

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TANIK BEYANI

TEZİ YAZAN

Furkan KIRPIK

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Sami Doğru

Jüri Üyesi: Doç Dr. Hakan Albayrak (Çukurova Üniversitesi)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MERSİN / MAYIS 2023

ONAY SAYFASI

TÜRKİYE CUMHURİYETİ ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

2021003015 numaralı öğrencimiz olan **Furkan KIRPIK** tarafından hazırlanan “**TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TANIK BEYANI**” başlıklı bu tez çalışması jürilerimiz tarafından **OY BİRLİĞİ** ile **KAMU HUKUKU** Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

İmzalı evrakın aslı Enstitü Müdürlüğündedir.

Asıl Üye-Üniv. İçi-Tez Danışmanı-Jüri Başkanı: Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN

İmzalı evrakın aslı Enstitü Müdürlüğündedir.

Asıl Üye-Üniv. İçi-Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Sami DOĞRU

İmzalı evrakın aslı Enstitü Müdürlüğündedir.

Asıl Üye-Üniv. Dışı Jüri Üyesi: Doç. Dr. Hakan ALBAYRAK
(Çukurova Üniversitesi)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

İmzalı evrakın aslı Enstitü Müdürlüğündedir.

30/05/2023

Prof. Dr. Murat Koç

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’ndaki hükümlere tabidir.

İTHAF

*Beni her daim destekleyen kıymetli
annem, babam ve kardeşime...*

ETİK BEYANI

Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

30.05.2023

Furkan KIRPIK

TEŞEKKÜR

Tez konusunu belirlememde ve tez çalışmam sırasında fikir, bilgi ve tecrübeleri ile bana kılavuzluk eden meslek üstadım ve saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN'e şükranlarımı ve teşekkürlerimi sunarım. Tez yazım sürecinde benden desteğini sakınmayan canım annem Layike KIRPIK'a değerli babam Mustafa Akın KIRPIK'a, maddi ve manevi her türlü desteği benden esirgemeyen ve yüksek lisansa başlama konusunda yol gösteren kardeşim hukukçu Öğr. Gör. Cihan KIRPIK'a teşekkürü bir borç bilirim. Değınmeden geçemeyeceğim yüksek lisansta seminer dersini aldığım ve derslerde tez yazımı konusunda sorduğum sorulara sabırla bir şekilde özenle cevap veren ve tez savunma jüri üyeliğini yaparak beni onurlandıran Dr. Öğr. Üyesi Sami DOĞRU'ya teşekkür eder saygılarımı sunarım. Ayrıca diğler tez savunma jüri üyeliğini teklifini geri çevirmeyen mezun olduğum Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesinde Medeni Usul Hukuku ve İcra ve İflas Hukuku derslerini zevkle ve merakla dinlediğim, derslerinde dile getirdiğı "hukuk mantık işidir" sözünü her hukuki konuda hafızama yerleştiren değerli hocam Doç. Dr. Hakan ALBAYRAK'a şükranlarımı sunarım.

Yine yüksek lisansta dersini aldığım hem hukuki bilgisiyle hem de hayat tecrübesiyle önümü aydınlatan Prof. Dr. Mustafa Tefvik ODMAN'a ve güvenlik tedbirleri dersini aldığım yazdığımız ödevlerde ve yazacağımız tezlerde yorum yapmamız gerektiğini, kendi düşüncelerimizi ifade etmemiz gerektiğini ısrarla dile getiren ve bu sözünün tez yazarken aklıma sıkça geldiğı Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Vedat DİLBEROĞLU'na saygılarımı sunarım. Son olarak değerli amcam Prof. Dr. Cevdet KIRPIK'a desteğini benden esirgemediğı ve tüm zorluklara rağmen çalışarak, emek harcayarak ailemizden birinin akademik çalışma yapabileceğini gösterdiğı için teşekkür ederim. Ayrıca bu süreçte Çağ Üniversitesi Kütüphanesi çalışanlarına sabırlı ve ilgili davranışlarından ötürü teşekkür eder, bu çalışmamın bütün ilgililere faydalı olmasını en samimi duygularıyla temenni ederim.

30.05.2023

Furkan KIRPIK

ÖZ

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TANIK BEYANI

Furkan KIRPIK

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ali Volkan ÖZGÜVEN

Mayıs 2023, 168 sayfa

Çalışmanın konusunu, “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı” oluşturmaktadır.

Çalışma iki ana bölümden oluşmaktadır. “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İspat ve Delil Sistemi” başlıklı ilk bölümünde konunun genel çerçevesinden bahsedilecek akabinde vergi hukukunda ispat kavramı açıklanacaktır. Ardından vergi yargılaması hukukunda delil konusu anlatılacaktır. Bu anlatımlardan sonra Türk vergi yargılaması hukukunda delil çeşitleri üst başlığı altında vergi mükellefleri nezdinde oluşan deliller, vergi idaresi nezdinde oluşan deliller ve son olarak yargı bünyesinde oluşan delillere değinilecektir. Yargı bünyesinde oluşan deliller başlığı altında keşif, bilirkişi ve çalışma bakımından önem arz eden tanık beyanı delili açıklanacaktır.

Çalışmanın asıl konusunu oluşturan “Türk Vergi Yargılamasında Tanık” başlıklı ikinci bölümünde ise öncelikle tanık, tanıklık ve tanık beyanı kavramlarının neyi ifade ettiği açıklanacaktır. Akabinde sırasıyla tarihsel süreçte tanık beyanı, Türk hukukunda tanık, vergi hukukunda tanık ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’nun uygulanacağı haller konuları ele alınacaktır. Ardından sırasıyla vergi hukuku mevzuatında tanık beyanı, vergi hukukunda tanık beyanının geçerlilik koşulları, vergi yargılamasında tanık beyanına başvurulması, vergi yargısında tanığın dinlenebilmesi için ihtiyaç olan duruşma kurumu, yazılı yargılama ilkesinin vergi yargılaması aşamasında tanık beyanlarının alınmasına mâni olup olmaması, vergi yargısında tanık beyanının gereklilik sebepleri konuları anlatılacaktır. Son olarak karşılaştırmalı hukukta tanık beyanından bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, yargılama, yargılama hukuku, vergi yargılaması, tanık, tanık beyanı, İYUK madde 31, VUK madde 3/B-2, duruşma, delil, ispat, takdiri delil, re’sen araştırma ilkesi, yazılılık ilkesi, karşılaştırmalı vergi hukukunda tanık beyanı.

ABSTRACT

WITNESS STATEMENT IN TURKISH TAX PROCEEDINGS LAW

Furkan KIRPIK

Master's Thesis, Depermant of Public Law

Thesis Supervisor: Dr. Ali Volkan ÖZGÜVEN

May 2023, 168 Page

The subject of the study is "Witness Statement in Turkish Tax Proceedings Law". The study consists of two main parts. In the first part titled "Proof and Evidence System in Turkish Tax Judgment Law", the general framework of the subject will be mentioned, and then the concept of proof in tax law will be explained. Then, the subject of evidence in tax jurisdiction will be explained. After these explanations, under the heading of types of evidence in Turkish tax jurisdiction, the evidences before taxpayers, the evidences before tax administration and finally the evidences within the judiciary will be mentioned. Witness statement evidence, which is important in terms of discovery, expert witness and work, will be explained under the title of evidences formed within the judiciary.

In the second part titled "Witness in Turkish Tax Trial", which is the main subject of the study, first of all, what the concepts of witness, testimony and witness statement mean will be explained. Subsequently, the witness statement in the historical process, the witness in Turkish law, the witness in tax law and the cases in which the Law of Civil Procedure and the Tax Procedure Law will be applied will be discussed respectively. Then, respectively, witness statement in tax law legislation, validity conditions of witness statement in tax law, application of witness statement in tax jurisdiction, hearing institution needed for hearing witness in tax jurisdiction, whether the principle of written trial prevents taking witness statements in tax jurisdiction, reasons for necessity of witness statement in tax jurisdiction. will be explained. Finally, the statement of witnesses in comparative law will be mentioned.

Keywords: Tax, trial, trial law, tax trial, witness, witness statement, İYUK article 31, VUK article 3/B-2, trial, evidence, proof, discretionary evidence, ex officio investigation principle, written principle, witness statement in comparative tax law.

İÇİNDEKİLER

KAPAK.....	i
ONAY SAYFASI.....	ii
İTHAF	iii
ETİK BEYANI.....	iv
TEŞEKKÜR.....	v
ÖZ	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR.....	xii
EKLER LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL SİSTEMİ

1.1. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İspat ve Delil	4
1.1.1. Genel Çerçeve	4
1.1.2. Vergi Hukukunda İspat	6
1.1.3. Vergi Yargılaması Hukukunda Delil.....	9
1.1.3.1. Delil Kavramı.....	9
1.1.3.2. Delilin Niteliği	10
1.1.3.3. Delilin Kaynağı.....	11
1.1.3.4. Delilin İçeriği	11
1.1.3.5. Delil Aracı.....	11
1.1.3.6. Delillerin Özellikleri	12
1.1.3.6.1. Gerçekçi Olmak	12
1.1.3.6.2. Akılcı Olmak.....	13
1.1.3.6.3. Vakayı Temsil Etmek	13
1.1.3.6.4. Deliller İspat Açısından Önemli Olmalıdır.....	14
1.1.3.6.5. Kanuna Aykırı Olmamak.....	15
1.1.3.6.6. Müşterek Olmak.....	15
1.1.3.7. Delil Sistemleri	16

1.1.3.7.1. Kanuni Delil Sistemi.....	16
1.1.3.7.2. Takdiri Delil Sistemi (Serbest Delil Sistemi)	17
1.1.3.8. Vergi Yargılaması Hukukunun Delillere İlişkin İlkeleri	19
1.1.3.8.1. Genel Açıklama	19
1.1.3.8.2. Re'sen Araştırma İlkesi	19
1.1.3.8.3. Hukuk Devleti İlkesi.....	21
1.1.3.8.4. Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi.....	23
1.1.3.8.5. Yazılılık İlkesi	24
1.1.3.8.6. Delil Serbestisi İlkesi.....	27
1.1.3.8.7. Vergilerin Yasallığı İlkesi (Temsilsiz Vergi Olmaz)	28
1.1.3.8.8. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	31
1.2. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Çeşitleri	32
1.2.1. Genel Açıklama.....	32
1.2.2. Vergi Mükellefleri Nezdinde Oluşan Deliller.....	33
1.2.2.1. Beyanname Verme.....	33
1.2.2.2. Bildirimler.....	35
1.2.2.3. Defter Tutma.....	36
1.2.2.4. Belgeler	39
1.2.2.5. Özel Sözleşmeler	41
1.2.3. Vergi İdaresi Nezdinde Oluşan Deliller.....	43
1.2.3.1. Vergi İnceleme Tutanakları	45
1.2.3.2. Yoklama Fişleri	46
1.2.3.3. Bilgi Toplama Tutanakları.....	48
1.2.4. Yargı Bünyesinde Oluşan Deliller	50
1.2.4.1. Keşif	50
1.2.4.2. Bilirkişi.....	51
1.2.4.3. Tanık Beyanı	53

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA TANIK

2.1. Tanık, Tanıklık ve Tanık Beyanı Kavramları.....	55
2.2. Tarihsel Süreçte Tanık Beyanı	56
2.3. Türk Hukukunda Tanık	59

2.4. Vergi Hukukunda Tanık.....	62
2.5. Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller İYUK m. 31.....	66
2.6. Vergi Hukuku Mevzuatında Tanık Beyanı.....	68
2.6.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Yer Bulan Düzenlemeler.....	69
2.6.2. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-2 Hükmü.....	69
2.7. Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Geçerlilik Koşulları.....	73
2.7.1. Tanığın Vergiyi Ortaya Çıkaran Vaka ile Alakasının Doğal Olması.....	73
2.7.2. Tanığın Vergiyi Ortaya Çıkaran Vaka ile Alakasının Açık Olması.....	76
2.7.3. Tanık Beyanı Hakkında Danıştay İçtihatlarıyla Geliştirilen Geçerlilik Koşulları.....	77
2.7.4. Tanık Beyanlarında Teşmil Uygulaması ve Danıştay Tarafından Ortaya Koyulan Geçerlilik Şartları.....	80
2.8. Vergi Yargılamasında Tanık Beyanına Başvurulması.....	81
2.8.1. Tanık Beyanına Vergilendirme Evresinde Başvurulması.....	81
2.8.2. Yargılama Evresinde Tanık Beyanına Müracaat Edilmesi.....	83
2.8.2.1. Delil Tespiti Suretiyle Tanık Beyanlarının Alınması.....	88
2.8.2.2. Vergi Yargısında Keşif Sırasında Tanık Dinlenilmesi.....	93
2.8.2.3. Noter Nezdinde Alınan Tanık Beyanının Vergi Yargısında Geçerliliği.....	94
2.8.3. Vergi Yargısında Tanığın Dinlenebilmesi için İhtiyaç Olan Duruşma Kurumu.....	98
2.8.3.1. Duruşmanın Gerçekleştirilmesi.....	98
2.8.3.2. Tarafların İstemi Üstüne Duruşma Gerçekleştirilebilecek Durumlar.....	99
2.8.3.3. Re'sen Duruşma Gerçekleştirilmesi.....	101
2.8.3.4. Vergi Yargılamasında Duruşma Gerçekleştirilen Davalarda Tanık Beyanına Başvurulması.....	101
2.8.3.5. Duruşma Esnasında Tanık Beyanına Müracaat Edilebilmesi İçin Gerekli Olan Yasal Düzenleme.....	105
2.8.4. Yazılı Yargılama İlkesinin Vergi Yargılaması Aşamasında Tanık Beyanlarının Alınmasına Mâni Olup Olmaması.....	105
2.8.5. Vergi Yargısında Tanık Beyanının Gereklilik Sebepleri.....	108
2.9. Karşılaştırmalı Hukukta Tanık Beyanı.....	111

2.9.1. Avrupa Birliğine Üye Olan Bazı Ülkelerin Yasalarında Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı	111
2.9.1.1. Almanya'da Vergi Yargılaması Düzeni	112
2.9.1.1.1. Almanya Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı	114
2.9.1.2. İngiltere'de Vergi Yargılaması Düzeni.....	116
2.9.1.2.1. İngiltere Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı	118
2.9.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı Hakkındaki Yaklaşımı	119
SONUÇ	123
KAYNAKÇA	126
EKLER	152

KISALTMALAR

AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	: Abgabenordnung (Vergi Yasası)
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
CMK	: 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
E.	: Esas No
ed.	: Editör
e.t.	: Erişim Tarihi
FGO	: Finanzgerichtsordnung (Vergi Mahkemeleri Yasası)
GVK	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HMK	: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HMRC	: HM Revenue and Customs (İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi)
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
hzl.	: Hazırlayan
İYUK	: 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: sayfa
S.	: Sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
T.	: Tarih
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

EKLER LİSTESİ

Ek-A. Etik Kurul Onay Belgesi	152
EK B. Tez Etik Kurulu İzin İstek Yazısı	154
EK C. Etik Kurul Kararı	155

GİRİŞ

Ekonomik yaşantının devamlı bir değişim içinde olması sebebiyle bu değişimi yakalayabilmek için vergi yasalarında sürekli olarak yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi yasalarında az aralıklarla genellikle ayrıntılı şekilde düşünülmeden yapılan değişiklikler uygulamada vergi yasalarını kavramayı zorlaştırmaktadır. Bu husus vergi yükümlülerinin ve vergi idaresinin bazı hatalar yapmasına sebebiyet vermektedir. Buna ek olarak vergi yasaları maliye memurlarınca, hazineye daha fazla gelir sağlama fikriyle dar manada yorumlanabilmektedir. Vergi yükümlüleri ise az veya hiç vergi vermemek niyeti içinde olabilmektedir.

Vergi hukuku ilişkisinin bir tarafını oluşturan vergi mükellefleri ve diğer tarafını oluşturan vergi idaresinin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi için yargı mercilerinin kararlarına ihtiyaç bulunmaktadır. Yargı mercileri karar verirken yargılama eylemi gerçekleştirmektedirler. Yargılama eylemi ilke olarak üç sūjeyi içermektedir. Bu sūjeler davacı, davalı ve yargılama mercidir. Söz konusu üç sūje arasındaki ortaya çıkan ortaklaşa eylemi yargılama hukuku irdelemektedir. Yargılama ifadesi, burada geniş anlamı ile kastedilmektedir. Zira “dar anlamda yargılama”, yargılama mercinin eylemini içermektedir. Geniş anlamda yargılama ise diğer sūjelerin eylemlerini de bünyesinde barındıran geniş çerçeveli bir kavramdır. Bunun neticesi olarak, bir kül şeklinde yargılama eylemini konu alan hukuk dalına yargılama hukuku adı verilmektedir.

İdari yargılama, yargılama hukukunun dallarından biridir. İdarenin idari işlem ve eylemlerinden ortaya çıkan ihtilafları incelemektedir. İdari yargılamada vergi ihtilaflarının incelenmesi önemli bir yere sahiptir. Vergi ihtilaflarını konu alan yargılama hukuku dalına “vergi yargılaması hukuku” ismi verilmektedir.

Vergi yargılaması hukukunun amacı, gerçeği tespit ederek adaleti sağlamaktır. Vergi yargılaması hukukunda gerçeğe ulaşmak için “takdiri delil sistemi”, “re’sen araştırma” ve “delil serbestisi ilkeleri” benimsenmiştir. Ancak söz konusu bu delil sisteminin, vergi yargılaması hukukunun vasfından kaynaklanan bazı sınırlamaları mevcuttur.

Vergi yargılaması, idari yargı içerisinde düzenleme altına alınmış olması ve farklı bir yargı usul yasasının mevcut olmaması sebebiyle, genel olarak idari yargılama yöntemi maddelerine tabi bulunsa da 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nun

atfıyla 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda kabul edilen "delil", "keşif", "bilirkişi" gibi kanıt vasıtalarından vergi yargılamasında faydalanabilmesi olanağı getirilmiştir. Bundan başka, vergi ihtilaflarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yargılama ile alakalı maddelerinin de geçerli bulunduğu belirtilmiştir.

213 sayılı VUK'un "vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesinde vergiyi ortaya çıkararak vakanın, asıl durumunun saptanabilmesi maksadıyla yemin kanıtı dışında her çeşit kanıtın kabul gördüğü düzenlenmiştir. Bu maddenin devam eden cümlesinde, vergiyi ortaya çıkararak vakayla alakası doğal ve açık olmayan "tanık beyanının" kanıtlama aracı şeklinde ele alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergiyi ortaya çıkararak vakayla alakası doğal ve açık bulunan şahısların tanıklık yapabileceği ifade edilmiştir. Yani ilgisi tabii ve açık olmayan kişilerin şahitliği geçerli kabul edilmeyeceği vurgulanmıştır. VUK'un 3. maddesine göre vergi yargısında, tanık beyanına kısıtlı olarak delil vasfı verilmiş olmasına rağmen, vergi yargılamasında duruşma esnasında tanık dinlenemeyeceğine yönelik kararlar verilmesi öğretide görüş farklılıkları meydana getirmiştir.

Buna ilişkin olarak VUK'un mükerrer 378. maddesinde, vergi mahkemelerinde gerçekleştirilecek duruşmalarda, sav ve müdafaanın lazım getirdiği durumlarda, vergi mahkemesi tarafından vergi davasına konu olan vergi tarhiyatının dayanağı olan vergi incelemesini icra etmiş olan vergi inceleme elemanları ile vergi yükümlüsünün duruşma sırasında hazır ettiği muhasebecisini ya da mali müşavirinin dinlenebileceğini hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme rağmen uygulamada, hâkimin vicdani kanaatinin meydana gelmesi bakımından duruşma esnasında davanın taraflarının belirteceği tanıkların da beyanlarına başvurulmasına gerek olduğu görülmektedir. Buna ek olarak, vergi yargılamasında duruşmada, duruşma zaptının tutulması ile ilgili olarak yasal bir düzenlemenin mevcut olmaması nedeniyle, tanık dinlense bile tanık ifadelerinin yazıya geçirilmesi konusunda sıkıntıların yaşanması mümkündür. Uygulamadaki bu sorunları gidermek için vergi yargılamasında duruşma usulü ve tanık dinleme hususunda anlaşılır, şüpheye yer bırakmayacak yasal bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, vergilendirme evresinde yasada belirtilen şartlar ile delil olarak kabul edilen tanık beyanının Türk vergi yargılaması hukukunda duruşma sırasında başvurulup başvurulmayacağı tartışmasına olumlu yönde çözüm getirmektir. Bu kapsamda, tanık beyanı kavramı vergi yargılaması hukuku bağlamında ele alınacak ve yargı kararları çevresinde incelenecektir.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İspat ve Delil Sistemi” başlıklı ilk bölümünde, konunun genel çerçevesinden bahsedilecek akabinde vergi hukukunda ispat kavramı açıklanacaktır. Ardından vergi yargılaması hukukunda delil üst başlığı altında delil kavramı, delilin niteliği, delilin kaynağı, delilin içeriği, delil aracı ve delillerin özelliklerinden bahsedilecektir. Daha sonrasında sırasıyla delil sistemleri, vergi yargılaması hukukunun delillere ilişkin ilkeleri ele alınacaktır. Bu açıklamalardan sonra Türk vergi yargılaması hukukunda delil çeşitleri üst başlığı altında vergi mükellefleri nezdinde oluşan deliller, vergi idaresi nezdinde oluşan deliller ve son olarak yargı bünyesinde oluşan delillere değinilecektir. Yargı bünyesinde oluşan deliller başlığı altında keşif, bilirkişi ve çalışma bakımından önem arz eden tanık beyanı delili açıklanacaktır.

Çalışmanın “Türk Vergi Yargılamasında Tanık” başlıklı ikinci bölümünde ise öncelikle tanık, tanıklık ve tanık beyanı kavramlarının neyi ifade ettiği açıklanacaktır. Akabinde sırasıyla tarihsel süreçte tanık beyanı, Türk hukukunda tanık, vergi hukukunda tanık ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’nun uygulanacağı haller konuları ele alınacaktır. Ardından vergi hukuku mevzuatında tanık beyanı üst başlığı altında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer bulan düzenlemeler ve Vergi Usul Kanunu’nun 3/B-2 hükmü konularından bahsedilecektir. Sonrasında sırasıyla vergi hukukunda tanık beyanının geçerlilik koşulları, vergi yargılamasında tanık beyanına başvurulması, vergi yargısında tanığın dinlenebilmesi için ihtiyaç olan duruşma kurumu, yazılı yargılama ilkesinin vergi yargılaması aşamasında tanık beyanlarının alınmasına mâni olup olmaması, vergi yargısında tanık beyanının gereklilik sebepleri konuları anlatılacaktır. Son olarak, karşılaştırmalı hukukta tanık beyanı üst başlığı altında Avrupa Birliğine üye olan bazı ülkelerin yasalarında vergi yargılamasında tanık beyanı, Almanya’da vergi yargılaması düzeni, Almanya vergi yargılamasında tanık beyanı ve İngiltere’de vergi yargılaması düzeni ile İngiltere vergi yargılamasında tanık beyanı başlıklarının akabinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergi yargılamasında tanık beyanı hakkındaki yaklaşımından bahsedilecektir.

Söz konusu anlatımlar aracılığıyla, vergilendirme evresinde yasada belirtilen şartlar ile delil olarak kabul edilen tanık beyanının Türk vergi yargısında duruşma esnasında müracaat edilip edilmeyeceği tartışmasına yeni önerilerle getirilerek mezkûr tartışmanın olumlu yönde neticeye kavuşturulmasına çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL SİSTEMİ

1.1. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İspat ve Delil

1.1.1. Genel Çerçeve

İspat, hukukta manevi ve maddi vakıaların gerçekliği konusunda hâkimde inanç ortaya çıkarmak için ihtiyaç olan delillerin öne sürülmesi biçiminde tanımlanabilir¹. Bu tanıma göre ispat, ihtilaflı olan vakıaların araştırılması ve tespit edilmesi yoluyla hâkimin bir kanıya varmasını sağlamaktır². İspat kavramını vergi yargılaması hukuku bakımından tanımlamak gerekirse, vergi münasebetinin esasındaki maddi vakıanın ve vergi suçlarında manevi unsurun araç olarak delillerden faydalanarak açığa çıkarılması şeklinde tanımlanabilir³.

Hukukta ispat külfetine ilişkin olarak genel ilkeye göre, iddia eden iddiasını ispat ile mükelleftir. Söz konusu bu ilkeyi Medeni Kanun 6. maddesinde “*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*”⁴ şeklinde ifade etmiştir. Söz konusu maddeden yapılan çıkarıma göre ispat külfeti bazı durumlarda yer değiştirebilir⁵.

İspat kavramı açısından yapılan tanımlarda elzem bir öge şeklinde delil kavramı kendine yer bulmaktadır. Delil, ispatı gerçekleştirmek için yararlanılan araçlara verilen

¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 703.; Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan/Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2021, s. 213.; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s. 841.; Hakan Pekcanitez/Oğuz Atalay/Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku**, 6. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2018, s. 316.; Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 5.; Ercan Sarıcaoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 16.; Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 20. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, s. 714.; Veli Özer Özbek/Koray Doğan/Pınar Bacaksız/İlker Tepe, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2018, s. 595.

² Karakoç, **Vergi Hukuku**, s. 841.; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker s. 213.; Sarıcaoğlu, s. 16.; Jale G. Akipek/Turgut Akıntürk/Derya Ateş, **Kişiler Hukuku Cilt-1**, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2015, s. 196-197.

³ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s. 841-842.; Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2014, C. 18, S. 3-4, https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_20.pdf, s. 509, e.t: 04/07/2022.

⁴ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, e.t.: 30/06/2022.

⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 213.; İspat külfeti hususunda detaylı bilgilendirme için bkz. Akipek/Akıntürk/Ateş, s. 198 vd.

isimdir⁶. Hukukta genellikle belge, bilirkişi, tanık vb. delillerden yararlanılmaktadır. Bu delillere ek olarak hâkim, ceza muhakemesi hukukunda belirti delilinden faydalanabilmektedir. Yemin ise medeni yargılama hukukuna mahsus delil çeşididir. Deliller, hukuk tatbik edilirken bazı sınıflandırmalar biçiminde kendilerini göstermektedirler. Örnek vermek gerekirse akdi delil-kanuni delil, takdiri delil-kesin delil şeklinde sınıflandırma yapılabilmektedir. Hâkim takdiri delilleri kendisine verilen takdir hakkına istinaden serbest bir biçimde ele almaktadır. Kesin delillerin varlığı durumunda ise hâkimin herhangi bir takdir yetkisi bulunmamakta ispat faaliyeti gerçekleştirilmiş olmaktadır⁷.

İspat hukukunun araçlarından bir diğeri de karinelere⁸, varlığı bilinen bir vakıadan yola çıkarak bilinmeyen bir vakıa hakkında bir neticeye varmaktır. Kanuni ve fiili karine olarak karineleri ikiye ayırmak mümkündür. Kanuni karineler, yasa da yer verilen bazı varsayımlardan meydana gelmektedir. Fiili karineler ise vakıaların olağan seyrine göre gerçekleşecek neticenin mecburiyetini belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle hâkimin, hayat ve insanlar hususundaki tecrübelerinden faydalanarak mevcudiyeti saptanamayan vakalar konusunda ulaştığı çıkarımlardır⁹. Fiili karine yaşamın normal süreci şeklinde de dile getirilebilir¹⁰.

Vergi usul hukukunda ispat ve delil hususunda, medeni usul hukuku ile vergi hukuku sıkı bir ilişki içerisinde dir. Vergi usul hukukunda vergi hukuku kuralları geçerli olmakla beraber, yapılan atıflar sebebiyle diğer usul hukuku kollarının bazı ilkeleri de uygulanmaktadır¹¹.

Vergi usul hukukunun ispat ve delil hususundaki düzenlemeleri genel olarak şu şekildedir: İYUK madde 58’de yer verilen dava açılmasının ardından delil tespiti, madde 21’de yer alan geç ibraz olunan belgeler ve madde 20’de yer alan re’sen araştırma ilkesidir¹². Bunların haricinde İYUK’ta ispat ve delil ile alakalı maddelere yer verilmemiştir. Diğer taraftan aynı yasanın Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na atıf yaptığı

⁶ Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 595.; Abdullah Demir, **Hukuki Terimler Sözlüğü**, 1. Baskı, Astana Yayınları, Ankara 2017, s. 247.

⁷ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s. 842.

⁸ Karine kavramı hususunda detaylı bilgi için bkz. Eda Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s. 7 vd.; Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, C. 62, S. 3, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/622969>, s. 729 vd. e.t.: 05/07/2022.

⁹ Karakaş, s. 747.

¹⁰ Karakaş, s. 747.

¹¹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 214.

¹² İYUK madde 20’de yer alan re’sen araştırma ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Erdal Sönmez/Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, 1. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s. 316 vd.

31. maddesinde sadece delil tespiti, keşif ve bilirkişi hususlarına yer verilmiştir¹³. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında İYUK hükümleri ve HMK'ye yapılan yollama hükümleri mahfuz tutularak vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında VUK'un alakalı maddelerinin tatbik edileceği düzenlenmiştir. Mezkûr maddelerin birlikte değerlendirilmesinden İYUK'ta saklı olan durumlar haricinde, VUK'un ispat ve delil ile ilişkili maddelerinin yargılama evresinde uygulama alanı bulduğu neticesine ulaşmak mümkündür¹⁴.

1.1.2. Vergi Hukukunda İspat

Vergi hukuku bakımından ispat, araç olarak kanıtlardan (delillerden) faydalanmak yoluyla vergi idaresi tarafından yapılan, vergi kaynaklı idari işlemin arkasındaki somut vakanın ne olduğunun meydana çıkarılmasıdır. Vergi yükümlülere ispat ile somut bir vakayı açığa çıkarmayı hedeflemektedirler. Vergiyi doğuran vaka vergi hukukunda ispatın konusunu meydana getirmektedir. Türk vergi düzeninde, yasalarda vergiyi ortaya çıkaran vaka şeklinde ifade edilen hukuki halin ya da olayın vergi kanunlarında yer alan belgeler aracılığıyla saptanması ve söz konusu belgelerin, kanunlarda tutulması şart koşulan defterlere süresinde kayda geçirilmesi mecburidir. Nitekim vergi yükümlülerinin ve vergi yükümlüleriyle hukuki ilişki içerisinde olan üçüncü şahısların vergiyle alakalı hal ve işlemlerinin tespit edilmesine ihtiyaç olduğu durumlarda denetime tabi tutulması amaç edinilmiştir¹⁵.

İspat kurumundan yargılama aşamasında yararlanıldığı gibi aynı zamanda vergi idaresi ile gerçekleştirilen muamele esnasında da vergi yükümlülerinin vergi idaresi karşısında kendilerini anlatabilmek, ihtiyaç olan evrakları ibraz etmek ve şahsını müdafaa etmek ve benzeri hallerde ispat kurumundan faydanılması gündeme gelir. Bu hususun en iyi örneği vergi incelemesidir¹⁶.

¹³ Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 2011 yılında yerini 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na bırakmasına rağmen İYUK'un 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ifadesi halen yer almaktadır. İYUK'un 31. maddesinin bu ifadesi Hukuk Muhakemeleri Kanuna yapılan atıf olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu hususta Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ifadesinin Hukuk Muhakemeleri Kanunu olarak değiştirilmesi yerinde olacaktır.

¹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 213.; Karakoç, **Vergi Hukuku**, s. 843.; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 234.

¹⁵Güray Kurşunoğlu, "Vergi Hukukunda Yorum ve İspat", **KPMG.com.tr**, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-guray-kursunoglu.pdf>, s. 105, e.t.: 16/08/2022.

¹⁶ Kurşunoğlu, s. 105-106.; Selim Kaneti/Esra Ekmekçi/Gülşen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022, s. 77-78.

Medeni usul hukukunda kural olarak aksi yönde bir hüküm bulunmadığı sürece, davacı veya davalı taraf, hakkına dayanak olarak aldığı vakıaların var olduğunu ispat etmek mecburiyetindedir. (MK madde 6)¹⁷. Kural olarak ispat külfeti önce davacı olan taraftadır. Bundan dolayı ilk olarak davacı tarafın hakkına dayanak olarak aldığı vakıaları ispatlaması gerekmektedir. Bu husus vergi yargılaması açısından da aynı şekildedir. Vergi ile ilgili davalarda muhakeme gerçekleştirilirken vergi hukukunun esas ilkeleri dikkate alınmaktadır. Fakat İYUK'ta Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıflar sebebiyle medeni muhakeme hukukunda hâkim olan esas ilkelere de riayet edilmektedir. Bu hususta belirtmekte fayda var ki vergi yargısında, bir tarafın vergi idaresi diğer tarafın vergi idaresi karşısında daha güçsüz bir durumda olan vergi mükellefi¹⁸ olmasından kaynaklı olarak eşitsizlik ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple ispat külfetinin kime ait olduğunu belirlemek bakımından vergi mahkemelerine geniş takdir yetkisi verilmiştir¹⁹.

Bundan başka vergi yargısında karineler²⁰ teorisi de kabul edilmektedir. Hayatın olağan akışı ya da başka bir şekilde isimlendirmek gerekirse hayatın sıradan düzeni karinesi maliye yazınında kabul edilen en mühim karinedir. Hayatın sıradan düzeni karinesi haricindeki vakaların mevcut olduğunu ispat külfeti o hususu iddia edene aittir. Bu sebepten ötürü vergiyi ortaya çıkaran vakanın ticari, teknik ve iktisadi ihtiyaçlara elverişli şekilde gelişim gösterdiği ve hayatın sıradan düzenine göre olağan ve doğal bir biçimde meydana geldiği varsayılır. Bu hususta ispat yükü olağan durumun tersini savunan tarafa düşmektedir. Bu sebeple ticari, teknik ve iktisadi icaplardan ayrılmış olan, olağan olmayan vakıaların neyi ifade ettiğini somutlaştırmak suretiyle açığa çıkarıp ispatlama külfeti bunu iddia eden tarafa düşer²¹.

Davacı veya davalı taraflardan her ikisi de olağan durumun tersini savunan ve bu sebeple ispat külfeti şahsına kalan taraf olma durumu mevcuttur. Bu husus VUK'un 3. maddesinde teknik, ticari ve iktisadi ihtiyaçlara girmeyen ya da vakanın niteliğine göre

¹⁷ Semra Kayır, "Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu", **İdari Yargı Paneli**, 11-12 Nisan 2003, Mersin, s. 420.

¹⁸ Vergi mükellefi kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Adnan Gerçek "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2005, C. 54, S. 3, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42638/514015>, s. 158. e.t.: 17/08/2022.; Nurettin Bilici/Adem Bilici, **Mali Hukuk**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 34.

¹⁹ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2022, s. 335.

²⁰ Vergi hukukunda karineler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Küçük, s. 7 vd.

²¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek s. 335.

olağan ve doğal bulunmayan bir hususun savunulması durumunda ispat yükü bunu savunan tarafa aittir, şeklinde düzenleme altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme suçsuzluk durumunun ispat edilmesi durumunu ortaya çıkarmıştır. Bu duruma örnek vermek gerekirse vergi inceleme elemanı gerçekleştirdiği denetim esnasında randımanın²² hesap edilmesinde mal veya hizmet meydana getirirken olması gereken miktardan daha çok kayıp çıktığını saptayarak ikmalen vergi tarhiyatına başvurusu durumunda, ikmalen vergi tarhiyatı sebebinin mevcut olmadığı ve gerçekleştirilen işlemlerin yasal düzenlemelere göre yapıldığının ispat edilmesi vergi mükellefine kalmaktadır²³. Başka bir örnek vermek gerekirse bir emtianın emsal bedelinin çok aşağısında bedeller ile satılmayacağı, günümüz şartlarında paranın faizsiz bir şekilde verilmeyeceği ticari yaşamın gereklerindedir. Bir vergi yükümlüsü emtiasını emsal fiyatının çok altında sattığını ya da parasını faizsiz bir biçimde borç olarak verdiğini savunursa bu savunmasını ispat etmek mecburiyetindedir²⁴.

Diğer yandan, yukarıda belirtildiği gibi dava sırasında hem davacı tarafa hem de davalı tarafa ispat yükü kalabilir. Örneğin re'sen vergi tarh edilmesinde vergi idaresi tarh sebebinin ispat etmek zorundadır. Aynı biçimde zorunlu bir nedenin var olduğunu iddia eden vergi yükümlüsü de savunduğu şeyi ispatlamak mecburiyetindedir²⁵. Davacı taraf olarak vergi yükümlüsünün ticari gereklere aykırı bir durumu iddia etmesi durumunda ispat yükünün ona kalacağı ile ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında, belirli miktarda alınan akaryakıtla ilişkin faturalandırma işleminin herhangi bir emtia teslimi gerçekleştirilmeden tanzim olduğu ilk derece mahkemesi

²² Randıman hesaplaması vergi tetkiklerinde kullanılan metotlardan biridir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Tuğçe Uzun Kocamış, "Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim", **Uluslararası İşletme ve Yönetim Dergisi**, 2015, C. 3, S. 2, https://www.researchgate.net/publication/283478926_URETİM_YAPAN_ISLETMELERDE_RANDIMAN_ANALIZI_YOLUYLA_DENETİM, s. 206 vd., e.t.: 18/08/2022 ; S. Burak Arzova, "Verimlilik ve Randıman Kavramlarının Diğer Kavramlarından Farkı ve Verimliliğin Maliyet Muhasebesi ile Olan İlişkisi", **Öneri Dergisi**, 1996, C. 1, S. 5, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1005568>, s. 182-183. e.t.: 18/08/2022.

²³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 335.

²⁴ Öner, s. 235.; Amerikan vergi yargısındaki duruma değinmek gerekirse, ABD'de vergi hususunu barındıran bir işlemde çoğunlukla ispat yükü vergi mükellefine ait olmaktadır. Fakat ihtiyaç duyulan bilgilere sadece vergi idaresinin erişebildiği durumlarda söz konusu ispat yükü yer değiştirmektedir. Bahsedilen gibi bir durum mevcut değilse vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin doğru olduğuna dair bir karine bulunmaktadır. Bunun aksini iddia eden mükellef mezkûr karineyi çürütmek durumundadır. Buna ilişkin olarak ABD Yüksek Mahkemesi Welch-Helvering (1933) kararına göre; vergi idaresi vasfında olan İç Gelir Servisi'nin yaptığı işlemin doğru olduğunu karine olarak kabul etmiştir. Tersini ispat etmek vergi mükellefine düşmektedir. Bkz. Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure", Victor Thuronyi (Ed.), **Tax Law Design and Drafting Volume 1, International Monetary Fund**, 1996, s. 12.

²⁵ Öner, s. 235.

olan vergi mahkemesi tarafından da kabul edildiğini ifade etmiştir. Buna ek olarak Danıştay, söz konusu akaryakıtın eşdeğer birim fiyatla farklı bir tacirden satın alındığını bunun yanı sıra vergilendirme dönemindeki hasılat ve faaliyetin bahsi geçen girdiler mevcut olmaksızın yapılamayacağını dile getirmiştir. Bu sebeple davacının dava dilekçesinde iddia ettiği şekilde mezkûr akaryakıtın çıkarılan çakıl ve kumun kurutulmasında yararlanıldığının, dönem sonu ve başı girdi stokları, dönem içerisinde yapılan alımlar ve çıkartılan çakıl ve kumun cinsi ile miktarının, üretimin yapılması için ihtiyaç olan diğer dönem içinde gerçekleştirilen alımların, kesilen faturadaki harcamayı mecburi bıraktığının davacı olan tarafça VUK'un ispat kabulünü belirttiği biçimde kanıtlanması gerektiğini vurgulamıştır. Bundan dolayı ispat yükü kendisinde bulunan davacı olan taraftan, savlarının gerçekliği ile ilgili olarak delil ibraz etmesi talep edildikten ve ibraz edilirse tetkik edildikten sonra neticesine göre karar verilmesi gerekmesine rağmen vergi tarhiyatının VUK'un ispat yükü ile ilgili olan düzenlemesine de aykırı olarak hukuksal sebeplerle kaldırılması yönünde verilen ısrar kararının hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir²⁶.

Özetle Danıştay ilgili kararda ticari hayatın gereklerine göre gerçek bir emtia teslimi yapılmaksızın düzenlenmiş olan faturaların, gerçek bir emtia teslimine dayandığını iddia eden davacı tarafın VUK'un 3/B maddesinin 3. fıkrası uyarınca bu hususu ispat yükü altında olduğunu belirtmiştir.

1.1.3. Vergi Yargılaması Hukukunda Delil

1.1.3.1. Delil Kavramı

Arapça'dan dilimize geçmiş bir sözcük olan delil; emare, insanı hakikate götürebilecek iz anlamlarına geldiği gibi eskimiş bir kullanım olarak rehber, kılavuz anlamlarını da içermektedir²⁷. Yargılama hukukunda ise delil, varlığı şüpheli bulunan bir vakanın gerçekliği konusunda hâkimi ikna etmek amacıyla yararlanılan aracı ifade eder. Diğer bir anlatımla delil, ihtilaf konusunu içeren hukuki vakianın ya da eylemin

²⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T. 26/03/2010, E. 2008/878, K. 2010/145, **Kaynak:** www.hukukturk.com, e.t.: 20/08/2022.

²⁷ TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>, e.t.: 18/07/2022.; Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018, s. 32.; Bülent Bayraktar, "Muhakemelerde Delillerin Önemi", **Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2011, C.12, S. 25, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/843173>, s. 34. e.t.: 19/07/2022.

varlığına veya var olmadığına hâkimi ikna etmek maksadıyla usul hukukunun ibraz edilmesine müsaade gösterdiği ispat vasıtasıdır²⁸.

Usul hukukunun bütün kollarının ortak kavramının delil olduğunu söylemek mümkündür. Medeni usul hukukunda delil kavramının, eski kanun olan HUMK döneminde tanımı yer almaktayken yeni kanun olan 6100 sayılı HMK’da doğrudan bir tanımına yer verilmemiştir. Maddi olay açısından sübut, taraflar açısından ispat, yargıç açısından sübut adı verilen eylemler için yararlanılan araçlara sübut vasıtası veya ispat aracı ya da delil ismi verilmektedir. Delil kavramı genellikle delilin içeriğinin saptanması ve irdelenmesi vasıtalarını yani keşfi ve bilirkişi incelemelerini kapsayacak şekilde dile getirilmektedir. Yine bu hususa benzer bir biçimde delil kaynağına yani beyan faaliyetini gerçekleştirecek olan tanığın kendisi de delil olarak adlandırıldığına çokça denk gelmek mümkündür²⁹.

Delil, vergi hukukunda vergi ile ilişkili hukuki vakaları ve savları ispatlamak amacıyla mükellef veya idarece sunulan maddi ve maddi olmayan vasıtalar ve belgeler şeklinde tanımlanabilir. Nihayet söz konusu izahatlerden faydalanarak vergi yargılaması hukukunda delil kavramı, ihtilaf konusu vakanın ispatlanmasında yararlanılan yazılı ve sözlü araçlar biçiminde tanımlanabilir³⁰.

1.1.3.2. Delilin Niteliği

Deliller geçmişte yaşanmış bir vaka konusunda bilgi sahibi olmanın vasıtasıdır. Hâkim önüne gelen somut vakayı çözüme kavuşturmak için adeta bir tarihçi edasıyla eski olayı yeniden yaşayarak geçmişin karanlık dehlizlerinde hakikate ulaşmaya gayret gösterecektir. Nitekim hâkim evveliyatta ne yaşandığını, neler gerçekleştiğini bilmek mecburiyetindedir. Hâkim bu bilgiye sahip olmak için duyularını kullanması gerekmektedir. Deliller sadece yargılama evresinde gündeme gelmektedir. Zira bu durum delillerin yargılama işlemi neticesinde somut olayı çözümleyen yargıcın elinde araç olmasının mantıksal neticesidir. Yanılgıdan kaçınmak ve hakikate erişme

²⁸ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 32.; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 350.; Serdar Kale/Salih Keser, “Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2015, C. 21, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/273394>, s. 703-704. e.t.: 19707/2022.; Akipek/Akıntürk/Ateş, s. 197.

²⁹ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 32-33.

³⁰ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 32-33.

yöntemlerini mantık kavramı ile ulaşılabilmemesinden dolayı yargıç ispat hususunda mantık ilkeleri ile sınırlıdır³¹.

1.1.3.3. Delilin Kaynağı

Delilin kaynağı yargılama mercinin anlamlandırma aracıdır. Yargılama merci ihtilafı olan vakayı kavramak mecburiyetindedir. Bu sebeple delilin kaynağından istifade etmektedir. Delilin kaynağı delil ile farklı anlamlara gelmektedir. Delilin kaynağı yapısal ve durağan bir özellik taşımaktayken, delil ise işlevsel bir özellik taşımaktadır. Örnek vermek gerekirse iki kişinin bir olaya tanıklık yapması halinde, tanık olan iki kişi delilin kaynağı, verdikleri beyanlar ise delil değeri taşımaktadır³².

Bu hususun vergi yargılamasın da aynı olduğu söylenebilir. Vergi mükellefinden mal alımı yapan birisinin kendisi delilin kaynağı vasfındadır. Aynı şekilde vergi mükellefinin defterleri de satım ve alım kayıtlarını barındırdığından söz konusu kayıtlar delilin kaynağıdır. Hâkim bahsi geçen delil kaynaklarının doğruluğunu tespit eder ve delil niteliğinde olup olmadıkları hakkında bir karar verir³³.

1.1.3.4. Delilin İçeriği

Delilin içeriği ve delil farklı şeylerdir. Örnek vermek gerekirse faturanın kendisi belge biçiminde bir delildir. Faturanın muhtevası ise kanıtın kendisi değil, kanıtın içeriğidir. Kanıtın muhtevasını kavrayabilmek ve yorumlayabilmek amacıyla müracaat edilen şeyler delil değildir. Zira delil somut olayın kavranabilmesinde araç olmasına rağmen söz konusu şeyler aracın içeriğini ya da kıymetini kavrayabilmede araçtır³⁴.

1.1.3.5. Delil Aracı

Delil aracı, idrak edilen vakanın fonksiyonel görünüşüne verilen addır. Bir vergi ihtilafının yargılaması görülürken, A kişisi ve B kişisi vergi mükellefinden bir mal alımı gerçekleştirdikleri için tanık olarak delilin kaynağıdır. Mükellefin defterleri ise söz konusu alım ve satıma ilişkin kayıtları ihtiva ettiği için belge olarak delilin

³¹ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 33-34.

³² Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 370.; Cumhuriyet Şahin/Neslihan Göktürk, **Ceza Muhakemesi Hukuku-II**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 29.; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 34.

³³ Biyan, s. 15-16.

³⁴ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 34.; Biyan, s. 16.

kaynağıdır. A ve B kişinin tanık vasfıyla verdikleri beyanlar ile defterlerin incelenmesi delil aracıdır. Söz konusu delil araçları yargılama faaliyetiyle irdelenir ve doğru olup olmadıkları konusunda bir yargıya varılır. Ulaşılan yargı delildir. Diğer bir ifadeyle delil bahsedilen durumda, tanığın ifadesinin yanlışlığı ya da doğruluğu konusunda ulaşılan inançtır³⁵.

1.1.3.6. Delillerin Özellikleri

Mahkemeler önlerine gelen ihtilaflarda hukuki ve maddi sorunları çözüme kavuşturmak mecburiyetindedirler. Bunu yaparken delillerden yararlanırlar. Delil geçmiş zaman ile ilgili bir hakikati ortaya koymaktadır. Gerçekten, yargıç bugün dünde kalan durumları irdelemektedir. Bunun neticesinde hâkim bugün, dün hususunda bir karara ulaşmaktadır. Delilin temel fonksiyonu, vaka ile hâkim arasında yer alan mekân ve zaman boşluğunu kapatmaktır³⁶.

Vergi usul hukukunda maddi gerçeği³⁷ ortaya çıkarmak için hakimdeki kanının serbest bir biçimde meydana gelmesi istenilmektedir. Bu nedenle kural olarak hâkimi hakikate ulaştıracak her türlü şey delil olabilmektedir. Fakat bir şeyin delil aracı kabul edilmesi ile söz konusu delil aracının hükme esas olarak alınması farklı şeylerdir. Zira delil aracı olarak kabul gören şeylerin tamamı, hükme esas alınmaz. Bundan dolayı her türlü şeyin delil olarak kabul edilmesinin bir kısıtlaması vardır. Günümüzün yargılama hukuku dalları ve vergi usul hukuku delillerde birtakım nitelikler istemektedir³⁸.

1.1.3.6.1. Gerçekçi Olmak

Bir şeyin delil olarak kabul görmesinin ilk şartı gerçekçi olabilmesidir. Başka bir ifadeyle delil olarak kabul edilecek ögenin somut bir yapıda olması gerekmektedir. Delilin doğrulunu, beş duyu organı aracılığıyla kavranabilmesi ve maddi gerçeğin bir

³⁵ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 34-35.

³⁶ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 35.

³⁷ Maddi gerçek geçmişte yaşanmış bir olayın günümüzde deliler aracılığıyla bütün gerçekleriyle ortaya çıkarılması olarak tanımlanabilir. Detaylı bilgi amacıyla bkz. İsmail Özden, "Türk Yargılama Hukukunda Maddi Gerçeğin Araştırılması", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi SBE, Ankara 2017, s. 49 vd.

³⁸ Biyan, s. 17.

bölümünü meydana getirmesi ortaya çıkarmaktadır³⁹. Bu hususa örnek vermek gerekirse belgeler ve beyanlar⁴⁰ vergi hukukunda delil niteliği taşımaktadırlar⁴¹.

Bir başka delil olarak kabul gören husus karinelere dir. Karineler yargılanacak ihtilaf konusu vakadan daha değişik vakaları da temsil etmektedir. Yani karinelerin genel bir özelliğe sahip olması yalnızca ele alınış biçimlerinin değişik şekilde olmasını gerektirmektedir. Bu husus karinelerin delil olarak kabul görmesine engel teşkil etmez. Bununla birlikte kimi hallerde belge ve beyan delilleri değerlendirilir ve lüzumlu görülürse delil olarak kabul edilmezler. Özetle delil olarak kabul edilme ile delil vasfında olabilme farklı hallerdir⁴².

1.1.3.6.2. Akılcı Olmak

Yargıcı hakikate ulaştırarak vasıftaki şeyler delil olarak kabul edilebilir. Zira hakikati ortaya çıkarmanın yöntemini mantık işaret ettiğine göre, yalnızca hakikati mantık ve akla yatkın biçimde dile getirilebilecek şeylerin delil olabilmesi gerekmektedir. Bu nedenle delil olma ihtimali olan şeylerin bilim nezdinde geçerli ve akılcı(usçu) olmaları elzemdir. Yani yargıç kanısını bir falcının gelecek hakkındaki yaptığı tahmine göre şekillendiremez. Buna ek olarak şekli deliller sadece biçimsel hakikati ortaya koyduklarından maddi gerçeği araştıran vergi yargılaması söz konusu delillerle yetinemez⁴³.

1.1.3.6.3. Vakayı Temsil Etmek

Delillerin diğer bir niteliği de vakayı temsil etme kabiliyetine sahip olmasıdır. Delil şeklinde yararlanılabilmesi mümkün olan ögenin, ihtilaf konusu vakanın az bir kısmını

³⁹ Şahin/Göktürk, s. 24.

⁴⁰ Türk vergi hukukunda beyan sistemi ve belge esası kabul edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2010, C. 12, Özel Sayı, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/756693>, s. 27. e.t.: 23/07/2022.

⁴¹ M. Yusuf Alpertonga, “İdari Yargılama Usulünde Deliller”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi SBE, Kırıkkale 2010, s. 30.; Bayram Parlak, “İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2006, s. 50. Biyan, s. 17. Oğuz Kaan, “Türk Vergi Hukukunda Delil”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 1998, s. 6.

⁴² Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 35-36.

⁴³ Zeynep Yüksel Durmaz, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2010, s. 14.; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 36.; Biyan, s. 60.

bile temsil vasfına haiz olmaması durumunda delil olarak bir kıymeti olduğu söylenemez. Bu şekilde bir vaziyette delilden bahsedilmemesi gerekmektedir⁴⁴.

Öğretide bu niteliğin bir görünümü olarak vergi usul hukukunda tanık beyanına yapılan kısıtlama örnek gösterilmektedir. VUK'nun 3/B-2 hükmünde “*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*⁴⁵.” düzenlemesine yer verilerek delilin olayı temsil etme niteliği kural durumuna getirildiği ve bu şekilde vakaya rastlantı eseri tanık olmuş kimsenin beyanı delil kabul edilmediği öğretide dile getirilmektedir⁴⁶.

Bu hususta bir görüş ortaya koymak gerekirse re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı vergi yargılaması hukukunda ceza muhakemesi hukukunda olduğu gibi maddi gerçeğin yani görünürdeki gerçeğin değil asıl gerçeğin ortaya çıkarılması esastır. Bu sebeple asıl gerçeğe ulaşabilmek için her türlü delilden istifade edilmesi gerekmektedir. Buradan hareketle VUK'nun 3/B-2 hükmü değiştirilerek her türlü tanık ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılmasının önü açılmalıdır. Söz konusu durumda bahsedilen yasa değişikliği somut gerçeğe, yaşanmış hakikate ulaşmayı kolaylaştıracaktır. Bir kişinin vakaya rastlantı eseri tanık olması duyduğu veya gördüğü şeylerin gerçek olduğu sonucunu değiştirmez. O kişinin rastlantı neticesinde öğrendiği bilgilerin doğru olmadığı anlamına gelmemektedir. Aksine vakayı az da olsa aydınlatabilecek bir delil olduğunu söylemek mümkündür. Delil serbestliği ilkesinin benimsendiği vergi hukukunda bahsedilen durum bu ilkeye aykırılık oluşturmaktadır. Verginin amacının kamu yararı olduğu düşünülürse vergiyi doğuran olayın her türlü delil ile ispatlanması kamu düzeninden olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

1.1.3.6.4. Deliller İspat Açısından Önemli Olmalıdır

İspat açısından önem arz eden durum, yalnızca ispatına gereksinim olan konularla alakalı delillerdir. Başka bir anlatımla, yararı bulunmayan delillerle vakit kaybetmenin bir manası bulunmamaktadır⁴⁷. İspatlanmasına gerek olmayan ya da vaka ile ilişkisi

⁴⁴ Ferhat Karabulut/Ersin Karapazarlıoğlu/Hamza Tosun, “Ceza Muhakemesinde Delil Kavramı ve Kovuşturma Sürecinde Hâkimlerin Delil Algısı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2015, S. 120, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-120-1517>, s. 394. e.t.: 25/07/2022.; Durmaz, s. 14. Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 36-37.

⁴⁵ VUK, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>, e.t.: 25.07.2022.

⁴⁶ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 37.

⁴⁷ Nurullah Kunter/Feridun Yenisey/Ayşe Nuhoğlu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 17. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2009, s. 614.

olmayan deliller yargılamanın süresini uzatmaktan başka bir işe yaramayacaktır. İspatlama mantık⁴⁸ meselesidir. Bundan dolayı sunulan delilin itibar görmesi için ihtilaf konusu vakanın mantık bünyesine elverişli olması gerekmektedir. Delillerin ispat kuvveti ait olduğu şekle ya da bulunduğu çeşide göre değil vakadaki mantık kuvvetlerine istinaden ele alınır ve tespit edilir. Nitekim mantığa uymayan bir delilin ispat vasıtası olarak kullanılması düşünülemez. Türkiye’deki vergi yargılaması ve vergi yargısında bilhassa son dönemlerde delillerin şekillerine istinaden ele alınmasının yanında mantık kuvvetlerine göre de kıymetlendirildiği söylenebilir⁴⁹.

