

Vergi Yargılamasında Tanık^(*)

Witness in Tax Trial Procedure

Gizem KAPUCU^()**
Metin KOCATEPE^(*)**

Öz

Vergi yargısı, idari yargı içinde örgütlenmiş bir yapıya sahiptir. Bu nedenle vergi yargısında esas olarak idari yargının usul ve kuralları uygulanır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nda hüküm bulunmayan hallerde ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun ilgili düzenlemeleri uygulama alanı bulur. Tanık beyanı İYUK'ta açık bir şekilde düzenlenmemiştir. VUK'ta konu ile ilgili özel bir düzenleme bulunup bulunmadığı tespit edilmelidir. Bu tespit VUK m.3/B'nin anlam ve yapısının ortaya konmasıyla mümkündür. Çalışmada VUK m.3/B hükmünün vergi yargılama usulüne ilişkin bir kural koymadığı sonucuna varılmıştır. Bunun gerekçeleri ise; i) VUK m.3'ün hem genel yapısı hem de tanıklığa ilişkin düzenleme olan VUK m.3/B-2'de hükümlerin sınırlayıcı ve vergi idaresini muhatap alan yapısı, ii) İYUK yürürlük tarihi, iii) İYUK ve VUK'un kanunlaşma sürecine ilişkin verilerdir. İYUK'ta ise tanık beyanı açıkça düzenlenmese dahi, bu delile başvurmayı yasaklayıcı bir hüküm olmadığı göz önünde bulundurularak re'sen araştırma ilkesi gereği idari yargıda ve vergi yargısında, yargıcın adil yargılanma hakkını daha etkin kılacak durumlarda tanık dinleyebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler

Vergi yargısı, Re'sen Araştırma, İspat, Delil, Tanık.

Abstract

The tax jurisdiction is organized as part of administrative jurisdiction system. For that reason, the rules and principles of administrative trial is also applied in tax trial. If the Turkish Administrative Jurisdiction Procedure Code does not regulate a subject, the Tax Procedure Code which include it can be applied. The Turkish administrative jurisdiction procedure code does not contain any provision about witness. It should be determined whether the Tax Procedure Code contain a special provision. This determination is possible by revealing the meaning and structure of Tax Procedure Code art.3/B. In this study, it is concluded that the Tax Procedure Code art.3/B provision does not set a rule regarding the tax trial procedure. The reasons for this argument are following: i) the structure of art.3/B which addressee to tax administration; ii) the effective date

(*) Makale Hakem denetiminden geçmiştir.

Makalenin Editörlüğe Gönderildiği Tarih: 20.11.2020, Makalenin Kabul Tarihi: 24.01.2021.

(**) Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı,
E-mail: gizem.kapucu@marmara.edu.tr,
Orcid Id: <http://orcid.org/0000-0001-9650-5692>.

(***) Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı,
E-mail: metin.kocatepe@marmara.edu.tr
Orcid Id: <http://orcid.org/0000-0002-1440-7683>.



of Administrative Jurisdiction Procedure Code; iii) the data regarding the codification process of Administrative Jurisdiction Procedure Code and the Tax Procedure Code.

In the Administrative Jurisdiction Procedure Code, even if the witness statement is not explicitly regulated, there is no provision that prohibits it. As a result, the judge can listen to witnesses during cases that will make the right to a fair trial more effective in the administrative and tax trial process.

Keywords

Tax trial, Ex Officio, Proof, Evidence, Witness.

I. GİRİŞ

Sözlük anlamı itibarıyla ispat, “*kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama*”¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Hukuki anlamda ise; “*bir iddianın doğruluğu ve gerçek olup olmadığı konusunda hâkimi inandırma ve ikna faaliyeti*”² olarak tanımlanan ispat, “*iddia ve savunma hakkı*” ile doğrudan bağlantılı olup³ temellerini Anayasa (AY) m.36’da⁴ bulmaktadır. Bununla birlikte ispat yalnızca yargılama aşamasında karşımıza çıkmaz. Vergi hukuku alanında vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi aşamasında da yükümlünün kendisini ifade edebilmek, gerekli belgeleri sunmak ve kendini savunmak gibi durumlarda ispat müessesinden yararlanması söz konusu olabilir.⁵ O halde vergi hukuku bakımından ispatı, “*vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde ve vergi yargılamasında ortaya çıkan ihtilaflı durumların aydınlatılmasında başvuru- lan bir yol*”⁶ olarak değerlendirmek gerekir. İspatı sağlamak için başvuru-

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.09.2020).

² KAPLAN, Gürsel: *İdari Yargılama Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, s. 421; PEK-CANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet: *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018, s. 316; Benzer tanımlar için bkz. KURU, Baki: *Medeni Usul Hukuku*, Legal Yayınevi, İstanbul, 2016, s. 318; ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker: *Vergi Hukuku*, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s. 203.

³ Anayasa m.36’da anılan “*iddia ve savunma hakkı*” aynı zamanda ispat hakkına da işaret eder. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 495; KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 421.

⁴ “*Hak arama hürriyeti Madde 36 - Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*”

⁵ ORTAÇ, Fevzi Rifat / ÜNSAL, Hilmi: *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 47; KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan: “*Vergi Hukukunda İspat ve Delil*”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, Cilt 18, Sayı 3-4, s. 507.

⁶ ORTAÇ / ÜNSAL, s. 47. Benzer bir tanım olarak vergi hukukunda ispat, “*bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun), vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle, ortaya konması*” şeklinde de ifade edilmektedir. Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 203. Vergilendirme sürecindeki işlemlerle ilgili olarak karşılaşılan problemlerin çözümünde ispat, dava aşamasında ve dava aşamasından önce olmak üzere ikiye ayrılarak değerlendirilmelidir. Bkz. KARATAŞ DURMUŞ, s. 507.

olanak ve araçlar ise delilleri (*ispat araçlarını*) oluşturmaktadır.⁷ Taraflar uyuşmazlıkların çözümünde, iddia ve savunmalarının doğruluğunun ispatı hususunda çeşitli delillerden yararlanırlar. İspat aracı olan deliller yargılama aşamasında davanın aydınlatılması, uyuşmazlığın çözümü ve karara bağlanması bakımından önem arz etmektedir.⁸

Medeni yargılama hukukunda⁹ delillerden, takdiri delil-kesin delil şeklinde yapılan sınıflandırmaya bağlı kalınarak yararlanılırken, ceza yargılaması hukukunda¹⁰ uyuşmazlık konusu vakıanın aydınlatılmasına katkı sunacak ve hukuka uygun elde edilen bütün delillerden yararlanılır.¹¹ Her iki yargılama usulü bakımından da delillere ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmişken idari yargılama usulünde deliller için böyle bir yöntem benimsenmemiş olup 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu¹² (İYUK) m.31'de delillere ilişkin yalnızca keşif, bilirkişi ve delil tespiti bakımından 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu¹³ (HMK)'nun ilgili hükümlerine atıfta bulunulması ile yetinilmiştir. Diğer bir ifadeyle keşif ve bilirkişi dışında idari yargıda hangi delillerin kullanılabilceğine ilişkin açık bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum, kanun koyucunun re'sen araştırma ilkesi ile uyumlu olarak idari yargı yerlerini maddi vakıaların aydınlatılması ve delillerin araştırılması noktasında serbest bıraktığı şek-

⁷ KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 422; PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 350; ÇAĞLAYAN, Ramazan: *İdari Yargılama Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 366; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 203.

⁸ ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 366.

⁹ Kesin deliller hâkimi bağlayıcı nitelikte olup, hakimin aksi yönde bir değerlendirmesi mümkün olmaz. Bunlar; senet, yemin ve kesin hükümdür. Takdiri deliller ise hakimin serbestçe değerlendirip gerektiğinde aksi yönde de karar verebildiği delilleri ifade eder. Bunlar ise; tanık beyanı, bilirkişi ve keşiftir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 356-357; ATALI, Murat / ERMENEK, İbrahim: *Medeni Usul Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 241 vd.

¹⁰ Bazı istisnalar (*tanık beyanının belge delili karşılığında önceliği 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) m.210, duruşma tutanaklarının ispat gücü m.222, delil yasakları m.148, m217/2.*) dışında CMK'da bir delilin değeri hakkında olumlu veya olumsuz açık bir düzenleme yer almamaktadır. Soyut olarak bütün deliller eşit değerde olup, ceza muhakemesinde gerçeğe ulaşmayı sağlayacak her şey delil olabilir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. ŞAHİN, Cumhur / GÖKTÜRK, Neslihan: *Ceza Muhakemesi Hukuku-II*, 10. Baskı, Ankara, 2020, s. 28 vd.

¹¹ KARAKOÇ, Yusuf: "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", *Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s. 455.

¹² Resmi Gazete Tarih-Sayı: 20.01.1982-17580.

¹³ Resmi Gazete Tarih-Sayı: 04.02.2011-27836; Madde metninde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu yazsa da 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmesi ile bu kanun mülga olmuştur. Bu sebeple İYUK m.31'de anılan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ifadesini Hukuk Muhakemeleri Kanunu şeklinde anlamak gerekir. Bu durum HMK m.447/2; "Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır." düzenlemesinde de açıkça ifade edilmiştir.

linde yorumlanmıştır.¹⁴ Bu serbestlik kapsamında idari yargılama usulü kurallarının egemen olduğu vergi yargılamasında duruşma esnasında tanık dinlemenin mümkün olup olmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁵ (VUK) ve İYUK'un ilgili düzenlemeleri kapsamında araştırılacak olup, öncesinde ise tanık delilinin¹⁶ anlam ve kapsamı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

II. TANIK BEYANI

Tanık, dava ile ilgili bir vakta hakkında davadan önce duyu organları vasıtasıyla edindiği bilgiyi mahkemeye aktaran üçüncü kişidir.¹⁷ Bu kapsamda tanık beyanı ise, davanın tarafı olmayan üçüncü bir kişinin uyuşmazlık konusu olaya ilişkin duyu organları ile edinmiş olduğu ve mahkemeye verdiği "*bilgiyi*" ifade etmektedir.¹⁸ Bu kişinin anılan şekilde edindiği bilgiyi mahkeme önünde anlatmasına da *tanıklık* denilmektedir.¹⁹ Tanıklık yapma yükümlülüğü mahkemede hazır bulunma ve bildiğini/gördüğünü/işittiğini aktarma yükümlülüğünü kapsamakta olup²⁰, tanığa görüş ve yorumu sorulamaz.²¹

¹⁴ KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 435. "... uyuşmazlığın çözümü için her türlü incelemeyi yapma yetkisi sadece bilgi ve belge isteme, keşif yapma ve bilirkişi incelemesi yaptırmayla sınırlı olmamalıdır. Kanundaki ifadeyle, "bakılan davalara ait her çeşit incelemeyi yapma" yetkisi, gerektiğinde uyuşmazlıkla ilgili olarak, ifade (veya beyan) alma, tanık dinleme yetkisini de içerecek şekilde yorumlanmalıdır." Bkz. YILDIRIM, Turan / YASIN, Melikşah / KAMAN, Kaman / ÖZDEMİR, H. Eyüp / ÜSTÜN, Gül / OKAY TEKİNSOY, Özge: *İdare Hukuku*, (Ed.) YILDIRIM, Turan, 7. Baskı, On İki Levha Yayınevi, İstanbul, 2018, s. 762. Re'sen araştırma ilkesini her türlü bilgi ve belgenin ilgili kişi ve kuruluşlardan istenmesi, keşif yapılabilmesi ve teknik bilgi gereken konuların açığa kavuşturulmasında bilirkişiye başvurulabilmesi ile sınırlayan görüş için bkz. CANDAN, Turgut: *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 614. Re'sen araştırma yetkisinin sınırları; hukukun genel ilkeleriyle sınırlılık -*hakim re'sen araştırma yetkisini hukukun genel ilkelerine uygun kullanmak zorunda olup keyfi davranamaz*-, taraflarca incelenebilirlik ilkesi -*taraflara inceleme imkanı tanınmayan bir belgeye dayanarak hüküm verilmemesi*-, gizlilik ilkesi -*devletin güvenliğine ve yüksek menfaatlerine veya bunlarla birlikte yabancı devletlere ilişkinse idare bunları mahkemeye vermeyebilir*- ve yerindelik denetimi yasağı -*yargı yerleri yerindelik denetimi yapamaz, idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde karar veremez*- şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 243-245. Vergi yargılaması özelinde detaylı bir inceleme için bkz. ERGÜN, Çağdaş Evrim: "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 55, Sayı 2, Aralık/2006, s. 81 vd.

¹⁵ Resmi Gazete Tarih-Sayı: 10.01.1961-10703.

¹⁶ Tarafların iddia ve savunmalarının ispatı için kullandıkları "*tanık*" delili ile kastedilen aslında tanığın "*beyanı*" olup, tanığın kendisinin delilin kaynağı olduğunu belirtmek gerekir. Bkz. KARAKOÇ, Yusuf: *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Denge YMM Ltd. Şti. Yayını, İzmir, 1994, s. 128; KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 434; ŞAHİN / GÖKTÜRK, s. 35.

¹⁷ KURU, s. 399; PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 390; ATALI / ERMENEK, s. 265.

¹⁸ KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 128.

¹⁹ KURU, s. 399; CANDAN, s. 896; ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 378; KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 128

²⁰ KARAKOÇ, *Tanık Beyanı*, s. 458; ATALI / ERMENEK, s. 265; ŞAHİN / GÖKTÜRK, s. 38.

