

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA DURUŞMA

Araş. Gör. Gamze Gümüşkaya*

GİRİŞ

Yargılamanın ve yargılama işlemlerinin yürütülüş şeklini belirleyen, iki ilkedenden/ usûlden söz edilir. Bunlar, sözlülük ve yazıllık ilkeleridir/ usûlleridir¹. Türk Hukuku'nda, idarî yargılama ve vergi yargılaması yazılı olarak ve dosya üzerinden yürütülmektedir. İdarî yargı/vergi yargısı hâkimi, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bu iddia ve savunmaları desteklemek amacıyla dosyaya ibraz ettikleri veya ilgili yerlerden bizzat getirttiği belge ve bilgileri değerlendirmek suretiyle yargıya ulaşmak durumundadır².

Usûl kanunlarında sözlülük ve yazıllık ilkeleri belli ölçülerde bir arada yer alabilmektedir. Her iki ilkenin de olumlu ve olumsuz tarafları bulunduğundan, yargılama usûlüne göre bu ilkelerden biri ağırlıklı olarak uygulanırsa da diğerinden de tamamen uzaklaşamaz³. Nitekim, İdarî Yargılama ve Vergi Yargılaması Hukuku'nda yazıllık ilkesi esas olmakla birlikte, bazı kanunî koşul ve kurallar çerçevesinde sözlü olarak “duruşma” yapılması da mümkün kılınmıştır.

Sözcük anlamıyla duruşma, davacı ile davalının hâkim karşısında hazır buldukları yargılama evresidir⁴. Vergi Yargılaması Hukuku'nda “duruşma”, doktrinde ve literatürde üzerinde fazla durulmadığını gözlemlediğimiz bir konu olması nedeniyle incelenmek istenmiştir.

Çalışmamızın ilk bölümünde, Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda duruşma sürecine ilişkin kurallar ele alınmıştır. Bu bağlamda öncelikle, Türk

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ Hakan PEKCANİTEZ, Oğuz ATALAY, Muhammet ÖZEKES, Medenî Usûl Hukuku, 7.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s.261

² Turgut CANDAN, Açıklamalı İdarî Yargılama Usûlü Kanunu, 3.Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.572.

³ PEKCANİTEZ, ATALAY, ÖZEKES, s.261. Bu durumda yargılama usûlünün “karma yargılama usûlü” şeklinde nitelendirileceği hakkında bkz. Sıddık Sami ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, 3.Bası, İstanbul, 1966, s.1935-1937, Selçuk HONDU, “İdarî Yargılama Usûlünde Duruşma Yapılması”, Danıştay Dergisi, Sayı:89, Ankara, 1995, s.(3-16), s.3.

⁴ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr> (Çevrimiçi), 01.04.2010.

Vergi Yargılamasında talep üzerine ve/veya re'sen duruşma yapılması konusu görevli yargı yerleri bakımından ayrı ayrı ve ayrıntılı olarak incelenmiş; vergi mahkemelerinde talep üzerine duruşma yapılması bakımından, Danıştay içti-hatlarından da yararlanılarak konuya ilişkin çalışmalara nazaran farklı bir sınıflandırma ve yaklaşım esas alınmıştır. Daha sonra, duruşma yapılmasının kural değil de, tarafların talebine ve/veya yargı yerinin re'sen verdiği karara bağlı olmasının tarafların adil yargılanma hakkına aykırılık taşıyıp taşımadığı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi ve bu maddeye ilişkin içti-hatlar çerçevesinde ana hatlarıyla değerlendirilmiştir.

Duruşma davetiyelerinin tebliği, duruşmanın yetkili ve görevli yargı yerinde yapılması gereği, duruşmanın yapılış biçimi ve yönetimi, duruşma sayısının sınırı ve duruşmanın sonuçları (karar, duruşma heyeti ile karar heyetinin aynı olması gereği ve duruşma tutanağı alt başlıkları ile) konularına da bu bölümde yer verilmiştir.

İkinci bölümde, duruşmada tanık dinlenmesi konusu ile ilgili olarak vergi yargılamasında tanık dinlenmemesi yönündeki mevcut tutum eleştirel şekilde ele alınmıştır. Son bölümde ise daha önceki bölümlerde açıklanmaya çalışılan mevcut düzenlemeler nazara alınarak Türk vergi yargılamasında duruşmanın temel ilkelerinin neler olduğu üzerinde durulmuştur.

I. TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA DURUŞMA SÜRECİNE İLİŞKİN TEMEL KURALLAR

Vergi yargılamasında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme asıldır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun* 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, "*Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır*".

Yazılılık ilkesi esas olsa da, vergi yargılamasında, bazı sınırlamalar çerçevesinde, taraflarca talep edilmesi ve/veya yargı yerince re'sen karar verilmesi halinde "duruşma" yapılabileceği hükme bağlanmış durumdadır.

Türk Vergi Yargılamasında duruşma yapılması, yargılama taraflarının iddia ve savunmalarının daha iyi açıklanması, uyuşmazlığa konu maddi olayın aydınlatılması amacına yönelik olduğundan⁵, hem tarafların tatmin edilmesi⁶, hem de hâkimin kanaatinin oluşumu açısından önem taşımaktadır.

Vergi yargılamasında duruşma sürecinin başlatılmasından karar verilmesine kadarki sürece ilişkin temel kurallar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirlenmiştir.

- Duruşma sürecinin başlatılmasına ilişkin kurallar "Duruşma" kenar başlıklı 17'inci maddede,
- "Duruşmaya ilişkin esaslar" 18'inci maddede,
- "Duruşmalı işlerde karar verilmesi" 19'uncu maddede,
- Duruşmalı yargılamada "Kararlarda bulunacak hususlar" 24'üncü maddenin (d) bendinde,

* 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş, 17580 sayı ve 20.01.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁵ HONDU, Duruşma, s.7.

⁶ CANDAN, s.580.

- Yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi kanun yollarında duruşma yapılmasının koşulları 55'inci maddenin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiştir.

- Duruşma sırasında mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlere karşı yapılacak işlemler bakımından ise 31'inci maddede Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu' hükümlerine atıf yapılmıştır.

Söz konusu düzenlemelerde yer alan kurallar, aşağıda incelenmektedir.

A. DURUŞMA YAPILMASI

Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda duruşma yapılması iki şekilde söz konusu olabilmektedir. Bunlardan biri, tarafların duruşma yapılmasına ilişkin talepte bulunması, ikincisi ise yargı yerinin re'sen duruşma yapılmasına karar vermesidir.

Aşağıda öncelikle vergi yargılamasında talep üzerine duruşma yapılmasına ilişkin koşul ve kurallar görevli yargı yerleri bakımından ayrı ayrı incelenmektedir. Daha sonra, yargı yerinin re'sen duruşma yapılmasına karar vermesi konusu ele alınmaktadır.

1. Talep Üzerine Duruşma Yapılması

a. Vergi Mahkemelerinde Talep Üzerine Duruşma Yapılması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinin ilk fıkrasında, - vergi mahkemelerinde görülen- üç farklı tür davadan söz edilmektedir.

1) Vergi mahkemelerinde açılan iptal davaları 2) Vergi mahkemelerinde açılan tam yargı davaları 3) Tarh edilmiş vergi asıl ve fer'ilerine ilişkin vergi davaları.

"Duruşma"ya ilişkin bir düzenleme olan 17'inci maddeye sahip olduğundan daha fazla bir anlam ve önem yükleyip, vergi mahkemesinde açılacak dava türlerini belirlediğini kabul etmek doğru görünmemektedir. Ayrıca yapılan sınıflandırmanın isabetli olduğunu da söylemek güçtür. Zira vergi mahkemelerinde görülen birbirinden ayrı nitelikte bu üç dava türünden bahsetmek gerçekten mümkün müdür? Örneğin, tarh edilmiş vergi asıl ve fer'ilerine ilişkin vergi davalarının da aslında vergi mahkemelerinde açılan iptal davası niteliğinde olduğu kabul edilmektedir⁷. Diğer yandan kanun koyucunun vergi davalarını iptal ve tam yargı davalarından ayrı bir dava türü olarak benimsediğini kabul edersek, vergi mahkemelerinde açılan iptal davaları ve tam yargı davalarından kastın ne olduğu sorusu ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla söz konusu maddede kabul edilen sınıflandırmanın isabetli olmadığı kanısındayız.

Ancak kanun koyucunun tercihi eleştirilerek, hataya düştüğünden hareketle, var olan kanun maddesinin göz ardı edilmesi de söz konusu olamayacağından, madde hükmünün ifade ettiklerinin anlaşılmasına çalışılması gerekir. Çünkü sayılan dava türleri bakımından duruşma yapılmasına ilişkin farklı kurallar öngörülmüştür. Doktrinde 17'inci maddeye ilişkin kimi açıklamalarda,

* 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 18.06.1927 tarihinde kabul edilmiş, 622, 623, 624 sayı ve 02/03/04.07.1927 tarihli Resmi Gazete'lerde yayınlanmıştır.

⁷ Muallâ ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 18.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.91; Yusuf KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.127.

Danıştay'da ve idare mahkemelerinde açılan iptal ve tam yargı davaları ile vergi davaları şeklinde bir sınıflandırma yapılmaktadır⁸. Ancak madde lafzının – isabetsizliği bir yana bırakıldığında- açıklığı karşısında, bu görüşe katılamıyoruz. Aşağıda, kanun maddesindeki sınıflandırma esas alınarak, vergi mahkemelerinde tarafların talebi halinde duruşma yapılması konusu incelenmektedir.

(1). Tarh ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Açılan Vergi Davaları

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinde, “tarh edilmiş vergi asıl ve fer’ilerine ilişkin vergi davaları” bakımından niceliksel bir sınırlama getirilmiş, konusu bu sınırın üzerinde olan davalarda taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılması zorunlu kılınmıştır.

“Vergi davalarının” kapsamına ilişkin olarak bu kanunda bir açıklama yoktur. İdarî dava türleri iptal ve tam yargı davaları olmak üzere iki türdür (İYUK., m.2). Ancak kanunun bazı maddelerinde vergi uyuşmazlıklarından dolayı açılan davalara “vergi davaları” isminin verildiği de görülmektedir (Örn. bkz. İYUK., m. 27/3). Doktrinde Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ait kamu alacağı asılları ile bunların gecikme zammı, cezası ve faizi gibi fer’i amme alacaklarından ortaya çıkan uyuşmazlıkların vergi davasına konu olacağı kabul edilmektedir⁹.

Vergi davalarının niteliği konusu ise tartışmalıdır. Bu davaların “tam yargı davası”¹⁰ ya da “her iki kategori dışında, ayrı özel bir üçüncü kategori” oluşturduğunu kabul eden görüşler¹¹. mevcut ise de, genel kabul gören görüş, vergi davasının genellikle iptal davası niteliği taşıdığı, istisnaen de tam yargı davası şekline bürünebileceği yönündedir¹². KANETİ, “vergi davası” adı altında yeni bir dava türünün yaratılmasının gereksiz olduğunu, zira vergi davalarının terkin ve iptale yönelikse iptal davası, Hazineye geçen verginin geri verilmesini

⁸ Celâl ERKUT, “İ.Y.U.K Çerçevesinde İdarî Dava Türleri ve Bazı Usulî Değişiklikler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C: LI, S:1-4, s.230; HONDU, Duruşma, s.5.

⁹ Osman Selim KOCAHANOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdarî Uyuşmazlıklar, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1982, s.24.

¹⁰ GÖZÜBÜYÜK, vergi davalarının kendine özgü yönlerinin olduğunu da ekleyerek, bunların bir bölümünün iptal davası niteliğinde olduğunu belirtse de vergi davalarını “tam yargı davaları” başlığı altında incelemektedir. Yazar vergi davalarında da, vergi yükümlüsünün salınan bir verginin tutarına itiraz ettiğini, bu nedenle genellikle tam yargı davası sayıldığını ifade etmektedir. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, 29.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s.266. Adına salınan bir vergi veya kesilen cezayı, kendisine tebliğ olunan ihbarnamelerle öğrenen yükümlülerin, bu vergi ve cezanın yasal dayanağının bulunmadığı ya da idarenin vergi salma ve ceza kesme işlemine esas aldığı dayanağın, yasal düzenlemelerle korunan haklarını ihlal ettiği iddialarıyla açacakları davaların tam yargı davası niteliğinde olduğunu belirten Danıştay kararı için bkz. Dş.4.D., E. 1983/2202, K. 1983/9134, K.T. 23.11.1983. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

¹¹ ERKUT, s.222-223.

¹² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 191; Kâmil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.384; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s.127; CANDAN, s.216-220; H.Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Yargılaması Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, Afyon, 1998, s.64.

de içeriyorsa, iptal davası ile birlikte açılan tam yargı davası niteliği taşıdığını belirtmiştir¹³.

Ancak dikkat edilmesi gereken, 17'inci maddede bahsedilenin tüm "vergi davaları" değil, "tarh edilmiş vergi asıl ve fer'ilerine ilişkin vergi davaları" olmasıdır. Dolayısıyla *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan vergi davalarında* dava konusu vergi aslı ile bunların zam ve cezaları toplamı belli bir miktarı aşmakta ise, taraflardan birinin duruşma yapılması talebinde bulunması üzerine, duruşma yapılması zorunludur. Diğer bir deyişle, mahkemenin duruşma yapılıp yapılmamasına ilişkin takdir yetkisi yoktur.

