

BİR ADİL YARGILANMA HAKKI OLARAK TANIĞI SORGULAMA VE TANIK DİNLETME HAKKININ TÜRK VERGİ YARGILAMASINDAKİ YERİ

*The Place of the Right to Question the Witness and the Right to Call Witness,
Both Being Aspects of the Right to a Fair Trial, in Turkish Tax Litigation*

Mine UZUN¹

ÖZET

Tanık beyanı, yargılama hukuklarında takdiri delil olarak nitelendirilse de sıklıkla başvuru kanıt araçlarındandır. Gerek medeni usul hukukunda gerek ceza usul hukukunda tanık beyanına dair ayrıntılı düzenlemeler yer alır. Vergi yargılaması açısından bakıldığında ise vergi mahkemelerinin de tabi olduğu idari yargılama usulünde mahkemede tanık beyanı deliline ilişkin her hangi bir yasal düzenleme bulunmamakta, bu da Danıştay tarafından *idare ve vergi mahkemelerinde tanık dinletilemeyeceği* şeklinde yorumlanmaktadır. Danıştay içtihatlarıyla fiilen oluşan bu yasağın anayasal bir hak olan adil yargılanma hakkı açısından sorgulanması gereklidir. Özellikle tanık beyanının önemli ölçüde etkili olduğu vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalarda tarafların aleyhe olan tanıkları sorgulaması ve kendi tanıklarını dinletmesinin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitine ne ölçüde katkı sağlayabileceği incelenmeye muhtaçtır. Çalışmada öncelikle vergi yargılaması hukukunda tanığı sorgulama ve tanık dinletme yasağı adil yargılanma hakkı açısından ele alınacak, daha sonra bu hakkın kullanımının vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitine ne ölçüde etki edebileceği incelenecektir.

¹ Yrd. Doç. Dr., Gediz Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi,
(mine.uzun@gediz.edu.tr)

Anahtar Sözcükler: Tanığı sorgulama ve tanık dinletme hakkı, adil yargılanma hakkı, vergi mahkemesinde tanık beyanı delili.

ABSTRACT

Despite the fact that witness statement is characterized as a discretionary proof in the law of procedure, it is frequently used as a means in the realization of justice as proof. Detailed legal arrangements regarding witness statement exist in both civil procedure law and criminal procedure law. Looking from the perspective of tax litigation, there is no legal arrangement regarding witness proof in the administrative procedure law to which tax courts are also subjected. Considering this situation, Council of State decides that the witness should not be called in administrative and tax courts. This prohibition, which de facto exists due to Council State precedents, should be examined in terms of right to a fair trial which is a constitutional right. Especially in the legal actions taken against taxation process in which witness statement influences significantly, contribution of questioning and calling of witnesses to the determination of the taxable event occurs can be of great importance and should be taken into consideration. In the beginning, the paper deals with the prohibition of questioning and calling of witness in tax litigation, discussing it in terms of the right to the fair trial. Then the paper considers what extent the exercising of this right can have an influence on the determination of the taxable event occurs will be examined.

Keywords: The right of questioning and calling of witnesses, the right of fair trial, witness statement proof in tax court.

A. Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkı

1. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, “*adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usulî güvence sağlayan bir haklar bloku*”²dur. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesinde³

² Yaltı, (2006), s. 80.

³ Madde 6- Adil Yargılanma Hakkı

1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde

düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkı, 3.10.2001 tarihinde yapılan değişiklikle⁴ birlikte aynı zamanda anayasal bir hak haline gelmiştir⁵. Adil yargılanma hakkı, kişiye bağımsız ve tarafsız bir mahkemede, kamuya açık olarak, makul süre içerisinde ve aleni olarak yargılanma hakkı verir. Ayrıca bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu sabit oluncaya kadar masum kabul edilir ve kendisine karşı yöneltilen suçlamayı en kısa sürede ve ayrıntılı olarak öğrenme, savunma için yeterli zamana sahip olma, iddia tanıklarının sorguya çekme ve kendi tanıklarının dinletme, gerekirse ücretsiz olarak tercümandan yararlanma haklarına da sahiptir.

Ne var ki kişiye bu güvenceleri sağlayan adil yargılanma hakkının koruma alanı sınırlıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrası, "*Herkes, davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyumsuzluklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda....*" ifadesiyle, adil yargılanma hakkının koruma alanını *medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnatlarının* karara bağlanması süreçleriyle sınırlamıştır. Bu durumda vergi aslı ve cezalarına karşı dava açan kişilerin adil yargılanma hakkından yararlanıp yararlanamayacakları konusunun öncelikle açıklığa kavuşturulması gereklidir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde, *medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı* kavramları tanımlanmamıştır. Bu nedenle Avrupa İnsan Hakları

görüldüğünü isteme hakkına sahiptir. Karar aleni olarak verilir. Ancak demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.
3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:
 - a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
 - b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;
 - c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;
 - d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;
 - e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak. (www.inhak.adalet.gov.tr/temel/aihs.pdf)

⁴ 3.10.2001 Tarih ve 4709 Sayılı Kanun, RG.17.10.2001, No. 24556 (1. Mükerrer).

⁵ Yaltı, (2007), s. 9.

Mahkemesi tarafından söz konusu kavramların nasıl yorumlandığı, daha net bir ifadeyle bu çalışmanın konusu açısından vergi davalarının *medeni hak ve yükümlülük* ya da *suç isnadı* kavramları ile ilişkisinin kurulup kurulamayacağı sorgulanmalıdır. Öncelikle belirtilmesi gereken, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kavramlarını davalı devletlerin ulusal hukuklarındaki anlamlarıyla değil; kendine özgü anlamlarına göre özerk bir şekilde yorumladığıdır⁶.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre *medeni (kişisel) hak ve yükümlülükler* kavramı, sadece davalı devletin iç hukukuna dayanılarak yorumlanamaz⁷ ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi yalnızca *geleneksel anlamdaki özel hukuk uyumsuzluklarını* (bireyler arasında veya bir birey ile egemen sıfatıyla değil de özel hukuka tabi olarak özel bir şahıs gibi hareket eden devlet arasındaki uyumsuzlukları) kapsamaz; söz konusu hakkın niteliği önemlidir⁸. Bu bağlamda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, devletlerin iç hukuklarına göre *idari* nitelik taşıyan pek çok davayı *medeni/kişisel hak ve yükümlülükler* kavramıyla ilişkilendirerek 6'ncı madde kapsamında değerlendirmiştir. Örneğin hukuk mezunu emekli bir askerin avukatlık stajı başvurusunun baro tarafından reddi⁹, bir doktorun klinik işletme ve doktorluk mesleğini icra yetkilerinin iptali kararı¹⁰, restoran işleten şirketin alkollü içki satış ruhsatının iptali işlemi¹¹, likit petrol gazı istasyonu işletme ön izninin iptali kararı¹² bunlardan bazılarıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin *medeni hak ve yükümlülük* kavramına yüklediği anlam taraf devletlerin iç hukuklarından bu denli farklı olmasına rağmen, vergi davaları bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi yasalarının uygulanmasını tamamen kamu hukuku alanına özgü olarak değerlendirmekte ve vergi davalarında karara bağlanan konunun, vergi yükümlüsünün medeni hak ve yükümlülükleri değil, kamusal yükümlülükleri olduğu sonucuna varmaktadır¹³. Örneğin Ferrazzini davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, yaklaşık on üç yıl sürmesi nedeniyle makul sürede yargılanmadığını iddia eden başvurucunun iddiasını kişisel hak kavramı dışında kabul ederek 6'ncı maddenin uygulanabilir olmadığını karar vermiştir¹⁴.

⁶ Akıncı, s. 21, 26; Çiftçi, 2003; İnceoğlu, s. 20;

⁷ König-Almanya, 28.06.1978.

⁸ Benthem-Hollanda, 23.10.198.

⁹ De Moor-Belçika, 23.06.1994.

¹⁰ König - Almanya, 28.06.1978.

¹¹ Tre Traktörer Aktiebolag - İsveç, 07.07.1989.

¹² Benthem-Hollanda, 23.10.1985.

¹³ Yaltı, (2006), s. 87; Gümüşkaya, s. 27.

¹⁴ Ferrazzini-İtalya, 12.07.2001.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *suç isnadı* kavramı için de tıpkı medeni hak ve yükümlülükler kavramında olduğu gibi özerk yorum tarzıyla kendi kıstaslarını geliştirmiştir. Böylece taraf devletlerin iç hukuklarındaki nitelendirme ne olursa olsun, bir yaptırım Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi anlamında *suç isnadı* olarak kabul edilebilir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, özerk yorum yöntemiyle bir kısım idari ceza davalarını da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamına sokmuştur¹⁵. Bu bağlamda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin *suç isnadı* kavramına yüklediği anlam, hem hapis cezası gerektiren vergi suçlarını hem mali nitelikli vergi cezalarını kapsamaktadır¹⁶. Örneğin Bendenoun davasında¹⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, her ne kadar başvuru açısından adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiş ise de bu davada getirdiği kıstaslarla mali nitelikli vergi cezalarının adil yargılanma hakkı kapsamında olduğunu vurgulamıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre genel anlamda mali nitelikli vergi cezası davalarının *suç isnadı* olarak kabul edilmesinde şu dört faktör etkili olmuştur: Söz konusu iç hukuk hükümlerinin belirli bir gruba değil de vergi mükellefi olan herkese uygulanabilir olması; verilen cezaların hazinenin zararını gidermeye yönelik tazminat olmayıp yeniden suç işlemeyi önlemek üzere caydırmayı amaçlamaları; para cezalarının dayandığı genel kuralın amacının caydırmak ve cezalandırmak olması; verilen cezaların önemli miktarda olmaları ve ödenmemeleri halinde faile hapis cezası öngörülmesi. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu yorumları, Türk hukukunda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen mali nitelikli vergi cezalarına karşı açılacak idari dava süreçlerinde vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Hapis cezası uygulanan kaçakçılık suçuna ilişkin adli yargılama süreçlerinin kapsama dahil olduğu ise tartışmasızdır¹⁸.