1.1.3.6.5. Kanuna Aykırı Olmamak

Deliller yasaya aykırı olarak ele geçirilmemesi gerekmektedir. Yasa dışı elde edilen bir delil yasaları yok saymak anlamına gelecektir. Yasaların güvenilirliğini ve uygulanabilirliğini korumak için yasalara aykırı bir biçimde ulaşılan delillerin yargılama faaliyetinde dikkate alınması söz konusu değildir. Bu kural 1982 Anayasası’nın 38. maddesinin 6. fıkrasında kendine yer bulmuştur⁵⁰. Vergi mahkemelerinin görevine giren ihtilafların çözüme kavuşturulmasında İYUK hükümleri uygulanmaktadır. Fakat İYUK’ta yasaya aykırı biçimde ele geçirilmiş bulguların kanıt şeklinde kabul görmeyeceği ile ilgili olarak bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple İYUK madde 31 gereği HMK’de yer verilen hukuka aykırı olarak ele geçirilmiş olan delillerin mahkemece olayın ispatında dikkate alınamaz hükmü vergi yargılamasında da geçerli olacaktır.

1.1.3.6.6. Müşterek Olmak

Delillerin içeriğini yalnızca hâkimin bilmesi delilleri müşterek hale getirmez. Delillerin müşterek olabilmesi için tarafların da delilleri öğrenmesi gerekmektedir. Deliller karşı taraftan gizlenerek kolektif hüküm verme işlevi sağlanamaz ve yargılamadan beklenen fayda yerine getirilemez. Müştereklik delillerin ortaya çıkarılıp irdelenmesi ile olur. Yargıcın vaka konusundaki kişisel bilgisine istinaden karar

⁴⁸ Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre mantık doğru düşünme bilimi ve sanatı olarak tanımlanmaktadır. Mantık konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Betül Hayrullahoğlu, **Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi**, 1. Baskı, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016, s. 15 vd.; Ali Durusoy, “Niçin Mantık”, **Yakın Doğu Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, 2020, C. 6, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1168142>, s. 202 vd., e.t.: 27/07/2022.

⁴⁹ Kunter/Yenisey/Nuhoğlu, s. 614. Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 37.

⁵⁰ Biyan, s. 18.

vermesi bu ilkeye uygun düşmez. Delillerin müşterek olmasının neticesi, yargıcın vaka hususundaki kişisel bilgisine başvurmaması ilkesidir⁵¹.

Yargıcın vaka üzerine kişisel bilgisine istinaden karar kurması savunma hakkını da ihlal eder. Çünkü söz konusu bilgilerin özgür bir biçimde değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Vaka konusunda kişisel bilgisi bulunan hâkim, hakimlikten çekinmelidir. Vaka hususundaki kişisel bilgilerden maksat herkes tarafından öğrenilmemiş konulara ait olan bilgilerdir. Herkes tarafından bilgi sahibi olunan delillere ilişkin olarak şahsi bilgilerini yargıç iki koşulla dikkate alabilir. Bu şartlardan ilki delilin gerçek olduğunun tartışmaya imkân vermemesi halidir. Şartlardan ikincisi şüpheye yer vermeyecek şekilde delilin doğrulunun herkes tarafından biliniyor olmasıdır⁵².

1.1.3.7. Delil Sistemleri

Bir hukuk kolunda ihtilaf konusu bir vakanın nasıl deliller aracılığıyla ispat edilmesi gerektiği konusu delil sistemleri üst başlığı içerisinde ele alınmaktadır. Başka bir deyişle ne çeşit bir mekanizma dahilinde ne gibi delillerden istifade etmek faydalı olabilir sualinin cevabının bulunmaya çalışıldığı, ispatlama esas ve usullerinin temeline delil sistemleri ismi verilmektedir. Çoğunlukla deliller ile alakalı olarak iki sistem kabul görmektedir. Bahsedilen sistemler takdiri delil sistemi ve kanunu delil sistemidir⁵³.

1.1.3.7.1. Kanuni Delil Sistemi

Kanuni delillerin koşullarını, neticelerini ve hükümlerini kanun belirler. Söz konusu koşulların var olması durumunda yargıcın bağlı bulunduğu ve takdir hakkına haiz bulunmadığı kanıtlardır. Kanuni delillere kesin delil ismi de verilmektedir. Bir vakanın ispatı hususunda kanuni delil öngörülmüşse yargıç başka bir delil irdeleyemez. Bir vakanın ispatı hakkında kanuni delil gösterilir ve mezkûr delil vakayı ispat etmesi

⁵¹ Kunter/Yenisey/Nuhoğlu, s. 616.; Hakan Karakehya, “Dolaylı Maddi Gerçek: Ceza Muhakemesinde Yargılama Makamının Maddi Gerçeğe Deliller Aracılığıyla Ulaşma Zorunluluğu Üzerine”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 2016, S. 27, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/981985>, s. 76-77. e.t.: 29/07/2022.

⁵² Kunter/Yenisey/Nuhoğlu, s. 616.

⁵³ Biyan, s. 24.; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 355.; Recep Akcan, “Yargıtay Kararlarındaki Güçlü Delil Kavramının Hukuki Niteliği”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2004, C. 12, S. 1-2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/262599>, s. 7, e.t.: 30/07/2022.

halinde yargıç bu vakanın gerçekliğini kabul etmek ve bu duruma uyan bir karar vermek mecburiyetindedir⁵⁴.

Yasal delil sistemi davacı ve davalı tarafın ihtilaf meydana gelmeden önce delil temin edebilecekleri münasebetleri düzenleyen hukuk dallarında geçerlidir. Diğer bir anlatımla, özel hukuk kapsamında ihtilaf konusu vakaya taraf olanların vakanın ortaya çıkmasına karışmalarının ve söz konusu durumu bir biçime sokmaları olanaklıdır. Bunun neticesinde medeni usul hukukunda yasal delil sistemi benimsenmiştir. Özel hukukta vakaları takip ederek delil elde etmek imkân dahilindedir. Zira özel hukukta ihtilafli hususları çoğunlukla hukuki işlemler meydana getirmektedir. Fakat ne zaman, nerede, ne biçimde meydana geleceği belirsiz olan haksız fiil gibi hukuki eylemler ihtilaf konusu olabilir. İşte bu durumda medeni usul hukukunda da yasal delil sisteminden farklı olarak delil vasfına sahip olan her öge delil şeklinde kabul edilerek ihtilafli olan hususun açıklığa kavuşturulması yönünde çaba sarf edilmektedir⁵⁵.

1.1.3.7.2. Takdiri Delil Sistemi (Serbest Delil Sistemi)

Takdiri delil sistemi kavramı ile anlatılmaya çalışılan husus delillerin serbestçe değerlendirilmesi ve delil serbestisidir. Takdiri delil sistemine serbest delil sistemi ismi de verilmektedir⁵⁶. Serbest delil sisteminde ihtilaf konusu olan bir vakanın ispatı amacıyla her çeşit delil serbest bir biçimde herhangi bir sınırlama olmadan kullanılabilir. Söz konusu sistemde yargıç hiçbir kısıtlamaya takılmadan delilleri değerlendirme ve takdir etme yetkisine haizdir. Re'sen araştırma ilkesinin kabul edildiği ceza muhakemesi hukukunda serbest delil sistemi kabul edilmektedir⁵⁷.

Vergi usul hukukunda ise yararlanılan delil düzenine ilişkin olarak İYUK ve VUK'ta net ve açık bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle yürürlükte olan hukukta

⁵⁴ Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 356.; Baki Kuru/Ramazan Arslan/Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1999, s. 350. Doğan Gedik, "Ceza Muhakemesinde Hâkimin Delilleri Değerlendirme Serbestliği (CMK m.217)", **Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2019, C. 21, Özel Sayı, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2019/09/DOGAN-GEDIK.pdf>, s. 915, e.t.: 30/07/2022.; F. Garraud, "Kıta Avrupası Delil Sistemi Tarihi" Devrim Aydın (çev.), **Ceza Hukuku Dergisi**, 2016, C. 11, S. 32, <https://www.jurix.com.tr/article/7444>, s. 199, e.t.: 30/07/2022.

⁵⁵ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 51-52.

⁵⁶ Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 355.

⁵⁷ H. Yavuz Alangoya/M. Kâmil Yıldırım/Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 6. Baskı, Alkım Yayınları, İstanbul 2006, s. 344.; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 57.; Ufuk Kayıkçı, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 1998, s. 16.; Çolpan Mücahit Küçük, "İdari Yargıda Tanık Delili", **Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2021, C. 25, S. 1, <https://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=130162&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>, s. 559, e.t.: 01/08/2022.

vergi muhakemesinin esasına, delil sistemlerinden hangisinin uyumlu olduğu ve vergi muhakemesi açısından sistemlerden hangisine yakın yasal düzenlemeler bulunduğu araştırılarak saptanmaya çalışılır⁵⁸.

İlk olarak İYUK'ta yer alan düzenlemelere bakılması gerekmektedir. Zira İYUK kural olarak vergi yargısında da uygulanmaktadır. Deliller ile ilgili olarak en mühim düzenlemeye İYUK'un 20. maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu bu madde uyarınca vergi mahkemeleri görmekte buldukları davalara ilişkin olarak her türlü incelemeyi re'sen yerine getirirler. Bu madde ile re'sen araştırma ilkesi kabul edilmiştir⁵⁹. İdari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesinin uygulanma nedeni nedir sorusu akla gelmektedir. Bu soruya cevap vermek gerekirse; ilkenin uygulanma sebebi idareyi hukuki bir çizginin içinde tutarak hukuk devleti ilkesini yerine getirmek başka bir ifadeyle idarenin yasallığının denetiminin yapıldığı bu alanda ulaşılmak istenen maksadın nesnel bir vasfa sahip olmasıdır. Re'sen araştırma ilkesi, hukuk devleti ilkesini yerine getiren yargısal denetimde davadaki ihtilafın maddi gerçekler bağlamında çözüme kavuşturulması ve adaletli neticelere varılması maksadıyla benimsenmiştir. Bu benimseme delillerin sayı bakımından kısıtlanmasına ve ele alınmasına mani olur. Delillerin ele alınmasıyla ilgili olarak bir kısıtlamanın mevcut olmaması bütün delillerin takdiri delil sınırları içinde yer aldığını göstermektedir. Yargılama merci tarafların sunmadıkları fakat somut gerçeğin açığa çıkarılmasını sağlayacak delilleri kendiliğinden toplayabilir⁶⁰.

2577 sayılı İYUK'ta deliller ile alakalı olarak kısıtlayıcı herhangi bir maddenin mevcut olmaması sebebiyle idari yargılama usulünde serbest delil ilkesinin kabul edildiği neticesine varılmaktadır. Bundan başka İYUK madde 31'in 2. fıkrasındaki vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında VUK'un alakalı maddeleri uygulanır düzenlemesinden yola çıkılarak, kendine özgü bir vergi yargılama usul yasası olmasa da VUK'un 3/B maddesinin 2. fıkrasındaki "*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*"⁶¹. ilkesinin vergi yargılamasında da kendine yer bulacağı dile getirilebilir. Vergi usul hukukunda

⁵⁸ Mürşide Korkut, "Vergi Yargılamasında Delil Sistemi", Ertuğrul Akçaoğlu/İnci Solak Akman (Ed.), **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan Cilt II**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 2009, s. 1076.

⁵⁹ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, 1. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2007, s. 11.

⁶⁰ Korkut, s. 1076.

⁶¹ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>, e.t.: 02/08/2022.

yemin dışında serbest delil kuralının kabul edildiğine kanıt oluşturur. Bahsi geçen yasal düzenlemelerden anlaşılan delil serbestliği ilkesi ve re'sen araştırma ilkesi serbest delil sisteminin öğeleridir. Netice olarak vergi yargılamasında serbest delil sisteminin kabul edildiği anlaşılmaktadır⁶².

1.1.3.8. Vergi Yargılaması Hukukunun Delillere İlişkin İlkeleri

1.1.3.8.1. Genel Açıklama

Vergi yargılaması hukuku Türkiye'de idari yargı içerisinde düzenlenmiştir. Bu açıdan vergi yargılamasının ilkeleri temel anlamda idari yargıya egemen olan ilkeler ile neredeyse aynı olduğu dile getirmek mümkündür⁶³. Vergi usul hukuku ilkeler açısından ceza muhakemesi hukukuna yakinken, kurumlar açısından ise medeni usul hukukuna yakın olduğu söylenebilir. Zira İYUK'un 31. maddesinde HMK'ye atıfta bulunulması, vergi usul hukukunda medeni usul hukukunun birtakım ilkelerinden ve müesseselerinden faydalanma olanağı tanımaktadır. Vergi hukuku alanının kamu hukuku vasfına sahip olmasından kaynaklı olarak, vergi usul hukukunun nitelikleri de göz önüne alınarak ceza muhakemesi hukukunun bazı ilkelerinin vergi usul hukukunda da uygulanması neticesini ortaya çıkarmaktadır⁶⁴.

Vergi usul hukukuna hâkim olan ilkelerden bazılarının re'sen araştırma ilkesi, hukuk devleti ilkesi, vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi, yazılılık ilkesi, delil serbestisi ilkesi, vergilerin yasallığı ilkesi (temsilsiz vergi olmaz) ve ekonomik yaklaşım ilkesi olduğu getirilebilir⁶⁵.

1.1.3.8.2. Re'sen Araştırma İlkesi

Açılmış bir davada hâkimin önünde yer alan dava dosyasındaki iddia ve savunmaların gerekçesi olan hususların var olup olmadığını ve doğruluğunu belirlemek amacıyla belge ve bilgilerin öğrenilmesine yönelik olarak delil edinme görev ve yetkisine re'sen araştırma ilkesi denilmektedir. İYUK madde 20'nin 1. fıkrasında vergi,

⁶² Korkut, s. 1076.; Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 18. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2017, s. 35.

⁶³ M. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 381.

⁶⁴ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s. 840.; Ahmet Erol, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 213.; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 217-218.

⁶⁵ Karakoç, **Vergi Hukuku**, s. 841.

idare ve Danıştay mahkemelerinin önünde olan davalar ile alakalı olarak her türlü irdelemeleri ve araştırmaları re'sen yapmaları gerektiği düzenlenmiştir. Buna ek olarak mahkemelerin saptanan süre içerisinde ihtiyaç olarak niteledikleri evrakların kendilerine ulaştırılması ve her çeşit bilgilerin alakalı yerler ile taraflardan verilmesini talep edebilir hükmüne söz konusu madde de yer verilmiştir. Re'sen araştırma ilkesi şeklinde isimlendirilen bahsi geçen düzenleme aracılığıyla vergi mahkemeleri ihtiyaç olan yargılama işlemleriyle maddi vakaların belirlenmesi maksadıyla kanıtları toplar ve davayla ilişkili olarak re'sen incelemede bulunur⁶⁶.

2755 sayılı Danıştay Kanunu'nun 49. maddesinde re'sen araştırma ilkesi ile alakalı olarak başka bir hükme yer verilmiştir. Söz konusu hükümde görölmekte olan davalar konusunda ihtiyaç duyulan her çeşit evrak istenebileceği ve tedarik ettirilebileceği, açıklayıcı ya da bütönlöyıcı bilgilere ulaşılmak maksadıyla yetkisi olan uzmanlar ve memurlar ilişkili dairelerden ya da saptanacak başka yerlerden davet edilebilirler. Düzenlemesine yer verilerek vergi yargılamasının en üst mahkemesi olan Danıştay'ın re'sen araştırma yetkisi hüküm altına alınmıřtır⁶⁷.

Vergi yargılamasında medeni usul hukukundaki gibi hukuka uygun olmayan bir vaka ortaya çıktığında, mahkemeler vakaya müdahale edip denetleme faaliyetinde bulunamazlar. Başka bir ifadeyle ilgili olan kişilerin vergi davası açarak konuyu vergi mahkemesine taşımaları gerekmektedir⁶⁸. Medeni usul hukukunda dava hâkimi tarafların talebiyle bağlı olmasına rağmen, vergi yargısında ise hâkimin, kanıtların ortaya çıkarılmasında ve davayı devam ettirme hususunda tarafların taleplerine bağlı olmaksızın re'sen harekete geçme kabiliyetine sahip olduğunu ifade etmek mümkündür. Örneğin vergi davasında davalı tarafından zamanaşımı def'i⁶⁹ ileri sürölmese bile, bu durumda mahkemenin zamanaşımını kendiliğinden göz önüne koymasında re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı söylenebilir. Vergi yargılamasında geçerli kabul edilen re'sen araştırma ilkesinin söz konusu açıdan ceza

⁶⁶ Fevzi Rifat Ortaç/Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 196.; Tuğçe Karaçoban Güneş, **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 29 vd.; Eslem İsmail Bayer/Safa Sazak, **Vergi Hukuku Atlası**, Pelikan Yayınevi, 4. Baskı, Ankara 2019, s. 2.

⁶⁷ Ortaç/Ünsal, s. 196.

⁶⁸ Süheyla şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, 1. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1997, s. 10.

⁶⁹ Def'iler ve zamanaşımı def'i hususunda detaylı bilgi için bkz. Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 71 vd.

muhakemesine benzediği dile getirilebilir⁷⁰. Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin uygulanmasının temel sebeplerinden biri de vergi alacaklısı⁷¹ olan vergi idaresi tarafından vergi cezası kesilmesi, vergi salınması⁷² ve başka birtakım açılardan vergi idaresinin vergi yükümlüsüne göre daha üstün yetkilere sahip olmasıdır⁷³.

1.1.3.8.3. Hukuk Devleti İlkesi

Anayasa'nın "cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı ikinci maddesinde bahsedilen hukuk devleti ilkesi, tüm çağdaş demokrasi ile yönetilen sistemlerin esas niteliklerinden bir tanesidir. Mezkûr kavram, yurttaşların hukuki güvenlik içerisinde oldukları, devletin işlem ve eylemlerinin hukuk normlarına uygun bulunduğu bir düzeni ifade eder⁷⁴. Diğer bir tanıma göre hukuk devleti, hukukun en üst makamda olduğu onun üstünde bir gücün bulunmadığı, devletin gerçekleştirdiği eylemlerin hukuk aracılığıyla sorgulanabildiği ve vatandaşlara hukuksal bir güvencenin verilebildiği bir yapıyı ifade etmektedir⁷⁵. İngiltereli hukukçu Albert Dicey'e göre hukuk devleti, hiçbir kişiye yasanın ihlal edilmesi dışında malvarlığı veya bedeni ile ilgili olarak hukuksal bir müeyyide uygulanmadığı devlettir⁷⁶. Anayasa'nın 2. maddesi dikkate alındığında vergi külfeti Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları arasında dengeli ve adil bir biçimde bölüştürülmelidir. Yaşadığımız dönemde uygar bir devlet olabilmenin ve hukukun egemenliği ilkesini faaliyete sokmanın yöntemi hukuk devleti ilkesidir. Hukuk devletinin öğeleri, anayasanın üstünlüğü, kanunilik, kuvvetler ayrılığı, adalet, temel hak ve hürriyetler, eşitlik ve şeffaf yönetim biçiminde belirtilebilir. Hukuk düzeninin bütününe kapsayan unsur hukuk devleti unsurudur. Hukuk devleti unsuru, hukukun egemenliği ilkesinin ister devlet ister gerçek veya başka kimseler açısından kabul edilmesi ve özümlemesi anlamına geldiği gibi yasama, yürütme, yargı erklerinin de

⁷⁰ Mutluer, s. 381-382.

⁷¹ Anayasa devlete, egemenlik kuvvetini kullanarak çıkardığı yasalar aracılığıyla vergi oluşturma ve tahsil etme izni vermiştir. Bu sebeple devlet vergi alacaklısıdır. Vergi alacaklısı kavramı hakkında detaylı bilgi amacıyla bkz. Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 50.

⁷² Verginin salınması demek verginin tarh edilmesi anlamına gelmektedir. Vergi tarh edilmesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf, e.t.: 07/08/2022.; Onur Özcan, "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2017, C. 75, S. 1, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/327246>, s. 162 vd., e.t.: 07/08/2022.

⁷³ Mutluer, s. 382.

⁷⁴ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 16. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 125.

⁷⁵ Abdurrahman Eren, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 417.

⁷⁶ Abdurrahman Eren, s. 417.

hukuk ile bağılı bulunması anlamına gelmektedir⁷⁷. Yasa devleti ile hukuk devletinin farklı kavramlar olduğuna dikkat etmek gerekmektedir. Yasa devleti ile hukuk devletini eş tutan kuramlar günümüzde değerini kaybetmiştir. Bir devlette yasaların var olması o devleti yalnız başına hukuk devleti yapmaz. Yasalar muhtevasında hukuka da yer verirse işte o vakit devlet, hukuk devleti olma vasfına kavuşur. Dünya genelindeki hukuk kurallarını üstün kural olarak kabul eden ve söz konusu kuralları etkin bir biçimde uygulamaya çaba gösteren devletin hukuk devleti olduğu söylenebilir⁷⁸.

Hukuk devleti ile vergi arasında bulunan bağlantının kaynağı hayli eskidir. Söz konusu bağlantı günümüz hukuk düzenlerinde anayasal normlarda⁷⁹ kendine yer bulmaktadır. Yargısal teminatların hukuk devletinde var olması mecburidir. Zira kamu⁸⁰ bakımından vergi önem derecesi yüksek bir husustur. Bu sebeple vergi yükümlülerinin haklarının koruma altına alınması, vergi mükelleflerinin verdiği vergiye karşılık olarak idari kurumlara ve esasında devlet karşısında kendi haklarına sahip çıkması ancak yargısal teminatlar aracılığıyla mümkündür⁸¹. Bahsi geçen teminatlar “hukuki güvenlik” ilkesini akla getirmektedir.

Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinin esas koşullarından biridir. Bu ilke basit anlamıyla hukuki hususlarda süreklilik, belirlilik, istikrarın var olması şeklinde tanımlanabilir. Bir başka tanıma göre, hukuk uygulanırken belirsizliği ya da bir anda ortaya çıkan değişkenliği bertaraf etmeye yarayan güvencedir⁸². Bu sebeple hukuk devleti ilkesi hukuki istikrar, geriye yürümezlik, belirlilik ilkelerini de içinde barındırmaktadır⁸³. Belirlilik ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi bir kararında, vergi kaybına sebebiyet verilen verginin bir katına ilave edilmesi gereken cezanın saptanmasında temel kabul edilecek olan gecikme faizi nispetinin Bakanlar Kurulunca

⁷⁷ Ali Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 44.

⁷⁸ Murat Batı, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 41-42.

⁷⁹ Norm: Bu sözcüğünün kökeni Latince bir kelime olan norma ifadesinden gelmektedir. Norma sözcüğünün gerçek anlamı açıölçerdir. Mecazi anlamı ise yasa, ilke, kural, manasına gelmektedir. Ayrıntılı bilgi amacıyla bkz. Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 13. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2016, s. 58.

⁸⁰ TDK sözlüğüne göre kamu kelimesinin 2. anlamı halk, bir ülkede bulunan halkın tamamı anlamlarına gelmektedir. Kamu kelimesinin kökeni Türkçe’dir. Orhun Yazıtlarında “kamagı” şeklinde kullanılmış olup hepsi, bütün, tüm anlamlarına gelmektedir. Bkz. <https://sozluk.gov.tr/> e.t.: 09/08/2022.; <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/kamu>, e.t.: 09/08/2022.; Arzu Çokaktaş Uysal, “Jean Deny’nin Kitaplarında Kelime Çözümlemeleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2018, s. 212.

⁸¹ Biyan, s. 30.

⁸² Mehpare Çaptuğ, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 2021, S. 17, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1844526>, s. 212, e.t.: 09/08/2022.

⁸³ Özgüven, s. 48.; Biyan s. 31.

hangi vakitte tespit edileceği konusunda bilgi sahibi olunamaması ve söz konusu halin neticede hesaplanacak ceza değerinde belirsizliğe sebebiyet verecek olduğunu dile getirmiştir. Bu sebeple VUK madde 344/2'nin, Anayasa madde 38'de yer verilen cezaların ve onun yerine geçen güvenlik önlemlerinin yalnızca yasa ile getirilir düzenlemesine aykırılık oluşturduğunu vurgulamıştır. Buna ek olarak, yine Anayasa madde 2'de yer verilen hukuk devleti ilkesine aykırılık meydana getirdiğini belirterek söz konusu yasa fıkrasının iptaline hükmetmiştir⁸⁴.

1.1.3.8.4. Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi

Hukuk kurallarının⁸⁵ zaman açısından tatbik edilmeleriyle ilişkili olarak en temel ve göze çarpan ilkelerden biri geçmişe yürümezlik ilkesidir⁸⁶. Geçmişe yürümezlik ifadesi eskiden kullanılan şekilleriyle makable teşmili, makable şümül, makabline şamil biçimde isimlendirilmiştir. Bugünkü kullanımları ise geriye dönük uygulama, geçmişe yürürlü olma, geçmişe uygulanma ve geriye yürümezdir. Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi kavramına eş anlama gelecek biçimde vergi kanunlarının geriye yürümezliği ismi verilmektedir⁸⁷.

⁸⁴ Anayasa Mahkemesi, T. 06/01/2005, E. 2001/3, K. 2005/4. Aktaran: Yusuf Karakoç, **Vergi Hukuku Uygulamaları**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 131. Vergi hukuku bağlamında hukuk devleti ilkesi ile ilgili olarak bir başka iptal kararı için bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 26/01/2002., E. 2011/74, K. 2012/15, **Kaynak:** <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/07/20120721-23.htm>, e.t.: 09/08/2022.

⁸⁵ Hukuk kuralı: Her zaman yasak, buyruk, izin ya da salahiyet barındıran kurallara denir. Bkz. Gözler, s. 25.

⁸⁶ Vergi kanunları ilke olarak geçmiş zamana tesirleri olmamakta, yürürlüğe girişlerinden sonra olan vakalara tatbik edilmektedir. Bkz. Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi)**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s. 45.; Vergi hukukunda geriye yürümezlik kuralı ile alakalı olarak Anayasa Mahkemesi bir kararında, 6009 sayılı yasanın 62. maddesinin (d) bendinde yer verilen 16'ncı ve 8'inci maddelerinin vergi yükümlülerinin mesuliyetlerini geriye doğru bir biçimde ilerleterek arttırma zamanaşımına maruz kalmış olan vergi borçlarının hayata döndürülmesi ve hukuk kurallarının geçmişe yürütülmesi manasında olduğunu dile getirmiştir. Buna ek olarak Anayasa'da yer verilen hukuk devleti ilkesi çerçevesindeki hukuki güvenlik kuralı ile de ters düştüğünü belirtmiştir. Bu sebeplerle itiraz konusu yapılan 6009 sayılı yasanın 62. maddesinin (d) bendinde yer verilen 16'ncı ve 8'inci maddeler bakımından Anayasa madde 2'ye aykırı olduğu ve iptalinin gerektiğine hükmetmiştir. Mezkûr karara göre Anayasa Mahkemesi vatandaşların mükellefiyetini artıran ve zamanaşımına uğrayan geçmiş vergi borçlarını yeniden hayata döndüren hükümlerin, yürürlüğe girdiği tarihten öncesine de uygulanacak şekilde düzenlenmesini vergi hukukundaki geriye yürüme olarak kabul etmiştir. Geriye yürümezlik ilkesini hukuki güvenlik ilkesinin ve hukuk devleti ilkesinin, alt ilkesi şeklinde olduğunu belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, T. 26/01/2002., E. 2011/74, K. 2012/15, Aktaran: Funda Başaran Yavaşlar/Tuğçe Karaçoban Güneş/Gizem Kapucu/Metin Kocatepe, **Vergi Hukuku ve Uygulama**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 63-68.

⁸⁷ Özgüven, s. 21.; Yaşar Ayyıldız/Kadir Ayyıldırım, "Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri", **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 2015, C. 3, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1024819>, s. 59. e.t.: 11/08/2022.; Mehmet Altundış, "Hukuki Güvenlik İlkesi", **Yasama Dergisi**, 2008, S. 10, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1121314>, s. 62. , e.t.: 11/08/2022.

Öğretideki bir görüşe göre bu kullanım dar bir kullanım olup başka vergi kurallarını içine almayan bir kullanımdır⁸⁸. Bu sebeple bütün vergi kurallarını içine alan vergi kurallarının geriye yürümesi ifadesinin kullanılması yerinde olacaktır. Bu görüşe göre verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergilerin çıkarılması, dönüştürülmesi ve yürürlükten kaldırılması sadece kanun aracılığıyla yapılıyor olsa da kanun vasfına sahip olmayan yönetmelik⁸⁹, tebliğ, genelge gibi düzenleyici işlemler vasıtasıyla da vergi mükelleflerinin bazı temel hak ve hürriyetleri ihlal edilebilmektedir. Bundan dolayı vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin kanun harici kuralları da içine alacak biçimde tanımlanması gerekmektedir. Söz konusu görüş buradan hareketle vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesini, hukuk düzenine çıkarılan yeni vergi kuralının uygulanmaya başladığı tarihten evvelki vergiyi ortaya çıkaran vakalar için hukuki neticeler meydana getirmesini yasak koyan ve bu kuralın yalnızca uygulanmaya başladığı tarihten sonrası için tatbik edilmesini emreden hukuk kuralı biçiminde tanımlamıştır⁹⁰.

Bu hususta bir görüş ortaya koymak gerekirse her ne kadar Anayasa'nın 73. maddesinde vergilerin kanunla çıkarılacağına dair bir hüküm yer alsa da vergi kanunlarının uygulamaya geçirilmesi tebliğ, yönetmelik, genelge, tarife gibi yasa vasfı taşımayan düzenleyici işlemler ile yapılmaktadır. Söz konusu düzenleyici işlemlerde mükelleflerin haklarına etki edebilmektedir. Bu sebeple vergi kanunlarının geriye yürümezliği ifadesi yerine vergi kurallarının geriye yürümezliği tabirinin kullanılması görüşünün yerinde olduğunu söylemek mümkündür.

1.1.3.8.5. Yazılılık İlkesi

Vergi yargılamasında davacı ve davalı olan taraflar savlarını ve müdafaalarını yazılı şekilde mahkemeye vermek mecburiyetindedirler. Bu durum İYUK 1. maddesinin 2. fıkrasından anlaşılmaktadır. Vergi yargısında uyuşmazlık dava dosyasında bulunan ya da vaka ile alakalı bulunan makamlardan kendiliğinden istenilen bilgi ve belgeler üstünden devam ettirilir ve neticeye ulaştırılır⁹¹.

⁸⁸ Özgüven, s. 110.

⁸⁹ Yönetmelik hakkında bilgi için bkz. Ahmet Başpınar, **Tax Law and Turkish Tax System**, 1. Baskı, Republic of Turkey Ministry of Finance Strategy Development Unit, Ankara 2009, s. 9.

⁹⁰ Özgüven, s. 110.

⁹¹ Ortaç/Ünsal, s. 195.; Gizem Kapucu/Metin Kocatepe, "Vergi Yargılamasında Tanık", **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2021, C. 7, S. 1, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1407014>, s. 137, e.t.: 13/08/2022.

Genellikle davalar duruşma yapılmadan görülür. Yani kural duruşma yapılmadan ihtilafların çözüme kavuşturulmasıdır. Duruşma yapılması istisnadır. Söz konusu istisnai olan hususlara değinmek gerekirse, İYUK madde 17’de vergi, harç, resim⁹² ve bunlara benzeyen mali yükümler ile bunların ceza ve zamları toplamının yirmibeşbin⁹³ Türk lirasını aşması durumunda davanın taraflarından biri duruşma açılmasını talep ederse vergi mahkemesinin duruşma açması zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Bu konuda vergi mahkemesine bir takdir yetkisi tanınmamıştır. Bahsedilen şartların oluşması durumunda duruşma yapılması gerekmektedir. Bunlara ek olarak vergi mahkemesinde açılan yirmibeşbin Türk lirasını aşan tam yargı davalarında ve iptal davalarında davanın taraflarından birinin duruşma talep etmesi halinde yine duruşma yapılması mecburidir. Uygulamada duruşma vakanın ne olduğunun kavranabilmesi maksadıyla gerçekleştirilmektedir. Sözlü bir şekilde yeni bir iddiada bulunulması kabul edilmemektedir⁹⁴.

Duruşmalarda zabıt kâtabi yer almaz ve konuşulanların tutanak altına alınması mecburi değildir⁹⁵. Halbuki duruşmanın tutunağa geçirilmesi zorunlu kılınmalı ve söz konusu tutanaklara hukuki bir kıymet verilmelidir. Bu durumun duruşma yapılması ile amaçlanan hukuksal ciddiyetin ve ağırlığın temin edilmesine fayda sağlayacağını söylemek mümkündür. Vergi yargılama usulünde duruşma var olan düzeniyle, medeni usul hukukundan ayrı bir biçimde muhakemenin⁹⁶ olmazsa olmaz bir evresi değildir. Savlarını ve müdafaalarını mahkeme huzurunda dile getirmeyi arzulayan davacı ve davalı tarafın, adalet duygusunu tatmin etmekten başka bir işe yaramamaktadır. Keza vergi yargısında duruşma açılması yazılı yargılama ile beraber sözlü yargılama

⁹² Vergi, harç ve resim kavramları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Güneş Yılmaz, “Vergi, Resim, Harç Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında “Resmin” Günümüzdeki Varlık Sorunu”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2018, C. 40, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/623287>, s. 370 vd. e.t.: 13/08/2022. Vergi, harç ve resim kavramları konusunda Anayasa Mahkemesinin yaptığı tanımlar için bkz. Şahnaz Gerek/Alı Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 27 vd.

⁹³ Bu değer 2023 yılı için yirmibeşbin değil yüzyetmişbirbin (171. 000,00 TL)’dir.

⁹⁴ Ortaç/Ünsal, s. 195.; Memduh Ocak, “İdari Yargıda Duruşmanın Adil Yargılama Hakkı Açısından İncelenmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2019, S. 145, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2019-145-1886>, s. 356.; Gamze Gümüşkaya, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2008, C. 66, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/97598>, s. 17 vd., e.t.: 13/08/2022.

⁹⁵ Serdar Çevik, **Vergi Davaları ve Yargılama Usulü**, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 161-162.

⁹⁶ Muhakeme yargılama anlamına gelmektedir. Bkz. <https://sozluk.adalet.gov.tr/muhakeme>, e.t.: 13/08/2022.

yönteminin de tatbik edildiğini ortaya koymaktadır. Fakat vergi yargısında sözlü yargılama yöntemi yazılı yargılama yöntemine oranla tali bir vasıftır⁹⁷.

Vergi hukukunda ve idare hukukunda ihtilaf konularını çoğunlukla idari işlemler oluşturmaktadır. İdari işlem idare ya da idare namına eylemde bulunan özel hukuk şahıslarınca, kamu kuvvetinden yararlanılarak gerçekleştirilen; şahıs ya da şahıslara ait objelerin hukuki hallerine etki eden ve yazılı şekilde yapılan tek taraflı irade beyanlarıdır⁹⁸. Başka bir ifadeyle idari işlemler sıkı şekil ilkeleri neticesinde hukuk evreninde yazılı bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Şekil ilkelerine bağlı ve yazılı bir biçimde meydana gelen idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin dosya üzerinden gerçekleştirilmesinin doğal olduğu dile getirilmektedir. Yargılamanın hızlı neticelendirilmesi bakımından yazılılık ilkesinin katkı sağladığı ifade edilmektedir⁹⁹. Davacı ve davalı tarafın savlarını ve müdafaalarını yazılı bir biçimde mahkemeye vermelerinin emniyetli ve sağlam bir yargılama olanağı sunduğu vurgulanmaktadır¹⁰⁰.

Bu konuda bir görüş ortaya koymak gerekirse vergi yargılama hukukunda yazılılık ilkesinden vazgeçilerek duruşmanın esas olduğu bir sisteme geçilmelidir. Zira davaların adil bir şekilde yargılanmasının sağlanarak doğru bir şekilde açığa çıkarılması ancak bu şekilde mümkün olacaktır. Hâkim her durumda dosya üzerinden vakaların durumunu ve ehemmiyetini kavrayamayabilir. Duruşma yapılarak hem tarafların hem de özellikle idare karşısında güçsüz durumda olan mükelleflerin haklarını daha iyi savunabilmeleri sağlanmalıdır. Buna ek olarak dertlerini bir de hâkimin huzurunda anlatma imkânı tanınarak onların yargıya olan inançlarının artırılması gerekmektedir. Hukuk devleti olmanın gereği budur. Duruşmaların kural haline getirilmesi ile hakimlere de daha ciddi, disiplinli bir ortamda çalışma imkânı sağlanmış olacaktır. Bu husus özellikle vergi yargısı ve idari yargısı açısından kural olarak duruşma yapılmaması ve tanık dinlenmemesinden kaynaklı olarak adeta tatil beldesi gibi olan vergi mahkemeleri ve idare mahkemelerine hukuki açıdan hareketlilik ve bir adalet heyecanı getireceği ortadadır¹⁰¹.

⁹⁷ Kapucu/Kocatepe, s. 137-138.

⁹⁸ Bahtiyar Akyılmaz/Murat Sezginer/Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 385.

⁹⁹ Çağlayan, s. 237-238.

¹⁰⁰ Kapucu/Kocatepe, s. 138-139.

¹⁰¹ Bu konuya ilişkin olarak Danıştay 8. Dairesi bir kararında idari yargılama usulünde yazılı yargılamanın yönteminin geçerli olduğunu dile getirerek, şahit veya tanık beyanına başvurulması ya da tanığın ifadesinin alınması biçiminde bir usulün idari yargıda olmadığı şeklinde hüküm kurmuştur. Danıştay 8. Dairesi, T. 25/02/2004, E. 2003/3369, K. 2004/917. Aktaran: İbrahim Pınar, **İdari**

1.1.3.8.6. Delil Serbestisi İlkesi

Davacı ve davalı taraf, ihtilafın mevcut olduğunu ya da olmadığını ispatlamaya çalışırken her çeşit kanıt kullanmakta serbest olmasına delil serbestisi ilkesi denir. Delil serbestliği ilkesi yargılama faaliyeti gerçekleştirilirken davacı ve davalı tarafın sav ve müdafaalarını her çeşit kanıt ile açığa kavuşturabildikleri hürriyet zeminini meydana getirmektedir. Her çeşit vasıta hukuka uygun bir biçimde ele geçirildiği sürece kanıt olarak kullanılmasında bir sakınca yoktur¹⁰².

İdari yargısındaki düzen, serbest kanıt sistemidir. Dolayısıyla vergi yargısında bu durum aynen geçerlidir. Başka bir ifadeyle Vergi Usul Kanunu'nda yer verildiği gibi vergiyi ortaya çıkaran vaka ve bu vakayla ilgili olan işlemlerin hakiki vasfı yemin dışında her çeşit kanıtla ispatlanabilir. Bu konuda keşif, defter, belge, bilirkişi incelemesi, ikrar ve benzeri her çeşit kanıtta vergi mahkemeleri müracaat edebilecektir¹⁰³.

Yemin vergi yargılamasında delil olarak kullanılamamaktadır¹⁰⁴. Zira şu anki Vergi Usul Kanunu gereğince bu mümkün değildir. Fakat bu kanunda yapılacak bir değişiklikle yeminin delil olarak kabul edilmesi mümkün hale getirilebilir. Ancak bu değişikliğin uygulamada pratik bir fayda getireceği söylenemez.

Tanık beyanlarının ise kanıt kabul edilebilmesi için tanık olan kişinin vergiyi ortaya çıkaran vaka ile tabii ve aleni bir alakasının bulunması gerektiği VUK'un 3/B'de düzenlemiştir¹⁰⁵. Uygulamada başka yargı mercileri tarafından veya noter vasıtasıyla alınan tanık beyanları delil olarak kabul edilmektedir. Bu duruma ek olarak vergi inceleme görevlisi¹⁰⁶ tanıkların beyanlarını almasının ardından karşı beyanlara da

Yargılama Usulü Kanunu ile İlgili Danıştay Dava Dairelerinin Seçme Usul Kararları, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 11. Bu kararın sebebi olarak yazılı yargılama usulü gösterilmiştir. Kamu hukuku dallarından olan idare ve vergi hukukunda amaç kamu yararındır. Kamu yararının sağlanması için hem idari yargıdaki davalarda hem de vergi yargısındaki davalarda maddi gerçeğin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Maddi gerçeği ortaya çıkarmanın en önemli araçlarından biri tanık beyanıdır. Tanık beyanı alınarak davalardaki çözüme kavuşturulamayan hususlara çözüm bulunması mümkündür. Nitekim tanık beyanı hâkimin takdirinde olan bir delildir. Bu sebeple tanık olan kişinin de dinlenmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Bilakis maddi olayın karanlık taraflarını aydınlatmada tanık beyanından yararlanmak mümkündür. Mezkûr sebeplerden dolayı vergi yargısında yazılılık ilkesinden vazgeçilerek duruşmanın ve tanık dinlenilmesinin esas olduğu bir sisteme geçilmesi gerekmektedir.

¹⁰² Münci Çakmak, **İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 267.

¹⁰³ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2016, s. 378.

¹⁰⁴ Arslan, s 378.

¹⁰⁵ Bayer/Sazak, s. 2.

¹⁰⁶ Vergi incelemesi, vergi beyanlarının ve ödenmesi lazım olan vergilerin gerçekliğini saptamak maksadıyla vergi mükellefinin envanteri, belgeleri ve defter kayıtları üstünde gerçekleştirilen ayrıntılı bir

müracaat edebilmektedir. Vergi yükümlülere duruşmada bulunmadan ve hâkim aracılığıyla alınmayan tanık beyanları istenilen etkiyi göstermemektedir¹⁰⁷.

Vergi mahkemeleri tarafından noter vasıtasıyla ve başka yargı mercilerince alınan tanık beyanları delil olarak kabul edilmekteyken duruşmadaki tanık beyanının delil olarak kabul edilmemesini anlamak güçtür. Zira yazılı olarak verilen beyanların bir de davayı çözüme kavuşturmakla yükümlü olan hâkimin huzurunda tekrar edilmesi davayı aydınlatmak için önem arz etmektedir. Ayrıca başka mahkemelerde alınan ifadeler örneğin bir ceza davasındaki vergi kaçakçılığına ilişkin olarak mahkeme huzurunda verilen ifade vergi mahkemesinde delil olarak kabul edilmesine rağmen vergi mahkemesi hâkimi kendi önüne gelen dava da tanığı dinlememesi hukukun ihtilafları çözme maksadından uzaktır. Bu durum delil serbestliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Nitekim mahkeme dinlediği tanığın beyanlarını dikkate alıp almamakta takdiri delil sistemi gereğince serbesttir¹⁰⁸.

1.1.3.8.7. Vergilerin Yasallığı İlkesi (Temsilsiz Vergi Olmaz)

Devlet ile birey arasındaki ilişki tarih boyunca ilerleyerek hukuk devleti ilkesine ulaşmıştır¹⁰⁹. Bu sayede çağdaş devletin hukuka riayet etmesi sağlanmış ve sadece hukuki bir çerçevede faaliyetlerini devam ettirmesi güvence altına alınmıştır. Söz konusu devrim, yasallık ilkesinin gelişim evresi olarak da isimlendirilebilir. Bu Gelişim evresinde isteğe bağlı uygulamaların sınırları çizilmiş ve hukukun üstünlüğünün esas alındığı bir sistem meydana getirilmiştir¹¹⁰.

tektiktir. Vergi inceleme görevlisi de bu tetkiki yapan kişidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2012, C. 61, S. 4, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42452/511317>, s. 1310, e.t.: 14/08/2022.

¹⁰⁷ Arslan, s. 378.

¹⁰⁸ Bumin Doğrusöz, “Duruşmanın Önemi”, **Dünya.com** <https://www.dunya.com/kose-yazisi/durusmanin-onemi/27928>, 26/04/2016, e.t.: 27/08/2022.

¹⁰⁹ Bu duruma Türk tarihinden örnek vermek gerekirse Hunlarda devlet hanedan üyelerinin ortak malı sayılmaktaydı. Bu nedenle hanedanın erkek üyelerinin devleti yönetmek hususunda yetkileri bulunmaktaydı. Bunun neticesinde söz konusu erkek üyeler vergilendirme gerçekleştirebilirdi. Mezkr durum gelişerek ve ilerleyerek günümüz Türk hukukunda yerini hukuk devleti ilkesine bırakmıştır. Bkz. Aybars Pamir, “Metehan ve Eski Türk Orta-Asya Kamu Hukukundaki Yeri”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2022, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2274599>, s. 17. e.t.: 27/08/2022.

¹¹⁰ Selçuk Buyrukoğlu/Doğan Bozdoğan, “Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, 2015, C. 10, S. 1, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/803036>, s. 267. e.t.: 27/08/2022.; Hukuk devleti ilkesinin oluşumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Meltem Dikmen Caniklioğlu, “Hukuk Devletinde Siyasi İktidar ve Yargının Karşılıklı Konumu İlişkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2008, C. 10, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/754091>, s. 13 vd. e.t.: 27/08/2022.

Yasallık ilkesi ilk kez ceza hukuku dalında kendine yer bulmuş ve ilerleyen zamanlarda bütün kamu hukukuna yayılmıştır. Yasallık ilkesi ceza hukukunda önemli olduğu gibi vergi hukukunda da önem arz etmektedir. Ceza hukuku ile karşılaştırarak verginin yasallığı ilkesinin gerekliliğini açıklamakta fayda vardır. Vergi kişilerin çalışması, mülkü, geçimini sağlaması ile ilişkiliyken, ceza hukuku kişinin hayatı ve hürriyeti ile alakalıdır¹¹¹. Ceza hukuku kişilerin hürriyetlerine ağır bir şekilde karışmaktadır. Bu sebepten dolayı ceza hukukunun vasıtalarının iktidar sahipleri tarafından amacı dışında değerlendirilmesi engellenmek istenmiştir. Bu durum ceza hukukunda kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini, yani yasallık ilkesini ortaya çıkarmıştır¹¹².

Yasallık ilkesi bahsedilen şekilde ortaya çıkmasından sonra ülkelerin anayasalarında da kendisine yer bulmuştur. Türkiye’de ise 1982 Anayasası’nın 73. maddesi ile vergilendirme yetkisinin ilke olarak yasa koyucu tarafından kullanılacağı düzenlemiştir. Bu ilkeye göre vergiler sadece yasayla koyulur, değiştirilir ve kaldırılır¹¹³. Bu hususlarda yargı ve yürütme erklerinin yetkisi mevcut değildir. Vergi tahsis etme yetkisinin yasa aracılığıyla kullanılmasının en önemli sebebi, verginin şahısların hürriyetleri ve haklarıyla sıkı bir ilişki içerisinde bulunmasıdır. Anayasa madde 13’e göre mealen, esas hak ve özgürlükler yasanın ruhuna ve sözüne uygun bir şekilde yalnızca yasayla kısıtlanabilir. Devlet vergi koyma hakkını vatandaşlar tarafından seçilerek göreve getirilen yasa koyucu vasıtasıyla kullanır. Bu sayede şahısların hak ve hürriyetlerine gerçekleştirilen müdahale durumu hukuk sistemi içerisinde meydana gelir ve devletin keyfiliği önlenmiş olur. Yasaların yetki verdiği hususlarda ve belirlediği kısıtlamalar bağlamında idare, şahıslara bir mali külfet ya da vergi verme borcu yüklemek hakkına sahiptir. Verginin kanuniliği ilkesi yasama erkinin yürütme erkine karşı egemenliğini oluşturan etkin bir vasıta¹¹⁴.

Vergi yasalarında verginin mükellefi, matrahı, konusu, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi meydana getiren vaka gösterilir. Vergi yasaları neticesinde şahıs ile devlet

¹¹¹ Buyrukoğlu/Bozdoğan, s. 267.; Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2013, C. 8, S. 3, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/65389>, s. 158. e.t.: 27/08/2022.

¹¹² Buyrukoğlu/Bozdoğan s. 267.; Ali Volkan Özgüven, “Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı ve Sınırları”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara 2014, s. 89.

¹¹³ Başpınar, s. 7.

¹¹⁴ Şafak Çomaklı/Ahmet Ak/Zülküf Ayrangöl, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2013, s. 34.; Bersu Ceylan, “Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 2020, C. 7, S. 21, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1166333>, s. 36. e.t.: 27/08/2022.

arasında ortaya çıkan hukuki münasebet, sadece alacaklı ve borçlu ilişkisinden ibaret değildir. Bu münasebet kişinin devlete karşı olan ödevini de barındırmaktadır. Söz konusu ödev, devlet ile kişi arasında vergi ödevi münasebeti olarak da isimlendirilebilir. Vergi ödevi münasebeti vergi borçlusu sıfatına sahip olmayan şahıslarla devlet arasındaki münasebeti de içinde barındırır. Bu sebeple verginin kanuniliği kuralı sadece vergi alacağının unsurlarının yasayla düzenlenmesi olmayıp aynı zamanda vergi nedeniyle ortaya çıkan yöntem ve ödev münasebetlerinin de yasa ile tertip edilmesini gerektirmektedir. Vergi idaresinin vergi yöntemi ile ilgili etkinliklerinin kanuni usul ile ortaya konulması, bir taraftan vergi idaresinin kamu hizmetlerini devamlı bir şekilde sürdürebilmesi için tüm alacaklarını etkin, hızlı, imtiyazlı usuller ile takip ve tahsil yapılması olanağını sağlarken, diğer taraftan vergi mükelleflerine eşitlik ve teminat sağlar¹¹⁵.

Verginin yasallığı ve Anayasa'nın 73. maddesiyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin bir kararında, Anayasa madde 73/4'te vergi, harç, resim ve benzeri mükellefiyetlerin indirimler, istisnalar, muaflik ve nispetleri ile ilgili hükümlerinde yasanın belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik gerçekleştirme yetkisi Bakanlar Kuruluna (Şu an bu yetki Cumhurbaşkanı'na aittir) ait olduğunu belirtmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre Bakanlar Kurulu kanunun belirlediği üst ve alt eşikler içerisinde değişiklik gerçekleştirebilecek, fakat mezkûr sınırları geçecek şekilde bir düzenleme yapamayacağı ve Bakanlar Kuruluna tanınan söz konusu yetkinin istisnai yetki olduğu mahkeme tarafından dile getirilmiştir. Buna ek olarak vergilendirmede temel kural, vergilerin yasayla düzenlenip, değiştirilmesi ve kaldırılmasıdır. Bu sebeple söz konusu hususlarda aşağı ve yukarı eşikleri tespit etme yetkisinin yasa yapıcıya verildiği, söz konusu eşikler içerisinde değişiklik gerçekleştirme hakkı ise yasanın belirtmesi şartıyla ancak Bakanlar Kuruluna verilebileceği vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesi mezkûr nedenlerle belediye meclislerine vergi tarifesini tespit edebilme yetkisi tanıyan yasanın Anayasa madde 73'e aykırı olduğuna hükmederek iptal kararı vermiştir. Anayasa Mahkemesi bu kararıyla 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96. maddesinin B) fıkrasını iptal etmiştir¹¹⁶.

¹¹⁵ Çomaklı/Ak/Ayrançöl, s. 34.

¹¹⁶ Anayasa Mahkemesi, T. 29/12/2011, E. 2010/62, K. 2011/175, Aktaran: Yavaşlar/Güneş/Kapucu/Kocatepe, s. 59-60.

1.1.3.8.8. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergiye ortaya çıkan olay tespit edilip, vasıflandırılırken ve vergi kurallarına anlam yüklenmeye çalışılırken görünen şeklin arka planına bakılarak gerçek ekonomik değerlerin temel kabul edilmesine ekonomik yaklaşım ilkesi denir. Bu ilke sadece vergi hukukunda kendine yer bulan bir ilkedir. Vergiyi ortaya çıkaran durum, hukuki hal ve işlemlerin yalnızca dışarıdan görünüşleri, hukuk alemindeki isimleri ve şekilleri değil, bununla birlikte onların ekonomik önem ve manaları da dikkate alınır¹¹⁷.

Vergi yasalarının bazılarında esas durumun dikkate alınması hususu açık olarak düzenlenmiştir. Bu durumun en iyi örneği Vergi Usul Kanunu madde 3/B'dir. Buna göre bu maddeyi mealen ifade etmek gerekirse, vergiyi ortaya çıkaran vaka ve bu vaka ile ilgili olarak işlemlerin asıl durumu temel alınmalıdır¹¹⁸. Yani vergiyi meydana getiren olaydaki şekli gerçek değil maddi gerçek ortaya çıkarılmalıdır.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin esas fonksiyonu, eşit ekonomik kuvvete haiz olanları aynı şekilde vergilendirmek ve “iktisadi kuvvete göre vergilendirmede bulunma esas ilkesinin¹¹⁹” özel hukuktaki iradi işlemlerle yürümez duruma sokulmasına engel olmaktır¹²⁰.

Bahsi geçen ilke ile alakalı olarak öğretilerde çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bunlardan birçoğuna değinmek gerekirse; bir görüşe göre ekonomik yaklaşım medeni hukuk ile vergi hukuku arasındaki şekiller ve kavramlar sorunu şeklinde tanımlanmıştır¹²¹. Başka bir görüş ise bu ilkeyi vergi kanunlarının içeriğinin saptanmasında ve belirli vakalara tatbik edilmesinde, vakıaların şekilsel biçiminden ziyade iktisadi ve nesnel biçimine ağırlık verilmesi olarak tanımlamıştır¹²². Diğer bir görüş ekonomik yaklaşım ilkesini, vergi meydana getirici vakaların belirlenmesinde ve vergi kanunu maddelerinin yorum yapılmasında hukuk alemindeki şekillerin dışına

¹¹⁷ Durmuş, s. 520.; Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım hakkında detaylı bilgi amacıyla bkz. Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021, s. 5 vd.

¹¹⁸ Durmuş, s. 520.; Yaşar Ayyıldız, **Türk Vergi Yargısı**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 91.

¹¹⁹ Bu ilke öğretilerde ödeme gücü ilkesi şeklinde isimlendirilmektedir. Söz konusu ilke şahısların mali, iktisadi ve diğer hallerinin dikkate alınarak vergileme işlemine tabi tutulması olarak tanımlanabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Uğur Yiğit/İlhami Öztürk, “Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülüklerle Uygulanabilirliği”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, 2017, C. 6, S. 1, <http://anayasader.org/wp-content/uploads/2020/05/Yi%C4%9Fit-AYHD-12.pdf>, s. 611 vd., e.t.: 30/08/2022.

¹²⁰ Durmuş, s. 521.

¹²¹ Salih Şanver, **Vergi Hukukunda Yorum**, Aktaran: Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2014, s. 44.

¹²² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1986, s. 42.

çıkılarak gerçekte, hakikatte dış dünyada olan iktisadi vasıf ve içeriklerin temel kabul edilmesi manasını taşıyır şeklinde tanımlamıştır¹²³. Bir başka görüş ise bir önceki tanıma çok benzer bir tanım yapmak suretiyle, ekonomik yaklaşım, vergiyi ortaya çıkaran vakaların saptanmasında ve vergi kanunu maddelerine yorum getirilmesinde hukuki şekillerin dışına çıkılarak gerçekte var olan iktisadi içerik ve vasıflarının esas kabul edilmesi manasına gelir biçiminde bir tanımlama da bulunmuştur¹²⁴. Diğer bir görüş ekonomik yaklaşım ilkesini, vergi ödemekten kaçınmak maksadıyla yapılan görünürdeki akit geçerli sayılmamakta, bunun yerine asıl durumu yansıtan akit kabul edilmektedir şeklinde açıklamıştır¹²⁵.

Bu görüşlerden yola çıkarak bir tanım ortaya koymak gerekirse; ekonomik yaklaşım ilkesi görünürde yapılan işlemin ne olduğunun önemi olmaksızın bu işlemin gerçek ekonomik değerinin ne olduğunun ortaya konulmasını amaçlayan bir ilkedir. Yani ekonomik hayattaki gerçek durumun esas alınması gerektiğini dile getirmektedir.

1.2. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Çeşitleri

1.2.1. Genel Açıklama

Vergi yargılaması hukukundaki delil çeşitlerini üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan ilki genel anlamda müracaat edilen deliller, ikincisi mükellefler tarafından meydana getirilen deliller ve son olarak üçüncüsü, vergi yargılaması ile vergi idaresinde ortaya çıkan delillerdir. Delil serbestisi ilkesi vergi yargılaması hukukunda kendine yer bulmasına rağmen öğretide delilleri net bir biçimde ortaya koyabilmek için bahsedilen şekilde bir gruplandırma yapılmıştır¹²⁶.