Tanık beyanının hafızaya dayanması sebebiyle zayıf ve çürük bir delil olduğu ifade edilmektedir.²² Tanık olunan durumların zamanla unutulması, kişilerin hafıza kapasitelerinin değişiklik göstermesi, algıda yanılmalar, tanık ile taraflar arasındaki yakınlık, hissi bağlılık veya husumet tanık beyanının delil gücünü önemli ölçüde zayıflatmaktadır.²³ Bununla birlikte kimi zaman uyumsuzluğun temelini oluşturan maddi vakıalar ancak bir tanık beyanı ile açıklığa kavuşturulabilir.²⁴ Bu nedenle bu delilden vazgeçmenin mümkün olmadığı ifade edilmektedir.²⁵

III. VERGİ YARGILAMASINDA TANIK DİNLEMeye İLİŞKİN KANUNİ DÜZENLEMELER VE TEORİK AÇIKLAMALAR

A. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Vergi yargısı, idari yargı içinde örgütlenmiştir (İYUK m.1). İdari yargılama usulünde tanık dinlemenin mümkün olup olmadığının tespiti bakımından öncelikle İYUK'ta öngörülen yazılılık ilkesi ve re'sen araştırma ilkesinin kaynağını teşkil eden düzenlemelere, ardından HMK'ya ve VUK'a atıf yapılan halleri düzenleyen İYUK m.31'e değinilecektir.

1. Yazılılık İlkesi

İYUK m.1/2 uyarınca; “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*”.

Yazılı yargılama usulünde dava ve cevap dilekçeleri yazılı olarak verilir ve şekle tabidir. Kararlar da evrak üzerinden yapılan inceleme sonucu verilir.²⁶ Duruşma yapılması istisnai olup duruşmalarda zabıt kâatibi bulunmaz ve tutanak

²¹ PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 390; ÇAĞLAYAN, Ramazan: “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 3-4, Yıl 2003, s. 196.

²² KURU, s. 399; KARAKOÇ, *Tanık Beyanı*, s. 458.

²³ PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 390; ÇAĞLAYAN, *Tanık Delili*, s. 197.

²⁴ KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 434; YILDIRIM, s. 762; BİYAN, Özgür: *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 166. Özellikle 2. Dünya Savaşı sonrasında önem kazanan sosyal devlet anlayışı ile birlikte devletin faaliyet alanlarının arttığı, kamu hizmetlerinin çeşitlendiği ve bunun doğal bir sonucu olarak da idarenin eylem ve işlemlerinin çeşitlendiğine dikkat çekilmektedir. Bu kapsamda idari eylem ve işlem yapılması gereken maddi olayların doğru tespit edilmesi için gerek eylem ve işlemin icrası gerekse de yargılaması sırasında tanık beyanlarına ihtiyaç duyulduğu ifade edilmektedir. Bkz. CENAN, Eren: *İdari Yargıda Hakkaniyete Uygun Yargılama İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019 s. 146.

²⁵ PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 390; ÇAĞLAYAN, *Tanık Delili*, s. 197.

²⁶ CANDAN, s. 60; KARAKOÇ, Yusuf: *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 229-230.

tutulması zorunluluğu da yoktur.²⁷ Oysa duruşma tutanağı düzenlenmesinin zorunlu hale getirilmesi ve bu tutanıklara belirli bir hukuksal değer atfedilmesinin duruşma ile hedeflenen etkinliğin ve gerekli ciddiyetin sağlanmasına²⁸ katkı sunacağı açıktır.²⁹ Mevcut yapısıyla idari yargılama usulünde duruşma, medeni yargılama usulünden farklı olarak yargılamanın vazgeçilmez/zorunlu bir aşamasından ziyade, iddia ve savunmalarını mahkeme veya kurula doğrudan anlatmak isteyen tarafların psikolojik tatminini sağlamaktan öteye gidememektedir.³⁰ Bununla birlikte idari yargıda duruşma yapılması yazılı yargılama usulü ile birlikte sözlü yargılama usulünün de uygulandığını göstermektedir. Ancak idari yargıda sözlü yargılama usulü yazılı yargılama usulüne göre ikincil nitelikte ve tamamlayıcı bir özelliğe sahiptir.³¹

İdare hukukunda ve vergi hukukunda ağırlıklı olarak uyuşmazlık konuları bir idari işlem olmaktadır. İdari işlemler ise sıkı kurallara tabi usul süreçlerinden geçerek yazılı bir şekilde hukuk âleminde doğmaktadır. Usul kurallarına tabi ve yazılı şekilde ortaya çıkan bir idari işlemin hukuka uygunluk denetimi-

²⁷ ASLAN, Zehreddin / BARLASS, İrfan / BERK, Kahraman / ARAT, Nilay / SAYHAN, Şebnem / BARDAKÇI, Mehmet Akif / GÜMÜŞKAYA, Gamze / KAĞITCIOĞLU, Mutlu / ALTINDAĞ, Halil: *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, (Ed.) ASLAN, Zehreddin, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 193. Duruşma sırasında tutanak tutulmasını gerektiren bir yasa hükmü bulunmamasıyla birlikte uygulamada, yalnızca mahkeme veya daire kurulunca imzalanan ve tarafların davanın sonucuna etki edecek sözlerinin özetini içeren kısa duruşma tutanağı düzenlendiği ifade edilmektedir. Bkz. CANDAN, s. 609. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler ile Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik (Resmî Gazete Tarih-Sayı: 11.07.2015-29413) m.69/2 tutanaklar kenar başlığı taşıyan düzenlemesinde; "*Duruşmalara ait tutanaklarda, ayrıca, taraf ve vekillerinin iddia ve savunmaları ile duruşma safahatına ait kısa bir özet yazılır.*" kuralına yer vermiştir. Bununla birlikte bu tutanak mahkemenin kendi işleyişine ilişkin olup davanın taraflarına verilmemekte ve kanun yoluna gidildiğinde dava dosyasında yer almamaktadır. Bkz. ASLAN ve diğerleri, s. 197.

²⁸ ÇINARLI, Serkan / AĞAR, Baykal: "İdari Yargıda Duruşmaların Verimliliği Sorunu", *KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, Temmuz/2016, s. 53; "... *duruşmalarda tutanak tutulmaması mahkemeye olan güveni azaltmakta, duruşmanın usulü bir işlem den ibaret olduğu düşüncesine neden olmakta, bu durum ise duruşmaların etkinliğini ve verimliliğini olumsuz etkilemektedir.*". AKINCI, Müslüm: "İdari Yargıda Duruşma", *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt 5, Sayı 49, Eylül/2010, s. 141; Duruşmada tutanak tutulmasının, taraflara söylediklerinin bir değeri olduğu ve uyuşmazlığın çözümü için beyanlarının bir anlam ifade ettiğine ilişkin güven vereceği belirtilmektedir.

²⁹ ASLAN ve diğerleri, s. 193; Aksi halde İYUK'a aykırılıktan söz edilmese bile *-çünkü kanunda tutanak tutulması zorunluluğuna ilişkin bir düzenleme mevcut değil-* adil yargılanma hakkına aykırılığın söz konusu olacağı ifade edilmektedir. Aynı yönde bkz. GÜMÜŞKAYA, Gamze: "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 66, Sayı 2, 2008, s. 32; ÇINARLI / AĞAR, s. 53.

³⁰ CANDAN, s. 609; Bununla birlikte yazar idari yargıda duruşmanın tümüyle yararsız olduğunun söylenemeyeceğini, dilekçelerde zaman zaman iyi anlatılamayan maddi uyuşmazlıkların duruşmada tümüyle açıklığa kavuşturulabileceğini de belirtmektedir. Vergi yargısında duruşmasız verilen kararların, çoğu zaman tarafları tatmin etmediği yönünde, bkz. DOĞRUSÖZ, Bumin: "Duruşmanın Önemi", *Dünya Gazetesi*, 26 Nisan 2016.

³¹ ATAY, Ender Ethem: *İdari Yargılama Hukuku*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 75.

nin de evrak üzerinden yapılmasının tabii olduğu ifade edilmektedir.³² Yazılılık ilkesi yargılamanın daha hızlı bir şekilde yürütmesine de olanak sağlamaktadır.³³ Tarafların iddia ve savunmalarını yazılı bir şekilde hazırlamalarının daha titiz ve güvenli bir muhakeme imkânı sağladığı da belirtilmektedir.³⁴

2. Re'sen Araştırma İlkesi

İYUK m.20/1'e göre; "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar...*".³⁵ Anılan düzenleme uyarınca idari yargı yerleri re'sen araştırma yetkisine sahip olup *re'sen araştırma ilkesi* de en kısa anlatımla, "*dava malzemesinin hazırlanmasında tarafların yanında hakimin de görevli olması*" şeklinde tanımlanmaktadır.³⁶ Danıştay kararlarında³⁷ ise bu ilke, "... *uyuşmazlığın çözümü için gerekli her türlü inceleme, bilgi edinme ve araştırma yollarının tüketilmesini*" gerektiren bir ilke olarak açıklanmaktadır.

Re'sen araştırma ilkesi kapsamında uyuşmazlığa yol açan maddi olayın varlığının araştırılması ve hukuki nitelendirilmesinin doğru ve eksiksiz bir şekilde yapılması mahkemenin görev ve yetkisinde olduğu gibi delillerin toplan-

³² KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 230. İdari uyuşmazlıkların konusunu teşkil eden *idari işlem -zimni red hali dışında kural olarak yazılı şekle tabidir-, eylem -idari eylemden doğan tam yargı davalarında dava açmadan önce İYUK m.13 uyarınca idareye başvuru zorunluluğu bulunmakta olup başvuru neticesinde verilecek red kararı da kural olarak yazılı olacaktır. Zimni red kararları da varsayım olarak aynı mahiyette kabul edilmektedir. - ve sözleşmelerin -idari sözleşmeler de yazılı şekle tabidir. - yazılı veya öyle olduğu varsayılan bir karakter taşıdığı ve bu nedenle idari yargılamanın yazılı usulde olmasının eşyanın tabiatından kaynaklanan bir zorunluluk olduğu ifade edilmektedir. Bkz. KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 12; ATAY, s. 75-76; KALABALIK, Halil: *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 274. Farklı bir görüş için bkz. YASİN, Melikşah: *İdari Yargılama Usulünde İspat*, On İki Levha Yayınevi, İstanbul, 2015, s. 37.*

³³ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 230; YASİN, s. 37-38; ASLAN ve diğerleri, s. 35; ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Ekin Yayınevi, 2020, s. 307; OKTAR, s. 445.

³⁴ AİHM, Jussila v. Finlandiya, Başvuru no. 73053/01, 23 Kasım 2006, paragraf 46. Kararın detaylı incelemesi için bkz. YALTI, Billur: "İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 225, 2007, s. 7-20.

³⁵ Benzer bir düzenleme 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda (*Resmi Gazete Tarih-Sayı: 20.01.1982-17580*) da yer almaktadır:

"Evrak getirilmesi ve yetkililerin dinlenmesi

Madde 49- 1. İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir..."

³⁶ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 232.

³⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 2019/1627, K. 2020/436, T. 11.03.2020; Danıştay 7. Daire, E. 2018/3677, K. 2020/1376, T. 18.02.2020; Danıştay 7. Daire, E. 2015/1480, K. 2019/6072, T. 19.11.2019 (Kazancı Hukuk Otomasyonu).

ması ve değerlendirilmesi de yine mahkeme tarafından gerçekleştirilmektedir.³⁸ Bu çerçevede vergi mahkemesi hakimi delilleri serbestçe değerlendirecek, takdir edecek ve neticede elde ettiği kanaate göre serbestçe karar verecektir.³⁹ Medeni yargılama hukukunda geçerli olan dava malzemesinin taraflarca hazırlanmasının⁴⁰ karşıtı olarak ifade edilen re'sen araştırma ilkesi doğrultusunda hareket etme görev⁴¹ ve yetkisi bulunan hâkim hukuka uygunluğun sağlanması için her türlü araştırmayı kendiliğinden yapmak durumundadır.⁴²

Re'sen araştırma ilkesi mahkemeye herhangi bir kısıtlama olmaksızın delil toplama yetkisi verdiğiinden delil serbestisi sistemine zemin hazırlamaktadır.⁴³ Re'sen araştırma yetkisi ve onun sonucu olan delil serbestisinin, gerekli olan durumlarda tanık dinleme yetkisini de içerecek şekilde yorumlanması gerektiği belirtilmektedir.⁴⁴ Bu görüşe göre, İYUK'ta taraflara tanık dinletme yetkisinin tanınmamış olması, yargıcın ilgilileri dinlemesine engel olmamakta, "her çeşit inceleme yapma yetkisi (İYUK m.20)" tanık beyanlarına başvurmayı da içermektedir.⁴⁵ Buna karşın

³⁸ KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 14-15: İdari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesi benimsenmekle birlikte bu ilkeyle çelişen bazı kuralların da varlığı dikkat çekmektedir. Örneğin, İYUK m.21'de yer alan; "Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafla tebliğ edilir." şeklindeki düzenleme ispat yükünün taraflara ait olduğu ve bunun da belirli süre ve şartlarda yerine getirilmesi gerektiği şeklinde bir izlenim uyandırmaktadır. Oysa re'sen araştırma ilkesinin egemen olduğu bir sistemde taraflar nihai hüküm verilinceye kadar iddia ve savunmalarını ispatlayacak her türlü bilgi ve belgeyi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın mahkemeye sunabilmeli, mahkeme de bunları değerlendirmelidir.

³⁹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 308.

⁴⁰ "Taraflarca hazırlanma ilkesi"; davanın dayanağını oluşturan vakıaların ve delillerin taraflarca mahkemeye sunulmasını ifade etmektedir. Bkz. KURU, s. 297; PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 180, KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 47; ATAY, s. 79; ATALI / ERMENEK, s. 48. Taraflarca hazırlanma ilkesinin yasal dayanağı "taraflarca getirilme ilkesi" kenar başlığını taşıyan HMK m.25 düzenlemesidir. Anılan hükme göre: "Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. Kanunla belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz."