Vergi aslı ve vergi cezası davalarının adil yargılanma hakkı karşısındaki durumunu ayrı ayrı belirttikten sonra, vergi aslı ile vergi cezasına karşı tek bir dava açılması durumunda 6'ncı maddenin sağlayacağı koruma alanına da değinmek gereklidir. Georgiu davasında¹⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, davaların bir suç isnadını karara bağlayan bölümlerinin, suç isnadını karara bağlamayan bölümlerinden ayrılmasının olanaksız olduğunu kabul etmiştir²⁰. Bu davada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, verilen cezayı caydırıcı ve cezalandırıcı niteliği nedeniyle Bendenoun davasına atıfla "suç isnadı"

¹⁵ Yaltı, (2006), s. 97.

¹⁶ İnceoğlu, s. 94; Sancakdar, 2007; Tezcan, s. 372-373.

¹⁷ Bendenoun-Fransa, 24.02.1994.

¹⁸ Yaltı, (2006), s. 101.

¹⁹ Georgiou-İngiltere, 16.5.2000.

²⁰ Yaltı, (2006), s. 101.

olarak değerlendirdikten sonra, vergi matrahına yönelik iddiaları da birlikte incelemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi her ne kadar başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermişse de bu kararlar birlikte vergi aslı ve cezasına karşı birlikte açılan davaları adil yargılanma hakkı kapsamına almıştır. Bu açıdan bakıldığında, Türk hukukunda vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin davalar aynı vergi mahkemesinde beraber görüldüğünden, vergi yükümlüsünün davanın bütünüyle ilgili olarak adil yargılanma hakkını talep etmesi mümkündür²¹.

Nitekim Danıştay da vergi davalarında tarafların adil yargılanma hakkını kabul etmektedir. Vergi davaları ile ilgili olarak ulaşabildiğimiz iki Danıştay kararından birincisinde, vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin daha sonra mahkemeye ibraz edilmesi ve bu aşamada vergi idaresinin inceleme imkanından yoksun bırakılması, Danıştay tarafından adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir²². Kararda, adil yargılanma hakkının anayasal bir hak olduğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarıyla çizilen sınırlarının özel hukuk-kamu hukuku ayrımı yapmadan tüm uyuşmazlıkları kapsayacak şekilde genişletildiği, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrası gereği kanun hükmünde olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından yapılan yorumlarının bağlayıcılığı ve aksi yöndeki kararların ise bu anayasal hakkı ihlal ettiği belirtilmiştir²³. Söz konusu kararda vergi yükümlüsünün değil, vergi idaresinin adil yargılanma hakkı söz konusu edilmiş olsa da; ilk kez yapılan bu tespitlerin vergi davaları açısından önemi yadsınamaz²⁴. Karardan bir süre sonra yine aynı Daire tarafından bu kez vergi mükellefi yönüyle adil yargılanma hakkının ele

²¹ Yaltı, (2006), 103.

²² Danıştay 7. Dairesi, E.2003/1463, K.2004/3651, 30.12.2004.

²³ Danıştay 7. Dairesi, E.2003/1463, K.2004/3651, 30.12.2004 Tarihli kararından: "Anayasanın 36. maddesinin 3.10.2001 gün ve 4709 sayılı Kanununun 14'üncü maddesiyle değişik ilk fıkrasında, herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmü yer almıştır. Bu anayasal hükümle, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ıncı maddesinin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin yorumuyla çizilen ve vergi ceza davalarını da kapayan sınırı, Özel Hukuk-Kamu Hukuku ayrımı yapılmaksızın tüm uyuşmazlıkları kapsayacak biçimde genişletilmiştir. Adil yargılanma hakkının, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nce yapılan ve Anayasanın 90'ıncı maddesinin son fıkrası uyarınca kanun hükmünde olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile bütünleştiği kabul edilen yorumuna göre de; dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin, karşı tarafa incelettirilip değerlendirilmesi alınmadan karara dayanak yapılması olanaklı değildir. Bu bakımdan, inceleme elemanına ibraz edilmeyen; dava sırasında Mahkemeye getirilip verilen defter ve belgelerin, davalı vergi idaresinin incelemesine olanak tanınmaksızın karara esas alınması, anılan anayasal hakkın da ihlali niteliğindedir".

²⁴ Yaltı, (2007), s. 4.

alınması da bu yorumu haklı çıkarmıştır. Bir anonim şirketin kanuni temsilcisi sıfatıyla, şirketten tahsil edilemeyen vergi aslı ve cezaları için düzenlenen ödeme emrinin iptali ile ilgili davada Danıştay 7'nci Dairesi, vergi mükellefinin adil yargılanma hakkını değerlendirmiştir²⁵. Ödeme emrinde kanuni dayanak olarak hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 hem 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddelerinin gösterilmiş olması nedeniyle vergi mahkemesi tarafından *savunma hakkının gereği gibi kullanmasını engellediği* gerekçesiyle iptal kararı verilmiş, karar vergi idaresi tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay, Anayasa'nın 36'ncı maddesine değinerek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen savunma hakkının önemini vurgulamış ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına da atıf yapmıştır. Kararda, "*başkasının vergi borcundan dolayı, doğrudan, özel hukukla ilgili temel haklardan biri olan mülkiyet hakkını ilgilendiren sonuçlar doğuracak şekilde takibata uğrayan kanuni temsilciye, adil yargılanma ilkesinin temel unsurlarından biri olan savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesine olanak tanınmış olmalıdır*" gerekçesiyle vergi mahkemesinin kararı hukuka uygun bulunmuştur²⁶.

²⁵ Danıştay 7. Dairesi, E.2007/885, K. 2007/1449, 22.03.2007.

²⁶ Danıştay 7. Dairesi, E.2007/885, K. 2007/1449, 22.03.2007 Tarihli kararından: "Anayasanın 36. maddesinde, herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahip olduğu hüküm altına alınmıştır; İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinde de, savunma hakkının önemi vurgulanmış olup; savunma hakkının gereğince kullanılabilmesi için de, dayanılan ya da dava dosyasına sunulan her belge ve kanıtın değerlendirilmesi olanağının diğer tarafa tanınmış olması; kişilerin, ne suretle ve hukuksal nedenle takibata uğradıklarını bilmelerine, böylelikle savunma haklarını gereği gibi kullanabilmelerine olanak tanınması gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mantova-Nelli (18.3.1997 gün ve 2149/93 sayılı kararı) davasında, davacıya tebliğ edilmeyen, dolayısıyla, değerlendirme olanağı tanınmayan uzman raporunu kararında ele alan ve davacının ikinci bir uzman raporu talebini reddeden mahkemenin izlediği yargılama sürecini, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma ilkeleri ile ilgili 6. maddesine uygun bulmamış olması da bu gerekliliği doğrulamaktadır. Bu duruma göre; kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağının kalmaması ve bu alacağın kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilciden takibi için düzenlenen ödeme emirlerinin kanunda yan unsurları ihtiva etmesinin yanı sıra, hangi kanunun hangi maddesi uyarınca düzenlendiği hususunu; diğer bir deyişle, kanuni dayanağını da ihtiva etmesi gerekir. ... Olayda, yönetim kurulu üyesi olduğu anonim şirketin ödenmemiş vergi borcundan dolayı, adına ödeme emri düzenlenen davacıya, ödeme emrinin kanuni dayanağı olarak, hem 213 sayılı VUK'nun 10, hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35. maddelerinin birlikte gösterilmiş olması, ayrıca bu maddelerin farklı durumlara ilişkin bulunması nedeniyle, savunma hakkını gereği gibi kullanmasına olanak tanıdığından söz

Danıştay, pek çok idari davada da adil yargılanma hakkını ele alarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi hükümlerine referansta bulunmuştur. Örneğin silahların eşitliği ilkesinin uygulanmaması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlali²⁷, mülkiyet hakkının ihlali²⁸, düşünceyi açıklama ve haber alma özgürlüğü ilkesinin ihlali²⁹, ayrımcılık yasağını ihlal³⁰, düşünce, din ve vicdan özgürlüğünü ihlal³¹, bağımsız ve tarafsız mahkemeye başvuru hakkının ihlali³², bu kararlardan bazılarıdır.

Anayasa'nın 90'ncı maddesinin 5'inci fıkrası gereğince iç hukukumuz açısından bağlayıcılığı ve 2001 yılından itibaren anayasal bir hak olarak düzenlenmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının vergi davalarına da uygulanabilirliğini bu şekilde tespit ettikten sonra, bu hakkın bir boyutu olan *tanığı sorgulama ve tanık dinletme hakkının* taraflara ne gibi güvenceler sağladığı incelenmelidir.

2. Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkı

Tanık, davada taraflar arasında çekişmeli olan, geçmişte meydana gelmiş olaylar ve durumlarla ilgili sahip olduğu bilgi ve algılarını mahkemeye aktaran kişidir³³. Yargılama hukuklarında delil olarak kabul edilen tanık değil, onun beyanıdır³⁴. Beyanın sunulduğu makam, beyanın maddi gerçeği gösterdiğine kanaat getirirse tanık beyanı, *delil* niteliğini kazanır³⁵.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasının d bendi, bir suç ile itham edilen herkesin *iddia tanıklarını sorguya*

etmek mümkün olmadığından, ...ödeme emrini iptal eden mahkeme kararında sonuç itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir".

²⁷ Danıştay İdari Dava Daireleri, E.2005/3292, K.2008/1633, 12.06.2008; Danıştay 10. Dairesi, E.1996/7166, K.1998/5511, 03.11.1998.

²⁸ Danıştay İdari Dava Daireleri E.2005/2154, K.2008/1839, 23.10.2008.

²⁹ Danıştay 13. Dairesi, E.2005/556, K.2005/947, 22.02.2005; Danıştay 13. Dairesi, E.2007/7054, K.2007/7684, 23.11.2007.

³⁰ Danıştay 12. Dairesi, E.2004/4384, K.2006/539, 22.02.2006.

³¹ Danıştay 8. Dairesi, E.2006/4107, K.2007/7481, 28.12.2007.

³² Danıştay İdari Dava Daireleri, E.2007/736, K.2009/1793, 22.10.2009; Danıştay İdari Dava Daireleri, E.2007/127, K.2010/28, 14.01.2010; Danıştay İdari Dava Daireleri, E.2006/871, K.2006/759, 23.06.2006; Danıştay 5. Dairesi, E.2005/3237, K.2006/3457, 13.06.2006; Danıştay 5. Dairesi, E.2005/5354, K.2006/3391, 13.06.2006; Danıştay 5. Dairesi, E.2006/8525, K.2007/2123, 04.05.2007; Danıştay 5. Dairesi, E.2005/4897, K.2006/666, 21.06.2006; Danıştay 4. Dairesi, E.2006/1584, K.2006/3420, 13.06.2006; Danıştay 14. Dairesi, E.2011/6523, K. 2012/383, 06.02.2012.

³³ Ertanhan, s. 48; Pekcanitez, Atalay, Özkes, s. 764.

³⁴ Feyzioğlu, s. 26; Karakoç, (1997-1), s. 10; Kunter, Yenisey, Nuhoglu, s. 1326.

³⁵ Feyzioğlu, s. 26.

çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı şartlar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek hakkını düzenlemiştir. Görüldüğü üzere Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, *tanıkları dinletme ve tanıkları sorgulama* haklarını adil yargılanma hakkının bir gereği olarak değerlendirmektedir³⁶. Bu iki kavramın kişiye sağladığı hakların uygulamada ne anlama geldiği Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının incelenmesiyle açıklığa kavuşturulmalıdır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, öncelikle kendine düşen görevi, delillerin toplanma usulü de dahil olmak üzere “*bir bütün olarak bakıldığında yargılamanın adil olup olmadığını belirlemek*” olarak tanımlamakta ve delillerin takdiri konusunun öncelikli olarak ulusal mahkemenin işi olarak görmektedir³⁷. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne göre yargılamada ana kural, suçlanan kişinin huzurunda çelişmeli bir usul izlenerek bütün delillerin duruşmada sunulmasıdır³⁸. 6’ncı madde, kişiye tanığın ifade verdiği sırada veya yargılamanın daha sonraki bir aşamasında kendi aleyhindeki ifadelerle itiraz etmesi ve bu tanığı sorguya çekmesi için yeterli ve uygun bir imkan verilmesini gerektirir³⁹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, bu imkandan yoksun bırakılan kişinin sadece aleyhe verilen tanık beyanlarına dayanılarak mahkum edilmesini adil yargılanma hakkının ihlali olarak kabul etmektedir. Uyuşturucu bulundurup satma ve uyuşturucu satın almaya, taşımaya yardım etme suçlarından hapis cezasına mahkum edilen Rachdad kararı⁴⁰ bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu davada Rachdad, adı geçen suçlar nedeniyle altı tanığın aleyhine verdiği ifadeler gerekçe gösterilerek yokluğunda mahkum edilmiş, bir süre sonra ceza mahkemesine başvurarak tanık beyanlarının kendisinin de hazır bulunduğu duruşmada tekrar alınmasını talep etmiştir. Altı tanıktan sadece biri tekrar dinlenebildiği halde eski tanık beyanları gerekçe gösterilerek hakkında yeniden mahkumiyet kararı verilen Rachdad, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne başvurmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, soruşturma veya kovuşturma aşamasında sanığın sorgulama imkanı bulamadığı tanık beyanına tek veya belirleyici delil olarak dayanılarak mahkumiyet kurulmasını *savunma haklarının kısıtlanması* olarak yorumlamış ve başvurusunun adil yargılanma hakkının ihlal edildiği hükmüne varmıştır.

³⁶ Dinç, s. 178.

³⁷ Kostovski-Hollanda, 20.11.1989; Schenk-İsviçre, 12.07.1988; Saidi-Fransa, 20.09.1993; Rachdad- Fransa, 13.11.2003; Vidal-Belçika, 22.04.1992; Delta-Fransa,19.12.1990; Windisch-Avusturya, 27.09.1990; Hulki Güneş-Türkiye, 19.06.2003.

³⁸ Inceoğlu, s. 298.

³⁹ Delta-Fransa, 19.12.1990; Rachdad- Fransa, 13.11.2003.

⁴⁰ Rachdad- Fransa, 13.11.2003.

Saidi kararında⁴¹ da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, uyuşturucu satmak ve taksirle ölüme neden olmak suçundan mahkum olan başvurucunun, kendisini poliste teşhis eden üç tanık ile yargılamanın hiçbir aşamasında yüzleştirilmemesini hukuka aykırılık sebebi saymıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasının d bendi gereğince savunma tarafının sanık aleyhine ifade verenleri ifadelerini verirken veya daha sonraki bir aşamada sorgulama hakkı olmasına rağmen, yargılama süreçlerinin *hiç bir aşamasında yüzleştirme yapılmamış olmasını* hukuka aykırı bulmuştur. Uyuşturucu kaçakçılığıyla mücadele edilmesinde yaşanan zorlukların savunma hakkının bu şekilde kısıtlanmasını haklı göstermeyeceğini belirten Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, başvurucunun aleyhine ifade veren tanıklarla yüzleştirilmemesi nedeniyle tanıkları sorgulama açısından adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Windisch kararında⁴² ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, başvurucuyu hırsızlık suçundan ihbar eden iki tanığın polise verdiği yazılı ifadeleri yeterli görerek –güvenlik gibi haklı bir nedenle dahi olsa- duruşmada dinlemeden mahkumiyet kararına dayanak yapılmasını adil yargılanma ilkesine aykırı bulmuştur. Kararda, *“savunma tarafı, ifade verenin güvenilirliğini test edebilme veya söyleyeceklerinin inanılabilirliği üzerine kuşku çekebilmesi imkanından yoksun bırakılmıştır”* ifadeleriyle savunmaya tanığın güvenilirliğini test edebilme imkanı tanınması gerektiği vurgulanmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, tanıkların duruşmada hazır bulunmamasını ayrıca mahkemenin bu kişilerin sorgu altındayken hal ve tavırlarını gözlemlemelerini ve böylece bu kişilerin güvenilirlikleri hakkında kendi izlenimlerini oluşturmalarını önlediği görüşündedir⁴³. Karardaki iki tespit, bu çalışmanın inceleme alanı açısından oldukça önemlidir: İlk olarak, aleyhe ifade veren tanıkların duruşmada dinlenmemesi, savunmayı bu beyanların inanılabilirliği üzerine kuşku çekme imkanından yoksun bırakmıştır. İkinci ve bize göre daha da önemlisi ise tanıkların ifade vermesi sırasında hal ve tavırlarını gözlemleyemeyen mahkeme bu kişilerin güvenilirliklerini sınamamıştır.

İncelenen kararlardan anlaşıldığı gibi tanığı sorgulama ve tanık dinletme hakkının yargılama sürecinin herhangi bir aşamasında kullanılmamış olması, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından adil yargılanma hakkının ihlali olarak yorumlanmaktadır. Bu durumda Türk vergi yargılaması hukuku uygulamasında kişinin gerek aleyhine olan tanıkları

⁴¹ Saidi-Fransa, 20.09.1993.

⁴² Windisch-Avusturya, 27.09.1990.