Genel şekilde hukukta tatbik edilen delil çeşitleri; keşif, bilirkişi ifadeleri, karine, yemin vb. delillerdir. Söz konusu delillerden bazıları vergi yargısı hukukunda müracaat edilen delil çeşitleridir. Bazıları ise birtakım koşullar içerisinde müracaat edilebilmekte ve bir kısmının da vergi yargısında tatbik edilebilmesi olanaklı değildir.

Vergi yargılaması hukukunda uygulanan delil çeşitlerinden bazıları da vergi yargısı ve vergi idarelerinde ortaya çıkmaktadır. Bahsi geçen alanda ortaya çıkan delillere bilgi toplama ve arama tutanakları, takdir komisyonu kararları, inceleme tutanakları,

¹²³ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 29.

¹²⁴ Şükrü Kızılot/Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s. 46.

¹²⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2020, s. 202.

¹²⁶ Mutluer, s. 426.

yoklama fişleri ve mahkemelerin kesinliğe kavuşmuş kararları örnek olarak verilebilir¹²⁷.

“Mükellefin Ödevleri” başlıklı VUK’un ikinci kitabında vergi yükümlülerine birtakım sorumluluklar verilmiştir. Bu sorumluluklara işe başlamayı bildirme, adres değişikliklerinin bildirilmesi, işi bırakmanın bildirilmesi, defter tutma, beyanname vermek örnek olarak gösterilebilir. Vergi yükümlülerinin ödevlerini yerine getirmek amacıyla tanzim edilmiş kayıtlar, belgeler ve gerçekleştirilmiş olan etkinlikler duruma göre delil şeklinde yararlanılabilmektedir¹²⁸.

1.2.2. Vergi Mükellefleri Nezdinde Oluşan Deliller

Vergi mükellefleri ile devlet arasındaki vergi münasebetinin doğru bir şekilde yürütülebilmesi için vergi yasalarında yükümlülerin birtakım ödevleri gerçekleştirmeleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere temel olarak VUK’nun da yer verilmekle beraber, başka vergi yasalarında da denk gelmek mümkündür. Bahsi geçen düzenlemeler vergi idaresinin düzgün bir biçimde vergilendirme yapmasına yardımcı olmak şeklindeki esas faydaları haricinde, firmaların muhasebe ve işletme sistemlerini ilerletme, işletmeler ile alakalı gerçek bilgilere sahip olunmasını sağlama, ekonominin tümü konusunda değerlendirme yapma imkânı sunarak özel ve kamusal kuruluşlara gerçek bilgi kaynağı vermek gibi çeşitli faydalarda sağlamaktadır¹²⁹.

Vergi yükümlülerinin vergi yasaları bağlamındaki ödevlerine bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma örnek verilebilir. Söz konusu ödevler vergi mükellefleri nezdinde oluşan delilleri meydana getirmektedir. İlk olarak bu delil çeşitlerinden beyanname vermeyi incelemek uygun olacaktır.

1.2.2.1. Beyanname Verme

Vergi yükümlüleri, ülkemizdeki vergi düzeni beyan temeline dayanması sebebiyle beyanname vermek suretiyle kazanç miktarlarını vergi idaresine bildirmektedirler. Yükümlünün verdiği beyanname özel hukuktaki senede benzetilebilir. Yükümlü söz konusu beyanname aracılığıyla vergi idaresine ödemesi gereken rakamı bir nevi kendi belirlemiş olmaktadır. Bunun neticesinde bu rakamı kabul etmiş sayılmaktadır.

¹²⁷ Mutluer, s. 426.

¹²⁸ Mutluer, s. 427.

¹²⁹ Özhan Uluatam/Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 183.

Beyanname verme yoluyla vergi idaresine bildirilen rakama istisnai hususlar haricinde itiraz etmek mümkün değildir¹³⁰. Bundan dolayı beyanname vermek mutlak bir delil olarak kabul edilmektedir. Beyanname vermek mükellef açısından kendisi lehine olmayan yani aleyhine delil meydana getirmektedir. Bu sebeple vergi mükelleflerinin gerçek durumu yansıtmayan beyannameler vermesi mümkündür. Söz konusu duruma engel olmak maksadıyla vergi dairesi, beyannamenin hakikati yansıtıp yansıtmadığını kontrol eder. Herhangi bir eksiklik tespit etmesi halinde re'sen vergi tarhiyatı ya da ikmalen vergi tarhiyatı yapabilir¹³¹.

Vergi yükümlüleri vergi ile alakalı beyanlarını yazılı bir şekilde, muhtevasını ve biçimini bakanlıkça tespit edilen beyannameler vasıtasıyla gerçekleştirirler. Beyan verilmesi gereken vergiler açısından beyan verme ve ödeme zamanları ilişkili yasalarda açık bir biçimde düzenlenmiştir. Vergi yükümlüleri belirlenmiş olan şekilde ve kanuni süreler içerisinde beyanname verirler. Vergi mükellefleri bağlı oldukları vergilendirme temelinin ihtiyaç duyduğu beyannameleri yasada belirlenmiş sürelerde ve gerektiği biçimde tabi oldukları vergi idaresine vermekle sorumludurlar¹³². Bu duruma, gerçek usule bağlı katma değer vergisi yükümlüsünün beyannamesini takip eden ayın 26'sına değin elektronik şekilde beyan etmesi örnek olarak verilebilir. Kurumlar vergisi, kurumlar geçici vergi, gelir vergisi, gelir geçici vergi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, damga vergisi, şeklindeki vergilerin tamamı beyan esasına tabidir. Söz konusu vergilerin hangi süreler içerisinde beyan edilmesi gerektiği vergilerin kendi yasalarında belirtilmiştir¹³³.

VUK mükerrer madde 257'nin Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiye dayanarak bir kısım vergi idareleri tam otomasyona¹³⁴ geçmiştir. 351, 373¹³⁵, 376¹³⁶ numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerine¹³⁷ göre vergi idarelerinde gerçek usule tabi bulunan

¹³⁰ Biyan, s. 177.

¹³¹ Biyan, s. 177.

¹³² Sevil Şin, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2016, s. 44

¹³³ Şin, s. 44.

¹³⁴ Otomasyon hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Elvan Cenikli/Deniz Şahin, "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", **İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi**, 2013, C. 4, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/402521>, s. 39 vd., e.t.: 15/09/2022.

¹³⁵ 373 sıra no'lu genel tebliğ için bkz.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11406&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, e.t.: 15/09/2022.

¹³⁶ 376 sıra no'lu genel tebliğ için bkz.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11662&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, e.t.: 15/09/2022.

¹³⁷ Adsız düzenleyici işlemlerden olan tebliğ hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Fatma Didem Sevgili Gençay, "Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri", **Ankara Üniversitesi Hukuk**

vergi yükümlülerinden bağılı buldukları vergi idareleri tam otomasyona geçmiş ise muhtasar beyanname, hizmet vergisi, özel tüketim vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi, gelir geçici vergisi, katma değer vergisi gibi vergilerin beyannamelerinin elektronik şekilde verilmesi mecburiyeti benimsenmiştir¹³⁸. Netice olarak yukarıda bahsedilen beyannameler vergi mükellefleri nezdinde ortaya çıkan delillerdir. Bu deliller vergi yargılaması gerçekleştirilirken kanıt olarak kullanılabilir.

1.2.2.2. Bildirimler

Vergi yükümlülerinin çoğunluğu işe başlangıçlarını ve işi kapatmalarını vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedirler. Bununla birlikte işlerini sürdürürken meydana gelen birtakım farklılıklar ile arazi ve bina farklılıklarını vergi dairesine bildirim yapmakla sorumludurlar. Söz konusu bildirimler temel anlamda yazılı yapılır. Vergi Usul Kanunu'na göre bildirimler aracısız bir şekilde vergi idaresine müracaat edilerek gerçekleştirilebilir. Bunun dışında posta yolu ile de teslim edilebilir. Bu durumda postaya verilmiş tarihi vergi idaresine ulaşma tarihi olarak kabul edilir. Fakat defter tutma mecburiyeti bulunmayan yükümlülerden okuma ve yazması bulunmayanlar sözlü bir şekilde bildirim yapabilirler. Mezkûr şekilde yapılan bildirimler tutanak altına alınır. Bildirim yapmak temel olarak dört sınıf vergi yükümlüsü için geçerli olduğu söylenebilir. Mezkûr sınıflardan ilki vergi vermeye yükümlü ticaret ve sanat erbabı, ikincisi avukatlar, serbest muhasebeci mali müşavirler gibi serbest meslek erbabı olanlar, üçüncü sınıf kurumlar vergisi mükellefleridir. Kurumlar vergisi mükelleflerine sermaye şirketleri¹³⁹ ve kooperatifler örnek olarak gösterilebilir. Dördüncü sınıf ise adi ve kollektif şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarıdır¹⁴⁰.

Serbest meslek erbabları ve tacirler açısından hangi durumlarda iş başlatmış sayılacakları VUK madde 154 ve 155'te düzenlenmiştir. Bu maddeler düzenlenirken vergi yükümlülerinin uygulama ve davranışlarının bu konuda bir karine meydana

Fakültesi Dergisi, 2014, C. 63, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/622836>, s. 397 vd., e.t.: 15/09/2022.; Vergi hukukunun gerçek kaynaklarından biri vergi genel tebliğleridir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Zeki Kuruca, **Vergi Hukuku-I (Vergi Hukukunun Temel Konuları)**, 1. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul 1985, s. 54 vd.

¹³⁸ Şin, s. 44.

¹³⁹ Sermaye şirketleri, TTK madde 124'e göre limited, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Bkz. Ömer Korkut/Fatih Cengil/Mehmet Durdu/İdil Nur Gürbüz Gökberk/Zahid Doğanay, **Şematik Şirketler Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2022, s. 36.

¹⁴⁰ Uluatam/Methibay, s. 183-184.; Kaneti, s. 149.

getireceği düşüncesinden yola çıkmıştır. Bu sebeple, örnek vermek gerekirse tacirlerin ticaret odası, sanayi odası gibi mesleki bir kuruluşa veya ticaret siciline yazılmaları; serbest meslek erbablarının ofis, büro, yazıhane, muayenehane ve benzeri iş yerinde faaliyete geçmeleri, faaliyete başladıkları yerlere levha, tabela asmaları işe başlamalarının göstergesi olarak benimsenmiştir¹⁴¹.

Vergi yükümlülerinin iş, işletme, mükellefiyet şekilleri ve adresleri ile ilgili olarak meydana gelen yenilikler vergi idaresine bildirilmesi lazım olan yeniliklerdir. Meslek kaynaklı bu bildirimler haricinde emlak vergisiyle alakalı olarak bildirimde bulunma mecburiyeti de bulunmaktadır. Örneğin bir arazinin parsellenerek¹⁴² arsa vasfına getirilmesi, bir arsa üzerinde yeni bir bina yapılması durumlarında vergi mükellefleri tarafından vergi idaresine bildirim yapılmalıdır. Bildirim yapma süresi bildirim vasfına göre değişiklik göstermektedir. İş başlatmalarda bildirim işe başlamadan evvel yapılmalı, değişiklik ve işi bırakma bildirimleri ise vakanın meydana gelişinden başlayarak bir ay içinde gerçekleştirilmelidir¹⁴³.

Söz konusu bildirimde bulunma ödevinin süresi içerisinde ve yapılması gereken şekilde uygun meydana getirilmesi, vergi mükellefini bildirimde bulunduğu hususun hakikate uygunluğunu ispatlamak zorunda kalmasına engel olmaktadır. Zira bahsi geçen bildirimler, o bildirim konusu hususunda delil vasfındadır. Bu duruma örnek vermek gerekirse, vergi mükellefi olan bir kişinin işine son verdiğini müddeti içerisinde tabii olduğu vergi idaresine bildirimde bulunması halinde, bunu vergi mahkemesinde açılan dava da ispatlamak mecburiyetinde değildir. Vergi idaresi bu durumun tersini iddia ediyorsa, söz konusu durumu ispatlama mecburiyeti kendisine düşmektedir¹⁴⁴.

1.2.2.3. Defter Tutma

Ticari yaşamda katma değer yaratmak maksadıyla, üretim etmenlerinin düzenli ve mantıklı bir biçimde toplanmasıyla işletmeler meydana getirilmektedir. Söz konusu işletmeler bireysel girişim, birden fazla ortaklı girişimler ya da ortaklık topluluğu biçiminde olabilmektedir. İşletmelerdeki eylemlerin büyük bir kısmı o işletmede bir değer devrimine yol açar. Bu eylemler mali işlemler olarak vasıflandırılır ve

¹⁴¹ Uluatam/Methibay, s. 184.; Kaneti, s. 149.

¹⁴² Parselleme arsa düzenlemesi anlamına gelmektedir. Ayrıntılı bilgi amacıyla bkz. Erdal Köktürk/Erol Köktürk, "Arsa Düzenlemelerinin Hukuksal Dayanağı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2007, C. 20, S. 70, <http://tbdergisi.barobirlik.org.tr/m2007-70-323>, s. 262 vd., e.t.: 19/09/2022.

¹⁴³ Uluatam/Methibay, s. 184.; Bir aylık süre için bkz. VUK m.168.

¹⁴⁴ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 123.

işletmelerin kıymetlerinde değışikliğe neden olurlar. Devamlı bir şekilde tekrar eden mali vasıftaki eylemler ile ilgili olarak belge ve bilginin bir araya getirilmesi, bölümlendirilmesi, kayıt altına alınarak rapor edilmesi ve işletme ile alakalı olan ekiplerin faydasına ibraz edilmesi gerekmektedir. Bunu gerçekleştiren yapıya “muhasebe” ismi verilmektedir¹⁴⁵.

Muhasebe, işletmedeki mali faaliyetler ile ilgili bilgileri toplayıp işler. Mezkûr bilgileri işletme ile alakalı bulunan kişilerin faydasına sunmak olan görevini; sınıflandırma, kayıt altına alma, rapor verme ve yorumda bulunma evrelerinde gerçekleştirir. Söz konusu evrelerden sınıflandırma ve kayıt altına alma evrelerinde meydana getirilen muameleler ile dar manada rapor verme muameleleri “defter tutma” şeklinde adlandırılmaktadır. Defter tutma devlet maliyesinin çıkarlarını korumak için özel bir kanun ile Vergi Usul Kanunu ile düzenleme altına alınmıştır¹⁴⁶.

Vergi mükelleflerinin bir kısmı kanunlar ile tespit edilmiş defterleri, kanunlarda öngörüldüğü şekilde tutma mecburiyetindedirler. Vergi mükelleflerine defter tutma zorunluluğu yüklenmesinin maksadı VUK’nun 171. maddesinde beş başlık şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu beş başlıktan yasadaki ifadeye birebir bağlı kalmadan mealen bahsetmekte fayda vardır. Bu maksatlardan ilki yükümlünün vergi ile alakalı hesap durumu, servet ve sermaye halini saptamaktır. İkinci maksat, vergi yükümlüsünün vergi ile alakalı etkinliğini ve hesap sonuçlarını belirlemektir. Üçüncü maksat vergi ile alakalı işlemleri ortaya çıkarmaktır. Dördüncü maksat vergi yükümlüsünün vergi ile ilgili durumunu hesap yoluyla irdelemek ve denetlemektir. Beşinci ve son maksat ise vergi yükümlüsünün kayıt ve hesaplarından faydalanarak üçüncü kişilerin vergi ile ilgili hallerini denetlemek ve irdelemektir¹⁴⁷.

Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olan vergi mükellefleri defterleri kanunda belirlenen maksatlara ve belirtilen şekle uygun olarak tutmak sorumluluğu altındadırlar. Vergi çeşitlerine ve vergi mükelleflüğünün şekline göre hangi mükelleflerin ne çeşit bir defter tutması gerektiği VUK’nun da belirtilmiştir. Bu duruma ilişkin

¹⁴⁵ Rıza Ayhan/Hayrettin Çağlar, **Ticari İşletme Hukuku**, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018, s. 389.; Mehmet Özkan, “Dünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, 2020, S. 18, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/920648>, s. 137. e.t.: 29/09/2022.; Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Bilanço Hukuku Kitabının Genişletilmiş 2. Baskısı, Sevinç Matbaası, Ankara 1988, s. 61.

¹⁴⁶ Ayhan/Çağlar, s. 389-390.

¹⁴⁷ Ayhan/Çağlar, s. 392.; Kızılot/Taş, s. 97.; Karayalçın s. 67.

olarak, imalat gerçekleştiren işletmelerin, birinci sınıf tacirlerin tutması gerekli olan özel ve genel defterler yasada ayrı bir şekilde düzenlenmiştir¹⁴⁸.

VUK madde 172'ye göre, çiftçiler, sanat ve ticaret erbabı, vakıf¹⁴⁹ ve derneklere ait olan ekonomik işletmeler, serbest meslek erbabları, ticaret şirketleri, ekonomik kamu kurumları¹⁵⁰ şeklindeki tüzel¹⁵¹ ve gerçek kişiler defter tutma mecburiyetindedirler. Fakat söz konusu mecburiyet VUK madde 173'e göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi ve gelir vergisinden istisna olan esnaflar, GVK'ye göre kazandıkları basit usulde saptananlar, kurumlar vergisinden istisna olan vakıf ve derneklerin sahip olduğu iktisadi işletmeler ile kurumlar vergisinden muaf ekonomik kamu kurumları (iktisadi kamu müesseseleri) ile ilgili olarak tatbik edilmez. Lakin VUK madde 173 uyarınca söz konusu istisnalar kurum ya da gelir vergilerinden imtiyazlı sayılmakla beraber, başka vergilerden birine bağlı bulunan ve mezkûr vergileri götürü usulde belirlenmeyen vergi yükümlülerinin muaf sayılmadıkları vergilere tutulması gereken defterlere tesir etmez¹⁵².

Vergi yasalarına ilişkin olarak tutulan defterler vergi yargılamasında delil vasfı taşırlar vergi yükümlülerinin tuttukları defterler yalnızca vergi hukuku bakımından delil olmayıp özel hukuk bakımından da delil vasfı taşırlar¹⁵³. Defterlerin vergi yargısı hukukunda önde gelen delil çeşitlerinden biri olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü vergi yükümlüsünün beyanının gerçeği yansıtmadığı ve vergi dairesinin vergi yükümlüsünün beyanının gerçeği içermediği şeklindeki iddialarının ispatı ile vergi

¹⁴⁸ Kızılot/Taş, s. 97.

¹⁴⁹ Vakıflar, dernekler ve sendikalar kâr maksadı taşımayan özel hukuk tüzel kişileridir. Detaylı bilgi amacıyla bkz. Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 14.

¹⁵⁰ VUK m. 172'de "iktisadi kamu müesseseleri" şeklinde yer almaktadır. Bu tabire yeni bir isim önermek maksadıyla "ekonomik kamu kurumları" şeklinde ifade etmek gerekmiştir.

¹⁵¹ Tüzel kişi kavramına bir tanımlama yapılacak olunursa; tüzel kişi hukuk alanında yer alan hukuki bir varlıktır. Tüzel kişiye kısaca hukuki kişi denilebilir. Ayrıca tüzel kişi kavramının tarihsel gelişimi hakkında bilgi için bkz. Ebru Kayabaş, "Tüzel Kişi Kavramının Tarihsel Gelişimi – I", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2017, C. 75, Ord. Prof. Sadri Maksudi Arsal'a Armağan Özel Sayısı, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1356371>, s. 515 vd., e.t.: 21/09/2022.

¹⁵² Kazım Yılmaz, **Türk Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2003, s. 54-55.

¹⁵³ Özel hukuk bakımından TTK'nin 18. ve 64. maddelerine göre tacirler ticari işletmesinin mali ve iktisadi halini, alacak ve borç durumları ile bir iş yılı içerisinde meydana gelecek sonuçları saptamak maksadıyla ticari işletmelerinin vasfının ihtiyaç duyduğu bütün defterleri tutma yükümlülüğü altındadırlar. Bkz. Fatih Bilgili/Ertan Demirkapı, **Ticaret Hukuku Bilgisi**, 14. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2018, s. 63.; Kızılot/Taş, s. 97-98.; Karayaçın s. 67.; Ömer Korkut/Fatih Cengil/Mehmet Durdu/İdil Nur Gürbüz Gökberk/M. Zahid Doğanay, **Şematik Ticari İşletme Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 49-50.

daireince icra edilen vergi tarhiyatının doğruluğunun tetkiki ilk olarak defterler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir¹⁵⁴.

1.2.2.4. Belgeler

Belge Türk vergi hukukunda ödenmesi lazım olan vergilerin gerçekliğini ve iadeye konu olan vergilerin doğruluğunun saptanması bakımından elzem bir vasıttır. Ayrıca vergisel muameleler bakımından belgelerin güvenilir ve gerçeğe uygun olması zaruridir¹⁵⁵. Türkiye’de vergi hukuku belge temeline dayanmaktadır. Bunun sonucu olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu vergiyi meydana getiren işlemlerin belgeye bağlanmasını şart koşmuştur. Bu belgeler verilecek olan beyanların dayanağını oluşturmaktadır. Vergi yargılaması hukukunda vergi mükelleflerinin vergiyi ortaya çıkaran vakalar ile alakalı olarak VUK’ta düzenlenen şekilde ve çeşitte belge oluşturmaları genel olarak kabul edilen ilkedir. Söz konusu belgeler şekilsel bakımdan yasaya uygun olmalıdır. Buna ek olarak içerik açısından da hakikati göstermesi mecburidir. Vergi mükellefleri üçüncü şahıslarla gerçekleştirdikleri işlemleri belgeye bağlamak zorundadırlar. Mezkûr ilke Vergi Usul Kanunu madde 227’de düzenlenmiş ve eski Ticaret Kanunu’nda da yer almıştır¹⁵⁶. Bundan başka 6102 sayılı TTK’nin 64. maddesinin 2. fıkrasında da kendine yer bulmuştur¹⁵⁷.

Bu konuyla ilgili olarak Danıştay aşağıdaki kararında belgenin şekle uygun olması gerektiğini vurgulamıştır;

3568 sayılı Kanun'da sayılan meslek mensuplarından olan davacının imzaladığı beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğunun sağlanması yukarıda belirtilen şekilde olması gereken olayda, elektronik şifre ve kullanıcı adını, birlikte çalıştığını beyan ettiği şahısla paylaşmak suretiyle ilgili mükellefin beyannamelerinin verilmesini sağladığı dikkate alındığında, muhasebe işlemlerini yaptığı mükellefle ilgili olarak mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olup ziyaa uğratılan vergi ve kesilen

¹⁵⁴ Mahcemal Seyhan, **Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s. 88.

¹⁵⁵ Veyisi Seviğ, “Vergi Hukukunda Belge”, **Dünya.com**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunda-belge/485747>, 19/10/2020, e.t.: 27/09/2022.

¹⁵⁶ VUK madde 227 için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>, e.t.: 27/09/2022.

¹⁵⁷ Süleyman Albayrak, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Pamukkale Üniversitesi SBE, Denizli 2011, s. 112.; Biyan, s. 196.; TTK madde 64 için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, e.t.: 27/09/2022.; Ali Deniz İnan, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bursa Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa 2019, s. 65.; Kaneti, s. 53.

cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu¹⁵⁸ sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından dava konusu ödeme emrinin yazılı gerekçeyle iptali yolundaki Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir¹⁵⁹.

Mezkûr karar tam olarak belge konusuyla ilgili olmasa da karar da geçen ifadelerden vergi hukukunda belge düzenin esas olduğu defter kayıtlarının da belgeye bağlanması ve hakikate uygunluğunun belirtilen şekilde sağlanması gerektiği dile getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutma mecburiyeti bulunmayan kurumlar vergisinden istisna olan bir kısım vergi mükelleflerinin de belge düzenlemeleri gerekmektedir. Buna rağmen istisnai olan hususlarda bulunmaktadır. VUK madde 228'de vergi yasalarına ilişkin götürü şeklinde saptanan giderler, belde düzenlenmesi olanaksız bulunan giderler, örfler ve teamüllere göre belgeye bağlanması alışılmışın dışında olan birtakım giderler hakkında belge talep edilmemektedir. Fakat mezkûr giderlerin gerçeğe uygun değerlerde kayıt altına alınması gerekmektedir. Buna ek olarak kayıt alınana değerlerin işin vasfına ve büyüklüğüne elverişli olması zaruridir. Belge sistemi(düzeni) Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Yasama organı bu düzenlemeyi yeterli bulmayarak bir de Maliye Bakanlığına¹⁶⁰ önemli yetkiler tanımıştır. Bu yetkilere VUK'nun 227. maddesi, 241. maddesi, mükerrer 242. madde, mükerrer 257. madde örnek olarak verilebilir¹⁶¹.

¹⁵⁸ Borçlar hukuku anlamında müteselsil sorumluluk diğer bir adlandırılmasıyla müteselsil borç ilişkisi; alacaklı sıfatına sahip olan kişinin, birden fazla sayıda olan borçluların herhangi birinden borcun bir kısmını ya da bütünü talep edebileceği ve borcun tümü yerine getirilinceye değin borçluların tamamının mesul kabul edildiği borç ilişkisidir. Vergi hukukundaki müteselsil sorumluluk ise vergi ve vergi cezasının, birden çok sorumlunun herhangi birinden talep edilebilmesi durumu olarak tanımlanabilir. Vergi hukukunda mesuliyetin müteselsil kabul edilmesi vergi idaresine, mükellefin vergi borcu için birlikte sorumlu kabul edilen şahıslardan istediğine başvurabilme olanağı vermesinin yanında aynı zamanda birlikte sorumlu olan şahısların icra takibine de imkân vermektedir. Bkz. Nurihan Dalcı Özdoğan, **Müteselsil Sorumluluk**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 23.; Recep Kaplan, "Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bursa Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa 2005, s. 34-35.

¹⁵⁹ Danıştay 3. Daire, T. 09/06/2022, E. 2019/2263, K. 2022/2842, **Kaynak:** <https://karararama.danistay.gov.tr/>, e.t.: 27/09/2022.

¹⁶⁰ 703 sayılı "Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Maliye Bakanlığının ismi Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir. 703 Sayılı KHK için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=703&MevzuatTur=4&MevzuatTertip=5>, e.t.: 28/09/2022.

¹⁶¹ Mustafa Şimşek, "Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeninin Hukuksal Çerçevesi", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2002, s. 8.; Ömer Erdal, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2011, s. 12.; Biyan, s. 196.

1.2.2.5. Özel Sözleşmeler

Vergiyi ortaya çıkaran vaka çoğunlukla özel hukuk kaynaklı olarak meydana gelmektedir. Bu sebeple vergiyi ortaya çıkaran vakanın tarafları söz konusu bu durumu bir sözleşme yapmak suretiyle güvence altına almaya çalışmaktadırlar. Mezkûr sözleşmelerin VUK madde 8'e göre vergi yükümlüsü lehine bir delil vasfı bulunmamaktadır¹⁶². Fakat vergi yargılamasında delil olarak kullanılabilmesinde bir engel yoktur. Buna ilişkin olarak örnek vermek gerekirse; vekaletnameler, kira sözleşmeleri¹⁶³, ticari alış satış sözleşmeleri, taşınmaz satış vaadi sözleşmeleri, çek, bono ve benzeri belgeler vergiyi ortaya çıkaran vakanın ispat edilmesi bakımından vergi yargısında delil vasfına sahiptir ve delil olarak faydalanılmaktadır¹⁶⁴.

Vergi hukuku özel hukukla devamlı bir şekilde birbirini etkilemektedir. Bu durumun esas nedeni vergilendirmenin başlangıç aşamasını oluşturan vergiyi ortaya çıkaran vakanın çoğunlukla özel hukukta meydana gelmesidir. Hizmet sunma, satış sözleşmesinden kaynaklı olarak satıcının malı teslim etme borcunu yerine getirmesi, ticari kazanç gibi durumlar vergiyi ortaya çıkaran vakalardır. Fakat bu husus vergi hukuku alanın özel hukuk alanındaki terim ve kavramlarla yetinmesi manasına gelmez. Bununla birlikte vergi hukukunun özel hukuktaki şekil ve ilkelere hiç riayet etmediği anlamı da çıkarılmaması gerekir. Özel hukuktaki söz konusu ilke ve şekillere uymakla beraber bu hususların vergi hukuku bakımından hangi biçimde uygulanması gerektiğini kendisi belirleyebilmektedir. Örnek vermek gerekirse Gelir Vergisi Kanunu¹⁶⁵ ticari kazancı tanımlamış ve Ticaret Kanunu'na yollamada bulunmuştur. Aynı zamanda bunu yaparken ne şekildeki çalışmaların ticari faaliyet olarak vergilenmesi gerektiğini de ayrı olarak hüküm altına almıştır. Bu konu hakkında farklı bir örnek verilecek olunursa,

¹⁶² "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan hüküm özel anlaşmaların vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu yönünden vergi dairelerini bağlamayacağını ifade etmektedir..." Danıştay 4. Dairesi, T. 01/10/1992, E. 1991/962, K. 1992/4168. Aktaran: Billur Yaltı/Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2005, s. 115.

¹⁶³ Kira sözleşmelerinde ortaya çıkan vergilere örnek olarak kira sözleşmelerinde stopaj ve KDV uygulaması için bkz. Bumin Doğrusöz, "Kira sözleşmelerinde stopaj ve KDV", **Dünya.com**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kira-sozlesmelerinde-stopaj-ve-kdv/27548>, 22/03/2016, e.t.: 03/10/2022.

¹⁶⁴ Gülbahar Güler Boyraz, "Türk Vergi Yargısında İspat Vasıtalarından Biri Olarak Tanık İfadesi ve Uygulanması", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara 2020, s. 32-33.; Özel hukuk sözleşmelerinin vergi hukukundaki uygulanabilirliği konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Nihan Kurtulmaz, **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 71 vd.; Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, 1. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s. 12 vd.

¹⁶⁵ Gelir vergisinin Türkiye'deki tarihsel gelişimi hususunda bilgi amacıyla bkz. Salih Turan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 111.

GVK madde 70'e göre taşınmazların ile birtakım hakların kiraya verilmesi nedeniyle kazanılan gelir gayrimenkul sermaye iradı¹⁶⁶ olarak belirtilmiştir. Yasa yapıcı, mütemmim cüz, gayrimenkul, bina, arazi kavramlarına değinmekle beraber bu hususları tanımlama gereği duymamıştır¹⁶⁷. Yani vergi hukuku bu konuyu kendi istediği gibi düzenlemiştir.

Taraflar arasında yapılan sözleşmeler vergisel nitelikte neticeler meydana getirmektedir. Bu sebeple vergiyi ortaya çıkaran vakanın hayata gelip gelmediğinin saptanmasında sözleşmelerden yararlanılmaktadır. Çünkü vergiyi ortaya çıkaran vakanın başlamasında sözleşmeler yer almaktadır. Bu nedenle vergi hukukunda sözleşmeler önemli bir yer tutmaktadır. Gerçekten VUK'nun 242. maddesine göre sözleşmeler vergi mükelleflerinin saklamak ve ibraz etmek mecburiyetinde olduğu belgelerdendir. Ayrıca VUK'nun vergi denetimine ilişkin maddelerine bakıldığında sözleşmeler denetime tabidir. VUK'nun 127. maddesinin 1. fıkrasının c bendine göre vergi yoklaması sırasında verginin ödenmesi gereken miktardan aşağıda olduğunun saptanması durumunda belirti(emare) ortaya çıkaran belge, defter ve delillere alma yetkisi tanınmıştır. Burada sözleşmeler belge ve delil olarak kabul edilebilir¹⁶⁸.

Vergi incelemeleriyle ilgili olarak VUK'nun 137. maddesi, 139. maddenin 3. fıkrası ve 141. maddenin 2. fıkrasına göre vergi incelemesi defter ve belgelere yapılmaktadır. Vergi araması kurumunda da VUK'nun 143. maddesinin 3. fıkrası, 143. maddesinin 5. fıkrası ve 145. maddesinin 3. fıkrasına göre defter ve belgelerin(vesikaların) incelenmesi ve el koyulması mümkündür. Sözleşmeler belge olarak kabul edildiğinden dolayı inceleme ve arama sırasında sözleşmeler denetime tabi tutulabilir. Bilgi toplama müessesinde ise VUK'nun 86, 148 ve 149. maddelerinde toplanması lazım olan bilgi hususunda herhangi bir kısıtlama düzenlenmemiştir. Bu sebeple vergi dairesi, vergi mükelleflerinin kendi aralarındaki yapmış olduğu sözleşmelerin içeriği, meblağı,

¹⁶⁶ Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi, 75. maddesinde ise menkul sermaye iradının tarifi yapılmıştır. Gayrimenkul sermaye iradı hakkında bilgi için bkz. Kâmil Mutluer, "Gayrimenkul Sermaye İradı ve Menkul Sermaye İradı", Fethi Heper (Ed.), **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 2010, s. 67.; Nihat Edizdoğan/Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi: Gelir Vergisi**, 1. Baskı, Ekin Yayınları, İstanbul 2002, s. 95 vd.; Menkul kıymetler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Doğan Kütükçü, **Çağdaş Bir Finans Hukuku Cilt II**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 985. Menkul sermaye iradının vergilendirilmesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet Tekin, "Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2002, S. 7, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/55255>, e.t.: 04/04/2023.

¹⁶⁷ Kerem Öncü, "Vergi Hukuku ile Sözleşmeler Hukuku Arasındaki İlişki ve Bu Kapsamda Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerine Bakış", **Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2016, C. 3, S. 6, <https://jurix.com.tr/article/20123>, s. 107, e.t.: 06/10/2022.

¹⁶⁸ Öncü, s. 107.

konusu ve benzeri hususlarda bilgi isteyebilir. Tüm bu nedenlerden dolayı vergilendirmenin başlangıç aşamasını oluşturan vergiyi ortaya çıkaran vakanın meydana gelip gelmediğinin saptanmasında, özel hukuk sözleşmeleri önemli bir delil teşkil etmektedir¹⁶⁹.

1.2.3. Vergi İdaresi Nezdinde Oluşan Deliller

Türkiye’de vergi düzeni vergi mükelleflerinin bildirimlerine istinaden tarh yapılan vergilerden meydana gelmektedir. Vergi dairesi beyana dayalı tarh çeşidinde, idare tarafından yapılan tarh usulüne göre görünüşte aktif olmayan bir vaziyette olduğu söylenebilir. Fakat, beyana dayalı tarhiyatta vergi dairesinin bütün bilgileri vergi mükellefinden edineceği ve mükellef ile matrah hususunda ayrıca bir tetkikte bulunmayacağı manasına gelmemektedir. Vergi idaresinin bu hususta etkinlik gerçekleştirmemesi, yalnızca kendisine verilen bildirimleri göz önüne aldığı düşüncesini oluşturması, vergi mükelleflerinin şahıslarını veya vergi matrahlarının bir bölümünü saklamalarına neden olabilir. Oysaki vergi mükelleflerinin, vergi idaresinin vergiyi ortaya çıkaran vakayı ve matrahı tetkik etme hususunda özenli bir şekilde hareket ettiğini, farklı yerlerden de bilgi edindiğini bilmeleri, mükelleflerin yaptıkları bildirimleri doğru verme hususunda daha özenli eylemlerde bulunmasına aracılık eder. Vergi idaresinin bilgi edinmedeki özeni yüksek düzeyde ise, doğru olmayan matrahların açığa çıkma olasılığı artmış olur. Vergi mükelleflerinin bu durumu gözlemleyerek idrak etmeleri, bildirimlerini gerçeğe uygun bir biçimde verme olasılığını yükseltmektedir¹⁷⁰.

Vergi dairesi nezdinde meydana gelen delillerin tutanak biçimine getirilmesi esastır. Delil vasfına sahip olabilecek birtakım vaka ve hareketler yazılı şekle getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu tutanaklar vergi yükümlüleri huzurunda tertip edilip alakalı kişilerce imzalanmaktadır. Vergi yükümlülerinin imzadan kaçınması durumunda, tutanağı hukuken geçerli sayan düzenlemeler mevcuttur¹⁷¹.

¹⁶⁹ Öncü, s. 107-108.; VUK madde 137 ve 139 için bkz. Celal Yoldaş/Kenan Ünder, **Vergi Mevzuatı ve Uygulaması**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 29-30.

¹⁷⁰ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 223-224; Akif Karaca/Mehmet Şafak, Vergilemede İspat Vasıtaları, **Dünya.com**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-ispata-vasitalari/345372>, 12/01/2022, e.t.: 09/10/2022.; Murat Kopal, “Türk Vergi Yargısında İspat ve Delil”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bülent Ecevit Üniversitesi SBE, Zonguldak 2013, s. 36.

¹⁷¹ Adnan Tezel, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, 1997, S. 56, <https://portal.yaklasim.com/makale/1997-8/turk-vergi-hukukunda-ispata-ve-delil-sistemi?term=delil>, s. 14.

Vergi dairesinin hazırlayacağı ve vergi ihtilaflarında delil teşkil eden tutanakların meydana geleceği durum VUK'nun da hüküm altına alınmıştır. VUK vergi dairesinin denetim vasıtalarını sınırlı olarak düzenlemiştir. Bu vasıtalar, bilgi toplama, arama¹⁷², incelemeyi oluşturmaktadır¹⁷³. Vergi idaresi tarafından söz konusu yöntemlerle elde edilen bilgiler, beyana dayalı tarhın doğruluğuna katkı sağlamaktadır. Buna ek olarak re'sen¹⁷⁴ ve ikmalen tarh yapılmasına olanak vermektedir. Diğer taraftan bilgilerin değişik yerlerden edinilmesi, vergi idaresinin vergi toplama konusundaki eksikliklerini gidermesine yardım ettiği söylenebilir. Zira vergi dairesi vergi mükelleflerinin vergi yasalarına riayet edip etmediklerini kontrol fonksiyonunu anılan hukuki vasıtaları uygulayarak yerine getirmektedir¹⁷⁵.

Bu itibarla vergi dairesinin vergisel neticeye ulaşmak biçimindeki delil araştırma ve saptamalarını söz konusu kapsam içerisine almak mümkündür. Anılan biçimde deliller hukuka uygun bir biçimde edinilmiş olmalıdır. Delillerin hukuka uygun biçimde edinilmiş olması ile alakalı olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında, belge ve defterleri yöntemine uyan bir biçimde yazılı ve kanunda belirtilen süre tanınarak kendisinden talep edilmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi nezdinde gerçekleştirilen bir vergi incelemesi esnasında ve muhasebecinin iş yaptığı yerde, yetkili sulh hakiminden verilmiş bir arama kararı mevcut olmaksızın hukuka uygun olmayan yollarla el koyulduğunu ve davacı olan tarafın imzasını içeren bir tutanak da tanzim edilmediğini belirtmiştir. Bu nedenle vergi incelemesine ilişkin yasanın emredici hükümlerine uymayarak yapılan usuller tatbik edilerek ele geçirilen bilgilere göre tanzim edilen vergi tetkik raporuna istinaden gerçekleştirilen vergi tarhiyatının hukuka aykırı olduğunu dile getirerek davanın reddi yönünde verilen ısrar hükmünü bozmuştur¹⁷⁶. Mezkûr sebeplerden dolayı, eski uygulamada yetkiye sahip olmayan

¹⁷² Vergi hukukunda arama, istisnai şekilde vergi sorumlusu veya vergi yükümlüsünün izin ve rızasına bakılmaksızın vergi uygulamaları ile alakalı belge, defter ve kayıtların elde edilmesi ve bunlara vergi incelemesi maksadıyla el konulmasıdır. Bkz. Feridun Yenisey/Gülşen Güneş (hzl.), **Prof. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul 2006, s. 189.

¹⁷³ Tezel, s. 14.; Mehmet Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2017, s. 664.

¹⁷⁴ Re'sen Tarhiyatta, matrahın kısmen ya da tamamen belge, defter ve kayıtlara veya yasal kıstaslara istinaden saptanmasına olanak mevcut olmayan durumlarda matrah re'sen takdir edilir. Tarhiyat, sözü edilen biçimde belirlenen matrah esas alınarak gerçekleştirilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s. 221 vd.

¹⁷⁵ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 223-224.

¹⁷⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T. 13/12/2017, E. 2017/368, K. 2017/626, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 11/10/2022.

vergi inceleme görevlilerince gerçekleştirilen servet beyannamesi tetkiki neticesine ilişkin olarak tarhiyat gerçekleştirilememekteydi¹⁷⁷.

Bu açıklamalar ışığında vergi inceleme, vergi yoklama, arama neticelerini ortaya koyan tutanaklar ile üçüncü şahısların bilgi aktarma ödevi kapsamında aktaracağı bilgiler, vergi dairesi nezdinde meydana gelen ve elde edilebilecek olan delilleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda yoklama fişleri, vergi inceleme tutanakları, bilgi edinme tutanakları, arama tutanakları, istihbarat arşivinde bulunan malumatlar ve takdir komisyonu kararları vergi idaresinde nezdindeki delilleri meydana getirmektedir¹⁷⁸.

1.2.3.1. Vergi İnceleme Tutanakları

Vergi inceleme tutanakları vergi incelemesi neticesinde düzenlenir. Vergi yükümlüsü ve vergi idaresi bakımından inceleme tutanaklarının mahiyet derecesi yüksektir. Bu sebeple inceleme tutanağı kavramının neyi ifade ettiğini belirlemede yarar vardır. Tutanak kelime anlamı olarak, talep ve kararları barındıran vesika, yetkili memur huzurunda gerçekleştirilen işlem manalarına gelmektedir. Vergi inceleme tutanağı vergi hukukunda, vergi yükümlüsünün yaptığı bildirimlerin gerçeği yansıtmadığını ve gerçek durumun ne olduğunu saptamaya ilişkin yönetsel bir tetkik işlemi şeklinde tanımlanabilir¹⁷⁹. Diğer bir anlatımla vergi inceleme ile alakalı tutanaklar, gerçek anlamda vergi yükümlülerinin beyanlarının hakikate göre ve kanuni kıstaslara göre verilip verilmediğini tespit eden delillerin en değerli bölümünü meydana getiren resmi dokümanlardır. Başka bir ifadeyle söz konusu hususta gerçekleştirilecek raporlama ile tarhiyat, ceza¹⁸⁰ kesme ve benzeri idari işlemlere temel alınan resmi dokümanlardır¹⁸¹.

Vergi incelemesi sırasında ihtiyaç duyulan durumlarda vergiyle alakalı vakalar ve hesaplar tutanak aracılığıyla saptanır ve belgelenir. Alakalı kişilerin karşı çıktıkları hususlar ve düşünceleri mevcutsa bu hususlarda tutanağa geçirilir. Söz konusu şekilde

¹⁷⁷ Tezel, s. 14.

¹⁷⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021, s. 344.; Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2019, s. 301.

¹⁷⁹ Nas, s. 1324.

¹⁸⁰ Vergi ceza hukuku konusunda detaylı bilgi amacıyla bkz. İzzet Özgenç (Ed.), **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 11 vd.; Çetin Arslan/Didar Özdemir (Ed.), **Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum)**, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 21 vd.

¹⁸¹ Vergi inceleme tutanakları hakkında detaylı bilgi amacıyla bkz. H. Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1994, s. 404 vd.; Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2020, s. 217 vd.

tanzim edilen tutanakların bir kopyasının vergi yükümlüsüne ya da huzurunda inceleme gerçekleştirilen kişiye verilmesi zaruridir. Alakalı kişiler tutanakları imzalamaktan imtina etmeleri durumunda vergi inceleme tutanağında yer alan vakalar ve hesap durumlarını gösteren belgeler ya da defterler, huzurunda inceleme gerçekleştirilen kişinin rıza verip vermediği gözetilmeksizin el koyulur. Buna ek olarak vergi inceleme sonucunda tarh yapılan vergiler ve verilen cezalar kesinleşmeden iade edilmesi mümkün değildir. Alakalı kişiler süre sınırı olmaksızın söz konusu tutanaklara imzalarını atarak belge ve defterleri alabilme hakları vardır. Fakat mezkûr defterlerin suç kanıtı(delili) vasfında olmaması gerekmektedir¹⁸².

1.2.3.2. Yoklama Fişleri

Vergiyi ortaya çıkararak vakanın gerçekleşmesiyle, vergi mükellefi açısından vergi borcu meydana gelmektedir. Fakat söz konusu borcun tahsilatının yapılabilmesi için varlığı duyular aracılığıyla anlaşılabilen bir hale dönüşmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu ihtiyaç sebebiyle mükelleflerin beyanname bildirim yapmaları, idare tarafından tarh işleminin yapılması, tarhın tebliğ edilmesi¹⁸³, tahakkuk ve benzeri muamelelerin yerine getirilmesi lazımdır. Bahsedilen durumlar vergi yasalarına göre olması gerektirir. Ancak uygulamada olması gerekene riayet edilmediği haller ile sıkça karşılaşmaktadır. Vergi yükümlülükleri tarafından şahıslarına vergi borcu çıkaracak birtakım vakalar bildirim tabii tutulmamakta veya tam olarak bildirim konusu yapılmamaktadır. Örnek vermek gerekirse, fiili olarak çalışmaya başlayan tacir işe başlama bildirimini vergi idaresine yapmamaktadır. İşyerinde çalıştırdığı kişiler hususunda vergi idaresiyle bilgi paylaşımı gerçekleştirilmemektedir. Vergi

¹⁸² Hamza Koçakoğlu, **Uygulamalı Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2016, s. 36.

¹⁸³ Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesine göre tebliğ, vergi yükümlülerine onların, genel vekillerine, kanuni temsilcilerine ya da vergi cezası tatbik edilenlere gerçekleştirilir. Bu kimselerin bulunmaması durumunda yerleşim yeri adresinde mevcut olanlardan ya da işyerlerinde memur veya çalışanlarından birine tebliğ gerçekleştirilir. Bkz. Hakan Albayrak, **Tebliğat Hukuku**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 253.; Osman Tunaoğlu, **Vergi Usul Kanununa Göre Tebliğat**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul 2018, s. 58.; VUK madde 94'e ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi bir kararında, tebligatın davacı olan tarafın, bilinen adresinde onun yasal temsilcisine ya da o adreste mevcut olanlardan ya da işyerinde müstahdem veya memurlardan herhangi birine gerçekleştirilmediği, davacı olarak bulunan şirketin bilinen adresi haricinde serbest muhasebecilik faaliyeti yürüten ve mezkur şirketin muhasebesine bakan kişiye şahsi işyerinde tebliğ gerçekleştirildiğini tespit etmiştir. Bu nedenle söz konusu tebligatın usulüne uygun biçimde gerçekleştirilmediğine hükmetmiştir. Danıştay 9. Dairesi, T. 16/10/2002, E. 2001/424, K. 2002/4205, Aktaran: Mehmet Yüce/Muhammet Çelik, **Karşılaştırmalı Vergi Tebliğat Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2017, s. 196.

yükümlüsünün basit usule tabi olup olmadığı¹⁸⁴, vergiden istisna hakkının bulunup bulunmadığı konusunda yeteri kadar bilgiye ulaşamamaktadır. Bunun neticesinde vergi dairesi aracısız olarak, vergi yükümlülüğüyle ilgili olarak söz konusu somut vakaları tespit etmeye uğraşmasına yoklama ismi verilmektedir¹⁸⁵.

VUK'nun 127. maddesine göre yoklama, vergi yükümlülerini ve vergi mükellefiyetiyle ilgili olarak somut vakaları, kayıt altına alınanları ve konuları incelemek ve belirlemektir. Vergi yoklaması VUK madde 128'de belirtilen yoklamaya yetkili olanlar tarafından yapılır. Yoklama gece ve gündüz fark etmeksizin her vakit gerçekleştirilebilir. Alakalı kişilere yoklamanın hangi vakitte yapılacağı bildirilmez. Zira yoklamadan istenilen yararın elde edilebilmesi için bu şarttır¹⁸⁶.

Yoklamanın sonuçları tutanak hükmünde bulunan yoklama fişine kaydedilir. Söz konusu fişler yoklamanın yapıldığı yerde iki kopya olarak düzenlenir ve tarih atılır. Akabinde mevcutsa yoklama yapılan şahsa, mevcut değilse onun adına yetkili olan kimseye fişe imza attırılır. Bu kişiler mevcut değilse ya da fişi imzalamaktan imtina ederseler bu hal fişe yazılır. Akabinde fişe jandarma, muhtar, polis ya da köy ihtiyar meclisi üyelerinden bir kişiye imza attırılır. İki kopya şeklinde tanzim edilen yoklama fişinin bir kopyası yoklaması gerçekleştirilen kişiye veya onun adına yetkili olan kişiye verilir. Söz konusu kimseler mevcut değilse yoklaması gerçekleştirilen şahsın bilinen adresine yedi gün içerisinde posta aracılığıyla ulaştırılır. Yoklama fişinin diğer kopyası vergi idaresine verilir¹⁸⁷.

Elektronik yoklama fişinden bahsetmek gerekirse; yoklama sonuçları, yoklama yapılan yerde yoklama fişi ile eşdeğer bulunan elektronik mecrada düzenlenen elektronik yoklama fişi aracılığıyla kaydedilebilir. Mezkûr fiş yoklaması gerçekleştirilen kişi ya da onun adına yetkili bulunan kimsece elektronik imza¹⁸⁸ vasıtalarıyla imza altına alınır. Yoklama fişinin elektronik imza vasıtalarıyla imza altına

¹⁸⁴ 1998 yılında 4369 sayılı yasanın 31. maddesiyle değişiklik yapılmadan önce gelir vergisi düzeninde basit usul yerine "götürü usulü" uygulanmaktaydı. Ayrıntılı bilgi için bkz. Abdülkerim Gök, "Basit Usulde Vergilendirmenin Ekonomik Etkileri", **Öneri Dergisi**, 2007, C.7, S. 27, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruoneri/issue/52504/686909>, s. 281 vd., e.t.: 21/10/2022.; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2015, s. 74.

¹⁸⁵ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 208-209.

¹⁸⁶ Özbilen, s. 209-210.

¹⁸⁷ Alper Aydın, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 142.

¹⁸⁸ 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu madde 3'te elektronik imza kavramı tanımlanmıştır. Mezkûr tanıma göre elektronik imza yasada mealen, diğer bir elektronik veriye eklenen ya da elektronik veriyle bağlantısı olan ve kimlik doğrulama maksadıyla çalıştırılan elektronik veri şeklinde tarif edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Mesut Ertanhan, **Kamu Görevlilerinin İmza, Paraf ve Elektronik İmzalarından Doğan Sorumlulukları**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018, s. 26.

alınmadığı vakit, yoklama fişinin yerine geçen ve yoklama fişinin içeriğinin değiştirilemeyeceğini teminatlayan benzeri mevcut olmayan bir kodun üstüne yazılan bir evrak imza altına alınır¹⁸⁹.

1.2.3.3. Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi idaresinin doğru bir şekilde vergilendirme gerçekleştirebilmesi için, vergi yükümlüleri ve vergi yükümlüleriyle alakalı bulunan üçüncü kişiler ile kamu idare ve kurumlarından bilgi edinme hakkı mevcuttur. Söz konusu bilgiler vergi yükümlülerinin izlenmesinde ve gerçekleştirilecek vergi incelemelerinde yararlanılmak maksadıyla vergi dairesinin arşivlerinde tutulmaktadır. Bilgi talep etme hakkı vergi incelemesi gerçekleştirmeye yetkili olanlara ya da Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmıştır. Vergi incelemesine yetkisi bulunanlar ya da bakanlık, devlet kurum ve kuruluşlarından, vergi yükümlüleri ve yükümlüler ile işlemde olan gerçek kişilerden, tüzel kişilerden ve mükellefin kendisinden bilgi talep edebilmektedir. Talep edilen söz konusu bilgilerin verilmesi mecburidir. Örnek vermek gerekirse, Hazine ve Maliye Bakanlığı bir vergi yükümlüsünün bankada bulunan hesabı ile ilgili olarak bankadan bilgi talep edebilir. Başka bir örnek ise, vergi idaresi emlakçıdan ev satın alan bir kişiden emlakçının sattığı yer için bilgi talep edebilir¹⁹⁰. Benzer diğer bir örnek, bir müteahhidin iktisadi kazancının hakiki değeri ortaya çıkarılmaya çalışılırken, bu kişiden daire satın alan şahısların satın aldıkları dairelere hangi bedelleri ödediklerini bildirmeleri istenebilir¹⁹¹.

VUK madde 148 bilgi verme ile alakalı olarak vergi dairesine; vergi yükümlülerinden, vergi yükümlüsü ile alakalı olan üçüncü şahıslardan, kamu kuruluşlarından ve idarelerinden bilgi talep etme yetkisi vermiştir. Bununla beraber söz konusu şahıslara da bilgi verme mecburiyeti yüklenmiştir. Üçüncü şahıslardan bilgi talep edildiğinde burada meydana çıkan esasında tanık beyanıdır. Belirtmekte fayda var ki VUK madde 148 ve VUK madde 3 birlikte ele alındığında, vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgili olarak üçüncü kişilerin alakası doğal ve şüpheye yer bırakmayacak

¹⁸⁹ Aydın, s. 142.

¹⁹⁰ Fevzi Rifat Ortaç/Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku Genel Hükümler (Temel Hukuk Dizisi)**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 91.; Habib Yıldız, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2011, s. 86.; Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 109. Bilgi toplama hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Cumhuriyet İnan Bilen, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-I", **cumhurbilenyymm.com.tr**, <https://cumhurbilenyymm.com.tr/turk-vergi-hukukunda-bilgi-toplama-muessesesi-i/>, 01/02/2009, e.t.: 05/11/2022.

¹⁹¹ Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 193.

şekilde olmalıdır. Bir diğer ifadeyle vergiyi ortaya çıkaran vakanın tarafı olmaları gerektiği söylenebilir¹⁹².

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu, kamu kuruluş ve idarelerine söz konusu ödevi yüklemiş olup, birtakım kamu hizmetini yerine getiren kurumlara ise sürekli bir biçimde bilgi aktarma zorunluluğu getirmiştir. Yine Vergi Usul Kanunu, VUK madde 148'de bahsedilenlerle beraber mezkûr ödevleri ifa etmeyen şahıslara cezai muamele gerçekleştirileceğini hüküm altına almıştır¹⁹³.

Bilgi toplamada usule değinmek gerekirse, sözle ya da yazı ile bilgiler talep edilir. Söz aracılığıyla talep edilen bilgileri ulaştırmayanlara durum yazı ile yinelenir. Bu yazı ile cevapta bulunmaları için makul bir süre verilir. Buna ek olarak yazı aracılığıyla bilgi talep edildiğinde talep metninde, verilen süre içerisinde yine cevap verilmezse cezai müeyyidelerin tatbik olunacağını barındıran ihtarın da mevcut bulunması lazımdır¹⁹⁴.

Toplanan bilgiler tutanak altına alınmaktadır. Söz konusu tutanaklar beyanı alınan kişilerin imzasını içermelidir. Fiiliyatta yani uygulamada bazı durumlarda beyan veren şahısların, tutanakları birtakım sebepler ileri sürerek imzalamaktan imtina etmektedirler. Geçerli bir neden olmaksızın tutanakların imza altına alınmaması durumunda VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası¹⁹⁵ verilmektedir¹⁹⁶. Beyan tutanağına yazılan bilgiler ile vermiş olduğu beyanın birbirine uygun bulunmadığı düşüncesinde olan kişi tutanağı imzalamaktan kaçınabilir. Fakat bu durum tutanağına şerh düşülmeli veya kişi kendi ifadesini tutanağına şerh şeklinde yazması gerekmektedir¹⁹⁷.

¹⁹² Boyraz, s. 28.

¹⁹³ Boyraz, s. 28.

¹⁹⁴ Yiğit, s. 194.; Alptekin, s. 109.; Kızılot/Kızılot, s. 728.

