerçevede delillerin vukuu bulunduğu bir davada vakıa doğru kabul edilecektir. Takdiri deliller ise, davada hâkimin kendi iradesi ile serbest olarak karar verme yetkisinin olduğu deliller arasında yer almaktadır¹⁴.

Kanuni-Akdi Delil; kanuni delil, yargı aşamasına intikal bir uyuşmazlıkta kanun normlarında belirtildiği şekilde delilerin kullanılması ifade edilmiş ise bu delillere kanuni (kesin delil) delil denmektedir. Uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak yasada belirlenmiş olan konularda lafzi olarak detaylandırılmış deliller söz konusu ise bu deliller kanuni delildir. Diğer taraftan uyuşmazlık sürecinde kullanılabilecek deliller hakkında bir sözleşme yapılmış ve bu konuda sınırlama konmuşsa bu süreçte karşılaşılan deliller akdi delil

olarak kabul edilmektedir¹⁵.

Doğrudan-Doğrudan Olmayan Delil; doğrudan delil, uyuşmazlık konusunun doğrudan ilgili olduğu durumlarda kabul edilen deliller arasında yer almaktadır. "Müşahhas olaya münhasır temsili deliller" olarak da adlandırılan deliller ile somut, maddi olgular kullanılmaktadır. Doğrudan olmayan deliller ise, uyuşmazlığa ait duruma dolaylı bir şekilde kanıt olabilecek deliller bu kapsamda değerlendirilmektedir¹⁶.

Öznel-Nesnel Delil; öznel delil, bir suçun gerçekleştirilmesi ile ilgili olarak bilgisi olan şahısların söz konusu suç ile ilgili olarak yapmış oldukları izah, beyan kişisel delil olarak adlandırılmaktadır. Diğer taraftan "dilsiz delil" olarak da ifade edilen, vakianın ne yönde gerçekleştiğine ait bir bilgi oluşturmaya da ispata yardım sağlayan örnek olarak parmak izi ve benzeri delillerdir¹⁷.

Sınırlı-Sınırsız Delil; yargılama sürecinde yasalarda yer alan şartlar dâhilinde birtakım delillerin sınırlandırılması söz konusu olmaktadır, bu tür deliller sınırlı delil olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan yargısal süreçte deliller ile ilgili bahsi geçen ya da benzeri herhangi bir sınırlama getirilmemişse bu durumda sınırsız delilden söz edilmektedir¹⁸.

Yasaklanmış-Yasaklanmamış Delil; birtakım deliller farklı yargılama hukuklarında farklı şekilde dikkate alınmaktadır. Delilin yargılama sürecinde kabul edilmediği hallere (vergi yargılama hukukunda yemin müessesesi) yasaklanmış delil denmektedir. Öte yandan hukuka aykırı olarak elde edilmeyen ve bu kapsamda belirtilen deliller de yasaklanmamış deliller denmektedir¹⁹.

¹² 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Madde 187. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 30 Mart 2021.

¹³ Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s. 12.

¹⁴ Özgür BİYAN. a.g.e. s. 19.

¹⁵ Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s. 11.

¹⁶ Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s. 13.

¹⁷ Özgür BİYAN. a.g.e. s. 20.

¹⁸ Özgür BİYAN. a.g.e. s. 21.

¹⁹ Özgür BİYAN. a.g.e. s. 22.

Re'sen Müracaat Edilebilen - *Re'sen* Müracaat Edilemeyen Deliller; uyuşmazlığa taraf olanların talebi kapsamında yargılama sürecinde yer almasına re'sen müracaat edilebilen deliller denmektedir. Mahkemenin dava konusu ile ilgili gerekli gördüğü durumlar çerçevesinde talep etmiş olduğu (bilirkişi, keşif, v.b.) deliller tarafların kendiliğinden müracaat edemediği deliller statüsünde değerlendirilmektedir²⁰.

Yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlık konusunun bir yargılama hukuku kapsamında hangi çeşit deliller vasıtası ile kanıtlanacağını delil sistemleri ifade etmektedir. Kanıt usul ve esasları çerçevesinde yargı sürecinde faydalanılmak istenilen delillerin hangilerinin hangi süreçte kullanılacağını belirleyen delil sistemleri kanuni delil sistemleri, takdiri delil sistemleri, bilimsel delil sistemleri ve dini delil sistemleri olarak belirtilebilmektedir²¹.

1.2- İspat Kavramı

Kelime anlamıyla ispat kavramı, “devam, istikrar, gerçekleşme” anlamını taşıyan “sebt” kökünden türeyen “isbât” (ispat)’dan gelmektedir. İspat, kelime anlamıyla “bir şeyi açıklığa kavuşturma, delil getirme, bir hak veya olgunun gerçekliğini delille ortaya koyma” şeklinde ifade edilmektedir²². İspat farklı bilim dallarında da tanımlanmıştır; felsefede, bir iddianın doğru ya da yanlış olması olasılığına yönelik olarak bir düşünce geliştirilmesi şeklinde belirtilmektedir. Mantık ise ispatı bir önermeye yönelik akıl yürütme süreci olarak adlandırmaktadır²³. Hukuk bili-

mi ise ispatı, “maddî bir olayın veyahut hukukî bir işlemin varlığını kanun tarafından kabul edilecek bir biçimde göstermek, diğer bir deyiş ile bir vakianın doğruluğu konusunda yargıcı ikna etmeye yönelik bir faaliyet” biçiminde ifade etmiştir²⁴. Hukuk kapsamında ispat, uyuşmazlık konusu olan hakkın ve söz konusu duruma karşı gerçekleştirilen savunmaya ait temel olayların fiiliyatta bulunup bulunmadığı konusunda yargı merciine kanaat verilmesi olarak da tanımlanmaktadır²⁵.

Yargı kapsamında değerlendirilen uyuşmazlıkta taraflardan hakkının ihlal edildiği, haksızlığa uğradığını ve bunun giderilmesini isteyen tarafın yegane dayanağını “iddia” oluşturmaktadır²⁶. Karşı taraf da iddialar kapsamında kendisine mesnet edilen vakıalar hakkında kendini savunmaktadır. Tüm bu süreçte esas durum iddia ve savunmaların mahkeme tarafından kabul edilmesi ve ilgili uyuşmazlık kapsamındaki iddiaların ispatına bağlıdır. Bu yüzden ispat, iddia ve savunma çerçevesindeki taraflara dayanak oluşturan vakıaların gerçekliği hakkında karar verecek olan mahkemenin yargılama hukuku kapsamında yer alan usul ve esaslar çerçevesinde ikna edilmesi süreci olarak hukuk literatüründe yer almaktadır²⁷. İspatın konusunu, mahkemenin ikna edilebilmesi amacıyla gerekli bilgi ve belgelerin toplanması, uyuşmazlığın çözümlenmesi aşamasında uygulanacak hukuk normu kapsamında maddi unsurları sunan ya da buna imkân sağlayacak iddialardır. Vakıalara yönelik gerçeklik iddialarının ispatı için derlenen belgelerin ve bu çerçevede yürütülen faaliyetlerin davanın seyri-

²⁰ Yusuf KARAKOÇ. *a.g.e.* s. 12.

²¹ Yusuf KARAKOÇ. “*Vergi Yargılaması Hukuku*”, Yetkin Yayınevi. Ankara. Mayıs 2017. s. 26.