⁴³ Aynı yöndeki diğer kararlar için bkz: Hulki Güneş-Türkiye, 19.06.2003; Kostovski-Hollanda, 20.11.1989.

sorgulama gerek lehine olan tanıkları dinletme hakkını kullanamaması adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirilebilir mi? Özellikle Windisch kararı ile vergilendirme işlemlerinde tanık beyanlarının etkili olduğu vergi davaları arasında paralellik kurulduğunda, vergi inceleme elemanına ifade veren tanıkların mahkemede tekrar dinlenmemesi bir hak ihlali olarak kabul edilebilir mi? Windisch kararında polise ifade veren tanıkların mahkemede dinlenmemesi, savunma tarafını ve mahkemeyi tanıkların güvenilirliğini test edebilme imkanından yoksun bırakması nedeniyle adil yargılanma hakkı ihlali olarak nitelendirilmiştir. Türk vergi yargılaması uygulamasında da vergi inceleme elemanına ifade veren tanıklar, ne savunma ne mahkeme tarafından sorgulanamamakta, bu nedenle de güvenilirlikleri hiçbir zaman test edilememektedir. Her ne kadar Danıştay, vergilendirme işlemlerinde sadece tanık beyanlarıyla hareket edilemeyeceği, tanık delilinin diğer delillerle de desteklenmesi gerektiği kanaatinde⁴⁴ ise de bu kanaat tanıkların mahkemede dinlenmemesinin yol açabileceği hak ihlallerini ortadan kaldırmaya yeterli midir? Başka bir deyişle kişinin aleyhine olan tanıkları sorgulayamaması ya da mahkemenin, tanıkların güvenilirliklerini bizzat test edememesinin vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitine olumsuz bir etkisi var mıdır? Çalışmanın bundan sonraki kısmı, Danıştay tarafından fiilen uygulanan tanığı sorgulama ve tanık dinletme yasağını bu yönleriyle incelemeyi amaçlamaktadır.

B. Türk Vergi Yargılaması Hukukuna Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkı

1. Tanık Beyanı Delili ve Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Uygulama

Yargılama hukuklarının tümü, dış alemde meydana gelen maddi gerçeği bulmak ve o doğrultuda karar vererek adaleti sağlamak amacındadır⁴⁵. Vergi yargılaması hukukunda da amaç, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın ve suçlarda manevi unsurun delillerle ortaya konulmasıdır⁴⁶. Bu amaca ulaşmak için vergiyi doğuran olayın ne zaman, nasıl, nerede ve kimin için gerçekleştiğini ya da suçun unsurlarının somut olayda bulunup bulunmadığını ortaya çıkartacak, hukuka uygun olarak elde edilen delillerden yararlanılır⁴⁷.

⁴⁴ Danıştay 3. Dairesi, E.1999/566, K.2000/477, 9.2.2000; Danıştay 4. Dairesi, E.1999/1323, K.1999/4273, 24.11.1999; Danıştay 7. Dairesi, E.1998/1073, K.1999/3791, 17.11.1999; Danıştay 4. Dairesi, E.1995/1993, K.1996/1510, 04.04.1996; Danıştay 4. Dairesi, E.1995/1029, K.1996/691, 1.03.1996; Danıştay 4. Dairesi, E.1988/1356, K.1990/2491, 28.09.1990; Danıştay 4. Dairesi, E.1985/2254, K.1985/2971, 18.11.1985.

⁴⁵ Pekcanitez, Atalay, Özekes, s. 58.

⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 199.

⁴⁷ Karakoç, (1997-II), s. 90.

Vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların tabii olduğu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda re'sen araştırma ilkesi, geç ibraz olunan belgeler ve dava açıldıktan sonra delil tespiti dışında ispat ve delil ile ilgili hükümlere yer verilmemiştir⁴⁸. Bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu⁴⁹ ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmünü içeren 31'inci maddede ise delillerle ilgili olarak sadece bilirkişi, keşif ve delil tespitine ilişkin konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollama olduğundan, tanık beyanı delili hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmalıdır⁵⁰. Bu kanunun 3'üncü maddesi, "*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*" hükmüyle vergi yargılaması hukukunda tanık beyanını delil olarak kabul etmiştir.

Vergi Usul Kanunu, ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanıkların beyanını geçerli bir kanıt aracı olarak tanımaktadır. Vergiyi doğuran olayla ilginin tabii olması, tanığın yükümlü ile ekonomik ilişkiye girerek vergiyi doğuran olaya taraf olması; vergiyi doğuran olayla ilginin açık olması ise tanığın vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine yardım ve aracılık etmek suretiyle bilgi sahibi olmasıdır⁵¹. Tanıkta aranan bu özellikler, vergi yargılaması hukukunda kabul edilen tanık beyanı delilini diğer yargılama hukuklarından ayırır⁵². Medeni ve ceza yargılama hukuklarında tanığın doğrudan olayla ilgili beş duyusuyla edindiği izlenimlerinin yanında dolaylı olarak edindiği izlenimlerini anlatması da delil olarak kabul edilirken⁵³, vergi yargılaması hukukunda tanığın olayla ilgili dolaylı olarak edindiği izlenimler delil niteliği taşımaz.

Vergi yargılaması hukukunda tanığın vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisinin aranması, başka bir anlatımla vergiyi doğuran olaya taraf olması gerekliliği⁵⁴, davada taraf olması anlamına gelmez. Vergi uyuşmazlığının tarafları, vergi yükümlüsü ile vergi idaresidir. Medeni ve ceza yargılama hukuklarında olduğu gibi, vergi yargılaması hukukunda da tanık uyuşmazlığın tarafı olamaz⁵⁵.

⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 200; Çağlayan, s. 195.

⁴⁹ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 1.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu yürürlükten kalkmıştır.

⁵⁰ Karakoç, (1997-II), s. 91; Karakoç, (2013), s. 264.

⁵¹ Karakoç, (1997-II), s. 100, 101.

⁵² Karakoç, (2013), s. 238.

⁵³ Centel, Zafer, s. 219; Ertanhan, s. 68; Feyzioğlu, s. 67; Pekcanitez, Atalay, Özkes, s. 775; Postacioğlu, s. 650; Umar, s. 724; Ünver, Hakeri, s. 637.

⁵⁴ Karakoç, (1997-II), s. 104.

⁵⁵ Ertanhan, s. 53; Feyzioğlu, s. 32; Kunter, Yenisey, Nuhoglu, s. 1350; Kuru, Arslan, Yılmaz, s. 415; Umar, s. 723; Yılmaz, s.1190.

Tanık beyanının kaynağı insan olduğundan, bu delilin değerlendirilebilmesi için tanığın kim olduğunun da bilinmesi gerekir. Bu nedenle hem Hukuk Muhakemeleri Kanunu hem Ceza Muhakemesi Kanunu, tanığın kimliğini açıklayan bilgilerin mahkemeye sunulmasını zorunlu tutmuştur⁵⁶. Kaynağının insan olmasından ortaya çıkan diğer bir sonuç da tanık beyanının zayıf bir delil olarak görülmesidir⁵⁷. İnsan belleğinin hatalara açık ve kırılabilir yapısı, kişiye duyulan aşırı sevgi ya da nefret duyguları gibi nedenler, tanığın olaya ilişkin gözlemlerinin yanı sıra kendi psikolojik yorumlarını da ifade etmesine yol açabilmektedir⁵⁸. Bu nedenle tanığa hâkim tarafından dinlenmeden önce, gerçeği söylemesinin önemi, gerçeği söylememesi halinde yalan tanıklık suçundan cezalandırılacağı, doğruyu söyleyeceği hususunda yemin edeceği, hâkim izni olmadan mahkeme salonunu terk edemeyeceği ve gerekirse diğer tanıklarla yüzleştirileceği anlatılarak yemin ettirilir⁵⁹. Tanıklara ettirilecek yemin, tanık beyanının doğruluğunu sağlamayı amaçlayan bir tedbirdir, delilin kendisi değildir⁶⁰.

Medeni ve ceza yargılama hukukları, tanık beyanının mahkeme huzurunda sözlü olarak sunulmasını düzenlemiş, ifade sırasında yazılı notlardan yararlanılmasını yasaklamıştır⁶¹. Tanıklar, davaya bakan hâkim tarafından ve mahkemede dinlenir⁶². Tanığa yöneltilen soru türleri ve özellikle sorgulama tarzı belleği olumsuz yönde etkileyebileceğinden⁶³, tanık bizzat hâkim tarafından sorgulanmalıdır. Ancak hâkim tanık ifadeleriyle bağlı değildir, tanığın doğru söylemediğini başka delil ve belirtilerle anlarsa gerekçesini göstermek koşuluyla aksi yönde de karar verebilir⁶⁴.

Tanık beyanı, medeni ve ceza yargılaması hukuklarında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da *delil* olarak kabul edilmektedir⁶⁵. Fakat vergilendirme sürecinde yararlanılan tanık beyanına yargılama sırasında ayrı

⁵⁶ Centel, Zafer, s. 236; Ertanhan, s. 225; Feyzioğlu, s. 120; Kuru, s. 2611; Kuru, Arslan, Yılmaz, s. 421; Pekcanitez, Atalay, Özekes, s. 772; Umar, s. 741; Yılmaz, s. 1213

⁵⁷ Ertanhan, s. 50; Feyzioğlu, s. 3; Kuru, s. 2571; Pekcanitez, Atalay, Özekes, s. 765; Postacıoğlu, s. 647.

⁵⁸ Alpar, Er, Boyraz, s. 2.

⁵⁹ Feyzioğlu, s. 130; Kuru, s. 2611; Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, s. 1349; Kuru, Arslan, Yılmaz, s. 421; Yılmaz, s. 1223.