¹⁹⁵ Usulsüzlük vergi yasalarının, usul ve biçim ile alakalı maddelerine uygun davranılmaması şeklinde tanımlanabilir. Bu tanım kapsamında VUK usulsüzlük durumlarını birinci seviye ve ikinci seviyeden oluşacak şekilde özel usulsüzlükler, genel usulsüzlükler ve damga vergisiyle alakalı usulsüzlük şeklinde ayırma tabi tutmuştur. Bkz. Akif Karaca/Mehmet Şafak, Usule İlişkin Yeni Vergi Düzenlemeleri ve Özel Usulsüzlük Cezaları, **Dünya.com**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/usule-iliskin-yeni-vergi-duzenlemeleri-ve-ozel-usulsuzluk-cezaları/664137>, 21/07/2022, e.t.: 29/10/2022.; Yiğit s. 337.; Ayrıca özel usulsüzlük cezaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Esmâ Öztaş, "Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu", **Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**, Yalova Üniversitesi SBE, Yalova 2019, s. 23 vd.

¹⁹⁶ Kerem Öncü, **Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2019, s. 107.

¹⁹⁷ Boyraz, s. 28.

1.2.4. Yargı Bünyesinde Oluşan Deliller

1.2.4.1. Keşif

Hâkimin, nesnelere ya da şahıslar üzerinde aracısız bir şekilde duyu organlarını kullanarak bilgi edinmesine keşif ismi verilmektedir. Hâkim keşif vasıtasıyla dava konusu olan şeyi kendisi gözlemleyerek ve deneyimleyerek bilgi edinebilmektedir. Bunun neticesinde doğru bir biçimde ihtilaflı olan davayı çözüme kavuşturmaktadır. Keşfin bu sebeple diğer takdiri delillere göre hakikati ortaya çıkarmaya daha yakın olduğu söylenebilir¹⁹⁸.

İYUK madde 31'in keşif hakkında HMK'ye yollamada bulunması nedeniyle Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan keşfe ilişkin hükümlerin vergi yargısı hukukunda da tatbik edilmesi gerekmektedir. Bunun neticesinde vergi mahkemesi hâkimi, ihtilaflı durum hususunda kendi duyu organları vasıtasıyla mahkemede ya da ihtilaflı durumun söz konusu olduğu yerde tetkik gerçekleştirerek malumat edinmek maksadıyla keşfe hükmedebilir. Mezkûr keşfe hâkim re'sen ya da tarafların herhangi birinin isteği halinde hükmedebilmektedir¹⁹⁹.

Keşfin ne ile ilgili olacağına yani konusuna değinmek gerekirse, iddia ya da savunmanın kaynağını meydana getiren belge ve defterler, taşınmazlar ile çalışılan yer keşfin konusunu oluşturabilmektedir. Keşif konusu şey, vergi mahkemesinin yargılama çevresi dışında yer alıyorsa, söz konusu keşfin istinabe²⁰⁰ vasıtasıyla yapılması gerekmektedir²⁰¹.

Keşif vakti ve yeri vergi mahkemesince saptanır. Vergi mahkemesi keşfi, davanın tarafları hazır bulunurlarsa onların nezdinde, mevcut değilse yokluklarında gerçekleştirir. Keşif yapılırken mahkeme bilirkişi ya da tanık dinleyebilmektedir. Davanın tarafları ve üçüncü şahıslar hükmedilen keşif kararı hakkında gereği neyse yerine getirmek ve engel teşkil edecek davranış ve tutumlardan imtina etmek mecburiyetindedirler. Taraflardan herhangi birinin keşfin gerçekleştirilmesine engel olmaya çalışması mümkündür. Engel olmaya çalışan taraf ispat külfeti kendisinde olan

¹⁹⁸ Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 343.; Yüce, **Vergi Yargılama**, s. 298.

¹⁹⁹ Zehreddin Aslan (Ed.), **Açıklamalı ve İctihath İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 384 vd.; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 343.

²⁰⁰ İstinabe, görülmekte olan bir dava esnasında gerçekleştirilmesi lazım olan bir muamelenin, davayı yürüten mahkemenin yargılama çevresi dışında ya da içerisinde diğer bir mahkemece yerine getirilmesidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Murat Atalı/İbrahim Ermenek, **Medeni Usul Hukuku (Temel Hukuk Dizisi)**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 110 vd.

²⁰¹ Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 343.

taraf olması durumunda söz konusu kanıttan vazgeçmiş kabul edilmektedir. Keşfe karşı durmaya çalışan taraf ispat külfeti kendisinde olmayan taraf ise, bu halde iddia olunan olguyu onaylamış varsayılmaktadır. Fakat vergi mahkemesi hakiminin engel olma nedenine ve olayın haline göre sözü edilen kabullenişleri tatbik etmeme yetkisi bulunmaktadır²⁰².

1.2.4.2. Bilirkişi

HMK madde 46'e göre²⁰³, yargıçlar yargı makamına taşınan bir ihtilafın çözüme kavuşturulmasından yasada düzenlenen durumlar haricinde kaçınamazlar. Bu sebeple yargıçlar yargı makamına taşınan vakaları ihtisas alanlarında bulunmasa dahi neticelendirmek mecburiyetindedirler. Bundan dolayı yasa yapıcı özel ve teknik bilgi gerektiren hallerde, yargıçların vakaya yeterince vakıf olamamasından kaynaklı olarak usul yasalarında bilirkişi kurumunu ihdas etmiştir. Bilirkişi, açılmış olan bir davada yargıç tarafından çözümü meçhul olan, uzmanlığa ihtiyaç duyulan ve yargıcın yalnızca kendi bilgisi ile neticelendiremeyeceği dava konusu olayda düşünce ve görüşünü belirten kişidir²⁰⁴.

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu'nda yasa koyucu bilirkişinin kim olduğunu düzenlemiştir. Bu düzenlemeden hareketle bilirkişi, hukuki nitelik olarak bir çeşit geçici vasıftaki hâkim veya mahkeme yardımcısı, teknik ve özel bilgiye ihtiyaç duyulan tetkiki yapan kişidir. Bu şekilde yargılama evresindeki bir davanın çözüme ulaştırılmasının hukuk bilgisi haricinde, özel ya da teknik bilgi aracılığıyla olanaklı olduğu hallerde, yürürlükte bulunan kanuni düzenlemeye bağlı bir şekilde davanın taraflarının talebi halinde veya hâkim kendiliğinden bilirkişilik kurumuna başvurabilecektir. Fakat yargıçlık müessesinin gerektirdiği hukuki ve genel malumat ile çözüme ulaştırılabilecek hususlarda bilirkişi kurumuna müracaat edilemez. Yalnızca çözüme kavuşturulması hukuk haricinde, uzmanlık gerektiren durumlarda bilirkişiye müracaat edilir²⁰⁵.

Bundan dolayı bilirkişilik kurumu, irdelenmesi hukuk alanının haricinde bulunan vakalar, gelişen olaylar ya da haller ile ilgili bulunduğu, maddi sorun ya da vakıa sorunu olarak isimlendirilir. Zira hukuku bilmek, anlamak ve yorumlamak yargıcın

²⁰² Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 343-344.

²⁰³ Yürürlükten kaldırılan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre madde 573.

²⁰⁴ Yüce, **Vergi Yargılama**, s. 292.; Çağlayan s. 269.; Kızılot/Kızılot, s. 729-730.

²⁰⁵ Yüce, **Vergi Yargılama**, s. 292.

görevidir. Yargıç hukukun mütehasısı konumundadır ve vazifelendirildiği hususta mesleği icabı hukuki bilirkişidir. Bu hususta başka bir kişinin yardımını alması beklenmeyecek bir durumdur²⁰⁶.

Vergi yargılamasındaki bilirkişilik kurumuna değinmek gerekirse, vergi yargısındaki vergi mahkemelerinde görev yapan hakimlerin bilgi ve görüşlerine müracaat ettikleri bilirkişilik müessesesi, uygulanan hükümler bakımından HMK'deki bilirkişilik ile aynı olduğu söylenebilir. İYUK madde 31'in yaptığı atıf gereğince HMK'deki bilirkişilik kurumuna ilişkin hükümler idari yargıda ve vergi yargısında uygulanması gerekmektedir. Vergi hukukunda bilirkişiyi tanımlamak gerekirse, vergi mahkemesi hakiminin önüne gelen bir uyuşmazlıkta dayanılan olguları ele alıp, onlardan netice ortaya çıkarmasında teknik ve özel bilgiye ihtiyaç duyduğu durumlarda düşüncesine ve bilgisine müracaat ettiği kişi bilirkişi olarak tanımlanabilir²⁰⁷.

Vergi ihtilafı, vergi yükümlüleri ile vergi dairesi arasında vergilendirme uygulamaları ya da muameleleri sebebiyle meydana gelen uyuşmazlıktır²⁰⁸. Vergi yargısı ise söz konusu uyuşmazlıkların mahkeme aracılığıyla çözüme kavuşturulmasıdır. Bilirkişilik müessesesi de vergi mahkemesindeki çözüme ulaşma sürecinde, anlaşmazlığa ilişkin konuların kanıtlanması amacıyla kullanılan ispat vasıtasıdır. Bilirkişilik kurumu vergi yargısında iki esas maksatla kullanıldığı söylenebilir. Bu maksatlardan ilkinde değinmek gerekirse, vergiyi ortaya çıkaran neden olan özel hukuk münasebetiyle ilgili bulunan konuların kanıtlanmasında bilirkişi tetkikine müracaat edilebilir. Bu duruma, motorlu taşıtlar vergisiyle alakalı bir ihtilafta vergi yükümlüsünün malik bulunduğu taşıtın cinsi, yaşı, motor hacmi ve benzeri hususlar belirsiz ise mezkûr belirsizliklerin ortadan kaldırılması için vergi mahkemesi hakiminin bilirkişiye müracaat etmesi örnek verilebilir²⁰⁹.

İkinci maksat ise, vergilendirme süreciyle alakalı olarak vergi yükümlüsünün ya da vergi dairesinin gerçekleştirdiği muameleler üzerine bilirkişi tetkikine müracaat edilebilmektedir. Söz konusu hususa örneğin, ikmalen vergi tarhi gerçekleştirilmesi durumunda, vergi idaresinin matrah farkını gerçeğe uygun hesap edip etmediğini denetlemek maksadıyla, vergi mahkemesi hakiminin bilirkişiye müracaat ederek vergi

²⁰⁶ Yüce, **Vergi Yargılama**, s. 292.

²⁰⁷ İbrahim Organ/Cansu Sevinç, "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler", **Maliye Dergisi**, 2016, S. 170, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/170-08.pdf>, s. 119-120., e.t.: 12/11/2022.

²⁰⁸ Erol, s. 395.

²⁰⁹ Organ/Sevinç, s. 119-120.

yükümlüsünün tutmuş olduğu kayıtların ve defterinin incelemesini yaptırması örnek olarak gösterilebilir²¹⁰.

Vergiyi ortaya çıkaran vakanın vasfı, verginin niceliğini doğrudan doğruya etkilemektedir. Bu sebeple vergiyi ortaya çıkaran vaka konusunda bir ihtilaf mevcutsa söz konusu ihtilafın çözüme kavuşturulması için ihtiyaç duyulan teknik ve hususi sorun kavranılmadan vergilendirme evresindeki muamelelerin denetlenmesi olanaksızdır. Bu konuya ilişkin olarak Danıştay bir kararında²¹¹, muameleleri vergi tetkikine tabi tutulmuş bulunmasına rağmen, başka bir tetkik ve belirleme gerçekleştirilmeden yalnızca vergi mükellefinin mücerret ifadesine başvurularak gerçekleştirilen vergi tarhında hukuka aykırılık bulunduğunu belirtmiştir.

Vergilendirme evresinde vergi yargısında olduğu gibi, Vergi Usul Kanunu'nunda belirtilen komisyonlara, kıymet takdiri ve değerlendirme şeklindeki hususlarda bilirkişi kurumuna müracaat etme yetkisi verilmiştir. Söz konusu komisyonların ihtisaslaşmış oldukları konuları aşan hususlarda komisyonlar bilirkişiye müracaat edebilecektir. Örneğin, bir fabrikanın iradının tespit edilmesi komisyonun görevine girer. Fakat söz konusu iradın tespit edilmesinde kullanılan bazı etmenlerin (istifade edilen makinelerin kıymeti, hammaddenin niteliği gibi) tespit edilmesi ise komisyonların ihtisas alanında kalmayabilir. Özetle, medeni yargılama, idari yargılama ve vergi yargılamasında uygulanan özel ihtisas kıstasının vergilendirme evresinde de geçerli olduğu söylenebilir²¹².

1.2.4.3. Tanık Beyanı

Dava ile alakalı hukuki bir olay konusunda dava gerçekleştirilmeden önce duyu organları aracılığıyla elde ettiği malumatı yargı makamına anlatan üçüncü şahsa tanık denir. Bu çerçevede, davanın tarafı bulunmayan üçüncü bir şahsın ihtilaf konusu vaka ile ilgili olarak duyu organları vasıtasıyla elde ettiği ve yargı makamına aktardığı malumata tanık beyanı ismi verilmektedir. Mezkûr şahsın bahsedilen biçimde elde ettiği malumatı yargı makamı huzurunda nakletmesine de tanıklık adı verilmektedir. Tanıklık gerçekleştirme mükellefiyeti yargı makamı huzurunda bulunmak, duyduğunu,

²¹⁰ Organ/Sevinç, s. 120.

²¹¹ Danıştay 4. Dairesi, T. 26/12/1995 E. 1995/1806, K. 1995/5826, Aktaran: Organ/Sevinç, s. 120.

²¹² Organ/Sevinç, s. 120.

gördüğünü, malumatını nakletme mükellefiyetini içermektedir. Ayrıca tanığın yorum ve görüşü istenemez²¹³.

Vergi hukukunda vergi kaynaklı bir idari işlemin ardındaki gerçek hadisenin ve vergi suçlarında manevi unsurun kanıtlanması delillerden istifade edilerek açığa çıkarılmaktadır. Söz konusu delillerden birisi de tanık beyanıdır. Vergiden kaynaklı idari işlemin gerçekleştirilmesinden önce vergi idaresinin tatbik ettiği tetkik ve araştırma esnasında ise, tanık beyanına ancak yasada yer verilen vasıfları barındırması halinde müracaat edilebilmektedir. Başka bir deyişle vergi hukukunda ispatlama aracı olarak tanık beyanına yalnızca vergi idaresi tarafından ve bazı şartlar altında müracaat edilebilir. Fakat vergi ihtilafının dava edilmesi durumunda, vergi yargılaması gerçekleştirilirken davanın taraflarının tanık beyanı deliline müracaat edebilmesi ile ilgili olarak bir yargıya ulaşabilmek için bu konunun hem içtihat hem de mevzuat bakımından ele alınması gerekmektedir²¹⁴.

²¹³ Kapucu/Kocatepe, s. 136.

²¹⁴ Hasan Oral, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2020, S. 147, <http://tbdergisi.barobirlik.org.tr/m2020-147-1904>, s. 79-80, e.t.: 15/11/2022.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA TANIK

2.1. Tanık, Tanıklık ve Tanık Beyanı Kavramları

Tanıklık, davanın tarafları haricinde şahısların dava konusu olan bir olay hususunda beş duyu organı vasıtasıyla elde ettiği malumatı mahkemeye nakletmesidir²¹⁵. Söz konusu nakletme faaliyetini icra eden şahsa tanık ismi verilmektedir²¹⁶. Başka bir ifadeyle tanık, dava konusu olan bir ihtilafı şahsı tarafından saptanan gerçeği açığa koymak mecburiyetinde olan kişidir. Özetle ihtilaf konusu vakayı duyu organları aracılığıyla anlayan şahsa tanık, söz konusu şahsın bahsedilen biçimde elde ettiği malumatı mahkemede yargılamaya iştirak ederek izah etmesine tanıklık, mezkûr kapsamda aktarılan malumata da tanık beyanı ismi verilmektedir²¹⁷.

Davanın tarafları haricindeki üçüncü bir şahıs ancak tanık sıfatına sahip olabilmektedir. Davada taraf olmamasına rağmen, dava hususunda edindiği malumatları yargı makamına nakleder. Öyleyse, davanın taraflarının kendi davalarında tanık olabilmeleri mümkün değildir. Fakat yasal temsilcinin ya da vekilin tanık olarak dinlenmesi mümkündür. Örneğin, vergi dairesini²¹⁸ yöneten kişi dışında, vergi dairesindeki memur veya orada çalışanlar tanık olarak dinlenebilmektedir²¹⁹. Vergi dairesinin yöneticisinin tanık olarak dinlenmemesinin sebebi davanın tarafı olarak kabul edilmesidir.

Tanık duyu organları vasıtasıyla elde ettiği malumatı aktarır. Bu sebeple, bir vakanın kıymeti ve manası konusundaki fikir ve kavrayışlarını ifade edemez. Diğer bir

²¹⁵ Ramazan Çağlayan, “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2003, C. 11, S. 3-4, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/262588>, s. 196, e.t.: 22/11/2022.; Erdener Yurtcan, **Ceza Yargılaması Hukuku**, 16. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 320.; Mesut Bedri Eryılmaz, **Ceza Muhakemesi Dersleri**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s. 641.

²¹⁶ Adem Güvez, “İdari Yargılama Hukukunda Tanık Delili”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2021, C. 29, S. 3, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1738527>, s. 2096, e.t.: 22/11/2022.; Başar Soydan, **Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik**, 1. Baskı, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul 2010, s. 30.

²¹⁷ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1997, S. 104, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargilamasi-hukukunda-tanik-beyaninin-delil-olmasi/3230>, s. 2, e.t.: 24/11/2022.

²¹⁸ Vergi dairelerinin yapısı ve tarihsel gelişimi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Keramet Tezcan, “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2003, C. 12, S. 12, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cusosbil/issue/4368/59736>, s. 126 vd., e.t.: 24/11/2022.

²¹⁹ Karakoç, **Tanık Beyanının Delil Olması**, s. 2.

anlatımla tanık, bir vakanın, bir eylemin, bir beyanın meydana gelip gelmediği hususunda tanıklık yapar. Ancak, duyduğu, gördüğü, öğrendiği, vaka ya da eylemin yorumunu gerçekleştirmek, bahsi geçen şeylerin mana ve kıymetini saptamak tanığın görev tanımı içerisinde değildir. Bu hususlar bilirkişinin görev alanına dahildir. Tanık beyanının ihtilaf hususu vakayı çözüme kavuşturup kovuşturmadığı hakkında son kararı yargı makamı vermektedir²²⁰.

Tanık hem maddi vakaların hem de hukuki işlemlerin ispatı konusunda yol gösterici olabilmektedir. Buna rağmen çoğunlukla maddi vakaların ispat edilmesi maksadıyla tanığın ifadesine başvurulmaktadır. Tanık, kendisi tarafından sezilen, anlaşılan, ayrımsanan belirli bir hakikati açığa çıkarmak mecburiyetindedir. Tanık olma mükellefiyeti, yargı makamı huzurunda bulunma ve bilgi sahibi olduğu hususları anlatma mükellefiyetini içermektedir. Uzak bir yerde bulunma ya da hastalık nedeniyle yargı makamının huzuruna çıkamayan tanık, davayı görmekte olan yargı yerinin bir üye hakimini vazifelendirilmesi veya diğer bir yargı yerinin istinabe gerçekleştirmesi suretiyle dinlenebilmektedir²²¹.

Vergi yargılaması hukukunda kanıt olarak kabul görenin tanığın kendisi mi yoksa tanığın ihtilafı vaka hususundaki beyanı mı olduğu konusunda açıklama yapılmasında fayda bulunmaktadır. Muhakeme hukukunda ve bu anlamda vergi yargılaması hukukunda, kanıt biçiminde kabul görenin tanığın kendisi değil, tanığın anlatımlarından oluşan beyanıdır. Zira tanık, kanıt olmayıp kanıtın kaynağını oluşturmaktadır. Söz konusu kanıt kimi zaman tanıklık(şahitlik) kimi zamanda tanık şeklinde dile getirilmektedir. Mezkûr iki kavramın ifade edilmek istenen kavramı tam olarak içermemesi sebebiyle tanık beyanı ifadesinin kullanılmasının daha yerinde olduğu söylenebilir²²².

2.2. Tarihsel Süreçte Tanık Beyanı

Tanık beyanı insanlığın hukuki tarihi boyunca en eski kanıtlardan biri olduğunu söylemek mümkündür. Bu anlamda Roma Hukukunda taraflar iddia ettikleri olayları ispat etmekle mükellef kılınmıştır. Söz konusu iddiaların ispat edilebilmesi için müracaat edilen ilk kanıtlar tanık beyanları ve yazılı vesikalardır. Tanıkların beyanları

²²⁰ Karakoç, **Tanık Beyanının Delil Olması**, s. 2.

²²¹ Karakoç, **Tanık Beyanının Delil Olması**, s. 2.

²²² Karakoç, **Tanık Beyanının Delil Olması**, s. 2.

alınmadan önce yemin²²³ ettirilmiştir. Aynı zamanda ihtilaflı konuya tanık olan kişilere tanıklık etme mecburiyeti getirilmiştir. Yani tanıklıktan kaçınma gibi bir durum söz konusu değildir. Kişilerin tanıklık yapması onların toplumdaki statülerine göre değerlendirilmiştir. Ayrıca yalan beyanda bulunan tanıklara ceza verilmiştir²²⁴.

Roma'nın doğu toplumlarından etkilenmesi sebebiyle tanık beyanına ilk başlarda verilen önemin daha sonraları azaldığı dile getirilebilir. Ticaretin artış göstermesi ve ticari yaşantıda tanık beyanı ile ispatın zor olması bu durumun sebebi olarak gösterilebilir. Diğer bir sebep ise, İmparatorluk Devrinde²²⁵ toplumda yaşanan ahlaki çöküntüdür. Bu nedenle tanık beyanı ispat kuvveti yönünden eski gücünü yitirmiştir. İmparator Iustinianus²²⁶ döneminde tanıklara riayet edilmeyeceği düzenlemesi getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre yazılı vesikaların kanıtlama kuvveti, tanık açıklamalarının kanıtlama kuvvetinden daha üstün olacaktır. Buna ek olarak mezkûr düzenlemede “*testis unus, testis nullus*” ifadesi yer almaktadır. Bu ifade sadece bir tane tanığın tanıklık için yeterli olmayacağını dile getirmektedir²²⁷.

Söz konusu düzenlemeden yola çıkılarak, yalnızca bir tanığın beyanının hiçbir anlama gelmediği söylenemez. Çünkü tek bir tanığın beyanı kısmi kanıt kabul edilmekteydi ve ek bazı kanıtlar ile kısmi kanıtın, tam kanıt haline getirilmesi mümkün olmaktadır. Diğer taraftan özel bir belgenin tersinin kanıtlanması için en az beş kişinin tanıklığına ihtiyaç duyulmaktaydı. Buna rağmen noter belgesi ve tescilli belgelerin tersinin kanıtlanması mümkün değildi. Zira söz konusu belgeler resmi kanıt vasfındaydı. Roma hukukunda tanık olan kişilerin beyanlarına biçilen kıymet, toplumdaki saygınlıklarına bakılarak tespit edilirdi. Humuliores ismi verilen alt sınıftan

²²³ Roma'da bu durumun istisnası Vesta rahibeleridir. Vesta rahibeleri mahkemelerde yemin etmeden tanık olarak dinlenebilirdi. Ayrıntılı bilgi için bkz. Özlem Söğütü Erişgin, **Roma Kamu Hukukuna Giriş**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 175.

²²⁴ Nathan D. Roberts, “The Reliability of Eyewitness Testimony”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Liberty University Honors Program, Virginia 2014, s. 4.; Cansu Akgül Çürük, “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanı ve Delil Değeri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İnönü Üniversitesi SBE, Malatya 2021, s. 20.

²²⁵ Roma siyasi tarihi dört dönemden meydana gelmektedir. I-Krallık Devri, II-Cumhuriyet Devri, III-İlk İmparatorluk Devri, IV-Son İmparatorluk Devri, ayrıntılı bilgi için bkz. Bülent Tahiroğlu/Belgin Erdoğan, **Roma Hukuku Dersleri**, 11. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2016, s. 2.; Erişgin, s. 17.

²²⁶ İmparator Iustinianus hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Murat Orhun, “Iustinianus’un Hukuk Reformasyonu”, **Turkish Studies**, 2015, C. 10, <https://turkishstudies.net/DergiTamDetay.aspx?ID=8226>, s. 269-270. e.t.: 06/03/2023.

²²⁷ Seda Kaynak, “Ognitio Extra Ordinem’den Günümüze Delil ve İspat Yükü”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2015, C. 2, Özel Sayı, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208387>, s. 1051, e.t.: 04/03/2023.

kişilerin verdiği tanık beyanlarına az değer verilirken, honestiores ismi verilen üst sınıftan kişilerin vermiş olduğu beyanlara daha fazla değer verilmekteydi²²⁸.

Roma hukukunda şahitliğine müracaat edilecek kişi mahkemeye çağrıldığında, yargıcın önüne çıkmak mecburiyetindeydi. Tanık olan kişilerin yemin etmesi sağlandıktan sonra, ihtilaf konusu vaka ile ilgili malumatlarına müracaat edilirdi. Tanık yargıç önüne gelmekten imtina eder ya da yalan beyanda bulunursa yargıç, tanık olan kişiye ceza verme hakkına sahipti. Buna ek olarak ceza vermekten ileri giderek işkence tatbik edilmesine karar verme yetkisi bulunmaktaydı²²⁹.

Kıta avrupası hukuk sistemlerinin ve modern Türk hukukunun temellerini meydana getiren Roma hukukundaki tanık kurumundan sonra, Osmanlı hukukundaki tanıklık kurumuna değinmekte fayda vardır. Osmanlının uyguladığı İslam hukukunda tanıklık kesin delil olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple güvenilir olarak görülen tanıkların, yöntemine uygun olarak verdikleri beyanlar mahkeme yargıcını bağlayıcı vasıftadır. Dolayısıyla yargıç söz konusu kesin delile göre hüküm kurmak mecburiyetindedir. Ancak günümüz medeni usul hukukunda tanık beyanları takdiri delil olarak kabul edilmekte ve bu nedenle yargıç tanık deliline göre karar vermek zorunda değildir. İslam hukukuna göre tanıklık, bir kişinin diğer bir kişide bulunan hakkını kanıtlamak için hâkimin önünde ve aleyhinde tanıklık yapılan kişinin bizzat kendisine karşı, şahitlik kelimesini söyleyerek “şahitlik ederim” şeklinde söylemde bulunmasıdır. İslam hukukunda tanıklıkta davanın taraflarının haricindeki kimseler, ihtilafı durum hakkında malumatlarını “şahitlik ederim” cümlesiyle belirtirler²³⁰.

İslam hukukuna göre tanık beyanı delili, mantık ilminde mutlak bilgi içeren kaynaklardan birisi olarak kabul edilmemektedir. Zira bir, üç veya beş kişinin beyanlarının gerçeği yansıtmama olasılığı mevcuttur. Söz konusu şahıslar yalan beyanda bulunma konusunda ağız birliği yapabilirler ya da ihtilafı konu hakkında doğru olmayan bir bilgiye sahip olabilirler. Oysa gerçekleştirilecek yargılama neticesinde ulaşılan kararın mutlak bilgiye dayanması lazım gelmektedir. Ancak karmaşık insan ilişkilerinin kanıtlanmasında her daim mutlak bilgi içeren kanıtlara ulaşılabilmesi mümkün değildir. Mezkûr mecburiyet ve gereklilik nedeniyle yargılama

²²⁸ Kaynak, s. 1051-1052.

²²⁹ Kaynak, s. 1052-1053.

²³⁰ Abdullah Demir, *Mufassal Türk Hukuk Tarihi*, 1. Baskı, Astana Yayınları, Ankara 2019, s. 269-270.

esnasında ihtilaflı hususun kanıtlanabilmesi için şahitlik delilinin icma ve naslar aracılığıyla yeterli olduğu ortaya konmuştur. İslam hukukunda tanığın “şahitlik ederim” ifadesini söylemesi tanıklığın şartını meydana getirmektedir. Bu nedenle tanıklık esnasında “sanırım”, “hatırladığım kadarıyla”, “galiba” şeklindeki kesinlik barındırmayan ifadeler söylenmesi, tanıklığın butlan²³¹ ile geçersiz olmasına yol açar²³².

Kaynağı ister beşerî ister ilahi olsun, geçmişten yaşantıdan günümüz yaşantısına kadar tüm hukuk düzenlerinde tanıklık, suçların veya hakların kanıtlanması maksadıyla aranılan ispat araçlarından biri olarak kabul görmüştür. Hukuksal ihtilafların adaletli bir biçimde çözüme kavuşturulması için adaletli ve güvenilir tanıklara ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle beşerî veya ilahi kökenli bütün hukuk düzenleri tanıklık etmeyi sadece hak olarak görmemiş, bunun yanında yükümlülük olarak değerlendirmişlerdir²³³.

Bu anlamda vergi yargılaması hukukunda da tanığın ve tanık beyanın önemli bir yer teşkil etmesi gerektiğini dile getirmek mümkündür. Uygulamada Danıştay, vergi yargısında tanık beyanlarının dinlenemeyeceği görüşündedir. Vergi mahkemeleri söz konusu görüşü dikkate alarak önlerine gelen davalarda tanık beyanlarını dinlememektedirler. Ancak tanık beyanının tarih boyunca önemli bir delil olduğu göz önüne alındığında vergi mahkemelerinin de bu delilden faydalanması gerekmektedir. Re’sen araştırma ilkesinin kabul edildiği, vergilendirme konusunda gerçek durumun ortaya çıkarılmasının esas olduğu vergi yargılaması hukukunda, tanık beyanından delil olarak yararlanılması hakikate uygun bir yargılama yapılması ve tarih boyunca önem verilen tanık beyanına gerekli değerin tanınması için önem arz etmektedir.

2.3. Türk Hukukunda Tanık

Türk Hukukunda tanıklık kurumu hukuk yargılamasını düzenleyen 6100 Sayılı HMK ve ceza yargılamasını düzenleme altına alan 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda açık olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. 6100 Sayılı HMK’de tanıklık müessesine, dördüncü kısmın “Tanık” başlıklı dördüncü bölümünde 240 ile 265.

²³¹ İslam hukukunda butlan kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ali Bardakoğlu, “Butlan”, **TDV İslâm Ansiklopedisi**, <https://islamansiklopedisi.org.tr/butlan>, e.t.: 06/03/2023.

²³² Demir, s. 270.

²³³ Yılmaz Yurtseven, “İslam-Osmanlı Muhakeme Hukukunda Şahitlik Müessesesi”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2018, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/525557>, s. 90-91, e.t.: 06/03/2023.

maddeleri arasında yer verilmiştir. Burada yapılan düzenlemenin ayrıntılı bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür.

Mezkûr yasada tanıklık kurumu sırasıyla şu alt başlıklar altında düzenlenmiştir: Tanık gösterme şekli (HMK m. 240), tanıklardan bir kısmının dinlenilmesiyle yetinilmesi (HMK m. 241), tanıklığın izne bağlı olduğu haller (HMK m. 242), tanığın davet edilmesi (HMK m. 243), davetiyenin içeriği (HMK m. 244), çağrıya uyma zorunluluğu (HMK m. 245), tanığa soru kağıdı gönderilmesi (HMK m. 246), tanıklıktan çekinme hakkı (HMK m. 247), kişisel nedenlerle tanıklıktan çekinme (HMK m. 248), sır nedeniyle tanıklıktan çekinme (HMK m. 249), menfaat ihlali tehlikesi nedeniyle tanıklıktan çekinme (HMK m. 250), tanıklıktan çekinme hakkının istisnaları (HMK m. 251), çekinme sebeplerinin bildirilmesi ve incelenmesi (HMK m. 252), çekinmenin kabul edilmesinin sonucu (HMK m. 253), tanığın kimliğinin tespiti (HMK m. 254), tanıklara itiraz (HMK m. 255) , tanığa görevinin önemini anlatma (HMK m. 256), yeminsiz dinlenecekler (HMK m. 257), yeminin zamanı ve şekli (HMK m. 258), tanıkların mahkemede dinlenilmesi (HMK m. 259), tanığın bilgilendirilmesi (HMK m. 260), tanığın dinlenilme şekli (HMK m. 261), yasak davranışlar (HMK m. 262), tercüman ve bilirkişi kullanılması (HMK m. 263), yalan yere veya menfaat temin ederek tanıklık edilmesi ve sonuçları (HMK m. 264), tanığa ödenecek ücret ve giderlerdir (HMK m. 265).

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda ise tanıklık kurumuna, birinci kitabın üçüncü kısmının “Tanıklık” başlıklı birinci bölümünde 43 ile 61. maddeleri arasında yer verilmiştir. Söz konusu yasa da tanığın kim olduğuna ilişkin olarak bir tanımlama yapılmamıştır. Yine tanık beyanının bir tanımına yer verilmemiştir. Mezkûr yasada tanıklık müessesesi sırasıyla şu kenar başlıkları altında düzenlenmiştir: Tanıkların çağrılması (CMK m. 43), çağrıya uymayan tanıklar (CMK m. 44), tanıklıktan çekinme (CMK m. 45), meslek ve sürekli uğraşları sebebiyle tanıklıktan çekinme (CMK m. 46), devlet sırrı niteliğindeki bilgilerle ilgili tanıklık (CMK m. 47), kendisi veya yakınları aleyhine tanıklıktan çekinme (CMK m. 48), tanıklıktan çekinme sebebinin bildirilmesi (CMK m. 49), yemin verilmeyen tanıklar (CMK m. 50), tanıklıktan çekinebilecek kimsenin çekinmemesi (CMK m. 51), tanıkların dinlenilmesi (CMK m. 52), tanığa görevinin önemini (CMK m. 53), tanıklara yemin verilmesi (CMK m. 54), yeminin biçimi (CMK m. 55), yeminin yerine getirilmesi, sağır veya dilsizin yemini (CMK m. 56), tanığın tekrar dinlenilmesi (CMK m. 57), tanığa ilk önce sorulacak hususlar ve tanığın korunması (CMK m. 58), tanığa söylenecek şeyler ve sorulacak sorular (CMK

m. 59), tanıklıktan ve yeminden sebepsiz çekinme (CMK m. 60), tanığa verilecek tazminat ve giderlerdir (CMK m. 61).

Vergi hukukunda ise vergi yargılamasını düzenleme altına alan 2577 sayılı İYUK'ta ise tanıklık kurumuna yer verilmemiştir. Ancak İYUK m. 31'de söz konusu yasada hüküm mevcut olmayan durumlarda HMK'nin ilgili hükümlerine atıf yapılmıştır. Bu atıfta HMK'deki tanık kurumuna açık bir yollama yapılmamıştır. Fakat buradaki düzenlemenin eksik bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür. Hâkim açısından takdiri bir delil olan tanığın vergi mahkemelerinde vergi davalarında hakimlerin ihtilafı çözüme kavuşturmada sorun yaşadıkları durumlarda, onlara tanık dinleyebilme olanağı tanınması gerekmektedir. Yine davanın taraflarına tanık dinletme imkânının verilmesi günümüz şartlarında daha adaletli bir yargılama yapılmasını sağlayacaktır.

Diğer bir ifadeyle vergi yargılamasında belge ve bilgilerin elde edilmesi bakımından vergi idaresi ve davanın diğer tarafı olan vergi mükellefleri eşit şartlara sahip değildir. Vergi yargısında tanık kanıtına müracaat edilmesi İYUK'taki mevcut düzenlemeye göre mümkün olmamasının yanında bilirkişi seçimi konusunda da davanın taraflarına fikir beyan etme imkânı verilmemiştir. Tüm bu durumlar çelişmeli yargılama ilkesi ve silahların eşitliği ilkesinin vergi yargısında tatbik edilmesine engel olmaktadır. Bu sebeple, vergi yargısını düzenleyen idari yargı mevzuatında değişiklik yapılması gerekmektedir. Çelişmeli yargılama kuralı ve silahların eşitliği kuralı, adil yargılama hakkının icra edilebilmesi için ihtiyaç olan önemli öğelerdendir. Mezkûr ilkeler AİHM kararlarıyla meydana getirilmiştir. Çelişmeli yargılama kuralı ve silahların eşitliği ilkesinin tatbik edilebilmesi için davacı ve davalı tarafların eşit silahlar ile yargılanması gerekmektedir. Ayrıca davaya ibraz edilen tüm belge ve bilgiler hususunda her iki tarafında fikir beyan etmesine olanak tanınmasına gerek duyulmaktadır.²³⁴

Yani örneğin vergi mahkemesi tarafından davanın çözüme kavuşturulması için yalnızca vergi idaresinde bulunan belgelerin istenmesi durumunda bu belgelerin sadece mahkemeye ibraz edilmesi yetmeyecek aynı zamanda vergi mahkemesi tarafından davacı mükellefe de tebliğ edilmesi lazım gelmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararına²³⁵ göre çelişmeli yargılama kuralı, davanın taraflarının yalnızca şahsi savları açısından ihtiyaç duyulan kanıtları öğrenme olanağına sahip olması değil,

²³⁴ Ramazan Yıldırım/Serkan Çınarlı, **Türk İdari Yargılama Hukuku Dersleri**, Astana Yayınları, 1. Baskı, Ankara 2018, s. 246-247.

²³⁵ AİHM, Mantovanelli v. Fransa Başvurusu, T. 18/03/1997, Başvuru No: 21497/93, Paragraf 33, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/>, e.t.: 18/02/2023.

bununla beraber yargı makamının vereceği karara tesir etmek maksadıyla dava dosyasına koyulan bütün kanıtlar ve fikirler hakkında bilgi edinme ve bu hususta fikir beyan etme imkanına sahip bulunmasıdır²³⁶.

Bir başka AİHM kararına göre²³⁷ adil yargılanma hakkı, çelişmeli yargılama hakkını içerisinde barındırmakta olup, söz konusu hak davanın taraflarının savlarının muvaffakiyete varabilmesi için ihtiyaç olan her çeşit kanıt konusunda bilgi sahibi olması anlamına gelmektedir. Buna ek olarak yargı makamının kararına tesir edebilmek maksadıyla, ibraz edilen bütün kanıtlar ve fikirler hususunda bilgi sahibi olma ve bu konularda görüş belirtme olanağına sahip bulunmaları koşulunu içermektedir²³⁸. Bu sebeple silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama ilkesi uyarınca da vergi mahkemelerinde tanıklarının beyanlarının alınabilmesi için yasal olarak gerekli düzenlemelerin gerçekleştirilmesi adil yargılanma hakkının yerine getirilmesi bakımından mecburiyet teşkil etmektedir.

2.4. Vergi Hukukunda Tanık

Tanığın açıklamaları vergi hukukunda kural olarak geçerli bir delil olduğu söylenebilir. Fakat VUK madde 3'ün B bendinin üçüncü cümlesinde tanık açıklamalarının vergiyi ortaya çıkaran vaka ile alakasının tabii ve açık olması koşulu bulunmaktadır. Söz konusu madde vergi hukukunda, ceza hukukundan farklı olarak “rastlantısal tanık” veya diğer bir adlandırılmasıyla “dolaylı tanık” beyanının kullanılmasına engel teşkil etmektedir²³⁹. Zira tanık beyanlarının kanıt kıymetini kısıtlayan madde yalnızca vergi hukuku ile alakalıdır. Medeni yargılama hukukunda ise, tanık beyanının kanıt şeklinde kabul gördüğü ve tanık açıklamalarına dayanılarak kanıt yasağının mevcut olmadığı durumlarda, tanık olan şahsın vaka hakkında bilgi sahibi olmasının tesadüfi bulunması kanıt kıymetini etkilememektedir. Fakat tanık

²³⁶ Serkan Asker, “Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkeleri Bağlamında İdari Yargılama Usulünde Sebep İkamesi”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2022, C. 7, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2373412>, s. 263, e.t.: 18/02/2023.

²³⁷ AİHM, Krcmar ve Diğerleri v. Çek Cumhuriyeti, T. 03/03/2000, Başvuru No: 35376/97, Paragraf 39-40, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/>, e.t.: 18/02/2023.

²³⁸ Arman Zrvandyan, **İdari Yargıda Avrupa Adil Yargılanma Standartlarına İlişkin Emsal Kararlar**, Avrupa Konseyi ve Folke Bernadotte Akademisi Yayını, Elektronik Kitap, <https://rm.coe.int/emsalkararlarkitabioption-2/1680a1f6c5>, s. 89, e.t.: 18/02/2023.

²³⁹ Ceza hukukundaki dolaylı tanık hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Can Canpolat, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanık Beyanının İtibari Değerine İlişkin Bazı Özel Durumlar”, **Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2021, C. 25, S. 2, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1754269>, s. 521, e.t.: 18/02/2023.

açıklamalarının hâkim tarafından takdir edilmesinde dikkate alınmaktadır. Vergi hukukunda tanık beyanlarına bu şekilde bir kısıtlama getirilmesinin sebebi olarak vergi mükellefini bir bakıma teminata alma maksadı bulunmaktadır²⁴⁰.

Vergi hukukunda tanık beyanı ile ilgili bulunan kısıtlamanın yerinde olmadığını dile getiren görüşler²⁴¹ bulunmasının yanı sıra söz konusu kısıtlamanın yerinde olduğunu ifade eden görüşlerde²⁴² mevcuttur. Bu görüşlere ek olarak kısıtlamadaki koşulları sağlayan tanık açıklamalarının yalnız başına vergi hukuku bakımından kanıt olarak değerlendirilemeyeceği, mezkûr kanıtın başka kanıtlar ile de desteklenmesi gerektiğini, zira vergi hukukunda kayıt ve belge sisteminin tatbik edildiğini dile getiren görüşlerde²⁴³ mevcuttur²⁴⁴.

Bu konu hakkında bir görüş ortaya koymak gerekirse, günümüz gelişen teknolojik şartlarında yasal yollardan birçok şekilde kanıt elde edilmesi mümkündür. Bu sebeple vergi hukukunda tanık beyanına getirilen vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisi tabii ve açık olma şartının kaldırılması gerekmektedir. Zira günümüz teknolojisinde vergiyi ortaya çıkaran vaka ile birebir temas etmeye gerek bulunmamaktadır.

Vergi hukukunda vergi yargılaması icra edilirken genel kural olarak tanık beyanlarına başvurulamamaktadır. Ancak bu durumun istisnası VUK mükerrer madde 378'de düzenleme altına alınan husustur. Mezkûr düzenlemeye göre vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da gerçekleştirilecek olan duruşmalarda, davacının savlarının ve davalının müdafaalarının lazım getirdiği durumlarda, yargı makamı görülmekte olan vergi davasına konu edilen vergi tarhiyatına dayanak alınan vergi incelemesini icra etmiş olan, vergi inceleme elemanları ile vergi yükümlüsünün duruşmada hazır ettiği muhasebecisini ya da mali müşavirini dinler hükmüne yer verilmiştir²⁴⁵. Buna göre vergi yükümlüsünün muhasebecisinin veya mali müşavirinin

²⁴⁰ Necati Perçin, "Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1995, S. 81, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukunda-ispat-ve-serbest-delil-sistemi/3640>, s. 5, e.t.: 25/02/2023.; Özgür Biyan, "Vergi Hukukunda Tanık İfadelerinde Teşmil Uygulaması", Özhan Çetinkaya/Adnan Gerçek (Ed.), **Prof. Dr. Nihat Edizdoğan'a Armağan**, Ekin Yayınları, Bursa 2018, s. 11.

²⁴¹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s. 73, Aktaran: Biyan, **Teşmil**, s. 12.

²⁴² Karakoç, **Tanık Beyanın Delil Olması**, s. 463.

²⁴³ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 87, Aktaran: Biyan, **Teşmil**, s. 12.

²⁴⁴ Biyan, **Teşmil**, s. 11-12.

²⁴⁵ Kemal Çağlar, **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 814.; Biyan, **Teşmil**, s. 12.; Hakan Üzeltürk, **Vergi Kanunları**, 20. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2023, s. 190.

duruşma yapılarak dinlenilmesi mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Yine aynı şekilde vergi inceleme elemanın dinlenilmesi de mahkemenin kendi takdirinde olup, bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Mükerrer madde 378 ile alakalı olarak Danıştay bir kararında şu ifadelere yer vermiştir;

“...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 17/1. maddesinde, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve beş milyon lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı beş milyon lirayı aşan vergi davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılacağı öngörüldüğünden duruşma istemi taraflardan birinin isteği üzerine yerine getirilebileceği açıktır. Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 378. 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 mükellefin duruşmada hazır bulunmadığı mali müşaviri veya muhasebecisini de dinleyeceği hükme bağlanmış olduğundan 2577 sayılı kanuna uygun olarak taraflardan birinin isteği üzerine yapılacak duruşmalarda, mahkemenin iddia ve savunmanın gerekli kılması hallerinde sözü edilen kişileri de dinleyebileceği tabiidir.

Ancak inceleme elemanlarının inceleme raporunda mükerrer 378. madde hükmünden bir dinlenme istemleri bulunduğunu belirtmeleri halinde bu istem, davada taraf olan vergi dairesi müdürlüğünce ve açıkça 2577 sayılı kanunun 17/1. maddesine uygun olarak yapılmış bir duruşma istemi olarak kabul edilemez. Olayda da vergi dairesi müdürlüğünce açık bir duruşma isteminde bulunulmadan sadece inceleme elemanının dinlenme talebinin varlığından söz edilmiş olması karşısında mahkemenin duruşma yapmaksızın karar vermesinde isabetsizlik görülmemiştir²⁴⁶.”

Danıştay bu kararda özetle, vergi inceleme elemanlarının yazdıkları raporda her ne kadar mükerrer madde 378’e göre mahkeme tarafından vergi inceleme elemanının dinlenilmesini talep etmelerine rağmen, söz konusu talebin davanın tarafı olarak bulunan vergi dairesince açık bir duruşma talebi olarak kabul edilemeyeceğini vurgulamıştır. Yani mükerrer madde 378 tatbik edilerek vergi inceleme elemanın dinlenilmesi için davanın tarafı olarak bulunun vergi idaresi tarafından açık bir şekilde duruşma istenerek vergi inceleme elemanın dinlenilmesinin talep edilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Bu nedenle temyiz istemini yerinde bulmamıştır.

²⁴⁶ Danıştay 3. Daire, T. 13/11/1996, E. 1995/3755, K. 1996/4486, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 20/02/2023.

Ancak Danıştay bu konuya ilişkin olarak daha sonraki bir kararında içtihat değişikliğine giderek mükerrer madde 378'e göre vergi inceleme elemanının duruşmada dinlenebilmesi için ayrıca ve açıkça bir duruşma talebine gerek olmadığını dile getirmiştir. Söz konusu karar şu şekildedir;

“...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, Danıştay ile İdare ve Vergi mahkemelerinde açılan iptal ve bir milyar lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı bir milyar lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılacağı belirtilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378 inci maddesinde; Danıştay ve Vergi Mahkemesinin de yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkemece vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisinin de dinleneceği açıklanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden, savunma dilekçesinde davalı idarenin Vergi Usul Kanununun mükerrer 378 inci maddesi gereğince vergi inceleme raporlarını düzenleyen vergi inceleme elemanının dinlenilmesini talep ettiği, ara kararına verilen cevapta da aynı talebin tekrarlandığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, vergi inceleme elemanının Vergi Usul Kanununun mükerrer 378 inci maddesi gereği dinlenilebilmesi ancak duruşma yapılmasına bağlı olduğundan davalı idarenin duruşma talebinde bulunduğu sonucuna ulaşılmış olup, duruşma yapılmaksızın verilen kararda yasaya uyarlık görülmemiştir²⁴⁷.”

Danıştay bu kararında özetle, mükerrer madde 378'e göre vergi incelemesini gerçekleştiren memurun dinlenilmesinin ayrıca bir talep olmaksızın yasa gereği duruşma yapılarak dinlenilmesinin mecburiyet olduğunu belirterek ilk derece mahkemesinin verdiği kararı bozmuştur. Bir başka ifadeyle davalı idarenin yalnızca vergi inceleme elemanının dinlenmesini savunma dilekçesi ve ara karara karşı verdiği cevapta talep etmesinin duruşma talebi yerine geçtiğini belirtmiştir. Bunun sebebi olarak ise mükerrer madde 378'e göre vergi inceleme elemanının beyanının alınabilmesi için duruşma icra edilmesinin zorunluluk olduğunu vurgulamıştır. Bu zorunluluktan dolayı davalı idarenin açıkça ve ayrıca duruşma talep etmesinin gerek olmadığına hükmetmiştir.

Bu konu hakkında bir görüş ortaya koymak gerekirse, mükerrer madde 378'de iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde ifadesi geçmektedir. Buna göre eğer iddia ve

²⁴⁷ Danıştay 4. Daire, T. 19/09/2007, E. 2007/1959, K. 2007/2845, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 20/02/2023.

savunmada vergi inceleme elemanlarının dinlenilmesi talep ediliyorsa mahkeme açık bir duruşma talebine ihtiyaç duymadan duruşma icra ederek söz konusu kişileri dinlemesi gerekmektedir. Ayrıca resen araştırma ilkesi de bunu gerektirir. Zira açık bir talep olmadan duruşma gerçekleştirilmemek, vergi hukukunda geçerli olmayan taraflarca getirilme ilkesini uygulamak olacaktır. Ancak burada şunu vurgulamak gerekirse, iddia ve savunma dilekçelerinde vergi inceleme elemanın dinlenmesi yönünde hiçbir talep yoksa duruşma icra edilmemelidir. Örneğin, iddia ve savunma dilekçelerinde açık bir duruşma talebi yok, ancak vergi inceleme görevlilerinin dinlenmesi yönünde talep var ise bu durumda duruşma icra edilmelidir. Bu nedenle Danıştay'ın içtihat değişikliğinin yerinde bir uygulama olduğunu söylemek mümkündür.

2.5. Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller İYUK m. 31

Vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın görevinde bulunan davaların çözüme kavuşturulmasında kural 2577 sayılı İYUK maddelerinin tatbik edilmesidir. Fakat bu yasada hüküm mevcut olmayan durumlarda 6100 sayılı HMK ve vergi ihtilaflarında 213 sayılı VUK'un alakalı maddelerinin tatbik edileceği İYUK madde 31'de düzenleme altına alınmıştır²⁴⁸.

Vergi yargısında tanık beyanı konusu açısından İYUK madde 31 önemli bir yer tutmaktadır. Söz konusu madde de 2577 sayılı İYUK'ta düzenleme yapılmayan durumlarda tatbik edilecek HMK maddelerine yer verilmiştir. Mezkûr madde de numerus clausus yani sınırlı sayı yöntemi kullanılmıştır. Buna göre belirli hususlarda HMK'ye atıf yapılmış olup, bu hususlar arasında "tanık" mevcut değildir. Fakat, tanığın dinlenerek beyanlarının alınmasına, HMK'ye yollama gerçekleştirilen hususlardan birisi olan delillerin tespiti imkân vermektedir. Bu şekilde idari yargılama ve vergi yargısında delil tespiti aracılığıyla tanığın beyanlarının alınması istenebilir. Bu istek sonrasında dinlenen tanıkların ifadelerinin tutanağa geçirilerek dava dosyalarına konulması mümkündür. Bu usulde davanın tarafları, dava açılmasının ardından mezkûr davalar ile ilgili olarak delillerin tespit edilmesini davayı gören vergi mahkemelerinden talep edeceklerdir. Vergi mahkemesinde dava açılmadan evvel gerçekleştirilecek delillerin tespiti konusunda İYUK'ta hüküm bulunmamaktadır. Söz konusu halde

²⁴⁸ İbrahim Topuz/Kadir Özkaya, **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usul Kanunu**, 1. Baskı, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara 2002, s. 689.

İYUK madde 31'deki yollama uyarınca dava açılmadan evvel gerçekleştirilecek delillerin tespiti konusunda HMK'nin konu ile alakalı maddelerinin tatbik edilmesi gerekmektedir²⁴⁹.

Delil tespiti ile alakalı olarak münakaşaya açık bir başka husus, noterlerin vergi davalarının alanına dahil olan hususlarda delillerin tespit edilmesine yönelik gerçekleştirdikleri muamelelerin kanıt kıymetidir. Uygulamada vergi mahkemesinde tanık dinlenmesine izin verilmemesinden dolayı, taraflar noter vasıtası ile tanık beyanlarını mahkemeye sunmaktadırlar. Sunulan bu delil vergi mahkemeleri tarafından kabul edilmektedir²⁵⁰. Tanığın beyanlarının alınmasına imkân veren başka bir müessese keşiftir. İYUK'un 31. maddesinde gerçekleştirilen atıf ile tatbik edilme olanağı olan HMK'nin keşif kanıtını içeren maddelerine göz atıldığında vergi mahkemesinin keşif sırasında tanığın beyanlarını alması mümkün görünmektedir. Ancak, uygulamada mahkemeler tarafından tanık açıklamalarının keşif tutanağına kaydedilmediği, onun yerine bilirkişi tarafından hazırlanan raporlarda mezkûr açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Bunun neticesinde mahkemelerin raporla beraber bahsedilen ifadeleri karara dayanak aldığı dile getirilmektedir²⁵¹.

Öğretide yukarıdaki anlatımlardan farklı görüşte olanlar da mevcuttur²⁵². Onlara göre İYUK'un 31. maddesinde tanık kurumu ile ilgili olarak HMK'ye yollama gerçekleştirilmemesi ve İYUK'ta bu konuya ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamasından dolayı idari yargı ile vergi yargısında tanığın beyanlarına başvurulamayacaktır. Bu durumun keşif ve delil tespiti aracılığıyla tanığın ifadesine başvurulması hususunda da geçerli bulunduğunu dile getirmektedirler. Danıştay'ın da görüşü bu yöndedir. Danıştay vermiş olduğu kararlarda HMK'ye yollama yapılan hususlar içinde tanıklık kurumu ile alakalı maddelerin bulunmamasından ötürü, idari yargı usulünde tanık beyanlarına başvurulmayacağı neticesine varmaktadır²⁵³.

²⁴⁹ Kapucu/Kocatepe, s. 141.; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 513.

²⁵⁰ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 513.

²⁵¹ Gürsel Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme", **İdaregenç**, <https://www.idare.gen.tr/kaplan-tanik.pdf>, e.t.: 10/11/2022.; Kapucu/Kocatepe, s. 141-142.; Melike Özge Çebi Buğdaycı, "İdari Yargılama Usulünde Keşif Delili", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2021, C. 29, S. 1, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1304047>, s. 32-33, e.t.: 10/11/2022.

²⁵² Seçkin Yavuzdoğan, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi", **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2007, s. 107.; Vergi yargılamasında tanıklığa, yazılılık ilkesi gereğince başvurulmayacağını dile götüren görüş için bkz. Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s. 803.

²⁵³ Kapucu/Kocatepe, s. 142

Bu durum Danıştay'ın bir kararında²⁵⁴ özetle şu şekilde ifade edilmiştir; İYUK'un 17. ve 18. maddelerinde duruşma yapılırken yalnızca tarafların açıklamalarının alınacağı düzenlemesine yer verilmiş, tanık dinlenmesiyle alakalı olarak bir madde düzenlenmemiştir. İYUK'un 31. maddesinde HMK'nin tanıklık ile ilgili maddelerine de atıfta bulunulmamıştır. Ayrıca İYUK'ta yazılı yargılama usulü temel alındığına göre vergi mahkemesi tarafından vaka yerinde keşif gerçekleştirilmesinin ardından davacı olan tarafın getirdiği ve sahte fatura tanzim ettiği iddiası bulunan kişilerin beyanları alınmak suretiyle tanzim edilen tutanaktaki saptamalara dayanılarak varılan neticeye göre tarh edilen verginin kaldırılmasına karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığını belirtmiştir²⁵⁵.

Danıştay başka bir kararında²⁵⁶, İYUK'un 31. maddesinde HMK'nin tanıklığa ilişkin maddelerine yollama yapmadığından, vergi mükellefinden canlı hayvan satın alımı gerçekleştiren kişinin vergi mahkemesi tarafından duruşma yapılmak suretiyle tanık olarak beyanının alınmasında, tanığa yemin teklif edilmesinde ve yemini yerini getirmemesi sebebiyle yemin teklif edilen konunun ikrar edildiğinin kabulüyle kanıt vasfında sayılarak karar verilmesinde yasa ve usule uygunluk mevcut değildir, şeklinde hüküm kurmuştur. İYUK madde 31'in 2. fıkrasında ise, İYUK ve HMK'ye atıf gerçekleştirilen durumlar ayırık olmak üzere, vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında Vergi Usul Kanunu'nun alakalı maddelerinin tatbik edilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Söz konusu fıkradan yola çıkılarak duruşma sırasında tanıkların beyanlarının alınmasıyla alakalı olarak VUK'un ilişkili hükümlerine değinmekte fayda bulunmaktadır²⁵⁷.