²² Türkiye Diyanet Vakfı. “*İslam Ansiklopedisi*”. (<https://islamansiklopedisi.org.tr/ispat>). Erişim tarihi: 04 Nisan 2021.

²³ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 3.

²⁴ Mehmet YÜCE. “*Bir İspat Aracı Olarak Uzman Görüşü*”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı 230. Şubat 2012. s. 231.

²⁵ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 3.

²⁶ Leyla KESER. “*İlk Görünüş İspatı*”. Prof. Dr. Mahmut Birsell’e Armağan. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını. 2001. s. 235.

²⁷ Mustafa DURAL ve Suat SARI. *Türk Özel Hukuku Cilt I Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri*. Filiz Kitabevi. İstanbul. Ekim 2020. s.250.

ni etkileyebilecek kabiliyette olması, uyumsuzluk konusu ile ilgili olması davanın başarı açısından büyük önem arz etmektedir²⁸. Dava tarafları uyumsuzluk aşamasında ispat sürecini Anayasanın 36. maddesi kapsamında temel bir hak olarak kullanabilmektedir, bu konu Anayasada şu şekilde belirtilmiştir *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”*²⁹. Söz konusu Anayasal hak ancak kanun ile sınırlanabilmekte olup dava sürecinin vazgeçilmez süjelerindendir. Davaya konu vakıaların belirlenmesi sonrası ilgili olguların tespitinin hangi taraflar marifetiyle yapılacağına saptanması gerekmektedir. Söz konusu tespit kimin tarafından yapılacağı ve vakılara yönelik ispatın hangi taraf cihetinde şekilleneceğini gösteren hususa da ispat yükü denmektedir³⁰. Bu hususun belirlenmesi yargılamanın önemli bir kriteridir ve davayı çözme götürün başlıca süreçler arasında yer almaktadır. Bu minvalde genel kural, iddia eden taraf ispat külfetine katlanmak zorundadır ancak ispat yükünün hangi taraf vasıtasıyla sunulacağı bazı durumlarda belirlenememektedir. Bu ve benzer konularda Yargıtay içtihatları ve diğer yargı hukuklarında belirtilen durumlardan yola çıkılarak ispat yükü hayatın doğal akışına muhalif durumlar cihetindeki iddia ve savunma içerisindeki taraf ya da taraflara düşmektedir. Yani bir vakıadan yola çıkarak kendi menfaatine yönelik hakların varlığı iddiasında bulunan taraf iddia etmiş olduğu olayı ispat etmekle yükümlüdür³¹. Gerek

4721 sayılı Medeni Kanunda gerekse 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda ispat yükü ile ilgili maddeler belirlenmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 6. maddesi *“Kanunda aksi-ne bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür”* şeklinde ifade edilmiştir³². Diğer taraftan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ise ispat yükünü şu şekilde belirtmiştir *“İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir. Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir”*. Buna göre taraf iddiasında kanuni karineye dayansa bile karineyle ilişkili olan olgunun ispat yükü ile sorumlu tutulmaktadır³³. Diğer taraftan vakıaların somutlaştırılmasına yönelik olarak delillerin sunulması esası da yine HMK’nın 194. maddesinde düzenlenmiştir. *“Somutlaştırma yükü ve delillerin gösterilmesi”* kanunda belirtilmiştir *“Taraflar, dayandıkları vakıaları, ispata elverişli şekilde somutlaştırmalıdır. Tarafların, dayandıkları delilleri ve hangi delilin hangi vakıanın ispatı için gösterildiğini açıkça belirtmeleri zorunludur”*³⁴. Örnek olarak zamanaşımına ilişkin sürenin olduğu minvalinde bir def’inin iddia edilmesi durumunda ispat yükü davalı tarafta olacaktır. Öte yandan zamanaşımı süresinin durması ya da kesilmesi iddia edilmekte ise söz konusu iddiaya ilişkin ispat yükümlülüğü de davacı tarafa düşmektedir³⁵. Hukukun genel kuralı olarak hukuk

²⁸ Baki KURU. *Medeni Usul Hukuku*. Legal Yayınevi. İstanbul. Aralık 2015. s.231.

²⁹ 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Madde 36. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 08 Nisan 2021.

³⁰ Seda TAŞPINAR. *“Fili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 45. Sayı 1. Mayıs 1996. s. 537.

³¹ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 7.

³² 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. Madde 6. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 09 Nisan 2021.

³³ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 190. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 09 Nisan 2021.

³⁴ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 194. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 09 Nisan 2021.

³⁵ Ali Haydar KARAHACIOĞLU ve Aynur PARLAR. *6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanun’da İspat ve Deliller*. Bilge Yayınevi. Ankara. Ekim 2014. s.76.

âleminde yerleşmiş olan Roma Hukukunda da yer alan ispat mükellefiyeti şu şekilde belirtilmiş olup çekişmeli yargı sürecinin temel dayanaklarından biri olmuştur “Qui expicit, probare debet, quod excipitur”, “İtiraz eden itirazını ispatla yükümlüdür”³⁶.

Bir olgunun, vakianın gerçekliğinin ortaya çıkarılması hukuk dünyasında ispatın konusunu oluşturmaktadır. İspat, iddiaya konu olan durumların deliller vasıtasıyla ortaya konması sürecidir ve ispatı istenen olgular gerçek yaşamın somut, maddi vakıalarıdır. Bu yüzden delil, hukuk normlarının yorumlanması sürecinden bağımsız olarak net olgulara dayanmaktadır³⁷. Delil ile ispat birbirine karıştırılmamalıdır çünkü delil iddia edilen durumun hukuk dünyasındaki varlığının kanıtlanmasına yönelik bir araştırmadır. İspat ise bu olayın varlığına veya yokluğuna ait inanç sağlamaya yönelik bir süreçtir. Ancak delil ve ispat kavramları birtakım konularda yakın görünse de ayrı anlamlar taşımakta ancak uyumsuzluğun çözümlenmesinde birbirlerinin tamamlayıcı etkenleri durumundadırlar³⁸. Dava sürecinde ispat edilmesi gereken olgu veya olguların mahkemenin ikna edilmesi amacıyla belirli bir sistematik çalışma ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Kanun taraflara bu konuda eşitlik sağlamış ve hukuk yargı sürecinde “taraflarca hazırlama ilkesi” geçerli olmuştur. Buna göre davanın tekemmül etmesi ile birlikte dava konusu uyumsuzluğun mahkemeye ibrazı ve ispat-delil mekanizmasında tarafların hareket edebilme kabiliyetlerini açıklamaktadır. Bu minvalde taraflar söz konusu

prensip çerçevesinde ispat konularını, delillerini düzenlemektedirler. İspat edilecek iddia konuları da birtakım sınıflandırma usulü ile oluşturulmaktadır. Söz konusu usuller farklı şekillerde sunulabilmektedir, bunlar; asıl ispat -karşı ispat-aksini ispat, tam ispat-gerçeğe yakın gösterim, doğrudan ispat-dolaylı ispattır³⁹.