⁶⁰ Ertanhan, s. 259; Feyzioğlu, s. 130.

⁶¹ Centel, Zafer, s. 237; Ertanhan, s. 231; Feyzioğlu, s. 79; Kuru, Arslan, Yılmaz, s. 421; Yılmaz, s. 1224.

⁶² Kuru, s. 1603; Kuru, Arslan, Yılmaz, s. 421; Postacıoğlu, s. 649; Yılmaz, s. 1221.

⁶³ Er, Alpar, Uçar, s. 55.

⁶⁴ Ertanhan, s. 392; Karakoç, (1997-I), s. 154; Kuru, s. 2616; Pekcanitez, Atalay, Özekes, s. 774; Postacıoğlu, s. 651.

⁶⁵ Karakoç, (1997-I), s. 155.

bir delil olarak yeniden başvurulmamakta; vergilendirme işlemlerinin tesisi sırasında alınan tanık beyanları, yargılama sürecinde işlemlerin kanuniliğinin denetlenmesi aşamasında dolaylı olarak işlev görmektedir⁶⁶. Danıştay, yargılama sürecinde ayrı bir delil olarak tanık beyanı deliline başvurulmasını bozma nedeni olarak görmektedir. Danıştay'ın bu yönde verdiği kararların ortak gerekçeleri şunlardır⁶⁷:

1- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'inci fıkrasında Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı belirtilmiştir.

2- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17 ve 18'inci maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış fakat tanık dinleneceğine ait bir hükme yer verilmemiştir.

3- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesi, bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda, hâkimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil, dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında, tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağını düzenlemiş, tanıklığa ait hükümlere yollama yapılmamıştır.

Türk vergi yazınında ise uzun süredir vergi mahkemelerinde tanık dinlenmesi gereği sıklıkla vurgulanmaktadır⁶⁸. Tanık beyanı delili, özellikle uyumsuzluğa neden olan maddi olayın açık ve anlaşılabilir olmadığı durumlarda hâkimin vicdani kanaatinin oluşmasında önemli bir etken olarak nitelendirilmektedir⁶⁹. Bunun nedeni, çoğunlukla özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan vergiyi doğuran olayın bütün yönleriyle açığa çıkartılmasında tanık delilinin önemli rol oynamasıdır⁷⁰. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesinde vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapan inceleme elemanları ile yükümlünün mali müşavirinin veya muhasebecisinin duruşmada dinlenebileceğine ilişkin düzenleme, vergi

⁶⁶ Karakoç, (2013), s. 238.

⁶⁷ Danıştay 3. Dairesi, E.1986/1201 K.1986/2706, 24.12.1986; Danıştay 3. Dairesi, E.1989/3460, K.1990/3569, 25.12.1990; Danıştay 8. Dairesi, E.2003/3369, K.2004/917, 25.2.2004.

⁶⁸ Çırakman, s.25; Dinç, s. 178; Doğrusöz, s. 50; Ergün, s. 82; Gümüşkaya, s. 38; Hondu, s. 264; Karakoç, (2011), s. 846.

⁶⁹ Karakoç, (1997-II), s. 109; Doğrusöz, s. 50; Çağlayan, s. 199; Hondu, s. 261.

⁷⁰ Taylar, s. 52.

yargılamasında tanık deliline duyulan ihtiyacı göstermektedir⁷¹. İdari yargı hâkimleri üzerinde yapılan bir araştırma da bizi aynı sonuca ulaştırmaktadır. Şöyle ki “idari yargıda tanık dinlemenin gerekli olduğu yargısına ne ölçüde katılıyorsunuz?” sorusuna 178 ilk derece mahkemesi hâkiminden 129’u tanık dinlenmesi gerektiği yönünde yanıt verirken, 49’u tanık dinlemeyi gereksiz gördüğünü ifade etmiştir⁷². Bu durum hâkimlerin de vicdani kanaatlerini oluştururken tanık deliline ihtiyaç duyduklarının göstergesi olarak yorumlanmaktadır⁷³.

İdari yargı organlarında tanık dinletme ihtiyacına yönelik bu görüşlerin vergi yargılaması hukuku uygulamasında ne ölçüde karşılığı olduğu ayrıca incelenmelidir. Bu inceleme, vergi mahkemelerinde hali hazırda tanık dinlenilmediğinden, yargılamada tanık beyanlarına yer verilmesinin süreci ne şekilde etkileyebileceği -zorunlu olarak- varsayımlar üzerinden yapılacaktır.

2. Vergiyi Doğuran Olayın Tespitinde Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Önemi

Çalışmanın bu bölümünde özellikle tanık beyanlarının önemli rol oynadığı vergilendirme işlemleriyle ilgili Danıştay kararları ele alınarak davaların nasıl sonuçlandığı, yargılama sırasında dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığının hangi delillerle sabit olduğu araştırılacaktır. İncelemenin amacı vergi yargılaması hukuku uygulamasında tanık beyanının hangi ölçüde önemli olduğunu ortaya koymaktır.

İlk olarak ikrazatçılık yaptığı iddiasıyla hakkında cezalı tarhiyat yapılan kişiler tarafından açılan davalar ele alınacaktır. İkrazatçılık faizle borç para verme işi olup, mesleği bankerlik olmamakla birlikte faiz geliri elde edenler de 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 28’inci maddesine göre banker kabul edilmekte ve dolayısıyla banka ve sigorta muameleleri vergisinin yükümlüsü olmaktadır. Danıştay’ın yerleşik içtihatlarına göre, günümüz ekonomik koşullarında aralarında yakın akrabalık bağı veya iş ilişkisi bulunmayan kişilerin büyük miktardaki paraları birbirlerine karşılıksız olarak alıp vermesi söz konusu değildir. Bu nedenle bir yılda birden çok kişiye veya aynı kişiye birden çok yılda borç para verilmesi ikrazatçılık faaliyeti olarak kabul edilmeli ve alacağın senet düzenlenerek güvenceye bağlanması da faiz alındığına delil olarak değerlendirilmelidir⁷⁴.

⁷¹ Ergün, s. 83; Hondu, s. 264; Karakoç, (1997-II), s. 112; Karakoç, (2013), s. 264.

⁷² Akıncı, s. 260.

⁷³ Akıncı, s. 260.

⁷⁴ Danıştay VDDGK, E.2000/186, K.2000/368, 17.11.2000; Danıştay VDDGK, E.2001/341, K.2002/82, 15.2.2002; Danıştay 7. Dairesi, E.2000/2147, K.2000/2420, 25.9.2000;

İkrazatçılıkla ilgili olarak incelenecek ilk kararda⁷⁵ davacı, borç para verdiği iddia edilen kişilerle akraba olduğunu ve çeşitli zamanlarda gerçekleşen bu işlemlerin aslında gayrimenkul ve araç satışına dayandığını, akrabalık bağı nedeniyle söz konusu alım-satım ilişkilerinin sözleşmeye bağlanmadığını ileri sürmüştür. Vergi mahkemesi, davacının yakın akrabası olan kişilerle ticari ilişkide bulunduğunu iddia etmesine karşın inceleme elemanınca bu konunun araştırılmaması, elde edildiği ileri sürülen fahiş faiz tutarlarının bu kişilerle davacı arasındaki husumeti göstermesi ve faiz ödendiğine dair tanık beyanları dışında herhangi bir somut tespit bulunmaması nedenleriyle davayı kabul etmiştir. Kararın temyizi üzerine Danıştay, ticari ilişkilerin ve bunlardan kaynaklanan taahhüt ve taleplerin sözleşmeye bağlanması gerektiğini, davaya konu olayda herhangi bir sözleşme yapılmadığını, buna rağmen verilen paralar için senet alınmasının ise ikrazatçılık faaliyetinin delili olduğunu kabul ederek kararı bozmuştur.

Bu davada vergi mahkemesi *faiz ödendiğine dair tanık beyanları dışında herhangi bir somut tespit bulunmadığı* gerekçesiyle vergilendirme işlemini hukuka aykırı bulurken, Danıştay borç verilen paralar için senet alınmasını vergilendirme işleminin haklılığı için yeterli görmüştür. Mahkeme, Danıştay'ın bozma gerekçesinde dayanak yaptığı senede “delil” olarak bakmamış, vergi inceleme elemanına ifade veren tanıklarla davacı arasında husumet olduğuna hükmederek bu beyanları da dikkate almamıştır. Danıştay ise sadece senedin varlığını dolayısıyla tanıkların beyanlarını vergiyi doğuran olayın kanıtlanması için yeterli görmüştür. Borç ilişkisine giren pek çok kişinin, karşılığında faiz alsın ya da almasın, ispat kuralları açısından kendisini güvence altına almak için yazılı bir belge düzenleme eğilimini ikrazatçılık olarak değerlendirmiş, dolayısıyla davacı aleyhine verilen ifadeleri de gerçek kabul etmiştir.