Dava konusuna ilişkin söz konusu niceliksel sınır, aynı zamanda, vergi mahkemelerinde tek hâkimle görülecek davalar ile kurul halinde görülecek davaların da sınırınıdır. Söz konusu miktar kanunda bir milyar TL. olarak belirtilmişse de, her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. 2010 yılı için bu sınır 7.790,00 TL.'dir. Böylece, 2010 yılı için konusu 7.790,00 TL.'yi aşmayan davalar tek hâkim tarafından, bu miktarı aşan davalar kurul halinde görülecektir.

Bu durumda, kanun hükmünden "zımnen" ortaya çıkan birinci sonuç, vergi mahkemelerinde yukarıda belirttiğimiz davalardan tek hâkimle görülenlerde kural olarak tarafların talebiyle duruşma yapılmasının zorunlu olmamasıdır¹⁴. Verginin tarhi ve vergi cezası kesilmesi işlemine karşı açılan davalarda duruşma talebinin kabul edilmesi zorunluluğu, yalnız kurul halinde görülenler bakımından geçerlidir.

Kanun hükmünden "zımnen" ortaya çıkan ikinci sonuç ise, tarh aşamasındaki uyumsuzluklar dışında kalan -tahsil aşamasındaki uyumsuzluklara ilişkin- vergi davalarında tarafların duruşma talebi halinde, dava konusunun miktarına bakılmaksızın, duruşma yapılmasının zorunlu olmasıdır. Zira belirttiğimiz üzere, vergi davaları açısından getirilen niceliksel sınır tüm vergi davalarını değil yalnızca "tarh edilmiş vergi asıl ve fer'ilerine ilişkin vergi davaları"nı, diğer bir deyişle tarh aşamasında ortaya çıkan uyumsuzlukların çözümlendiği vergi davalarını kapsamaktadır.

(2). Vergi Mahkemelerinde Açılan İptal Davaları

İptal davası, hukuka aykırı bir yönetsel (idari) işlemin, yönetsel (idari) yargı yerlerince iptal edilmesini sağlayan bir dava türüdür¹⁵. İptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılır (İYUK., m.2/1-a).

¹³ Selim KANETİ, Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.276. Yazar daha sonra, vergi uyumsuzluklarının, dolayısıyla vergi davalarının iptal ve tam yargı davalarından ayrık ve kendine özgü ilke ve yönleri olduğunu eklemektedir.

¹⁴ Bu davalarda da tarafların duruşma talebinde bulunması mümkündür, ancak mahkemenin bu talebi kabul etme zorunluluğu yoktur. Mahkeme gerekli görürse, İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında tanıyan yetki çerçevesinde duruşma yapılmasına karar verebilir. HONDU, Duruşma, s.5.

¹⁵ GÖZÜBÜYÜK, s.133. İptal davaları hakkında geniş bilgi için bkz. GÖZÜBÜYÜK, s.133-261.

Vergi mahkemelerinde açılan davaların büyük çoğunluğunun “iptal davası” niteliğinde olduğu yönünde genel kabul bulunduğunu belirtmiştik.

Vergi mahkemelerinde açılabilir iptal davalarından önemli kısmı tarh ve ceza kesme işlemine ilişkin olsa da, vergilendirme sürecindeki kesin ve icraî nitelikteki diğer işlemlerin iptali istemiyle açılan davalar da mevcuttur. Bunlara; ödeme emrine, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine, haciz işlemine, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesine, takdir komisyonlarınca karar alınmasına, teminat istenmesine, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddine karşı açılan davalar örnek verilebilir¹⁶.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17’inci maddesinde, vergi mahkemelerinde açılan iptal davalarında, dava konusunun miktarına bakılmaksızın, tarafların duruşma talebi üzerine duruşma yapılması zorunlu tutulmuştur. Yukarıda belirttiğimiz üzere, tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılan davalarda tarafların talebi üzerine duruşma yapılmasının zorunlu olması için dava konusunun belirli bir miktarın üzerinde olması gerekir. Vergilendirme sürecindeki diğer idarî işlemlere karşı açılan davalarda ise böyle bir sınırlama mevcut olmayıp, tarafların talebi halinde duruşma yapılması zorunludur.

Örneğin, ödeme emrine karşı açılan davalar; tarh aşamasına değil tahsil aşamasına ilişkin olup, vergi mahkemesinde açılan “iptal davası” niteliğinde olduğundan, dava konusunun miktarına bakılmaksızın tarafların duruşma talebi kabul edilmelidir.

Danıştay 3. Dairesi de, ödeme emrine karşı vergi mahkemelerinde açılacak davalarda, uyusmazlık konusu meblağa bağlı olmaksızın taraflardan birinin istemi halinde duruşma yapılmasının zorunlu bulunduğunu belirtmiştir. Kararda, ödeme emirlerinin iptali talebiyle açılan davalar, tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı açılan dava mahiyetinde bulunmadığından, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17’inci maddesindeki sınırlamanın bu davalar bakımından söz konusu olmadığı, bu nedenle taraflardan birinin duruşma yapılması yolundaki isteğinin yerine getirilmesi ve uyusmazlığın duruşma yapılmak suretiyle hallinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Yükümlünün dava dilekçesinde duruşma talebinde bulunmuş olmasına rağmen duruşma yapılmaksızın bir kısım iddiaların kabulü suretiyle hüküm verilen vergi mahkemesi kararı usûle aykırı bulunarak bozulmuştur¹⁷.

Ancak Danıştay 7. Dairesi’nce verilen karara göre, ilk derece mahkemesi kararının bozulması sebebi, gümrük para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptaline ilişkin davada, uyusmazlığın miktarına ilişkin herhangi bir tespit bulunulmadan duruşma yapılmamış olmasıdır¹⁸. Dolayısıyla bu kararda, 3. Daire’nin kararından farklı olarak, ödeme emrinin iptaline ilişkin davalarda da duruşma yapılmasının niceliksel sınıra tabi olduğu dolaylı olarak ifade edilmiştir. Kanımızca, ödeme emrine karşı açılan davalar tarh değil tahsil aşamasına ilişkin bulunduğundan ve vergi mahkemesinde

¹⁶ KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s.127; CANDAN, s.216-218.

¹⁷ Dş.3.D., E.1984/715, K.1985/469, K.T. 07.02.1985. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

¹⁸ Dş. 7.D., E.2002/4304, K.2005/476, K.T. 22.03.1995. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

açılan iptal davası niteliğinde olduğundan, niceliksel sınırlamaya tabi tutulmamalı, taraflardan birinin talebi üzerine vergi mahkemesince duruşma yapılmalıdır.

(3). Vergi Mahkemelerinde Açılan Tam Yargı Davaları

Tam yargı davaları ile İdare Hukuku alanında ihlâl edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi istenir¹⁹. Tam yargı davaları, idarî eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılır (İYUK., m.2/1-b).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Vergi Mahkemelerinin Görevleri" kenarbaşlıklı 6'ncı maddesinin (b) bendinde, (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları çözümlendiği belirtilmiştir.

Maddenin (a) bendinde; "genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar" mevcuttur. Dolayısıyla bu dava konularına ilişkin olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalar da vergi mahkemesinde çözümlenecektir.

Böylece, vergi idaresinin vergisel bir alacağı nedeniyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'u uygularken, idarî bir eylemle ilgilileri zarara uğratması –örneğin haczedilen malların gerekli koşullarda muhafaza edilmemesi nedeniyle zarar görmesi²⁰ – halinde açılacak tam yargı davaları vergi mahkemelerinde çözümlenecektir.

Vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar da vergi mahkemelerinde görülmesi gereken tam yargı davalarına örnek olarak verilebilir²¹.

Önceden ilgiliden tahsil edilmiş vergilere ilişkin olarak idarenin vergiyi iade etmek istememesi halinde de, ilgili tam yargı davası açılabilir²².

Şayet, hukuka aykırı idarî işlemler sonucunda ilgilinin mamelekinde bir azalma olmuş, diğer bir deyişle kamu alacağı tahsil edilmişse iptal davasının yanında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12'nci maddesinde öngörülen usüle uyularak tam yargı davası da açılabilir²³.

Vergi mahkemelerinde açılan tam yargı davaları da, kanunda öngörülen niceliksel sınırlandırmaya tabi olup, dava konusu kanunda belirtilen miktarın üzerinde ise, tarafların talebi halinde duruşma yapılması gerekir.

Söz konusu miktar kanunda bir milyar TL. olarak belirtilmişse de, her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır. 2010 yılı için bu sınır 7.790,00 TL.'dir.

¹⁹ GÖZÜBÜYÜK, s.263. Tam yargı davaları ile ilgili geniş açıklama için bkz. GÖZÜBÜYÜK, s. 263- 337.

²⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.128.

²¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.128.

²² KARAKOÇ, s.127.

²³ CANDAN, s.217.

Sonuç olarak kanımızca, vergi mahkemelerinde tarh ve ceza kesme işleme karşı açılan davalar ile vergi mahkemelerinde açılan yukarıda örnekleri verilen tam yargı davaları kanunda belirtilen niceliksel sınırlamaya tabi olup, bu sınırın üzerindeki davalarda talep halinde duruşma yapılması zorunlu iken; bu davalar dışında kalan ve vergilendirme sürecindeki kesin ve yürütülebilir nitelikteki idari işlemlerin (ödeme emri, haciz işlemleri gibi) iptaline ilişkin davalarda, herhangi bir niceliksel sınırlamaya tabi olmaksızın, talep halinde duruşma yapılması zorunludur.

b. Bölge İdare Mahkemeleri'nde Talep Üzerine Duruşma Yapılması

Bölge İdare Mahkemeleri'nde yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır. (İYUK., m.1/2). Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Bölge İdare Mahkemeleri'nde itirazlarda duruşma yapılabilmesi mümkündür.

İtirazlarda duruşma yapılabilmesi için salt tarafların kanundaki usüle uygun talebi yeterli değildir. Bunun yanında Bölge İdare Mahkemesi'nin talebin kabulüne karar vermesi de gerekir (İYUK., m. 17/2).

Yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi başvurularıyla ilgili olarak duruşma yapılması da Bölge İdare Mahkemesi'nin kararına bağlı bulunmaktadır. (İYUK., m.55/4).

Tüm bu hallerde, duruşma talebinde bulunulabilmesi için uyumsuzluk konusu miktarın belli bir miktarı aşması koşulu aranmaz. Ancak yukarıda belirttiğimiz üzere, tarafların duruşma talebinde bulunması duruşma yapılması için yeterli değildir, bu talebin kabulüne Bölge İdare Mahkemesi'nce karar verilmesi gerekir.

c. Danıştay'da Talep Üzerine Duruşma Yapılması

Danıştay'da yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır. (İYUK., m.1/2). Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesi uyarınca Danıştay'da açılan davalar ile temyizlerde duruşma yapılabilmesi mümkündür.

Danıştay'da duruşma yapılmasını iki açıdan incelemek gerekir.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü iptal ve belli bir miktarı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı belli bir miktarı aşan (2010 yılı için 7.790,00 TL) vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılması zorunludur (İYUK., m.17/1).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu tarafından, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda, taraflardan birinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinin 3'üncü bendine uygun olarak duruşma yapılmasını istemesi halinde, duruşma yapılmaksızın uyumsuzluğun esası hakkında karar verilemeyeceği gerekçesiyle, bozma kararı verilmiştir²⁴.

Temyiz aşamasında da, itiraz aşamasında olduğu gibi, duruşma yapılması için tarafların usulüne uygun olarak talepte bulunması yeterli değildir.

²⁴ Dş. İdari Dava Daireleri Kurulu, E. 1996/222, K.1996/261, K.T. 09.05.1996. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 27.04.2010.

Bu talebin ayrıca ilgili daire tarafından kabul edilmesi gerekir (İYUK., m.17/2). Tarafların duruşma talebinin kabul edilmemesi halinde kararda gerekçesiz olarak yalnızca duruşma talebinin kabul edilmediği/duruşma yapılmasına gerek görülmediği belirtilmektedir²⁵.

Yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesine ilişkin olarak duruşma yapılması konusu ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 55'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istemlerinde duruşma yapılması, görevli dairenin kararla bağlıdır.

d. Duruşma Talebinde Bulunmanın Usûl ve Zamanı

Duruşma talebinde ne zaman bulunulacağı kanunda belirlenmiş durumdadır. Vergi mahkemelerinde yapılan yargılamalarda duruşma talebi dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yöneltilebilir (İYUK., m.17/3). Kanunda yazılı olmamakla beraber, *dava, cevap ve savunma süreleri içinde* verilen ek dilekçelerde de duruşma talebinde bulunulabileceği kabul edilmektedir²⁶. Ancak *dava dosyasının tekemmülünden sonra* verilen ek bir dilekçe ile duruşma isteminde bulunulması Danıştay tarafından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına aykırı görülmüş ve söz konusu istem dikkate alınmamıştır²⁷.

Bölge İdare Mahkemesi'nde ve Danıştay'da yapılan yargılamalarda duruşma talebi itiraz veya temyiz dilekçeleri ile savunma dilekçelerinde (İYUK., m.17/3) veya başvuru ve savunma süresi içinde olmak koşuluyla verilecek ek dilekçelerde yapılabilir²⁸.