⁴¹ Re'sen araştırma ilkesi, mahkemeler bakımından bir yetki olmasının yanı sıra aynı zamanda bir usuli yükümlülüktür. Bkz. YASIN, s. 12.

⁴² KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 52.

⁴³ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 237 vd.; BİYAN, Özgür: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2020, ss. 334-335; OKTAR, Ateş: *Vergi Hukuku*, 14. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 444, 459.

⁴⁴ YILDIRIM, s. 762; DURSUN, Hasan: "İdari Yargıda Tanığa ve Tanıklığa Yer Verilmesi Bir Zorunluluktur", *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt 3, Sayı 28, Aralık/2008, s. 92.

⁴⁵ Mahkemelerin başvurabileceği delillerin tespitinin yargılama usulüne ilişkin bir mesele olduğu - bu kapsamda tanık deliline başvurulup başvurulamayacağı da- ve bu meselenin çözümüne iki farklı şekilde yaklaşılabilirliği ifade edilmektedir. Birinci yaklaşıma göre; "Türkiye'nin de içinde bulunduğu Kıta Avrupası hukuk düzenlerinde usul kuralları kamu düzenindedir. Bu alanda yargıcın hukuk yaratma yetkisi bulunmamaktadır." Diğer bir yaklaşıma göre; "İdare hukuku, yeni, sürekli gelişmekte olan, tam olarak kodifiye edilmemiş ve içtihadı dayalı bir hukuk dalıdır. Dolayısıyla idare yargıcının, içtihatla kural koyma konusunda daha fazla yetkisi bulunmaktadır." Bu çerçevede tanık konusunda da içtihatla hukuk yaratılabileceği ifade edilmektedir. Bkz. ÇAĞLA-

Danıştay vermiş olduğu kararlarda, re'sen araştırma ilkesi kapsamında delil toplama yetkisinin tanık dinlemeyi kapsamadığına hükmetmiştir.⁴⁶

3. İYUK m.31: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller

Çalışma kapsamında önem arz eden düzenlemelerden biri de hiç şüphesiz İYUK m.31'dir. İYUK'ta hüküm bulunmayan hallerde uygulama alanı bulacak HMK hükümlerinin düzenlendiği söz konusu maddede, sınırlı sayma yöntemi ile belirlenen konularda HMK'ya atıf yapıldığı görülmektedir.⁴⁷ Sınırlı olarak sayılan bu konular arasında “tanık” bulunmamaktadır. Ancak HMK'ya atıf yapılan konulardan biri olan “delillerin tespiti”, tanık dinlenmesine olanak sağlamaktadır.⁴⁸ Böylece idare ve vergi yargılamasında delil tespiti vasıtasıyla tanık dinlenilmesinin talep edilmesi ve bu tanık beyanlarına ilişkin tutanakların dava dosyalarına intikal ettirilmesi mümkündür.⁴⁹ Bu yöntemde taraflar, dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini davaya bakan vergi mahkemelelerinden isteyeceklerdir (İYUK m.58).⁵⁰

Tanık dinlenmesine olanak sağlayan diğer bir kurum da “keşif”tir.⁵¹ İYUK m.31'in atfıyla uygulama alanı bulan HMK'nın keşif delilini düzenleyen hükümlerine (HMK m.288-292) bakıldığında mahkemenin keşif sırasında tanık dinleyebileceği görülmektedir.⁵² Bununla birlikte tanık beyanlarının keşif tutanağına geçiril-

YAN, *Tanık Delili*, s. 203, 206. Aynı yönde bkz KAPLAN, Gürsel: “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1, 2004, s. 41. Aksi yönde, idari yargıda yargı pratik ve içtihatlarıyla duruşmada tanık dinletilebileceği yönündeki görüşün mahkemelerin yargılama usulünde kanunilik ilkesini benimseyen Anayasa m.142/1 uyarınca mümkün olmayacağı ve bunun yargı yetkisinin aşılması anlamına geleceğine ilişkin bkz. CENAN, s. 149.

⁴⁶ Danıştay 8. Daire, E. 2003/3369, K. 2004/917, T. 25.02.2004; Danıştay 3. Daire, E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990 (Kazancı Hukuk Otomasyonu).

⁴⁷ İYUK m.31'in anlam ve kapsamı hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. CANDAN, s. 749 vd. Atıf yapılan kurumlar idari yargılama usulünün niteliğine uygun düştüğü ölçüde uygulanacağına ilişkin bkz. ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 361; ERSÖZ, Kürşat: “İdari Yargılama Usulünde Tanıklık”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, Haziran/2015, s. 46.

⁴⁸ HMK m.400: “Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir.”

⁴⁹ ORAL, Hasan: “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 147, 2020, s. 88.

⁵⁰ HMK'ya delil tespiti konusunda yapılan atfın vergi yargısının kamusal niteliği ile bağdaşmadığı yönünde bkz. KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI, Mahmut: *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 509.

⁵¹ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 268; KAPLAN, *Sözlülük Usulü ve Tanık*, s. 41; ŞENLEN, Süheyla: “İdari Yargılama Usulü'nde İsbat ve Delil”, *Argumentum*, Sayı 33, s. 588.

⁵² Özellikle HMK 290/2: “Mahkeme keşif sırasında tanık ve bilirkişi dinleyebilir. Keşif sırasında, yapılan tüm işlemler ve beyanları içeren bir tutanak düzenlenir...”

mediği, bunun yerine hazırlanan bilirkişi raporlarında bu beyanlara yer verildiği ve mahkemenin raporla birlikte bu beyanları hükme esas aldığı ifade edilmektedir.⁵³

Bu açıklamaların yanı sıra, İYUK m.31'in tanıklık müessesine ilişkin HMK'ya atıfta bulunmaması ve kendisi de bir düzenleme getirmemesinden hareketle idari yargıda tanık dinlenebilmesi ve dinletilebilmesinin mümkün olmadığı⁵⁴ ve bu esasın delil tespiti ve keşif yoluyla tanık dinletilmesi konusunda da geçerli olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır.⁵⁵

Danıştay da verdiği kararlarda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan düzenlemeler arasında tanıklığa ilişkin hükümlerin yer almamasından hareketle, idari yargılama usulünde tanık dinlenilmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşmaktadır.⁵⁶ Bu husus kararlarda; "... yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, tanık veya şahit dinlenmesi ya da ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasına atıfta bulunulan konular arasında da bu yönde bir kural mevcut değildir..."⁵⁷ şeklinde vurgulanmaktadır.

⁵³ KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 436.

⁵⁴ IŞIKLAR, Celal: "İdari Yargıda Duruşma", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 4, Ocak/2011, s. 80.

⁵⁵ YAVUZDOĞAN, Seçkin: *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi*, İstanbul Üniversitesi SBE (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2007, s. 107, 238. HMK'ya atıfta bulunulan hallerde söz konusu düzenlemelerin idari yargılama usulüne uyduğu ölçüde uygulanacağı ve bu kapsamda delil tespitinde yazılılık ilkesi gereği tanık ifadesine başvurulamayacağı yönünde bkz. CANDAN, s. 839.

⁵⁶ Danıştay 3. Daire, E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, (Kazancı Hukuk Otomasyonu): "... 2577 sayılı Kanunun 17 ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinlenileceği hükme bağlanmış, şahit dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı Kanunun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. Yukarıda açıklandığı üzere İdari Yargılama Usulü Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra Davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen ... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir..." Danıştay 3. Daire, E. 1986/1201, K. 1986/2706, T. 04.12.1986, (Kazancı Hukuk Otomasyonu): "... İdari Yargılama Usulü Kanununda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen idari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap'ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde Kanun ve usul hükümlerinin uyarlık bulunmamaktadır..."

⁵⁷ Danıştay 8. Daire, E. 2003/3369, K. 2004/917, T. 25.02.2004; Danıştay 3. Daire, E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990 (Kazancı Hukuk Otomasyonu).

İYUK m.31/2’de ise, İYUK ve HMK’ya atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK’un ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. İYUK m.31/2 düzenlemesinden hareketle duruşma esnasında tanık dinlenmesine ilişkin olarak, konuyla bağlantılı görülen VUK hükümleri aşağıda ayrı bir başlık altında incelenecektir.

B. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

İdari yargılama usulü ile paralel bir şekilde ilerleyen, duruşmalarda tanık dinlenip dinlenilemeyeceği tartışmasının vergi yargılaması bakımından farklılaşması İYUK m.31/2 düzenlemesinden⁵⁸ kaynaklanmaktadır. Bu düzenleme, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde İYUK ve HMK ile birlikte VUK hükümlerinin de uygulanacağına işaret etmektedir.⁵⁹ Bu nedenle vergi yargılaması bakımından uygulama alanı bulacak VUK hükümlerinin tespiti zorunlu hale gelmektedir. Bu noktada çalışmamız kapsamında önem arz eden düzenlemeler ise VUK m.3/B-2 ve VUK mük. m.378’dir. İlk olarak söz konusu düzenlemelerin anlamını ortaya koymak ardından da bu düzenlemelerin vergi yargılaması bakımından uygulama alanı bulup bulmayacağını tespit etmek gerekir.

1. Vergi Usul Kanunu m.3/B-2

a. Genel Olarak

VUK m.3/B-2 vergilendirmede ispata ilişkin bir kural koymakta ve anılan kural da vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek⁶⁰ mahiyetinin yemin⁶¹ hariç her türlü delille ispatlanabileceğini ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan “*şahit ifadesi*”nin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağını ifade etmektedir. O halde kural olarak, vergilendirmede

⁵⁸ İYUK m.31/2: “*Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*”

⁵⁹ İYUK ve VUK hükümlerinden hangisinin öncelikli olarak uygulanacağı ise ayrı bir tartışma konusudur. Konuya ilişkin tartışmalar için bkz. CANYAŞ, Oytun: “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 110, 2014, s. 208 vd.

⁶⁰ Bu düzenleme ile vergilendirme alanında ispat ölçüsü de “gerçek” olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muamelelerin “gerçek” mahiyeti tespit edildiğinde ancak bir olay ispatlanmış kabul edilecektir. Bkz. SABAN, s. 500.

⁶¹ Vergilendirmede delil serbestisinin istisnalarından birini de “yemin” delili oluşturmaktadır. Bununla birlikte bu sınırlandırmanın “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muamelelerin gerçek mahiyeti*” ile sınırlı olduğu bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda yeminin delil olarak kullanılabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşe göre belirtilen sınırlara uymak koşuluyla yargılama aşamasında dahi yemine başvurulması mümkündür. Bkz. ŞENLEN, s. 590; ERGÜN, s. 85.

delil serbestisi⁶² söz konusudur. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi ise bu kuralın istisnalarından birini oluşturmaktadır.⁶³ Dolayısıyla vergilendirmede “*vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık olan tanık beyanı*” ispat vasıtası olarak kullanılabilir.⁶⁴

Vergiyi doğuran olayla ilginin tabii ve açık olmasının ne anlama geldiği veya kimlerin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık kabul edildiğine ilişkin kanunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bununla birlikte tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii kabul edilebilmesi için bu olayı ve bu olaya ilişkin muameleleri bilebilecek durumda olması gerektiği ifade edilmektedir.⁶⁵ Bu noktada vergiyi doğuran olaya taraf olanların ilgilerinin tabii ve açık olduğu hususunda bir tereddüt yoktur.⁶⁶ Vergiyi doğuran olayla doğrudan iktisadi bir ilişki

⁶² En genel anlamıyla delil serbestisi “*belirli bir konunun ispatı için kullanılacak delil türleri konusunda sınırlandırma yapılmaması*” şeklinde tanımlanabilir. Bkz. ERGÜN, s. 84.

⁶³ Vergi yargısında delil serbestisi kuralının diğer istisnaları için bkz. KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s. 83 vd.; GÜNEŞ, Gülsen: “*Vergi Hukukunda Deliller*”, *Istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 51, Sayı 1-4, 1985, s. 486 vd.; CANDAN, s. 893 vd.; KARATAŞ DURMUŞ, s. 520.

⁶⁴ Danıştay 3. Daire, E. 2011/3507, K. 2014/1349, T. 27.03.2014, (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi); “*Bu hükmün incelenmesinden, vergilendirmede serbest delil sisteminin kabul edildiği, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi dışında hukukun itibar edilebilecek her türlü delilin kanıtlanma aracı olarak kullanılabilmesinin öngörüldüğü sonucuna ulaşılmaktadır. Şirkete ait arsa vasfındaki taşınmazların satış bedellerinin düşük gösterildiği hususunun, olayla ilgisi açık ve tabii olan alıcının ifadesi ve yargı kararlarıyla ispatlanmış olması karşısında, temyiz istemine konu yapılan vergi mahkemesi kararının söz konusu hasılat farkından kaynaklanan vergi ve cezaların kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir...*”

⁶⁵ CANDAN, s. 897. Danıştay kararlarından yola çıkılarak verilen örneklerde; “*emtia alıcısının, faiz karşılığı borç alan kişinin, hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin, kiracının, mükellefin muhasebecisinin, işyerinde çalışan işçinin, taşıt sürücüsünün, komisyoncunun*” taraf olduğu hukuki işlem ve ilişkiler dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunduğu ifade edilmekte; bununla birlikte yine mahkeme kararlarına yansıyan uyumsuzlıklardan hareketle; “*mükellefin eniştesinin fatura düzenlememe eylemiyle, bir kez ticari ilişkide bulunan müşterinin mükellefin bütün ticari faaliyetleriyle, ticari ilişkiye taraf olan kişinin yakınının bu ticari ilişkiyle*” ilgisinin tabii olmadığı kabul edilmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. CANDAN, s. 897-898.