Bize göre her iki yargı organı da vergiyi doğuran olayın (ikrazatçılık fiilinin) gerçekliği tam olarak açıklığa kavuşmadığı halde bir yargıya varmış, aynı olay için birbirine zıt iki hukuki sonuç ortaya çıkmıştır. Bu durum mahkemede tanık deliline duyulan ihtiyacı açıkça ortaya koymaktadır. Şöyle ki somut olayda davaya konu vergilendirme işlemi bir vergi incelemesine dayanmaktadır. Olayda yakın arabasından yüksek faizle borç para aldığını iddia eden iki tanık vergi inceleme elemanına ifade vermiş ve bu ifadeler vergilendirmeye esas olmuştur. Oysa vergiyi doğuran olayın gerçekleşip

Danıştay 7. Dairesi, E.2000/807, K.2001/2033, 6.6.2001; Danıştay 7. Dairesi, E.2000/4166, 2002/2946, 24.9.2002; Danıştay 7. Dairesi, E.1995/4460, K.1996/1082, 20.3.1996; Danıştay 7. Dairesi, E.2000/2152, K.2000/2425, 25.9.2000.

⁷⁵ Danıştay 7. Dairesi, E.2001/4837, K.2005/492, 23.3.2005.

gerçekleşmediğinin tespiti için bu tanıkların mahkeme huzurunda da ifade vermeleri gerektirmektedir. Böylece hem ikrazatçılık yaptığı iddia edilen davacı hem mahkeme yargıcı tanıkları sorgulayarak gerçeğin ortaya çıkmasına yardımcı olabilirlerdi. Bize göre, nasıl sadece yakın akrabalık faizle borç para verilmediğini göstermiyorsa, sadece senet alınması da borç verilen para için faiz alındığını göstermez. Bu davanın sabit olmasında önemli bir dayanak olan tanıklar yerel mahkemede ifade vermiş olsaydı, hem hâkim tanıkların güvenilirliğini test edebilirdi hem davacı, aleyhine ifade veren tanıkları sorgulayarak savunma hakkını tam olarak kullanabilmiş olurdu. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin, sadece tanık beyanlarına dayanan mahkumiyet kararlarında aleyhe ifade veren tanıkların hem sanık hem mahkeme tarafından sorgulanmasını bir adil yargılanma hakkı olarak kabul ettiği yukarıda incelenmişti. Özellikle Windisch kararı⁷⁶ üzerinden bir okuma yapıldığında bu davada vergi inceleme elemanına aleyhte ifade veren tanıkları mahkemede sorgulama olanağı bulamayan davacının adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varılabilir.

İkrazatçılık ile ilgili bir diğer kararda⁷⁷ ise vergi idaresi bir ihbar mektubu üzerine harekete geçerek davacı aleyhine vergi incelemesi başlatmış ve nihayetinde cezalı tarhiyat yapmıştır. Tarhiyatın dayanakları ihbar mektubu, ihbarcıya ait olan taşınmaz üzerinde davacı lehine ipotek tesis edilmesi ve bir süre sonra da taşınmazın davacı tarafından satın alınmasıdır. Davacı, vergi mahkemesindeki savunmasında ihbarcı ile kardeşinin iş ilişkisi olduğunu, bu nedenle kardeşinin alacağına karşılık ihbarcının taşınmazı üzerinde kendi adına ipotek tesis edildiğini ileri sürmüştür. Mahkeme, bu iddianın davacı tarafından kanıtlanamadığı sürece itibar edilemeyeceği, bu nedenle de ikrazatçılık yaptığının sabit olduğu gerekçesiyle cezalı vergi tarhiyatını hukuka uygun bulmuştur. Danıştay ise vergi yükümlüsüyle ticari ilişki içinde bulunan kişilerin verdiği bilgilerin maddi delil olarak kabul edilmesi gerekse de yükümlü ile aralarında husumet bulunduğu anlaşılan kişilerin yükümlü aleyhine beyanda bulunmaları olasılığı nedeniyle bu kişilerin beyanlarının delil sayılmaması gerektiği tespitini yapmıştır. Danıştay ayrıca ipotek tesisinin faiz karşılığında borç verildiğine karine teşkil etmekle birlikte, somut olayda 1989 yılında verilen borç için 7.11.1990 tarihinde tesis edilen ipotegün ikrazatçılık kanıtı olamayacağı, bu durumda *yükümlünün ikrazatçılık yaptığı yolunda yeterli delil bulunmadığı* kanısına varmıştır.

⁷⁶ Windisch-Avusturya, 27.09.1990

⁷⁷ Danıştay 7. Dairesi, E.1995/4460, K.1996/1082, 20.3.1996.

İncelenen bir önceki kararda olduğu gibi burada da tek bir olay, iki farklı hukuki sonuç ortaya çıkarmış; bu kez vergi mahkemesi yükümlü aleyhine karar verirken, Danıştay yükümlü lehine bir karara ulaşmıştır. Bir ihbar mektubu üzerine başlayan vergilendirme sürecinde yükümlüyü ihbar eden tanık beyanları vergilendirmeye esas alınmış ve fakat söz konusu ifadeleri veren tanık, yargılama sırasında ne hâkim tarafından ne aleyhine ifade verdiği yükümlü tarafından sorgulanamamıştır. İhbarcının iddialarına dayanak yaptığı ipotek tesisi vergilendirme işleminin kanıtı kabul edilerek dava reddedilmiştir. Danıştay ise yükümlü ile arasında husumet olduğu açık olan tanık beyanına itibar edilemeyeceği kanaatiyle sadece ipotek delilini değerlendirmiş ve borç verilen tarihten yaklaşık bir yıl sonra davacı lehine ipotek tesis edilmesinin ikrazatçılık kanıtı olamayacağına hükmetmiştir. Son olarak yükümlünün ikrazatçılık yaptığı konusunda yeterli kanıt olmadığı gerekçesiyle vergilendirme işlemi hukuka aykırı bulmuştur. Bize göre bu davada da vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği net bir şekilde ortaya konulamamıştır. Yükümlü ile husumeti açık olan ihbarcının beyanları mahkemede delil kabul edilirken Danıştay'da değerlendirmeye alınmamıştır. Yükümlü lehine tesis edilen ipotek, mahkemede faizli borç para alışverişinin delili olarak değerlendirilmiş; Danıştay'da tarih farkı nedeniyle vergilendirmeyi haklı göstermeye yetmemiştir. Danıştay, *yükümlünün ikrazatçılık yaptığı yolunda yeterli delil bulunmadığı* gerekçesiyle kararı bozmuştur. Esasen vergi mahkemesindeki yargılamada yükümlünün gerçekten ikrazatçılık yapıp yapmadığı bütün yönleriyle açığa çıkartılamamış, Danıştay da yeterli delili olmayan işlemi iptal etmiştir. Tam da bu noktada ihbar mektubunu yazan kişinin mahkemede tanık olarak dinlenilmesinin vergiyi doğuran olayın tespiti açısından önemi ortadadır. Yükümlünün kendisine faizle borç para verdiğini ve karşılığında taşınmazını ipotek ettirdiğini iddia eden ihbarcının vergi mahkemesi yargıcına vereceği ifadenin delil değeri vardır. Bunun yanı sıra kendisini ihbar ettiği için hakkında cezalı işlem yapılan yükümlünün, ihbarcıyı sorgulaması da vergiyi doğuran olayın kanıtlanmasında ayrı bir öneme sahiptir. Ne var ki vergi mahkemelerinde fiilen uygulanan tanık dinletme yasağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusundaki şüphelerin giderilmesine engel olmuş ve bu nedenle muhtemel bir kamu zararı ortaya çıkmıştır.

Vergilendirmede tanık beyanlarının önemli rol oynadığı bir başka alan da müteahhitlik faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin beyan dışı bırakılması nedeniyle yapılan vergilendirme işlemleridir. Konuyla ilgili olarak Danıştay 3'üncü Dairesi tarafından verilen bir kararda⁷⁸, müteahhitlik faaliyetinde

⁷⁸ Danıştay 3. Dairesi, E.2007/1449, K.2008/824, 13.3.2008.

bulunarak gelir elde etmesine rağmen bunu vergi idaresinden gizlediği iddia edilen kişi hakkında cezalı tarhiyat yapılmış, bunun üzerine yükümlü vergi mahkemesine başvurmuştur. Kendisi de arsa sahibi olması nedeniyle davaya konu inşaatın yapımını herhangi bir karşılık almadan üstlendiğini ileri süren yükümlünün iddiası, vergi mahkemesi tarafından kabul edilerek cezalı vergi tarhiyatının terkinine karar verilmiştir. Kararının gerekçeleri arasında davacının *müteahhitlik faaliyetini ticari kazanç elde etme amacıyla yaptığını gösteren somut bir tespit bulunmaması*, matrahın vergi inceleme elemanına ifade veren bir tanığın, davacıya % 10 müteahhitlik ücreti ödediği iddiasıyla belirlenmiş olması, davacı ile arasında husumet olduğu saptanan bu kişinin ifadesine itibar edilmemesi gerektiği, tanık beyanlarının birbirini doğrulamaması, diğer kat maliklerinin ifadesine başvurulmaması ve kazanç elde edildiğini gösterir hiçbir yazılı belgeye rastlanmaması bulunmaktadır. Danıştay ise Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendine atıfla, bir inşaatın yapımına başlanıldığı tarihten tamamlanıp bağımsız bölümlerinin arsa payı sahiplerine teslim edildiği tarihe kadar geçen süre içinde inşaatın her aşamasında yetki ve sorumluluğu bulunduğu anlaşılan davacının bu hizmeti karşılıksız vermesinin iktisadi ve ticari icaplara uygun olmayacağı, arsa sahiplerinin davacıya müteahhitlik hizmeti karşılığı ödeme yapıldığı yolundaki anlatımları ve davacının 2001 yılında kayıtlı vergi mükellefi olarak müteahhitlik yapmasının, dava konusu dönem olan 2000 yılında da müteahhitlik yaptığını göstereceği gerekçeleriyle kararı bozmuştur.