Asıl İspat-Karşı İspat-Aksini İspat; asıl ispat, dava aşamasından maddi bir olguya yönelik iddiada bulunan tarafından gerçekleştirilen ispat türüdür. Söz konusu ispattan sonra diğer tarafın mahkeme nezdinde oluşan düşünceyi yıpratmak adına yapılan ispat faaliyetine de karşıt ispat denmektedir. Öte yandan ispat edilmiş bir vakianın tam tersine yönelik bir iddianın ispat edilmesi ise aksini ispat olarak tanımlanmaktadır⁴⁰. Karşı ispat 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda şu şekilde belirtilmiştir “Diğer taraf, ispat yükünü taşıyan tarafın iddiasının doğru olmadığı hakkındaki delil sunabilir. Karşı ispat faaliyeti için delil sunan taraf, ispat yükünü üzerine almış sayılmaz”⁴¹.

Tam İspat-Gerçeğe Yakın Gösterim; tam ispat, uyumsuzluğa ilişkin bir olgunun gerçek olduğuna dair mahkeme nezdinde müspet bir kanı sağlamak maksadıyla yapılan ispat faaliyetidir. Bu minvalde ispat ölçüsüne yönelik bir durum ile karşılaşırsa söz konusu husus “hakikate yakın gösterim” ispat türü olarak kabul edilmektedir. Türk hukuk sisteminde ispat haddi çoğunlukla “tam ispat” olarak değerlendirilmektedir ve iddia ile ispat edilmiş vakianın sadece salt gerçekliğe sahip değil gerçek hayatta uygulanabilme karinesine de sahip olması gerekmektedir⁴².

³⁶ Gökhan ANTALYA ve Murat TOPUZ. *Medeni Hukuk: Giriş Temel Kavramlar Başlangıç Hükümleri*. Legal Yayıncılık. İstanbul. Ekim 2015. s.426.

³⁷ Baki KURU. *Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı*. Alfa Basım Yayımları. İstanbul. s.417.

³⁸ Özgür BİYAN. a.g.e. s. 10.

³⁹ Mehmet YÜCE. *Vergi Dava Rehberi*. Ekin Yayınevi. Bursa. Ekim 2017. s.675.

⁴⁰ Mehmet YÜCE. a.g.e. s. 676.

⁴¹ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 191. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Nisan 2021.

⁴² Özgür BİYAN. a.g.e. s. 12.

Doğrudan İspat-Dolaylı İspat; doğrudan ispat, dava sürecinde uyuşmazlık konusu kapsamında bir olgunun hukuk âlemindeki varlığına yönelik faaliyetlerin bu kapsamdaki deliller ile ispat edilmesi doğrudan ispat olarak adlandırılmaktadır. Emare ispatı olarak da adlandırılan dolaylı ispat ise, iddiaya konu vakıanın varlığına yönelik birtakım emarelerin bulunması halinde hâkimin “delillerin serbestçe değerlendirilmesi” ilkesinden hareketle delilleri değerlendirmesidir⁴³.

2- VERGİ YARGISINDA DELİL TÜRLERİ VE ÖZELLİKLERİ

Vergi ile ilgili olan ve vergi yargısına intikal etmiş bulunan uyuşmazlıklar İdari Yargılama Hukuku esaslarına göre çözümlenmektedir. İdari yargı bünyesinde yer alan vergi yargısında da hüküm bulunmayan hallerde özel-genel kanun ilkesi uygulanmaktadır. Hukukun genel ilkelerinden “özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun hükümleri uygulanmaktadır” prensibi hukuk âleminde kabul edilmiş bir öğretilerdir. Söz konusu ilke gereği özel kanun statüsünde olan vergi hukuku ve vergi yargı hukukunda uyuşmazlık konusuna yönelik bir hüküm bulunmadığı takdirde genel kanun hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmektedir. Örnek olarak vergi suç ve cezalarının sorumluluğu çerçevesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununda bir hüküm yok ise sorumluluk hükümleri genel kanun statüsünde olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu kapsamında değerlendirilecektir⁴⁴. Bu sebeple İYUK’a egemen olan ilkeler vergi yargısında da geçerli olacak, hatta İYUK 31. maddesi çerçevesinde yapılan göndermeye istinaden “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller” kapsamında değerlendirilecektir.

lecektir, buna göre “Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır”⁴⁵. Bu minvalde vergi yargılamasında uygulanacak hukukun temel dalları çerçevesindeki süreç şu şekilde gerçekleşecektir; İYUK’da hüküm bulunmayan durumlarda (İYUK 31. madde çerçevesindeki atıf ve hukuk normları hiyerarşisi gereği) HMK tatbik edilecektir. Benzeri kanunlar dışında oluşan hususlarda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK’da yer alan maddeler uygulanacaktır⁴⁶. Söz konusu süreç yargılama hukukuna yönelik ilkeler kapsamında da şekillenmektedir ve bu minvalde vergi yargısına yönelik yargılama ilkeleri olarak uygulanmaktadır. Kamusal niteliğiyle birlikte kamu yararı unsuru sebebiyle vergi yargılamasına egemen olan ilkeler şunlardır; re’sen araştırma ilkesi, delil serbestliği ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilme ilkesi, yazılılık ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, toplu yargılama ilkesi ve kıyas yasağı ilkesidir⁴⁷.

Türk Vergi Hukuku minvalinde, vergiyi doğuran olayın hukuk dünyasındaki gerçek vasfını belirtmek amacıyla kullanılan, uyuşmazlık sürecindeki maddi unsura ulaşmak adına sunulan ispat araçlarına delil denmektedir. Bu çerçevede VUK’un 3. maddesinde söz konusu durum belir-

⁴³ Seda TAŞPINAR. a.g.m. s. 545.

⁴⁴ Doğan ŞENYÜZ. *Vergi Ceza Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa. Ocak 2020. s.384.

⁴⁵ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Madde 31/1. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 14 Nisan 2021.

⁴⁶ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Madde 31. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Nisan 2021.

⁴⁷ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa. Eylül 2019. s.67.

tilmiştir “*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*”⁴⁸. Vergi hukukunda kural delil serbestisi ekonomik yaklaşım prensibi çerçevesinde şekillenmekle birlikte iki istisna hükmü yer almıştır. Yemin, vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunmayan tanık ifadesi ve belge düzeni olarak delil serbestisinin istisnalarını oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran ilgili olmayan, VUK’da belirlenmiş belge düzenine uymayan belgeler delil serbestisinin istisnasını oluşturmaktadır çünkü VUK’da belge düzeni, defter ve kayıtların tutulması VUK 227-242 maddelerinde tespit edilmiştir. Aksi uygulamalara haiz olan belge ve defterler delil mahiyetinde değerlendirilmemektedir⁴⁹. Deliller bu kapsamdaki istisnalara göre usule ilişkin gerçekleştirilip, iddia ile ilgili ve vakıanın ispatına ilişkin şekilde kanuna uygun tekemmül etmişse davanın hüküm aşamasında o derecede hukuka uygun olarak değerlendirilecektir. Bu durumda mahkeme tarafların ilgili vakıalar kapsamında düzenlediği delilleri uyumsuzluk çözümünde kullanmak zorundadır ve mevzu bahis hususa vergi yargılama ilkelerinden “delillerin serbestçe değerlendirilmesi” ilkesi denmektedir⁵⁰. Söz konusu ilkelerin yanında dava sürecinde geçerli olan, vakıanın aydınlatılmasına temel sağlayan delillerin ayrıca birtakım özelliklere ve şartlara sahip olması gerekmektedir. Ön-

celikle delilin vergiyi doğuran olay ile ilişkili olması, vakıanın durumunu yansıtabilecek kabiliyete haiz olması ve olayı temsil edebilecek nitelikleri barındırması gerekmektedir⁵¹. Delil maddi gerçeği destekleyecek şekilde algılanabilir, somut, gerçek ve güvenilir mahiyette olmalıdır. Ayrıca delilin hukuka uygun usuller ile temin edilmesi gerekmektedir aksi yoldan tedarik edilen yani hukuka aykırı olarak elde edilmiş delillerin dava ya ilişkin olguların kanıtı olmayacağı HMK’da da belirtilmiştir “*Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakıanın ispatında dikkate alınamaz. Kanunun belirli delillerle ispatını emrettiği hususlar, başka delillerle ispat olunamaz*”⁵². Delil, gerçekçi, akıl ve mantık ile kabul edilebilir şekilde bilimsel nitelikte olmalıdır. Bunların yanında delilin taraflarca bilinebilecek özelliğe sahip olması, üzerinde tartışılabilir ve gereğinde denenebilir olması, delilin müşterek olma esasını sağlamalıdır⁵³.