⁶⁶ KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 132-133; Danıştay kararlarında işleme taraf olanların tanık sıfatıyla beyanlarının vergilendirmeye dayanak teşkil edeceği kabul görmektedir. Örneğin bir olayda Danıştay, ilçe tarım müdürlüğünde görevli davacı adına, serbest veteriner hekim olarak faaliyette bulunduğu gerekçesiyle takdir komisyonu kararı uyarınca yapılan cezalı vergi tarhına karşı açılan davayı kabul ederek cezalı tarhi kaldıran Vergi Mahkemesinin kararını, hayvan sahipleri nezdinde çeşitli tarihlerde düzenlenen ve takdirin dayanağının oluşturduğu tutanaklarında, 12 kişinin yapılan muayene karşılığı davacıya ücret ödediklerini ifade ettikleri ve bu durumun davacının mesai saatleri dışında ücret karşılığı hayvan muayene etmek suretiyle serbest meslek faaliyetinde bulunduğunu gösterdiğini bu yolla serbest meslek kazancı elde ettiği saptanan davacı adına yapılan cezalı tarhiyatı kaldıran Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmediğini belirtmiştir. Bkz. Danıştay 3. Daire, E. 1994/2980, K. 1995/586, T. 21.02.1995 (Kazancı Hukuk Otomasyonu). Yine başka bir olayda Danıştay, ikrazatçılık faaliyetinde borç alan kişilerin olayla ilgileri tabii ve açık olduğundan, bunların beyanlarının maddi delil niteliğinde olduğunun kabulünün zorunlu olduğunu ifade etmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, yükümlü ile aralarında husumet bulunduğu anlaşılan kişilerin, yükümlü aleyhine beyanda bulunmaları olasılığı göz önüne alınarak bu kişilerin beyanlarının delil sayılmaması gerektiğini de vurgulamıştır. Bkz. Danıştay 7. Daire, E. 1995/4460, K. 1996/1082, T. 20.03.1996 (Kazancı Hukuk Otomasyonu).

içerisinde bulunmayan ve tesadüfen *-alım satım görüşmeleri sırasında temizlik veya yiyecek içecek hizmeti sunan bir görevlinin konuşulanları duyması gibi-* olaya tanık olan kimselerin beyanlarının delil olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir.⁶⁷ Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın oluşmasında taraf olan kimsenin vekili veya temsilcisi sıfatıyla işlem yapanların, vergiyi doğuran olayı hazırlayan işlemlerde bulunanların *-işletmede çalışan memurlar, işletmede satış işlemleri ile görevli olanlar gibi-* veya mükelleflerle ilişki içerisinde olan ve bu nedenle VUK m.148 uyarınca bilgi verme mecburiyeti altında bulunanların vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olduğu söylenebilir.⁶⁸ Tanıklık yapan kişi ile yükümlü arasında husumet bulunması veya tanığın yükümlüyü zarara uğratma amacıyla hareket etmesi gibi hallerde tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olsa bile beyanına itibar edilmeyecektir.⁶⁹ Bununla birlikte davacı ile husumeti bulunmayan ve birbirini tanımayan birden fazla kişinin ayrı yer ve zamanda vermiş oldukları ifadeler ise delil olarak kullanılabilir.⁷⁰ Usulüne uygun olarak düzenlenen belgelere karşı tanıklık halleri ile karşıt ince-

⁶⁷ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 324; GÜNEŞ, s. 490; KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 135; Aksi yönde bir Danıştay kararı için bkz. Danıştay VDDK, E. 2013/876, K. 2014/234, T. 09.04.2014, (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi): “Dosyadaki belgelerden, faiz karşılığı borç para aldığını iddia eden K2 ve K1 isimli kişilerin ifadelerinde, davacıdan 2001 yılından itibaren 100.000 Liraya yakın borç para aldıklarını, karşılığında düzenleme ve vade tarihi boş olan senetleri imzalayarak davacıya verdiklerini, borcun büyük kısmını ödeyememeleri üzerine senetlerin yenilendiğini, ayrıca F1 Yapı Kooperatifindeki bir hisse ile dükkan niteliğindeki taşınmazın borca karşılık devredildiğini, 15.3.2004’te düzenlenen 1.5.2004 vade tarihli ve 29.680 Lira tutarlı senedin 2003 yılının Temmuz ayında düzenlendiğini, davacı tarafından düzenleme ve vade tarihinin sonradan yazıldığını, aylık yüzde sekiz oranında faiz ödenmesinin kararlaştırıldığını, senette yazılı tutara faizin dahil olduğunu, söz konusu senedin K3 tarafından icraya konulduğunu, bu olaylara K5’in tanık olduğunu belirttikleri; ifadesine başvurulmuş K5’in, davacı ile borçluları tanıdığını, davacıdan kendisinin de faiz karşılığı borç para aldığını, davacının adı geçen kişilere borç para verdiğini, karşılığında borçlulardan senet aldığını ve senetleri kendisine yakın kişiler aracılığıyla tahsil ettiğini, borçluların taşınmazlarını borca karşılık devrettiklerini ifade ettiği; ... anlaşılmasıdır.” (Bu kararda karşı oy yazısında; “Tanık olarak ifadesi alınan anılan şahsın, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olduğu yönünde herhangi bir saptama bulunmadığı dikkate alındığında, bu kişinin ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı yasal düzenlemenin gereğidir” şeklindeki gerekçeyle karara karşı oy kullanıldığı görülmektedir.)

⁶⁸ KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 137; GÜMÜŞKAYA, *Duruşma*, s. 33-34.

⁶⁹ KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 137; CANDAN, s. 899.

⁷⁰ “... Dosyanın incelenmesinden, mobilya alım-satımı ile uğraşan davacıların, sattıkları emtia karşılığında fatura düzenlemedikleri yolundaki ihbar üzerine, 1998 yılında mobilya satışı yapılan müşterilerden Ankara’da bulunan yirmi yedisine bilgi isteme yazısı gönderildiği; ifadesine başvurulabilen on üç müşteriden edinilen bilgilerin, davacıların bu müşterilere düzenledikleri faturalarda yer alan bilgilerle karşılaştırılması sonucu, 10 adet müşteriye düşük bedelli fatura düzenlendiğinin tespit edildiği; alıcı ifadeleri ile faturalar arasındaki fark, kayıt dışı hasılat olarak kabul edilerek, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin tesis edildiği anlaşılmış olup; davacılar ile aralarında husumet bulunmayan birbirini tanımayan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan birden fazla kişinin, ayrı zamanlarda vermiş oldukları ifadeler, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanmasında kanıt olarak kullanılabilceğinden, bu ifadelerden hareketle belirlenen matrah farkları üzerinden tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmamıştır...” Bkz. Danıştay 7. Daire, E. 2001/821, K. 2004/697, T. 17.03.2004, (Kazancı Hukuk Otomasyonu).

leme imkânının bulunduğu hallerde ise tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olsa bile beyanının delil olarak kullanılabilmesi için başka karine veya delillerle doğrulanması veya desteklenmesi gerekir.⁷¹

b. VUK 3/B-2'nin Vergi Yargısında Uygulanabilirliği Üzerine Görüşler

VUK m.3/B-2'nin anlamı genel hatlarıyla ortaya konulduktan sonra vergi yargılaması bakımından hükmün uygulama alanı bulup bulmayacağı ve bu kapsamda tanık delilinden yararlanılıp yararlanılamayacağı meselesi açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu konuda esas olarak iki görüş olduğu söylenebilir. Görüşlerden biri VUK m.3/B-2'nin vergi yargılamasında uygulanamayacağını savunurken, diğer görüş uygulanabileceğini ileri sürmektedir.

aa. VUK 3/B-2'nin Vergi Yargısında Uygulanacağını Savunan Görüşler ve Gerekçeleri

Bir görüşe⁷² göre; VUK m.3, İYUK m.31/2'nin “*bu kanunda düzenlenen ve HMK'ya atıf yapılan haller saklı kalmak üzere*” vergi uyumsuzluklarının çözümünde uygulanmasını öngördüğü ilgili hükümlerden biridir. Çünkü VUK m.3'te düzenlenen ispat, nitelendirme ve yorum ile ilgili kurallar vergi uyumsuzluklarının çözümüne ilişkindir. Öyle ki maddede düzenlenen yeminin ispat

⁷¹ CANDAN, s. 899; Anapara ve faiz ödemelerinin borçlunun banka hesabından çekle yapıldığı borçlu tarafından ifade olunduğundan, bunun doğruluğunun banka hesapları ile karşılaştırılarak araştırılması gerekirken, bu yapılmadan borçlu ifadesine dayanılarak, ikrazatçılık dolayısıyla tarhiyat yapılmasında isabet olmadığına ilişkin bkz. Danıştay 3. Daire, E. 1989/2018, K. 1989/1479, T. 22.05.1989. Danıştay 4. Daire, E. 1988/1356, K. 1990/2491, 28.09.1990, (Kazancı Hukuk Otomasyonu); “... İhtilafa konu olayda, yükümlünün oto alım satımı yaptığı yönünde hiç bir somut tespit ve delil bulunmadığı gibi, faiz karşılığı borç para verdiği yönünde de, olayla ilgisinin açık ve tabii olduğu hususunda inandırıcı karineler bulunmayan kişinin ifadesi dışında çek, senet, bono, ipotek ve benzeri kanıtlayıcı bir işlem veya belgenin varlığı da saptanmış değildir... re'sen salınan cezalı verginin tamamen kaldırılması zorunludur...” Danıştay 9. Daire, E. 2016/5699, K. 2018/839, T. 20.02.2018, (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi); “... Davacının satmış olduğu dairelerin satış tutarlarının düşük gösterildiği, düzenlenen faturalarda yazılı tutarların gerçek satış tutarlarının altında olduğu hususunun sadece taşınmazları satın alanların ifadelerine dayandırıldığı, tanık ifadelerinin ödeme belgesi, rayiç bedel hesaplanması, tapu kayıtları, bankalardan çekilen kredilerin araştırılması gibi başkaca delil ve belgelerle desteklenmediği, davacı nezdinde de başkaca bir araştırma ve delil tespiti yoluna gidilmediği görülmektedir... Bu durum karşısında olayla ilgisi açık ve tabii olan tanık ifadesi Vergi Usul Kanununda ispat vasıtası olarak yer almakla birlikte, bu durumun elde edilecek diğer delil ve belgelerle desteklenmediği sürece sadece tanık ifadesi vergilendirmeye esas alınamayacağından eksik incelemeye dayalı olarak tarh edilen vergi ziyayı cezalı gelir vergisinde ve Vergi Mahkemesinin davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasında yasaya uygunluk görülmemiştir...” Danıştay 4. Daire, E. 1995/1993, K. 1996/1510, T. 04.04.1996, (Kazancı Hukuk Otomasyonu); “... Vergi Mahkemesi kararıyla, mükellefiyet tesisinde ihbarda bulunan kişinin ifadesi ile ibraz ettiği defter fotokopilerinde adı geçen şahısların ifadelerinin kanıt olarak kullanıldığı ancak davacının ticari faaliyette bulunduğu hususunun somut bulgulara dayandırılmadığı, bu tespitlerin mükellefiyet tesisi ve tarhiyat yapılması için yeterli olmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir... temyiz isteminin reddine...”

⁷² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 204, 209; KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s. 510; TAŞKAN, Yusuf Ziya: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 441; GÜNEŞ, s. 476; ASLAN ve diğerleri, s. 194; GÜMÜŞKAYA, Gamze: *Türk Vergi Hukukunda İspat*, İstanbul Üniversitesi SBE (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2016, s. 92-93.

vasıtası olarak kullanılmayacağına ilişkin kural bunun en temel göstergesidir. Çünkü yargılama sırasında kullanılan bir delil türü olan “*yemin*” hakkında kural getiren bir düzenlemenin yargılama aşamasına ilişkin olmadığını söylemek, olanaklı değildir.⁷³ Hal böyle olunca VUK m.3/B-2’de belirtilen sınırlamalar dâhilinde vergi yargılamasında tanık dinlenmesi mümkün olup aksini düşünmeyi gerektirecek yasal bir engel söz konusu değildir. Ayrıca tanık ifadelerinin idari aşamada vergi idaresince alınması ve tarha dayanak teşkil etmesi buna karşın yargılama aşamasında tanık dinlenmemesi adil yargılanma hakkına ve bu kapsamda silahların eşitliği ilkesine de aykırılık teşkil edecektir.⁷⁴

Bununla birlikte İYUK m.31/2 ile herhangi bir bağlantı kurmaksızın doğrudan VUK m.3/B’nin ispata ilişkin getirdiği kuralların vergi yargılamasında uygulanacağını savunan görüşler de bulunmaktadır.⁷⁵

bb. VUK m.3/B-2’nin Vergi Yargısında Uygulanmasının Mümkün Olmadığını Savunan Görüşler ve Gereçleri

VUK m.3/B-2’nin vergi yargısında uygulanmasının mümkün olmadığını savunan bir görüşe⁷⁶ göre; vergi hukukunda ilgili hükme dayanılmak suretiyle tanığa başvurulması ancak kanunda yazılı niteliklere sahip olması halinde, vergilendirme işleminin tesisinden önce, idarenin yaptığı inceleme ve araştırma sırasında mümkündür. Çünkü VUK m.3/B-2 vergi usule ilişkin bir hükümdür ve yargı aşamasında tanık dinlenmesinin hukuki dayanağını teşkil etmez. Bu sonuca hem maddenin Kanun içinde yer aldığı sistematikten hem de madde içeriğinden ulaşılmaktadır.