Bu olayda vergi mahkemesinin yapılan cezalı tarhiyatı hukuka aykırı bulurken, Danıştay'ın hukuka uygun bulmasının nedeni vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğine ikna olmasıdır. Mahkemenin vergilendirme için yeterli görmediği deliller Danıştay'ı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kanaatine götürmüştür. Oysa vergi mahkemesi yargıcının, vergi inceleme elemanına ifade veren arsa sahiplerini sorgulama olanağı olsa idi vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda daha güçlü deliller elde edeceği son derece açıktır. Öncelikle vergiyi doğuran olayla ilgili pek çok tanık vardır ve vergi incelemesi sırasında verdikleri ifadeler birbiri ile çelişmektedir. Tanıkların mahkeme yargıcı tarafından sorgulanması, çelişkili ifadelerin giderilerek vergiyi doğuran olayın aydınlatılması için bir fırsat yaratabilirdi. Öte yandan gerek kendisi aleyhinde ifade veren tanıkları sorgulayabilmek gerek lehine ifade verebilecek tanıkları mahkemede dinletebilmek, yükümlünün davasını kanıtlayabilmesi açısından son derece önemlidir. Ne var ki vergi mahkemesinde tanık dinletme yasağı bütün bu ihtimalleri ortadan kaldırdığından, bu davada da vergiyi doğuran olayın aydınlatılmasını engelleyen faktörlerden biri olmayı sürdürmektedir.

Vergilendirmede tanık beyanlarının önemli rol oynadığı vergilendirme işlemlerinden biri de gerçeğe uygun olmayan belge ve defter kayıtlarıdır. Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına göre⁷⁹ belge ve defter kayıtlarının vergi kanunlarınca öngörülen biçimsel kurallara uygun olması ve diğer biçimsel işlemlerin (mükellefiyet tesisi, belge bastırma izni alınması, sevk irsaliyesi düzenlemesi, çek verilmesi, borca tescili vs.) eksiksiz yerine getirilmesi, bu belgelerin vergilendirme işlemlerine esas alınması için yeterli değildir. Danıştay, söz konusu biçimsel işlemlerin ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olmasını da aramaktadır. Bu uyumun olup olmadığı, başka bir deyişle belge ve defter kayıtlarının gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespitinde ise tanık beyanı önemli bir kanıt aracı olabilmektedir. Nitekim vergi inceleme elemanı, belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığı konusunda sık sık tanık beyanı deliline başvurmaktadır. İşte tam da bu noktada vergi inceleme elemanının dinlediği tanıkların ayrıca mahkemede dinlenmemesi adil yargılanma hakkı açısından bir sorun olarak karşımıza çıkabilmektedir.

Bu konuda incelenecek karar, gerçek dışı faturalarla Katma Değer Vergisi indirimi yapıldığı gerekçesiyle düzenlenen cezalı tarhiyata karşı açılan iptal davasına ilişkindir⁸⁰. Cezalı tarhiyatın dayanağı vergi tekniği raporuna göre, nakliye işi ile uğraşan bir limited şirketten alınan dokuz adet faturanın gerçeği yansıtmadığı gerekçesiyle davacı şirket aleyhine cezalı tarhiyat yapılmıştır. Cezalı tarhiyatın dayanağı, faturaların kesildiği dönemde şirket adına kayıtlı bir nakliye aracı olmaması, şirkette yalnızca iki işçinin çalışması ve şirkete ait faturaların bir şahsa sattırıldığı tespit edilmesi olarak gösterilmiştir. Davacı, herhangi bir randıman incelemesi ya da karşıt inceleme yapılmadan ileri sürülen sahte fatura kullanıldığı iddiasının gerçeği yansıtmadığını ve incelemenin varsayıma dayandığını savunmuş ve cezalı tarhiyatın iptalini istemiş, ancak dava reddedilmiştir. Temyiz incelemesinde sahteliği iddia edilen fatura içeriğindeki nakliye işinin gerçekte yaptırılıp yaptırılmadığı, bunların yürütülen faaliyetin niteliği ve büyüklüğü ile orantılı olup olmadığının kesin olarak ortaya konulmaksızın matrah farkının belirlenmiş olması bozma sebebi olarak değerlendirilmiştir. Bize göre bu davada sorgulanan konu şeklen hukuka uygun olarak düzenlenmiş faturaların gerçeği yansıtır yansıtmadığı olduğuna göre, davacının gerçekte bu fatura

⁷⁹ Danıştay 7. Dairesi, E.2003/1347, K.2005/372, 15.3.2005; Danıştay 7. Dairesi, E.2002/3606, K.2003/4020, 22.9.2003; Danıştay 7. Dairesi, E.2000/9158, K.2002/1346, 2.4.2002; Danıştay 7. Dairesi, E.2000/8348, K.2004/122, 27.1.2004; Danıştay 4. Dairesi, E.2000/4871, K.2002/1003, 12.3.2002.

⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi, E.2000/4871, K.2002/1003, 12.03.2002.

içeriğinde belirtilen harcamaları yapıp yapmadığının belirlenmesinde tanık beyanları önemli bir kanıt aracı olabilirdi. Vergi mahkemesinden beklenen, tanık beyanı deliline de başvurmak suretiyle belgelerin gerçek olup olmadığını kesin olarak açığa çıkarmasıdır.

Bu bölümde incelenecek son karar, muvazaalı işlemlerle düşük oranlı katma değer vergisi ödendiği iddiasıyla yapılan cezalı tarhiyata ilişkindir⁸¹. Vergi idaresi, otomobil satışı ile uğraşan davacının kendisine sipariş edilen üç adet otomobilin %23 olan katma değer vergisi oranını düşük gösterebilmek için muvazaalı kira sözleşmeleri yaparak kullanılmış araç statüsünde %1 katma değer vergisi üzerinden sattığı iddiasıyla cezalı tarhiyat yapmıştır. Vergi mahkemesi, uyuşmazlık konusu otomobillerin çevre temizlik, taşıt alım ve ek taşıt alım vergilerinin ödenerek araçların aktifleştirildiği, daha sonra çeşitli kişilere kiralandığı, yükümlü şirketin muvazaalı bir kiralama işlemi için bu kadar büyük bir gidere katlanmasının düşünülemeyeceği, araçların iki-üç ay şirketin aktifinde kaldığı, araçları kiralayanlarla satın alanların aynı kişiler olmadığı gerekçeleriyle cezalı tarhiyatı iptal etmiştir. Kararın temyizi üzerine ise Danıştay, vergi inceleme elemanı raporunda yer alan tanık beyanlarına dayanarak kararı bozmuştur. Tanıklar, vergi inceleme elemanına verdikleri ifadede önce aracı pahalı bulduklarını, şirket yetkililerinin kendilerine aracın maliyetini düşürmek için kısa süreli olarak kira sözleşmesi yapılabileceğini söylediğini, bunun üzerine bir tanıdıkları adına kira sözleşmesi yapıldığını beyan etmişlerdir. Aracı kiralayan kişi de kiralama olayının fiilen gerçekleşmediğini, yükümlü şirkete herhangi bir ödeme yapmadığını söyleyerek diğer tanıkları doğrulamıştır. Görüldüğü gibi Danıştay'ın bozma kararının tek gerekçesi, dava dosyasında yer alan ve vergi inceleme sırasında alınan tanık beyanlarıdır. Tanıklar, vergi inceleme elemanı tarafından sorgulanmış, ifadeleri vergi idaresince yapılan cezalı tarhiyata ve son olarak da Danıştay'ın bozma gerekçesine dayanak yapılmıştır. Bu karar, vergiyi doğuran olayın tüm gerçekliğiyle ortaya çıkarılmasında tanık beyanı delilinin önemini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır.

Yukarıdaki karar incelemelerinden anlaşılacağı üzere özellikle tanık beyanına dayanan vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalarda tanıkların mahkemede dinlenmesi, maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasına önemli bir katkı yapacaktır. Böylece dava açan yükümlü, tanık beyanının vergi inceleme elemanı tarafından baskı altında alındığı, tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı, ya da tanıkla arasında husumet olduğu yönündeki

⁸¹ Danıştay 11. Dairesi, E.1998/1627, K.2000/188, 20.1.2000.

itirazlarını ileri sürerek aleyhindeki delilin hâkim ve kendisi tarafından sorgulanması imkanını elde edecektir. Ayrıca mahkemede yapılacak sorgulama, tanığın da yaptığı işin bilincine varması için önemlidir. Tanık mahkeme salonunda, hâkim ve taraflar huzurunda yemin etmek suretiyle ifade verdiğiğinde, kendisini adaletin bir parçası olarak görecektir ve *maddi gerçeğin* ortaya çıkartılmasındaki yükümlülüğünü bu bilinçle yerine getirecektir.