Hem davacı hem de davalı duruşma talebinde bulunabilir.

Duruşma talebine dilekçenin herhangi bir yerinde yer verilebilmektedir, zira bu konuda bir şekil kuralı mevcut değildir²⁹. Önemli olan duruşma talebinin açık bir şekilde yöneltilmesidir.

²⁵ Danıştay'ın temyiz incelemesinde duruşma talebini kabul etmediği bazı kararlar için bkz. İhtiyati haciz işleminin iptaline ilişkin: Dş.9.D., E.2007/4659, K.2009/321, K.T. 29.01.2009; Ortakları aynı aile mensubu şirket hisselerinin piyasa değerinin altında ya da üzerinde işlem tesis edilmiş olması sebebiyle örtülü kazanç dağıtımının gerçekleştiğine ilişkin: Dş 3.D., E. 1999/5213, K.2001/1784, K.T. 09.05.2001; Ek dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanmasının yeterli olmadığı, bu tutanağın ayrıca yükümlüye tebliğ edilmesi gerektiğine ilişkin: Dş. 2003/3173, K.2003/607, K.T.29.1.2003; Dş. 10.D., E.1998/3026, K.2000/5748, K.T. 16.11.2000; www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 27.04.2010.

²⁶ CANDAN, s.574.

²⁷ Dş.10.D., E.1982/2577, K.T. 31.03.1983. K.1983/726, www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 15.03.2010.

²⁸ CANDAN, s.575.

²⁹ Uygulamada, duruşma talebi yargı yerinin dikkatinin çekilmesi amacıyla dilekçenin sağ üst köşesinde belirtildikten sonra, dilekçenin son istemle ilgili kısmında ayrıca yenilenmektedir. CANDAN, s.574.

e. Talebe Karşın Duruşma Yapılmamasının Sonuçları

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca mahkemenin tarafların talebiyle bağlı olduğu hallerde, kanundaki usüle uygun olarak duruşma talep edilmesine karşın duruşma yapılmadan karar verilmesi; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesinin ilk fıkrasının c bendi gereğince "Usul hükümlerine aykırılık" niteliğinde olduğundan, temyiz incelemesi bakımından kararın bozulması sebeplerinden biridir³⁰. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü davalar bakımından da söz konusu kural geçerlidir.

Taraflardan birinin duruşma talebine rağmen duruşma yapılmaması halinde, duruşma yapılmasını talep etmeyen tarafın da söz konusu usüle aykırılık nedeniyle temyiz talebinde bulunabilmesi mümkündür. Zira duruşma yapılmadan karar verilmesi, duruşma talep etmeyen tarafın da savunma hakkını ve dolayısıyla mahkeme kararının oluşmasını etkileyen bir husustur³¹.

Yukarıda belirttiğimiz üzere vergi mahkemelerinde gerekli koşulların varlığı halinde tarafların kanuna uygun duruşma taleplerine uymak zorunluluğu varken, kanun yollarında böyle bir mecburiyet yoktur.

Kanundaki bu ayırımın nedenini davanın ilk derece ve üst derece mahkemeleri önündeki durumunun farklılığında aramak gerekir. Zira uyumsuzluğın en detaylıca incelendiği, şekillendiği yer ilk derece mahkemesidir. Bu nedenle bu safhada duruşma taleplerin kabul edilmesi gerektiği hükme baęlanmıřtır³².

³⁰ Dş.2.D., E.2004/6670; K.2004/766, K.T. 12.10.2004; "Uyuşmazlık, mükellef adına salınan emlak alım vergisi ile kesilen ağır kusur cezasını zamanaşımı sebebiyle terkin eden vergi mahkemesi kararının bozulması isteğinden ibarettir...Dosyanın incelenmesinden, Malkara Vergi Dairesi Müdürlüğünün Malkara Asliye Hukuk Hâkimliği kanalıyla Tekirdağ Vergi Mahkemesi Başkanlığına gönderdiği savunmada duruşma talebi bulunduğu halde duruşma yapılmadan karar verildiği anlaşıldığından, temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının, duruşma yapılmak suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına karar verildi" Dş.3.D., E.1983/4845, K.1983/1861, K.T.25.05.1984, "Savunma dilekçesinde davalı idare duruşma yapılmasını talep ettiği halde, vergi mahkemesince usul hükümlerine uyulmaksızın duruşma yapılmadan karar verilmesinde yasal isabet bulunmadığı sonucuna varılmıştır". Dş.3.D., E.1995/369, K.1995/339, K.T.02.02.1995, "...Olayda, yükümlü banka tarafından dava dilekçesinde duruşma talep edildiği halde vergi mahkemesince davanın duruşma yapılmadan esaslanarak incelenerek sonuçlandırıldığı açıktır. Bu sebeple 2577 sayılı Kanunun 17.maddesinin açık ve emredici hükmüne uyulmaksızın verilen vergi mahkemesi kararı, bu yönden kanuna aykırıdır. Açıklanan nedenlerle, yükümlü temyiz isteminin kabulü ile, Vergi Mahkemesi kararının duruşma yapıldıktan sonra yeniden karar verilmek üzere bozulmasına karar verildi" Dş.4.D., E.1987/3778, K.1989/2843, K.T.15.06.1989. Aynı yönde, Dş.5.D., E.1991/1855, K.1993/975, K.T. 02.03.1993, Dş.7.D., E.19884/407, K.1984/2609, K.T. 14.12.1984. Kararlar için bkz. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

³¹ Dş.7.D., E.2002/4304, K.2005/476, K.T.22.03.2005. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

³² KOCAHANOğLU, s.82.

2. Re'sen Duruşma Yapılması

Vergi yargılamasında esas olan re'sen araştırma ilkesinin de bir gereği olarak³³ gerek vergi mahkemesi gerekse Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay daireleri her zaman re'sen duruşma yapılmasına karar verebilirler. (İYUK., m. 17/4).

Demek oluyor ki gerek tek hâkimle, gerek kurul halinde görülen davalarda mahkemenin, gerekse itiraz, temyiz, kararın düzeltilmesi ya da yargılanmanın yenilenmesi kanun yollarında mahkeme veya dairenin kendiliğinden duruşma yapılmasına karar vermesi mümkündür. Yargı yerinin re'sen duruşma yapılmasına karar vermesinde yukarıda sözünü ettiğimiz dava konusu ya da davanın niteliğine yönelik sınırlamalar geçerli değildir. Örneğin dava konusunun kanunî sınırın altında kaldığı tarh ve ceza kesme işlemlerine ilişkin vergi davalarında da duruşma yapılmasına re'sen karar verilebilir³⁴.

3. Duruşma Yapılmasına İlişkin Kuralların Adil Yargılanma Hakkı Açısından Değerlendirilmesi

Vergi yargılamasında duruşma yapılmasının kural değil de, tarafların talebine ve/veya yargı yerinin re'sen verdiği karara bağlı olmasının tarafların adil yargılanma hakkına aykırılık taşıyıp taşımadığı tartışılabilir.

"Adil yargılanma hakkı" pozitif hukukumuzda temel olarak T.C. 1982 Anayasası'nın 36'ncı maddesinde* ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin* 6'ncı maddesinde* ifadesini bulmaktadır. Adil yargılanma hakkının içerdiği

³³ Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesinin geçerli oluşunun hukuki dayanağı, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'inci maddesinin ilk fıkrasında yer almaktadır. Bu fıkra, "*Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. (...) lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler*" hükmüne yer vermektedir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinde yer alan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü de, esas olarak "nitelendirme"ye ilişkin olsa da, dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi hâkiminin, temeldeki maddi olayı saptamasını ve bunun için de re'sen araştırma yapmasını gerektirmektedir. Ahmet KUMRULU, Vergi Yargılaması Hukukunda Kuramsal Temeller, Ankara, 1989, s.73. Re'sen araştırma ilkesine ilişkin detaylı bilgi için bkz. Zehreddin ASLAN, "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:23-24 (Ekim 2000-Mart 2001).

³⁴ HONDU, Duruşma, s.5.

* Anayasa'nın "hak arama hürriyeti" kenarbaşlıklı 36'ncı maddesine göre, "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir".

* İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, 20.03.1950'de imzalanarak 03.09.1952'de yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Sözleşme'yi 18.05.1954 tarihinde onaylamıştır (R.G. 19.03.1954 tarih ve 8862 sayılı).

* İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında -adil yargılanma hakkının içerdiği bir güvence olan- aleni yargılanma hakkı şu şekilde ifade edilmiştir: "Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının... *aleni surette görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik*

güvencelerden biri “yargılamanın açık (aleni) ve duruşmalı olması”dır³⁵. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde yer alan adil yargılanma hakkı ve bu bağlamda aleni ve duruşmalı yargılama ilkesi, cezai alanda yöneltilen suç isnadlar ve medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin yargılamalara yöneliktir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, medeni hak ve uyumsuzluklara ilişkin davalar bakımından, yargılama taraflarının aleni yargılanma haklarının ihlal edildiğine ilişkin şikayetleri denetlerken duruşma yapılamayı bir bütün olarak ele almakta, yargılamanın her aşamasında duruşma yapılmasını zorunlu görmekte, ayrıca yargılama taraflarınca aleni yargılanma hakkından vazgeçilebileceğini kabul etmektedir³⁶. İç hukuka göre duruşmalı yargılama talep üzerine vuku buluyor ise, İnsan Hakları Mahkemesi böyle bir talepte bulunulmamasını, geçerli bir vazgeçme olarak değerlendirmektedir³⁷.

Ancak suç isnadlar ve ilişkin yargılamalar bakımından Mahkeme’nin yaklaşımının, medeni hak ve uyumsuzluklara ilişkin davalara kıyasla daha katı olduğunu belirtmek gerekir. Örneğin hapis cezalarının hükme bağlandığı bir kısım davada, suçun niteliği ve davanın özelliği bakımından meşru feragat (geçerli vazgeçme) teorisinin uygulanamayacağı, bu türden davalarda devletin pozitif edimde bulunmasının zorunlu olduğu ortaya konulmuştur³⁸.

Vergi yargılamalarının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesinin konusu kapsamında görülüp görülmediğinden kısaca söz etmek gerekir. Mahkeme, bir başvurunun 6’ncı madde kapsamında bulunup bulunmadığını belirlerken, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddia edilen başvuru konusu yargılamanın “medeni hak ve yükümlülükler”e ya da “suç isnadlar”e ilişkin bir yargılama olup olmadığını değerlendirmektedir. Vergi yargılamaları bakımından Mahkeme, üçlü bir ayrımı esas almaktadır. Vergi aslına ilişkin yargılamalar, vergi cezalarına ilişkin yargılamalar ve istisnaen vergi asıl ve cezalarının birlikte konu olduğu yargılamalar. Vergi aslına ilişkin yargılamalar öteden beri, verginin “kamusal niteliği” nedeniyle Sözleşme anlamında “medeni hak ve yükümlülükler”e ilişkin yargılamalar olarak değerlendirilmediğinden

bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde, veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir”.

³⁵ Şeref GÖZÜBÜYÜK, A.Feyyaz GÖLCÜKLÜ, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 6.Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.288; Sibel İNCEOĞLU, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, İstanbul, Beta Yayınları, 2002, s.327.

³⁶ İNCEOĞLU, s.330-331.

³⁷ Hakånsson ve Stureson/İsveç, Başvuru No. 11855/55, K.T. 21.02.1990.; Aktaran, Hans-Meyer LADEWIG, “Adil Yargılanma Hakkı-II”, Çev. Hakan HAKERİ, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2004, s.(87-120), s.89.

³⁸ Kremzow/Avusturya, Başvuru No. 12350/86, K.T. 21.09.1993, para.68, Botten/Norveç, Başvuru No.16206/90, K.T. 19.02.1996, para. 53; Aktaran, İNCEOĞLU, s.366, d.n. 17,18.

6'ncı maddenin kapsamında görülmez iken³⁹, vergi cezalarına ilişkin yargılamalar ise "tazmin edici değil cezalandırıcı ve caydırıcı nitelikleri ve toplumun geneline uygulanmaları nedeniyle" "suç isnadlarına ilişkin yargılamalar" olarak 6'ncı maddenin kapsamında kabul edilmektedir⁴⁰. Vergi aslı ve bu aslın fer'i niteliğindeki vergi cezalarının bir arada yargılandığı davalar da, bir bütün olarak ele alınarak 6'ncı maddenin kapsamında sayılmaktadır⁴¹. Bu durumda, Türk Vergi Hukuku'nda vergi aslı ve bu aslın fer'i niteliğinde olan vergi cezalarına ilişkin davalar aynı vergi mahkemesinde birlikte görüldüğünden, vergi yükümlüsünün bu davanın bütünü ile ilgili olarak adil yargılanma hakkını talep etmesi mümkün görünmektedir⁴².

Vergi cezalarına ilişkin yargılamalar 6'ncı maddenin konusu kapsamında kabul edildiğinden, bu yargılamalarda adil yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki başvurular değerlendirmeye alınmaktadır⁴³. Bu kapsamda, vergi cezalarına ilişkin yargılamanın duruşmasız yapılmasının adil yargılanma hakkına aykırı olup olmadığı hususu *Jussila* davasında⁴⁴ tartışılmıştır. Bu davada, başvuru, hakkında uygulanan vergi cezası ile ilgili iç hukuk yargılamasında duruşma yapılmamasının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesine aykırı olduğunu iddia etmiş (22 no.lu paragraf), ancak İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi duruşma yapılmaksızın yazılı usûlde yargılamayı Sözleşme'ye aykırı bulmamıştır⁴⁵.