2.6. Vergi Hukuku Mevzuatında Tanık Beyanı

Vergi hukuku mevzuatını oluşturan yasalar 193 sayılı GVK, 3065 sayılı KDV yasası, 4760 sayılı ÖTV yasası, 5520 sayılı KVK gibi yasalardır. Ancak akla ilk gelen 213 sayılı VUK'tur. Mezkûr yasanın 3. maddesinin B bendinin 3. cümlesinde tanık beyanından bahsedilmiştir. Yine VUK mükerrer madde 378'de ihtiyaç durumunda vergi inceleme görevlileri ile vergi yükümlülerinin muhasebecisinin ya da mali

²⁵⁴ Danıştay 3. Dairesi, T. 25/12/1990, E. 1989/3460, K. 1990/3569, **Kaynak:** www.hukukturk.com, e.t.: 11/12/2022.

²⁵⁵ Kapucu/Kocatepe, s. 142.

²⁵⁶ Danıştay 3. Dairesi, T. 24/12/1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706, **Kaynak:** www.hukukturk.com, e.t.: 11/12/2022.

²⁵⁷ Kapucu/Kocatepe, s. 142-143.

müşavirinin beyanlarının alınabileceği düzenleme altına alınmıştır. Bu nedenle vergi hukukunda tanık beyanının tartışmalı hususlarının aydınlatılabilmesi için VUK'un ayrıntılı bir biçimde ele alınmasında fayda bulunmaktadır.

2.6.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Yer Bulan Düzenlemeler

Vergi yargısı açısından, vergi mahkemelerinde duruşma yapılırken tanığın beyanına müracaat edilip edilmeyeceği münakaşasının değişkenlik gösterdiği durum İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrasıdır. Bu tartışma idari muhakeme usulü ile benzer bir biçimde yapılmasına rağmen söz konusu fıkra tartışmanın başka bir yöne kaymasına neden olmaktadır. Mezkûr fıkra, vergi ihtilaflarının çözüme ulaştırılmasında İYUK ve HMK ile beraber, VUK'ta yer alan ilgili maddelerinde tatbik edilmesi gerektiğini belirtmektedir²⁵⁸. Bu sebeple vergi yargısı açısından tatbik edilecek VUK maddelerinin saptanması mecburi hale gelmektedir. Bu bağlamda VUK madde 3/B-2'nin incelemesinde yarar vardır²⁵⁹.

2.6.2. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-2 Hükmü

Vergilendirme konusunda ispat ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-2 hükmü bir kural ortaya koymaktadır. Bu kural, vergiyi ortaya çıkaran vaka ve bu vaka ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlemlerin hakiki durumunun yemin dışında her çeşit kanıtla ispatlanabileceğini fakat vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesinden kanıtlama aracı şeklinde yararlanılmasının mümkün olmadığını dile getirmektedir. Öyleyse söz konusu düzenlemeden çıkarılan netice, kural olarak vergilendirmede kanıt serbestliğinin mevcut olduğudur. Bu kuralın istisnalarından birisi vergiyi ortaya çıkaran vaka ile alakası tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesidir. O halde, vergilendirme yapılırken vergiyi ortaya çıkaran vaka ile alakası tabii ve açık bulunan tanığın açıklamaları kanıtlama aracı şeklinde kullanılabilmesi mümkündür²⁶⁰.

²⁵⁸ VUK'ta birçok yargılama normu yer almaktadır. Mezkûr normlar İYUK'ta yer verilen normlar ile çatışabilmektedir. Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Oytun Canyaş, "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014, S. 110, <http://tbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-110-1344>, s. 189 vd.

²⁵⁹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2019, s. 459.; Kapucu/Kocatepe, s. 143.

²⁶⁰ Ramazan Armağan/Ayşe Armağan, "Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları", **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2021, C. 8, S. 2,

Vergi Usul Kanunu madde 3/B-2'nin ne anlama geldiğinden bahsedilmesinin akabinde vergi yargısı açısından mezkûr hükmün tatbik edilip edilmeyeceği ve bu çerçevede tanık beyanından faydalanıp faydanılamayacağı sorununa değinmekte yarar vardır. Bu hususta öğretilerde genel olarak iki görüş bulunduğunu söylemek mümkündür. Mezkûr görüşlerden ilki vergi yargısında VUK madde 3/B-2'nin tatbik edilebileceğini dile getirmektedir. İkinci görüş ise ilk görüşün tam tersini savunmakta, yani VUK madde 3/B-2'nin vergi yargısında tatbik edilemeyeceğini ifade etmektedir²⁶¹.

Birinci görüşe değinmek gerekirse, bu görüşte olan bir grup yazara²⁶² göre İYUK madde 31'in 2. fıkrası vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında VUK'un alakalı olan maddelerinin tatbik edilmesini saklı olduğunu düzenlemiştir. Buna göre VUK madde 3'te bunlardan biridir. Zira VUK'un 3. maddesinde bahsedilen yorum, vasıflandırma ve ispata ilişkin ilkeler vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulması ile ilgilidir. Bunu destekleyen diğer bir durum, söz konusu madde de yer verilen yemin delilinin kanıtlama aracı biçiminde değerlendirilemeyeceği ile ilgili olan ilkedir. Şu yüzden ki, yargılama gerçekleştirilirken yararlanılan bir kanıt çeşidi olan yemin hususunda ilke getiren bir düzenlemenin yargılama evresiyle ilgisinin bulunmadığını dile getirmek mümkün değildir. Bundan dolayı Vergi Usul Kanunu madde 3/B-2'de ifade edilen sınırlar içerisinde vergi yargısında tanık beyanının alınması olanaklı bulunmakta ve tersini düşündürecek kanuni bir engel mevcut değildir²⁶³.

Buna ek olarak VUK mükerrer madde 378'e göre vergi tarhiyatı ve vergi cezası hususunda sav sahibi vasfında bulunan vergi dairesine (inceleme elemanına) yargılama aşamasında vergi mahkemesinde gerçekleştirilen duruşmada beyan hakkı verilmektedir. Ancak vergi dairesine verilen bu hak vergi mükellefine verilmemektedir. Vergi yükümlüsünün tanık dinletme hakkına şahıs ve dolaylı olarak konu bakımından sınır belirleyen mezkûr hüküm adil yargılanma hakkına ve silahların eşitliği kuralına aykırılık teşkil etmektedir²⁶⁴.

<https://search.trdizin.gov.tr/yayin/detay/493491/>, s. 424, e.t.: 17/12/2022.; Çağdaş Evrim Ergün, "Vergi Yargılamaında Re'sen Araştırma İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2006, C. 55, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/627859>, s. 83, e.t.: 17/12/2022, Kapucu/Kocatepe, s. 143-144.

²⁶¹ Oktar, s. 460.; Kapucu/Kocatepe, s. 146.

²⁶² Gamze Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2015, s. 92-93.; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 214.; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 514.

²⁶³ Gümüşkaya, **İspat**, s. 92-93.

²⁶⁴ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 515.

Birinci görüşte olan bir başka grup yazar ise, İYUK madde 31/2 ile bir ilişki kurmadan doğrudan doğruya VUK madde 3'ün B bendinin ispat ile ilgili olarak düzenleme altına aldığı ilkelerin vergi yargısında tatbik edilmesi gerektiğini dile getirmektedirler²⁶⁵.

Bu konu hakkında VUK madde 3/B-2'nin vergi yargılamasında tatbik edilemeyeceğini savunan ikinci görüşe değinmek gerekirse, bu görüşte olan bir grup yazara göre²⁶⁶ vergi hukukunda mezkûr fıkraya müracaat edilerek tanık beyanının alınması yalnızca yasada yer alan vasıfları taşıması durumunda, vergileme muamelesi gerçekleştirilmeden evvel vergi dairesinin meydana getirdiği araştırma ve inceleme esnasında olanaklıdır. Zira Vergi Usul Kanunu madde 3/B-2 vergilendirme gerçekleştirmenin usulü ile ilgilidir. Bu nedenle vergi yargılaması evresinde tanığın ifadesine başvurulmasına hukuksal bir gerekçe oluşturmaz. Bu neticeye hükmün yasa içerisinde bulunduğu düzenden ve hükmün muhtevassından varılmaktadır.

Yine ikinci görüşte olan diğer bir grup yazara²⁶⁷ göre ise, buradaki esas sorun norm ihtilafıdır. Bu nedenle norm ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında tatbik edilecek ilkeler sorunun çözümünde uygulanmalıdır²⁶⁸. Söz konusu yazarlara göre, VUK'ta yer verilen yargı kuralı İYUK ile ters düşmesi durumunda mezkûr yasaların yürürlüğe giriş²⁶⁹ tarihleri önemli konuma gelir. Bunun neticesinde İYUK'tan daha sonra meydana getirilen VUK'ta düzenlenen hususi yargı kuralı tatbik edilme evveliyetine haiz bulunmaktadır. Bu sebepten ötürü İYUK'tan evvelki VUK'taki yargı kurallarının hiçbir biçimde tatbik edilme olanağı bulunmamaktadır. Başka bir anlatımla sonra tarihli genel norm vasfında yer alan İYUK'taki hükümlerin yürürlüğe kavuşmasının ardından, özel norm vasfında bulunan VUK maddelerinde bir değişiklik gerçekleştirilmemişse İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrası uyarınca İYUK maddelerinin tatbik edilmesi gerekmektedir²⁷⁰.

²⁶⁵ Kırbaş, s. 219.; Kalenderoğlu, s. 35.

²⁶⁶ Oral, s. 80; İlhami Öztürk, "Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesinin Yeri", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2007, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargilamasinda-taniklik-muessesinin-yeri/2050>, s. 2, e.t.: 18/03/2023.; Veysi Seviğ, "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", [ismmmo.org.tr, https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/06MaliCozum/11-VEYSI%20SEVIG27.doc?dl=1](https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/06MaliCozum/11-VEYSI%20SEVIG27.doc?dl=1), e.t.: 18/12/2022.; Candan, s. 803.

²⁶⁷ Mustafa Akkaya, "Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, 11 Mayıs 2012, Ankara, s. 183-184. Canyaş, s. 191-192.

²⁶⁸ Söz konusu ilkeler ve hukuk normlarının çelişmesi meselesi hususunda ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler, s. 340 vd.

²⁶⁹ Yasaların yürürlüğe girişi konusunda detaylı bilgi amacıyla bkz. Mesut Önen, **Hukuka Giriş**, 1. Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul 2005, s. 99-100.

²⁷⁰ Kapucu/Kocatepe, s. 147- 148.; Akkaya, **Süreçler**, s. 183.

İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrası, vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında ilk olarak İYUK maddelerinin tatbik edilmesini ardından burada düzenlenmemiş olması durumunda HMK maddelerinin tatbik edilmesini hüküm altına almıştır. Eğer bu iki yasada da ihtiyaç duyulan maddelerin mevcut olmaması halinde ise VUK'un alakalı maddelerinin tatbik edilmesini tanzim etmiştir. Nitekim durumun bu şekilde olmasından dolayı VUK madde 3/B-2'nin çatışma durumunda olduğu İYUK'un 18. maddesinin 3. fıkrası yerine tatbik edilme olanağı bulamayacaktır. Zira İdari Yargılama Usul Kanunu'nun yürürlüğe girişinin ardından VUK madde 3'ün B bendinin 2. alt bendine yeni bir düzenleme getirilmemiştir. İşte bu sebeple mezkûr yazarlar, vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisi tabii ve açık bulunsa bile vergi mahkemesinde duruşma icra edilirken tanığın beyanının alınmasının olanaklı olmadığını dile getirmektedirler²⁷¹.

Bu konu hakkında bir görüş ortaya koymak gerekirse, İYUK madde 31/2 vergi mahkemelerinde görülen vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında İYUK ve HMK'de yer alan hükümleri saklı tutmuş yani öncelikle bunların uygulanması gerektiğini eğer bu yasalarda vergi uyuşmazlığını çözüme kavuşturacak bir hüküm olmaması halinde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanması gerektiğini düzenlemiştir. Buna göre İYUK'un içerdiği maddelerde yargılama aşamasında tanık dinlenebilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır²⁷². Buna ek olarak HMK'ye atıf yapılan İYUK'un 31. maddesinde de HMK'de yer alan tanıklık kurumuna bir yollama yapılmamıştır. Buradan varılan netice İYUK ve HMK'de bu hususa ilişkin olarak vergi ihtilaflarına uygulanacak bir hükmün mevcut olmadığıdır. Eğer bu yasalarda hüküm mevcut değilse İYUK 31/2 uyarınca bu hususta VUK'un ilgili hükümlerinin tatbik edilmesi gerekmektedir. VUK'un ilgili hükmü ise madde 3/B-2'dir. Bu hükmün vergi yargısında uygulanarak vergi mahkemelerinde gerçekleştirilen duruşmalarda tanık dinlenmesi gerekmektedir.

Bu konuyu biraz daha açmak gerekirse ilgili hüküm olarak belirtilen VUK m. 3/B-2'nin madde başlığı "vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" şeklindedir. Aynı şekilde 3/B-2'de ispattan bahsetmektedir. İspat bir yargılama hukuku kavramıdır. İspat dava açılmasından önce ve yargıcın bilgisi dışında meydana gelen ihtilaf ile ilgili olan

²⁷¹ Kapucu/Kocatepe, s. 148.

²⁷² Burada akla İYUK madde 18/3 gelebilir. Bu fıkrada duruşmada taraflara ikişer kere söz hakkı verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Burada yine tanık dinlenemez şeklinde açık bir hükme yer verilmemiştir. Netice olarak bu hükümde tanıklık kurumuna yer verilmemiştir. Bu sebeple İYUK'ta vergi ihtilaflarında tanık dinlenilmesine ilişkin olarak bir hüküm mevcut değildir.

olayların doğruluğu hususunda yargılama esnasında yargıçta düşünce ve görüş ortaya çıkarmaktır²⁷³. Buna göre VUK madde 3'ün B bendinin 2. alt bendinin yalnızca vergilendirme evresinde tatbik edilebileceği ve yargılama evresinde tatbik edilemeyeceği yönündeki görüşe katılmak mümkün değildir. Aksine ispattan bahseden bu hüküm tam olarak vergi yargılamasına ilişkin bir maddedir ve bu madde tatbik edilerek vergi yargısında tanık beyanlarının alınması gerekmektedir.

2.7. Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Geçerlilik Koşulları

VUK madde 3'ün B bendinin 3. cümlesinde tanık beyanının yalnızca vergiyi ortaya çıkaran vakayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahıslarca gerçekleştirilebileceği düzenleme altına alınmıştır. Öğretideki bir görüşe göre²⁷⁴ bahsi geçen biçimde tanık beyanı ile alakalı olarak kısıtlama getirilmesinin sebebi, vergiyi ortaya çıkaran vakayla alakası bulunmayan kişilerin tanık yapılarak vergi yargılamasında hükmedilmesi lazım olan kararlardan uzaklaşılmasına engel olmak ve bu sayede kararların doğruluğunu sağlamaktır. Buna ek olarak vergileme faaliyeti gerçekleştirilirken vergiyi ortaya çıkaran vaka ve söz konusu vaka ile ilgili yapılan işlemlerin hakiki durumunun gerçeğe uyan şekilde saptanabilmesidir²⁷⁵. Söz konusu maddeye göre vergi hukukunda tanık açıklamalarının geçerli kabul edilmesinin ilk şartı tanık olan kişinin vergiyi ortaya çıkaran vakayla ilgisinin tabii bulunmasıdır. İkinci şart ise tanık olan şahsın vergiyi ortaya çıkaran vakayla ilgisinin açık bulunmasıdır. Bu iki şartın dışında Danıştay tarafından içtihatlar ile ortaya çıkarılmış şartlarda bulunmaktadır.

2.7.1. Tanığın Vergiyi Ortaya Çıkaran Vaka ile Alakasının Doğal Olması

Vergi hukukunda tanığın açıklamalarından delil aracı biçiminde yararlanılabilmesinin ilk şartı, açıklama da bulunan tanığın vergiyi ortaya çıkaran vaka ile alakasının doğal olmasıdır²⁷⁶. Mezkûr ilk şart VUK madde 3'te "*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak*

²⁷³ Pekcanitez/Atalay/Özeker, s. 316.

²⁷⁴ Mutluer, s. 428.

²⁷⁵ Boyraz, s. 45.

²⁷⁶ Bu cümlede geçen anlatım VUK'ta bu biçimde düzenleme altına alınmamıştır. Öğretiye yeni bir kavram kazandırmak maksadıyla farklı şekilde ifade edilmek istenmiştir.

*kullanılmaz*²⁷⁷.” şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre ilgisi tabii kavramı yasa metninde açıklanmış değildir. Danıştay’ın kararlarına bakıldığında yine bu hususta bir tanımlamaya yer verilmediği görülmektedir. Bu sebeple söz konusu deyiş ile ne anlatılmaya çalışıldığı yalnızca Danıştay kararlarının yorumlanması suretiyle ortaya çıkarılabilir²⁷⁸. Bu yorumlama yapıldığında, tanığın vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisinin tabii olabilmesi için, mezkûr vakaya ve vaka ile ilgili işlemlerden haberdar olabileceği bir vaziyette olması lazım geldiği neticesine varılmaktadır²⁷⁹. Örnek vermek gerekirse, mobilya satışı yapılan kişilerin²⁸⁰, bir şirkette şirket yetkilisinin²⁸¹, komisyoncunun, avukatın müvekkillerinin, emtiayı alan kişilerin, kiracıların, vergi mükelleflerinin muhasebecilerinin, kiracıların, doktorun hastalarının, taşıt sürücülerinin, işyerinde çalışan işçilerin, tarafı olduğu hukuki ilişki ya da işlem nedeniyle, vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisinin tabii olduğu Danıştay kararlarında dile getirilmektedir²⁸².

Bu açıklamalara göre yasanın deyimiyile şahit ifadesinin başka bir deyişle tanığın beyanının vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisinin tabii olduğunun saptanmasında en mühim öge, tanık olan kişinin vergiyi ortaya çıkaran vaka ile bir bağlantısının mevcut olmasıdır. Söz konusu bağlantının vergiyi ortaya çıkaran vakayla ilgisinin doğrudan bir bağlantı olması ise ikinci ögeyi meydana getirmektedir. Buna ilişkin olarak vergi yükümlüsünün eniştesinin fatura düzenlememe fiili ile²⁸³, yalnızca bir defa ticari ilişki

²⁷⁷ Özkan Aykar, **Vergi Kanunları**, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 196.; Fatih Saraçoğlu/Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2018, s. 261-262.

²⁷⁸ Bu hususa ilişkin olarak Danıştay bir kararında, vergi mükellefi ile husumeti mevcut olmayan ve sözleşmenin tarafı olan alıcıların beyanlarının somut bir kanıt olduğuna hükmetmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T. 23.06.2000, E. 1999/281, K. 2000/760, **Kaynak:** www.hukukturk.com, **e.t.:** 03/12/2022.

²⁷⁹ Halil İbrahim Turan, “Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Delil Niteliği”, **Mali Hukuk Dergisi**, 2010, S. 71, <https://legal.com.tr/kitaplik/arama?a=halil+ibrahim+turan&l=4&c1=1&c2=1&c3=1&sa=1>, s. 2490-2491, **e.t.:** 03/12/2022.

²⁸⁰ Danıştay 7. Dairesi bir kararında, mobilya satışı yapılan müşterilerden bilgi isteme yazısı aracılığıyla alınan beyanların vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisinin tabii olduğunu belirterek kanıtlanma vasıtası şeklinde kullanılabilirliğini dile getirmiştir. Danıştay 7. Dairesi, T. 17.03.2004, E. 2001/821, K. 2004/697, **Kaynak:** <https://legalbank.net>, **e.t.:** 03/12/2022.

²⁸¹ “...vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan kişi ve kişilerin özgür iradeleriyle verdikleri ifadelerin ispatlama vasıtası olarak kullanılabilirliğinin kabulü gerekir. Mali polis tarafından yapılan araştırma sonucunda saptanan maddi delillere ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şirket yetkilisinin...” Danıştay 7. Dairesi, T. 04.12.2001, E. 2000/5762, K. 2001/3737, **Kaynak:** <https://legalbank.net>, **e.t.:** 03/12/2022.

²⁸² Dila Alpay, “Vergi Yargılama Hukukunda Tanık Dinlenilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Hukuk Dergisi**, 2021, C. 67, S. 204, <https://legal.com.tr/kitaplik/arama?a=dila+alpay&l=4&c1=1&c2=1&c3=1&sa=1>, s. 3123, **e.t.:** 03/12/2022.

²⁸³ Danıştay 3. Dairesi, T. 27/04/1988, E. 1987/2083, K. 1988/1309, Aktaran: Oral, s. 82.

kurulan alıcının vergi yükümlüsünün tüm ticari faaliyeti ile²⁸⁴, ticari bir ilişkinin tarafı vasfında bulunan şahsın akrabasının söz konusu ticari ilişki ile²⁸⁵, konut komşusunun kira sözleşmesinin içeriği hakkındaki²⁸⁶ ilgisinin tabii bulunmadığı neticesine ulaşılmaktadır²⁸⁷.

Bu konuda bir görüş ortaya koymak gerekirse, yasadaki şahit ifadesinin yani tanık beyanının vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisinin tabii olması şartının kaldırılması gerekmektedir. Zira günümüzde teknolojinin geldiği durum hesaba katıldığında tanığın doğrudan doğruya vergiyi doğuran olayla ilişkisinin bulunmasına gerek bulunmamaktadır. Tanığın vergiyi ortaya çıkaran vaka ile herhangi bir bağlantısı bulunmasa dahi teknolojik aletler yardımıyla tanık olduğu durumu kanıtlaması mümkündür. Örneğin bir kişinin kira sözleşmesinin fotoğrafını akıllı telefon kullanmak suretiyle kendi isteğiyle komşusu ile paylaşması halinde, komşunun bu vaziyette tanık olduğu bu durumu basit bir şekilde telefonundaki belgeyi göstererek aydınlatması mümkündür.

Başka bir örnek vermek gerekirse, ticari bir ilişkinin tarafı vasfında bulunan şahsın kardeşinin, söz konusu ticari ilişkide karşı tarafın rızasını almak suretiyle ticari ilişkideki alış satış işlemindeki anlaşmayı akıllı telefon kullanarak video ile kayıt altına alabilmesi mümkündür. Bu durumda kardeşin kendi duyduğu işittiği anlaşmayı yani beyanlarını mezkûr kaydı kullanarak ispat edebilmesi olanaklıdır. Bu nedenle bu kişinin kendi beyanlarını sözü edilen şekilde kanıtlayabilme imkânı varken bu imkândan faydanılmamasının bir anlamı bulunmamaktadır. Bundan dolayı kardeşin ticari ilişki ile ilgisinin tabii bulunması şartına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca maddi gerçeğe uygun olarak vergilendirme gerçekleştirilmesinde ilgisi tabii bulunma koşulu bahsedilen sebeplerden ötürü engel teşkil etmektedir. Bu hususta mezkûr şartın kaldırılması amacıyla hukuki bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

²⁸⁴ Danıştay 4. Dairesi, T. 21/03/1985, E. 1984/2054, K. 1985/876, **Kaynak:** www.hukukturk.com, e.t.: 03/12/2022.

²⁸⁵ Danıştay 3. Dairesi davacı olan taraf ile ticari ilişki eylemini gerçekleştirdiği iddiası olan şahsın kardeşinin beyanına başvurularak matrah farkı tespit edilmesi mümkün olmadığı yönünde karar vermiştir. Danıştay 3. Dairesi, T. 20/03/1998, E. 1987/1072, K. 1988/1020, Aktaran: Oral, s. 82.

²⁸⁶ Danıştay 4. Dairesi, T. 06/03/1985, E. 1984/478, K. 1985/741, **Kaynak:** www.hukukturk.com, e.t.: 03/12/2022.

²⁸⁷ Atar, s. 205.; Oral, s. 82.

2.7.2. Tanığın Vergiyi Ortaya Çıkaran Vaka ile Alakasının Açık Olması

VUK madde 3/B-2’de tanık beyanının vergi hukukunda delil şeklinde kullanılabilmesi için tanığın açıklamalarının ilgisi tabii olması şartından başka bir de tanığın ifadelerinin vergiyi ortaya çıkaran vakayla ilgisinin açık olması şartına yer verilmiştir. Şahidin içinde olduğu durum nedeniyle vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisi ilk görünüşte tabii görülebilir. Buna rağmen tabii görülen söz konusu ilgi, somut hakikatte mevcut bulunmayabilir. Örnek vermek gerekirse, vergi yükümlüsünün olmadığı vakitlerde işyerine bakan oğlunun mezkûr iş ile ilgisi tabii olmakla beraber, bu husus tabii ilginin vergi yükümlüsünün işinin tamamı ile alakalı olduğunu göstermez. Başka bir deyişle sadece babasının olmadığı vakitlerde işyerine bakan oğlunun, işin bütünü hakkında bilgi sahibi bulunduğu manasına gelmez²⁸⁸.

Bu sebeple bahsedilen şahsın, öğretide vergi yükümlüsünün bütün faaliyetini içerecek biçimde açıklamış olduğu beyanın delil olarak kıymetinin olmadığı dile getirilmektedir. Bu açıdan vergilendirme gerçekleştirilirken beyanı delil olarak kabul edilecek şahidin vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisinin açık olarak kavranılmasına da ihtiyaç bulunmaktadır. Bu husus ile alakalı olarak Danıştay bir kararında²⁸⁹, vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgisi açık olmayan vergi yükümlüsünün oğlu ile yalnızca bir defa işlem gerçekleştirdiği müşterinin ifadelerinin delil olarak kabul görmeyeceği yönünde karar vermiştir. Danıştay diğer bir kararında²⁹⁰ ise, vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgileri açık bulunan taraf beyanlarının ispat vasıtası olarak kanıt kıymetine sahip bulunduğunu dile getirmiştir²⁹¹.

Vergiyi ortaya çıkaran vakanın meydana gelmesinde taraf bulunan kişinin, temsilcisi ya da vekili vasfıyla muameleler gerçekleştirilen şahısların da vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgileri açık bulunduğundan, açıklamaları kanıt olarak kullanılabilir. Bu duruma örnek vermek gerekirse, vekil vasfıyla yükleniciden bir kimseye konut satın alan bir kişinin beyanının kanıt şeklinde kullanılabilmesi mümkündür. Diğer taraftan vergi mükellefinin faturalarını düzene koyan, bunun neticesinde vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgileri açık bulunan kişilerin ifadeleri de kanıtlama aracı olarak

²⁸⁸ Turan, s. 2491.

²⁸⁹ “...yükümlünün bir gecelik kiracısı olmaktan öte bir iş ilişkisi bulunmayan...” Danıştay 4. Dairesi, T. 21/03/1985, E. 1984/2054, K. 1985/876, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 03/12/2022.

²⁹⁰ “...Bu hüküm uyarınca olay incelendiğinde davacının kayıtlarına intikal ettirdiği faturaları düzenleyen, dolayısıyla olayla ilgileri açık olan şahısların ifadelerinden...” Danıştay 4. Dairesi, T. 17/11/1991, E. 1988/4717, K. 1991/3180, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 03/12/2022.

²⁹¹ Turan, s. 2491.

kullanılmaktadır. Benzer biçimde, vergiyi meydana getiren vakayı hazırlayan muameleler ile bulunan ilginin açık bulunması durumunda da şahit ifadelerinin kanıt şeklinde kabul görmesi gerekmektedir²⁹².

Başka bir açıdan, VUK'nun "diğer ödevler" başlıklı madde 257'nin 2. bendinde vergi mükellefinin diğer ödevlerinden bahsedilirken hem işin sahibi olan kişinin hem de orada çalışan kişilerin vergi incelemesi ile alakalı her çeşit açıklamayı yapmak zorunda oldukları düzenlemesine yer verilmiştir. İşyerinde çalışan kişiler kural olarak, vergiyi ortaya çıkaran vaka biçiminde kabul gören hizmet ve üretimin yapılmasında şahit konumundadırlar. İşyerinde satış muameleleri ile vazifeli olan kişi, şahsı tarafından satışı yapılan emtianın hakiki satış bedeli hususunda en doğru bilgiye sahip olacak kimsedir. Buna ek olarak satış yapan görevlilerin vadeli satımlarda, vade değıştikçe satış bedellerinin ne kadar olduğunu, peşin satımlarda indirim miktarı hakkında bilgi sahibi olmaması hayatın olağan akışına aykırıdır. Bu nedenle, vergiyi ortaya çıkaran vaka ile ilgilerinin açık bulunduğundan mezkûr kişilerin yapacakları açıklamaların tanık beyanı kanıtı biçiminde kabul görmesi gerekmektedir. Danıştay içtihatlarında, aracı süren kişinin²⁹³, vergi mükellefinin muhasebecisinin²⁹⁴, ikâmet maksatlı konutların inşaatı işi ile uğraşan kişiden konut satın alan şahısların²⁹⁵ vergiyi ortaya çıkaran vakanın tarafı ile bulunan hukuki münasebeti sebebiyle, vergiyi ortaya çıkaran vaka ile alakasının açık bulunduğu kabul edilmektedir²⁹⁶.

2.7.3. Tanık Beyanı Hakkında Danıştay İçtihatlarıyla Geliştirilen Geçerlilik Koşulları

Vergi yargılamasında tanık beyanlarının kabul edilebilmesi için yasayla koyulan şahit ifadesinin vergiyi ortaya çıkaran vaka ile alakasının tabii ve açık bulunması şartlarının içeriği yasada ortaya koyulmamıştır. Diğer taraftan tanığın açıklamalarına

²⁹² Karakoç, **Tanık Beyanının Delil Olması**, s. 469.

²⁹³ Danıştay 3. Dairesi bir kararında, aracı süren kişinin imza altına alınan beyanı ile tanzim edilen vergi yoklama tutanağından, sevk irsaliyesinin araçta olmadığı çıkarımı yapıldığından tersi yöndeki iddiada isabet bulunmadığını dile getirmiştir. Danıştay 3. Dairesi, T. 19/11/1987, E. 1986/3234, K. 1987/2632, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr>, e.t.: 11/12/2022.

²⁹⁴ Danıştay 3. Dairesi, T. 22706/1988, E. 1987/2954, K. 1988/1858, Aktaran: Karakoç, **Tanık Beyanının Delil Olması**, s. 470.

²⁹⁵ "...Bahse konu taşınmazları satın alan şahısların, bizatihi tarafı olmaları nedeniyle vergi doğuran olayla ilgilerinin tabii ve açık bulunduğu dikkate alındığında ifadelerinin vergilendirmeye esas alınmasında hukuka aykırılık bulunmamakla birlikte belirtilen hususların aksini ispat yükü artık davacıya düşmektedir..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T. 03/11/2021, E. 2020/421, K. 2021/1493, **Kaynak:** www.hukukturk.com, e.t.: 11/12/2022.

²⁹⁶ Karakoç, **Tanık Beyanının Delil Olması**, s. 469-470.

müracaat edilmesinin mahkemenin takdirinde olan bir kanıt olması²⁹⁷ ve vergi hukukunun özel vasfı dikkate alındığında, Danıştay vermiş olduğu kararlar aracılığıyla şahit ifadesi (tanık beyanı) ile ilgili olarak birtakım koşullar ortaya koymuştur. Esasında bu koşulların geneli, vergi yargısındaki kanıt müessesinin niteliğinden meydana gelmektedir. Danıştay birtakım kararlarında vergi hukukunda somut kanıtın, fatura, defter, bordro, sözleşme, resmi kayıt, makbuz ve müstahsil fişi dayanak alınarak saptanan matrahlar hakkında söz konusu olabileceğini dile getirip, insanının hatırlama gücüne bağlı bulunan tanıklığın kesin bir biçimde güvenilecek bir kanıt olmadığı, hatırlanan durumun şahıstan şahısa değişiklik gösterebileceği, tanık aracılığıyla saptanan vergi matrahının somut bir kanıt şeklinde ele alınamayacağından hareketle tanık beyanının (şahit ifadesinin) sakıncalı taraflarına vurgu yapmıştır. Bundan başka kayıt ve belge sisteminin temel olarak kabul edilen vergi yargılaması hukukunda yasada yer verilen koşullara sahip olmasına rağmen tanık açıklamalarının yalnız başına yeterli gelmeyeceğini dile getirmiştir²⁹⁸.

Danıştay, mezkûr tespitleri neticesinde meydana getirdiği birtakım içtihatlar aracılığıyla tanık açıklamalarını tamamen geçersiz kılmamış onun yerine tanık beyanlarına somut kanıt niteliğine sahip olabileceği birtakım vasıflar kazandırarak meseleyi çözüme kavuşturmayı amaçlamıştır. Örnek vermek gerekirse, vergi mükellefine emtia satışı yapan kişilerin beyanlarının doğru ve samimiyetinin söz konusu beyanların kanıt şeklinde kabul görmesi için ihtiyaç olan bir öge olduğunu Danıştay verdiği kararıyla ortaya koymuştur²⁹⁹. Başka bir örnek vermek gerekirse Danıştay, yalnızca bir şahsın beyanı ile ilaç reçetelerinde ismi yazılı olan başka hastalardan kazanılan ücretin kayıt altına alınmadığı neticesine varılarak re'sen tarhiyat yapılamayacağını dile getirmiştir³⁰⁰. Diğer bir örnek, vergi inceleme konusu olan vakada taraf bulunan birden çok alıcının aldığı faturaların hakikati göstermediği biçimindeki açıklamaları, aynı beyanda bulunan söz konusu kişilerin vergi yükümlüsünün aleyhine olarak ağız birliği yapamayacakları, aynı doğrultuda ve

²⁹⁷ Hukuk yargılamasında tanık açıklamalarının kanıt vasfı hakkında bilgi için bkz. Cenk Akil/Meltem Ercan Özler, "Tanıklık Beyanının Delil Değerinin Değerlendirilmesi Hakkında Bir İnceleme (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 25.02.2015 Tarihli Kararının Değerlendirilmesi)", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 2018, S. 34, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/980837>, s. 61 vd. e.t.: 25/01/2023.

²⁹⁸ Boyraz, s. 51-52.

²⁹⁹ Danıştay 4. Dairesi, T. 19/11/1973, E. 1972/4509, K. 1973/4761, **Kaynak:** Danıştay Dergisi, 1974, S. 14, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-18-3417748.pdf>, s. 247-248., e.t.: 28/01/2023.

³⁰⁰ Danıştay 4. Dairesi, T. 29/11/1988, E. 1986/4793, K. 1988/4179, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 29/01/2023.

birbirini tutan beyanlar esas alınarak vergi mükellefiyeti gerçekleştirilmesinde Danıştay birden fazla alıcının aynı beyanda bulunmasını yeterli bir kanıt kabul etmiştir³⁰¹. Mezkûr kararlardan anlaşılacağı üzere Danıştay tanık açıklamaları ile ilgili olarak ölçütlerini uygulama aracılığıyla geliştirmiştir³⁰².

Danıştay yüksek mahkemesinin benimsemiş olduğu diğer bir ölçütte tanık açıklamalarının hakikati gösterip göstermeyeceği ile ilgili olarak tanık olan kişi ile vergi yükümlüsü arasındaki münasebette menfaat birliği veya husumetin mevcut olmaması şeklindeki kıstastır. Bu kıstasa örnek vermek gerekirse, davacı olan tarafa zarar verme kastıyla davrandığı ya da yarar elde etmek maksadı güttüğü ispat edilemeyen şahsın tanzim edip davacı olan tarafa teslim ettiği faturanın muhteviyatının sahte fatura olduğu şeklindeki açıklamalarının dikkate alınmasının lazım geldiğini Danıştay dile getirmiştir³⁰³.

Bu kıstasa başka bir örnek vermek gerekirse, satıcı ile alıcı münasebetinde icra takibi sebebiyle husumet olduğundan alıcı olan kişilerin satıcı olan kişi aleyhine beyanda bulunmaları mümkündür. Bundan dolayı alıcı olan kişilerin beyanlarının güvenilir olarak kabul edilmesinin olanaklı olmadığını Danıştay belirtmiştir. Bir başka örnek olarak, araç alım satımı ile işgal eden adi şirketin tanzim ettiği faturanın hakikati ortaya koymadığı yönündeki alıcı beyanlarına, alıcı olan kişilerin vergi mükellefi aleyhine bulunan açıklamalarının adi şirket ile alıcı arasında bir husumetten meydana gelmediği takdirde, dikkate alınmasının mecburi olduğuna Danıştay hükmetmiştir³⁰⁴. Bu kararlara göre tanık olan kişinin vergi yükümlüsü ile arasında bir husumet bulunmaması gerekmektedir. Mezkûr ölçüt vergi dairesi tarafından düşünüldüğünde bu seferde tersi bir biçimde tanık ve vergi mükellefi arasında çıkar birlikteliğinin mevcut olduğu kanıtlanması durumunda söz konusu tanığın açıklaması da yine dikkate alınmayacaktır³⁰⁵.

³⁰¹ Danıştay 4. Dairesi, T. 05/05/1982, E. 1982/778, K. 1982/1858, Aktaran: Boyraz, s. 52.

³⁰² Boyraz, s. 52.

³⁰³ Danıştay 4. Dairesi, T. 22/02/1989, E. 1988/1357, K. 1989/873, Aktaran: Boyraz, s. 53.

³⁰⁴ Danıştay 4. Dairesi, T. 23/12/1997, E. 1977/3361, K. 1977/3556, **Kaynak:** Danıştay Dergisi, S. 30-31, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-32-8915364.pdf>, s. 154, e.t.: 04/02/2023.

³⁰⁵ Boyraz, s. 53.

2.7.4. Tanık Beyanlarında Teşmil Uygulaması ve Danıştay Tarafından Ortaya Koyulan Geçerlilik Şartları

Teşmil sözcüğü Arapça kökenli bir kelime olup, yayma, genişletme, kapsamına alma anlamlarına gelmektedir³⁰⁶. Vergi hukukunda ise teşmil, bir vergi yükümlüsü hakkında gerçekleştirilen vergi incelemesinde, satışı yapılan mallar için kesilen faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda malları alan kişilerin hepsinin beyanlarının alınması yerine bu kişilerden birkaçının beyanlarına müracaat edilmesi ve buna göre gerçekleştirilen satışların tamamı hakkında vergi tarhiyatı yapılmasıdır³⁰⁷. Söz konusu teşmil uygulaması vergi yükümlüsü bakımından gerçekleştirilen vergi tarhının adaletli olup olmadığının sorgulanmasına sebebiyet vermektedir³⁰⁸. Fakat Danıştay bu hususa ilişkin olarak vermiş olduğu kararlarla birtakım ölçütler belirleyerek mezkûr sorunu çözüme kavuşturmaya çalışmıştır. Örnek vermek gerekirse, Danıştay bir kararında³⁰⁹ dokuz adet konut satışının saptanmasında konutu satın alan kişilerden yalnızca ikisinin beyanının yeterli bulunmadığına karar vermiştir. Danıştay bu kararında teşmil yapılabilmesi için sayı olarak bir çoğunluğun bulunması gerektiğini ifade etmiştir. Ancak Danıştay başka bir kararında³¹⁰, beyanların birbiriyle uyuşan satışı yapan kişi ile arasında husumet mevcut olmayan, aynı vakitte alınmayan ve menfaat olmaksızın gerçekleştirildiği dile getirilen beş alıcı beyanının yirmi sekiz adet konut satışının saptanmasında vergi dairesi tarafından re'sen tarhiyat icra edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir. Bu kararlardan çıkarılan netice, Danıştay'a göre teşmil

³⁰⁶ TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>, e.t.: 04/02/2023.

³⁰⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Teşmil kavramını şu şekilde açıklamıştır: “Serbest delil sistemi kapsamında vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit ifadesi esas alındığında vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelere taraf olanların her birinin ifadesine başvurulması somut olayın özellikleri bağlamında her zaman mümkün olmayabilir. Hasılatın veya maliyetin yüksek meblağlara dayanması ve muamelelerin sayısal olarak çokluğu değinilen ayrıksı durumlardan bir tanesidir. Bu nedenle uygulamada bu gibi ayrıksı fiili ve hukuki imkânsızlık içeren durumlarda teşmil yöntemine başvurulabileceği kabul edilmiştir”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T. 02.03.2022, E. 2020/1283, K. 2022/169, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 02/03/2022.

³⁰⁸ Biyan, **Teşmil**, s. 13.

³⁰⁹ “...9 daireden ikisini satın alan alıcı ifadesi karine alınıp, diğer 7 daireye teşmil edilmek suretiyle re'sen tarhiyat yapılmasında isabet görülmemiştir. Danıştay 3. Dairesi, T. 08.03.1985, E. 1984/4697, K. 1985/835, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 05/02/2023.

³¹⁰ Vergi hukukunda defter, fatura, makbuz, senet, sözleşme ve bunlara benzer belgeler yanında, olayın niteliğine ve özelliğine göre, diğer bazı unsurlarla bütünleşmiş kişi ifadelerine bunlardan daha üstün değerler verilebilir. 5 alıcının bilgisine başvurulduğuna göre olayda yükümlü belgelerinin uygulamasını sağlayacak sayıda alıcıdan bilgi istendiği açık olduğundan matrahın re'sen takdir edilmesinde yasaya aykırılık yoktur. Danıştay 4. Dairesi, T. 26.6.1980, E. 1979/902, K. 1980/1880 **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 05/02/2023.

uygulamasının hukuka uygun yapılabilmesi için yalnızca sayısal üstünlük yeterli olmayıp diğer unsurlarında göz önüne alınmasının lazım geldiği ortaya konmuştur³¹¹.

Başka bir taraftan teşmil gerçekleştirildiğinde bu durumun VUK madde 3 bağlamında vakaların teknik, ticari ve ekonomik gerekliliklere uygun bulunup bulunmadığı ve vakanın olağan ve normal bulunup bulunmadığı varsayımı ile kuvvetlendirilmesi lazım gelmektedir. Gerçekten birtakım Danıştay kararlarında³¹² teşmil ile gerçekleştirilen saptamaların yalnız başına kifayetli gelmeyeceği, diğer veri ve saptamalarında dikkate alınmasının lazım olduğu, tersi bir durumda gerçekleştirilen vergi tarhiyatının ve verilen cezaların, eksik tetkik ve varsayım yapıldığından dolayı iptal³¹³ edilmesi gerektiği neticesine varılmıştır³¹⁴.

2.8. Vergi Yargılamasında Tanık Beyanına Başvurulması

Vergi yargılamasında tanık beyanına başvurulmasının önemini daha iyi anlayabilmek için öncelikle tanık beyanına vergilendirme aşamasında müracaat edilmesinin neyi ifade ettiğine değinmekte fayda vardır.

2.8.1. Tanık Beyanına Vergilendirme Evresinde Başvurulması

Öncelikle vergilendirme aşamasının neyi ifade ettiğinden bahsetmekte yarar vardır. Devlet bakımından vergi alacağı, yükümlü bakımından vergi borcu veya vergi yükümlülüğü, yükümlü ile verginin süjesi arasında yasanın vergi alacağının ortaya çıkışını tarif ettiği olayın meydana gelmesi neticesinde oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi alacağı vergiyi ortaya çıkaran vakanın yokken var olmasıyla doğmakla beraber, söz konusu aşamada, bu alacağın (vergi yükümlüsü açısından borcun) ne kadar olduğu belirsizdir. Vergiyi ortaya çıkaran vakanın oluşması, her durumda ödenmesi gereken bir vergi borcunun mevcut olduğunu göstermez. Vergiyi ortaya çıkaran vakanın, kendisinde meydana geldiği şahsın ödemesi gereken verginin ne kadar olduğunun saptanması için önce matrahın belirlenmesi gerekmektedir. Matrahın saptanmasının ardından verginin tarhının gerçekleştirilmesi, tarh edilen verginin mükellefe tebliğ

³¹¹ Boyraz, s. 54.

³¹² Danıştay 4. Dairesi, T. 07/10/2009, E. 2008/295, K. 2009/4722.; T. 09/04/2010, E. 2010/74, K. 2010/1024, Aktaran: Biyan, **Teşmil**, s. 17.

³¹³ İdari işlemlerin iptali hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Bahtiyar Akyılmaz/Murat Sezginer/Cemil Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2018, s. 85.

³¹⁴ Biyan, **Teşmil**, s. 17.

yapılması, yapılan tebliğ üzerine mükellefin herhangi bir itirazda bulunmaması ile tahakkuk ettirilmesi ve son olarak verginin tahsili suretiyle vergilendirme süreci yani vergilendirme aşaması neticelenmiş olmaktadır³¹⁵.

Bu açıklamalardan sonra vergilendirme aşamasında tanık beyanına müracaat edilmesine değinmek gerekirse, VUK madde 3'ün B bendinin 2. alt bendinde yer alan hüküm ile vergilendirme sürecinde tanık beyanına başvurulması mümkün hale getirilmiştir. Söz konusu hükmün getirilmesine değin geride kalan zamanda Danıştay kararları ve vergi hukukunun tatbik edilmesinde, hangi kişilerin tanık vasfı ile malumatına müracaat edilebileceği ve tanık olarak ifadelerine ne gibi durumlarda başvurulacağı ve hangi seviyede kanıt vasfı verilip verilmeyeceği hususu çok uzun bir zaman münakaşa edilmiştir. Bu hususta Danıştay fikir değişikliği içerisinde olmuştur. Danıştay, bir kararında³¹⁶ alakalı şahısların olayı yetkili kurumlara bildirmelerini ve tanık olarak ifadelerini, somut bir kanıt ya da yasal bir değerlendirme aracı olarak kabul etmemiştir. Özetle ilgili kişilerin tanık olarak beyanlarını kanıt olarak saymamıştır. Fakat Danıştay diğer bir kararında³¹⁷, tanık beyanları dikkate alınarak vergi yükümlülüğü tesis edilmesinin mümkün olduğunu belirterek, tanık beyanının kanıt vasfına sahip olduğunu belirtmiştir³¹⁸.

Danıştay 4. Dairesi başka bir kararında³¹⁹, gayrimenkul sermaye iradının saptanmasında yazılı bir kira akdi mevcut değilse kiracı olan kişilerin aktardığı malumatlara itibar edilmesi gerektiğini ifade etmesine rağmen, bu karardan sonra verdiği bir kararda, yazılı bir kira akdi mevcut olmayan durumlarda gayrimenkul sermaye iradı üstünden gelir vergisi tarh edilmesinde soyut kiracı beyanlarının kanıt teşkil etmeyeceğini dile getirmiştir. Danıştay 4. Dairesinin söz konusu kararlarda dava konularının aynı olmasına rağmen farklı içtihatlar ortaya koyması sebebiyle içtihatların birleştirilmesi yoluna başvurulmuştur. Lakin, gelir vergisi tatbik edilmesinde yazılı bir akit mevcut olmayan durumlarda, gayrimenkul sermaye iradının saptanmasında kiracı olan kişilerin ifadelerinin davaya esas kabul edilip edilmeyeceği hakimlerin takdir

³¹⁵ Oktar, s. 121.

³¹⁶ Devlet Şurası 4. Daire, T. 26/11/1954, E. 1954/3338, K. 1954/3338, Aktaran: Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 1985, C. 51, S. 1-4, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/95804>, s. 479, e.t.: 01/12/2022.

³¹⁷ Danıştay 4. Dairesi, T. 20.09.1962, E. 1960/2660, K. 1962/3261, Aktaran: Oral, s. 80.

³¹⁸ Oral, s. 80-81.

³¹⁹ Danıştay 4. Dairesi, E. 1968/3609, K. 1969/7042, **Kaynak:** Danıştay Dergisi, S. 8, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-00-1084988.pdf>, s. 64.

hakkı kapsamında takdiri bir delil olarak benimsendiğinden bu konuda verilen içtihatların birleştirilmesine lüzum bulunmadığı yönünde karar verilmiştir³²⁰.

VUK madde 3/B-2'deki hükmün getirilmesiyle tanıkların beyanlarının vergi idaresinin gerçekleştirdiği vergileme sürecinde faydalanılması hususunda herhangi bir duraksama ortadan kalkmıştır. Mezkûr hüküm gereğince tanık beyanının kanıt vasıtası biçiminde yararlanılabilmesi iki şarta bağlanmıştır. Tanığın vergiyi ortaya çıkaran vaka ile alakasının doğal olması bu şartlardan ilkidir. İkinci şart ise ilk şartta dile getirilen alakanın açık bulunmasıdır³²¹.

2.8.2. Yargılama Evresinde Tanık Beyanına Müracaat Edilmesi

İYUK'un birinci maddesinin birinci fıkrasında, vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın görev alanına dahil olan ihtilafların çözümünde takip edilecek şeklin İYUK'ta belirtilen şekillere bağlı bulunduğu dile getirilmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca vergi yargılamasını gerçekleştiren vergi mahkemeleri ve Danıştay esas olarak İYUK'taki maddelere göre vergi yargılama faaliyetini icra edeceklerdir. İYUK ve VUK arasındaki bağlantı genel yasa-özel yasa bağlantısı biçiminde vasıflandırılmaktadır. VUK özel bir idari usul kanunu olmasının yanında vergi yargılaması ile ilgili birtakım normlarda içermektedir. VUK'ta düzenlenen vergi yargılama usulü normu, özel norm vasfında bulunması sebebiyle, yalnızca vergi yargısı ile kısıtlı kalarak İYUK'taki yargılama usulü normundan evvel tatbik edilir. Fakat Vergi Usul Kanunu'nun da vergi yargılamasında duruşma gerçekleştirilirken tanık beyanlarının alınmasıyla ilgili olarak bir madde yer almadığı görülmektedir³²².

İYUK madde 17 ve 18'de idari yargıda duruşma ve duruşma ile alakalı esaslar ifade edilmiştir. Mezkûr hükümlerde ve İYUK'ta yer alan öteki maddelerde de vergi yargısında tanık beyanlarının alınması ile ilgili olarak net ve açık bir madde mevcut değildir. Diğer taraftan İYUK madde 58'de idari davalarda kanıtların saptanması

³²⁰ Oral, s. 80-81.

³²¹ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 1994, s. 205.; Oral, s. 81.; Kızılot/Kızılot, s. 727.

³²² Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1997, C. 46, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/629454>, e.t.:24/12/2022.; Oral, s. 84.

düzenleme altına alınmıştır³²³. Buna göre idari dava açılmasının akabinde bu davalar ile ilgili olarak kanıtların saptanmasını sadece davayı görmekte olan vergi mahkemesi, idare mahkemesi ya da Danıştay, talebi yerinde bulduğu vakit mahkeme üyelerinden olan bir kişiyi söz konusu işlemi yerine getirmesi için görevlendirmesi mümkündür. Buna ek olarak delil tespitine, kanıtın saptanacağı yerde bulunan idari ya da adli yargı makamlarına icra ettirilmesi yönünde karar verebileceği dile getirilmiştir. Ayrıca kanıtların saptanması talebinin acele bir biçimde karara bağlanması maddesine yer verilmiştir³²⁴.

İYUK madde 31'in birinci fıkrasında bu yasa hüküm mevcut olmayan konularda, delillerin tespit edilmesi, keşif, karşı dava, tarafların vekilleri, davanın ihbarı, üçüncü kişilerin davaya iştirak etmesi, ehliyet, davaya bakan hakimin reddi ve yasaklanması, kabul ve feragat, yargılama masrafları, adli yardım durumları, duruşma esnasında davacı veya davalı tarafın mahkemenin düzenini ve huzurunu bozmaya yönelik eylemlerine ilişkin olarak uygulanacak muamelelerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun tatbik edilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Daha önce de belirtildiği üzere bu yollamanın 6100 sayılı HMK'ye yapıldığı kabul edilmesinde gerekmektedir. İYUK madde 31'in birinci fıkrası HMK'ye yollama gerçekleştirdiği konuları belitmiş, fakat tanığın açıklamalarının kanıt şeklinde kullanılabilmesine veya tanık olan kişinin duruşma yapılırken duruşmada beyanının alınmasına yönelik bir atıf yapmamıştır. İYUK madde 31'in ikinci fıkrasında ise bu yasa ve 31. maddenin 1. fıkrasına göre HMK'ye gerçekleştirilen yollamada bulunan durumlar ayrı olmak üzere, vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında Vergi Usul Kanunu'nun alakalı maddelerinin tatbik edileceği belirtilmiştir³²⁵.

Vergi ihtilaflarının yargı makamları aracılığıyla çözüme ulaştırılmasında Vergi Usul Kanunu'nun da yer bulan hangi maddelerden faydalanılabileceği hususunun açıklığa kavuşturulması lazım gelmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nun temyiz ve itiraz yollarına yer veren 379. madde ile 412. madde arasında bulunan otuz dört maddesini mülga etmiştir. Danıştay içtihatlarında VUK'ta vergi yargısı yöntemi ile doğrudan doğruya alakalı bulunan 3 madde olduğunu dile getirmektedir. Bu üç maddeden ilki, vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkisi

³²³ Şeref Gözübüyük/Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s. 787.

³²⁴ Oral, s. 85.

³²⁵ Oral, s. 85-86.

bulunanlarla alakalı VUK madde 377'dir. İkincisi, vergi mahkemelerinde görülebilecek davaların konusunu belirten VUK madde 378'dir. Söz konusu üç maddeden sonuncusu ise duruşma icra edilirken duruşma da beyanı alınabilecek kişileri belirten VUK mükerrer madde 378'dir. Bu konuyla alakalı olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu³²⁶ bir kararında³²⁷ İYUK madde 31'in 2. fıkrasında vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında VUK'un alakalı maddeleri mahfuz bırakılmışsa da bu hususta yollama gerçekleştirilen maddeler, VUK'un madde 377, 378 ve mükerrer 378 maddeleri olduğu yönünde içtihat ortaya koymuştur. Bunların dışında VUK'ta vergi yargısı yöntemi ile alakalı olarak vergi hatalarına ilişkin olarak düzeltmenin yapılması, uzlaşmanın vergi mahkemelerine taşınmış olan ihtilaflara tesiri, ek dava müddeti ile verginin ve vergi cezasının mahkemede dava konusu edilememesi, dava açma müddetini belirten maddeler, emlak vergisinden doğan değer ve bedelin saptanmasına yönelik olarak dava açma hakkı bulunan kimseleri hüküm altına alan maddelere de yer verilmiştir. Bundan başka bahsedilen hususlara vergilendirme evresinde delil, ispat, yorum hususlarını tanzim eden VUK madde 3'ü de ilave etmek lazım gelmektedir³²⁸.

Vergilendirme evresinde VUK madde 3-B/2 uyarınca yasada belirtilen koşullara elverişli olmak kaydıyla tanık beyanından istifade edilebileceği belirtilmiştir. Danıştay da vergilendirme sürecinde mezkûr maddeye göre tanığın yapmış olduğu açıklamaları muteber kabul etmektedir. Fakat mesele söz konusu fıkradaki şartları sağlayan tanık vasfına sahip olan kimsenin vergi mahkemesinde tatbik edilecek duruşmada beyanlarının alınıp alınmayacağına kitlenmektedir. Örnek vermek gerekirse vergi inceleme görevlisince saptanan tanığın açıklamalarına dayanan vergi tarhına yönelik olarak vergi mahkemesine taşınan ihtilafta, davacı olan taraf tanığın beyanlarının usulüne uygun, doğru bir şekilde elde edilmediğini iddia ederek mahkeme tarafından dinlenmelerini istemesi durumunda, vergi mahkemesinin duruşmada tanıkların

³²⁶ 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nunda "Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu" ifadesi 02/06/2004 kabul tarihli ve 5183 sayılı yasanın 15. maddesiyle "Vergi Dava Daireleri Kurulu" şeklinde değiştirilmiştir. Buna ilişkin olarak güncel olması dolayısıyla çokça bakılan mevzuat.gov.tr internet sitesinde yer alan Danıştay Kanunu'nda Danıştay Kanunu başlığına verilen ikinci dipnotta bu ifade "Vergi Dava Daireleri" şeklinde eksik bir biçimde ifade edilmiştir. Bu yanlışlığın düzeltilmesi gerekmektedir. Bu tür yanlışlıkların yasalarda bulunmamasına çok daha önem verilmesi hukuk devleti olmanın getirdiği bir mecburiyettir. Ayrıca 2575 sayılı Danıştay Kanunu madde 38'de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun görevi düzenlenmiştir. Buna göre görevlerinden ilki vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını temyizen incelemektir. İkinci görevi ise Danıştay Vergi Dava Dairelerinin birinci derece mahkemesi niteliğiyle vermiş oldukları hükümleri temyiz vasfıyla tetkik etmektir.