SONUÇ

Medeni ve ceza usul hukuklarının önemli kanıt araçlarından olan tanık beyanı, kişiye bir takım güvenceler tanıyan adil yargılanma hakkı kapsamındadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasının d bendi, bir suç ile itham edilen herkesin, iddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı şartlar altında dinlenmelerinin sağlanmasını istemek hakkını düzenlemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi uygulamasına göre cezalı vergi tarhiyatına karşı açılan davalar da adil yargılanma hakkına dahildir. Danıştay, adil yargılama hakkı kapsamındaki pek çok hakkın kullanımına yönelik yorumlarında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına referans verse de, öteden beri idari yargılama usulünde tanık beyanı deliline karşıdır. Oysa tanık beyanı, maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasında önemli bir kanıt aracıdır. İkrazatçılık, müteahhitlik gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin gizlenmesi, sahte faturaların katma değer vergisi indiriminde kullanılması ya da muvazaalı işlemlerle vergi ziyana yol açılması gibi nedenlerle yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalar, tanık beyanı deliline duyulan ihtiyacı net bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu tür davaların kaynağı olan vergilendirme işlemlerinde tanık beyanları önemli bir rol oynar. Özellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Windisch kararı ile vergilendirme işlemlerinde tanık beyanlarının etkili olduğu vergi davaları arasında paralellik kurulduğunda, vergi inceleme elemanına ifade veren tanıkların mahkemede dinlenmemesi, savunma tarafını ve mahkemeyi tanıkların güvenilirliğini test edebilme imkanından yoksun bıraktığından, adil yargılanma hakkı ihlali olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

- Akıncı, Müslüm. (2008). *İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Alpar, Gül; Er, Nurhan; Boyraz, Fatma Uçar. (2007). Görgü Tanıklığında Bellek Hataları: Olay Sonrası Bilginin ve Tuzak Soruların Hatırlama ve Kaynak İzleme Üzerindeki Etkisi. *Türk Psikoloji Yazıları*, Sayı 20, 1-17.
- Centel, Nur; Zafer, Hamide. (2012). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (9. bs.). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Çağlayan, Ramazan. (2003). İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 3-4, 195-206.
- Çırakman, Erol. (1991). *Vergi Hukukunda Gelişmeler Sempozyumu*. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 24-27.
- Çiftçi, Erhan. (2003). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Adil Yargılama İlkesi ve İdari Yargı, *Danıştay Dergisi*, Sayı 106. 2.2.2012 tarihinde http://www.danistay.gov.tr/3-AIHM_kararlari.htm adresinden erişildi.
- Dinç, Güney. (2006). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Göre Adil Yargılanma Hakkı*. İzmir: İzmir Barosu Yayınları.
- Doğrusöz, Bumin. (1991). *Vergi Hukukunda Gelişmeler Sempozyumu*, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 49-52.
- Er, Nurhan. (2005). Bellek İzi ve Kanıtlarının Adalet Sistemi İçindeki Rolü: Kodlama, Hatırlama ve Bildirme. *Adli Psikiyatri Dergisi*, 2 (2): 9-21.
- Ergün, Çağdaş Evrim. (2006). Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi. *AÜHFD*, 55 (2), 65-89. 1.9.2012 tarihinde <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2006-55-02/AUHF-2006-55-02-Ergun.pdf> adresinden erişildi.
- Er, Nurhan; Alpar, Gül; Uçar, Fatma. (2005). Görgü Tanığının Bellek Yanılsamaları ve Güven Kararları: Bağımsız Bellek Bildirimlerinden Sonraki Test ve Soru Türü Değişkenlerinin Etkisi. *Türk Psikoloji Dergisi*, 20 (56), 45-56.
- Ertanhan, Mesut. (2005). *Medeni Yargılama Hukukunda Tanık ve Tanıklık*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.

- Feyzioğlu, Metin. (1996). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık*. Ankara: US-A Yayıncılık Ltd. Şti.
- Gümüşkaya, Gamze. (2008). Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma. *İÜHFM*, LXVI (2), 15-48. 29.4.2013 tarihinde <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/hukukmecmua/article/view/10501/9738> adresinden erişildi.
- Hondu, Selçuk. (2004). İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit. (Özay, İl Han. *Günüşiğinde Yönetim II Yargısal Koruma* içinde). İstanbul: Filiz Kitabevi, 253-265.
- İnceoğlu, Sibel. (2008). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı-Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler* (3.bs.). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Karakoç, Yusuf. (1997). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi* (2. bs.). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları. (1997-I olarak gösterilmiştir).
- Karakoç, Yusuf. (1997). Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanlarının Delil Olması. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 104, 90-120. (1997-II olarak gösterilmiştir).
- Karakoç, Yusuf. (2011). *Genel Vergi Hukuku* (5. bs.). Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım San. ve Tic. A. Ş.
- Karakoç, Yusuf. (2013). Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku) (2. bs.). Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım San. ve Tic. A. Ş.
- Kunter, Nurullah; Yenisey, Feridun; Nuhoğlu, Ayşe. (2010). *Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi* (18. bs.). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Kuru, Baki. (2001). *Hukuk Muhakemeleri Usulü* (6. bs.). İstanbul: Demir Demir Müşavirlik ve Yayıncılık Limited Şirketi.
- Kuru, Baki; Arslan, Ramazan; Yılmaz, Ejder. (2013). *Medeni Usul Hukuku* (24. bs.). Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım San. ve Tic. A. Ş.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami. (2013). *Vergi Hukuku* (22. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özok, Özdemir. (2011). Türkiye Barolar Birliği Başkanı Av. Özdemir Özok'un Danıştay'ın Kuruluş Yıldönümü ve İdari Yargı Yılı Günlerinde

- Yaptığı Konuşmalar 2002-2009. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
25.4.2013 tarihinde
<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/avozok-danistay-idari-konusmalar.pdf> adresinden erişildi.
- Postacıoğlu, E.İlhan. (1975). *Medeni Usul Hukuku Dersleri* (6. bs.). İstanbul: Sulhi Garan Matbaası Koll. Şti.
- Sancakdar, Oğuz. (2007). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararlarının İdari Yargı Hakiminin Vereceği Kararlara Etkisi. *2007 İdari Yargı Sempozyumu*, 2.9.2012 tarihinde <http://www.danistay.gov.tr/Sempozyum.htm> adresinden erişildi.
- Taylar, Yıldırım. (2013). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı (Yayımlanmamış) Doktora Tezi. İzmir.
- Tezcan, Durmuş. (2008). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı. *Prof. Dr. Turgut Akıntürk'e Armağan*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. 372-373.
- Umar, Bilge. (2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi* (2. bs.). Ankara: Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım San. ve Tic. A. Ş.
- Yaltı, Billur. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Yaltı, Billur. (2007). Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36- İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 305, 4-11.
- Yılmaz, Ejder. (2013). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi*. Ankara: Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım San. ve Tic. A. Ş.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Danıştay Kararları:

- Bendenoun-Fransa, 24.02.1994, 3.9.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=455> adresinden erişildi.
- Benthem-Hollanda, 23.10.1985, 3.9.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=105> adresinden erişildi.
- De Moor-Belçika, 23.06.1994, 3.9.2012 tarihinde
<https://aihm.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=468> adresinden erişildi.
- Delta-Fransa, 19.12.1990, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=235> adresinden erişildi.
- Ferrazzini-İtalya, 12.07.2001, 3.9.2012 tarihinde
<https://aihm.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=2174> adresinden erişildi.
- Georgiou- The United Kingdom, 16.5.2000, 3.9.2012 tarihinde
<http://echr.ketse.com/doc/40042.98-en-20000516/view/> adresinden erişildi.
- Hulki Güneş-Türkiye, 19.06.2003, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=3750> adresinden erişildi.
- Kostovski-Hollanda, 20.11.1989, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=200> adresinden erişildi.
- König-Almanya, 28.06.1978, 3.9.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=29> adresinden erişildi.
- Saidi-Fransa, 20.09.1993, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=427> adresinden erişildi.
- Schenk-İsviçre, 12.07.1988, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=171> adresinden erişildi.
- Tre Traktörer Aktiebolag - İsveç, 07.07.1989, 3.9.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=193> adresinden erişildi.
- Rachdad- Fransa, 13.11.2003, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=4036> adresinden erişildi.
- Vidal-Belçika, 22.04.1992, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=354> adresinden erişildi.
- Windisch-Avusturya, 27.09.1990, 10.8.2012 tarihinde
<https://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=228> adresinden erişildi.

- Danıştay 3. Dairesi, E.1986/1201 K.1986/2706, 24.12.1986, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişildi.
- Danıştay 3. Dairesi, E.1989/3460, K.1990/3569, 25.12.1990, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişildi.
- Danıştay 8. Dairesi, E.2006/4107, K.2007/7481, 28.12.2007, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişildi.
- Danıştay 12. Dairesi, E.2004/4384, K.2006/539, 22.02.2006, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişildi.
- Danıştay 13. Dairesi, E.2005/556, K.2005/947, 22.02.2005, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişildi.
- Danıştay 13. Dairesi, E.2007/7054, K.2007/7684, 23.11.2007, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişildi.
- A- Danıştay İDDGK, E.2005/3292, K.2008/1633, 12.06.2008; Danıştay 10. Dairesi, E.1996/7166, K.1998/5511, 03.11.1998, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişildi.
- Danıştay İDDGK, E.2005/2154, K.2008/1839, 23.10.2008, 2.9.2012 tarihinde www.danistay.gov.tr adresinden erişil