³⁹ Billur YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 84-86. Konuya ilişkin güncel kararlar için bkz. *Impar Ltd./Litvanya*, Başvuru no. 13102/04, K. T. 05.01.2010, 21 no.lu paragraf; *Niedzwiecki/Almanya (no.2)*, Başvuru no. 12852/08, K.T. 01.04.2010, 31 no.lu paragraf. www.echr.coe.int (Çevrimiçi), 01.09.2010.

⁴⁰ Mahkeme'nin bu tutumu bir çok yönden eleştiriye açık olup, çalışmamızın kapsamını aşmamak kaygısıyla eleştirilere burada yer verilmemiştir. Ancak bu tutumun adil olmadığı bir tek örnekle de ortaya çıkabilmektedir: Mevcut uygulamada, vergi suçu işleyen yükümlünün adil yargılanması gerektiği kabul edilir ve adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği değerlendirmeye alınırken, suç işlememiş olan ve tarh edilen verginin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla vergi aslına karşı dava açan yükümlünün adil yargılanma hakkı korunmamaktadır. Vergi aslının miktarının yüksekliği de bu sonucu değiştirmemektedir. Bu konuda yapılan çeşitli eleştiriler için bkz. Philip BAKER, "Taxation and the Convention on Human Rights", *European Taxation*, c.40, Ağustos 2000; YALTI, *Haklar*, s.103.

⁴¹ *Georgiou/Birleşik Krallık*, Başvuru no. 40042/98, K.T. 16.05.2000; Aktaran, YALTI, *Haklar*, s.102.

⁴² YALTI, *Haklar*, s.103.

⁴³ Vergi cezalarına karşı açılan davalarda adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine yönelik davalara; *Bendenoun/Fransa* (Başvuru no. 12547/86, K.T. 24.02.1994), *Janosevic/İsveç* (Başvuru no. 34619/97, K.T. 23.07.2002), *Morel/Fransa* (Başvuru no. 34130/96, K.T. 06.06.2000) davaları örnek verilebilir. www.echr.coe.int (Çevrimiçi), 01.09.2010.

⁴⁴ *Jussila/Finlandiya*, Başvuru No.73053/01, K.T. 23.11.2006; *Jussila* kararına ilişkin ilk ve kapsamlı inceleme için bkz. Billur YALTI, "İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden *Jussila* Kriterlerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 2007, s.(7-20).

⁴⁵ YALTI, *Duruşmasız Yargılanma*, s. 17.

Mahkeme'yi başvuruçunun vergi cezalarına ilişkin davasının duruşmasını yapılmamasının Sözlüşme'nin 6'mcı maddesini ihlal etmediği sonucuna ulaştıran hususlar özetle şunlardır:

1. Vergi para cezaları her ne kadar 6'mcı madde bakımından "ceza" nitelikte olsa da, ceza hukukunun sert çekirdeğinden farklıdır, bu nedenle ceza davalarına ilişkin güvencelerin mutlaka uygulanması zorunlu değildir. Davanın başvuruçucu için büyük kişisel önem taşması bu sonucu değiştirmez (43-44 no.lu paragraflar).

2. İlk derece mahkemesinde duruşma yapılmamasının istenmesi, başvuruçunun ek vergi tarhına dayanak olan vergi incelemesini gerçekteştiren görevlinin mevzuata ilişkin yorumlarının ve mali durumu hakkındaki hesaplamalarının yanlış olduğu iddiasının açıklığa kavuşturulmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla duruşma yapılmamış olması, kesilen vergi cezasından ziyade, verginin tarhı ile ilgilidir. Oysa "vergi aslı"na ilişkin uyuşmazlıklar 6'mcı maddenin kapsamında değildir (45-46 no.lu paragraflar).

3. Ayrıca, ilgili iç hukuk mevzuatına göre, ilgililerin vergi cezalarına ilişkin davalarda duruşma yapılmamasını talep etmesi mümkündür. Duruşmanın yapılmamasına gerek olup olmadığı hususu mahkemelerin takdirindedir. Olayda başvuruçucu, iddialarını yazılı olarak ortaya koyma ve vergi idaresinin iddialarına karşı yorum yapma olanağına sahiptir (47-48 no.lu paragraflar).

4. Dava konusu vergi cezasının niceliksel hafifliği de İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin kararında etkili olmuştur (48 no.lu paragraf) ⁴⁶.

Sonuç olarak, Mahkeme, vergi cezasına ilişkin davalarda, duruşmalı yargılamanın talep üzerine gerçekteşmesini İnsan Hakları Avrupa Sözlüşmesi'nin 6'mcı maddesine aykırı bulmamıřtır⁴⁷.

Vergi cezalarının İnsan Hakları Sözlüşmesi'nin 6'mcı maddesi anlamında "ceza" nitelikte olduğunun kabul edilmesi, ceza davalarında yargılamanın duruşmalı yapılmasına ilişkin katı beklentinin vergi cezalarına ilişkin davalar bakımından da geçerli olması sonucunu doğurmamıştır. Mahkeme'ye göre, bu tür davalarda tarafların duruşma talep edebiliyor olması yeterli olup, iç hukuk yargı mercilerinde duruşma yapılmamasının gerekli görülmeyerek yargılamanın dosya üzerinden yürütülmesi 6'mcı maddeye aykırılık taşmamaktadır.

Ancak karara ilişkin karşı oyda, Mahkeme'nin bir ceza davasında sözlü duruşmanın gerekemeyebileceği yönünde ilk kez karar verdiği, ceza hukukunun sert çekirdeğine giren ve girmeyen davalar arasında sınırın nasıl çizileceğinin şüpheli olduğu, ayırım yapılmaksızın tüm suç isnadlarma ilişkin davaların 6'mcı maddedeki güvencelerden yararlanması gerektiği yönündeki görüşleri de not etmek gerekir⁴⁸.

Sonuç olarak vergi cezalarına ilişkin davalarda duruşma talep edilmesi halinde duruşma yapılmamasının zorunlu olmaması yukarıda ele aldığımız konuya ilişkin en güncel karar olan **Jussila** kararı çerçevesinde İnsan Hakları Avrupa Sözlüşmesi'nin 6'mcı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkına

⁴⁵ YALTI, Duruşmasız Yargılanma, s.17-20.

⁴⁷ YALTI, Duruşmasız Yargılanma, s.20.

⁴⁸ Bkz. Hâkim Loucaides'in, Hâkim Zupancic ve Spielmann'ın da katıldığı kısmi karşı görüşü.

aykırı bulunmamaktadır⁴⁹. Ancak, duruşmaya ilişkin bazı mevcut uygulamaların Sözleşme'ye aykırı olup olmadığı konusuna çalışmamızın devamında yeri geldiğinde değinilecektir.

B. DURUŞMA DAVETİYELERİNİN TEBLİĞİ

Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir (İYUK., m.17/5). Böylece tarafların, duruşmaya ilişkin hazırlık yapabilmeleri için belirli bir süre tanınmış olmaktadır.

Her ne kadar ilgili kanun maddesinin lafzı duruşma davetiyelerinin “gönderileceği” yönünde ise de, anlaşılması gerekenin davetiyelerin “tebliği” ve otuz günlük süre açısından esas alınması gereken tarihin, duruşma davetiyesinin “tebellüğ” tarihi olduğu düşüncesindeyiz.

Nitekim, Danıştay'ın yeni tarihli kararları da duruşma davetiyelerinin her iki tarafa da “tebliğinin” gerektiği yönündedir⁵⁰.

Eski tarihli bir Danıştay kararında yer alan “Davetiyenin duruşma gününden otuz gün önce postaya verilmiş olması gerekli ve yeterlidir⁵¹” kanaatine katılmıyoruz.

Zira bu yönde bir kabul, tarafların duruşmaya ilişkin hazırlık yapabilmeleri için gereken sürenin, davetiyenin gönderilmesindeki gecikmeler nedeniyle kısalabilmesi sonucunu doğuracaktır.

Duruşma yapılmasını isteyen tarafın, tayin edilen günde istirahatı zorunlu kılan hastalık gibi haklı bir neden göstererek duruşmanın ertelenmesini davaya bakan yargı yerinden istemesi mümkündür. Bu isteğin duruşma saatinden önce yargı yerinin eline geçmesi ve gösterilen sebebin haklı bulunması durumunda duruşma açılmaz ve başka tarihe ertelenir⁵². ÖZBALCI'ya göre, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, Danıştay ve mahkemelere tanınan re'sen duruşma yapılmasına karar verme yetkisi çerçevesinde bu gibi durumların yargı yerinin takdir hakkı içinde olduğu kabul edilmelidir⁵³. Danıştay 7.Dairesi, vergi mahkemesi tarafından davacının duruşmanın ertelenmesi talebinin kabul edilmeyerek yokluğunda duruşma yapılmasını usüle aykırılık olarak görmemiş, “erteleme sebeplerinin takdirinin münhasıran mahkemeye ait bulunduğu” gerekçesiyle kararı onamıştır⁵⁴. CANDAN, haklı nedene rağmen erteleme isteğinin yargı yerince reddinin verilen

⁴⁹ YALTI, Duruşmasız Yargılanma, s.20; Billur YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36- İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, Vergi Dünyası, Ocak 2007, S:305, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4552>, dn.30.

⁵⁰ Dş.7.D., E.2004/744, K.2004/2422, K.T.13.10.2004, www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 17.03.2010.

⁵¹ Dş., 4.D., E.1967/2458, K.1969/3738, K.T. 24.09.1969; Aktaran, Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Davaları, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2001, s.370.

⁵² CANDAN, s.577.

⁵³ ÖZBALCI, s.372.

⁵⁴ Dş. 7.D., E. 1988/894, K.1992/1608, K.T. 20.05. 1992., www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 17.03.2010.

kararın bozulmasını gerektirecek bir hukuka aykırılık olduğunu belirtmiştir⁵⁵. Biz de böyle bir durumda üst derece mahkemesince ilk derece mahkemesinin “haklı nedene ilişkin takdirini” değerlendirebilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Duruşma davetiyelerinin her iki tarafa da tebliği gerekir. Duruşma davetiyelerinin her ikisinin de taraflardan birine tebliğ edilerek, diğer tarafın (olayda davalı vergi idaresinin) duruşmaya gelemediğinin belirtilmesi suretiyle uyumsuzluk hakkında karar verilmesi hukuka uygun bulunmayarak karar bozulmuştur⁵⁶.

C. DURUŞMANIN YETKİLİ VE GÖREVLİ YARGI YERİNDE YAPILMASI GEREĞİ

Duruşmanın yetkili ve görevli mahkemece yapılması gerekir. Danıştay 8.Dairesi, davanın açıldığı İstanbul 2.İdare Mahkemesi'nin kendisini yetkili görmeyerek dava dosyasını Edirne İdare Mahkemesi'ne göndermesi üzerine, bu mahkemede daha önce İstanbul İdare Mahkemesi'nde (yetkisiz mahkemede) yapılan duruşmadan söz edilerek davanın karara bağlanmasını usul kurallarına uygun bulmamıştır⁵⁷. Bunun nedeni, yetkisiz mahkemede yapılan duruşmanın geçerli sayılıp yeniden duruşma yapılmadan karar verilmesidir.

D. DURUŞMANIN YAPILIŞ BİÇİMİ VE YÖNETİMİ

Duruşmaları mahkeme başkanı yönetir. Taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır (İYUK., m.18/2,3).

Her ne kadar duruşmada “taraflara ikişer kez söz verileceği” belirtilmişse de, mahkemenin kanaatini şekillendirmesi açısından önem taşıyan bir evre olduğu dikkate alındığında, gerekli görülen hallerde mahkeme başkanının taraflara yeniden söz vermesinin mümkün olduğunu düşünmekteyiz.

Danıştay'da görülen davalar bakımından da duruşma sürecine ilişkin ek bazı prensipler düzenlenmiştir.

Danıştay'da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır (İYUK., m. 18/4). Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Ceza yargılaması bakımından savcı, aktif ve etkin bir yargılama süjesi iken, idarî yargılamada benimsenmiş olan Danıştay savcılığı kurumunun amacı, esas olarak, hukukî değerlendirmenin yapılmasında daire ve kurullara yardımcı olmaktan ibarettir. Duruşma sırasında da savcının hukukî değerlendirmesinden yararlanılmak istenilmiştir.

Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri taktirde, bu istekleri, görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler (İYUK., m.18/5).

⁵⁵ CANDAN, s.578.

⁵⁶ Dş.7.D., E.2004/744, K.2004/2422, K.T.13.10.2004, www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 17.03.2010.

⁵⁷ Dş.8.D., E.1990/1045, K.1991/781, K.T.29.04.1991. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

Duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır (İYUK., m.31).

E. DURUŞMA SAYISININ SINIRI

Bir yargılamada kaç kez duruşma yapılabileceği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirlenmiş değildir. Örneğin, tarafların talebiyle yapılan bir duruşmanın ardından, Mahkeme bir kez de re'sen duruşma yapılmasına karar verebilecek midir?