³²⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T. 25/10/1991, E. 1991/51, K. 1991/76, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 01/02/2023.

³²⁸ Oral, s. 87.

açıklamalarını dinlemesi mümkün mü sorusu akla gelmektedir. Söz konusu soruya Danıştay, olumsuz yanıt³²⁹ vermektedir. Söz konusu karardan daha önce bahsedilmişti, burada bir kez daha bu karardan bahsetmekte yarar vardır. Mezkûr karara göre, yazılı yargılama yönteminin İYUK'ta kabul edilmiş bulunduğu ve İYUK madde 31'de HUMK'a³³⁰ tanık ile alakalı bulunan maddelere yollama yapılmadığından mütevellit, vergi mükellefinden canlı hayvan satın alımı gerçekleştiren şahsın vergi mahkemesi tarafından duruşma icra edilirken şahit olarak açıklamalarına başvurularak bunun delil olarak kabul edilerek buna göre karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığını dile getirmiştir³³¹.

Bir görüşe göre³³², yukarıda bahsedilen karardan hareket edildiğinde tanık hususundaki meselenin yürürlükte olan hükümlerdeki eksiklikler ile birlikte vergi yargısı hukukunda benimsenen esas kuralların çatışmasından ortaya çıktığı belirtilmektedir. Bu görüşe göre vergi yargısı hukuku kuralları olarak benimsenen re'sen araştırma ilkesi, yazılılık ilkesi ve delil serbestliği ilkeleri bu meselede çelişmektedir.

Yargılama evresinde tanığın beyanlarının alınması hususunda mevcut olan yasa boşluğu ve yargı makamlarının söz konusu durumda tutuk ve pasif davranmaları biçimindeki mahzurları geçmek maksadıyla uygulamada, adli yargılamada delil saptanması suretiyle belirlenen tanıkların açıklamalarına ilişkin zabitler dava dosyasına ibraz edilmektedir. Bundan başka uygulama da gerçekleştirilmiş ve gerçekleştirilmekte olan vergi incelemeleri sebebiyle vergi mükellefleri VUK madde 3 uyarınca vergiyi ortaya çıkaran vakayla alakası doğal ve açık bulunan şahitlerin açıklamalarını saptamak maksadıyla noterlere müracaat etmektedirler. Bu şekilde şahitlerin açıklamaları yazılı hale getirilmiş olmaktadır. Yazılı şekle getirilen mezkûr açıklamalar vergi davası açılırken sunulan dilekçeler de ek olarak ya da sonraki dilekçelerde ibraz edilmektedir. Bu suretle yargılama evresinde tanığın beyanlarının alınmasına izin vermeyen Danıştay'ın içtihadı geçilmiş olmaktadır. Vergi mahkemelerinde icra edilen duruşmalarda tanık olarak dinlenmeyen şahısların beyanları yazılı bir şekilde mahkemelerin önüne sunulmakta ve mahkemelerin ihtilaf konusu vakaların

³²⁹ Danıştay 3. Dairesi, T. 24/12/1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706, **Kaynak:** www.hukukturk.com, e.t.: 02/01/2022.

³³⁰ Bu karar 6100 sayılı HMK yürürlüğe girmesinden önceki bir karar olması sebebiyle kararda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndan bahsedilmektedir.

³³¹ Oral, s. 87.

³³² Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 177.

kanıtlanmasında tanık beyanlarının delil vasfında kabul ederek bunlardan faydanılması sağlanmaktadır³³³.

Öğretide, vergi yargısında tanık beyanlarının alınabileceği görüşü egemendir³³⁴. Söz konusu görüşten bahsetmek gerekirse, İYUK'ta tanık ile alakalı bir madde mevcut bulunmaması ve HMK'de tanıklık kurumu ile ilgili maddelere atıf gerçekleştirilmemiş bulunması, vergi yargısında tanık beyanlarının alınmasının yasak olduğunu göstermez. Aksine bu hususta düzenleme yapılmadığını ortaya koymaktadır. Bundan başka VUK mükerrer madde 378'de vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da icra edilecek duruşmalarda sav ve müdafaanın zaruri bıraktığı durumlarda vergi mahkemesinin, vergi uyuşmazlığına süje olan vergi tarhiyatının dayanak noktası olan vergi incelemesini gerçekleştirmiş bulunan vergi inceleme memurları ile vergi yükümlüsünün duruşmada hazır ettiği muhasebecisi ya da mali müşavirinin beyanlarını dinleyebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde vergi uyuşmazlıklarından ortaya çıkan vergi davalarında sınırlı bir biçimde tanığın açıklamalarına müracaat edilebilmesi olanağı getirilmiştir³³⁵.

Öğretide vergi yargısında şahit beyanlarının alınabilmesi gerektiğine yönelik olarak başka bir gerekçe ise vergiyi ortaya çıkaran vakanın saptanmasının zor olmasıdır. Bu zorluk nedeniyle şahit açıklamaları somut hakikatin açığa çıkarılmasında mühim bir delil vasıtasıdır. Yüklenicilik, ikrazatçılık³³⁶ ve benzeri işlerden kazanılan gelirlerin saklanması, naylon faturaların katma değer vergisi indiriminde kullanılması veya muvazza gerçekleştirilerek yapılan muamelelerde vergi kaybına sebebiyet vermesi gibi sebeplerle icra edilen cezalı vergi tarhiyatlarına yönelik olarak açılan vergi davaları, tanık beyanı kanıtına olan gereksinimi açık bir şekilde meydana çıkarmaktadır. Bundan başka vergi mahkemesinde vergi davası açan vergi mükellefi, şahit açıklamalarının vergi inceleme memuru tarafından yönlendirildiği, şahidin vergiyi ortaya çıkaran vakayla alakası bulunmadığı veya şahit ile arasında husumet mevcut bulunduğu

³³³ Oral, s. 88.

³³⁴ Kırbaş, s. 219; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 515.

³³⁵ Selçuk Hondu, "İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit", İlhan Özay (Ed.) **Yargısal Korunma**, Alfa Yayınları, İstanbul 1999, s. 221.; Oral, s. 89.

³³⁶ İkraz Arapça kökenli bir kelimedir. TDK'ye göre ödünç verme veya borç verme anlamına gelmektedir. İkraz kelimesinin çoğulu ikrazattır. İkrazın esas niteliği nakdi bir kredi aracı olmasıdır. Başka bir ifadeyle ikraz, özel hukuk açısından temeli karz akdi bulunan bir kredi çeşididir. Özetle ikrazatçı ödünç para verme işiyle uğraşan ve bu işten gelir elde eden kişidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Kemal Bahar (hızl.), **Ödünç Para Verme (İkrazatçılık, Tefecilik ve Pos Tefecilik) İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Samsun 2014, Ordu SMMM Odası Yayını, s. 13-14.; Elif Bekar, "Tefecilik Suçu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2013, C. 71, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/97848>, s. 501, e.t.: 03/01/2023.

şeklindeki iddialarını ortaya koyarak aleyhine olan kanıtın mahkeme ve kendisince sorgulanması olanağını kazanmış olacaktır³³⁷.

2.8.2.1. Delil Tespiti Suretiyle Tanık Beyanlarının Alınması

Delil tespiti, açılmış olan davada inceleme ve soruşturma sırası şimdilik gelmemiş olan veya ileriki bir zamanda açılacak olan davada iddia edilebilecek bulunan hususun tanık, bilirkişi, keşif ya da başka deliller ile saptanması ve bu şekilde teminata kavuşturulmasıdır. Delil tespiti yalnızca kanıtların ivedi bir biçimde belirlenmemesi neticesinde ileri ki zamanlarda tespitinin zor bulunması ve kaybolması durumlarında talep edilebilir³³⁸. Delil tespiti ileride açılması muhtemel ya da açılmış bulunan bir dava da iddia edilebilecek kanıtların derlenip güvenceye kavuşturulmasına ilişkin bir muameledir. Delil tespiti, tespit davasına göre farklılık arz etmektedir. Tespit davası adı üstünde kendisine HMK’de yer verilen bir dava çeşididir. Tespit davasının içeriği hukuksal bir ilişkinin bulunup bulunmadığının saptanmasıdır. Ancak delil tespiti muamelesinin içeriği, somut vaka ve hususların saptanmasıdır. Delil tespiti, davanın içerisinde müracaat edilen bir muameledir³³⁹.

Delil tespiti muamelesi, ilke olarak HMK’nin ilişkili maddelerine göre gerçekleştirilir. Zira İYUK’un 31. maddesinde HMK’ye yollama gerçekleştirilen durumlar arasında delillerin saptanması da bulunmaktadır. Bu şekilde olmakla beraber, İYUK’un 58. maddesinde de bu hususa ilişkin olarak birtakım kurallar düzenlenmiştir. Bu sebeple delillerin saptanması muamelesi hususunda HMK ve İYUK maddeleri beraber tatbik edilmelidir³⁴⁰.

HMK’ye göre şimdilik dava açılmamış durumlarda delil tespiti, asıl davayı görececek olan mahkemeden ya da üzerinde bilirkişi veya keşif tetkiki gerçekleştirilecek olan şeyin bulunduğu ya da tanık olarak beyanına müracaat edilecek kişinin oturduğu yer sulh mahkemesinden talep edilir. Fakat 1512 sayılı Noterlik Kanunu’na göre noterlerin gerçekleştireceği vakıa saptanması ile ilgili olan hükümler saklıdır. Görevsiz ve yetkisiz

³³⁷ Mine Uzun, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, C. 63, S. 1, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/622884>, s. 239-240, e.t.: 03/01/2023.; Oral, s. 89.

³³⁸ Celal Karevelioğlu, *İdari Yargılama Usul Kanunu Cilt-II*, 5. Baskı, Ankara 2001, s. 1410.

³³⁹ Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2020, s. 499.

³⁴⁰ Turgut Tan, *İdare Hukuku*, 6. Baskı, Ankara 2017, s. 1120.; Kaplan, s. 500.

mahkemede delil tespiti gerçekleştirilmişse açılan davada, delil tespitini gerçekleştiren mahkemenin yetkisizliği ve görevsizliği iddia edilebilmesi mümkün değildir³⁴¹.

Vergi yargısını düzenleyen İYUK'ta, dava açılmadan evvel delil tespiti icra edilmesi konusuna ilişkin olarak bir madde mevcut değildir. İYUK madde 31'de HMK'ye yollama yapılmaktadır. Vergi yargısında dava açıldıktan sonra ise söz konusu dava ile ilgili olarak delillerin saptanması davacı veya davalı tarafından yalnızca davayı görmekte olan mahkemeden talep edilebilmektedir³⁴². Bunu düzenleyen İYUK'un 58. maddesine göre, davanın tarafları idari dava yoluna başvurmasının ardından mezkûr davalar ile ilgili olan kanıtların saptanmasını sadece davayı gören vergi, idare ve Danıştay mahkemelerinden talep edebilirler. Bir görüşe göre bu hükümden anlaşılması gereken, idari yargılama da yalnızca açılmış bulunan bir dava nedeniyle delil saptanması talebi yapılabilir. İleri ki bir vakitte açılması muhtemel bir dava için delil saptanmasının talep edilmesi olanaklı değildir³⁴³. Danıştay da bu görüşte olup, idari yargıda İYUK'ta dava türü olarak tespit davasına yer verilmemiş olmasını gerekçe olarak belirtmiştir³⁴⁴.

Bu konu hakkında şu ifade edilebilir, mezkûr 58. maddeye göre ileride idari yargıda açılacak olan bir dava için yine idari yargıda delil tespiti istenmesi mümkün değildir. Ancak ileride idari yargıda açılacak olan dava hususunda adli yargıda delil tespiti yaptırılmasında bir engel bulunmamaktadır. Yani adli yargıda delil tespiti yaptırılıp daha sonra bu gerçekleştirilen tespit, ileride idari yargıda açılacak olan davada mahkemeye delil olarak sunulması konusunda söz konusu madde de bir engel bulunmamaktadır.

Nitekim uygulamada çoğunlukla nezdinde vergi incelemesi gerçekleştirilen vergi yükümlülerinin olası bir vergi tarhiyatına yönelik olarak, şahıslarını teminat almak maksadıyla adli yargıya müracaat ederek bir takvim yılı ile alakalı olarak temettülerinin saptanmasını istedikleri görülmektedir³⁴⁵.

³⁴¹ Atalı/Ermenek, s. 384.

³⁴² Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 346.

³⁴³ Karavelioğlu, s. 1410; Aksi yöndeki görüşe göre, 6100 sayılı HMK ile getirilen hükme istinaden dava açılmadan evvel delil tespiti istemi dava hususunda hüküm kuracak olan vergi mahkemesine yapılması gerekmektedir. Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 346.

³⁴⁴ Danıştay 5. Dairesi, T. 03/02/1988, E. 1987/2383, K. 1988/2333, Aktaran: Karavelioğlu, s. 1410-1411. Danıştay 6. Dairesi,

³⁴⁵ Atar, s. 206.; Boyraz, s. 66.

Delil tespiti suretiyle tanık beyanlarının alınmasına değinmek gerekirse, Danıştay bu konuya ilişkin bir kararında³⁴⁶, İYUK madde 31 ile kanıtların saptanması bakımından HUMK'nuna yollama gerçekleştirilmiş bulunsa da yine İYUK madde 1'in 2. fıkrası gereğince idare mahkemelerinde, vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da yazılı yargılama yönteminin tatbik edildiğini ve incelemenin dosya üzerinden yapıldığını ifade etmiştir. Bu nedenle idari yargıda tanık beyanlarının alınması yoluyla delil tespiti gerçekleştirilmesinin olanaklı bulunmadığına karar vermiştir. Yine Danıştay diğer bir kararında³⁴⁷, davacının tanıkların beyanlarının alınarak delil tespiti gerçekleştirilmesi talebini, İYUK'ta tanık beyanlarının alınması ve yazılı yargılama şekli icra edildiğini belirtmiş ve davacının isteğinin gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı biçiminde karar vermiştir. Söz konusu kararlardan Danıştay'ın içtihat olarak delillerin saptanmasında tanık beyanlarının alınamayacağı görüşünü kabul ettiği neticesine varılmaktadır³⁴⁸.

Öğretide Danıştay'ın bu yorumuna katılan bir görüşe göre³⁴⁹, idari yargılamada yazılı yargılama yöntemi tatbik edilmesi ve tanıklık ile ilgili olarak HMK'ye yollama gerçekleştirilmemiş bulunmasından dolayı delil tespiti yapılırken idari yargıda tanığın açıklamalarına başvurulamayacaktır. Bu görüşe iştirak etmeyen diğer bir görüşe göre³⁵⁰ ise, yazılı yargılama yöntemi ile tanığın açıklamalarına müracaat edilmesinin doğrudan doğruya bir irtibatının mevcut olmadığını belirtmektedir.

Bahsi geçen son görüşü ayrıntılı olarak ele almak gerekirse, Danıştay içtihatlarında yer alan, yazılı yargılama yönteminin tatbik edilmesi ve bu sebeple delil tespiti sırasında tanıkların beyanlarının alınamayacağı düşüncesine iştirak etmek olanaklı değildir. Üstelik delil tespiti yapılırken tanık beyanlarının alınmamasına sebep olarak yazılı yargılama ilkesinin öne sürülmesi ilginç bir durum ortaya çıkarmıştır. Çünkü delil tespiti açısından başkaca haller bulunmaktadır. İYUK'un 58. maddesinde delil tespitinin nasıl yapılacağından bahsedilmemiştir. Bu hususta HMK'ye atıf gerçekleştirilmiştir. Mezkûr atıf ile yasa yapıcı, idare ve vergi mahkemelerini muhatap

³⁴⁶ Danıştay 5. Dairesi, T. 13.05.1996, E. 1995/3951, K. 1996/1826, Aktaran: Selman Özdemir, "İspat Aracı Olarak Tanık Delilinin İdare Mahkemelerinde Kullanımı", *Adalet Dergisi*, 2017, S. 59, https://www.academia.edu/37365423/%C4%B0SPAT_ARACI_OLARAK_TANIK_DELIL%C4%B0L%C4%B0N%C4%B0N_%C4%B0DARE_MAHKEMELER%C4%B0NDE_KULLANIMI, s. 88. e.t.: 19/03/2023.

³⁴⁷ Danıştay 8. Dairesi, T. 09.02.1998, E. 1996/5073, K. 1998/276, Aktaran: Özdemir, s. 88.

³⁴⁸ Özdemir, s. 88.

³⁴⁹ Karavelioğlu, s. 1411.

³⁵⁰ Özdemir, s. 89.

olarak deyim yerindeyse, “delil tespiti ile alakalı olarak gerekli düzenlemelere HMK’de gerçekleştirdim, delil tespitinin hangi biçimde yapılacağına orada yer verdim. Bu hususlara tekrardan İYUK’ta düzenleme altına almıyorum, lazım olursa HMK’ye bak burada düzenlenen hususları tatbik et” demiştir³⁵¹.

Bundan başka duruşma ile alakalı olarak İYUK madde 31’de gerçekleştirilen atıfta HMK’deki duruşma yönteminin tamamına atıf gerçekleştirilmemiş yalnızca duruşma esnasında davacı veya davalı tarafın mahkemenin sükûnetini ve düzenini bozmaya yönelik hareketlere tatbik edilecek muameleler bölümüne atıf gerçekleştirilmiştir. HMK’deki delil tespiti yöntemine ilişkin normların tatbik edilmesine ise yasa yapıcı idare ve vergi mahkemeleri açısından ayrıksı bir durum düzenlenmemiştir. Delil tespiti hükümlerinin tamamına atıf gerçekleştirmiştir. Söz konusu hal nedeniyle idare ve vergi mahkemelerinde gerçekleştirilen delil tespitleri HMK maddelerine uygun olarak icra edilmek mecburiyetindedir³⁵².

HMK’nin “delil tespitinin istenebileceği haller” başlıklı 400. maddesinin 1. fıkrasında davacı veya davalı taraftan herhangi biri, bakılmakta bulunan davada şimdilik tetkik sırası bekleyen veya ileriki bir zamanda mahkeme önüne taşıyacağı uyuşmazlıkta iddia edeceği bir vakıanın saptanması maksadıyla keşif gerçekleştirilmesi, bilirkişi tetkiki icra edilmesi veya tanık beyanlarının alınması ve benzeri muamelelerin gerçekleştirilmesini isteyebileceği düzenlenmiştir. Buna ek olarak “delil tespiti ve karar” başlıklı madde 402’de ise delil tespiti istenen dilekçede tanık olan şahıslara sorulması talep edilen sorulara yer verileceği ilkesi düzenlenmiştir. HMK madde 400’ün birinci fıkrası ve 402. maddesi uyarınca, delil saptanması istenen dilekçede, tanığın açıklamalarına müracaat edilmesi istenmiş, buna ek olarak delil tespiti istemi mahkemece uygun bulunmuşsa, delillerin tespiti sırasında vergi mahkemesi tarafından tanığın ifadelerinin alınması lazım gelmektedir. Gerçek veya tüzel kişinin delil saptanması isteği uygun görülmüş ve gerçek ya da tüzel kişi tanık dinletmek istemişse vergi mahkemesi yargıcının “ben tanığın açıklamalarını almıyorum, HMK’deki delil tespiti ile ilgili hükümlerinde yer verilen tanığa ilişkin maddeleri tatbik etmiyorum” deme yetkisi mevcut değildir. Çünkü yasa yapıcı vergi ve idare mahkemesi yargıcına

³⁵¹ Özdemir, s. 89.

³⁵² Özdemir, s. 89.

“delil tespiti yöntemini bildiğin gibi tatbik et” dememiş tersine HMK’deki yönetime göre tatbik etmesi gerektiğini belirtmiştir³⁵³.

Bundan başka delil tespiti, dava vasfına sahip değildir. Delil tespiti bir yargılama işlemi başka bir ifadeyle şekli hukuk işlemidir. Şekli hukuk işlemi dava açılmadan gerçekleştirilebileceği gibi dava açılması esnasında da icra edilebilir. Bu iki duruma ek olarak dava görülmekteyken ek bir dilekçe ile delil tespiti talep edilmesi halinde yine tespit faaliyetinde bulunulabilir³⁵⁴.

Delil tespiti, sonraki bir vakitte açılması muhtemel bir davada yararlanılacak olan veya açılmış bir davada şimdilik tetkik sırası gelmeyen ancak zaman geçtikçe ortadan kaybolması, ziyan olması ve kanıtlama kuvvetini yitirmesi şeklindeki durumların önüne geçmek için olağan dava vaktinden önce kanıtların korunmasını gerçekleştirmeye yönelik bir müessesedir. Yargılama faaliyeti sırasında somut hakikatin ortaya konulması maksadıyla kanıtların tetkik edilmesi evresine değin, kanıtların yok olmasını, zarar görmesini ya da ispat kuvveti sebebiyle davanın tesiri ile oluşabilecek bütün riskleri önlemek maksadıyla davacı veya davalı tarafın yargı makamından delil tespiti talep edebileceği ve mezkûr delil tespitinde davacı ya da davalı tarafın tanık açıklamalarının saptanmasını isteyebilecekleri yasa da düzenlenmiştir³⁵⁵.

Delilerin tespiti ile alakalı bulunan HMK’deki maddeler, vergi ve idare mahkemelerinde dava açılmadan önce adli yargıda gerçekleştirilen delil saptamalarında tatbik edilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak vergi ve idare mahkemelerinde dava açılmasının ardından icra edilecek delil tespitlerinde de tatbik edilmesi lazım gelen maddelerdir³⁵⁶.

Sonuç olarak, İYUK madde 31’de delil tespiti hususunda HMK’ye atıf yapılmıştır. HMK maddelerine bakıldığında delil tespiti gerçekleştirilirken tanık dinlenebileceği düzenlenmiştir. Bu sebeple ileride vergi mahkemesinde açılacak bir dava hususunda hukuk mahkemelerinde delil tespiti yapılırken tanık dinlenmesi ve bu delilin ileri de açılacak davada delil olarak kullanılması gerekmektedir. Buna ek olarak vergi mahkemesinde dava açıldıktan sonra delil tespiti gerçekleştirilirken yine tanık beyanlarına başvurulabilmesinin mümkün olması gerekmektedir. Zira İYUK’ta delil tespitinin ne şekilde yapılacağı belirtilmemiş olup, HMK’ye atıf yapılmıştır. Yani

³⁵³ Özdemir, s. 90.

³⁵⁴ Özdemir, s. 90.

³⁵⁵ Özdemir, s. 90.

³⁵⁶ Özdemir, s. 90.

HMK’de delil tespiti nasıl yapılıyorsa, misal tanık dinleniyorsa vergi mahkemesinin de delil tespiti yaparken de tanık dinleyebilmesi lazım gelmektedir.

2.8.2.2. Vergi Yargısında Keşif Sırasında Tanık Dinlenilmesi

Vergi yargılaması gerçekleştirilirken keşif esnasında tanık beyanlarına başvurulması konusu vergi yargılamasında tanık beyanlarına müracaat edilip edilmeyeceği konusunda tıkanmaktadır. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’nu madde 31’de tanık beyanı konusunda HMK’ye yollama gerçekleştirilmemiş bulunması ve vergi yargılamasında yazılı yargılamanın tatbik edilmesi, tanık beyanlarına vergi yargısında başvurulamayacağı yönündeki görüşlerin esas dayanağını meydana getirmektedir³⁵⁷. Buna ek olarak Danıştay’ın görüşü de vergi yargısında tanık dinlenemeyeceği yönündedir³⁵⁸. Ancak tanıklık kurumundan farklı olarak İYUK madde 31 açık bir şekilde HMK’deki keşif kurumuna atıf yapmıştır. HMK’nin 290. Maddesinin 2. fıkrasında mahkeme keşif esnasında bilirkişi ve tanık dinleyebilir hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi mahkemesinde keşif yapılırken tanık beyanlarının alınmasının mümkün olması gerekmektedir³⁵⁹.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay bir kararı şu şekildedir; “...İdari Yargılama Usulü Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra Davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen ... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki

³⁵⁷ Buğdaycı, s. 32.

³⁵⁸ Danıştay söz konusu görüşünde, İYUK’ta yazılı yargılama yönteminin temel kabul edildiğini ve İYUK madde 31’de Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahitlik ile alakalı maddelerine yollama gerçekleştirilmediğini belirtmiştir. Bu sebeple, vergi yükümlüsünden canlı hayvan satın alımı yapan kasabın vergi mahkemesi tarafından duruşma esnasında tanık olarak beyanına başvurulmasında, bu tanığa yemin teklifi yapılmasında ve yemini icra etmemesi sebebiyle yemin teklifi yapılan konunun ikrar edilmiş kabul edilerek ve delil vasfında sayılarak karar verilmesini hukuka aykırı bulmuştur. Danıştay 3. Dairesi, T. 24/12/1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 22/02/2023.; İdari yargıda tanık beyanına başvurulamayacağına ilişkin olarak Danıştay’ın başka bir kararına göre; yerleşik idari yargı usulü kurallarına göre yazılı yargılama gerçekleştirmek mecburiyetinde bulunan idari yargı mahkemelerinin re’sen icra edecekleri her türlü tetkik konusunda ihtiyaç gördükleri ve taraflar ya da alakalı mercilerden talep edecekleri bilgi ve belgeler hususunda şahit ya da tanık beyanlarına başvurulması şeklinde bir usul mevcut olmadığını ifade etmiştir. Danıştay 8. Dairesi, T. 25/02/2004, E. 2003/3369, K. 2004/917, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 22/02/2023.

³⁵⁹ Aynı yönde görüş için bkz. Serkan Çınarlı, “İdari Yargıda İstinaf Aşamasında Keşif Delili”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2018, C. 3, S. 1, <https://jurix.com.tr/article/12169#>, s. 19-20. e.t.: 22/02/2023.

*tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir*³⁶⁰.” Danıştay’ın bu kararına göre vergi mahkemesi tarafından keşif sırasında tanık dinlenilmesi idari yargılama yönteminde yazılı yargılamanın esas olduğu ve İYUK’ta HMK’deki tanıklığa ilişkin maddelere atıf yapılmadığı gerekçesiyle hukuka aykırı bulunmuştur. Özetle Danıştay vergi mahkemesinin keşif sırasında tanık dinleyemeyeceğine hükmetmiştir.

Danıştay bu kararına katılmak mümkün değildir. Zira İYUK madde 31’de açıkça HMK’deki keşif hükümlerine atıf yapılmıştır. HMK’de ise keşif sırasında tanık dinlenebilmesinin mümkün olduğu yer almaktadır. Bu nedenle vergi mahkemelerinin keşif sırasında tanık dinleyebilmesi gerekmektedir.

2.8.2.3. Noter Nezdinde Alınan Tanık Beyanının Vergi Yargısında Geçerliliği

Davacı olan kişi tarafından dava konusu vakayla alakalı olarak kendi lehine olarak düşündüğü bütün delilleri dava dilekçesinde değinmesinde yarar vardır. Fakat mezkûr durum bir mecburiyet içermemektedir. Vergi mahkemesi, vergi yargılamasında mevcut olan kendiliğinden araştırma kuralına istinaden bütün kanıtları kendiliğinden edinecektir³⁶¹. Davacı olarak bulunan kişinin kendi yararına olacağını düşündüğü kanıtları vergi mahkemesine sunduğu dava dilekçesinde bahsetmesi ve yararına bulunan kanıtlardan kendisinde mevcut olanları dilekçesinin ekine koyması ihtilafın çözüme kavuşturulmasında kolaylık sağlayacağından dolayı davacı faydasındadır. Fakat vergi yargılama usulünde yazılı yargılama yönteminin tatbik edilmesi sebebiyle tanık beyanları vergi mahkemeleri tarafından alınmamaktadır. Bu sebeple uygulamada tanık beyanları noter nezdinde alınarak vergi davası dilekçelerine eklenmektedir. Noter nezdinde alınan bu tanık beyanlarına dayanılarak bir karar verilmemesine rağmen vergi mahkemesi hakimlerinin vicdani kanaatinin meydana gelmesinde yarar sağlaması mümkündür. Vergi mahkemesinde duruşma gerçekleştirilirken tanık dinlenilme de tarafların getirdiği tanıklar yargıç tarafından kendi vicdani kanaatinin oluşması açısından dinlenilmesi gerekmektedir³⁶².

³⁶⁰ Danıştay 3. Dairesi, T. 25/12/1990, E. 1989/3460, K. 1990/3569, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 22/02/2023.

³⁶¹ Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 980.

³⁶² Hüseyin Bilgin, **İdari Davalar ve Çözüm Yolları**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 127-128.; Güvez, s. 2107.

Burada noterlerin tanık beyanlarını yazılı hale getirmesi bir nevi kanıt saptamasıdır. Noterlerin idare hukuku alanında kanıt saptaması yapıp yapamayacağına ilişkin olarak hukuki bir tartışma mevcuttur³⁶³. Türkiye Noterler Birliği 1997 tarihli ve 22 numaralı genelgesinde³⁶⁴ idari yargının alanına dahil olan hususlarda, idari ihtilafların mahkemeye taşınmadan önce veya sonra noterlerin kanıt saptaması yapamayacağı görüşündedir³⁶⁵. Ancak bu genelge 05.09.2016 tarihli ve 25 sayılı genelge ile yürürlükten kaldırılmıştır³⁶⁶. Bunun ardından söz konusu 25 sayılı genelge de Türkiye Noterler Birliği tarafından 12.06.2019 tarihli 19 numaralı birleştirilmiş genelge ile yürürlükten kaldırılmıştır³⁶⁷.

Buna göre şu anda yürürlükte olan genelge 12.06.2019 tarihli 19 numaralı birleştirilmiş olan genelgedir. Söz konusu genelgede noterlerin idari davalar ile alakalı olarak kanıt saptaması yapamayacakları ifade edilmiştir. Yani uygulamada vergi mahkemesinde tanık beyanları alınmamasından kaynaklı olarak gerçekleştirilen noter huzurunda alınan tanık beyanları bu genelgeye göre noterlerin yapamayacakları işlerden biridir. Ancak Türkiye Noterler Birliğinin bu düşüncesine katılmak mümkün değildir. Zira uygulama da bu şekilde bir ihtiyaç var ki davanın tarafları bu biçimde bir yola başvurumaktadırlar. Bu yola başvurmalarının en önemli sebebi ise vergi mahkemesinde tanık dinlenmemesinden kaynaklanmaktadır. Oysaki vergi mahkemesinde tanık dinleme gibi bir yöntem mevcut olsaydı bu kişiler ücrete tabi olan bir işlem için bu şekilde bir usule başvurmayacakları hayatın olağan akışı³⁶⁸ gereği dile getirilebilecek bir durumdur.

³⁶³ Söz konusu tartışmaya ilişkin olarak öğretideki bir görüşe göre maddi vakanın nasıl meydana geldiğinin tam anlamıyla aydınlığa kavuşturulabilmesi için, tanık vasfına sahip olan şahsın açıklamalarının noter tarafından yazılı metne çevrilip, söz konusu metnin dava dosyasına kanıt şeklinde ibraz edilmesine herhangi bir hukuksal mâni mevcut değildir. Bkz. Ali D. Ulusoy, **Yeni Türk İdare Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021, s. 788.

³⁶⁴ Türkiye Noterler Birliğinin 22.05.1997 tarihli 22 numaralı genelgesi, bkz. <https://portal.tnb.org.tr/Sayfalar/YururluktenKalkanGenelgeler.aspx>, e.t.: 23/02/2023.

³⁶⁵ Ahmet Başözen, “Noter Tespitlerinin Delil Değeri”, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, 2007, S. 65, http://www.e-akademi.org/makaleler/abasozen-1.htm#_ftnref1, e.t.: 23/02/2023.

³⁶⁶ Türkiye Noterler Birliğinin 05.06.2016 tarihli 25 sayılı genelgesi, bkz. <https://portal.tnb.org.tr/Sayfalar/YururluktenKalkanGenelgeler.aspx>, e.t.: 23/02/2023.

³⁶⁷ Türkiye Noterler Birliğinin 12.06.2019 tarihli 19 numaralı birleştirilmiş genelgesi. Genelgenin tamamı için bkz. <https://www.noterlikrehberi.net/rehber/index.html?tespit-is-ve-islemleri-birlestirilmis-19-sayili-genelge.html>, e.t.: 23/02/2023.

³⁶⁸ Hayatın olağan akışı ölçütü, hukuk öğrenimi almış kişilerin vakaları yorumlamada yararlandıkları kriterlerden ve ilkelerden bir tanesidir. Başka bir ifadeyle insanların çoğunluğunun toplum içerisindeki ilişkilerindeki gösterdikleri eylemler hayatın olağan akışı ölçütünü meydana getirmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Abdullah Demir, “Yargıtay İçtihatlarındaki Hayatın Olağan Akışı Kriteri ve İslam Hukukundaki

Ayrıca bu konu hakkında güncel bir gelişmeden bahsetmekte yarar vardır. 2/4997 esas numaralı “İcra ve İflas Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi” 09/03/2023 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuştur. Söz konusu kanun teklifinin 15. maddesinde³⁶⁹, 18/01/1972 tarihli ve 1512 sayılı Noterlik Kanunu’nun tek fıkradan oluşan “tespit işleri” başlıklı 61. maddesine bir fıkra daha eklenerek delil tespiti işlemlerinin noterler tarafından yapılabileceği düzenleme altına alınmak istenmiştir. Bu düzenleme ile ileride açılması muhtemel bir davada iddia edilecek bir vakıanın saptanması amacıyla istenmesi durumunda noterlikte ya da noterliğin dışarısında noterler tarafından keşif yapılabileceği, yemin icra ettirilerek bilirkişi tetkiki gerçekleştirilebileceği ve tanık beyanı alınabileceği belirtilmiştir. Söz konusu işlemleri ve açıklamaları barındıran bir tutanağın düzenlenmesi ve mevcutsa bilirkişi raporu ve diğer belgelerin tutanağa ekleneceği ifade edilmiştir. Bahsi geçen işlemlerin vasfına uygun olduğu ölçüde 6100 sayılı HMK’nin delil tespiti ile ilgili maddelerine göre noterler ya da noterlik içerisinde imza yetkisi tanınmış hukuk fakültesi mezunu kişi ya da noter stajyeri tarafından gerçekleştirilebileceği dile getirilmiştir. Bunlara ek olarak eklenen fıkranın tatbik edilmesi ile ilgili esaslar ve usullerin Adalet Bakanlığı tarafından yönetmelikle belirtileceği vurgulanmıştır.

Kanun teklifinin 15. maddesinin gerekçesinde³⁷⁰ ise noterlerin gerçekleştirmekte olduğu tespit işlemlerine delil tespitinin de dahil edildiği belirtilmiştir. Ancak söz konusu kanun teklifi TBMM’deki görüşmelerde önerge verilerek³⁷¹ yasa teklifi metninden çıkarılmıştır. Mezkûr yasa teklifi 15. madde olmaksızın kabul edilen diğer maddeleri ile teselsül ettirelerek yasalaşmıştır³⁷².

Söz konusu kanun teklifi ile aslında uygulamada noterlere yaptırılan delil tespitine benzer işlemlere yasal dayanak kazandırılmak istenmiştir. Örneğin uygulamada tanık

Zahiri Hal Delili”, **Terazi Hukuk Dergisi**, 2008, C.3, S. 28, <https://jurix.com.tr/article/475>, s. 129, e.t.: 24/02/2023.

³⁶⁹ Söz konusu kanun teklifinin 15. maddesi için bkz. <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y6/T2/WebOnergeMetni/b7ba55be-5858-4208-904c-731a3b425ac6.pdf>, s. 33, e.t.: 01/04/2023.

³⁷⁰ Kanun teklifinin 15. maddesinin gerekçesi için bkz. <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4997.pdf>, s. 17, e.t.: 01/04/2023.

³⁷¹ Kanun teklifinden 15. maddenin çıkarılmasına ilişkin önerge için 27. Dönem 6. Yasama yılı 79. Birleşim TBMM tutanağına bkz. <https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/Tutanak?Id=e0252460-cbf4-41f9-acc1-018722e00c09>, s. 27, e.t.: 01/04/2023.

³⁷² Kanun teklifinin 15. maddesi olmaksızın TBMM’de kabul edilen maddeleri ile yasalaşan 7445 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” için bkz. <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y6/KanunMetni/2a3281c1-9f54-4acb-b1c0-9118aa578d7f.htm>, e.t.: 01/04/2023.

beyanları noter nezdinde alınarak vergi davası dilekçelerine eklenmektedir. Bu durum bir nevi delil tespittir. Eğer bu teklif yasalaşmış olsaydı noterler yasal bir biçimde delil tespiti yapabileceklerdi. Ancak bu durumun uygulamada ne kadar hayata geçebileceği ve ne ölçüde doğru bir biçimde tatbik edilebileceği tartışmaya açıktır. Noterlerin delil tespiti yapabilmelerinin vergi yargılama hukuku açısından iyi tarafına değinmek gerekirse, noterler tarafından tanık beyanları alınabileceği ifadesine yer verilmesi uygulamada vergi mahkemelerinde tanık beyanlarının alınmamasından kaynaklı noterlere yaptırılan tanık beyanı alma işlemlerinin yasal geçerliliğe kavuşmasına ve vergi mahkemeleri tarafından dikkate alınmasını mecburi hale getirmiş olacaktır. Bu da uygulamada olan tanık dinletme ihtiyacına bir nebze çözüm getirmiş olması muhtemeldi.

Diğer taraftan noterlerin delil tespiti gerçekleştirilebilmelerinin olumsuz tarafına değinmek gerekirse, uygulamada noterler basit bir işlemi dahi ben bu işlemi yapmıyorum diyebilmektedirler. Örneğin tarafların hazırlayıp getirdiği evlilik sözleşmesini noterler onaylamaktan imtina etmekte ve yalnızca kendisindeki matbu evlilik sözleşmesini onaylayabileceğini ifade etmektedirler. Onaylama makamı olan noterlerin ben bu işlemi yapmıyorum deme yetkisi olmamasına rağmen hukuki sorumluluk almak istemeyerek deyim yerindeyse “aman benim başım ağrmasın” demek suretiyle taraflarca hazırlanıp getirilen evlilik sözleşmesini incelemeyerek hukuki olarak noter olmanın gereğini yerine getirmemektedirler.

Uygulamadaki bu durum ortadayken noterlerin Türkiye genelinde adil ve adaletli bir şekilde delil tespiti yaparak keşfe çıkmaları, bilirkişi incelemesi yaptırılmaları, tanık dinlemeleri olası değildir. Her ne kadar vergi yargılaması açısından noterlere tanık dinlemesi imkânın verilmesi olumlu bir gelişme olsa da bu durumun uygulamada adaletli ve hakkaniyetli bir biçimde hayata geçirilmesi oldukça zor görünmektedir. Bu nedenle vergi yargılaması aşamasında tanık beyanlarının alınması için 2577 sayılı İYUK’a bir madde eklenmesi daha uygun olacaktır. Yani söz konusu kanun teklifinden 15. maddenin çıkarılmasının yerinde bir karar olduğunu dile getirmek mümkündür. Diğer yandan bir ihtimal olarak yalnızca noterlerin tanık beyanı alması düzenlemesi getirilebilirdi. Zira tanık beyanı takdiri bir delil olduğu için uygulamadaki noterlerin keyfi tutumlarının sakıncalarının bu şekilde giderilmesi mümkündür.

2.8.3. Vergi Yargısında Tanığın Dinlenebilmesi için İhtiyaç Olan Duruşma Kurumu

Vergi yargılamasında duruşma gerçekleştirilirken tanık beyanına başvurulabilmesi için lazım olan duruşma kurumuna değinmeden önce şu anda yürürlükte olan ve uygulanan durumdan bahsetmekte yarar vardır. Bu sebeple ilk olarak duruşmanın gerçekleştirilmesinden bahsedilecek ardından tarafların istemi üzerine duruşma gerçekleştirebilecek durumlar anlatılacaktır. Akabinde vergi yargılamasında duruşma gerçekleştirilen davalarda tanık beyanına başvurulması konusu ele alınıp, son olarak tanık dinlenebilmesi için gerekli olan yasal düzenlemeye değinilecektir.

2.8.3.1. Duruşmanın Gerçekleştirilmesi

Duruşma genel anlamıyla mahkeme ya da hâkim huzurunda bakılan davada davacı, davalı ve mevcutsa tanık olan kişilerin beyanlarının alınması olarak açıklanabilir³⁷³. İYUK madde 17'nin ilk fıkrasına göre Danıştay, vergi ve idare mahkemelerinde açılmış olan iptal davalarında davacı veya davalı tarafın talebi halinde duruşma gerçekleştirilmesi mecburidir³⁷⁴. Aynı şekilde yirmibeşbin³⁷⁵ Türk lirasını geçen tam yargı davaları içinde bu husus geçerlidir. Yine tarh gerçekleştirilen vergi, harç ve resimler ile benzeri mali mükellefiyetler ve bahsi geçen şeylerin ceza ve zamlarının toplam değeri yirmibeşbin Türk lirasını geçen vergi davalarında da davacı ya da davalı tarafın talebi halinde duruşma icra edilme zorunluluğu bulunmaktadır³⁷⁶.

Mezkûr maddeden yapılacak çıkarım gereği, idari ve vergi yargısında açılan tüm davalarda mecburi şekilde duruşma gerçekleştirilmesi halinden söz edilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda vergi yargısı açısından ne çeşit davaların mecburi biçimde duruşma icra edilerek görülmesi ayrı ayrı tetkik edilmesi lazım gelmektedir. Ayrıca İYUK'un 17. maddesinin 4. fıkrasına göre, 17. maddenin birinci ve ikinci fıkralarında

³⁷³ Mustafa Alpaslan, "Mali Yargılamada Duruşma ve Tanık Beyanlarının Önemi Nedir?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 2012, S. 99, <https://lebiyalkin.com.tr/>, e.t.: 24/02/2023.

³⁷⁴ Ulusoy, s. 787.

³⁷⁵ İYUK'un ek 1. maddesine göre parasal eşikler, her takvim yılı başlangıcından itibaren uygulanmak üzere geçmiş yılda tatbik edilen parasal eşiklerin, o yıl bazında VUK mükerrer madde 298'e göre Maliye Bakanlığı tarafından (Hazine ve Maliye Bakanlığı) her yıl saptanan ve açıklanan tekrar değerlendirme oranında artırım gerçekleştirilmesiyle tatbik edilir. Bu değer 2023 yılı için yirmibeşbin değil yüzyetmişbirbin (171. 000,00 TL)'dir.

³⁷⁶ Oğuzhan Aslan/Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlık Tipleri ve Çözüm Önerileri**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 57.; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, 34. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 495.; Saraçoğlu/Çakar, s. 264.; Meral Sungurtekin Özkan/Aslı Aykutalp, **Yargı Örgütü Hukuku**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 114.

düzenlenen hükümlere bağlı kalınmaksızın Danıştay, idare ve mahkemeleri ile hakimler re'sen duruşma gerçekleştirilmesine karar verebilecektir. Söz konusu hükümden anlaşılın kendiliğinden duruşma icra edilmesine karar verilen hallerde tarafların talebi veya parasal bir eşik sınırlamasının olmadığıdır. Bu nedenle öncelikle tarafların istemi üzerine duruşma gerçekleştirilmesi mecburi olan vergi ihtilaflarını, akabinde ise kendiliğinden duruşma gerçekleştirilmesi yöntemini incelemekte yarar vardır³⁷⁷.

2.8.3.2. Tarafların İstemi Üstüne Duruşma Gerçekleştirilebilecek Durumlar

Vergi yargısına konu yapılabilecek ve davacı ile davalı tarafların isteği halinde vergi mahkemeleri tarafından bakılabilecek vergi kaynaklı ihtilaflar üç gruba ayrılabilir. Bu gruplardan ilki vergi mahkemelerinin görev alanına dahil olan iptal davalarıdır. İkinci grup davalar, vergi mahkemelerinin görev alanına dahil bulunan ve yasa ile saptanan parasal eşiği geçen tam yargı³⁷⁸ davalarıdır. Üçüncü grup davalar ise, tarh yapılan vergi, harç ve resimler ile benzeri mali mükellefiyetler ve mezkûr şeylerin ceza ve zamları toplamı 2023 yılı için 171 Bin TL'yi geçen vergi davalarıdır. Buna göre yasa maddesi yorumlandığında, davacı veya davalı tarafın bahsi geçen ihtilaflarda duruşma yapılmasını istemeleri durumunda vergi mahkemesinin davayı duruşma gerçekleştirerek incelemesinin mecburi olduğu neticesine varılacaktır. Başka bir anlatımla söz konusu durumda vergi mahkemelerinin duruşma icra edip etmemesine ilişkin olarak takdir hakları mevcut değildir. Mezkûr mecburiyete riayet edilmemesi kanun yollarına³⁷⁹ müracaat edilmesi durumunda usul bakımından kesin bozma nedeni meydana getirmektedir³⁸⁰.

Bu mecburiyete uymama haline ilgili bir Danıştay kararı³⁸¹ örnek vermek gerekirse, İYUK'un alakalı maddesinde düzenlendiği biçimde davacı taraf olan şirketin kanundaki

³⁷⁷ Aslan/Karakoç, s. 57.

³⁷⁸ Tam yargı davaları konusunda detaylı bilgi amacıyla bkz. Gözübüyük, s. 269 vd.

³⁷⁹ Kanun yolları hakkında bilgi amacıyla bkz. Mehmet Şimşek, "İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 2016, C. 1, S. 7, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229929>, e.t.: 20/12/2022.

³⁸⁰ Gümüşkaya, **Duruşma**, s. 17; Aslan/Karakoç, s. 58.

³⁸¹ Danıştay 4. Dairesi, T. 18/03/2014, E. 2013/9157, K. 2014/1768, **Kaynak:** <https://karararama.danistay.gov.tr>, e.t.: 20/12/2022. Danıştay benzer başka bir kararında şu şekilde karar vermiştir: "...Dosyanın incelenmesinden, davacının dava dilekçesinde duruşma istemi bulunmasına karşın, duruşma yapılmaksızın karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda; yasanın emredici kuralı gereği duruşma istemi dikkate alınarak; hakkın kullanımının sağlanması zorunlu olduğundan, duruşma yapılmaksızın verilen İdare Mahkemesi kararının, yasal zorunluluğun yerine getirilmemesi nedeniyle usul ve hukuka aykırı olduğu anlaşılmıştır..." Danıştay 8. Dairesi, T. 17/01/2013, E. 2011/9465, K. 2013/84, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 20/12/2022;

şartlara uyan duruşma talebi göz önünde bulundurularak duruşma icra edilmesinin ardından bir hükme varılması lazımken, söz konusu maddeye riayet edilmeksizin karara bağlanan dosyada hukuka uygunluk mevcut olmadığı dile getirilerek ilk derece mahkemesinin verdiği kararın bozulmasına hükmedilmiştir.

Temyiz ve istinaf kanun yollarına müracaat edilmesi durumunda ise duruşma icra edilmesi davacı veya davalı tarafların talebine ve alakalı bölge idare mahkemesinin veya Danıştay'ın duruşma yapılması yönünde alacağı karara bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, yalnızca davacı ya da davalı tarafların duruşma gerçekleştirilmesi yönündeki istemi kifayetli değildir. Bu isteme ek olarak Danıştay ya da alakalı bölge idare mahkemesinin de mezkûr talebi kabul etmelerine ihtiyaç bulunmaktadır. Yine yargılamanın yenilenmesi taleplerinde de duruşma icra edilmesi mahkeme ya da görevli bulunan dairenin olumlu hükmüne ihtiyaç duyulmaktadır³⁸².

Vaziyetin bu biçimde bulunmasına rağmen vergi mahkemelerinde duruşma gerçekleştirmek suretiyle bakılacak davaların kısıtlamaya uğramadığı dile getirilebilir. Çünkü İYUK'un 17. maddesinin 4. fıkrasına göre, 17. maddenin birinci ve ikinci fıkralarında yer bulan şartlara tabi bulunmaksızın hâkim, mahkeme ve Danıştay re'sen duruşma icra edilmesine hükmedebilecektir³⁸³. Söz konusu madde ile vergi mahkemelerinde ihtilaf konusu yapılan her çeşit davanın duruşma açılarak bakılabileceği örtülü bir biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu nedenle İYUK madde 17/1'in temel olarak, taraflarca istenmesi durumunda duruşma gerçekleştirilmesinin mecburi olduğu durumlar şeklinde ele alınması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle vergi davalarında duruşma istenmesi açısından davacı ya da davalı tarafa hiçbir kısıtlama getirilmiş değildir. Yani davacı veya davalı taraf vergi mahkemelerinde dava konusu yaptıkları bütün ihtilafların duruşma icra edilerek bakılmasını isteyebilirler. Bu durumda vergi mahkemeleri açısından, İYUK'un 17. maddesinin 1. fıkrasındaki koşulların meydana gelmesi, duruşma gerçekleştirilmesi için bir mecburiyet ortaya

Danıştay diğer bir kararında, İYUK madde 17'de davanın taraflarının birinin talebi halinde duruşma icra edileceği ve duruşma isteğinin savunma ve cevap dilekçelerinde gerçekleştirilebileceği düzenleme altına alındığını belirtmiştir. Bu nedenle dava dosyasının tetkik edilmesinden savunma dilekçesinde davalı idari kurumun duruşma icra edilerek karara varılması talebi mevcut olmasına rağmen, mezkûr talep yok sayılarak dosyada esastan hüküm verildiğini dile getirmiştir. Davanın taraflarının duruşma talebinin uygulanmasının yasanın emredici kuralı olduğu ve bu sebeple bir hakkın kullanılmasının yerine getirilmesi bakımından mecburiyet içermekte olduğunu vurgulayarak idare mahkemesi tarafından verilen kararın hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir. Danıştay 8. Dairesi, T. 23.12.2014, E. 2013/4824, K. 2014/10677, **Kaynak:** <https://www.kazanci.com.tr/>, e.t.: 20/12/2022.

³⁸² Aslan/Karakoç, s. 58-59.

³⁸³ Gözübüyük, s. 495.; Saraçoğlu/Çakar, s. 265.

çıkarmaktadır. Burada 17. maddenin 1. fıkrasındaki şartların gerçekleşmediği hallerde mahkemeler tarafından duruşma yapılması İYUK'un 17. maddesinin 4. fıkrasına göre ihtiyari bir hal meydana getirir³⁸⁴.

2.8.3.3. Re'sen Duruşma Gerçekleştirilmesi

İYUK'un 17. maddesinin 4. fıkrasına göre mahkemeler, davanın taraflarının istemi bulunması dahi lazım buldukları hallerde yargılamanın duruşmalı olarak gerçekleştirilmesine karar verebilirler³⁸⁵. Davanın taraflarının talebi halinde gerçekleştirilecek duruşmalarda konu ve zaman bakımından bazı kısıtlamalar düzenlenmiş olmasına rağmen Danıştay, mahkeme ve hâkim tarafından ihtiyaç görülmesi halinde re'sen gerçekleştirilecek duruşmalarda söz konusu kısıtlamalar geçerli değildir. Vergi mahkemeleri davanın herhangi bir evresinde dilekçe sürelerine bağlı olunmaksızın duruşma gerçekleştirmesine karar verilebilir ve duruşma gerçekleştirilebilir. Buna ek olarak vergi, harç, resim ve benzeri mali yükümleriyle alakalı davalar ile tam yargı davalarında parasal tutarlar ile bağlı olunmaksızın duruşma gerçekleştirilebilir³⁸⁶.

2.8.3.4. Vergi Yargılamasında Duruşma Gerçekleştirilen Davalarda Tanık Beyanına Başvurulması

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nunda yargılama sırasında tanık beyanlarına müracaat edilmesi ve söz konusu beyanların kanıt olarak kabul edilmesi hususunda ayrıntılı düzenlemelere yer verildiğini dile getirmek mümkündür. Ancak İYUK'ta tanıklık kurumu düzenlenmemiş ve diğer yasaların tanık kurumu ile alakalı düzenlemelerine de bir yollama yapılmamıştır. Bu nedenle vergi yargılaması hukukunda tanık kanıtının kabul edilip edilmediğinin vergi yargısındaki kanıt düzeni açısından ele alınması gerekmektedir. Vergi yargısını düzenleyen İYUK'un 20. maddesinin 1. fıkrasına göre, vergi yargısında ceza yargısında mevcut olduğu gibi re'sen araştırma ilkesi kabul edilmiştir. Re'sen araştırma ilkesi belirli bir konunun vasfının ya da gerçekte olan durumunun, mahkeme tarafından

³⁸⁴ Aslan/Karakoç, s. 59.

³⁸⁵ Aslan/Karakoç, s. 63.

³⁸⁶ Sabri Coşkun/Müjgan Karyağdı, **İdari Yargılama Usulü**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001, s. 297.

davanın taraflarının talebine bağı kalınmaksızın ortaya çıkarılması için gerçekleştirilen çaba olarak tanımlanabilmesi mümkündür³⁸⁷.

Söz konusu ilkeye göre davanın taraflarının ileri sürdükleri savlar ve müdafaalardan ayrı olarak vergi mahkemesinin ihtiyaç olan tetkiki kendisinin gerçekleştirmesi lazım gelmektedir. Bu nedenle mahkeme ya da hâkim, ihtilafın çözüme kavuşturulması hususunda her çeşit kanıtı elde etme ve yararlanma yetkisine sahiptir. Söz konusu her çeşit kanıtı tanık da dahildir. Tanık beyanı HMK’de ve CMK’de düzenleme altına alındığı biçimi ile vergi yargılama hukukunda ve idari yargılama hukukunda “takdiri delil” olarak değerlendirilmektedir. Buna ilişkin olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararda, tanık beyanlarının yalnız başına ispat bakımından yeterli gelmeyeceği ve başka kanıtlarla kuvvetlendirilmesinin lazım geldiğini vurgulamıştır. Bundan başka hukuk ve ceza yargılamalarında sözlülük kuralının uygulandığı duruşma evresindeki yargılamalarda tanık beyanlarının doğrudan doğruya yargıç aracılığıyla alınarak duruma tutanağına geçirilmesi yöntemi tatbik edilmektedir. Ancak vergi yargılama hukukunda gerçekleştirilen duruşmalarda tanık beyanlarının alınması şeklinde bir yöntem kabul edilmemiştir³⁸⁸.

Vergilendirmenin yapıldığı evrede vergisel idari işlemi ya da hazırlayıcı işlemi gerçekleştirmekle yetkili bulunan şahıs veya kurumların tutanak altına aldıkları tanık beyanlarından yararlanılması ile yetinildiğini dile getirmek mümkündür. Örnek vermek gerekirse, nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi yükümlüsünün hakkında tanık beyanı yalnızca vergi inceleme görevlisi tarafından alınan tanık beyanı tutanak altına alınarak mahkemenin önüne sunulmaktadır. Mahkeme ancak bu şekilde tanık beyanlarından haberdar olmakta ve karar verirken dikkate almaktadır. Vergi incelemesine tabi tutulan vergi yükümlüsü ile ticari ilişkisi bulunan kişiler, vergi yükümlüsünün çalışanı veya mali müşavirinden alınan beyanlar vergiyi ortaya çıkaran vakayı ispata elverişli bulunması şartıyla vergi inceleme görevlisi tarafından tutanağına aktarılmaktadır. Söz konusu tutanak beyanı alınan kişinin imzasıyla beraber vergi inceleme raporunun ekine iliştilmekte ve bu sayede vergi mahkemesinin ya da vergi hakiminin tanık beyanlarını dikkate alarak bir karara varmasına olanak sağlanmaktadır³⁸⁹.