Vergi yargılama sürecinde deliller vergisel süreçlerin kamusal vasfından dolayı farklı kapsamlarda değerlendirilmektedir. Bu çerçevede vergi yargısının gerek kamusal niteliği gerekse uyumsuzluğa konu vakıaların kanıtlanmasına ilişkin delillerin daha net olarak belirlenmesi amacıyla deliller vergi idaresi nezdinde oluşan deliller, vergi yargısında ortaya çıkan deliller ve mükellef vasıtasıyla meydana getirilen deliller olmak üzere üç şekilde irdelenmektedir⁵⁴. Vergi yargısında geçerli olan ve vergi uyumsuzluğunun yargısal süreçte çözümüne yönelik olarak değerlendirilen deliller şu şekilde belirtilmektedir;

⁴⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Madde 3. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Nisan 2021.

⁴⁹ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa. Ocak 2021. s.121.

⁵⁰ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 65.

⁵¹ Neslihan Karataş DURMUŞ. “*Vergi Hukukunda İspat ve Delil*”. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 18. Sayı 3. Temmuz 2014. s. 523.

⁵² 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 189. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Nisan 2021.

⁵³ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.285.

⁵⁴ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 156.

İkrar; bir tarafın iddiasına mesnet oluşturan vakıanın gerçekliğinin bir başka tarafça kabullenilmesine denmektedir. Bu süreçte aleyhine iddia edilen bir olgunun gerçekliği bu taraf vasıtasıyla onaylanmakta ve karşı tarafın savı kabul edilmektedir. Örneğin, idare tarafından mükellefin düzenlemiş olduğu belgenin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğunun mükellef tarafından kabul edilmesi ikrardır⁵⁵. Basit, vasıflı ve bileşik ikrar olarak sınıflandırılmakta olan ikrar, yargılama usulü bakımından Yargıtay tarafından da tanımlanmıştır “*Yargılama usulü bakımından ikrar, açıklayan tarafından hasmının karara bağlanmasını istediği hakkın veya hukuki durumun meydana gelmesine esas olan ve hasmınca ileri sürülen maddi olayların tümünün veya bir bölümünün doğru olduğunun bildirilmiş olması gerekmektedir*” (YHGK.9.11.1955 gün E:4-79 K:78; YHGK. 25.6.1975 gün E:4/681 K:879)⁵⁶. Medeni yargılama hukuku çerçevesinde ikrar kesin delil statüsünde yer alırken vergi yargılama hukukunda ise takdiri delil olarak kabul edilmektedir. Ancak yükümlünün ikrarı ile kesin delillere yakınsamakta olan ikrarın delil mahiyetinde değerlendirilebilmesi için Danıştay kararlarında belirtilen bazı şartları barındırması gerekmektedir. İkrarın her ne sebeple olursa olsun şüpheye mahal vermeyecek şekilde saptanmalıdır. Ayrıca ikrar sarıh bir biçimde yapılmalı, herhangi bir şekilde ikrar edecek tarafa baskı, şiddet uygulanmamalı, hileli bir şekilde tesis edilmemeli ve ticari teamüllere göre uygun bir statüde yer almalıdır. Vergilendirme ile ilgili olarak ikrar söz konusu olduğu takdirde bir bütün şeklinde değerlendirmeye alınması gerekliliği de ayrıca Danıştay tarafından

vurgulanmıştır⁵⁷.

Tanık Beyanı; yargıya intikal etmiş herhangi bir uyuşmazlık hakkında bilgisi olanların dava konusu ile ilgili olarak mahkemeye vermiş olduğu bilgiler tanık beyanı ile gerçekleştirilmektedir. Tanık sadece vakıa ile ilgili olarak bilgi vermek durumundadır, olay ile ilgili bir yorum yapması söz konusu değildir⁵⁸. Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesinin sınırlarını oluşturan unsurlardan biri olan tanık beyanı, genel kural olarak vergi yargılamasında delil olarak kabul görmemektedir. Ancak bunun istisnası, tanık beyanının mutlak uyuşmazlık konusu olan durum çerçevesinde vergiyi doğuran olay ile sarıh ve doğal şekilde ilgisinin olmasıdır⁵⁹. HMK 240-265. maddelerinde tanık vasıtası ile kabul edilen delil statüsü takdiri deliller minvalinde değerlendirilmektedir. Vergi yargılama hukuku ise tanık beyanına sınırlama getirmiş, ilgili ifadenin “vergiyi doğuran olay ile ilişkili olma” şartı ile delil olarak kabul etmiştir. Ayrıca sadece tanık beyanı vergi yargısında yeterli görülmemekte, ilave maddi deliller ile de desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü tanık ifadesi vergi yargılama hukukunda gerekli şartları sağladığı takdirde destekleyici deliller arasında yer almaktadır. Öte yandan vergi yargılaması idari yargı bünyesinde yer aldığından dolayı bu süreçte yazılılık ilkesi gereği yargılama genellikle dosya üzerinden (İYUK 17. madde hariç) yapıldığından tanığın mahkeme önüne çıkarılmadığı durumlarda noter huzurunda alınan yazılı beyan delil olarak kabul görmektedir⁶⁰.

Bilirkişilik; yargı sürecinde teknik olarak uzmanlık gerektiren durumlarda hâkimin kararına yardımcı olmak üzere özel ve teknik bilgisine

⁵⁵ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.287.

⁵⁶ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.288.

⁵⁷ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 158.

⁵⁸ Hakan PEKCANİTEZ ve diğerleri. *Medeni Usul Hukuku*. On İki Levha Yayınevi. İstanbul. Eylül 2020. s.405.

⁵⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Madde 3/2. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.