Bu konuda kanunda herhangi bir sınırlamanın bulunmaması nedeniyle duruşmanın, yargılamanın makul sürede çözümlenmesi gereği de nazara alınarak, gerekli görüldüğü sürece tekrar yapılabileceği sonucuna ulaşılabılır. Danıştay 8.Dairesi ise, herhangi bir kanunî düzenlemeye atıf yapmaksızın, duruşmanın yalnızca bir kez yapılacağını kesin bir dille ifade etmiştir⁵⁸.

F. DURUŞMANIN SONUÇLARI

1. Kararın Verilmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Duruşmalı işlerde karar verilmesi" kenarbaşlıklı 19'uncu maddesine göre, duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.

2. Duruşma Heyeti ile Karar Heyetinin Aynı Olması Gereği

Vergi yargılamasında duruşmada uygulamada karşılaşılan bir sorunun, duruşmayı yapan hâkimle kararı veren hâkimin farklılaşabilmesi olduğu belirtilmektedir⁵⁹. Buna göre, duruşma sonrası mahkeme heyeti çeşitli belgelerin getirilmesi veya bilirkişi incelemesi gibi çeşitli ara kararları verebilmekte, bu kararların yerine getirilmesi ise zaman almakta, bu esnada da atamalar yolu ile mahkeme üyeleri değişebilmektedir. Duruşmadan sonra ara kararı verilmesi ve gereğinin yerine getirilmesinden sonraki aşamada, mahkeme heyetinin duruşmadaki üyelerden oluşmaması durumuna özellikle Danıştay daireleri bakımından sıkça rastlanıldığı belirtilmektedir⁶⁰.

Bu durum Danıştay'ın eski tarihli kararlarına aykırıdır. Danıştay 4.Dairesi tarafından verilen kararda "...Duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklı olması durumunda, kararı verecek olan heyetin yeniden duruşma yapıp, ona göre karar vermesi gerektiği" ifade edilmiştir⁶¹. Başka bir yargılamada da bu paralelde, duruşma tutanağında imzası bulunan üyenin, daha

⁵⁸ Dş.8.D., E.2000/3916, K.2001/22, K.T. 11.01.2001. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010. CANDAN da, ilk duruşmanın görevsiz/yetkisiz mahkemede yapılmış olması halinde dışında yalnızca bir kez duruşma yapıldığını belirtmektedir. CANDAN, s.580.

⁵⁹ Bumin DOĞRUSÖZ, "Vergi Yargısında Duruşma", Referans Gazetesi, 21.05.2009 tarihli Makale, <http://www.bumindogrusoaz.com/> (Çevrimiçi), 12.03.2010.

⁶⁰ ÖZBALCI, s.75.

⁶¹ Dş.4.D., E.1977/3499, K.1978/1718, K.T. 24.05.1978; Aktaran, Şükrü KIZILOL, Zuhâl KIZILOL, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 11.Bası, İstanbul, Yaklaşım Yayınları, 2006, s.439.

sonra verilen kararda imzasının olmaması kararın bozulması nedeni olmuştur⁶². Duruşmanın işlevini yerine getirilebilmesi için duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin aynı olması gerektiği görüşündeyiz.

3. Duruşma Tutanağı

Duruşmanın esasına ilişkin tüm verilerin usûlüne uygun şekilde zapta geçirilmesi gerekir. Örneğin, ceza yargılaması açısından, Ceza Muhakemesi Kanunu'nda duruşma tutanağının kapsamı ve ispat gücü düzenlenmiş bulunmaktadır⁶³.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ise "duruşma tutanağı"na ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Her ne kadar 08.07.1982 tarih ve 17748 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ile Kalem Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik"te yer alan 49'uncu maddede, duruşma tutanağından ve kısaca içeriğinden bahsedilmiş olsa da, kanunda duruşmada zabıt tutulması/duruşma tutanağı düzenlenmesi zorunluluğu getirilmemesi kanımızca bir eksikliklerdir. Bu durumda duruşmanın zapta geçirilip geçirilmemesi ilgili hâkimin takdirine bırakılmış haldedir. Nitekim HONDU, bazı idare, vergi, Bölge İdare Mahkemeleri'nde bir duruşma tutanağı düzenlenerek dosyalarına konulduğu halde, bazılarında bu tür bir uygulamanın yapılmadığını⁶⁴; CANDAN ise, idarî yargılamada/vergi yargılamasında duruşmada zabıt katibinin bulunmadığını⁶⁵ belirtmektedir.

Şayet vergi yargılaması usûlünde duruşma yapılması kabul edilmiş ise, gerekli etkinliğin ve ciddiyetin sağlanması açısından duruşma tutanağının/zaptının düzenlenmesi zorunluluğu getirilmeli, bu tutanağa belirli bir hukuksal değer yüklenmelidir.

Bir vergi davasında duruşma tutanağının düzenlenmemesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'na aykırı olmasa da (zira buna ilişkin bir kanuni zorunluluk bulunmamaktadır), kanımızca tarafların adil yargılanma hakkına aykırıdır. Zira adil yargılanma hakkı, ancak davacı ve davalının duruşmaya etkin bir şekilde katılımlarının sağlanması, duruşmayı takip edebilmelerinin⁶⁶ mümkün kılınması halinde korunmuş olur. Duruşmanın zapta geçirilmesiyle, duruşmanın usûlüne uygun olarak yapıp yapılmadığı, tarafların açıklamalarının taraf-

⁶² Dş.5.D., E.1995/2535, K.1995/2460, K.T. 11.09.1995; Aktaran, KIZILOT, s.439.

⁶³ Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre, duruşma tutanağında; oturumlara katılan sanığın, müdafinin, katılanın, vekilinin, kanunî temsilcisinin, bilirkişinin, tercümanın, teknik danışmanın adı ve soyadı, duruşmanın seyrini ve sonuçlarını yansıtan ve yargılama usûlünün bütün temel kurallarına uyulduğunu gösteren unsurlar, sanık açıklamaları, tanık ifadeleri, bilirkişi ve teknik danışman açıklamaları, okunan veya okunmasından vazgeçilen belge ve yazılar, istemler, reddi halinde gerekçesi, verilen kararlar ve hüküm yer almaktadır. 222'inci madde uyarınca, duruşmanın nasıl yapıldığı, kanunda belirtilen usûl ve esaslara uygun olarak yapıp yapılmadığı, ancak tutanakla ispat olunabilir. Tutanağa karşı yalnız sahtecilik iddiası yöneltilir.

⁶⁴ HONDU, Duruşma, s.10.

⁶⁵ CANDAN, s.578.

⁶⁶ İNCEOĞLU, s.252.

sız ve uygun şekilde tespit edilip edilmediği bizzat kendilerince gözlemlenebilir ve kanun yollarında denetlenebilir.

Ayrıca, tarafların dava sırasında davanın takibi için yeni bir avukata vekâlet vermek istemeleri halinde, avukatın bu talebi kabul edip etmeme yönünde karar verme ve kabul eder ise gerekli hazırlığı yapma sürecinde daha önce yapılan duruşmanın içeriğini öğrenebilmesi için de duruşma tutanağı önem taşımaktadır.

II. TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA DURUŞMADA TANIK DİNLENMESİ

A. TANIK DİNLENMESİ

Vergi yargılamasında tanık dinlenip dinlenemeyeceği, üzerinde halen tartışılan bir meseledir. "Takdiri delil" niteliğindeki tanık ifadeleri/beyanları Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda kapsamlı olarak düzenlenmiştir⁶⁷. Ceza Yargılaması Hukukunda da tanık ifadeleri delil serbestisi ilkesi uyarınca mahkemece serbestçe değerlendirilmektedir⁶⁸. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ise bu konuda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıfta da yalnızca bilirkişi, keşif ve delil tespiti yer almakta, tanık beyanlarına ilişkin bir yollamada bulunulmamaktadır. Aynı maddenin ikinci bendinde ise, vergi uyuşmazlıklarında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, Vergi Usul Kanunu' hükümlerinin de uygulanacağı belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendine göre vergiyi doğuran olay ile tabii (doğal) ve/veya açık bir ilgisi bulunan tanık ifadeleri delil olarak kabul edilmektedir⁶⁹. Bu bakımdan, tanığın kural olarak vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadî ilişki bulunması gereklidir⁷⁰. Ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine aracılık ve yardım edenlerin, vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemleri bilebilecek konumda olanların (örneğin vergiyi doğuran olayın oluşmasında taraf olan kimsenin vekili veya temsilcisi sıfatıyla işlem-

⁶⁷ Baki KURU, Ramazan ARSLAN, Ejder YILMAZ, Medenî Usûl Hukuku, 20. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.443.

⁶⁸ Yusuf KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, Prof. Şükrü POSTACIOĞLU'na Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:81, İzmir, 1997, Tanık Beyanı, s.455.

* 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş, 10703, 10705 sayı ve 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁶⁹ KANETİ, s.60. Bu çerçevede, örneğin alıcının (Dş. 7. D. E. 2001/4961, K. 2004/1691, K.T. 09.06.2004; Dş. VDDGK., E. 1999/1536, K. 1985/1658, K.T. 24.12.1999), faiz karşılığı borç alan kişinin (Dş.3.D., E.1986/1875, K.1987/812, K.T. 25.03.1987), hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin (Dş. 3. D., E.1986/3625, K.1987/1255, K.T.13.05.1987), işyerinde çalışan işçinin (Dş. 7.D., E. 2002/107, K. 2002/4453, K.T. 26.11.2002) tarafı bulunduğu hukukî muamele veya ilişki dolayısıyla, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunduğu kabul edilmiştir. www.hukukturk.com (Çevrimiçi), 20.09.2010.

⁷⁰ Gülsen GÜNEŞ, "Vergi Hukukunda Deliller", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: LI, Sayılar: 1-4, s.490.

lerde bulunan kişilerin) ve Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi çerçevesinde yükümlü ile ilişkide bulunan ve bu yüzden bilgi vermek durumunda olanların da bu kapsamda kabul edilmesi gerekir⁷¹. Bu ilginin belirlenmesi görevi yargı organına aittir⁷². Olaya tesadüfen tanık olan kimselerin ifadeleri ise vergi hukukunda delil olarak kabul edilmemektedir⁷³.

Danıştay'ın çeşitli kararlarında vergi hukukunda tanık ifadelerinin vergi hukukunda delil olarak kabul edilebilmesi için kanunda aranan koşullar yanında aşağıdaki koşulları haiz olması gerektiği belirtilmiştir:

1. İnceleme elemanı tarafından tek bir tanıktan değil, birbirini teyit eden yeterli sayıda tanıktan alınan ve tutanakla tespit edilen ifadeler vergi tarihine dayanak teşkil edebilir⁷⁴.

2. Vergi yükümlüsü ile aralarında husumet, menfaat çatışması ya da birliği⁷⁵ bulunmayan kişilerin ifadeleri vergi tarihine dayanak teşkil edebilir⁷⁶. Bu unsurlar, tanıkların "tarafsızlığı" açısından önem taşımaktadır.

⁷¹ KARAKOÇ, Tanık Beyanı, s.465-468.

⁷² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.205.

⁷³ KANETİ, s.61.

⁷⁴ Davacılar ile aralarında husumet bulunmayan, birbirini tanımayan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan birden fazla kişinin, ayrı zamanlarda vermiş oldukları ifadelerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanmasında kanıt olarak kullanılabilmesi hakkında: Dş. 7.D., E. 2001/821, K. 2004/697, K.T. 17.03.2004; "...Danıştayın yerleşik içtihadına göre, davacı ile husumeti bulunmayan ve birbirini tanımayan birden fazla kişinin ayrı yer ve zamanda vermiş oldukları ifadelerin vergiyi doğuran olayın varlığına kanıt olarak alınması olanaklı ise de..." Dş. 7.D., E. 2000/10282, K. 2004/461, 25.02.2004. www.hukukturk.com (Çevrimiçi), 20.09.2010.

⁷⁵ "Kiracının eşinin ifadesine dayanılarak tarhiyat yapılamaz". Dş. 4.D., E.1984/478, K.1985/714, K.T. 06.03.1985; CANDAN, s.827. "Olayda, ifadesi alınan kişilerden birinin asıl borçlu, diğerinin de kefil olması, başka anlatımla aralarında irtibat bulunması sebebiyle, vermiş oldukları ifadelerin birden fazla borç ilişkisinin varlığına kanıt olarak kabulüne olanak yoktur". Dş. 7.D., E. 2000/10282, K. 2004/461, 25.02.2004. www.hukukturk.com (Çevrimiçi), 20.09.2010.

Yargıtay'ın bazı kararlarında da, dava ile doğrudan doğruya menfaati olan kişilerin tanıklıklarına güvenilemeyeceğini ve bunlara dayalı olarak karar verilemeyeceğini, bazen de, doğrudan akrabalık, dostluk gibi ilişkilerin tanık beyanını taraflı yapmayacağını belirttiğini not etmek gerekir: Örneğin "Bir işverene karşı ayrı ayrı dava açan işçilerin, birbirlerinin davalarında tanıklık yapmaları durumunda, birisinin davayı kazanmasında diğerinin de dolaylı olarak hukuki yararı vardır. Bu nedenle yalnızca bu işçilerin beyanlarına dayalı olarak hüküm verilemez". (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 7047/6817, 06.04.197), "Esas dava ile doğrudan doğruya ilgili ve menfaati olan tanığın beyanlarına istinaden hüküm verilemez", "Mahkemenin gerekçe göstermeksizin tanıkların bir kısmının akrabalığını onların gerçeği ifade etmedikleri yolunda gerekçe olarak kullanması usule aykırıdır" (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 1470/530, 20.06.1973) Diğer kararlar için bkz. Mesut ERTANHAN, Medeni Yargılama Hukukunda Tanık ve Tanıklık, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s.314

⁷⁶ Alınan ifadelerin sayısal çokluğunun bulunması bu kişiler ile yükümlü arasında husumet bulunmadığı yönünde bir karine oluşturabilir, ancak yargıya intikal etmiş bir olayın varlığı gibi somut durumlarda bu karinenin geçerli olduğunu söylemek zordur. Aykut KELEÇİOĞLU, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri", Yaklaşım Dergisi, Yıl:9, S:100, s.153.