Tanığa başvurulmasının mümkün olmadığını savunan diğer görüş⁷⁷ ise, gereksinimi norm uyumsuzluklarının çözümünde uygulanacak kurallara (*özel normun önceliği ve sonraki tarihli normun önceliği ilkeleri*) dayandırmaktadır. Bu görüşe göre, sonraki tarihli genel norm niteliğinde olan İYUK düzenlemeleri yürürlüğe girdikten sonra, özel norm niteliğinde olan VUK hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapılmadıysa İYUK m.31/2 düzenlemesi gereği İYUK hükümleri uygulanacaktır.⁷⁸ İYUK m.31/2; vergi uyumsuzluklarının çözümünde öncelikle İYUK hükümlerinin uygulanmasını, İYUK’ta hüküm bulunmayan hallerde yapılan atıf dolayısıyla HMK hükümlerinin

⁷³ ASLAN ve diğerleri, s. 194; GÜMÜŞKAYA, *İspat*, s. 92-93.

⁷⁴ ASLAN ve diğerleri, s. 194.

⁷⁵ SABAN, s. 510; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 324; ÖNER, s. 273; KARATAŞ DURMUŞ, s. 519; ERGÜN, s. 83; ŞENLEN, s. 589.

⁷⁶ CANDAN, s. 896; ORAL, s. 80; DURSUN, s. 92.

⁷⁷ CANYAŞ, s. 212-213.

⁷⁸ AKKAYA, Mustafa: “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, *Danıştay ve İdari Yargılama Günü 144. Yıl Sempozyumu*, (Ed.) SANCAKDAR, Oğuz, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, s. 183.

uygulanmasını ve nihayet her iki kanunda hüküm bulunmayan haller bakımından da VUK hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir.⁷⁹ Hal böyle olunca VUK m.3/B-2'nin çatışma halinde bulunduğu İYUK m.18/3⁸⁰ karşısında uygulanma imkânı kalmayacaktır. Çünkü İYUK'un yürürlük tarihinden sonra VUK m.3/B-2'de herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.⁸¹ Bu nedenle vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olsa bile duruşma esnasında tanık dinlenmesi mümkün değildir.

2. Vergi Usul Kanunu mük. m.378

a. Genel Olarak

VUK m.3/B-2'ye ilişkin açıklamalar ve doktrinde yer alan görüşlere değinildikten sonra vergi yargılamasında tanıklık kurumuna ilişkin önemli bir düzenleme olan VUK mük. m.378'in de anlam ve kapsamının ortaya konulması gerekir. Anılan düzenleme uyarınca; *“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 mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.”*

Vergi davalarının kimi uyuşmazlıklarda muhasebe ve finans bilgisi de gerektiren karmaşık yapısı karşısında işlemin dayanağını oluşturan incelemeyi gerçekleştiren denetim elemanının uzmanlık bilgisi gereken konularda gerekli açıklamalarda bulunması, yaptığı araştırmaların ayrıntıları hakkında doğrudan bilgi vermesi ve tarhin dayanağını teşkil eden inceleme raporunun incelemeyi yapan denetim elemanı önünde değerlendirilmesi birçok durumda bilirkişiye başvurma gerekliliğini ortadan kaldıracak ve uyuşmazlıklar daha kısa sürede çözümlenecektir.⁸² Benzer bir durum yükümlü için de geçerli olacak ve o da duruşma sırasında muhasebecisi veya mali müşavirinin konuya ilişkin uzmanlığından faydalanabilecektir.⁸³ Bununla birlikte VUK mük. m.378'in, inceleme elemanlarının dosya üzerinde gerekli çalışmaları yapmadan *-geç tebligat yapıl-*

⁷⁹ Aksi yönde bkz. KARAKOÇ, *Tanık Beyanı*, s. 481; *“Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin hükümleri İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ve bu kanunun yollama yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre 'özel hüküm' niteliği taşıdıklarından vergi uyuşmazlıklarında öncelikle uygulanması gerekir.”*

⁸⁰ *“Duruşmalara ilişkin esaslar:*
Madde 18-...

3. *Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır...”*

⁸¹ Buna karşın VUK mük. m.378'de İYUK'un yürürlük tarihinden sonra değişiklik yapılmıştır.

⁸² KIRBAŞ, s. 216.

⁸³ Norm çatışmasından hareketle VUK m.3/B-2'nin vergi yargısında uygulanmayacağı yönündeki görüş, VUK mük. m.378 için geçerli değildir, detaylı açıklamalar için bkz. CANYAŞ, s. 214.

ması veya başka gerekçelerle- duruşmaya gelmesi ve mahkemelerin de zorunlu olmadıkça mükellefin muhasebecisini veya mali müşavirini dinleme eğiliminde olmaması sebebiyle, uygulamada kendisinden beklenen yararı sağlamadığı ifade edilmektedir.⁸⁴

b. VUK mük. m.378'in Niteliği ve Tanıklık Kurumu ile İlişkisi Üzerine Görüşler

VUK mük. m.378'den hareketle doktrinde vergi yargılamasında (*hatta daha geniş anlamda idari yargılama usulünde*) tanıklık kurumuna ilişkin farklı çıkarımlarda bulunmaktadır. Bu nedenle ilgili görüşler ve bu görüşlerin gerekçeleri önem arz etmektedir.

Bir görüş⁸⁵ “... mahkeme... inceleme elemanları ile ... mali müşavir veya muhasebecisini de dinler.” ifadesindeki “de” bağlacının kullanımının yargılamada bu kişiler dışında da dinlenebilecek kişiler olduğuna bir dayanak teşkil ettiğini ve bu kişilerin de VUK m.3/B-2 uyarınca “*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan*” tanıklar olduğunu ileri sürmektedir. İnceleme elemanı ve mali müşavir veya muhasebecinin dinlenmesinin özel bir madde ile ayrıca düzenlenmesini ise bu kişilerin vergiyi doğuran olayla hiçbir bağlantısının bulunmaması, vergisel ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi aşamasında görevli ve yetkili kişiler olduğu ve bu nedenle VUK m.3/B-2 kapsamında dinlenmesinin mümkün olmamasından kaynaklandığını ifade etmektedir.

Bir başka görüşe göre⁸⁶ de, VUK mük. m.378 vergi yargılamasında duruşma sırasında tanık dinlenemeyeceği yönündeki kuralın tek istisnasını oluşturmaktadır. Bu görüşe göre, vergi yargılamasında yazılılık esasının geçerli olması, defter ve belge düzeninin esas olması, İYUK m.31'de HMK'nın tanıklığa ilişkin düzenlemelerine atıf yapılmaması ve İYUK m.17, m.18'de duruşma sırasında tarafların dinlenebileceğine yer verilmesine karşın tanığın dinlenmesine ilişkin düzenlemeye yer verilmemesi vergi yargılamasında tanık dinlenemeyeceği yönündeki kuralın gerekçesini oluşturmakta olup bu kuralın tek istisnası inceleme elemanları ile mükellefin mali müşavir veya muhasebecisinin dinlenmesi- ne imkân tanıyan VUK mük. m.378 hükmüdür.

⁸⁴ KIRBAŞ, s. 216-217.

⁸⁵ GÜMÜŞKAYA, *İspat*, s. 288.

⁸⁶ BİYAN, *İspat*, s. 163.



IV. SONUÇ VE KONUYA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELERİMİZ

A. İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Tanık Beyanı Üzerine: Düzenlenmesi Uygulama için Gerekli mi? Düzenlenmemesi Yasak Kapsamına Almak için Yeterli mi?

1. Genel Olarak

İYUK'ta tanık ile ilgili bir hüküm bulunmaması ve HMK'nın tanığa ilişkin hükümlerine atf yapılmamış olması, vergi yargılamasında duruşma esnasında tanık dinlenilmesinin yasak olduğunu değil, bu konunun açık bir şekilde düzenlenmediğini gösterir.⁸⁷

Bu konuda sistematik olarak sırasıyla; “yazılılık ilkesinin tanık dinlenmesine engel teşkil edip etmediği”; “re’sen araştırma ilkesinin tanık dinlenmesine olanak tanıyıp tanımadığı” ve “İYUK'ta tanığa ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamasının duruşmada tanık dinlenmesi olanağını ortadan kaldırıp kaldırmadığı” sorularına cevap aranacaktır.

Doktrinde aksi yönde görüşler⁸⁸ bulunmakla birlikte yazılılık ilkesinin tanık dinlemenin önünde bir engel oluşturmadığı kanaatindeyiz.⁸⁹ İddia ve savunmaların yazılı olması gerekliliği ile bağdaştırılan yazılılık ilkesinin, iddia ve savunmaların gerçekliğinin kanıtlanması ile hakimde vicdani kanaat oluşmasına hizmet eden tanık dinlenmesini mutlak bir şekilde sınırlandırdığı söylenemez.⁹⁰ Şüphesiz “iddia ve savunma” ile bunların doğruluğu hakkında hakimi “ikna faaliyeti” birbirinden farklı şeylerdir.⁹¹ Bununla birlikte her ne kadar sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi için kanunda açık bir düzenleme bulunması⁹² ve bu düzenlemede öngörülen şartların gerçekleşmesi⁹³ gerektiği ifade edilse de

⁸⁷ ORAL, s. 89; Aynı yönde bkz. YILDIRIM, s. 762; CEYLAN, Mahmut: “İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 8, Sayı 16, Aralık/2018, s. 327.

⁸⁸ CANDAN, s. 60; ORTAÇ / ÜNSAL, s. 195. Tanık dinleme ve yemin verdirmenin medeni yargılama usulüne özgü yöntemler olduğu ve yazılılık ilkesinin bunlara başvurulmasını engellediği bununla birlikte yazılılık ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasının neden olacağı sakıncaların bertaraf edilmesi amacıyla kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde duruşma yapılmasına imkan tanıdığına ilişkin bkz. TOPÇU, Kader Melis: *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 316 vd.. İdari yargılama usulünde -vergi yargılamasını dışarıda bırakarak- hem yazılılık ilkesinin varlığı hem de HMK'ya atf yapılan konular arasında tanığın yer almaması ve tanığa ilişkin özel bir düzenleme de getirilmemesi gerekçesiyle tanık dinlemenin mümkün olmadığı yönünde bkz. ŞENLEN, s. 589.

⁸⁹ Aynı yönde bkz. KAPLAN, *Sözlülük Usulü ve Tanık*, s. 41; ÇAĞLAYAN, *Tanık Delili*, s. 203; ERSÖZ, s. 38; GÜMÜŞKAYA, *İspat*, s. 287.

⁹⁰ KAPLAN, *Sözlülük Usulü ve Tanık*, s. 41.

⁹¹ KAPLAN, *Sözlülük Usulü ve Tanık*, s. 41.

⁹² KALABALIK, s. 274; ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 238.

⁹³ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 231.

kanaatimizce sözlü yargılama usulü yazılı yargılama usulünün karşıtı değil, tamamlayıcıdır. Kaldı ki mevcut sistemin duruşma sırasında tarafların sözlü olarak dinlenmesine izin verdiği düşünöldüğünde, dava konusu uyuşmazlığın çözümüne yapacağı açıklamalarla katkı sunabilecek üçüncü bir kişinin dinlenmesinin olanaklı olmadığını söylemek ciddi gerekçeler gerektirir.⁹⁴ Esasen taraflar tanık beyanı dışında delillerini dava ve cevap dilekçesi ile mahkemeye sunabilmekte, keşif ve bilirkişi gibi delillere ihtiyaç duyulması halinde ise hakim ya da mahkeme re'sen başvurabilmektedir. Dolayısıyla duruşma yapılmasının, uyuşmazlığın çözölmeye noktasında kendisinden beklenen faydayı ancak tanık dinlenilmesine imkan tanınmasıyla gerçekleştirebileceği açıktır.⁹⁵ Ve nihayet idari yargının amacının maddi gerçeği ortaya çıkarmak olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu gerçekliğe ulaşmak için tanığın önemli bir rol üstlenebileceğini de göz ardı etmemek gerekir.⁹⁶

Burada yapılması gereken yazılılık ilkesinin adil yargılanma hakkına uygun bir şekilde yorumlanmasıdır.⁹⁷

İYUK'ta yazılılık ilkesinin yanı sıra re'sen araştırma ilkesi yargılamanın karakteristik unsurlarından biri olarak düzenlenmiştir. Re'sen araştırma, hakime her türlü delil toplama işlemini ve araştırmayı kendiliğinden yapma yetkisi vermektedir. Tanık dinlemenin de bu kapsamda re'sen araştırma yetkisinin bir tezahürü olarak idari yargıda uygulama alanı bulması gerektiği kanaatindeyiz.⁹⁸

⁹⁴ ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 381; DURSUN, s. 93.

⁹⁵ KAPLAN, *Sözlölük Usulü ve Tanık*, s. 41; ÇINARLI / AĞAR, s. 57; DURSUN, s. 93; "Tanık dinlenilmesinin olanaksız olduğu bir yargı düzeninin maddi gerçekliğe ulaşması olanaksız değil-se bile oldukça zordur.". Farklı ölkelerden örnekleri üzerinden idari yargıda duruşma usulü hakkında detaylı bir inceleme için bkz. AKINCI, s. 130-136; Seçilen ölkelerden; Hollanda, Fransa, Almanya ve İsveç'te idari yargılama usulünde duruşma sırasında tanık dinlendiği, İspanya'da da tanık dinleme mümkün olmakla birlikte uygulamada pek sık rastlanmadığı buna karşın İtalya'da tanık dinlemeye neredeyse hiç rastlanmadığı görölmektedir.

⁹⁶ DURSUN, s. 93; UZUN, Mine: "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 63, Sayı 1, 2014, s. 240.