⁶⁰ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.291.

başvurulan kişidir. Bilirkişi 6754 sayılı Bilirkişilik Kanununun 3. maddesinde *“Bilirkişi, çözümlü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisini”* olarak tanımlanmıştır⁶¹. Bilirkişilik müessesesi de İYUK 31. maddesinde belirtildiği üzere HMK’na açık atfından dolayı bu hükümlere tâbi olmalıdır. Ancak dava ihbarı ve bilirkişilik seçimi ile ilgili olarak Danıştay söz konusu uygulamaya sınırlama getirerek bu konulardaki tercihin mahkeme ya da hâkim tarafından re’sen gerçekleştirileceğini belirtmiştir⁶². Bilirkişinin vermiş olduğu rapor gerekçeli olmak zorundadır ve bilirkişi hukuki statü bakımından gerekli olduğu durumda hâkime yardımcı, nihai karara destek sağlayan önemli bir unsurdur. Ancak bilirkişi raporu hâkimi bağlayıcı statüde değildir hatta hâkim rapordan ikna olmadığı takdirde (gerekçesini açıklamak şartı ile) yeni bir bilirkişi raporuna başvurabilir, aksi yönde bir karar da verebilir⁶³. Bilirkişilerin verdiği raporlar bağlayıcı olmasa da hukuk dışı, teknik uzmanlık gerektiren konular içerdiğinden dolayı titizlikle üzerinde durulması gereken kurumsal bir yapıdır. 6754 sayılı Bilirkişilik kanununda temel ilkeler belirlenmiş ve düzenlenen bilgi ve belgelerin bu minvalde tekemmül etmesi belirtilmiştir⁶⁴. Dava sürecinde taraflardan herhangi biri hâkimin re’sen belirlediği bilirkişinin raporuna itiraz hakları bulunmaktadır. Taraflardan biri ya da birkaç bilirkişi raporunun hukuka uygun olmadığı, raporun tarafsızlık ilkesine aykırı düzenlendiğini ileri sürerek kendilerine tebliğinden itibaren 2 hafta

içinde itirazda bulunabilmektedir. Söz konusu süre hak düşürücü süreler kapsamında olup süreye cihetinde yapılmayan itirazlar sonucu bilirkişi raporu kesinleşmektedir⁶⁵. Vergi yargı sürecinde bilirkişilik kurumuna başvuru konuları özetle şu şekilde yer almaktadır; delil sıfatı ile kabul edilebilecek belgede bulunan yazı ve/veya imzanın ait olduğu şahsın tespit edilmesi, dava sürecinde aktifler kapsamında değerlendirilebilecek ekonomik değerlerin değerlerinin tespiti, üretim sürecinde tercih edilmiş olan yöntemlerin tespiti, maliyet ve satış kıymetlerinin tespiti, “randıman” ve “fire” oranlarının (yasal çerçevede değerlendirilebilecek fire olup olmadığı) tespit edilmesidir⁶⁶.

Uzman Görüşü (Mütalaa); teknik kapsamda bir delil sıfatını taşımayan ancak tarafların kendi talepleri ile iddia ve savunmalarına destek olmak amacıyla, masraflarını kendileri karşılamak şartıyla vakıa ile ilgili bir konu hakkında uzman kişiden alınan görüş olarak ifade edilmektedir. Bilirkişi raporu kapsamında değerlendirilmez, hâkim re’sen uzman görüşü isteyebileceği gibi tarafların bu konuda mahkemeyi uzman görüşü ile ilgili bir şart oluşturamaz. Uzman görüşü tarafların savlarını güçlendirmek, gerektiğinde bilirkişinin raporunda oluşan tutarsızlıkları tespit etmek ve hukuki açıklamalarını desteklemek adına mahkemenin değerlendirmesini sağlamak adına dilekçe ekinde verilen bir değerlendirmedir. Taraflar uzman mütalaa için mahkemeden buna ilişkin ayrı bir süre talep edememektedir⁶⁷. Söz konusu durum İYUK 293. maddesinde *“Taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Sadece bu*

⁶¹ 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu. Madde 3. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.

⁶² Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.297.

⁶³ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 171.

⁶⁴ 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu. Madde 3. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.

⁶⁵ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 218. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.

⁶⁶ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 169.

⁶⁷ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.299.

nedenle ayrıca süre istenemez. Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir. Uzman kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özü olmadan gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz” şeklinde belirtilmiştir⁶⁸.

Keşif; yargıda hâkimin davaya mesnet oluşturan konu çerçevesinde var olan olguyu inceleyerek fiziki kapsamda bilgi edinmesidir. Keşif taraflardan birinin talebi ya da mahkeme tarafından sözlü yargılama sürecine kadar alınmalıdır. HMK’da keşif ile ilgili süreç belirtilmiştir “Hâkim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemece inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebilir. Hâkim gerektiğinde bilirkişi yardımına başvurur”⁶⁹. Ayrıca keşif yetkisi olan mahkeme 289. maddede belirtilmiştir “Keşif, davaya bakan mahkemece icra edilir. Keşif konusu, mahkemenin yargı çevresi dışında ise inceleme istinabe suretiyle yapılır. Keşif konusu, büyükşehir belediye sınırları içerisinde ise inceleme, davaya bakan mahkeme tarafından da yerine getirilebilir”⁷⁰. Keşfin gerçekleştirilmesi ise HMK 290. madde kapsamında “Keşfin yeri, kapsamı ve zamanı mahkeme tarafından tespit edilir. Keşif, taraflar hazır iseler huzurlarında, aksi takdirde yokluklarında yapılır. Mahkeme keşif sırasında tanık ve bilirkişi dinleyebilir. Keşif sırasında, yapılan tüm işlemler ve beyanları içeren bir tutanak düzenlenir. Tutanağa, hâkimin keşif

konusu ve mahalliyle ilgili gözlemleri de yazılır. Plan, çizim, fotoğraf gibi belgeler de tutanağa eklenir. Mahkeme, bir olayın nasıl geçmiş olabileceğini tespit için temsili uygulama da yaptırabilir” şeklinde tanım yapılmıştır⁷¹. Vergi yargısında da genellikle keşif yoğun olarak kullanılmasa da özel hüküm gereği gayrimenkullerin keşfi gerçekleştirilmektedir. Öte yandan doğal afetler kapsamında yangın, kaza ve mallarda meydana gelen değer düşüklüklerine binaen keşif re’sen ya da taraflar ciheti ile gerçekleştirilebilir. Takdiri deliller arasında yer alan keşif sonucunda hâkim tercihinde serbesttir ancak keşfe yönelik taleple bağlıdır.

Karineler; karn kökünden türemiş, Arapça bir kelime olan karine “bir şeyin yanında ve yakınında olmak, ona eşlik etmek, onunla bir arada bulunmak” anlamına gelmektedir. Ayrıca karine, “birliktelik sebebiyle bir başka şeye delâlet eden durum, maksada işaret eden ipucu, alâmet, emâre” anlamında da kullanılmaktadır⁷². Hukuki çerçevede karine, varlığı hakkında bilgi sahibi olunan bir vakıadan varlığı bilinmeyen bir başka olgunun çıkarsamasının yapılması durumudur. Yargı sürecinde karine, bilinen vakılardan bilinmeyen vakıalar hususunda yasa ya da hâkim vasıtasıyla çıkarılan bir sonucu ifade etmektedir. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine evvel-den bilinmiş olan ve gerçekliği konusunda yorum götürmez veya taraflarca kanıtlanmış bir başka vakıanın kanıt olarak kabul edilmesi olarak da tanımlanmaktadır. Dolayısıyla vergi yargısında da karineler birer delil olarak kullanılmaktadır⁷³.

⁶⁸ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 293. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.

⁶⁹ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 288. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.

⁷⁰ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 289. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.

⁷¹ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 290. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 23 Nisan 2021.

⁷² Fatma Tülay KARAKAŞ. “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 62. Sayı 3. Eylül 2013. s. 731.

⁷³ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.303.