3. Takdiri bir delil niteliğinde olan tanık beyanları belge ve kayıt düzeninin olduğu bir alanda, bunları desteklemek için kullanılmalıdır⁷⁷.

Ancak bu koşullar mutlak nitelikte değildir. Mutlak nitelikte olan tek koşul, kanunda aranan, tanığın vergiyi doğuran olay ile açık ve tabii bir ilgisi olması gereğidir. Tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilebilir olup olmadığı somut olayın özellikleri çerçevesinde değerlendirilmelidir. Örneğin, vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık olan yalnızca tek bir tanık mevcut ise, ya da sadece bu tanığa ulaşılabiliriyorsa, bu tanığın ifadesi de diğer delil ve tespitlerle birlikte belirli bir kaniya ulaşabilmek için yeterli olabilir. Ancak olayda ifadelere başvurulması gereken/başvurulabilecek başka tanıklar varsa, bunlardan yararlanılmayıp tek kişiden alınan tanık ifadesi ile yetinilmesi yeterli olmayacaktır.

Ya da, vergi yükümlüsü ile arasında menfaat birliği olan bir kişinin, örneğin şirketin vergi yükümlülüğü ile ilgili olarak, şirket ortağının tanıklığı, belli bir hususun aydınlanması bakımından gerekli olabilecektir.

Dolayısıyla Danıştay kararlarında belirtilen koşulların kesin, katı, her olayda bulunması gereken nitelikte olduğunu kabul etmek bize uygun görünmemektedir. Nitekim, inceleme elemanlarınca inceleme sırasında tanık dinlenmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi ve devamında yer alan "bilgi toplama" müessesesi ile paralel olup, ilgili maddelerde de bilgi istenecek kişilere yönelik olarak, Danıştay kararlarında belirtilen sınırlamalar mevcut bulunmamaktadır.

Kanımızca esas alınması gereken ölçüt, incelemenin nihai amacı olan, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve sağlanması" olmasıdır. Zira, inceleme sırasında tanık ifadelerine başvurulması ile nihai olarak bu amaca ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bu nedenle, inceleme sırasında başvuru tanıkların yeterli ve/veya isabetli olup olmadığı bu amaç çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Somut olayda alınan tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilebilir olup olmadığına ilişkin değerlendirme, olayın özellikleri dikkate alınarak vergi yargılaması organınca yapılacaktır⁷⁸.

Görüldüğü üzere, vergi idaresi tarafından vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında (VUK., m. 3/B) tanık ifadelerine başvurulması kabul edilmektedir⁷⁹. Bu durumda şu soru

⁷⁷ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, 5.Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2009, s.87.

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir karara göre, "Mükelleflerle muamelede bulunan ve aralarında herhangi bir husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil kabul edilerek vergi tarh edilmesi mümkündür. Ancak alıcı beyanlarının vergiyi doğuran olayla olan ilgileri nedeniyle vergilendirmede maddi delil olacağı genel kabul gören bir ilke olmakla birlikte, bu beyanların diğer delillerle desteklenmesi gerekmektedir". Dş. 4.D., 1323/4273, K.T. 24.11.1999. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 10.04.2010.

⁷⁸ Yusuf KARAKOÇ, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2.Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir, 1997, s.153.

⁷⁹ KARAKOÇ, Tanık Beyanı, s.456.

akla gelmektedir: Vergi Usul Kanunu'nun bazı koşullarla delil olarak kabul ettiği tanık ifadelerinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde yer alan atıf çerçevesinde, vergi mahkemesinde dinlenilmesi mümkün değil midir?

Danıştay'ın birçok kararında, yazılı yargılama usulünün esas alınmış olması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde, tanıklık konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılmamış olması nedeniyle vergi yargılamasında tanık dinlenemeyeceği sonucuna ulařılmıřtır⁸⁰. Danıştay 7. Dairesi, vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'inci fıkrasında yapılan atfın, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun yargılama ile doğrudan ilgili olan 377, 378 ve mükerrer 378'inci maddeleri kapsadığı görüřündedir⁸¹. Oysa yapılan atfın Vergi Usul Kanunu'nun yalnızca bu maddelerini iğerdiği yönünde bir açıklık bulunmamaktadır. Böyle bir husus kanundan anlaşılmadığı halde, Danıştay yapılan atfı daraltıcı şekilde yorumlamaktadır. Yapılan atıf gereğince, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun "ilgili" hükümleri uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi "vergi hukukunda ispat ve deliller" ile ilgili olup, vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile doğrudan ilgili bir maddedir⁸². Bu görüşümümüzün önemli bir dayanağı da, söz konusu maddede "yeminin" ispat vasıtası olarak kullanılamayacağının belirtilmiş olmasıdır. Yemin, esasen yargılama sırasında başvurulan bir delil türü olduğundan, bu delil türüne ilişkin hüküm ihtiva eden söz konusu maddenin, "yargılama" ile ilgili bulunduğu açıktır.

Yargılama usulünün yazılılığı da tanık dinlenmesine engel değildir, zira tarafların talebi üzerine veya yargı yerinin gerekli görmesi üzerine "duruşma" yapılması kabul edilmiştir.

⁸⁰ "...İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap... 'ın Vergi Mahkemesinde duruşmada şahit olarak dinlenilmesinde, 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 hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır" Dş.3.D., E.1986/1201, K.1986/2706; K.T. 24.12.1986, "2577 sayılı Kanunun 17. ve 18. Maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı kanunun 31.maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. / 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 şahışların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaklardaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir" Dş.3.D. E.1989/3460, K.1990/3569, K.T. 25.12.1990. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 10.04.2010.

⁸¹ Dş. 7.D., E.2006/1488, K.2006/2447, K.T. 05.10.2006.

⁸² KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukuku, s.123.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'inci fıkrasındaki atfın Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesini de kapsadığı⁸³, bu maddede tanık ifadeleri delil olarak kabul edildiğinden, vergi yargılamasında tanık dinlenmesinin mümkün olduğu, bu nedenle aksi yöndeki uygulamanın hatalı olduğu görülmüştür.

Doktrinde bir kısım yazarlarca vergi yargılamasında tanık dinlenebileceği⁸⁴, bir kısım yazarlarca ise dinlenemeyeceği⁸⁵ savunulmaktadır. Ancak genel kabul gören görüş, vergi yargılamasında tanık dinlenebilmesinin gerekli olduğu yönündedir⁸⁶.

Uygulamada, tanık ifadelerinin adli yargıda delil tespiti yoluyla ya da notere başvurularak tespit ettirildiği ve bu tutanağın daha sonra dosyaya konulup delil olarak kullanıldığı belirtilmektedir⁸⁷. Noterlik Kanunu'nun 61'inci maddesine göre noterler, bir şeyin veya yerin hal ve şeklini, kıymetini, ilgili kişilerin kimliklerini ve beyanlarını tespit ederler. Bu tespit işlemleri tutanak şeklinde yapılır (NK., m. 102). Doktrinde noterlerin yaptığı bu tür tespitlerin, yargısal bir faaliyet olan delil tespiti ile ilgisi bulunmadığı, ancak ileride aksi ispat edilinceye kadar mahkemelerde delil olabileceği kabul edilmektedir⁸⁸. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin görüşüne göre ise, T.C. Anayasası'nın 9'uncu maddesine göre yargı yetkisi ancak bağımsız mahkemelerce kullanılabilirdiğinden, "delil tespiti" Noterlik Kanunu'nun 61'inci maddesi ile noterlere verilen görevlerden olmadığından, noterlikçe düzenlenen ve ileride delil olmasa amaçlanan tanık ifadelerini içeren tespit tutanağı hukuki değer taşımaz⁸⁹.

3. kişilerin ifadelerinin noter tarafından tespit edilmesi halinde, bu kişilerin ifadelerinin "tanık ifadesi" olarak nitelendirilemeyeceği kanısındayız. Zira, 3. kişilerin "tanık" sıfatını kazanmaları için, mahkemece belirli bir prosedür çerçevesinde dinlenilmeleri, hâkimin sorularıyla bu kişileri yönlendirmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, tanık, uyumsuzluk ile ilgili olarak alelâde şekilde bildiklerini anlatmamakta, hâkimin olayın aydınlanması amacıyla sorduğu sorulara yanıtlar vermektedir. Dolayısıyla noter tarafından ifadeleri tespit edilen kişinin "tanık" sıfatının mevcut olmadığı düşüncesindeyiz. Ancak tanık ifadelerinin taraflarca bu şekilde tespit ettirilerek dosyaya konulması, vergi

⁸³ KANETİ, s.299.

⁸⁴ KANETİ, s.299; KARAKOÇ, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendi hükmü çerçevesinde tanıkların mahkemelerce dinlenmesinin mümkün olduğunu belirtmekle beraber, tanıkların ne şekilde dinleneceği konusunda kanun boşluğu bulunduğuna işaret etmektedir. KARAKOÇ, Tanık Beyanı, s.490. Aynı yönde; Mehmet YÜCE, Türk Vergi Yargısı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s.200.

⁸⁵ GÖZÜBÜYÜK, s.463; Selçuk HONDU, "İdari Yargılama Usulünde Tanık", I.Ulusal İdari Hukuku Kongresi, Ankara, 1990, s.98; İl Han ÖZAY, Günışığında Yönetim II-Yargısal Koruma, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.259.

⁸⁶ HONDU, Tanık Beyanı, s.90; ÖZAY, s.258; KARAKOÇ, Tanık Beyanı, s.490.

⁸⁷ HONDU, Tanık Beyanı, s.98-99, KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s.818.

⁸⁸ ERTANHAN, s.164-166. Ejder YILMAZ, Noterlik İşlemlerinin Hukuk Davalarında ve İcra-İflas Takiplerindeki Önemi, Noterlik Hukuku Sempozyumu I, II, NOTEV, Ankara 1997, (s.41-62), s.54.

⁸⁹ Y 2.HD. 12542/2111, 09.03.1989; ERTANHAN, s.163.

yargılamasında tanık ifadelerine ihtiyaç duyulduğunun, uygulamadaki “tanık dinlememe” yönündeki yanlış tutumun aşılına çalışıldığının göstergesidir.

Vergi davalarının çözümlenmesi sırasında tanık dinlenmesinde kimi zaman yarar olabileceği görüşündeyiz. Vergilendirme sürecinde ilke olarak belge düzeni söz konusu olduğundan, vergi yargılamasında tanıklığın işlevi sınırlıdır⁹⁰. Ancak vergilendirme işleminin temelini oluşturan maddi olayın, yani vergiyi doğuran olayın ne olduğunun, nasıl, kimin için ve ne zaman gerçekleştiğinin ortaya çıkarılmasında tanık ifadelerinin önemli işlevinin olabileceğini kabul etmek gerekir⁹¹. Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesine göre vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan, gerçek mahiyetin tespiti için gerekli görülen hallerde vergiyi doğuran olay ile ilgisi açık ve tabii olan tanığın mahkemece dinlenmesi yararlı olabilecektir⁹².

Yargılama aşamasında yapılacak sözlü tanıklık hâkimin olaya ilişkin düşüncelerini değiştirebileceği gibi, olayla ilgili daha derin bir araştırmayı da zorunlu kılabilir.

Vergi mahkemelerinde görülen davalar yanında, Bölge İdare Mahkemeleri’nin İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 45’inci maddesinin 4’üncü bendi uyarınca gerekli inceleme ve araştırmayı yaparak esas hakkında yeniden karar vermeleri söz konusu olabileceğinden, itiraz üzerine bakmakta oldukları dosyalarda tanık dinlenilmesi mümkündür⁹³. Danıştay’ın temyiz mercii olarak incelediği dosyalarda maddi olayların yeterince açıklığa kavuşturulmadığı durumlarda kararı bozarak, Bölge İdare Mahkemelerinde olduğu gibi, araştırma yapma yetkisi bulunmadığından bu tür incelemeler sırasında tanık dinlenilmesi olanağı yoktur⁹⁴. Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar ise, daha çok objektif düzenleyici işlemlere yönelik davalar olması nedeniyle, kural olarak, bir maddi vakıanın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması söz konusu olmayacağından tanık dinlenilmesini gerektiren bir durumdan söz edilmez⁹⁵.

Sonuç olarak, vergisel uyumsuzluğun temelinde maddi olayların (özellikle vergiyi doğuran olayın) açıklığa kavuşturulması için tarafların talep etmesi ya da yargı yerinin re’sen hükmetmesi halinde duruşmalarda tanık dinlenebilmesi mümkündür.