⁹⁷ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s. 511; BİYAN, *İspat*, s. 166. Buna karşın AİHM içtihatları uyarınca vergi yargılaması sırasında (AİHS m.6 kapsamına giren vergi davaları için) tanık dinlenilmemesi ya da duruşma yapılmaması tek başına adil yargılanma hakkı ihlali olarak nitelendirilmemekte, yargılama sırasında hangi delillerin kullanılabilmesi konusunun sözleşme devletlerin takdirinde olduğu ifade edilmektedir, bkz. YALTI, *İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma*, s. 17. Bununla birlikte delillerin kabulü de dahil yargılama kendi bütönlüğü içinde hakkaniyete uygun olmalı ve bu kapsamda örneğin iç hukukta yargılama sırasında tanık dinlenilmesine imkan tanınmışsa bu tanık delili ile ilgili çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerinin gereklerine uygun hareket edilmelidir. Detaylı açıklamaları için bkz. CENAN, s. 137 vd.

⁹⁸ Aynı yönde bkz. KAPLAN, *Sözlölük Usulü ve Tanık*, s. 40; YILDIRIM, s. 762; ÇAĞLAYAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 381.

Yazılılık ilkesinin tanık dinlemeye engel oluşturmaması, re'sen araştırma ilkesinin ise tanık dinlemeyi olanaklı hale getirmesine karşın idari yargıda tanık dinlenmesinin mümkün olmadığına yönelik bir içtihat olduğu görülmektedir.⁹⁹ Bunun sebebi ise İYUK'ta bu konuda bir düzenleme olmamasıdır. Kanun koyucunun tanık dinleme ile ilgili düzenleme getirmemesinin bilinçli bir susma olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğinin tespiti gerekmektedir. İlgili kanun gerekçesinde ve kanun teklifi görüşme tutanaklarında bu konuda herhangi bir tartışma yapılmadığı görülmektedir.¹⁰⁰ Bu nedenle kanun koyucunun iradesinin tespiti mümkün değildir. Dolayısıyla tanık beyanının idari yargıda yasak olduğuna dair kabul, pozitif bir dayanaktan yoksun hale gelmektedir. Kanaatimizce düzenleme boşluğu tanık beyanını yasak kapsamına almak için yeterli bir argüman değildir. Uygulamada ortaya çıkan bu yaklaşımın giderilmesi adına İYUK'ta bir düzenleme yapılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

2. İdari Yargılama Usulü Kanunu m.31 Atfının Anlamı ve Kapsamı Üzerine

İYUK m.31/1, İYUK'ta hüküm bulunmayan hallerde uygulama alanı bulacak HMK hükümlerini tek tek sayma yöntemiyle belirlemiştir. HMK'ya atıfta bulunan kurumlar arasında “tanık” yer almamakla birlikte atıf yapılan kurumlardan “delillerin tespiti” veya “keşif” aracılığıyla tanık beyanının vergi yargılamasında kullanılabilmesinin önünde bir engel olmadığı kanaatindeyiz.¹⁰¹ Ancak tekrar vurgulamak gerekir ki, çalışma kapsamında cevabı aranan esas soru duruşma esnasında tanık dinlenilmesinin mümkün olup olmadığıdır. Her ne kadar delillerin tespiti ve keşif yöntemleriyle tanık dinlenebileceği kanaatinde olsak da bu hükümler duruşmada tanık dinlenmesine ilişkin yasal bir dayanak oluşturmazlar.

İYUK m.31/2 ise, İYUK ve HMK'ya atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir. Bu kapsamda tanıklık kurumuyla bağlantılı olarak uygulama alanı bulabileceği düşünülen VUK m.3/B-2 ve VUK mük. m.378 ile ilgili görüşlerimiz aşağıda detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

B. Vergi Usul Kanunu m.3/B'nin Anlamı, Kapsamı ve Vergi Yargısında Uygulanabilirliği Üzerine

VUK m.3, “Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat” kenar başlığını taşımaktadır. VUK m.3/A, kanunun kapsamı ve yorum yöntemlerine; VUK m.3/B

⁹⁹ Danıştay 8. Daire, E. 2003/3369, K. 2004/917, T. 25.02.2004, (Kazancı Hukuk Otomasyonu); Danıştay 3. Daire E. 1986/1201, K. 1986/2706, T. 24.12.1986, (Kazancı Hukuk Otomasyonu); Danıştay 3. Daire, E. 1989/3460, K. 1990/3569, T. 25.12.1990, (Kazancı Hukuk Otomasyonu).

¹⁰⁰ Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, Cilt 6, 91. Birleşim, 06.01.1982 https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c006/mgk_01006091.pdf (Erişim Tarihi: 24.09.2020).

¹⁰¹ Aynı yönde bkz. ORAL, s. 88.

ise ispat ve delile ilişkin düzenlemelere yer vermektedir. Konumuz bakımından önem arz eden VUK m.3/B'nin ilk cümlesi, “İspat: vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” şeklinde kaleme alınmıştır. Düzenleme ispata ilişkin herhangi bir kural koymamakta olup “ekonomik yaklaşım ilkesi”nin temelini oluşturmaktadır.¹⁰² Bu hüküm ile vergilendirmede görünürdeki durumun değil gerçek durumun geçerli olması ilkesi benimsenmiştir.¹⁰³ Kanun koyucu yükümlülerin özel hukuk işlem ve ilişkilerini olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergiyi doğuran olayın görünürdeki formunu değiştirmek suretiyle hiç vergi ödememe veya daha az vergi ödemeye yönelik işlemlerini önlemeyi hedeflemiştir.¹⁰⁴ Bu düzenleme bir yargılama hukuku faaliyeti olan ispatı karşılamamakta olup¹⁰⁵ vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı tespitine yönelik bir kural getirmektedir.¹⁰⁶ Bu düzenlemenin pekâlâ vergi idaresinin işlemlerinin denetimini yapan vergi yargısında da bir denetim ölçütü olarak kullanılması mümkündür.¹⁰⁷ Nitekim İYUK m.31/2 atfı da “*vergi uyumsuzluklarının çözümünde*” ibaresini kullanmaktadır. Bu durum gereği VUK m.3/B idari yargılama usulünde doğrudan ispat ve delil konusunda belirleyici bir düzenleme olarak kullanılamasa dahi, uyumsuzluk çözümünde bir denetim ölçütü olabilecektir.¹⁰⁸ Örneğin vergi usul sürecinde alınması gereken bir tanık beyanının alınmamış olması eksik inceleme ve araştırma nedeniyle¹⁰⁹; alınmaması gereken bir tanık beyanının tarha dayanak teşkil etmesi ise hukuki sebebin oluşmaması nedeniyle işlemi sakatlayabilecektir. Ancak yargılamaya ilişkin ispat faaliyeti sadece vergiyi doğuran olayla ve sadece eko-

¹⁰² AKKAYA, Mustafa: *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 79-80; ÖNER, Erdoğan: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 44; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 28; “*Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamının taşır.*”

¹⁰³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 28; AKKAYA, *Ekonomik Yaklaşım*, s. 80-81.

¹⁰⁴ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 28-29; ÖNER, s. 45.

¹⁰⁵ “*Re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu yargılama hukuklarında hiçbir biçimde ispat külfetinden söz edilemez.*”, AKKAYA, *Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi*, s. 183. Yazar ayrıca, “*vergi idaresine veya davacıya ispat külfetinin yüklendiğine ve kendisine ispat külfeti yüklendiği halde, bunu yerine getiremediği için de davayı kaybettiğine ilişkin bir yargı kararına da rastlanmadığını*” belirtmektedir.

¹⁰⁶ AKKAYA, *Ekonomik Yaklaşım*, s. 73 vd.

¹⁰⁷ KARAÇOBAN GÜNEŞ, Tuğçe: *Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 102.

¹⁰⁸ Danıştay 7. Daire, E. 2016/861, K. 2017/2163, T. 23.03.2017 (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi); Danıştay 7. Daire, E. 2016/868, K. 2017/2164, T. 23.03.2017 (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi).

¹⁰⁹ Danıştay 7. Daire, E. 2013/5187, K. 2017/1590, T. 02.03.2017, (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi); Danıştay 4. Daire, E. 2015/170, K. 2015/3618, T. 16.06.2015, (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi). CENAN, s. 150; “*... dinlenilmesi gereken tanıkların dinlenilmemesi nedeniyle idarenin sağlıklı bir kanaat oluşturduğundan ve işlemi aracılığıyla sağlıklı bir irade beyanında bulunduğundan söz edilemez...*”

nomik yaklaşım ilkesiyle sınırlandırılabilir bir faaliyet değildir. Bu nedenle düzenlemenin vergi idaresine yönelik olduğu ve vergi yargısında ispata ilişkin sınırlayıcı kurallar getirmediği kanaatindeyiz.

Delile ilişkin olarak da benzer şekilde vergi idaresini muhatap alan bir kural getirildiği kanaatindeyiz.

VUK m.3/B-2 ise; “*Vergiye 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.*” şeklinde kaleme alınmıştır.

VUK m.3/B-2 düzenlemesine göre delil ve ispatın konu bakımından kapsamı, “*vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti*” ile sınırlıdır. Vergi yargılamalarında “*tanıklık yapılabilecek konuların*” vergiyi doğuran olayla sınırlı olmaması¹¹⁰ karşısında ilgili düzenlemenin yargıya hitap ettiğini söylemek, kanaatimizce yargı faaliyetinde delil değerlendirmesini vergiyi doğuran olayla sınırlamak anlamına gelecektir. Benzer şekilde tanık olabilecek kişilerin kapsamı da, “*vergiye doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit*” olarak belirlenmiş ve ceza ya da medeni yargılama usulünde karşımıza çıkmayan bir sınırlamaya yer verilmiştir.¹¹¹ Dolayısıyla konu ve kişi bakımından getirilen bu sınırlamaların vergi yargısının kamusal niteliği ve önemi ile bağdaşmadığı ve bu sınırlamaların vergi yargılaması bakımından uygulama alanı bulmasının da AY m.36, m.125 ve İYUK m.2 ile uyarlık göstermeyeceği kanaatindeyiz.¹¹² Her ne kadar VUK m.3/B-2’nin “*yemin*”e ilişkin de bir düzenleme getirdiği ve *salt* yargılama aşamasında kullanılan “*yemin*” deliline yönelik kural koyan bir düzenlemenin yargılamaya ilişkin olmadığı söylenemeyeceği yönünde görüşler¹¹³ bulunsun da ABD¹¹⁴ ve Almanya¹¹⁵ sisteminde, yemin deliline

¹¹⁰ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s. 511; Yazarlar “*işyerinin müsait olmaması, arama ya da incelemenin hukuka aykırı olması*” durumlarını bu konulara örnek olarak vermektedir.

¹¹¹ Tanıklık yapacak kişinin tanıklık yaptığı olayı doğrudan gören ya da duyan kişi olması gerekmemekte olup bir başka kişinin gördüğü ya da duyduğu olay hakkındaki bilgisini aktaran kişi de olabilir. Ceza yargılaması bakımından bkz. ŞAHİN / GÖKTÜRK, s. 39. Medeni yargılama usulü bakımından bkz. PEKCANİTEZ / ATALAY / ÖZEKES, s. 398.

¹¹² Tarhiyat ve ceza konusunda iddia sahibi olan idareye *-inceleme elemanına-* dinlenme hakkı verilirken yükümlünün bu hakkının kişi ve konu yönünden sınırlandırılmasının adil yargılanma hakkına ve silahların eşitliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönünde bkz. KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s. 511.

¹¹³ GÜMÜŞKAYA, *İspat*, s. 287; Aynı yönde bkz. ASLAN ve diğerleri, s. 194.

¹¹⁴ YALTI, Billur: “Vergi Hukukunda Susma Hakkı, (VUK 359)(a),(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 285, Mayıs/2005, (<https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-susma-hakki-vuk-359-a-2-nin-anayasaya-aykirligi-sorunu-3576>, s. 2, Erişim Tarihi: 12.11.2020).

¹¹⁵ İdare re’sen araştırma görevini yerine getirirken her türlü delilden faydalanabilir (delil serbestisi ilkesi) ve elde ettiği sonuçları serbestçe değerlendirebilir. Bu bağlamda örneğin yükümlünün ya-

vergi usulde de başvurulduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla yeminin sadece yargılama usulünde yararlanılabilecek bir delil olduğu yönündeki görüşe katılmadığımızı belirtmek isteriz.

Ayrıca VUK'ta “*Vergi davaları*” Beşinci Kitap'ta düzenlenmiş ve vergi yargısına ilişkin kurallar bu kısımda belirlenmiştir. Sistematik açıdan yargı faaliyetinde uygulanacak olan delil ve ispat kurallarının bu bölümde yer alması gerekirdi. Bu nedenlerle VUK m.3/B-2'nin vergilendirme sürecinde geçerli olduğu, yargı aşamasında geçerli olmadığı kanaatindeyiz.¹¹⁶ Bu kanaatin diğer bir gerekçesi ise İYUK'un yasalaşması sürecinde m.31/2 üzerinde yapılan tartışmalara dayanmaktadır.¹¹⁷ Şöyle ki, yapılan tartışmalara bakıldığında VUK hükümlerinin İYUK'la uyumlaştırılması gerektiği, mevcut haliyle VUK m.3'ün İYUK ile uyumlu olmadığı ve yeniden ele alınması gerektiği yönünde görüşlerin ağırlıkta olduğu dikkat çekmektedir. Bunun sebebi ise VUK m.3'ün idareye yönelik bir düzenleme getirmesi, yargıyı da kapsayıcı bir yorumun ise sakıncalı olmasından kaynaklanmaktadır. Geçen sürede VUK m.3 herhangi bir değişikliğe uğramamış, öngörülen sakıncalı durum günümüze kadar devam etmiştir.¹¹⁸ Kanun koyucunun iradesinin VUK m.3'ün mevcut haliyle uygulanmaması yönünde olduğu açıktır. Yine tutanaklara yansıyan ifadelerinden anlaşıldığı üzere, İYUK m.31/2'nin getirilme amacı vergi mahkemelerinin kurulmasından önce VUK'ta dağınık bir şekilde yer alan uyuşmazlık çözümüne ilişkin kurallardan vergi yükümlülerinin yararlanmasını sağlamaktır. VUK m.3/B-2 ise vergiyi doğuran olayla sınırlı kalacak bir tanık beyanı öngördüğünden kanaatimizce kişileri koruyucu yapıdan uzaktır. Vergi yargısında tanık dinlemeyi bu maddeden ziyade re'sen araştırma ilkesine dayandırmak kişilerin adil yargılanma hakkını etkin kılmak bakımından daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu kabulden hareketle vergi idaresinin vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit ifadesine başvurabileceği, vergi yargısının da ilgili işlemin hukuka uygun-

zlı beyanının sonradan değiştirildiğini ispatlamak üzere şahitler dinleyebilir ve gerekirse bu şahitlere yemin ettirebilir. Hangi delilin kullanılacağı tamamen idarenin takdir yetkisi içerisindedir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 242.