Bu kapsamda karineler çeşitli kaynak, unsur ve yargı sürecinde taraflar ile ilgili olarak çeşitli sınıflara ayrılmaktadır. Karineler; kaynağına göre kanuni ve fiili karineler, unsurlarına göre teknik mahiyette ve sözde karineler, ispat edilme gücüne göre kesin ve adi karine, yükümlünün leh ve aleyhi kapsamında oluşan karineler, görülme sürecine göre açık ve gizli karine olarak hukuk dünyasında yer almaktadır⁷⁴. Vergi hukukunda gerekli olduğu takdirde kullanılabilecek karineler ise örnek olarak şu şekilde ifade edilebilir; iktisadi, ticari ve teknik gereklilikler, vergiyi doğuran olayın nitelikleri kapsamında normal ve alışılmış mutad durumlar, emsal kira uygulamaları, arazi ve gayrimenkullerin 5 yıllık bir sürede satılması, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, emsal bedel ve emsal ücret, ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğüdür⁷⁵.

Vergi Yargısındaki Diğer Deliller; HMK kapsamında da belirtilen “senet ve belge” birtakım unsurları barındırmak şartı ile yargılama hukukunda delil statüsünde sayılmaktadır. Senet, bir kimsenin kendi aleyhine kullanılabilecek, üzerinde kendi imza ve emaresi bulunan ve delil teşkil edebilecek belgeye denmektedir. Bu kapsamdaki bir belgenin delil olarak kabul edilmesi için uyumsuzluk ile ilgili olgu hakkında tam ve nihai bilgi içermeli, bu bilginin bilfiil yazı ile belirtilmiş, fiziki varlığa sahip olması ve aleyhine kullanılması söz konusu olan tarafın imzası ile düzenlenmesi gerekmektedir⁷⁶. Diğer taraftan idare ve yargı sürecinde meydana gelen deliller de belirli şartlar dâhilinde delil statüsünde değerlendirilmektedir. Vergi idaresinin birtakım ön tarhiyata yönelik gerçekleştirmiş olduğu yoklama fişleri, denetim zabıtları, arama tutanakları, bilgi edinme belgeleri, takdir komisyonları tarafından düzenlenen

zabıtlar ve Gelir İdari Başkanlığında bulunan mükelleflere ait bilgiler idare tarafından oluşan delillere örnek verilebilir. Bunun yanında kesin hükümler, kesinleşmiş mahkeme kararları da delil statüsünde değerlendirilmektedir. Kesin hükümle ilgili HMK 303. maddesi duruma açıklık getirmiştir *“Bir davaya ait şeklî anlamda kesinleşmiş olan hükmün, diğer bir davada maddi anlamda kesin hüküm oluşturabilmesi için, her iki davanın taraflarının, dava sebeplerinin ve ilk davanın hüküm fıkrası ile ikinci davaya ait talep sonucunun aynı olması gerekir. Bir hüküm, davada veya karşılık davada ileri sürülen taleplerden, sadece hükme bağlanmış olanlar hakkında kesin hüküm teşkil eder. Kesin hüküm, tarafların küllî halefleri hakkında da geçerlidir. Bir dava dolayısıyla ortaya çıkan kesin hüküm, o hükmün kesinleşmesinden sonra dava konusu şeyin mülkiyetini tarafların birisinden devralan yahut dava konusu şey üzerinde sınırlı bir ayni hak veya fer’î zilyetlik kazanan kişiler hakkında da geçerlidir. Ancak, Türk Medenî Kanununun iyi niyetle mal edinmeye ait hükümleri saklıdır. Mütessesil borçlulardan biri veya birkaçı ile alacaklı arasında yahut mütessesil alacaklılardan biri veya birkaçı ile borçlu arasında oluşan kesin hüküm, diğerleri hakkında geçerli değildir”*⁷⁷.

3- İSPAT YÜKÜ SORUMLULUĞUNUN VERGİ YARGISINAKİ YERİ VE ÖNEMİ

İspat lafzi olarak bir vakianın gerçekliğini deliller vasıtasıyla ortaya çıkarmaktır. Hukuki anlamda ise ispat, uyumsuzluk konusu olan bir durumda vakianın meydana gelip gelmediğinin, olup olmadığı konusunda mahkemeyi deliller ya da uygun karineler vasıtasıyla ikna faaliyeti olarak tanımlanmaktadır⁷⁸. Medeni yargıda,

⁷⁴ Seda TAŞPINAR. a.g.m. s. 534.

⁷⁵ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.307.

⁷⁶ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 299. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Nisan 2021.

⁷⁷ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 303. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Nisan 2021.

⁷⁸ Neslihan Karataş DURMUŞ. a.g.m. s.507.

uyuşmazlığa taraflar iddiada bulunduğu olguya istinaden bunların varlığı konusunda ispat yükümlülüğüne haiz olmaktadır⁷⁹. Benzer husus vergi yargılaması için de geçerli olmakta birlikte vergi yargısına sirayet etmiş davalarda vergi hukukunun ilkeleri temel olarak dikkate alınmaktadır. Ancak İYUK kapsamında gerçekleştirilen yollamalar sebebiyle medeni yargılama hukukuna egemen ilkelerin de vergi yargılamasında uygulanması söz konusu olmaktadır. Ayrıca idari yargı sürecinde egemenlik yetkisi ve kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılmış idare ve diğer tarafta vatandaşın olması hasebiyle ortaya çıkan dengesizlikten dolayı ispat yükünün tespitinde mahkemeye geniş yetki verilmiştir⁸⁰. İYUK 31/2. maddesi çerçevesine yapılan gönderme gereği de idari yargı kapsamındaki vergi uyuşmazlıklarının yargı önünde çözümünde VUK hükümleri uygulanmaktadır⁸¹. Dolayısıyla vergi yargısına ilişkin süreçte vergi hukuku kapsamında belirtilen ispat süreci geçerli olmakla birlikte VUK'da ispat ve ispat yükü ile ilgili yer almayan konularda genel kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmü saklıdır⁸². Bu durum çerçevesinde ispat ve ispat yükü VUK'un vergi kanunlarının uygulanması ve ispat konulu 3/B. maddesinde belirtilmiştir "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*"⁸³. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere vergi yargılamasında ispatın konusunu maddi hukuk çerçevesindeki uyuşmazlıklar vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. VUK'un 19. maddesinde de vergiyi doğuran olay şu şekilde belirtilmiştir "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*"⁸⁴. Vergi uyuşmazlığında ispat çerçevesinde irdelenecek maddi olgu "hukuki işlem" ya da "hukuki olay" olmaktadır. Uyuşmazlık konusu da bu kapsamda vergiyi doğuran olaya ilişkin değerlendirmelerin yapılması ve bu minvalde uyuşmazlığa konu olan durumun ve ispat edilmesi gereken vakıaların delillerle tespit edilmesi açısından ayrı bir öneme haizdir. Diğer taraftan ispat ölçüsü de söz konusu sürecin çözüme yönelik ilerlemesi açısından önemlidir. Vergi yargılamasında ispatın ölçüsü "tam ispat" olarak kabul edilmektedir. Çünkü VUK 3. maddesinde yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" düzenlemesi gereği vergilemedeki ispat ölçüsü "gerçek mahiyet" kapsamında değerlendirilmektedir. Yani buradaki ölçüt kanaat getirme ya da makul şüphe minvalinde bir kıstası barındırmamakta aksine vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti belirtilmektedir. Dolayısıyla ilgili kanun maddesi, vergi uyuşmazlığının çözümünde de ispat ölçüsü olarak tam ispatın geçerli olacağını gösteren önemli bir mesnettir⁸⁵.