³⁸⁷ Aslan/Karakoç, s. 73.

³⁸⁸ Aslan/Karakoç, s. 75.

³⁸⁹ Aslan/Karakoç, s. 75.

Bu konu hakkında şunu ifade etmek mümkündür, bahsi geçen şekilde yapılan uygulamanın resmiyete dökülerek vergi mahkemelerinde tanık beyanına başvurulması sağlanmalıdır. Zira hali hazırda sözü edilen şekilde bir nevi tanık beyanlarının vergi mahkemesi tarafından dikkate alınması sağlanmaktadır. Bu durumda uygulamadaki ihtiyacı ortaya koymaktadır. Hukuk düzeni insanların ihtiyaç duyduğu yasal düzenlemeleri yapmakla yükümlü olup, bu gaye ile ortaya çıkmıştır. Bu sebeple uygulamada güçlülükler ve zorluklar ile tanıkların beyanı mahkeme huzuruna taşınmaya çalışılmaktadır. Bu zorlukları kolayla dönüştürmek ve uygulamanın taleplerini dikkate almak yasa yapıcıların görevidir. Netice olarak vergi yargısında tanık beyanına başvurulması mümkün hale getirilmelidir.

Mezkûr kurala vergi yargısında VUK madde 378 ile istisna bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre tanık açıklamalarına vergi yargılaması aşamasında müracaat edilmeyeceğine ilişkin kurala bir istisna getirildiği söylenebilir. Bu kapsamda, mahkeme tarafından ihtiyaç olduğu düşünüldüğü takdirde vergi incelemesini yerine getiren vergi inceleme görevlisinin beyanına duruşma sırasında müracaat edilebilir. Buna ek olarak vergi davasının tarafı olarak bulunan vergi yükümlüsü tarafından, duruşma esnasında hazır edilmesi şartıyla muhasebecisinin ya da mali müşavirinin beyanına başvurulması mümkündür³⁹⁰.

Bu konuda uygulamadaki bir duruma değinmekte yarar vardır. Uygulamada vergi yükümlüleri, vergi davalarını vergi mahkemelerinde açmadan önce mali müşavirleri veya yeminli mali müşavirlerine danışarak onların vergi ve hukuki konuda bilgilerine almak suretiyle dava dilekçelerinin hazırlamaktadırlar. Akabinde bu şekilde hazırladıkları dilekçelerle davalarını açmaktadırlar. Şüphesiz herkesin avukatı olmaksızın şahsi davasını takip etmeye hakkı bulunmaktadır. Fakat vergi mahkemelerinin mükerrer madde 378'i uygulayarak vergi yargılamasının duruşmalı olarak görülmesine karar vermesi halinde mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin sanki bir avukat gibi dava konusu olay ile ilgili olarak hukuki savunma icra etmeleri mümkün değildir. Çünkü 1136 sayılı Avukatlık Kanunu madde 35'in 1. fıkrasına göre hukuki işleri takip etmek yalnızca baroya yazılı avukatlara ait olduğu belirtilmiştir³⁹¹.

³⁹⁰ Aslan/Karakoç, s. 76.

³⁹¹ Aslan/Karakoç, s. 76.

Avukat olmayan muhasebeciler, mali müşavirler, yeminli mali müşavirler yalnızca dava konusu vakanın teknik kısmı ile alakalı olmak kaydıyla “tanık” olarak dinlenebilir. Bu duruma ceza yargılamasından örnek vermek gerekirse, ceza davasında yargılamada ihtiyaç duyulan hallerde vergi mükellefinin muhasebecisinin ya da mali müşavirinin tanık olarak beyanına müracaat edilebilmektedir. Bu durumda bahsi geçen kişiler yalnızca dava konusu olay ile alakalı bildiklerini anlatma zorunluluğu altındadırlar. Başka bir deyişle avukat gibi hukuki bir iddiada bulunma, savunma icra etme şeklinde bir hakları bulunmamaktadır. Aynı şekilde vergi yargılamasında da bu durum böyledir. Buna rağmen vergi yükümlüsünün mali müşavirleri, davanın tarafı olarak bulunan vergi yükümlülüklerinin aynen bir avukat gibi savunmalarını gerçekleştirmekte, davanın kabul ya da reddi istemlerinde bulunmakta, yasa maddelerinin açıklama ve yorumlarını yapmaya çalışmaktadırlar³⁹².

Vergi mahkemelerinin genelinde duruşma sırasında duruşmayı yöneten mahkeme başkanı tarafından söz konusu kişiler uyarılmaktadır. Bu uyarılara rağmen mali müşavirler teknik açıklamalar yapmayarak savunma yerine geçen ve hukuki yorum içeren açıklamalar yapmaya devam etmektedirler. Bu durum vergi mahkemeleri tarafından özen gösterilen bir durum olmakla beraber bazı değişiklikler yapılarak olması gereken duruma getirilebilir. Bilindiği gibi idare mahkemelerinde ve vergi mahkemelerinde duruşma gerçekleştirilen salonlar hakimlerin oturduğu kürsü ve bu kürsünün sağında ve solunda bulunan iki masadan ibaret olup, hukuk ve ceza yargılamasından farklı olarak tanık olan kişiler için ayrı bir yer ayrılmış değildir. Bu nedenle vergi mükellefinin muhasebecisi ya da mali müşaviri tanık vasfıyla duruşmaya iştirak etmelerine rağmen, davanın tarafı olan vergi yükümlülerinin yanında yer alarak avukat gibi savunma ve iddiada bulunmaktadırlar. Bu duruma engel olmak için tanık olan kişilerin duruşma salonunda vergi yükümlülerinin yanında durması yerine hukuk ve ceza yargılamasında olduğu gibi tanık kürsüsünde bulunmaları sağlanmalıdır. Buna ek olarak duruşma gerçekleştirilmeden önce muhasebeci ve mali müşavirlere avukat gibi savunma ve iddialarda bulunamayacakları ve yalnızca teknik malumata ihtiyaç olan konular ile ilgili olarak beyanda bulunması gerektiği uyarısında bulunulmalıdır. Böylece muhasebecilerin ve mali müşavirlerin Avukatlık Kanunu’nu ihlaline sebebiyet veren davranışlarına basit ve psikolojik bir tedbirle son verilebilir³⁹³.

³⁹² Aslan/Karakoç, s. 76.

³⁹³ Aslan/Karakoç, s. 77.

2.8.3.5. Duruşma Esnasında Tanık Beyanına Müracaat Edilebilmesi İçin Gerekli Olan Yasal Düzenleme

Vergi yargılaması aşamasında duruşmada tarafların getirdiği tanıkların dinlenebilmesi için 2577 sayılı İYUK'un 18. maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmeli ve söz konusu yasaya 18/A maddesi eklenerek "vergi yargısında tanık dinlenilmesi" başlıklı bir madde kaleme alınmalıdır. Bu madde ile vergi mahkemelerinde duruşmalarda olmayan zabıt katiplerinin duruşmalarda yer alması düzenlenmelidir. Bu sayede tarafların, tanıkların ve hakimlerin söyledikleri sözlerin tutanak altına alınması sağlanmalıdır. Yine vergi mahkemelerinde bulunmayan tanık kürsü bu yasa değişikliği ile getirilmelidir.

2.8.4. Yazılı Yargılama İlkesinin Vergi Yargılaması Aşamasında Tanık Beyanlarının Alınmasına Mâni Olup Olmaması

Vergi yargılaması evresinde tanık beyanlarının alınmamasının sebebi şeklinde gösterilen yazılı yargılama yöntemi, idari yargılamada ve vergi yargılamasında önceden beri tatbik edilen bir yöntemdir. Tatbik edilen bu yöntem İYUK madde 1'in 2. fıkrası ile yasal bir zemine kavuşmuştur. 2577 sayılı İYUK'tan önce, 521 Danıştay Kanunu madde 78'de yer verilen idari yargılama yönteminde tetkikin dosya üstünde gerçekleştirileceğini içeren hükmün yazılı yargılama yönteminin kabul edildiğine dair bir hüküm olduğu öğretide dile getirilmiştir³⁹⁴. Buna ek olarak yine öğretide³⁹⁵, idari yargılama ve vergi yargısında yazılılık ilkesinin benimsenmesinin nedeni Danıştay'ın yüksek mahkeme ve ilk derece şeklinde görevde bulunduğu zamanlarda hukuk yargılamasında mevcut olduğu gibi sözlülük kuralı da benimsenmiş olsaydı, iş yoğunluğunun daha fazla olacağı, yargılama evresinin daha çok uzayacağı düşünülerek yazılı yargılama yönteminin tatbik edildiği ifade edilmiştir. Ancak ilk derece idare mahkemelerinin oluşturulmasıyla beraber Danıştay yüksek mahkemesinin iş yoğunluğunun azaltıldığı ve yazılılık kuralının tekrardan ele alınması gerektiği dile getirilmiştir³⁹⁶.

³⁹⁴ Çağlayan, *İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri*, s. 198.

³⁹⁵ Hondu, s. 210-211.

³⁹⁶ Sezin Öztoprak, "Yargı Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Tanık", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C. 23, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1985564>, s. 1370, e.t.: 14/01/2023.

Yazılılık kuralının tekrardan gözden geçirilmesi gerektiği ile alakalı olarak mezkûr görüşün yerinde olduğunu söylemek mümkündür. Zira bugüne baktığımızda ilk derece idare mahkemelerinin üstünde bir makam olarak bölge idare mahkemelerinin kurulmuş olması ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar haricinde çoğunlukla içtihat mahkemesine evrildiği dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi vasfıyla gördüğü davalarda tanıkların beyanlarının alınmamasının önceki zamanlarda olduğu gibi davaları çok fazla uzatacağını söylemek mümkün olmayıp, söz konusu mahkemelerde tanıkların dinlenebilmesi gerekmektedir³⁹⁷. Buna ek olarak halihazırda idari yargı ve vergi yargısında duruşma sınırlı bir biçimde uygulanmakta olup, bu duruşmalarda tanık dinlenmesi yargılamanın uzamasına neden olmayacaktır.

Bununla beraber, Danıştay yüksek mahkemesinin görüşünün bugün de değişiklik göstermemesinin nedeni İdari Yargılama Usul Kanunu'nunda tanık beyanlarının alınabileceği şeklinde bir düzenleme getirilmemiş bulunması olduğu dile getirilebilir. Çünkü Danıştay'ın bugün de yürürlüğünü koruyan görüşünde idari yargı ve vergi yargısında tanık beyanının alınmasını geçerli saymamasının sebebi olarak, İYUK madde 1'in 2. fıkrasında açık olarak düzenlendiği şekilde yazılı yargılama yönteminin kabul edilmiş bulunması ve sözlü yargılama yöntemi olan duruşma ile ilgili olarak İYUK madde 17 ve madde 18'de duruşma icra edilirken yalnızca tarafların açıklamalarının dinleneceğinin belirtilmiş olması gösterilmektedir. Ancak, vergi ve idari yargılama yönteminde sözlü yargılama yönteminin tatbik edildiği tek hal duruşma değildir. Zira İYUK'ta keşif ile alakalı olarak HMK'ye yollama gerçekleştirilmiştir. HMK'de ise keşif gerçekleştirilirken tanık beyanlarının alınabileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle keşif gerçekleştirilirken tanığın açıklamalarına başvurulması da sözlü yargılama yönteminin tatbik edildiği bir durum olarak değerlendirilmelidir³⁹⁸.

Nitekim, yasa tarafından yazılı yargılama yönteminin kabul edilmiş bulunması, tanık beyanlarının yargılama evresinde alınmasına mâni değildir. Çünkü yazılı yargılama gerçekleştirme yöntemi ve sözlü yargılama gerçekleştirme yöntemi arasında büyük farklar bulunmamaktadır. Bu farklardan birisi davacı ve davalı tarafın iddia ve savunma biçimleridir. Yazılı yargılama yönteminde taraflar iddialarını yazılı şekilde mahkemeye

³⁹⁷ Öztoprak, s. 1370.

³⁹⁸ Öztoprak, s. 1370-1371.

ibraz etmekteyken, sözlü yargılama yönteminde taraflar iddialarını sözlü bir biçimde mahkemeye ibraz etmektedir. Buna ek olarak sözlü yargılama yöntemi duruşmalar icra edilerek sürdürülmektedir. Fakat yazılı yargılama yönteminde kural olarak duruşma mevcut değildir³⁹⁹.

Ayrıca hukuk yargısında HMK madde 316'nın 1. fıkrasının ve madde 322'nin 1. fıkrasının yorumlanmasıyla kural olarak kabul edilen yargılama yöntemi yazılı yargılama yöntemidir. Sözlü yargılama yöntemi ise yazılı yargılama yönteminin evrelerinden birisini meydana getirmektedir. Ceza yargısında ise, soruşturma evresinde yazılılık⁴⁰⁰, kovuşturma evresinde ise sözlülük ilkesi kabul edilmiştir. Ayrıca hukuk ve ceza yargılamasında yöntemlerinin ikisinde de tanık, ihtilaf konusu vakayı açıklığa kavuşturmak için müracaat edilen kanıtlar arasında sayılmakta ve mezkûr kanıtla sıkça müracaat edilmektedir. İdari ve vergi yargılama yöntemini düzenleyen İYUK'ta yargılama usulü bakımından karma bir düzen kabul edilmiştir. Zira İYUK'ta kural olarak kabul edilen yazılı yargılama yönteminin yanında madde 17 ile 19 arasında sözlü yargı usulü olan duruşma düzenleme altına alınmıştır. Bu nedenle öğretide⁴⁰¹ sözlü yargılama yönteminin tam anlamıyla işlerlik kazanabilmesi için duruşma esnasında tanık beyanlarına başvurulması gerektiği dile getirilmektedir⁴⁰².

Nitekim, yargılamanın icra edilmesi esnasında şekli muameleler, sözlülük veya yazılılık yöntemlerinden yalnızca birisi kabul edilerek gerçekleştirilebilmesi mümkündür. Buna rağmen günümüz hukukunda söz konusu iki yöntemde aynı anda uygulanmaktadır. Yargılamanın bazı evrelerinde sözlülük, bazı evrelerinde ise yazılılık yöntemi tatbik edilmektedir. Yazılılık kuralı, sözlülük kuralına bahisle yargı makamlarının kanıtları saptaması, emniyet altına alması ve açılan davaların çabuk bir şekilde neticelendirilmesi olasılığı bakımından yararlı bulunmaktadır. Fakat gerçek durumun kanıtlanabilmesi bakımından zararlı olmaktadır. Bu nedenlerle beraber İYUK'ta tanık beyanlarının alınmasını açık bir şekilde engelleyen bir madde mevcut olmamasından dolayı vergi yargılamasında ilke olarak yazılı yargılamanın kabul

³⁹⁹ Öztoprak, s. 1370-1371.

⁴⁰⁰ Burada tam tersi bir şekilde ceza yargısında soruşturma evresinde sözlülüğün esas olduğu akla gelebilir ancak soruşturma evresinde her şey kişilerin imzasıyla birlikte tutanak altına alınmaktadır. Örnek vermek gerekirse, karakol da şüphelinin ifadesi yazılı bir şekilde tutanak altına alınır. Söz konusu tutanak mutlaka ifadeyi alan ve ifadesi alınan kişilerce imza altına alınmak zorundadır. Bu da yazılılık ilkesinin getirdiği bir mecburiyettir. Ayrıca kovuşturma evresinde mahkeme tarafından duruşma icra edilirken sanığın ve tarafların beyanı duruşma tutanağına geçirilir, fakat söz konusu tutanak imzalanmaz. İşte bu halde sözlülük ilkesinin gereğidir.

⁴⁰¹ Kaplan, **İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü**, s. 6.

⁴⁰² Öztoprak, s. 1371.

edilmiş bulunması yalnız başına tanık beyanlarına müracaat edilmesine mâni olmaması gerekmektedir⁴⁰³.

2.8.5. Vergi Yargısında Tanık Beyanının Gereklik Sebepleri

Vergi yargısında uygulamada tanık beyanı alınmamaktadır. Söz konusu uygulamayı değişikliğe uğratabilecek iki sebepten bahsetmek mümkündür. İlk sebep 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'dur. İkinci sebep ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlardır. İlk sebebi açıklamak gerekirse 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle beraber, idari yaptırımlar yeni bir hukuki düzene girmiştir. Genel olarak idare hukuku kapsamında kabul edilen idari yaptırımlar, ceza hukuku alanına yaklaştırılmıştır. Vergi hukuku ile ilgili olarak vergi cezaları hukuki nitelik olarak idari yaptırımdır. Bu nedenle vergi cezaları bahsi geçen Kabahatler Kanunu'nun kapsamına girmektedir. Vergi cezalarının Kabahatler Kanunu'ndaki diğer yaptırımlardan ayrılmasına sebep olan durum, bunlara karşı açılması düşünülen davaların idari yargı kolunda açılmasının gerekli oluşudur⁴⁰⁴.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun ek birinci maddesinde⁴⁰⁵ yer alan düzenlemeye göre aynı yasanın 27. maddesinde kural olarak gösterilen müracaat yeri olan sulh ceza mahkemeleri yerine vergi mahkemelerinin görevli yargı yeri olduğu ifade edilmiştir. 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun üçüncü maddesinde ise, diğer yasalarda tersine bir madde mevcut olması durumunda kanun yolu ile ilgili maddelerin tatbik edilmeyeceğini, fakat diğer genel maddelerinin idari para cezasını içeren tüm eylemler konusunda tatbik edilmesi gerektiği düzenleme altına alınmıştır⁴⁰⁶.

Burada değinilmesi gereken başka bir husus, Kabahatler Kanunu'nunda yer alan idari yaptırımlara karşı sulh ceza mahkemesine yani adli yargıya müracaat edildiğinde müracaat edenler için tanınan kendini savunma imkanlarından, idari yargıya müracaat edildiğinde hangi seviyede yararlanabileceği sorusu akla gelmektedir. Mezkûr soruyu biraz daha ayrıntılı ele almak gerekirse, Kabahatler Kanunu'nun 28. maddesinin 5. fıkrasında "*Ceza Muhakemesi Kanununun tanıklığa, bilirkişi incelemesine ve keşfe*

⁴⁰³ Öztoprak, s. 1372.

⁴⁰⁴ Artuk Ardıçoğlu, "İdari Yargıda Tanık", **Yaklaşım Dergisi**, 2010, S. 215, <https://www.yaklasim.com/>, s. 2, e.t.: 25/02/2023.

⁴⁰⁵ 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun ek-1. maddesi için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5326&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, e.t.: 25/02/2023.

⁴⁰⁶ Ardıçoğlu, s. 2.

ilişkin hükümleri, bu başvuru ile ilgili olarak da uygulanır.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm yalnızca adli yargı için mi tatbik edilecek sorusu akla gelmektedir. Başka bir ifadeyle yargı kolundan ayrı olarak dava konusunun vasfından yola çıkılarak, idari yaptırım çeşidi olan vergi cezalarına karşı idari yargı kolunda dava açılması halinde davacı olan kişiye tanık açıklamalarına başvurma olanağı verilecek midir? Söz konusu sorunun cevabını, idari kurumların yargısal denetiminde⁴⁰⁷, adil yargılanma hakkında ve hukuk devleti ilkesinde bulabilmek mümkündür⁴⁰⁸.

Kamu gücünü elinde bulunduran idari kurumlara karşı vatandaşların haklarını savunmak gayesinde ortaya çıkan idari yargı makamlarının⁴⁰⁹, vatandaşların adli yargı alanında faydalandıkları kendilerini savunma imkanlarını idari yargı alanında da kullanabilmeleri, idari yargının ortaya çıkış maksadına göre olması gerekendir⁴¹⁰. Diğer bir ifadeyle Kabahatler Kanunu’nun 28. Maddesinin 5. fıkrasındaki hüküm idari yargıda vergi cezalarına karşı dava açılması durumunda da uygulanmalı ve bu doğrultuda tanık beyanlarının alınması gerekmektedir.

Vergi yargısında tanıklık kurumunun getirilmesi gerekliliğinin ikinci sebebi ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin vermiş olduğu kararlardır. AIHM’nin “Engel ve diğerleri⁴¹¹” kararı ile kabul ettiği ve söz konusu kararın ismiyle ifade edilen üçlü bir ölçütü bulunmaktadır. Bu üçlü ölçütten ilki, iç hukukta suçların sınıflara ayrılmasıdır. İkinci ölçüt suçun vasfıdır. Üçüncü ve son ölçüt ise alakalı şahsın uğratıldığı cezanın ağırlık seviyesidir. AIHM bu üçlü ölçütü birlikte ya da ayrı bir biçimde kullanarak, genel şekilde idare hukuku kapsamında ele alınan bir takım idari yaptırımı ceza hukuku alanına dahil etmiş ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin⁴¹² adil yargılanma hakkı başlıklı altıncı maddesi kapsamı içerisine koymuştur. Söz konusu madde de herkesin davasının kamuya açık bir biçimde görülmesini talep etme hakkına sahip bulunduğu

⁴⁰⁷ İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin bir gereğidir. bkz. Metin Günday, **İdare Hukuku**, 6. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2002, s. 5.

⁴⁰⁸ Ardiçoğlu, s. 2.

⁴⁰⁹ İdari yargının ortaya çıkışı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Hayrettin Yıldız, “İdare Hukukunun Kısa Tarihçesi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2018, C. 22, S. 4, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/685872>, s. 197 vd. e.t.: 26/02/2023.; Müzeyyen Eroğlu Durkal, “İdarenin Sorumluluğunun Ortaya Çıkışı ve Temeli”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2019, C. 23, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/686481>, s. 159 vd., e.t.: 26/02/2023.; Onur Karahanoğulları, **Türkiye’de İdari Yargı Tarihi**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2017, s. 51 vd.

⁴¹⁰ Ardiçoğlu, s. 2.

⁴¹¹ AIHM, Engel ve Diğerleri v. Hollanda Başvurusu, T. 08/06/1976, Başvuru No: 5100/71, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/MetinGoster.aspx?sı=4&nx=1&d=T>, e.t.: 26/02/2023.

⁴¹² Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin bilgilendirme amaçlı Türkçe metni için bkz. <https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf>, e.t.: 27/02/2023.

belirtilmiştir. Yine aynı maddenin 3. fıkrasının d) bendinde, bir suç ile isnat edilen şahısların iddia makamının tanık olarak gösterdiği kişilere soru sormak ya da sordurmak, savunma makamının tanık olarak belirttiği kişilerin de iddia makamının tanık olarak gösterdiği kişilerle eşit şartlarda duruşmaya davet edilmesinin ve beyanlarının alınmasını sağlamak hakkına sahip olduğu düzenlenmiştir⁴¹³. AİHM'nin altıncı madde içerisinde ele aldığı idari yaptırımlara örnek olarak, vergi cezaları⁴¹⁴ ve trafik cezaları⁴¹⁵ örnek olarak verilebilir⁴¹⁶.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, duruşma gerçekleştirilemeyecek istisnai haller dışında, mahkemeye başvuru yapan kişilerin kendi ülkelerindeki yargılamalarda şahsının dinlenmesi ve en önemlisi de şahıslarını sözlü bir biçimde savunmaları için gerekli olan imkanların tanınması maksadıyla ceza hukuku alanında duruşma yapılması gerektiğini belirtmektedir. Buna ek olarak AİHM, kişilerin aleyhine olan açıklamaları dinleme, tanıklara soru sorma ve karşı sorgulama olanaklarından yararlanabildiği ceza hukukunda duruşma icra edilmesinin önemli bir husus olduğunu vurgulamaktadır. Bu sebeple mahkeme duruşmayı yalnızca davaya taraf olan şahısların açıklamalarının alındığı bir hal olarak değil, tanık olan kişilerin beyanlarına müracaat edilen çapraz sorgulama olanağının verildiği adil yargılama hakkının uygulandığı bir ortam olarak değerlendirmektedir⁴¹⁷.

Söz konusu değerlendirmeden hareketle Türkiye'deki idari yargılama düzeninde vergi cezalarına yönelik olarak açılan davalarda tanık beyanlarının alınmaması Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca vergi cezalarına karşı açılan davalarda, İYUK madde 17'de düzenleme altına alınan duruşma yapılabilmesi için düzenlenen parasal sınırın oldukça yüksek olması adil yargılama hakkına engel teşkil etmektedir. Söz konusu hususta Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine gerçekleştirilecek olası bir başvuruda ihlal kararın verilmesini önleyebilmek için vergi yargısında tanık dinlenmesi yönünde yasal bir düzenleme yapılması gerekmektedir⁴¹⁸. Diğer bir taraftan Anayasa madde 148'in 3. fıkrasına göre Anayasa Mahkemesine

⁴¹³ AİHS'nin 6. maddesi için bkz. <https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf>, s. 9-10. e.t.: 27/02/2023.

⁴¹⁴ AİHM Büyük Daire Kararı, Jussila v. Finlandiya Başvurusu, T. 23/11/2006, Başvuru No: 73053/01, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/MetinGoster.aspx?sr=1&nx=0&d=E>, e.t.: 27/02/2023.

⁴¹⁵ AİHM, Öztürk v. Almanya Başvurusu, T. 21/02/1984, Başvuru No: 8544/79, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/MetinGoster.aspx?sr=7&nx=28&d=T>, e.t.: 27/02/2023.

⁴¹⁶ Ardiçoğlu, s. 2-3.

⁴¹⁷ Ardiçoğlu, s. 3.

⁴¹⁸ Ardiçoğlu, s. 3.

yapılan bireysel başvurularda⁴¹⁹ AİHM'nin vergi cezalarına ilişkin olarak tanık dinlenmesi yönündeki kararlara uyulması ve vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın tanık dinlememe yönündeki kararlarına ilişkin olarak adil yargılanma hakkının ihlali şeklinde karar verilmesi hukuka uygun olacaktır.

2.9. Karşılaştırmalı Hukukta Tanık Beyanı

Çağdaş bir vergi yargılaması sistemi için diğer ülkelerin uygulamalarına değinmek, bu uygulamalardan esinlenmek yalnızca kendi düşüncesine âşık olmamak muasır medeniyetler seviyesini hedefleyen bir toplum için mecburiyettir. Zira diğer ülkelerin uygulamalarının ne olduğunu bilmek, öğrenmek ve bu fikirlerden yola çıkarak özgün yeni fikir ortaya koymak toplumu diğer toplumların önüne taşıyacaktır. Aynı zamanda vatandaşların en iyi vergi yargılama düzenine sahip olmasını sağlamak açısından karşılaştırmalı hukuk önem arz etmektedir.

2.9.1. Avrupa Birliğine Üye Olan Bazı Ülkelerin Yasalarında Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı

Avrupa Birliğine⁴²⁰ üye olan birtakım devletlerin vergi yargısında tanık beyanları ile ilgili olarak gerçekleştirdiği yasal düzenlemeler, Türk vergi hukuku mevzuatı ve uygulaması ile mukayese edebilmek açısından yüksek bir değer barındırmaktadır. Avrupa Birliğine üyeliği bulunan ülkelerden bazıları, vergi yargısında tanık beyanlarını kanıt olarak değerlendirmektedir. Bu nedenle tanık beyanlarının duruşmalarda alınabilmesine ilişkin olarak yasalarında ihtiyaç olan düzenlemeler bulunmaktadır. Almanya ve İngiltere söz konusu duruma örnektir. Bu sebeple Almanya ve İngiltere'nin vergi yargısı kanunlarına değinmekte yarar vardır⁴²¹.

⁴¹⁹ Vergi hukukunda bireysel başvuru ve adil yargılanma hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kader Melis Topçu, **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 214 vd.; Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkında bilgi için bkz. Yavuz Atar, **Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 345.; Köroğlu Kaya, **Cezai Konularda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s. 35 vd.

⁴²⁰ Avrupa Birliği, 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan Maastricht Antlaşması ile kurulmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Sanem Baykal/İlke Göçmen, **Avrupa Birliği Kuramsal Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2016, s. 110. Selda Kırac/Buket İlhan, "Avrupa Birliği Oluşum Süreci ve Ortak Politikalar", **Milli Eğitim Dergisi**, 2010, C. 40, S. 188, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/442702>, s. 191 vd., e.t.: 28/02/2023.

⁴²¹ Oral, s. 90.

2.9.1.1. Almanya’da Vergi Yargılaması Düzeni

Almanya’da vergi yargısı yöntemi ile ilgili hükümler Türk vergi yargısından farklı bir biçimde düzenlenme altına alınmıştır. Alman vergi yargısına ilişkin maddeler, idari yargılama usul yasasında içerisinde düzenlenmemiş, ayrı bir kanunda düzenleme gereği duyulmuştur. Alman vergi yargısındaki esas ve usuller, 1965 yılında çıkarılan Finanzgerichtsordnung⁴²² isimli yasada düzenleme altına alınmıştır. Bu kanunun Türkçe anlamı Vergi Mahkemeleri Yasası’dır⁴²³. Söz konusu yasanın birinci maddesinde, “*Mali yargı, idari makamlardan ayrı, bağımsız, özel idare mahkemeleri tarafından kullanılır*⁴²⁴.” ifadesi yer almaktadır. Mezkûr yasanın ayrı bir yasa olduğu vurgulanmaktadır.

Almanya’da vergi yargılaması iki dereceli olup, vergi ihtilaflarının görüldüğü ilk merci, ilk derece mahkemesi olarak görev yapan Finanzgericht yani Vergi Mahkemesidir⁴²⁵. Bu mahkemenin vermiş olduğu kararların temyiz merci Bundesfinanzhof yani Federal Vergi Mahkemesidir. Bu mahkeme vergi mahkemesinden daha önce kurulmuş ve eski bir tarihe sahiptir. Vergi Mahkemeleri 1966 yılında faaliyete geçirilmiştir. Federal Vergi Mahkemesi ise 1950 yılında faaliyete geçmiş olmakla birlikte, esasında 1918 yılında kurulan Kraliyet Vergi Mahkemesinin devamı vasfındadır. Almanya’da ilk derece vergi mahkemelerinin sayısı her eyalette⁴²⁶ en az bir tane olmak üzere 18 tanedir. Vergi mahkemesinin örgütlenişini, sayısını eyaletlerden her biri kendisi tayin edebilmektedir. Mezkûr mahkemelerde 600 civarında vergi yargıcı görevini icra etmektedir⁴²⁷.

⁴²² Kısaca FGO biçiminde ifade edilmektedir. Finanzgerichtsordnung isimli yasanın tamamı için Almanya Adalet Bakanlığının internet sitesine bkz. <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/>, e.t.: 01/03/2023.

⁴²³ Oral, s. 90-91.

⁴²⁴ FGO birinci madde için bkz. https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/_1.html, e.t.: 01/03/2023.

⁴²⁵ İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/ismailcan.pdf>, s. 51, e.t.: 01/03/2023.

⁴²⁶ Almanya devletinin resmi adı Almanya Federal Cumhuriyeti’dir. Ülkenin isminden de anlaşılacağı üzere Almanya 16 eyaletten meydana gelen federal bir yapıya sahiptir. Federal devlet eyaletlerin(federelerin) bir araya gelmesiyle oluşan bir yapıdır. Söz konusu 16 eyalet kendi yasalarını oluşturabilmektedir. Bkz. <https://tuerkei.diplo.de/tr-tr/themen/weitere-themen/-/1794652?view=>, e.t.: 01/03/2023.; Federal devlet kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku Genel Kısım**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 331 vd.

⁴²⁷ Serdar Kılıç/Mustafa Göktaş Kaya, “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, **Sayıştay Dergisi**, 2017, S. 107, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1713986>, s. 43-44, e.t.: 02/03/2023.; Elif Durak, “Türk Vergi Yargısı Sisteminin Çeşitli Ülke Örnekleriyle Karşılaştırmalı Analizi ve Yeni Bir Sistem Önerisi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE, Tokat 2019, s. 122.

Alman Vergi Mahkemelerinin görev alanlarından bahsetmek gerekirse, ülkemizde⁴²⁸ olduğu gibi vergi suçları Alman Vergi Mahkemelerinin görev alanı içerisinde değildir. Zira vergi suçlarında ceza mahkemeleri görevli kılınmıştır. Vergi Mahkemelerinde dava açılması, vergi borçlarının tahsilini kendiliğinden durmasını sağlamamaktadır⁴²⁹. Davacı olarak bulunan vergi yükümlülerinin vergi borcunu geciktirmek için mahkemeye ayrıca bir müracaatta bulunması lazım gelmektedir. Başka bir ifadeyle bir çeşit yürütmeyi durdurma müracaatı yapılmaktadır. Vergi yükümlüsünün müracaatının haklı görülmesi halinde mahkeme, vergi borcunun tahsilini durdurmaktadır. Fakat dava reddedilirse vergi mükellefi gecikme faizi ödemek mecburiyetinde kalmaktadır⁴³⁰.

İdare hukuku mahkemelerinin tersine Almanya’da vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında iki dereceli bir düzen kabul edilmiştir⁴³¹. Ancak diğer mahkemelerin Yüksek Mahkemelerinin arasında istinaf merci olarak görev yapan mahkemeler mevcuttur. Almanya’da vergi mahkemeleri, idari makamların gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin kanunilik denetimini yerine getirmektedir. Örnek vermek gerekirse, vergi mahkemesi bir kuralın istisnasının hukuka uygun olup olmadığına karar verme yetkisine sahip değildir. Başka bir ifadeyle vergi mahkemesi idari mercilerin takdir yetkisine müdahale edememektedir⁴³².

⁴²⁸ Türk hukukunda vergi suçlarında görevli mahkemeler Asliye Ceza Mahkemeleridir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Abdullah Ömercioğlu/Melike Rana Dayıoğlu/Cem Barlas Arslan, “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2018, C. 8, S. 1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/434431>, s. 55, e.t.: 02/03/2023.

⁴²⁹ AO’nun 361. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmektedir. bkz. https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/361.html, e.t.: 02/03/2023.; ayrıntılı bilgi amacıyla bkz. “**Aussetzung der Vollziehung**”, 2022, <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/a/aussetzung-der-vollziehung/>, e.t.: 02/03/2023. Türk vergi yargısında ise vergi ihtilafları hakkında vergi mahkemelerinde dava açılması durumunda kural olarak tahsil işlemi durmaktadır. Bkz. Yunus Emre Yılmazoğlu, **Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, 1. Baskı, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara 2016, s. 46.; Ali Volkan Özgüven, “Vergi Davasında Yürütmenin Durdurulması”, **II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmalar Kongresi**, 4-5 Mayıs 2018, Adana, Akademisyen Kitabevi, Elektronik Versiyon, <https://kongre.akademikiletisim.com/files/multi2018/Hukuk.pdf>, s. 92. e.t.: 02/03/2023.

⁴³⁰ Kılıç/Kaya, s. 44.

⁴³¹ Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 93.

⁴³² Kılıç/Kaya, s. 44.

2.9.1.1.1. Almanya Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı

Vergilendirme sistemine ilişkin olarak Almanya ile Türkiye benzerlik taşımaktadır⁴³³. Ancak vergi yargısı ile olan düzenlemeler bakımından birtakım farklar mevcuttur. Söz konusu farklılardan en mühim olanı, Alman vergi yargısında duruşmanın gerçekleştirilmesi sırasında tanık beyanlarına müracaat edilebilmesidir⁴³⁴. Finanzgerichtsordnung'un (Vergi Mahkemeleri Yasası) 76. maddesinin 1. fıkrasında, "*Mahkeme, olayları re'sen araştırır...*"⁴³⁵ ifadesi yer almaktadır. Buna göre vergi mahkemeleri gördükleri ihtilafları kendiliğinden araştırma yetkisine haizdir. Bu sebeple vergi mahkemesi, davanın taraflarının ibraz ettiği deliller ve taleplerden bağımsızdır. Bunun neticesinde vergi mahkemesinin dava ile alakalı olarak delil elde etme yetki ve görevi mevcuttur. Buna ek olarak FGO'nun 76. maddesinin 2. fıkrasında "*Başkan, biçimsel hataların giderilmesini, ilgili başvuruların yapılmasını, açık olmayan uygulamaların açıklanmasını, yetersiz olgusal bilgilerin tamamlanmasını ve olguların tespiti ve değerlendirilmesi için gerekli tüm açıklamaların yapılmasını sağlar...*"⁴³⁶ düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi mahkemesi başkanının, davanın taraflarınca mahkemeye ibraz edilen belgelerde gerekli düzeltmeleri gerçekleştirme, tereddütlü konularda açıklama isteme biçiminde yetkileri bulunmaktadır⁴³⁷.

Alman vergi mahkemelerinde tanık beyanının alınması ile alakalı hükümlere, Vergi Mahkemeleri Yasası'nda duruşma yönteminin düzenleme altına alındığı bölümde yer verilmiştir. Almanya'daki vergi mahkemelerinde vergi yargılaması kural olarak duruşma açılarak gerçekleştirilmektedir. Ancak vergi mahkemesi başkanının, yargılamanın duruşma icra edilmeden gerçekleştirilmesi şeklinde bir karar alabilme yetkisi bulunmaktadır⁴³⁸. Buna karşılık, davanın taraflarının kararın verilmesi tarihinden başlayarak bir ay dahilinde vergi yargılamasının duruşma tatbik edilmeden gerçekleştirilmesine itiraz etme hakları mevcuttur. İtirazın haklı görülmesi durumunda,

⁴³³ Almanya'daki vergilendirme yöntemi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 39 vd.

⁴³⁴ Oral, s. 90.

⁴³⁵ FGO'nun 76. maddesinin 1. fıkrası için bkz. https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/_76.html, e.t.: 02/03/2023.

⁴³⁶ FGO'nun 76. maddesinin 2. fıkrası için bkz. https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/_76.html, e.t.: 02/03/2023.

⁴³⁷ Oral, s. 92.

⁴³⁸ FGO'nun 79a maddesinin 2. fıkrası.

vergi mahkemesi duruşmada tetkik edilecek konular ve mahkemeye ibraz edilen somut olaylar ile ilgili davanın taraflarından ek isteklerde bulunabilir⁴³⁹. Bundan başka FGO'nun 79. maddesine göre, vergi mahkemesinin başkanı ya da naip yargıç duruşma için ihtiyaç olan hazırlıkları yerine getirir. Örnek vermek gerekirse, davanın taraflarının mahkemeye ibraz ettikleri delillerin eksikliklerinin tamamlamalarını ya da sundukları delilleri kuvvetlendirici ek deliller ibraz etmelerini talep edebilir. Buna ek olarak tanık olan kişileri duruşmaya çağırır⁴⁴⁰.

Vergi Mahkemeleri Yasası, Alman vergi mahkemelerinin yargılama yöntemini düzenlemekle beraber tanık açıklamalarının vergi yargısındaki yöntemlerini de ayrıntılı olarak ele almıştır. FGO'nun 80. maddesinin 1. fıkrasında çağrılan tanıkların, duruşmaya gelmemelerinin müeyyidesi şeklinde para cezası verilmesi hüküm altına alınmıştır. FGO'nun 81. maddesi ve devam eden maddelerde tanık beyanlarına ilişkin olarak duruşmada ifade alma biçimleri düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre tanıklar duruşma esnasında dinlenecektir. Davanın tarafları duruşma esnasında mahkeme üyeleri vasıtasıyla karşı tarafın tanığına soru sorabilir⁴⁴¹.

FGO madde 84'te tanıklıktan çekinme durumları açısından 1977 yılında çıkarılan Abgabenordnung (AO) yani Vergi Yasası hükümlerinin geçerli olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla vergi yükümlüsünün söz konusu yasanın on beşinci maddesinde dile getirilen akrabaları tanıklık yapmaktan çekinebilmektedir⁴⁴². Yine aynı maddeye göre sır saklama yükümlülüğü bulunan meslek erbapları, mezkûr yükümlülüğün ihlaline sebep olacak sorulara cevap vermekten çekinebilir⁴⁴³. Bundan başka tanık olan kişiler kendilerinin veya vergi yükümlüsünün akrabalarının cezai müeyyideye uğramasına neden olacak sorulara cevap vermeyebilirler⁴⁴⁴.

Tanık olan kişiler, kural olarak duruşmaya katılarak beyanlarını ibraz eder ve sorulan sorulara cevap verirler. Fakat taraflarca talep edilmesi durumunda, mahkeme tanık olan kişilerin duruşma salonundan farklı bir yerde açıklama yapmalarına ve sorulan sorulara cevap vermelerine müsaade edebilir. Söz konusu durumda duruşma yeri ile şahidin olduğu yer arasında elektronik konferans bağlantısı gerçekleştirilir⁴⁴⁵.

⁴³⁹ FGO'nun 90a maddesi.

⁴⁴⁰ Oral, s. 91.

⁴⁴¹ Oral, s. 92.

⁴⁴² AO'nun 101. maddesi.

⁴⁴³ AO'nun 102. maddesi.

⁴⁴⁴ AO'nun 103. maddesi.

⁴⁴⁵ FGO'nun 91a maddesinin 2. fıkrası.

Vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararlar için Bundesfinanzhof yani Federal Vergi Mahkemesine temyiz müracaatında bulunulabilmesi mümkündür. Federal Vergi Mahkemesi temyiz incelemesi icra ederken yalnızca hukuka uygunluk denetimi gerçekleştirmektedir. Bu nedenle temyiz evresinde tanık beyanlarına başvurulmamaktadır⁴⁴⁶.

Almanya vergi usulünü temelini meydana getiren 1977 yılında çıkarılan Vergi Yasası (Abgabenordnung) hükümlerine göre vergi daireleri, savcılık makamının başlattığı soruşturmaya iştirak edebilmektedir. Aynı zamanda soruşturma sırasında tanık olan kişilere bazı sorular sorabilme hakkına sahiptir. Bundan başka vergi daireleri gümrük ile vergi soruşturmalarında ve delil elde edilmesine ihtiyaç olan başka işlemlerde tanık beyanlarına müracaat edebilir. Buna ek olarak vergi mahkemelerinde açılan vergi davalarında vergi mercilerinin tanık olan kişilere soru sorma hakkı saklı olduğu düzenlenmiştir⁴⁴⁷.

2.9.1.2. İngiltere’de Vergi Yargılaması Düzeni

İngiltere’de şu anda yürürlükte bulunan sade ve basit biçimde faaliyet gösteren vergi yargılaması düzeninden önce, dağınık ve karmaşık bir düzen bulunmaktaydı. Eski düzende vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulduğu dört çeşit yargı makamı mevcuttu. Söz konusu yargı makamları, Özel Komisyonlar (special commissioners), Genel Komisyonlar (general commissioners), Kısım 702/706 Mahkemeleri (section 702/706 tribunal), KDV ve ÖTV Mahkemeleri (vat & duties tribunals) şeklindedir. Vergi yükümlülükleri ÖTV ve KDV benzeri dolaylı vergilerden meydana gelen ihtilaflarını, KDV ve ÖTV Mahkemelerine, gelir vergisi ve kurumlar vergisi benzeri dolaysız vergilerden ortaya çıkan ihtilaflarını özel komisyonlara ve genel komisyonlara götürmekteydiler. Dördüncü ve son çeşit mahkemeler, Kısım 702/706 Mahkemeleri ise alakalı Yasa’nın 706 ve 702. maddelerinde yer alan özel ihtilaflara bakmakla görevliydi⁴⁴⁸.

Doğrudan vergilerden ortaya çıkan ihtilafları görmekle görevli bulunan özel ve genel komisyonlar İngiliz hükümeti ve İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresinden (HMRC) genel anlamda bağımsız bir şekilde karar verdikleri dile getirilebilirdi. Tam anlamıyla

⁴⁴⁶ Oral, s. 92.

⁴⁴⁷ Oral, s. 92-93.

⁴⁴⁸ Kılıç/Kaya, s. 48.

bağımsız kabul edilmemelerinin nedeni, söz konusu komisyonların dava listelerini belirlemek ve benzeri bütün dava dosyalarıyla ilgili işlemleri İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresinin gerçekleştirmesiydi. Başka bir anlatımla bu durumun “nemo judex in sua causa” yani hiç kimse kendi davasının hâkimi olamaz kuralına ters düştüğü dile getirilmekteydi. Mezkûr komisyonların tam anlamıyla mahkeme statüsü mevcut değildi. Komisyonlarda hâkim statüsünde bulunmayan ve hukuk öğrenimi almış olması mecburi olmayan yalnızca bir üye ile bir kâtip mevcuttu⁴⁴⁹.

Bahsi geçen düzene karşı Vergi Hukuku İnceleme Komitesi (Tax Law Review Committee)⁴⁵⁰ tarafından meydana getirilen rapor ile yenilik gerçekleştirme talebinde bulunulmuştur. Bu raporda komite, vergi ihtilaflarının dolaysız ve dolaylı vergilerden ortaya çıkmalarına bağlı olarak değişik iki yöntemle yargılama gerçekleştirilmesinin yanlışlığını dile getirmiş, yürürlükte bulunan düzenden vazgeçilerek daha sade ve anlaşılır bir düzenin sağlanması ile iki dereceli vergi yargılaması düzenine geçilmesi gerektiği dile getirilmiştir. Mezkûr raporun ardından 2001 yılında Leggat Raporu olarak da isimlendirilen “Tribunals for Users: One System, One Service” yani “Kullanıcılar İçin Mahkemeler, Tek Sistem, Tek Hizmet” adında bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda da önceki rapora benzer eleştirilir de bulunulmuştur. Diğer taraftan yürürlükte olan eski düzenin dağınık oluşu ve özellikle İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresinden bağlantısız olmaması, Avrupa Adalet Divanı ve Avrupa Komisyonu tarafından olumsuz değerlendirmeler ile değişiklik taleplerine sebep olmuştur⁴⁵¹.

Bütün bu yenilik taleplerine o dönemdeki İngiltere Meclisi ve Hükümeti ilgisiz davranmamıştır. İngiltere Meclisi 2007 yılında “The Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007⁴⁵²” isimli yeni bir yasa yapmıştır. Söz konusu yasa dolaysız ve dolaylı vergilerden ortaya çıkan bütün vergi ihtilaflarının iki aşamalı bir mahkeme İngilizce ifadesiyle “First-tier Tribunal ve Upper Tribunal” düzeni içinde çözüme kavuşturulmasını amaçlayan bir vergi yargı düzeni getirmiştir. Mezkûr yasa 2009 yılında tatbik edilemeye başlanmış olup günümüzde uygulanmaya devam edilmektedir. İngiltere’de yaşanan bu değişikliğin köklü bir değişiklik olduğunu söylemek

⁴⁴⁹ William Craig, “An age of change”, [taxation.co.uk](https://www.taxation.co.uk/articles/2009-01-28-240161-age-change), <https://www.taxation.co.uk/articles/2009-01-28-240161-age-change>, s. 2., 27/01/2009, e.t.: 13/03/2023.; Kılıç/Kaya, s. 48.

⁴⁵⁰ İngiltere’de Vergi Hukuku İnceleme Komitesi, vergi düzeninin verimli bir biçimde çalışıp çalışmadığını denetler ve çalışmıyorsa bu durumun çözüme kavuşturulması için gerekli raporları hazırlar. Bkz. [ifs.org.uk](https://ifs.org.uk/tax-law-review-committee), <https://ifs.org.uk/tax-law-review-committee>, e.t.: 12/03/2023.

⁴⁵¹ Kılıç/Kaya, s. 49.; Craig, s. 1-2.

⁴⁵² Söz konusu yasanın İngilizce metni için bkz. [legislation.gov.uk](https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/pdfs/ukpga_20070015_301114_en.pdf), https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/pdfs/ukpga_20070015_301114_en.pdf, e.t.: 15/03/2023.

mümkündür. Zira İngiltere kurumlarını sık değiştirme eğiliminde değildir. Bu nedenle vergi ihtilafları için ikiyüz yıldır tatbik edilen komisyon düzeninin kaldırılması azımsanmayacak derecede önemli bir yeniliktir⁴⁵³.

Özetle İngiltere’de vergi yargısı alanında komisyon sistemi terk edilerek iki dereceli bir yargı düzenine geçilmiştir. Bu değişikliğin kolay bir değişiklik olduğu söylenemez. Uzun yıllar boyunca kendi kurumlarını koruyan, daha çok geçmişten gelen teamüllerle, gelenekselleşmiş hukuk düzeni ile yönetilen İngiltere’de, meclis yapılan eleştirilere taleplere kayıtsız kalmamıştır. Buradan hareketle Türk vergi yargısında da tanık beyanı konusunda eleştirilere ve yenilik taleplerine açık olunması gerekmektedir. Türk vergi hukuku öğretisinde vergi yargılaması sırasında tanık beyanlarının alınması yönündeki görüş çoğunluktadır. Bu nedenle söz konusu talepler dikkate alınarak meclis tarafından düzenleme yapılmalı ve bu şekilde Türk vergi yargısında tanıkların dinlenilmesinin önü açılmalıdır.

2.9.1.2.1. İngiltere Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı

Türk vergi yargısının 1980 yılından önceki hali ile İngiltere vergi yargı düzeninin 2009 yılından evvelki durumu benzer yapıdadır. Fakat yapılan yasal düzenlemeler ile kompleks yapıda olan İngiltere vergi yargısı düzeni daha sade bir yapıya kavuşturulmuştur. İngiltere vergi yargısında da Almanya vergi yargısı düzeninde yer aldığı gibi, vergi yargılaması sırasında tanık beyanlarına müracaat edilebilmektedir. İngiltere vergi yargısında tanık olan kişilerin yazılı şekilde verdikleri beyanda kant vasfında kabul görmektedir. 2009 tarihinde çıkarılan yasa ile İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresinin (HMRC) vermiş olduğu kararlara karşı dava açılacak mahkeme olarak “First-tier Tribunal (Tax)⁴⁵⁴” yani İlk Aşama Vergi Mahkemesi ismi verilen mahkemeler hayata geçirilmiştir. Söz konusu mahkemelerin nasıl yargılama yapacağına ilişkin olarak 2009 yılında düzenlenen İlk Aşama Mahkemesi (Vergi Dava Dairesi) Yargılama Usul Kuralları 2009 anlamına gelen “The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009⁴⁵⁵” düzenleme altına alınmıştır⁴⁵⁶.

⁴⁵³ Kılıç/Kaya, s. 49.

⁴⁵⁴ Mezkûr mahkemenin örnek bir kararı için bkz. [judiciary.uk https://financeandtax.decisions.tribunals.gov.uk/judgmentfiles/j12678/TC%2008753.pdf](https://financeandtax.decisions.tribunals.gov.uk/judgmentfiles/j12678/TC%2008753.pdf), e.t.: 15/03/2023.

⁴⁵⁵ Bu yasanın İngilizce metni için bkz. [judiciary.uk, https://www.judiciary.uk/wp-content/uploads/2023/02/Consolidated-FtT-Tax-Chamber-Rules_2011.11.01.pdf](https://www.judiciary.uk/wp-content/uploads/2023/02/Consolidated-FtT-Tax-Chamber-Rules_2011.11.01.pdf), e.t.: 15/03/2023.

⁴⁵⁶ Oral, s. 93-94.

Vergi İlk Aşama Mahkemelerinde tanıklar açısından tatbik edilecek esas usul ilkeleri, İngiltere'deki diğer yargı müesseselerinde olduğu şekliyle “Civil Procedure Rules 1998⁴⁵⁷” yani 1998 yılında çıkarılan Medeni Usul Kuralları kapsamında ele alınmaktadır. Başka bir anlatımla İngiltere vergi yargısında tanık beyanı ile ilgili usul ilkelerinin “Medeni Usul Kuralları 1998” yasası içerisinde detaylı bir biçimde düzenleme altına alındığını dile getirmek mümkündür. Söz konusu yasaya göre İngiltere vergi yargısında mahkemeye, duruşma esnasında tanık açıklamalarına yazılı ya da sözlü bir biçimde başvurma yetkisi verilmiştir. Buradaki yetki takdiri yetki olup, mahkeme tanığın yazılı veya sözlü bir biçimde beyanda bulunmasına karar verebilmektedir⁴⁵⁸. Mahkeme, tanık olan kişilerin açıklama gerçekleştireceği hususları, söz konusu beyanlara sınır getiren veya beyanına müracaat edilecek ve yazılı açıklama yapacak olan tanıkları belirleyen ya da yazılı tanık açıklamalarının şeklini yahut uzunluğunu tespit eden kararlar alabilme yetkisine sahiptir⁴⁵⁹.

Medeni Usul Kuralları 1998, tanık olan kişilere gönderilmesi gereken çağrı kağıtlarına ile ilgili şekli esaslara da yer vermiştir. Mezkûr düzenlemeye göre beyanına müracaat edilecek tanıklara gönderilen çağrı kâğıdı, duruşmanın gerçekleşeceği tarihten yedi gün önce tanık olan kişiye tebliğ yapılması durumunda hukuki bir bağlayıcılığa kavuşacaktır⁴⁶⁰. İngiltere vergi yargısı düzeninde, Almanya vergi yargısı düzeninden değişik olarak temyiz evresinde de tanık açıklamalarına müracaat edilebilmektedir. Almanya vergi yargısı düzeninde üst merci mahkemesinin ilk kademe mahkemesinin yetkilerine bezer bir biçimde, başka delillerin yanında, tanık açıklamalarına ne şekilde başvurulacağı hususunda şekli kararlar alabilme, örnek vermek gerekirse davanın taraflarının gösterebilecekleri tanık sayısına kısıtlama getirme yetkisine sahiptir⁴⁶¹.

2.9.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı Hakkındaki Yaklaşımı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi verdiği kararlarda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesini vergi davalarından meydana gelen müracaatlar bakımından incelemeye tabi tutmuştur. Söz konusu incelemede dikkat çeken karar

⁴⁵⁷ Söz konusu yasa için bkz. [legislation.gov.uk](https://www.legislation.gov.uk), <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/1998/3132/rule/1.1>, e.t.: 15/03/2023.

⁴⁵⁸ Medeni Usul Kuralları 1998 (Civil Procedure Rules 1998) 32.2'nin 1. fıkrası.

⁴⁵⁹ Medeni Usul Kuralları 1998 (Civil Procedure Rules 1998) 32.2'nin 3. fıkrası; Oral, s. 95.

⁴⁶⁰ Medeni Usul Kuralları 1998 (Civil Procedure Rules 1998) 34.5.'in 1. fıkrası

⁴⁶¹ Medeni Usul Kuralları 1998 (Civil Procedure Rules 1998) 15.1'in d bendi. Oral, s. 95.

Ferrazzini/İtalya⁴⁶² kararıdır. Vergi ihtilafından kaynaklanan bir davanın 14 yıl devam etmesi, AİHS madde 6'nın 1. fıkrası dahilinde adil yargılanma hakkının ihlal edilmesi anlamına geldiği gerekçesiyle gerçekleştirilen müracaat, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince oybirliği olmaksızın red hükmü verilmiştir. Yani mezkûr başvuruda davalı devletin savunmasındaki, başvuruya yapan kişinin iddia ettiği konunun ceza yargısı ile alakalı olmadığı, vergi yargısı ile alakalı olduğu ve bu sebeple adil yargılanma hakkı kapsamına girmediği savı kabul edilmiştir⁴⁶³.

Söz konusu kararda vergi davalarından meydana gelen müracaatlarda uygulanması gereken kuralı göstermiştir. Mahkeme verginin tarhiyatına ilişkin hususların, toplum ile vergi yükümlüsü arasında bulunan alanın kamusal özelliğinin fazla olması sebebiyle devletlerin içişlerine karışmak olarak değerlendirmiştir. Mezkûr ret kararı vergi yargısının adil yargılanma hakkı kapsamında ele alınamayacağı yönünde görüşlere sebebiyet vermiştir. Ferrazzini kuralı şeklinde dile getirilen ve vergi ihtilaflarından kaynaklanan müracaatları AİHS madde 6'nın 1. fıkrası dahilinde saymayan bu karar yoğun bir biçimde eleştirilmiştir. Mezkûr karar, bilhassa insan haklarının teminata bağlanması açısından bir gerileme içerdiği için eleştiriye tabi tutulmuştur⁴⁶⁴.