Mevcut hukuk kuralları çerçevesinde yargı yerinde tanık dinlenmesinin mümkün olduğunu ancak, Danıştay’ın yaklaşımı ve konunun bir sisteme oturtulması (tanıklıktan doğan hak ve ödevler, tanıklara tebligat yapılması, tanıkların dinlenmesi, tanığa yemin ettirilmesi, tanıklıktan çekinebilme halleri gibi konuların kurallara bağlanması) gereği nazara alındığında, vergi yargıla-

⁹⁰ “Belge düzeni ile ilgili kurallara uyarınca, yükümlüler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olgu, eylem ve işlemler, yükümlü tarafından ancak bu belgelere dayalı olarak kanıtlanabilir”. KANETİ, s.60.

⁹¹ KARAKOÇ, Tanık Beyanı, s.484.

⁹² Vergi mahkemelerinde tanık dinlenilmesinin gerekli olduğuna ilişkin uygulamada yaşanmış bazı örnekler için bkz. HONDU, Tanık Beyanı, s.98-99.

⁹³ KARAKOÇ, s.478

⁹⁴ KARAKOÇ, s.479

⁹⁵ KARAKOÇ, s.479; HONDU, s.98

masında tanıkların dinlenmesine ilişkin kuralların İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz.

B. VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ VE YÜKÜMLÜNÜN MALİ MÜŞAVİRİNİN/MUHASEBECİSİNİN DİNLENMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesinde Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkemenin vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile yükümlünün duruşmada hazır bulunduracağı mali müşavirinin veya muhasebecisinin de dinlenebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu durumlarda, inceleme elemanı veya muhasebeci/mali müşavir, davalı veya davacının kendisi ya da temsilcisi ile birlikte duruşmaya katılmalıdır⁹⁶.

Böyle bir talebin bulunması halinde, mahkemeye bir takdir yetkisi tanıdığı görülmektedir. Zira, mahkeme bu talebi "iddia ve savunmanın gerekli kıldığı haller" söz konusu ise kabul etmektedir.

Talebin ilgili yargı yeri tarafından kabulü halinde yerine getirilmesi için "duruşma yapılması" ve söz konusu kişilerin duruşmada dinlenilmesi gerekir.

Söz konusu madde dayanak alınarak, vergi yargılamasında tanık dinlenebileceği yönündeki görüşümüze karşı şöyle bir görüş oluşturulabilir: Demek oluyor ki, kanun koyucu vergi yargılamasında tanık olarak dinlenebilecek kişileri, söz konusu maddede sınırlayıcı şekilde saymıştır. Bu kişiler, uyumsuzluk konusu tarh işlemine dayanak olan incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile yükümlünün mali müşaviri/muhasebecisidir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde sözü edilen "tanıklar" ise idari aşamada vergi idaresinin bilgi alabileceği kişilerdir.

Bu görüş ilk anda tutarlı görünse de, bize göre hatalıdır. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesinde dinlenebileceği belirtilen söz konusu kişilerden inceleme elemanları vergi hukukuna göre "tanık" niteliğinde değildir, çünkü vergiyi doğuran olay ile hiçbir bağlantısı bulunmayan, bu olayın gerçekleşmesinden sonra, vergisel ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi aşamasında görevli ve yetkili kişilerdir. Ayrıca bu kişilerin "tarafsızlığı" da şüphelidir. Zira, inceleme elemanları, yargılamada "davalı" olan vergi idaresinin örgütünde görevli kişilerdir. Yükümlünün mali müşaviri/muhasebecisinin de vergiyi doğuran olayı ortaya çıkaran işlemlerle iktisadî bir ilişkisi bulunmamaktadır. Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesinde sayılan söz konusu kişilerin, konuları ve görevleri nedeniyle uyumsuzluğa ilişkin özellikle teknik olguların aydınlanmasına yardımcı olabilecekleri düşüncesiyle gerektiğinde dinlenebilmelerini ayrıca hükme bağlamıştır.

Dava konusu tarhiyatın, ya da yükümlünün defter ve belgelerinin, muhasebe planının teknik bilgi ve açıklama gerektirdiği durumlarda inceleme elemanının ya da yükümlünün mali müşavirinin/muhasebecisinin vereceği bilgi-

⁹⁶ ÖZBALCI, s.373.

lere gereksinim duyulabilir⁹⁷. Bu açıklamaların yazılı olarak değil de, mahkemenin önünde sözlü olarak yapılması, mahkemenin kanaatini daha güçlü olarak etkileyebilecektir.

Maddede yer alan "...mahkeme... inceleme elemanları ile...mali müşaviri ve muhasebecisini **de** dinler" cümlesinde "de" bağlacının kullanılması da, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan tanıklar haricinde dinlenebilecek kişiler oldukları yönündeki görüşümüzü desteklemektedir.

Yükümlünün mali müşavirinin/muhasebecisinin yalnız biri dinlenebilir. Bu kişinin dava konusu vergi ve cezanın ilgili bulunduğu vergilendirme döneminde görevli olması gerekir⁹⁸.

İnceleme elemanı, muhasebeci ya da mali müşavirin açıklamaları, vergi incelemeleri ile muhasebe ve kanuni defterlerin ve hesap planının açıklanması ile sınırlıdır⁹⁹; yargılamada hukukî nitelendirme ve hukukî savunmada bulunmak, yükümlünün/idarenin itirazlarını yanıtlamak gibi rolleri bulunmamaktadır¹⁰⁰. Zira bu kişiler davanın tarafı değildirler.

Bu açıklamamızın istisnası, dinlenecek inceleme elemanının "vergi dairesi müdürü" olduğu hallerdir. Zira, vergi idaresi adına vergi uyumsuzluklarında savunmada bulunan, gerektiğinde yasal yollara başvuran ve yasanın vergi idaresine dava açma hakkını tanıdığı durumlarda vergi idaresi adına dava açan birim vergi dairesidir (VUK, m. 377, II)¹⁰¹

Vergi idaresini yargılamada temsil eden vergi dairesi müdürü, aynı zamanda vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış olan kişi ise, vergi dairesi müdürünün duruşma sırasında incelemeye ilişkin bilgiler verirken, yükümlünün itirazlarını da yanıtlayabileceğini kabul etmek gerekir.

III. TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA DURUŞMAYA İLİŞKİN TEMEL İLKELER

Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda duruşmaya ilişkin düzenlemelerden yola çıkılarak, duruşmaya egemen olan temel ilkeler ortaya çıkarılabilir. Bu aşamada, yargılamaya ilişkin tüm ilkelere değil, duruşmaya ilişkin olarak vurgulamak istediğimiz "temel" ilkelere yer verilecektir. Bilindiği üzere, Ceza Yargılaması Hukuku da Vergi Yargılaması Hukuku gibi kamu hukukunun alt dalı olan bir yargılama hukuku disiplini olduğundan, Ceza Yargılaması Hukuku'nda duruşmaya egemen olan temel ilkelere de Vergi Hukuku prensipleri ile uyumlu olduğu ölçüde yararlanılabileceği düşüncesindeyiz. Söz konusu temel ilkeler, sözlülük, alenilik (açıklık), bağlılık, yüze karşılık, mahkemenin maddi gerçeği araştırması, doğrudan doğruluk, çabukluk ve kesiksizliktir¹⁰².

⁹⁷ Malik GÜNDAY, "Vergi Yargılamasında Duruşma ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S:251, Ağustos 2009, s.(97-105), s.100.

⁹⁸ ÖZBALCI, s.373.

⁹⁹ KIZILO, s.437.

¹⁰⁰ Ezhan DOĞRUSÖZ, "Vergi Yargısında Duruşma", Vergi Sorunları Dergisi, S:144, Eylül 2000, s.(147-162), s.156.

¹⁰¹ KANETİ, s.71.

¹⁰² Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Nurullah KUNTER, Feridun YENİSEY, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 11.Bası, İstanbul, 2000; Cumhuriyet

Ancak çalışmamızın kapsamını genişletmemek amacıyla bu ilkelere burada yer verilmemiştir. Aşağıda vergi yargılamasında duruşmaya ilişkin temel ilkelerden; sözlülük, iddia ve savunmaya bağlılık, aleniyet, uyumsuzluğun ve delillerin açıklanmaya sağlanması ve silahların eşitliği ilkeleri ele alınmaktadır.

A. SÖZLÜLÜK

Duruşmada, sözlülük ilkesi geçerlidir.

Zira, idari yargılamada ve vergi yargılamasında duruşma, tarafların mahkeme heyeti önünde iddia ve savunmalarını sözlü olarak belirtmeleridir¹⁰³.

Yazılılık ilkesinin egemen olduğu Vergi Yargılaması Hukuku'nda mevcut düzenlemeler çerçevesinde duruşma istisnai bir nitelik arz etmekte¹⁰⁴, ancak tarafların talebine ve/veya yargı merciin kararına bağlı olarak gerekli görülen hallerde yapılmaktadır.

B. İDDİA VE SAVUNMAYA BAĞLILIK

Duruşma yapılması halinde, esas olarak dava dilekçesi ve savunmada ileri sürülen sebep ve deliller sözlü olarak açıklanır ve tartışılır¹⁰⁵. Duruşmada iddia ve savunmanın genişletilip genişletilemeyeceği konusunda, mülga 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 79'uncu maddesinde tarafların duruşmada dilekçe ve savunmalarında ileri sürdükleri sebep ve delilleri tartışabilecekleri yolunda hüküm mevcut iken, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bu konuda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır¹⁰⁶.

Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılamasında iddia ve savunmaya bağlılık yönündeki ilkenin katı bir şekilde uygulanamayacağı, gerek uyumsuzluğun maddi yapısı gerekse hukukî değerlendirmesi ile ilgili olarak yeni unsurların duruşmada ileri sürülmesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁷. Ayrıca dilekçe ve savunmalarla birlikte verilemeyen belgeler de duruşma sırasında verilebilir¹⁰⁸. Re'sen araştırma ilkesi uyarınca davayı çözümlenecek yargı yerinin kendiliğinden araştırabileceği konularda ve özellikle kamu düzenini ilgilendiren görev, yetki, süre gibi hususlarda gerekli bilgi ve belgeler, iddia ve savunmalar ileri sürülebilir¹⁰⁹. Böylece, örneğin, taraflardan biri yargı yerinin görevli olmadığına ilişkin itirazını duruşma sırasında dermeyeran edebilecek tir. Bu serbestinin sınırı dilekçe ve savunmaların sonuç ve talep kısmında yer

ŞAHİN, Ceza Muhakemesinde İspat (Delillerin Doğrudan Doğrualığı İlkesi), Ankara, Yetkin Yayınları, 2001, s.258-259.

¹⁰³ Cengiz DİRDİMAN, İdari Yargının Genel Esasları, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004, s.143.

¹⁰⁴ Danıştay 8. Dairesi tarafından verilen 2000/3916 Esas, 2001/22 Karar Sayılı, 11.01.2001 Tarihli Kararda, duruşmanın idari yargılamada yazılılık ve belge üzerinden inceleme ilkesini ortadan kaldırmadığı belirtilmiştir. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

¹⁰⁵ Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, 4.Bası, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009, s.445.

¹⁰⁶ HONDU, Duruşma, s.9.

¹⁰⁷ ÖZBALCI, s.374; ERKUT, s.230.

¹⁰⁸ CANDAN, s.579.

¹⁰⁹ HONDU, Duruşma, s.9.

alan hususların, bu çerçevede dava konusu ve müddeabih miktarının genişletilmesi veya değiştirilmesinin kural olarak mümkün olmamasıdır¹¹⁰.

C. ALENİYET

Duruşmanın aleni olması gerektiği yönündeki kural ve bu kuralın istisnaları İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirlenmiştir:

Duruşmalar, kural olarak açık şekilde yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı haller bakımından bu kuraldan uzaklaşılmıştır. Bu hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır.

Bu kural ve kuralın istisnası, Anayasa'nın 141'inci maddesi ile paralel şekilde düzenlenmiştir. "Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması" kenarbaşlıklı 141'inci maddenin ilk fıkrasına göre, "Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir". İdari Yargılama Usulü Kanunu düzenlemesinden farklı olarak, Anayasa'nın 141'inci maddesinde yer alan "kesin olarak" ibaresiyle hâkimin bu konudaki takdir yetkisinin sınırlandığı görölmektedir. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi de duruşmaların maddede sayılan belli istisnalar haricinde ("genel ahlak, kamu düzeni, ulusal güvenlik, küçüklerin korunması, özel hayatın gizliliği") açık ve saydam bir şekilde yapılmasını gerektirmektedir.

D. UYUşMAZLIğIN VE DELİLLERİN AÇIKLANMASININ SAğLANMASI

Vergi Yargılaması Hukuku'nda duruşmanın temel amacı ve işlevi, uyuşmazlığa ilişkin olgu ve olayların, iddia ve savunmaların dayanaklarının, davanın taraflarınca açıklanması, aydınlatılmasıdır. Bu suretle, duruşma, hem yargılama taraflarını tatmin eden, hem de hâkimin davaya ilişkin kanaatini oluşturmasına yardımcı olan bir yargılama evresidir.