⁷⁹ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. Madde 6. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Nisan 2021.

⁸⁰ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *a.g.e.* s. 314.

⁸¹ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Madde 31/2. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 26 Nisan 2021.

⁸² İbrahim APALI. "Türk Vergi Kanunlarına Göre İdari Uyuşmazlıklarda İspat Yükümlülüğü Kime Aittir?". İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Dergisi. Sayı 143. Eylül-Ekim 2017. s. 255.

⁸³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Madde 3/B. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Nisan 2021.

⁸⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Madde 19. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Nisan 2021.

⁸⁵ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 140.

Vergi yargılaması, vergisel uyumsuzluk konusuna ait bir işlemin, vakianın varlığını maddi deliller vasıtası ile kanıtlanması ve sonuçların mahkemede olumlu intiba bırakması yönündeki faaliyetlerdir. Bu süreçte ispatın ortaya konmasında tarafların üzerine düşen birtakım hususlar bulunmaktadır ve bunlardan en önemlisi ispat yüküdür. Medeni yargılamada ispat yükü “*kural olarak ileri sürülen bir vakıadan kendi lehine haklar çıkaran kimse ispat yükü altındadır*” şeklinde ifade edilmiştir⁸⁶. Diğer taraftan HMK’da ispat yükü şu şekilde yer almıştır “*İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir*”. “*Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir*”⁸⁷. İspat yükü (bey-yine külfeti), iddiasını ileri sürerek somutlaştıran, uyumsuzluğa konu olan bir olayın kim tarafından kanıtlanacağı sorusunu cevaplandıran bir kavram olup, bir yükümlülük değil sadece bir külfeti ifade etmektedir⁸⁸. Vergi yargılamasında da objektif ispat yükü (delil tespit yükü) geçerli olmakla birlikte VUK’un 3/B. maddesinde ilgili durum belirtilmiştir “*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*”. Bu çerçevede ispat mükellefiyeti iddia eden tarafa ait olmaktadır. Ayrıca vergi yargılamasında dikkat edilmesi gereken bir husus karinelerdir ve vergi hukukunda ispat yükü ile ilgili esas “*hayatın olağan akışı*” karinesidir. Vergiyi doğuran olayın

kanunda yer aldığı şekilde iktisadi, ticari ve teknik icaplar kapsamının gerektirdiği ve hayatın olağan akışı çerçevesinde normal bir şekilde tekemmül ettiği kabul edilmektedir. Bu yüzden hayatın olağan akışı dışında gerçekleşen bir olayın mevcudiyetini ileri süren taraf ispat yükümlülüğündedir ve bu durumu yasanın işaret etmiş olduğu deliller vasıtası ile kanıtlamak durumundadır⁸⁹. Örneğin, vergi inceleme sürecinde bir işletmeye tatbik edilen randıman hesabı sonucunda ortaya çıkan fire oranlarının yasal olarak kabul edilenden fazla çıkması üzerine ikmalen tarhiyat yapılması durumunda, üretim sonucu oluşan fire oranlarının yasal sınırlarda olduğu ya da buradaki iktisadi, ticari ve teknik icapları ispatlama yükü mükellefe düşmektedir. Yani mükellef bu kapsamda bir nev’i suçsuzluğunu ispatlamaya çalışmaktadır⁹⁰. Bu konudaki diğer bir karine ise vergi yargılamasında göz önünde bulundurulması gereken “*ilk görünüş karinesi*” ‘dir. Söz konusu karine mükellef tarafından hazırlanan ve verilen beyannamelerin, beyannameye mesnet teşkil eden defter ve belgelerin doğru olarak kabul edilmesi esasına dayanmaktadır. Bu karine VUK 250. maddesi kapsamındaki doğruluk sorumluluğu olarak ifade edilen “*Vergi karnelerine yazdıkları bilgilerin doğruluğundan mükellefler; işverenler tarafından bu karnelere ilave olunan kayıtlardan da işverenler sorumludur*” ile ve Anayasa’nın 38. Maddesi kapsamındaki suçsuzluk karinesi ile birlikte düşünülmelidir⁹¹.

Vergi davası sürecinde ispat yükümlülüğünün hangi tarafta olduğu iyi tespit edilmeli ve izlenmelidir. Çünkü vergi yargılamasında ispat yükümlüsü söz konusu süreçte ispatı kanıtlamadığı takdir-

⁸⁶ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. Madde 6. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Nisan 2021.

⁸⁷ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. Madde 190. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 30 Nisan 2021.

⁸⁸ Mehmet YÜCE. *Vergi Yargılama Hukuku*, s.312.

⁸⁹ Özgür BİYAN. *a.g.e.* s. 142.

⁹⁰ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *a.g.e.* s. 315.

⁹¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Madde 250. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 30 Nisan 2021.

de dava konusu işlem veya olay ispat edilmemiş sayılmaktadır. Dava aşamasında ispat yükü yalnız mükellefler açısından değil idare açısından önem arz etmektedir⁹². Bu minvalde idare de somut olguyu tahayyül ederken ispat kuralları çerçevesinde bağlıdır ve inceleme ile sorumlu olanlar da hukuksal mesnetleri ve maddi delilleri belirtmek durumundadır. Bu kapsamda vergi yargılamasında da önemli bir dayanak haline gelen ispat yükünün idare tarafında bulunması ile ilgili birtakım hususlar ortaya çıkmaktadır, bunlar;

“- Bir olayda ya da işlemde peçeleme olduğunu söyleyen idare bunu ispatlamakla yükümlüdür,”

“- İşe son verdiğini söyleyen mükellefin faaliyetine devam ettiğini söyleyen idarenin bunu ispatlaması gerekir,”

“- Vergi Usul Kanunu’nun 29 ve 30. maddelerinde düzenlenmiş bulunan ikmalen ve re’sen tarhiyat nedenlerinin var olduğunu ispat yükü idarededir,”

“- Defter ve belgelerini kanunda belirtilen usullerle uygun tutan mükellefler, ilk görüş karinesinden yararlanacağından, defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi idaresi bunu ispatlamak zorundadır,”

“- Vergi dairesi, tarh işlemini yaparken dayandığı sebep ya da sebepleri göstermek; gösterdiği sebep ya da sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu ispatlamak zorundadır”⁹³.