Mahkemenin ilk baştaki bu görüşü daha sonrasında değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklik, tanıkların dinlenmesi ve duruşma talepleri hususunda iddiaların ortaya koyulduğu Finlandiya aleyhine gerçekleştirilen müracaatlardan anlaşılmaktadır. AİHM'nin 2006 tarihinde vermiş olduğu Jussila/Finlandiya⁴⁶⁵ hükmü, vergi yargısında adil yargılanma hakkını ve bundan kaynaklı olarak ceza yargılaması ile ilgisini şahitlik müessesesi çerçevesinde incelemesi önemlidir⁴⁶⁶.

İlk olarak Finlandiya idari yargılama usul yasasına bakmak gerekirse, burada talep halinde duruşma yapılacağı ancak duruşma gerçekleştirme konusunda takdir hakkının mahkemede olduğu düzenlenmiştir. Finlandiya Cumhuriyeti vatandaşı olan Esa Jussila,

⁴⁶² AİHM Büyük Daire Kararı, Ferrazzini v. İtalya Başvurusu, T. 12/07/2001, Başvuru No: 44759/98, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/MetinGoster.aspx?sr=1&nx=1&d=E>, e.t.: 12/05/2023.

⁴⁶³ Maria Teresa Sutich, "Ferrazzini and the inclusion of tax proceedings under Article 6 § 1 ECHR" **Studi Tributari Europei**, <https://ste.unibo.it/article/view/4834/4578>, e.t.: 12/05/2023.; Oral, s. 98-99.

⁴⁶⁴ Ayşe Nil Tosun, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2017, C.7, S. 2, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/744970>, s. 87.; Oral, s. 99. Ayrıntılı eleştiri için bkz. Philip Baker, "The Decision, in Ferrazini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters" **İntertax**, 2001, C. 29, S. 11, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/29.11/384261>, s. 360-361, e.t.: 12/05/2023.

⁴⁶⁵ AİHM Büyük Daire Kararı, Jussila v. Finlandiya Başvurusu, T. 23/11/2006, Başvuru No: 73053/01, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/MetinGoster.aspx?sr=1&nx=0&d=E>, e.t.: 12/05/2023.

⁴⁶⁶ Oral, s. 100.

sahip bulunduğu şirketin birtakım beyan mükellefiyetlerini gerçekleştirmediği sebebiyle vergi levhasından silinmesinden kaynaklı olarak yaptığı itiraz ve bu hususta icra edilen yargılama sebebiyle AİHM'e müracaat etmiştir. Mahkeme vermiş olduğu Ferrazzini hükmünü dile getirmiş ve yapılan müracaatın verginin tarh edilmesi ile ilgili olan kısımları hakkında kabul edilemezlik kararı vermiştir. Diğer taraftan tanık beyanlarının alınması ile alakalı itirazları ayırmış, adil yargılanma hakkı bakımından görüşülebilir bulmuş ve incelemeye tabi tutmuřtur⁴⁶⁷.

AİHS'de vergi yargısında tanık beyanlarına başvurulması hususunda değinilmesi lazım olan başka bir husus ise silahların eşitliği kuralıdır. AİHS madde 6'nın 3. fıkrasının d) bendinde yer alan mezkûr kural AİHM'e göre imkân eşitliği getirmektedir. Mahkeme'ye göre söz konusu bend sanık olan kişiye kesin bir hak vermemektedir. Davanın taraflarının arasında eşitlik sağlandığı sürece, tanık beyanlarının alınmasına ihtiyaç olup olmadığına ulusal mahkeme karar verecektir. Bunun sonucu olarakta mahkeme Jussila/Finlandiya kararında tanık beyanlarına başvurulması konusunda takdir yetkisinin ulusal mahkemede bulunduğu dile getirmiřtir⁴⁶⁸.

Esa Jussila idare yargıda açmış olduğu davada, denetimi yapmış olan vergi denetmeni ile bilirkişi olarak gösterdiği uzmanın tanık olarak beyanlarına başvurulmasını ve dolayısıyla duruşma gerçekleştirilmesini talep etmiştir. Ancak idare mahkemesi yasanın kendine verdiği takdir hakkını kullanarak mezkûr talebi reddetmiştir. Buna ilişkin olarak AİHM gerçekleştirilen başvuruyu adil yargılanma hakkı kapsamında incelemesine rağmen, tatbik edilen yargılamanın ceza yargılaması niteliğinde olmadığını ve Jussila'ya duruşma isteme hakkı verildiğini ancak ulusal yasanın takdir hakkını mahkemeye bıraktığını vurgulamıştır. Bundan dolayı adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine hükmetmiřtir⁴⁶⁹.

Jussila/Finlandiya kararından değişik olarak AİHM, yine Finlandiya Cumhuriyeti ile alakalı olan Hannu Lehtinen/Finlandiya⁴⁷⁰ kararında vergi yargısında tanık beyanına başvurulmasını adil yargılanma hakkının bir neticesi olarak kabul etmiřtir⁴⁷¹. Lehtinen kararında mahkeme Hannu Lehtinen/Finlandiya müracaatının Jussila/Finlandiya müracaatından farklı noktalarını vurgulamıştır. Mahkemeye göre Jussila'nın duruşma

⁴⁶⁷ Oral, s. 100.

⁴⁶⁸ Oral, s. 100-101.

⁴⁶⁹ Oral, s. 101.

⁴⁷⁰ AİHM 4. Daire Kararı, Hannu Lehtinen v. Finlandiya Başvurusu, T. 22/07/2008, Başvuru No: 32993/02, **Kaynak:** <https://insanhaklari.gen.tr/MetinGoster.aspx?sr=2&nx=0&d=E>, e.t.: 12/05/2023.

⁴⁷¹ Oral, s. 101.

istememesinin maksadı vergi denetmeni ile bilirkişinin beyanlarının alınması, çapraz sorguya tabi tutulmaları ve bu şekilde ek vergi tarhiyatı muamelesinin hukuka uygun olmadığı saptanmasıdır. Ancak Lehtinen kendisinin usulsüzlük yaptığı iddiasına karşılık olarak gerçek durumun şüpheye yer bırakmayacak biçimde ortaya çıkarılması için duruşma isteğinde bulunduğunu dile getirmiştir. Mahkeme iki müracaat arasındaki bahsi geçen esas farktan hareket ederek, Lehtinen başvurusunda yazılı beyanlarla ifade edilen konuların hakikate uygun olup olmadığına başvuruyu yapan kişinin ve bildirdiği tanıkların mahkeme huzurunda sözlü bir biçimde beyanlarına müracaat edilerek tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu nedenle başvuruyu yapan kişinin yerel mahkeme tarafından duruşma isteğinin dikkate alınmamasının AİHS'nin 6. maddesinin 1. fıkrasını ihlali olduğunu hükmetmiştir⁴⁷².

Finlandiya ile alakalı bir başka karar olan Kallio/Finlandiya kararına değinmekte fayda vardır. Zira bu karar AİHM'in vergi yargısında duruşma gerçekleştirilirken tanık beyanına müracaat edilmesinin AİHS'nin 6. maddesinde belirtilen adil yargılanma hakkına uygun bir yargılama icra edilmesinde gerekli olduğunu dile getirdiği diğer bir karardır. Mahkeme söz konusu başvuru ile alakalı yaptığı değerlendirmede Lehtinen kararında belirttiği kıstasları aynı biçimde vurgulamıştır. Mezkûr değerlendirmede idari yargı makamının davayı hem maddi hem de hukuki unsurlar bakımından ele alması gerektiğini belirtmiştir. Buna ek olarak söz konusu şartlar altında başvuruyu yapan kişinin ve tanık olarak belirttiği kişilerin duruşmada dinlenilmeksizin, yalnızca dosya içerisindeki bilgilere dayanılarak tetkik gerçekleştirilmesinin nesnel olarak gerçeği ortaya çıkarmak konusunda yeterli olmadığını dile getirmiştir. Bu nedenle AİHS madde 6/1'in ihlal edildiği şeklinde karar vermiştir⁴⁷³.

⁴⁷² Oral, s. 103.

⁴⁷³ Oral, s. 103-104.

SONUÇ

Yargılama hukukunda ispat, ihtilafların çözüme kavuşturulması ve hakikatin bulunarak adalete ulaştırılması açısından önemlidir. Bu açıdan, bir durumun ya da olayın ispatlanabilmesi için ispat araçlarına başvurulması mecburidir. Söz konusu ispat araçlarına delil denmektedir. Delil olmadan ispatın sağlanması mümkün değildir. Zira bir davada tarafların davanın kendi lehlerine neticelenmesini sağlamak için uyuşmazlık konusu vakayı ispatlamak mecburiyetindedirler. İspat ise sadece deliller aracılığıyla sağlanabilir. Vergi yargısı hukukunda da sav ve müdafaalar birtakım kanıtlardan faydalanılarak ispat edilebilmektedir. Vergi yargısı hukukunda, idare tarafından düzenlenen tutanaklar, bilirkişi ve keşif delil türlerinden bazılarıdır.

Tanık beyanından bahsetmek gerekirse, tanık beyanı yargılama hukukunun çeşitli dallarında kanıt vasfında kabul edilmektedir. Türk vergi hukukunda ise vergilendirme evresinde kanıt vasfında kabul edilen tanık beyanının vergi yargılaması aşamasında dinlenip dinlenemeyeceği tartışmalıdır. Bu tartışmanın sebebi olan hukuki düzenleme ise İYUK madde 31'dir. İYUK'un "hukuk usulü muhakemeleri kanunu ile vergi usul kanununun uygulanacağı haller" başlığı ile düzenleme altına alınan 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanuna atıf yapılmıştır. Her ne kadar yasa metninde hukuk usulü muhakemeleri kanunu olarak yer alsada bu atfın 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununa yapılmış olduğu kabul edilmelidir. Zira Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Yürürlükten kaldırılmış ve 2011 yılında yapılan düzenleme ile yerini 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na bırakmıştır. HMK'ye yapılan atıfta yalnızca keşif ve bilirkişi delillerinden bahsedilmiştir. Tanık beyanından söz edilmemiştir. Fakat 31. maddenin 2. fıkrası vergi uyuşmazlıklarında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin de uygulamasını öngörmektedir.

Bu yollama sebebiyle, vergi yargılaması hukukunda net olarak açıklığa kavuşturulmamış deliller konusu belli yönleriyle gündeme gelmektedir. Bu anlamda vergi yargılamasında kullanılacak deliller arasında tanık yer alabilir mi sorusu akla gelmektedir. VUK'un 3. maddesi vergilendirme aşaması için tanık beyanının kanıt vasfında kullanılmasını düzenlemiştir. Söz konusu madde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki yollama sebebiyle yargılama sürecini de kapsar mı sorusu akla gelmektedir.

İdari aşamada tanığa başvurulması ile vergi mahkemesince tanık dinlenilmesinin ayırt edilmesi bu konuda dikkat edilmesi gereken yerdir. VUK'un 3. maddesine göre

vergi idaresi ya da inceleme elemanı tanığa başvurabilir. Vergi yargılamasında yazılılık kuralı geçerli olması sebebiyle idari aşamada toplanan bu delili mahkeme değerlendirmesi gerekmektedir. Gerçekten Danıştay'ın yerleşmiş içtihadına göre, vergi mükellefleri ile ilişkide olan ve mükellefler ile arasında bir husumet mevcut olmayan kişilerin vergi inceleme görevlisi tarafından tutanak ile saptanan ve birbiri ile uyuşan beyanları, vergi tarhiyatına gerekçe olarak kullanılabilir delil vasfı taşımaktadır. Fakat burada mahkeme tanık dinleyebilir mi sorusu akla gelmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi inceleme görevlisi aracılığıyla saptanan tanık beyanlarına dayalı bulunan bir vergi tarhına karşılık olarak açılan davada, davacı olan taraf, tanık olan kişilerin beyanlarına gerçeğe uygun bir şekilde başvurulmadığını iddia ederek, tanıkların mahkeme tarafından dinlenilmelerini istediği takdirde mahkeme bu tanıkları dinleyebilecek midir?

Bu konuda öğretide vergi davasında tanık beyanının delil olarak kullanılabilmesi görüşü hakimdir. Bu görüşün Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-2 hükmünden kaynaklandığı söylenebilir. Gerçekten, İYUK madde 31/2 vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında VUK'un alakalı hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir. Yargı makamları ise vergi davalarında tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı şeklinde karar vermektedirler.

Mezkûr hususta AİHM kararlarına ve karşılaştırmalı hukuka bakıldığında vergi yargısında duruşma sırasında tanık beyanına müracaat edilebileceği görülmektedir. Çağdaş bir vergi yargılaması sistemi için diğer ülkelerin uygulamalarına değinmek, bu uygulamalardan esinlenmek yalnızca kendi düşüncesine bağlı olmamak muasır medeniyetler seviyesini hedefleyen bir toplum için mecburiyettir. Zira diğer ülkelerin uygulamalarının ne olduğunu bilmek, öğrenmek ve bu fikirlerden yola çıkarak özgün yeni fikir ortaya koymak toplumu diğer toplumların önüne taşıyacaktır.

Bu konuyu çözüme kavuşturmak maksadıyla bir öneri sunmak gerekirse, İYUK madde 31/2 vergi mahkemelerinde görülen vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulmasında İYUK ve HMK'ye yollama gerçekleştirilen hükümleri saklı tutmuş yani öncelikle bunların uygulanması gerektiğini, eğer bu yasalarda vergi uyumsuzluğunu çözüme kavuşturacak bir hüküm olmaması halinde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanması gerektiğini düzenlemiştir. Buna göre, İYUK'un içerdiği maddelerde yargılama aşamasında tanık dinlenebilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Buna ek olarak HMK'ye atıf yapılan İYUK'un 31. maddesinde de HMK'de yer alan tanıklık kurumuna bir yollama yapılmamıştır. Buradan varılan netice İYUK ve

HMK’de bu hususa ilişkin olarak vergi ihtilaflarına uygulanacak bir hükmün mevcut olmadığıdır. Eğer bu yasalarda hüküm mevcut değilse İYUK 31/2 uyarınca bu hususta VUK’un ilgili hükümlerinin tatbik edilmesi gerekmektedir. VUK’un ilgili hükmü ise madde 3/B-2’dir. Bu hükmün vergi yargısında uygulanarak vergi mahkemelerinde gerçekleştirilen duruşmalarda tanık dinlenmesi gerekmektedir. Bu öneri yasa değişikliğine gerek olmadan icra edilebilir.

Buna ek olarak yasa değişikliği ile bir öneri ortaya koymak gerekirse, Vergi yargılaması aşamasında duruşmada tarafların getirdiği tanıkların dinlenebilmesi için 2577 sayılı İYUK’un 18. maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmeli ve söz konusu yasaya 18/A maddesi eklenerek “vergi yargısında tanık dinlenilmesi” başlıklı bir madde kaleme alınmalıdır. Bu madde ile vergi mahkemelerinde duruşmalarda olmayan zabıt katiplerinin duruşmalarda yer alması düzenlenmelidir. Bu sayede tarafların, tanıkların ve hakimlerin söyledikleri sözlerin tutanak altına alınması sağlanmalıdır.

Burada VUK madde 3/B-2 “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” düzenlemesi akla gelebilir. Vergilendirme aşamasında söz konusu şartları taşıyan tanıkların ifadesi dikkate alınmaktadır. Ancak bu yasanın da değiştirilmesi gerekmektedir. Günümüz teknolojik gelişmeleri dikkate alındığında söz konusu şartlar vergiyi doğuran olay hakkında maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasını engeller vaziyettedir. Örneğin bir kişinin kira sözleşmesinin fotoğrafını akıllı telefon kullanmak suretiyle kendi isteğiyle komşusu ile paylaşması halinde, komşunun bu vaziyette tanık olduğu bu durumu basit bir şekilde telefonundaki belgeyi göstererek aydınlatması mümkündür. Bu nedenle vergilendirme evresinde de tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olma şartının kaldırılması lazım gelmektedir.

Yine aynı şekilde vergi yargılaması sırasında duruşmada vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanıkların beyanlarının alınabilmesine uygun bir düzenlemenin hayata geçirilmesi gerekmektedir. Yani Anayasa’daki adil yargılama hakkına uygun ve vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için konuyla alakalı bilgisi olan her tanığın beyanı alınmalıdır.

Tüm bu sebeplerle Türk vergi yargılamasında duruşma sırasında herhangi bir sınırlama olmaksızın tanık beyanlarının alınmasını sağlayacak yasal bir düzenleme hayata geçirilmelidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.

AKİPEK, Jale G.; AKINTÜRK, Turgut; ATEŞ, Derya; **Kişiler Hukuku Cilt-1**, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2015.

AKKAYA, Mustafa; **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021.

AKYILMAZ, Bahtiyar; SEZGİNER, Murat; KAYA, Cemil; **Türk İdare Hukuku**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.

_____ ; **Türk İdari Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2018.

ALANGOYA, H. Yavuz; YILDIRIM, M. Kâmil; DEREN YILDIRIM, Nevhis; **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 6. Baskı, Alkım Yayınları, İstanbul 2006.

ALBAYRAK, Hakan; **Tebliğat Hukuku**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

ALPTEKİN, Volkan; **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.

ANAYURT, Ömer; **Anayasa Hukuku Genel Kısım**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

ARSLAN, Mehmet; **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2016.

ARSLAN, Çetin; ÖZDEMİR, Didar (Ed.); **Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum)**, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.

- ASLAN, Oğuzhan; KARAKOÇ, Hüseyin; **Vergi Hukukunda Uyuşmazlık Tipleri ve Çözüm Önerileri**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.
- ASLAN, Zehreddin (Ed.); **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- ATALI, Murat; ERMENEK, İbrahim; **Medeni Usul Hukuku (Temel Hukuk Dizisi)**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- ATAR, Yavuz; **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 1994.
- _____ ; **Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- AYDIN, Alper; **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.
- AYHAN, Rıza; ÇAĞLAR, Hayrettin; **Ticari İşletme Hukuku**, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018.
- AYKAR, Özkan; **Vergi Kanunları**, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.
- AYYILDIZ, Yaşar; **Türk Vergi Yargısı**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.
- BAHAR, Kemal; **Ödünç Para Verme (İkrazatçılık, Tefecilik ve Pos Tefecilik) İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Ordu SMMM Odası Yayını, Samsun 2014.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; KARAÇOBAN GÜNEŞ, Tuğçe; KAPUCU, Gizem; KOCATEPE, Metin; **Vergi Hukuku ve Uygulama**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.
- BAŞPINAR, Ahmet; **Tax Law and Turkish Tax System**, 1. Baskı, Republic of Turkey Ministry of Finance Strategy Development Unit, Ankara 2009.

BATI, Murat; **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

BAYER, Eslem İsmail; SAZAK, Safa; **Vergi Hukuku Atlası**, Pelikan Yayınevi, 4. Baskı, Ankara 2019.

BAYKAL, Sanem; GÖÇMEN, İlke; **Avrupa Birliği Kuramsal Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2016.

BİLGİLİ, Fatih; DEMİRKAPI, Ertan; **Ticaret Hukuku Bilgisi**, 14. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2018.

BİLGİN, Hüseyin; **İdari Davalar ve Çözüm Yolları**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi)**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.

_____; **Vergi Hukuku**, 50. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2020.

BİLİCİ, Nurettin; BİLİCİ, Adem; **Mali Hukuk**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

BİYAN, Özgür; **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, 1.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.

_____; “Vergi Hukukunda Tanık İfadelerinde Teşmil Uygulaması”, Özhan Çetinkaya/Adnan Gerçek (Ed.), **Prof. Dr. Nihat Edizdoğan’a Armağan**, Ekin Yayınları, Bursa 2018. (Teşmil)

_____; **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2020.

CANDAN, Turgut; **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

_____ ; **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

COŞKUN, Sabri; KARYAĞDI, Müjgan, **İdari Yargılama Usulü**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.

ÇAĞLAR, Kemal; **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022.

ÇAĞLAYAN, Ramazan; **İdari Yargılama Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

ÇAKMAK, Münci; **İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

ÇEVİK, Serdar; **Vergi Davaları ve Yargılama Usulü**, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.

ÇOMAKLI, Şafak; AK, Ahmet; AYRANGÖL, Zülküf; **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2013.

DALCI ÖZDOĞAN, Nurcihan; **Müteselsil Sorumluluk**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.

DEMİR, Abdullah; **Hukuki Terimler Sözlüğü**, 1. Baskı, Astana Yayınları, Ankara 2017.

_____ ; **Mufassal Türk Hukuk Tarihi**, 1. Baskı, Astana Yayınları, Ankara 2019.

EDİZDOĞAN, Nihat; ÖZKER, Niyazi; **Türk Vergi Sistemi: Gelir Vergisi**, 1. Baskı, Ekin Yayınları, İstanbul 2002.

- EREN, Abdurrahman, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- EREN, Fikret; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.
- EROL, Ahmet; **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.
- ERTANHAN, Mesut; **Kamu Görevlilerinin İmza, Paraf ve Elektronik İmzalarından Doğan Sorumlulukları**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- ERYILMAZ; Mesut Bedri; **Ceza Muhakemesi Dersleri**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- GEREK, Şahnaz; AYDIN, Ali Rıza; **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.
- GORDON, Richard K.; “Law of Tax Administration and Procedure”, THURONYI, Victor (Ed.), **Tax Law Design and Drafting Volume 1, International Monetary Fund**, 1996.
- GÖZLER, Kemal; **Hukuka Giriş**, 13. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2016.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref; **Yönetmelik Yargı**, 34. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref; DİNÇER, Güven; **İdari Yargılama Usulü**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1999.
- GÜNDAY, Metin; **İdare Hukuku**, 6. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2002.
- HAYRULLAHOĞLU, Betül; **Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi**, 1. Baskı, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016.

HONDU, Selçuk; “İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit”, İlhan Özay (Ed.)
Yargısal Korunma, Alfa Yayınları, İstanbul 1999.

KALENDEROĞLU, Mahmut; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 18. Baskı,
Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2017.

KANETİ, Selim; EKMEKÇİ, Esra; GÜNEŞ, Gülsen; KAŞIKÇI, Mahmut, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022.

KANETİ, Selim; **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1986

KAPLAN, Gürsel; **İdari Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2020.

KARAÇOBAN GÜNEŞ, Tuğçe; **Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi**, 1.
Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.

KARAHANOGULLARI, Onur; **Türkiye’de İdari Yargı Tarihi**, 2. Baskı, Turhan
Kitabevi, Ankara 2017.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları,
Ankara 2019.

_____; **Genel Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011. (Vergi
Hukuku)

_____; **Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları,
Ankara 2021. (Vergi Yargılaması)

_____; **Vergi Hukuku Uygulamaları**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

_____; **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3. Baskı, Yetkin
Yayınları, Ankara 2018. (Delil Sistemi)

KARAYALÇIN, Yaşar; **Muhasebe Hukuku**, Bilanço Hukuku Kitabının Genişletilmiş 2. Baskısı, Sevinç Matbaası, Ankara 1988.

KAREVELİOĞLU, Celal; **İdari Yargılama Usul Kanunu Cilt-II**, 5. Baskı, Ankara 2001.

KAYA, Köroğlu; **Cezai Konularda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.

KAYIR, Semra; “Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, **İdari Yargı Paneli**, 11-12 Nisan 2003.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015.

KIZILOT, Şükrü; KIZILOT, Zuhâl; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 20. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012.

KIZILOT, Şükrü; TAŞ, Metin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.

KOÇAKOĞLU, Hamza; **Uygulamalı Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2016.

KORKUT, Mürşide; “Vergi Yargılamasında Delil Sistemi”, AKÇAOĞLU, Ertuğrul; SOLAK AKMAN, İnci (Ed.); **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan Cilt II**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 2009.

KORKUT, Ömer; CENGİL, Fatih; DURDU, Mehmet; GÜRBÜZ GÖKBERK, İdil Nur; DOĞANAY, Zahid; **Şematik Şirketler Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2022.

_____; **Şematik Ticari İşletme Hukuku**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

KUNTER, Nurallah; YENİSEY, Feridun; NUHOĞLU, Ayşe; **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 17. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2009.

KURU, Baki; ARSLAN, Ramazan; YILMAZ, Ejder; **Medeni Usul Hukuku**, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1999.

KURUCA, Zeki; **Vergi Hukuku-I (Vergi Hukukunun Temel Konuları)**, 1. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul 1985.

KURTULMAZ, Nihan; **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2017.

KÜTÜKÇÜ, Doğan; **Çağdaş Bir Finans Hukuku Cilt II**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.

MUTLUER, M. Kâmil; **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.

_____ ; “Gayrimenkul Sermaye İradı ve Menkul Sermaye İradı”, Fethi Heper (Ed.), **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 2010.

OKTAR, Ateş; **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2019.

ORTAÇ, Fevzi Rifat; ÜNSAL, Hilmi; **Genel Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.

_____ ; **Vergi Hukuku Genel Hükümler (Temel Hukuk Dizisi)**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

ÖNEN, Mesut; **Hukuka Giriş**, 1. Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul 2005.

ÖNER, Erdoğan; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; GÖKER, Cenker; **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2021.

ÖNCÜ, Kerem; **Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2019.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010.

_____; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006.

ÖZBEK, Veli Özer; DOĞAN, Koray; BACAKSIZ, Pınar; TEPE, İlker; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2018.

ÖZBİLEN, Şevki; **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.

ÖZBUDUN, Ergun; **Türk Anayasa Hukuku**, 16. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda; **Vergi Hukukunda Karineler**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2011.

ÖZGENÇ, İzzet (Ed.); **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

ÖZGÜVEN, Ali Volkan; **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

PEHLİVAN, Osman; **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2015.

PEKCANİTEZ, Hakan; ATALAY, Oğuz; ÖZEKES, Muhammet; **Medeni Usul Hukuku**, 6. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2018.

PINAR, İbrahim; **İdari Yargılama Usulü Kanunu ile İlgili Danıştay Davա Dairelerinin Seçme Usul Kararları**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2014.

_____; **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

SARAÇOĞLU, Fatih; PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif; **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2018.

SARICAOĞLU, Ercan; **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.

SEYHAN, Mahcemal; **Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018.

SOYDAN, Başar; **Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik**, 1. Baskı, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul 2010.

SÖNMEZ, Erdal; AYAZ, Garip; **Vergi Yargısı**, 1. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.

SÖĞÜTLÜ ERİŞGİN, Özlem; **Roma Kamu Hukukuna Giriş**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.

SUNGURTEKİN ÖZKAN; Meral; AYKUTALP, Aslı; **Yargı Örgütü Hukuku**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

ŞAHİN, Cumhuri; GÖKTÜRK, Neslihan; **Ceza Muhakemesi Hukuku-II**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.

ŞEKER; H. Nezi; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1994.

ŞENLEN SUNAY, Süheyla; **İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, 1. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1997.

ŞENYÜZ, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan; **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2022.

ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, 1. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.

ŞİN, Sevil; **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Dora Yayınları, Bursa 2016.

TAHİROĞLU, Bülent; ERDOĞMUŞ, Belgin; **Roma Hukuku Dersleri**, 11. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2016.

TAŞKAN, Yusuf Ziya; **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, 1. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2007.

TOPÇU, Kader Melis; **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.

TOPUZ, İbrahim; ÖZKAYA, Kadir; **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usul Kanunu**, 1. Baskı, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara 2002.

TUNAOĞLU, Osman; **Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul 2018.

ULUATAM, Özhan; METHİBAY, Yaşar; **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.

ULUSOY, Ali D.; **Yeni Türk İdare Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021.

- ÜREL, Gürol; **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman; **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2013.
- ÜZELTÜRK, Hakan; **Vergi Kanunları**, 20. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2023.
- YALTI, Billur; ÖZGENÇ, Selçuk; **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2005.
- YENİSEY, Feridun; GÜNEŞ, Gülsen; **Prof. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul 2006.
- YİĞİT, Uğur; **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- YILDIRIM, Ramazan; ÇINARLI, Serkan; **Türk İdari Yargılama Hukuku Dersleri**, Astana Yayınları, 1. Baskı, Ankara 2018.
- YILDIZ, Habib; **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2011.
- YILMAZ, Kazım; **Türk Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2003.
- YILMAZOĞLU, Yunus Emre; **Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, 1. Baskı, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara 2016.
- YOLDAŞ, Celal; ÜNDER, Kenan; **Vergi Mevzuatı ve Uygulaması**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013.
- YURTCAN, Erdener; **Ceza Yargılaması Hukuku**, 16. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- YÜCE, Mehmet; **Vergi Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2019.
(Vergi Yargılama)

_____; **Vergi Dava Rehberi**, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2017.

YÜCE, Mehmet; ÇELİK, Muhammet; **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2017.

ZRVANDYAN, Arman; **İdari Yargıda Avrupa Adil Yargılanma Standartlarına İlişkin Emsal Kararlar**, Avrupa Konseyi ve Folke Bernadotte Akademisi Yayını, Elektronik Kitap.

MAKALELER

AKCAN, Recep; “Yargıtay Kararlarındaki Güçlü Delil Kavramının Hukuki Niteliği”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, S. 1-2, Konya 2004, ss. 7-24.

ALTUNDİŞ, Mehmet; “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**, S. 10, Ankara 2008, ss. 60-94.

ARMAĞAN, Ramazan; ARMAĞAN, Ayşe; “Türk Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesinin Sınırları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 8, S. 2, Elektronik 2021, ss. 417-444.

ARZOVA, S. Burak; “Verimlilik ve Randıman Kavramlarının Diğer Kavramlarından Farkı ve Verimliliğin Maliyet Muhasebesi ile Olan İlişkisi”, **Öneri Dergisi**, C. 1, S. 5, İstanbul 1996, ss. 179-184.

ARDIÇOĞLU, Artuk; “İdari Yargıda Tanık”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 215. Ankara 2010, ss. 1-4.

ASKER, Serkan; “Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkeleri Bağlamında İdari Yargılama Usulünde Sebep İkamesi”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, C. 7, S. 2, Ankara 2022, ss. 249-287.

AYYILDIZ, Yaşar; AYYILDIRIM, Kadir; “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 3, S. 1, Elektronik 2015, ss. 57-74.

AKİL, Cenk; ERCAN ÖZLER, Meltem; “Tanıklık Beyanının Delil Değerinin Değerlendirilmesi Hakkında Bir İnceleme (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 25.02.2015 Tarihli Kararının Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S. 34, Ankara 2018, ss. 61-73.

AKKAYA, Mustafa; “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Ankara 2012, ss. 183-184. (Süreçler)

_____; “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 46, S. 1, Ankara 1997, s. 185-208.

ALPASLAN, Mustafa; “Mali Yargılamada Duruşma ve Tanık Beyanlarının Önemi Nedir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 2012, S. 99.

ALPAY, Dila; “Vergi Yargılama Hukukunda Tanık Dinlenilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Hukuk Dergisi**, C. 67, S. 204, İstanbul 2021, ss. 3115-3147.

BAKER, Philip; “The Decision, in Ferrazini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters” **İntertax**, C. 29, S. 11, Elektronik 2001, ss. 360-361.

BARDAKOĞLU, Ali; “Butlan”, **TDV İslâm Ansiklopedisi**.

BAŞÖZEN, Ahmet; “Noter Tespitlerinin Delil Değeri”, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, 2007, S. 65.

BAYRAKTAR, Bülent; “Muhakemelerde Delillerin Önemi”, **Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C.12, S. 25, Elektronik 2011, ss. 33-43.

- BAYKARA, Bekir; “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, **bekirkaya.av.tr**
- BEKAR, Elif; “Tefecilik Suçu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 71, S. 2, İstanbul 2013, ss. 499-526.
- BİLEN, Cumhur İnan; “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-I”, **cumhurbilenymm.com.tr**
- BİYAN, Özgür; “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, İzmir 2010, ss. 27-55.
- BUYRUKOĞLU, Selçuk; BOZDOĞAN, Doğan; “Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, C. 10, S. 1, Ankara 2015, ss. 263-282.
- CAN, İsmail; “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **ms.hmb.gov.tr**, ss. 1-60.
- CANPOLAT, Can; “Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanık Beyanının İtibari Değerine İlişkin Bazı Özel Durumlar”, **Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, S. 2, Ankara 2021, s. 511-554.
- CANYAŞ, Oytun; “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 110, Ankara 2014, ss. 189-218.
- CENİKLİ, Elvan; ŞAHİN, Deniz; “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, **İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi**, C. 4, S. 1, Elektronik 2013, ss. 37-51.
- CEYLAN, Bersu; “Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, C. 7, S. 21, Elektronik 2020, ss. 30-43.

- ÇAĞLAYAN, Ramazan; “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, Konya 2003, ss. 195-206.
- ÇAPTUĞ, Mehpere; “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 17, Ankara 2021, ss. 133-160.
- ÇEBİ BUĞDAYCI, Melike Özge; “İdari Yargılama Usulünde Keşif Delili”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 1, Konya 2021, ss. 1-45.
- ÇINARLI, Serkan; “İdari Yargıda İstinaf Aşamasında Keşif Delili”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 1, Konya 2018, ss. 11-25.
- CRAIG, William; “An age of change”, **taxation.co.uk**, ss. 1-5.
- DEMİR, Abdullah; “Yargıtay İçtihatlarındaki Hayatın Olağan Akışı Kriteri ve İslam Hukukundaki Zahiri Hal Delili”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C. 3, S. 28, Ankara 2008.
- DİKMEN CANIKLIOĞLU, Meltem; “Hukuk Devletinde Siyasi İktidar ve Yargının Karşılıklı Konumu İlişkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 10, S. 1, İzmir 2008, ss. 9-58.
- DOĞRUSÖZ, Bumin; “Kira sözleşmelerinde stopaj ve KDV”, **Dünya.com**
- _____; “Duruşmanın Önemi”, **Dünya.com**
- DURUSOY, Ali; “Niçin Mantık”, **Yakın Doğu Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, C. 6, S. 1, Elektronik 2020, ss. 201-2016.
- ERGÜN, Çağdaş Evrim; “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 55, S. 2, Ankara 2006, ss. 65-89.
- EROĞLU, Onur; “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. 8, S. 3, Eskişehir 2013, ss. 157-179.

- EROĞLU DURKAL, Müzeyyen, “İdarenin Sorumluluğunun Ortaya Çıkışı ve Temeli”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 23, S. 1, Ankara 2019, ss. 159-189.
- GARRAUD, F.; “Kıta Avrupası Delil Sistemi Tarihi” AYDIN, Devrim (çev.), **Ceza Hukuku Dergisi**, C. 11, S. 32, Ankara 2016, ss. 197-203.
- GEDİK, Doğan; “Ceza Muhakemesinde Hâkimin Delilleri Değerlendirme Serbestliği (CMK m.217)”, **Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 21, Özel Sayı, İzmir 2019, ss. 913-963.
- GERÇEK, Adnan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 54, S. 3, Ankara 2005, ss. 157-193.
- GÖK, Abdülkerim; “Basit Usulde Vergilendirmenin Ekonomik Etkileri”, **Öneri Dergisi**, C.7, S. 27, İstanbul 2007, ss. 281-290.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze; “Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 66, S. 2, İstanbul 2008, ss. 15-47.
- GÜNEŞ, Gülsen; “Vergi Hukukunda Deliller”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 51, S. 1-4, İstanbul 1985, ss. 475-494.
- GÜVEZ, Âdem; “İdari Yargılama Hukukunda Tanık Delili”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 3, Konya 2021, ss. 2087-2130.
- KALE, Serdar, KESER, Salih; “Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 21, S. 2, İstanbul 2015, ss. 701-725.
- KAPLAN, Gürsel; “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İdaregentr**, ss. 1-14. (İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü)

KAPUCU, Gizem; KOCATEPE, Metin; “Vergi Yargılamasında Tanık”, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 1, Eskişehir 2021 ss. 133-165.

KARABULUT, Ferhat; KARAPAZARLIOĞLU, Ersin; TOSUN, Hamza; “Ceza Muhakemesinde Delil Kavramı ve Kovuşturma Sürecinde Hâkimlerin Delil Algısı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 120, Ankara 2015, ss. 385-422.

KARACA, Akif; ŞAFAK, Mehmet; Vergilemede İspat Vasıtaları, **Dünya.com**

_____; Usule İlişkin Yeni Vergi Düzenlemeleri ve Özel Usulsüzlük Cezaları, **Dünya.com**

KARAKAŞ, Fatma Tülay; “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 62, S. 3, Ankara 2013, ss. 729-759.

KARAKEHYA, Hakan; “Dolaylı Maddi Gerçek: Ceza Muhakemesinde Yargılama Makamının Maddi Gerçeğe Deliller Aracılığıyla Ulaşma Zorunluluğu Üzerine”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S. 27, Ankara 2016, ss. 59-82.

KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 104, Ankara 1997, ss. 1-17. (Tanık Beyanının Delil Olması)

KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan; “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 18, S. 3-4, Ankara 2014, ss. 505-528.

KAYABAŞ, Ebru; “Tüzel Kişi Kavramının Tarihsel Gelişimi – I”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 75, Ord. Prof. Sadri Maksudi Arsal’a Armağan Özel Sayısı, İstanbul 2017, ss. 515-529.

KAYNAK, Seda; “Ognitio Extra Ordinem’den Günümüze Delil ve İspat Yükü”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 2, Özel Sayı, Malatya 2015, s. 1021-1066.

- KILIÇ, Serdar; KAYA, Mustafa Gökтуğ; “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, **Sayıştay Dergisi**, S. 107, Ankara 2017, ss. 37-64.
- KIRAÇ, Selda; İLHAN, Buket; “Avrupa Birliği Oluşum Süreci ve Ortak Politikalar”, **Milli Eğitim Dergisi**, C. 40, S. 188, Ankara 2010, ss. 191-201.
- KOCAMIŞ, Tuğçe Uzun, “Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim”, **Uluslararası İşletme ve Yönetim Dergisi**, C. 3, S. 2, Elektronik 2015, ss. 203-219.
- KÖKTÜRK, Erdal; KÖKTÜRK, Erol; “Arsa Düzenlemelerinin Hukuksal Dayanağı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 20, S. 70, Ankara 2007, ss. 260-283.
- KURŞUNOĞLU, Güray; “Vergi Hukukunda Yorum ve İspat”, **KPMG.com.tr**
- MÜCAHİT KÜÇÜK, Çolpan; “İdari Yargıda Tanık Delili”, **Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, S. 1, Ankara 2021, ss. 559-572.
- NAS, Adil; “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 61, S. 4, Ankara 2012, ss. 1307-1336.
- OCAK, Memduh; “İdari Yargıda Duruşmanın Adil Yargılanma Hakkı Açısından İncelenmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 145, Ankara 2019, ss. 349-367.
- ORAL, Hasan; “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 147, Ankara 2020, ss. 75-109.
- ORGAN, İbrahim; SEVİNÇ, Cansu; “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler”, **Maliye Dergisi**, 2016, S. 170, ss. 116-130.

- ORHUN, Murat; “Justinianus’un Hukuk Reformasyonu”, **Turkish Studies**, C. 10, Ankara 2015, ss. 267-284.
- ÖMERCİOĞLU, Abdullah; DAYIOĞLU, Melike Rana; ARSLAN, Cem Barlas; “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 8, S. 1, Kırıkkale 2018, ss. 52-68.
- ÖNCÜ, Kerem; “Vergi Hukuku ile Sözleşmeler Hukuku Arasındaki İlişki ve Bu Kapsamada Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerine Bakış”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 6, Adana 2016, ss. 105-116.
- ÖZCAN, Onur; “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 75, S. 1, İstanbul 2017, ss. 159-190.
- ÖZDEMİR, Selman; “İspat Aracı Olarak Tanık Delilinin İdare Mahkemelerinde Kullanımı”, **Adalet Dergisi**, S. 59, Ankara 2017, ss. 69-106.
- ÖZGÜVEN, Ali Volkan; “Vergi Davasında Yürütmenin Durdurulması”, **II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmalar Kongresi**, 4-5 Mayıs 2018, Adana, Akademisyen Kitabevi, Elektronik Versiyon, ss. 68-118.
- ÖZKAN, Mehmet; “Dünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, S. 18, Elektronik 2020, ss. 175-179.
- ÖZTÜRK, İlhami; “Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesinin Yeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ankara 2007, ss. 1-4.
- ÖZTOPRAK, Sezin; “Yargı Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Tanık”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 23, S. 2, İzmir 2021, ss. 1363-1404.
- UZUN, Mine; “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 63, S. 1, Ankara 2014, ss. 219-245.

PAMİR, Aybars; “*Mete Han ve Eski Türk Orta-Asya Kamu Hukukundaki Yeri*”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, S. 1, Adana 2022, ss.1-31.

PERÇİN, Necati; “*Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 81, Ankara 1995, ss. 1-9.

SEVGİLİ GENÇAY, Fatma Didem; “*Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 63, S. 2. Ankara 2014, ss. 397-417.

SEVİĞ, Veysi; “*Vergi Hukukunda Belge*”, **Dünya.com**

_____; “*Vergi Yasasında Tanık İfadesi*”, **ismmmo.org.tr**.

SUTİCH, Maria Teresa; “*Ferrazzini and the inclusion of tax proceedings under Article 6 § 1 ECHR*” **Studi Tributari Europei**.

ŞİMŞEK, Mehmet; “*İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması*”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, C. 1, S. 7, Ankara 2016, ss. 961-985.

TEKİN, Ahmet; “*Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi*”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 7, Elektronik 2002, ss. 1-26.

TEZCAN, Keramettin; “*Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi*”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 12, S. 12, Adana 2003, ss. 125-146.

TEZEL, Adnan; “*Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi*”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 56, Ankara 1997, ss. 7-24.

TOSUN; Ayşe Nil; “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.7, S. 2, Ankara 2017, ss. 83-94.

TURAN, Halil İbrahim; “Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Delil Niteliği”, **Mali Hukuk Dergisi**, S. 71, İstanbul 2010, ss. 2489-2495.

YİĞİT, Uğur; ÖZTÜRK, İlhami; “Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülüklerle Uygulanabilirliği”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, C. 6, S. 1, Ankara 2017, ss. 609-648.

YILMAZ, Güneş; “Vergi, Resim, Harç Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında “Resmin” Günümüzdeki Varlık Sorunu”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 40, S. 2, İstanbul 2018, ss. 370-393.

YILDIZ, Hayrettin; “İdare Hukukunun Kısa Tarihçesi”, **Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 22, S. 4, Ankara 2018, ss. 197-223.

YURTSEVEN, Yılmaz; “İslam-Osmanlı Muhakeme Hukukunda Şahitlik Müessesesi”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, S. 2, Ankara 2018, ss. 85-139.

TEZLER

ALPERTONGA, M. Yusuf, “İdari Yargılama Usulünde Deliller, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi SBE, Kırıkkale 2010.

ALBAYRAK, Süleyman; “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Pamukkale Üniversitesi SBE, Denizli 2011.

AKGÜL ÇÜRÜK, Cansu; “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanı ve Delil Değeri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İnönü Üniversitesi SBE, Malatya 2021.

ÇOKAKTAŞ UYSAL, Arzu; “Jean Deny’nin Kitaplarında Kelime Çözümlenmeleri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2018.

DURAK, Elif; “Türk Vergi Yargısı Sisteminin Çeşitli Ülke Örnekleriyle Karşılaştırmalı Analizi ve Yeni Bir Sistem Önerisi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE, Tokat 2019.

ERDAL, Ömer; “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2011.

GÜLER BOYRAZ, Gülbahar; “Türk Vergi Yargısında İspat Vasıtalarından Biri Olarak Tanık İfadesi ve Uygulaması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara 2020.

GÜMÜŞKAYA, Gamze; “Vergi Hukukunda İspat”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2015. (İspat)

İNAN, Ali Deniz; “Vergi Hukukunda İspat ve Delil Uygulamaları”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bursa Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa 2019.

KAAN, Oğuz; “Türk Vergi Hukukunda Delil”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 1998.

KAPLAN, Recep; “Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bursa Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa 2005.

KAYIKÇI, Ufuk; “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 1998.

KOPAL, Murat; “Türk Vergi Yargısında İspat ve Delil”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Bülent Ecevit Üniversitesi SBE, Zonguldak 2013.

ÖZDEN, İsmail; “Türk Yargılama Hukukunda Maddi Gerçeğin Araştırılması”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi SBE, Ankara 2017.

ÖZGÜVEN, Ali Volkan; “Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı ve Sınırları”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara 2014.

ÖZTAŞ, Esmâ; “Türk Vergi Hukuku’nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu”, **Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**, Yalova Üniversitesi SBE, Yalova 2019.

PARLAK, Bayram; “İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2006.

ROBERTS, Nathan D.; “The Reliability of Eyewitness Testimony”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Liberty University Honors Program, Virginia 2014.

ŞİMŞEK, Mustafa; “Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeninin Hukuksal Çerçevesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2002.

YAVUZDOĞAN, Seçkin; “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2007.

YÜKSEL DURMAZ, Zeynep; “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2010.

VERİTANBALARI VE İNTERNET SİTELERİ

www.turcademy.com

<https://www.hiperkitap.com/>

www.dergipark.org.tr

www.dunya.com

www.hukuk.deu.edu.tr

www.hukukturk.com

www.kazanci.com.tr

www.legal.com.tr/

www.legalbank.net

www.idealonline.com.tr

www.kpmg.com.tr

www.researchgate.net

www.sozluk.gov.tr

www.tbbdergisi.barobirlik.org.tr

www.yaklasim.com.tr

www.jurix.com.tr

www.vergisorunlari.com.tr

www.turkishstudies.net/

<https://lebibyalkin.com.tr>

www.islamansiklopedisi.org.tr

www.gesetze-im-internet.de/fgo

www.bekirbaykara.av.tr

www.cumhurbilenymm.com.tr

<https://ifs.org.uk/tax-law-review-committee>

www.webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_20.pdf

<http://anayasader.org/wp-content/uploads/2020/05/Yi%C4%9Fit-AYHD-12.pdf>

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/170-08.pdf>

<https://rm.coe.int/emsalkararlarkitabioption-2/1680a1f6c5>

<https://tuerkei.diplo.de/tr-tr/themen/weitere-themen/-/1794652?view=>

https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/pdfs/ukpga_20070015_301114_en.pdf

<https://financeandtax.decisions.tribunals.gov.uk/judgmentfiles/j12678/TC%2008753.pdf>

<https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/a/aussetzung-der-vollziehung/>

EKLER

Ek-A. Etik Kurul Onay Belgesi

T.C	
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ	
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	
TEZ / ARAŞTIRMA / ANKET / ÇALIŞMA İZİNİ / ETİK KURULU İZİNİ TALEP FORMU VE ONAY TUTANAK FORMU	
ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
T.C. NOSU	
ADI VE SOYADI	FURKAN KIRPIK
ÖĞRENCİ NO	2021003015
TEL. NO.	
E - MAİL ADRESLERİ	
ANA BİLİM DALI	KAMU HUKUKU
HANGİ AŞAMADA OLDUĞU (DERS / TEZ)	TEZ
İSTEKDE BULUNDUĞU DÖNEME AİT DÖNEMLIK KAYDINI YAPILIP- YAPILMADIĞI	2022/2023- BAHAR DÖNEMİ KAYDINI YENİLEDİM.
ARAŞTIRMA/ANKET/ÇALIŞMA TALEBİ İLE İLGİLİ BİLGİLER	
TEZİN KONUSU	Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı
TEZİN AMACI	Bu çalışma, vergi yargılaması hukukunda, vergilendirme aşamasında belirli şartları taşıması halinde delil olarak kabul edilen fakat yargılama sürecinde başvurulup dinlenilmesinin mümkün olup olmaması konusunda yoğun tartışmalar olan "tanık beyanı" konusunu Danıştay kararları ışığında ele alarak literatüre, hukukun birincil (asli) ve ikincil (tali) kaynaklarına, uygulayıcılara katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.
TEZİN TÜRKÇE ÖZETİ	<p>Çalışmanın konusunu, "Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı" oluşturmaktadır.</p> <p>Çalışma iki ana bölümden oluşmaktadır. "Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İspat ve Delil Sistemi" başlıklı ilk bölümünde konunun genel çerçevesinden bahsedilecek akabinde vergi hukukunda ispat kavramı açıklanacaktır. Ardından vergi yargılaması hukukunda delil konusu anlatılacaktır. Bu anlatımlardan sonra Türk vergi yargılaması hukukunda delil çeşitleri üst başlığı altında vergi mükellefleri nezdinde oluşan deliller, vergi idaresi nezdinde oluşan deliller ve son olarak yargı bünyesinde oluşan delillere değinilecektir. Yargı bünyesinde oluşan deliller başlığı altında keşif, bilirkişi ve çalışma bakımından önem arz eden tanık beyanı delili açıklanacaktır.</p> <p>Çalışmanın asıl konusunu oluşturan "Türk Vergi Yargılamasında Tanık" başlıklı ikinci bölümünde ise öncelikle tanık, tanıklık ve tanık beyanı kavramlarının neyi ifade ettiği açıklanacaktır. Akabinde sırasıyla tarihsel süreçte tanık beyanı, Türk hukukunda tanık, vergi hukukunda tanık ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağı haller konuları ele alınacaktır. Ardından sırasıyla vergi hukuku mevzuatında tanık beyanı, vergi hukukunda tanık beyanının geçerlilik koşulları, vergi yargılamasında tanık beyanına başvurulması, vergi yargısında tanığın dinlenebilmesi için ihtiyaç olan duruşma kurumu, yazılı yargılama ilkesinin vergi yargılaması aşamasında tanık beyanlarının alınmasına mâni olup olmaması, vergi yargısında tanık beyanının gereklilik sebepleri konuları anlatılacaktır. Son olarak karşılaştırmalı hukukta tanık beyanından bahsedilecektir.</p>
ARAŞTIRMA YAPILACAK OLAN SEKTÖRLER/ KURUMLARIN ADLARI	
İZİN ALINACAK OLAN KURUMA AİT BİLGİLER (KURUMUN ADI- ŞUBESİ/ MÜDÜRLÜĞÜ - İLİ - İLÇESİ)	
YAPILMAK İSTENEN ÇALIŞMANIN İZİN ALINMAK İSTENEN KURUMUN HANGİ İLÇELERİNE/ HANGİ KURUMUNA/ HANGİ BÖLÜMÜNDE/ HANGİ ALANINA/ HANGİ KONULARDA/ HANGİ GRUBA/ KİMLERE/ NE UYGULANACAĞI GİBİ AYRINTILI BİLGİLER	
UYGULANACAK OLAN ÇALIŞMAYA AİT ANKETLERİN/ ÖLÇEKLERİN BAŞLIKLARI/ HANGİ ANKETLERİN - ÖLÇEKLERİN UYGULANACAĞI	
EKLER (ANKETLER, ÖLÇEKLER, FORMLAR, ... V.B. GİBİ EVRAKLARIN İŞİMLERİYLE BİRLİKTE KAÇ ADET/SAYFA OLDUKLARINA AİT BİLGİLER İLE AYRINTILI YAZILACAKTIR)	1) (.....) Sayfa Ölçeği. 2) (.....) Sayfa Anketi. 3) (.....) Sayfa Formları. (.....) Sayfa 4)
ÖĞRENCİNİN ADI - SOYADI: FURKAN KIRPIK	ÖĞRENCİNİN İMZASI: Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır. TARİH: 30/05/2023

TEZ/ ARAŞTIRMA/ANKET/ÇALIŞMA TALEBİ İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRME SONUCU						
1. Seçilen konu Bilim ve İş Dünyasına katkı sağlayabilecektir.						
2. Anılan konu Kamu Hukuku faaliyet alanı içerisine girmektedir.						
1.TEZ DANIŞMANININ ONAYI	2.TEZ DANIŞMANININ ONAYI (VARSA)	ANA BİLİM DALI BAŞKANININ ONAYI		SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRÜNÜN ONAYI		
Adı - Soyadı: Ali Volkan ÖZGÜVEN Unvanı: Dr. Öğr. Üyesi	Adı - Soyadı: Unvanı:	Adı - Soyadı: Mustafa Tefik ODMAN Unvanı: Prof. Dr.		Adı - Soyadı: Murat KOÇ Unvanı: Prof. Dr.		
İmzası: Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.	İmzası:	İmzası: Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.		İmzası: Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.		
... / ... / 20...	... / ... / 20...	... / ... / 20.....		... / ... / 20...		
ETİK KURULU ASIL ÜYELERİNE AİT BİLGİLER						
Adı - Soyadı: Şehnaz ŞAHİNKARAKAŞ	Adı - Soyadı: Yücel ERTEKİN	Adı - Soyadı: Deniz Aynur GÜLER	Adı - Soyadı: Mustafa BAŞARAN	Adı - Soyadı: Mustafa Tefik ODMAN	Adı - Soyadı: Hüseyin Mahir FİSUNOĞLU	Adı - Soyadı: Jülide İNÖZÜ
Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı: Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı: Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.	Unvanı : Prof. Dr.
İmzası : Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.	İmzası : Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.	İmzası : Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.	İmzası : Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.	İmzası : Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.	İmzası : Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.	İmzası : Enstitü müdürlüğünde evrak aslı ıslak imzalıdır.
... / ... / 20.....	... / ... / 20.....	... / ... / 20.....	... / ... / 20.....	... / ... / 20.....	... / ... / 20.....	... / ... / 20.....
Etik Kurulu Jüri Başkanı - Asıl Üye	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi	Etik Kurulu Jüri Asıl Üyesi
OY BİRLİĞİ İLE	<input checked="" type="radio"/>	Çalışma yapılacak olan tez için uygulayacak olduğu Anketleri/Formları/Ölçekleri Çağ Üniversitesi Etik Kurulu Asıl Jüri Üyelerince İncelenmiş olup, ... / ... / 20..... - ... / ... / 20..... tarihleri arasında uygulanmak üzere gerekli izin verilmesi taraflarımızca uygundur.				
OY ÇOKLUĞU İLE	<input type="radio"/>					
AÇIKLAMA: BU FORM ÖĞRENCİLER TARAFINDAN HAZIRLANDIKTAN SONRA ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ SEKRETERLİĞİNE ONAYLAR ALINMAK ÜZERE TESLİM EDİLECEKTİR. AYRICA FORMDAKİ YAZI ON İKİ PUNTO OLACAK ŞEKİLDE YAZILACAKTIR.						

EK B. Tez Etik Kurulu İzin İstek Yazısı



T.C.
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Sayı : E-23867972-050.01.04-2300004175
Konu : Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği
Kurulu Kararı Alınması Hk.

15.05.2023

REKTÖRLÜK MAKAMINA

İlgi: 09.03.2021 tarih ve E-81570533-050.01.01-2100001828 sayılı Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu konulu yazınız.

İlgi tarihli yazı kapsamında Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İngiliz Dili Eğitimi tebli yüksek lisans programında tez aşamasında kayıtlı Veysi TUNÇ, Kamu Hukuku tebli yüksek lisans programında tez aşamasında kayıtlı Furkan KIRPIK ile İngiliz Dili Eğitimi Doktora programında kayıtlı Aysel Nesil DEMİR isimli öğrencilere ait tez evraklarının "Üniversitemiz Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Onayları" alınmak üzere Ek'te sunulmuş olduğunu arz ederim.

Prof. Dr. Murat KOÇ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Ek : Öğrencilerin Etik Kurul Dosyası.

EK C. Etik Kurul Kararı



T.C.
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ
Rektörlük

Sayı : E-81570533-044-2300004428

24.05.2023

Konu : Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği
Kurul İzni Hk.

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

- İlgi : a) 15.05.2023 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2300004182 sayılı yazınız.
b) 15.05.2023 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2300004175 sayılı yazınız.
c) 09.05.2023 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2300004072 sayılı yazınız.
ç) 09.05.2023 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2300004093 sayılı yazınız.
d) 05.05.2023 tarih ve E-23867972- 050.01.04-2300003978 sayılı yazınız.

İlgi yazılarda söz konusu edilen **Özgen ADIYEKE, Ümmügül MUTLU KÖROĞLU, Furkan AVCI, Veysi TUNÇ, Furkan KIRPIK, Ayşe Nesil DEMİR ve Büşra ÖNER** isimli öğrencilerimize ait tez evrakları Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulunda incelenerek uygun görülmüştür.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Prof. Dr. Ünal AY
Rektör