Duruşmada tarafların uyuşmazlığı ve iddia ve/veya savunmalarını açıklarken, delillerini ispatlama yönünde bir çabalarının bulunması ve duruşmada ortaya çıkan durumların, öne sürölen beyanların, hatta tarafların jest ve mimiklerinin hâkimin vicdanî kanaatini ve bu bağlamda kararını etkilemesi mümkündür. Ancak duruşmada ortaya çıkan durumların, yerindelik denetiminin aracı olarak kullanılmaması gerekir. Danıştay 8.Dairesi'nin kararında bu noktaya işaret edilmiş, ifade ve temsil yeteneği yetersiz bulunarak polis okulu öğrenci adaylığına kabul edilmeyen davacının duruşma sırasındaki konuşmasına, görünüme ve davranışlarına bakılarak idarî işlemde sözü edilen konularda yetersizliğinin bulunmadığı kanısına varılmasının, idarî yargılamada ayrıksı nitelikte olan duruşmadan beklenen amacın dışına çıkılması sonucunu doğurduğu, idare mahkemesinin kararının yerindelik denetimi niteliğinde bir karar olduğu ve idarî yargılamada yazılı yargılama usulüne aykırı olduğu belirtilmiřtir¹¹¹.

¹¹⁰ HONDU, Duruşma, s.9.

¹¹¹ Dş.8.D., E.2000/3916, K.2001/22, K.T. 11.01.2001. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 20.03.2010.

E. SİLAHLARIN EŞİTLİĞİ

Hâkimler tüm yargılama boyunca olduğu gibi duruşma sırasında da taraflılık ve ayrımcılıktan kaçınmalı, taraflar arasındaki dengeyi koruyup, tarafların adil bir biçimde dinlenmesini sağlayarak eşit muamele etmelidirler. Bu husus, T.C. Anayasası'smm 36'ncı maddesi ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde yer alan "adil yargılanma ilkesi"nin bir gereğidir. Anayasa Mahkemesi, "silahların eşitliği" ilkesini, adil yargılanma hakkının ulusalüstü düzeyde genel kabul görmüş ölçütleri arasında önemli yer tutan; davanın tarafları arasında yargılama sırasında usûl hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngören, diğer bir deyişle davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılan bir ilke olarak tanımlamaktadır¹¹².

Mevcut uygulamada, vergi yargılamasında duruşmalarda tanık ifadelerinin dinlenmesinin kabul edilmediğini belirtmiştik. Tanık ifadelerinin idarî aşamada alınıp vergi tarihine esas alınarak yargılama aşamasında da delil olarak kabul görmesi, ancak yargılama sırasında tanık dinlenememesi kanımızca adil yargılanma ilkesine, özellikle silahların eşitliği ilkesine aykırıdır. Zira vergi idaresi, yargılamanın bir tarafıdır. Tanık ifadelerinin alınması, değerlendirilmesi ve vergi tarihine dayanarak alınması sürecinde yargılamanın diğer tarafı olan yükümlünün bu süreci izleme, ifadelerin usûlüne uygun ve güvenilir bir şekilde alınıp alınmadığını takip etme, gerektiğinde sürece itiraz etme, müdahalede bulunma olanağı bulunmamaktadır. Oysa yargılama aşamasında tanık dinlenmesi halinde, yükümlünün izleme, itiraz etme ve yargı organından müdahalede bulunmasını talep etme olanakları mevcuttur. Yükümlünün, tanık çağırarak, tanıklara yargılamanın diğer tarafı olan vergi idaresi ile aynı şartlara sahip olarak soru sormak veya sordurmak haklarının bulunması, silahların eşitliği ilkesinin bir gereğidir¹¹³.

SONUÇ

Hâkimin vicdanî kanaatinin oluşmasına yardımcı olan önemli bir yargılama evresi olarak nitelendirilebilecek duruşma, yazılı yargılama usûlünün benimsendiği vergi yargılamasında çalışmamızda ayrıntılı olarak ele aldığımız belli koşulların varlığı halinde tarafların talebine ve/veya ilgili yargı yerince re'sen verilen karara bağlı olarak yapılabilmektedir.

Uyuşmazlığın dayandığı maddi olgu ve olayların aydınlatılmasını, tarafların iddia ve savunmalarını sözlü olarak ileri sürmelerini sağlayan duruşma, vergi yargılamasında gerekli etkinliği haiz bulunmamaktadır.

¹¹² Anayasa Mahkemesi, E. 2001/216, K.2004/120, T.02.12.2004, R.G.:21.10.2005; Billur YALTI, "Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36-İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır", Vergi Dünyası, Ocak 2007, S:305, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4552>, dn.11.

¹¹³ FEYZİOĞLU, bu hususu ceza yargılaması açısından "Tanık çağırarak, iddia makamı tarafından çağırılan tanıklara, iddia makamı ile aynı şartlara sahip olarak soru sormak veya sordurmak da dürüst muhakemenin (adil yargılamanın) içeriğinde yer almaktadır" ifadesiyle dile getirmektedir. Metin FEYZİOĞLU, Tanıklık ve Dürüst Muhakeme, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998, s. 1.

İdari yargılamada ve vergi yargılamasında, duruşmanın zapta geçirilmesi/tutanağa bağlanması konusunda kanunî bir zorunluluk bulunmaması dolayısıyla bu husus hâkimlerin takdirlerine bırakılmış durumdadır. Bu durum, öncelikle kurumun ciddiyetini azaltmaktadır. Bunun yanında, davanın taraflarının, duruşmadaki verilerin usûlüne uygun ve doğru bir şekilde kaydedildiğini gözlemleyememeleri nedeniyle adil yargılanma hakları zedelenmektedir. Bir diğer sonuç ise, duruşmanın içeriğinin ve usûlüne uygun olarak yapıp yapılmadığının, üst derece mahkemesi tarafından denetlenememesidir.

Danıştay'ın birçok kararında, yazılı yargılama usûlünün esas alınması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde, tanıklık konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılmamış olması nedeniyle vergi yargılamasında tanık dinlenemeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Oysa, yargılama usûlünün yazılılığı tanık dinlenmesine engel değildir, zira tarafların talebi üzerine veya yargı yerinin gerekli görmesi üzerine "duruşma" yapılması kabul edilmiştir. Ayrıca, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun "ilgili" hükümleri uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinde ise, madde hükmünde belirtilen sınırlamalar çerçevesinde tanık ifadeleri delil olarak kabul edilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'inci fıkrasındaki atfın, çalışmamızda gerekçelerini belirttiğimiz üzere "vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile doğrudan ilgili" hüküm içeren Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesini de kapsadığı; bu maddede tanık ifadeleri delil olarak kabul edildiğinden, vergi yargılamasında tanık dinlenmesinin mümkün bulunduğu, bu nedenle aksi yöndeki uygulamanın hatalı olduğu görüşüdeyiz.

Tanık ifadelerinin vergi tarhına dayanak alınması kabul edilirken, vergi mahkemesince tanık dinlenmemesi isabetli olmayıp, adil yargılanma hakkının bir ölçütü olan "silahların eşitliği ilkesi"ne aykırıdır. Zira vergi idaresi, yargılamanın bir tarafıdır. Tanık ifadelerinin idari aşamada alınması, değerlendirilmesi ve vergi tarhına dayanak edilmesi sürecinde yargılamanın diğer tarafı olan yükümlünün bu süreci izleme, ifadelerin usûlüne uygun ve güvenilir bir şekilde alınıp alınmadığını takip etme, gerektiğinde sürece itiraz etme, müdahalede bulunma olanağı bulunmamaktadır. Oysa yargılama aşamasında tanık dinlenmesi halinde; yükümlünün izleme, gerektiğinde itiraz etme ve yargı organından müdahalede bulunmasını talep etme olanakları mevcuttur. Silahların eşitliği ilkesinin gereği olarak, tanıkların çağırılması, onlara soru sordurulması hususlarında yargılamanın iki tarafının (yükümlünün ve idarenin) eşit şartlara tabi olması gerekir.

Vergi yargılamasında tanık dinlenmemesi yönündeki yanlış tutum, uygulamada taraflarca 3.kişilerin ifadelerinin noter aracılığıyla tespit ettirilerek dosyaya konulması ile aşılmaya çalışılmaktadır.

Mevcut hukuk kuralları çerçevesinde yargı yerinde tanık dinlenmesinin mümkün olduğunu ancak, Danıştay'ın yaklaşımı ve konunun bir sisteme oturtulması gereği nazara alındığında, vergi yargılamasında tanıkların dinlenmesine ilişkin kuralların İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz.

Duruşma müessesesi, üstlenmesi gereken işlevleri yerine getiremediği durumda, usul ekonomisi ve tarafların makul sürede yargılanma hakları açısından olumsuz bir etki yaratacaktır.

Bu nedenle, duruşmaların basit bir usulî kesit gibi değerlendirilmeyerek, davadaki iddia ve savunmaların, yargılama konusu uyumsuzluğun açıklığa kavuşturulmaya çabaladığı aktif bir yargılama evresi haline gelmesi gerekmektedir. Bu konuda gerekli bilinç, hem kanun koyucuya, hem de hâkimlere ve yargılamanın taraflarına düşmektedir.

KAYNAKÇA

AKSOY, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2.Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.

ASLAN, Zehreddin: "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", **İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:23-24 (Ekim 2000-Mart 2001).

BAKER, Philip: "Taxation and the Convention on Human Rights", **European Taxation**, c.40, Ağustos 2000.

BAYRAKLI, H.Hüseyin: **Vergi Yargılaması Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, Afyon, 1998.

CANDAN, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

DERDİMAN, Cengiz: **İdari Yargının Genel Esasları**, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004.

DOĞRUSÖZ, Bumin: "Vergi Yargısında Duruşma", **Referans Gazetesi**, 21.05.2009 tarihli Makale, [http:// www.bumindogrusoaz.com/](http://www.bumindogrusoaz.com/) (Çevrimiçi), 12.11.2009.

DOĞRUSÖZ, Ezhan: "Vergi Yargısında Duruşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:144, Eylül 2000, s.(147-162).

ERKUT, Celâl: "İ.Y.U.K Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usulî Değişiklikler", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C: LI, S:1-4.

ERTANHAN, Mesut: **Medeni Yargılama Hukukunda Tanık ve Tanıklık**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.

FEYZİOĞLU, Metin: **Tanıklık ve Dürüst Muhakeme**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998, s.1.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Yönetmelik Yargı**, 29.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; GÖLCÜKLÜ, A.Feyyaz: **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 6.Bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005.

GÜNDAY, Malik: "Vergi Yargılamasında Duruşma ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:251, Ağustos 2009, s.(97-105).

GÜNEŞ, Gülşen: "Vergi Hukukunda Deliller", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LI, Sayılar: 1-4.

HONDU, Selçuk: "İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması" (Duruşma), **Danıştay Dergisi**, Sayı:89, Ankara, 1995, s.(3-16).

HONDU, Selçuk: "İdari Yargılama Usulünde Tanık" (Tanık), **I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Ankara, 1990.

İNCEOĞLU, Sibel: **Yargı Bağımsızlığı ve Yargıya Güven Ekseninde Hâkimin Davranış İlkeleri**, İstanbul, Beta Yayınları, 2008.

İNCEOĞLU, Sibel: **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, İstanbul, Beta Yayınları, 2002.

KANETİ, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4.Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf; **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi (Delil Sistemi)**, 2.Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir, 1997.

KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması (Tanık Beyanı), **Prof. Şükrü POSTACIOĞLU'na Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:81, İzmir, 1997.

KELECİOĞLU, Aykut: "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:9, S:100

KIZILO, Şükrü; KIZILO, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11.Bs., İstanbul, Yaklaşım Yayınları, 2006.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim: **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982.

KUNTER, Nurullah; YENİSEY, Feridun: **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 11.Bası, İstanbul, 2000.

KUMRULU, Ahmet: **Vergi Yargılaması Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara, 1989.

KURU, Baki; ARSLAN, Ramazan; YILMAZ, Ejder: **Medenî Usul Hukuku**, 20. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

LADEWIG, Hans-Meyer: "Adil Yargılanma Hakkı-II", Çev. Hakan HAKERİ, **Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku**, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2004.

MUTLUER, Kâmil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

OKTAR, Ateş: **Vergi Hukuku**, 4.Bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009.

ONAR, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C.III, 3.Baskı, İstanbul, 1966.

ÖNCEL, Muallâ; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, 18.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

ÖZAY, İl Han: **Günüşünde Yönetim II-Yargısal Koruma**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

ÖZBALCI, Yılmaz: **Vergi Davaları**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2001.

PEKCANITEZ, Hakan; ATALAY, Oğuz; ÖZEKES, Muhammet: **Medenî Usûl Hukuku**, 7.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008.

SABAN, Nihal: **Vergi Hukuku**, 5.Bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2009.

ŞAHİN, Cumhur: **Ceza Muhakemesinde İspat (Delillerin Doğrudan Doğruyalığı İlkesi)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001.

YALTI, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları (Haklar)**, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.

YALTI, Billur: “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2007, S.227, s.(7-20).

YALTI, Billur: “Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36- İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır” (Adil Yargılanma Hakkı), **Vergi Dünyası**, Ocak 2007, S:305.

YILMAZ, Ejder: Noterlik İşlemlerinin Hukuk Davalarındaki ve İcra-İflas Takiplerindeki Önemi, **Noterlik Hukuku Sempozyumu I, II**, NOTEV, Ankara 1997, (s.41-62).

YÜCE, Mehmet: **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.echr.coe.int>

<http://www.vergidunyasi.com.tr>

<http://www.hukukturk.com.tr>