Diğer taraftan vergi yargılamasında içtihat olarak da oluşmuş ispat yükünün mükellef tarafında olan hususlar da bulunmaktadır, bunlar;

- Sonuçları itibarıyla şahsi netice veren mükellef bir sebebin bulunmasına yönelik ispat yükü mükelleftedir,

- Mükellefin vermiş olduğu vergi beyannameleri ve bunlara temel olan bilgi ve belgelerin doğruluğuna yönelik ispat mükellefe aittir,
- Beyannamede belirtilen muafiyet ve istisnalara ait hususların işletmeye olan uygunluğunun ispatı mükellefe aittir,
- Kanuni karineler ileri sürüldüğü takdirde ispat yükü mükelleftedir (transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç ve örtülü sermaye iddialarına yönelik durumlarda mükellef aksini ispat etmek durumundadır)
- Adi karine statüsünde yer alan birtakım ölçü ve nispetlerin dışında vukuu bulan hususlar mükellef tarafından ispat edilmektedir,
- Adi karine hükmünde kabul edilen işe başlamaya yönelik iş ve işlemler neticesinde mükellef işe fiili olarak işe başlamadığını ispat edebilir,
- Tapu kayıtlarında tescil edilmiş satış bedelinin gerçek olup olmadığına yönelik ispat yükü mükelleftedir,
- Adi karine statüsünde bulunan takdir komisyonu kararının aksi işlemler mükellef tarafından aksi ile ispat edilebilir,
- Re’sen takdire konu olan maddi delillerin bulunmaması halinde takdir edilen matrahın gerçeği yansıtmadığına yönelik itirazın izdüşümü mükellefin ispat yükümlülüğündedir⁹⁴.

SONUÇ

Yargılama hukukunun diğer hukuk dallarında da olduğu gibi vergi hukukunda da maddi ve hukuki olay ve işlemlere dayanan vergiyi doğuran uyumsuzluk bünyesinde tespiti büyük önem arz etmektedir. Mükellef ve idare nezdinde vukuu bulan ve yargıya intikal etmiş olan uyumsuzluğun çözümlenmesinde delillerin belirlenmesi ve

⁹² Özgür BİYAN. a.g.e. s. 150.

⁹³ Neslihan Karataş DURMUŞ. a.g.m. s.515.

⁹⁴ Özgür BİYAN. a.g.e. s. 152.

tespiti sürecinde tatbik edilecek yöntemler ispat sistemini oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay kapsamında gerçekleşen vergilendirme işlemleri aşamalarında bu muamelelerin gerçek mahiyetinin tespit edilmesi uyuşmazlıkların çözümüne yönelik bir konudur. Ayrıca ispat yükünün vergi yargısında hangi tarafta bulunduğu da titizlikle takip edilmesi gereken ehemmiyetli bir konudur çünkü ispat sürecini yerine getirmeyen taraf uyuşmazlık sürecinde hak kaybına uğrayabilmektedir.

Vergi yargısındaki delil ve ispat kavramlarının önemi gereği VUK 3. maddesinde belirtilen ispat yükü kavramının adaletin tesis edilmesi aşamasında belirsizliklerin önlenmesi amacıyla Medeni Kanun'un 6. maddesi kapsamında belirtildiği şekilde, idarinin ispat yüküne yönelik çerçevede genişletilmesi faydalı olacaktır. Ayrıca söz konusu yasada gerçekleştirilecek olan iyileştirme, mükellef ve idare arasındaki dengenin sağlanmasına ve uyuşmazlığın adaletli bir şekilde nihayettendirilmesi çerçevesinde önemli bir katkı sağlayacaktır. Bilhassa delil türlerine yönelik olarak vergi usul kanunda ilave bilgilendirmelerin yapılması, ayrıca ispat yükü ile ilgili olarak yeni düzenlemelerin yer alması vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik fayda sağlayacaktır. VUK 3. maddesi çerçevesinde yer alan re'sen araştırma ilkesinin mükellefe yönelik ispat olanakları kapsamında genişletilmesi sağlanmalıdır. Bu sayede tarafların iddia ettiği olayın ispat edilme yükü kamu gücüyle donatılmış idareye de önemli derecede sorumluluk yükleyecektir. Ayrıca idarenin uyuşmazlık aşamasında elde ettiği delilleri mükellef ile paylaşması konusunda da (tebliği edilmesi zorunlu belgeler) ilave düzenleme getirilmelidir. Böylece ispata konu olan kanıtlar objektif şekilde adaletin tesis edilmesine hizmet edecektir.

KAYNAKÇA

- ANTALYA, G. ve TOPUZ, M. (2015). *Medeni Hukuk: Giriş Temel Kavramlar Başlangıç Hükümleri*. Legal Yayıncılık. İstanbul.

- APALI, İ. (2017). *"Türk Vergi Kanunlarına Göre İdari Uyuşmazlıklarda İspat Yükümlülüğü Kime Aittir?"*. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Dergisi. Sayı 143.
- BİYAN, Ö. (2012). *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*. Adalet Yayınevi. Ankara.
- DURAL, M. ve SARI, S. (2020). *Türk Özel Hukuku Cilt I Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri*. Filiz Kitabevi. İstanbul.
- DURMUŞ, N.K. (2014). *"Vergi Hukukunda İspat ve Delil"*. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 18. Sayı 3.
- KARABULUT, F., KARAPAZARLIOĞLU, E., TOSUN, H. (2015). *"Ceza Muhakemesinde Delil Kavramı Ve Kovuşturma Sürecinde Hâkimlerin Delil Algısı"*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı 120.
- KARAKOÇ, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku*. Yetkin Yayınevi. Ankara.
- KARAKOÇ, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- KARAHACIOĞLU A.H. ve PARLAR, A. (2014). *6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanun'da İspat ve Deliller*. Bilge Yayınevi. Ankara.
- KARAKAŞ, F.T. (2013). *"Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar"*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 62. Sayı 3.
- KESER, L. (2001). *"İlk Görünüş İspatı"*. Prof. Dr. Mahmut Birsal'e Armağan. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını.
- KURU, B. (1995). *Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı*. Alfa Basım Yayıncılık. İstanbul.
- KURU, B. (2015). *Medeni Usul Hukuku*. Legal Yayınevi. İstanbul.
- ÖZKAYA, Ö. (2015). *"Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki Belge Terimi Ve İspat Hukukundaki Yeri"*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Özel Sayı 16.

- PEKCANITEZ, H., ÖZEKES, M., ATALAY, O. (2020). *Medeni Usul Hukuku*. On İki Levha Yayınevi. İstanbul.
- ŞAHİN, H. (2015). “*Kelamcılara Göre Delil ve Delil Türleri*”. KADER Kelam Araştırmaları Dergisi. Cilt 13, Sayı 1.
- ŞENYÜZ, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE M., GERÇEK A. (2021). *Vergi Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- TAŞPINAR, S. (1996). “*Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 45. Sayı 1.
- TEZEL, A. (1997). “*Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi*”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 56.
- YÜCE, M. (2012). “*Bir İspat Aracı Olarak Uzman Görüşü*”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 230.
- YÜCE, M. (2017). *Vergi Dava Rehberi*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- YÜCE, M. (2019). *Vergi Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 30 Mart 2021.
- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 08 Nisan 2021.
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 09 Nisan 2021.
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 14 Nisan 2021.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Nisan 2021.
- 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 21 Nisan 2021.
- Türk Dil Kurumu. (https://sozluk.gov.tr/delil). Erişim tarihi: 09 Mart 2021.
- Türkiye Diyanet Vakfı. “*İslam Ansiklopedisi*”. (https://islamansiklopedisi.org.tr/delil). Erişim tarihi: 06 Mart 2021.
- Türkiye Diyanet Vakfı. “*İslam Ansiklopedisi*”. (https://islamansiklopedisi.org.tr/beyyine). Erişim tarihi: 10 Mart 2021.
- Türkiye Diyanet Vakfı. “*İslam Ansiklopedisi*”. (https://islamansiklopedisi.org.tr/ispat). Erişim tarihi: 04 Nisan 2021.