¹¹⁶ Aynı yönde bkz. Danıştay VDDK, E. 2000/316, K. 2000/371, T. 17.11.2000, (Kazancı Hukuk Otomasyonu): Mahkeme VUK m.13 ile ilgili yaptığı bir değerlendirmede “... *Kanunun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıf yapılan haller dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununa yapılan bu göndermenin 377, 378 ve mükerrer 378'inci maddesiyle ilgili olduğu kuşkusuzdur...*” şeklindeki ifadelerle İYUK m.31/2'yi VUK 377, 378 ve mük. m.378'e yapılan atıf şeklinde sınırlayarak yorumlamıştır.

¹¹⁷ Millî Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, Cilt 6, 91. Birleşim, 06.01.1982 https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_d01/c006/mgk_01006091.pdf (Erişim Tarihi: 24.09.2020).

¹¹⁸ Benzer yöndeki eleştiriler için bkz. AKKAYA, *Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi*, s. 179-180.

luğu denetiminde bu hususu göz önünde bulundurması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun ötesinde VUK m.3/B-2'yi doğrudan vergi yargısında delil ve ispata yönelik bir düzenleme olarak değerlendirmek ise, kanaatimizce, olanaklı değildir.

C. Vergi Usul Kanunu mük. m.378'in Anlamı ve Kapsamı Üzerine

VUK mük. m.378 düzenlemesinin tanıklık kurumu ile ilgili görüşlere dayanak teşkil ettiği yukarıda incelenmişti. Bununla birlikte VUK mük. m.378'in lafzı, dinlenilmesi öngörülen inceleme elemanı ve muhasebeciler ile mali müşavirlerin “*tanık*” sıfatına sahip olup olmadığı konusunda bir açıklık içermediğinden, bu kişilerin sıfatlarının açıklığa kavuşturulması ve söz konusu düzenlemenin getiriliş amacının tespiti gerekmektedir. Bunun tespiti için VUK mük. m.378'i de ihtiva eden 2791 sayılı Kanun¹¹⁹ üzerinde tartışmaların yapıldığı ilgili Konsey¹²⁰ ve Meclis¹²¹ Tutanakları incelenmelidir. Önerinin görüşüldüğü toplantılara ilişkin tutanaklar incelendiğinde düzenlemeye yönelik açıklamalarda bulunan Bakanlık temsilcilerinin dinlenilmesi öngörülen kişilerin “*tanık*” veya “*bilirkişi*” sıfatına sahip olmadığını sıklıkla vurguladığı ve bunun bilinçli bir tercih olduđu¹²² görülmektedir.¹²³

Kanaatimizce bu düzenleme, günümüzde de zaman zaman tartışmaya açılan “*mali müşavirlerin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellefi temsil edebileceği -başka bir ifadeyle dava vekilliği yapabileceği-*” yönündeki düşün-

¹¹⁹ Resmi Gazete Tarih-Sayı: 22.01.1983-17936.

¹²⁰ Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, Cilt. 8, 128. Birleşim, 21.01.1983, ss. 132-138, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c008/mgk_01008128.pdf (Erişim Tarihi: 21.09.2020); Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, Cilt. 8, 127. Birleşim, 11.01.1983, ss. 95-100, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c008/mgk_01008127.pdf (Erişim Tarihi: 21.09.2020).

¹²¹ Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, Cilt. 13, 39. Birleşim, 06.01.1983, ss. 398-399, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM_/d02/c013/dm_02013039.pdf (Erişim Tarihi: 21.09.2020); Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, Cilt. 13, 38. Birleşim, 05.01.1983, ss. 362-372, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM_/d02/c013/dm_02013038.pdf (Erişim Tarihi: 21.09.2020).

¹²² Bu kişilerin “... *yemin verilip verilmemesi hususu mahkemece takdir edilmek üzere şahit sıfatıyla*” veya “*bilirkişi olarak*” dinlenebileceği hususunda verilen değişiklik önermeleri kabul edilmemiştir. Bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, 38. Birleşim, s. 372.

¹²³ “... *Bu vergi mahkemelerindeki tanık da değildir, ehlivukuf -bilirkişi- da değildir. Vergi davasının açıklığa kavuşması için, vergi davası sırasında dinlenecek kişilerdir. Vergi davasının niteliği icabıdır; ... Defter üzerinde rüyet edilecektir -bakılacaktır- bu dava. Muhasip olmadan o davanın rüyet edilmesine imkân yoktur. Yani ne yapacak? Dışardan ehlivukuf tayin edecek. Halbuki Batıda görüyorsunuz, muhasibi de mahkemede, hesap uzmanı da. «Bu madde hesap uzmanının defterinde nasıl yazılmış? Şöyle yazılmış...» diyorlar, hesap uzmanının defteriyle karşılaştırıyorlar, orada bitiyor. Yani, vergi davasının süratli görülmelerini isteyen Yüksek Meclisiniz bunun bir ehlivukufa havale edilip altı ayda incelenmesini arzu eder mi? Ehlivukuf da değillerdir, şahit de değillerdir. Davada mükellef ve Hazine vardır. Mükellefin de yanında eksperleri vardır, Hazinesinin de yanında eksperleri vardır. Bunlar dinlenerek dava rüyet olunur. Mesele bundan ibarettir...” Bkz. Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, 38. Birleşim, s. 367.*

cenin bir yansıması olup, anılan kişilerin -*özellikle muhasebeci ve mali müşavirler bakımından*- tanık veya bilirkişi olarak sınıflandırılmamasının sebebi budur. Bu görüşümüzün gerekçesi de yine Bakanlık temsilcilerinin düzenlemeye ilişkin açıklamalarında yer almaktadır.¹²⁴

Bakanlık temsilcisinin açıklamaları, düzenlemenin anlam ve amacının açıkça belirlenmesi gerektiği ve bu çerçevede muhasebecinin veya mali müşavirin vekâlet olarak mükellefin bulunmadığı hallerde onu temsil edemeyeceği yönünde çokça itiraza uğramış¹²⁵ ve neticede mevcut haliyle yasalaşmıştır. Tüm bu açıklamalarla birlikte kanun metninde yer alan “*de*” bağlacına nasıl bir anlam yüklemek gerektiği sorusunun cevabı da yine tutanaklar incelendiğinde görülmektedir ki bu bağlaç VUK m.3/B-2’de tanık olarak dinlenebilecek kişilerden ziyade mükellefin kendisine bir göndermede bulunmakta ve maddeye “*mükellef de dinlenir bu kişiler de dinlenir*” anlamı katmaktadır.¹²⁶

Özetlemek gerekirse VUK mük. m.378 kanaatimizce yukarıda ifade edilen düşüncelerle ihdas edilmekle birlikte 1136 sayılı Avukatlık Kanunu¹²⁷ m.35¹²⁸ gereği, düşünüldüğü şekilde uygulanması mümkün olmamış ve vergi yargılamasında dinlenebilecek bu kişilerin sıfatlarının belirlenmesi zorunluluğu doğ-

¹²⁴ “... Vergi davalarında; «vatandaşın kendisi olmadığı takdirde avukatla temsil edilir» dediğimiz zaman, vergi de yargı meselesi de bir engizisyon haline gelir. Bunu da özellikle arz etmek istiyorum. Demek istediğim odur ki; vatandaşın kendisi bizzat mahkemede hakkını savunamayacak durumda ise, diğer genel mahkemelerde olduğu gibi; «hakkını mutlaka avukatla savunabilirsin» şeklinde bir müeyyideye bağlamak doğru değildir... Bu şekilde getirmeyi düşündüğümüz; «vatandaşın mahkemelerdeki vergi davalarında mutlaka avukatla temsil edilir müessesesinin» dünyada bir örneği daha yoktur. Bu, Türkiye’de de bizi büyük bir çıkmaza sürükleyecektir ve ortada 500 bin vergi davasını temsil ettirecek avukatımız da yoktur. Onun için benim buradaki arzım; vatandaşın mahkemede kendisi ‘bulunmadığı takdirde, orada kendisinin yerine vergi mahkemelerinde (eğer hâkim duruşmayı kabul etmiş ise) muhasebecisi veyahut bu işten anlayan birisini dinletebilmesidir... Bu nedenle biz, «mutlaka vergi mahkemelerinde vatandaş kendi meselesini savunmadığı takdirde avukatla temsil edilir» konusunu gayet tehlikeli bir müessese olarak görmekteyiz...” Bkz. Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, 128. Birleşim, s. 135-136. Bakan Kafaoglu da Milli Güvenlik Konseyi’nde yapılan toplantılarda Konsey Başkanının bir nevi şahit bu şekildeki yorumuna karşılık, “*Bu ne şahit, ne de ehlivukuf.*” cevabını vermiştir. Bkz. Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, 127. Birleşim, s. 96.

¹²⁵ İtirazlar için bkz. Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, 128. Birleşim, s. 137.

¹²⁶ Şöyle ki, dönemin Plan-Bütçe Komisyonu Başkanı, Konsey Başkanı tarafında kendisine yöneltilen; “*mükellefin kendisi dinlenmez mi kendisi için burada bir hüküm yok*” şeklindeki soruya “*Kendisi de dinlenir, bunlar da dinlenebilir.*” şeklinde cevap vererek “*de*” bağlacının VUK m.3/B-2’de tanık olarak dinlenebilecek kişilerden ziyade mükellefin kendisine bir göndermede bulunduğuna işaret etmiştir. Bkz. Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, 127. Birleşim, s. 95.

¹²⁷ Kanunun yayımlandığı Resmi Gazete Tarih-Sayı: 07.04.1969-13168.

¹²⁸ “*Yalnız avukatların yapabileceği işler:*

Madde 35 - Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir...”

muştur. Mevzuatımızda başka örneklerine¹²⁹ de rastlanan ve duruşmada taraflar dışında başka kişilerin de dinlenebilmesine olanak sağlayan bu düzenlemeler kapsamında dinlenen kişilerin, tanık sıfatından ziyade¹³⁰ uyuşmazlık konusu hakkında sahip oldukları bilgiler dolayısıyla “uzman memur” veya konuya ilişkin “bilgi sahibi kişi” sıfatıyla dinlendiği ifade edilmektedir.¹³¹

Bütün bu nedenlerden ötürü düzenlemenin tanıklık kurumuna ilişkin bir düzenlemeden ziyade vergi yargılamasının doğasına özgü taraflara ve hakime yardımcı özel bir kurum oluşturma amacı taşıdığı görülmektedir. Bu nedenle VUK mük. m.378’in tanık dinlemeye yönelik bir düzenleme olmadığı kanaatindeyiz.

D. Vergi Yargısında ve İdari Yargıda Tanık Dinlemenin Gerekliliği Üzerine

İYUK’ta yazılı yargılama usulü ile birlikte uygulanan sözlü yargılama usulünün kendisinden beklenen faydayı sağlaması için tanık dinlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır.¹³² Öyle ki birçok durumda uyuşmazlığın temelini oluşturan maddi vakıaların aydınlatılması tanık beyanı ile olanaklı hale gelmektedir.¹³³

¹²⁹ Benzer bir düzenleme 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname (Resmî Gazete Tarih-Sayı: 02.11.2011-28103) m.4/6’da da yer almaktadır. Anılan hüküm uyarınca: “İdari davalarda; gerekli görülmesi halinde, idarede görevli bir personel, uzmanlığından faydalanılmak üzere idare vekili veya temsilcisi ile birlikte duruşmalara iştirak ettirilebilir.”.

¹³⁰ DOĞRUSÖZ, Ezhan: “Vergi Yargısında Duruşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 144, Eylül/2000, s. 156. Aksi yönde, KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 264.

¹³¹ YENİCE, Kazım / YÜKSEL Esin: *İdari Yargılama Usulü*, 1983, s. 535, (Aktaran: KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 435, 49. dipnot); TOPÇU, s. 318; SARICAOĞLU, Ercan: *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınları, Ankara, 2017, s. 348; “Burada dikkat edilecek husus vergi yargılamalarında bu kişilerin tanık sıfatıyla dinleniyor olmamalarıdır. Bu durum, olayın aydınlatılması noktasında delil serbestisi içinde, hakimin gerekli gördüğü hallerde kanunun tanıdığı yetki çerçevesinde başvuru bir yoldur...”.

¹³² KAPLAN, *Sözlülük Usulü ve Tanık*, s. 38; YASİN, s. 42. Bu ihtiyacın ortaya çıkardığı bir yöntem olarak, uygulamada tanık beyanının yazılı şekle dönüştürülerek dosyaya konulduğu görülmektedir. Tanığı mahkemeye çıkaramayan taraf, noter huzurunda dinletip noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı ya da notere gitmeden tanığın beyan ve imzasını taşıyan belgeyi dosyaya intikal ettirebilmektedir. Bkz. KARAKOÇ, *Tanık Beyanı*, s. 475; BİYAN, *İspat*, s. 164; ERSÖZ, s. 40; ÇINARLI / AĞAR, s. 57; ŞENLEN, s. 589; ERGÜN, s. 82. Benzer bir şekilde mahkeme, vereceği bir ara kararla kolluk makamlarından, uyuşmazlığa yol açan maddi vakıalar hakkında bilgi sahibi olan kişilerin konu hakkındaki bilgilerinin tutanağa geçirilerek kendisine gönderilmesini de talep edebilmektedir. Bkz. KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 436. Bununla birlikte maddi olayın anlaşılmasında güçlük çekilen hallerde hakimin vicdani kanaate ulaşmasında tanığı doğrudan doğruya dinlemesi gerekir. Bkz. KIRBAŞ, Sadık: *Vergi Hukuku*, 20 Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 219; HONDU, Selçuk: “İdari Yargılama Usulünde Tanık”, 1. *Ulusal İdare Hukuku Danıştay Kongresi*, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991, s. 268; ÖZBİLEN, Şevki: *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 268; BİYAN, s. 166; Kaldı ki AY m.9’a göre yargı yetkisi bağımsız mahkemelerce kullanıldığından ve tanık dinlenmesi de yargısal bir faaliyet olduğundan taraflarca mahkeme dışı yollardan bu şekilde elde edilmeye çalışılan ve dosyaya intikali sağlanan ifadelerin *tanık ifadesi/beyanı* olarak ni-

Vergi yargılamasında tanık dinlemenin yasal bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır.¹³⁴ Bu düzenleme, İYUK m.31 ile HMK'ya atf yapılan konular arasına *tanık* delilinin eklenmesi ile gerçekleşebileceği gibi¹³⁵, İYUK m.31 başta olmak üzere mevcut idari yargılama usulü sistemimizde HMK'ya atf yapılan kurum ve uygulamaların gözden geçirilmesi¹³⁶ ve yeni baştan idari yargılama usulünün ilke ve esaslarına göre *-tanıklığa ilişkin kuralları da kapsayacak şekilde-* İYUK'ta özel olarak düzenlenmesi¹³⁷ ile de gerçekleşebilir.¹³⁸ Bu durum duruşmaların da daha etkin bir hale gelmesine katkı sağlayacaktır.¹³⁹ Yapılacak düzenlemelerde mahkemenin gerek gördüğü veya tarafların istemi üzerine mahkemenin uygun gördüğü durumlarda tanığın duruşmalarda dinlenebilmesinin faydalı olacağını düşünmekteyiz.

Burada odak noktasının AY m.36 ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) m.6'da düzenlenen adil yargılanma hakkı olması gerekmektedir. Bu hakkın etkin kullanımının sağlanması için birçok ölçüt bulunmaktadır.¹⁴⁰ Kimi

telendirilemeyeceği de belirtilmektedir. Bkz. ASLAN ve diğerleri, s. 194; BİYAN, *İspat*, s. 164-165; GÜMÜŞKAYA, *Duruşma*, s. 37; IŞIKLAR, s. 81.

¹³³ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s. 510; KAPLAN, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 434; YILDIRIM, s. 762. BİYAN, *İspat*, s. 166. "Kişilerin özel hukuk ilişkileri çerçevesinde meydana gelen vergiyi doğuran olayın çoğu zaman tek ispat vasıtası tanık beyanı olabilmektedir. Özellikle ikrazatçılık ve daire alım-satımı gibi konularda gizlenen ekonomik gerçekliğin kavranmasında tanık beyanlarından yararlanılmaması düşünülemez." Bkz. KARAKOÇ, *Delil Sistemi*, s. 130. Birçok kişiye borç verdiği için bahisle ikrazatçılık faaliyeti yürüttüğü kabulüyle hakkında cezalı gelir vergisi tarh edilen bir kişinin, borç ilişkisinin akrabalık ve hatır ilişkilerine dayandığı, faiz geliri elde etmediği savunmasında, borç verdiği kişileri mahkeme huzurunda dinletmek istemesi bu duruma örnektir, bkz. HONDU, ss. 265-266. Danıştay kararlarına konu olmuş çeşitli vergilendirme işlemleri üzerinden vergi yargılamasında tanık beyanının önemini vurgulayan detaylı bir çalışma için bkz. UZUN, s. 233 vd. İdari yargıda tanık delilinin gerekliliği üzerine ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. ERSÖZ, s. 40 vd.

¹³⁴ Aynı yönde bkz. SANCAKDAR, Oğuz: "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", *Danıştay ve İdari Yargılama Günü 144. Yıl Sempozyumu*, (Ed.) SANCAKDAR, Oğuz, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, s. 94, dipnot 49; DOĞRUSÖZ Ezhan, s. 156; BİYAN, *İspat*, s. 166; ŞENLEN, s. 590; CENAN, s. 151; ÇINARLI / AĞAR, s. 59; IŞIKLAR, s. 81.

¹³⁵ BİYAN, *İspat*, s. 166.

¹³⁶ ERSÖZ, s. 40.

¹³⁷ Aynı yönde, bağımsız bir idari yargıdan söz ediliyorsa, idari yargı alanında ispat ve delil hususlarının idari yargının da özellikleri dikkate alınarak İYUK'ta yeniden düzenlenmesi gerektiğine ilişkin bkz. ŞENLEN, s. 590. İYUK m.31'in bu haliyle idari yargılama usulünün özgünlük ve bağımsızlığını zedelediği ve idari yargılama usulüne medeni yargılama usulünün özel bir türü kimliği verdiği ifade edilmektedir. Bkz. DURAN, Lütfi: "İdari Yargı Adilleşti", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1-3, s. 66.

¹³⁸ HONDU s. 293.

¹³⁹ 521 sayılı Kanun döneminde idari yargının ülke çapında örgütlenmemesinin sonucu olarak Danıştay'ın iş yoğunluğu ve mahkemeye erişim zorluğu nedenlerinin tanık dinlenilmesine engel oluşturduğu ancak günümüzde böyle bir zorluktan bahsedilemeyeceği yönünde bkz. HONDU, s. 267.

¹⁴⁰ Adil yargılanma hakkı, "adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usulî güvence sağlayan bir haklar bloku" şeklinde tanımlanmakta ve usul hukukuna ilişkin koruma mekanizmaları içeren bu düzenleme bir "adalet standardı" oluşturmaktadır. Bkz. YALTI, Billur: *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 80 vd.

zaman bu ölçütler birbirine denk düşmekte kimi zamansa birbiriyle çatışmakta ve yarışmaktadır. Tanık dinleme konusu ele alındığında, yargılama sürecinin hızlı yürümesi¹⁴¹ ile tarafların iddia ve savunmalarını doğrudan doğruya hakime iletebilmesi birbiriyle yarışacak olan iki esası oluşturmaktadır. Bazı durumlarda hakimin konu ile ilgili olarak tanıkları dinlemesi, hak arama özgürlüğünü daha etkin bir şekilde kullanılması için gerekli olabilmektedir. Ayrıca duruşmalarda tanığın dinleneceği durumlarda tarafların daha hazırlıklı olma zorunluluğu, muhakemeye katkı sunabilecektir.¹⁴²

Özetlemek gerekirse vergi yargısında ve onun içinde bulunduğu idari yargıda re'sen araştırma ilkesi uyarınca gerekli durumlarda -*VUK m.3/B-2 ile sınırlı kalmaksızın*- tanık dinlenebileceğini, ancak tereddütleri gidermek adına yasal bir düzenleme yapılmasının faydalı olacağını düşünmekteyiz.

¹⁴¹ Tanık dinlenmesi, geçmişe nazaran günümüz imkanlarında kolaylıkla ve gecikmeden gerçekleştirilebilir, bkz. HONDU, s. 267.

¹⁴² HONDU, s. 267.

KAYNAKÇA

- AKBABA, Ahmet, “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2014, Cilt 2, s. 435-463.
- AKINCI, Müslüm, “İdari Yargıda Duruşma”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Eylül/2010, Cilt 5, Sayı 49, s. 127-143.
- AKKAYA, Mustafa: *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- AKKAYA, Mustafa: “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, *Danıştay ve İdari Yargılama Günü 144. Yıl Sempozyumu*, (Ed.) Oğuz SANCAKDAR, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, s. 179-184.
- ASLAN, Zehreddin / BARLAS, İrfan / BERK, Kahraman / ARAT, Nilay / SAYHAN, Şebnem / BARDAKÇI, Mehmet Akif / GÜMÜŞKAYA, Gamze / KAĞITCIOĞLU, Mutlu / ALTINDAĞ, Halil: *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, (Ed.) Zehreddin ASLAN, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- ATALI, Murat / ERMENEK, İbrahim: *Medeni Usul Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- ATAY, Ender Ethem: *İdari Yargılama Hukuku*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- BİYAN, Özgür: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2020.
- BİYAN, Özgür: *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- CANDAN, Turgut: *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara, 2017.
- CANYAŞ, Oytun, “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 110, 2014, s. 189-218.
- CENAN, Eren: *İdari Yargıda Hakkaniyete Uygun Yargılanma İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

- CEYLAN, Mahmut, “İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 8, Sayı 16, Aralık 2018, s. 325-341.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan, “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 3-4, Yıl 2003, s. 195-206.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan: *İdari Yargılama Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- ÇINARLI, Serkan / AĞAR, Baykal, “İdari Yargıda Duruşmaların Verimliliği Sorunu”, *KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, Temmuz/2016, s. 45-65.
- DOĞRUSÖZ, Bumin, “Duruşmanın Önemi”, *Dünya Gazetesi*, 26 Nisan 2016.
- DOĞRUSÖZ, Ezhan, “Vergi Yargısında Duruşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 144, Eylül/2000, s. 147-161.
- DURAN, Lütfi, “İdari Yargı Adlileşti”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1-3, 1982, s. 53-83.
- ERGÜN, Çağdaş Evrim, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 55, Sayı 2, Aralık/2006, s. 64-89.
- ERSÖZ, Kürşat, “İdari Yargılama Usulünde Tanıklık”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, Haziran/2015, s. 31-48.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze: *Vergi Hukukunda İspat*, İstanbul Üniversitesi SBE (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2015.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 66, Sayı 2, 2008, s. 15-48.
- GÜNEŞ, Gülsen, “Vergi Hukukunda Deliller”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 51, Sayı 1-4, 1985, s. 475-494.
- HONDU, Selçuk: “İdari Yargılama Usulünde Tanık”, *1. Ulusal İdare Hukuku Danıştay Kongresi*, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991, s. 263-268.
- IŞIKLAR, Celal, “İdari Yargıda Duruşma”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 4, Ocak/2011, s. 45-100.

- KALABALIK, Halil: *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI, Mahmut: *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- KAPLAN, Gürsel: *İdari Yargılama Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018.
- KAPLAN, Gürsel, “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, Cilt 13, Sayı 1, s. 33-46.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ, Tuğçe: *Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 3. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara, 2018.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.
- KARAKOÇ, Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, *Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s. 455-493.
- KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, Cilt 18, Sayı 3-4, s. 505-528.
- KIRBAŞ, Sadık: *Vergi Hukuku*, 20. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.
- KURU, Baki: *Medeni Usul Hukuku*, Legal Yayınevi, İstanbul, 2016.
- OKTAR, Ateş: *Vergi Hukuku*, 14. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019.
- ORAL, Hasan, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 147, 2020, s. 75-109.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat / ÜNSAL, Hilmi: *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker: *Vergi Hukuku*, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.
- ÖNER, Erdoğan: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- ÖZBİLEN, Şevki: *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

- PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet: *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018.
- SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- SANCAKDAR, Oğuz: “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, *Danıştay ve İdari Yargılama Günü 144. Yıl Sempozyumu*, (Ed.) Oğuz SANCAKDAR, Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012, s. 13-96.
- SARICAOĞLU, Ercan: *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınları, Ankara, 2017.
- ŞAHİN, Cumhur / GÖKTÜRK, Neslihan: *Ceza Muhakemesi Hukuku-II*, 10. Baskı, Ankara, 2020.
- ŞENLEN, Süheyla, “İdari Yargılama Usulü’nde İsbat ve Delil”, *Argumentum*, Sayı 33, s. 586-593.
- ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2020.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.
- TOPÇU, Kader Melis: *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- UZUN, Mine, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, Cilt 63, Sayı 1, s. 219-245.
- YALTI, Billur, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 225, 2007, s. 7-20.
- YALTI, Billur: *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- YALTI, Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı, (VUK 359)(a),(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 285, Mayıs/2005. (<https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-susma-hakki-vuk-359-a-2-nin-anayasaya-aykirligi-sorunu-3576>, Erişim Tarihi: 12.11.2020).
- YASİN, Melikşah: *İdari Yargılama Usulünde İspat*, On İki Levha Yayınevi, İstanbul, 2015.

YAVUZDOĞAN, Seçkin: *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi*, İstanbul Üniversitesi SBE (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2007.

YENİCE, Kazım / YÜKSEL, Esin: *İdari Yargılama Usulü*, 1983.

YILDIRIM, Turan / YASİN, Melikşah / KAMAN, Nur / ÖZDEMİR, Eyüp / ÜSTÜN, Gül / OKAY TEKİNSOY, Özge: *İdare Hukuku*, (Ed.) Turan YILDIRIM, 7. Baskı, On İki Levha Yayınevi, İstanbul, 2018.