

**1T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSPAT VASITALARINDAN BİRİ OLARAK
TANIK İFADESİ VE UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Gülbahar GÜLER BOYRAZ

Ankara-2020

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSPAT VASITALARINDAN BİRİ OLARAK
TANIK İFADESİ VE UYGULAMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Gülbahar GÜLER BOYRAZ

Tez Danışmanı
Dr.Öğr.Üyesi İdris Hakan FURTUN

Ankara-2020

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Gülbahar GÜLER BOYRAZ

TÜRK VERGİ YARGISINDA İSPAT VASITALARINDAN BİRİ OLARAK
TANIK İFADESİ VE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı : Dr.Öğr.Üyesi İdris Hakan FURTUN

<u>Adı ve Soyadı</u>	Tez Jürisi Üyeleri	<u>İmzası</u>
Doç.Dr.Cenker Göker		
Dr. Ertuğrul Akçaoğlu		
Dr. İdris Hakan Furtun		

Tez Sınavı Tarihi :16/06/2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (.../.../.....)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Gülbahar GÜLER BOYRAZ

İmzası

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR CETVELİ.....	VIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA İSPAT VE DELİL SİSTEMİ

I.Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda İspat ve Delil	3
A. İspat ve Delil Kavramı	3
B.Türk Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil	4
1. Türk Vergi Hukuku Mevzuatında İspat ve Delil Kavramları	4
2. Türk Vergi Yargılaması Hukuku Mevzuatında İspat ve Delile İlişkinDüzenlemeler	6
3. Türk Vergi Yargılaması Hukuku'na Hakim İlkeler	11
a. Delil Serbestliği İlkesi	11
b. Re'sen Araştırma İlkesi	12
c.Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi	14
d. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	15
e. Yazılılık İlkesi	16
f. Toplu Yargılama İlkesi	16
g. Kıyas Yasağı İlkesi	16
C.Türk Vergi Hukuku'nda İspat Yükü	17
D.Türk Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil Kavramının Tarihsel Gelişimi	21
1.2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönem	22
2.2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönem	24
E.Türk Vergi Hukuku'nda GeçerliOlan Delil Türleri	25
1. Vergi İdaresi Nezdinde Oluşan Deliller	25

a. Vergi İnceleme Tutanakları	26
b. Arama Tutanakları	27
c. Yoklama Fişleri	27
d. Bilgi Toplama Tutanakları	28
e. Takdir Komisyonu Kararları	29
f. Uzlaşma Tutanakları	29
g. Diğer Belge ve Tutanaklar	30
2. MükellefNezinde Oluşan Deliller	30
a. Bildirimler ve Beyannameler	30
b. Ticari Defter ve Kayıtlar ve Belgeler	31
c. Özel Hukuk İlişkisine Dayalı Sözleşmeler	33
d. Elektronik Ortamda Yapılan İşlemler	33
3. Yargı Nezinde Oluşan Deliller	34
a. Keşif	34
b. Bilirkişi İncelemesi	35
c. Kesin Hüküm	35
4. Hem Vergi İdaresi Hem Yargı Nezinde Oluşan Deliller	36
a. İkrar	36
b. Tanık beyanı	37

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA TANIK BEYANI VE UYGULAMASI

I. Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanı Kavramı ve Özellikleri	38
A. Tanık ve Tanık Beyanı Kavramları	38
B. Tanık Beyanının Özellikleri	39
C. Türk Vergi Hukuku Mevzuatında Tanık Beyanı	43

1.Türk Vergi Hukuku'nda Tanık Beyanının Geçerlilik Şartları	45
a. Vergiyi Doğuran Olayla İlgisinin Bulunması	46
b.Vergiyi Doğuran Olayla İlgisinin Tabii ve Açık Olması	49
c.Danıştay Kararlarıyla Geliştirilen Geçerlilik Şartları	52
2.Türk Vergi Yargılamasında Tanık Beyanının Tarihsel Gelişimi	54
II.Türk Vergi Yargılamasında Tanık Beyanına Başvurulması	58
A.Vergilendirme Aşamasında Tanık Beyanına Başvurulması	58
B. Yargılama Aşamasında Tanık Beyanına Başvurulması	61
1. Noter Huzurunda Alınan Tanık Beyanı	61
2.Delil Tespiti Yoluyla Tanık Dinlenmesi.....	65
3.Keşif İcrasında Tanık Dinlenmesi	67
4.Duruşmada Tanık Dinlenmesi ve Vergi Yargılamasındaki Önemi	68
5.VUK.Mükerrer 378. Madde Gereğince İfadesine Başvurulabilecek Kişiler...	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEĞERLENDİRME, ÖNERİLER VE SONUÇ

I.Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanı Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar	78
II. Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanının Uygulanmasına Yönelik Çözüm Önerileri .	84
A. İdari ve Yargısal Açıdan Çözüm Önerileri.....	84
B. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6.Maddesinde Düzenlenen Adil Yargılanma HakkıKapsamında Tanık Beyanının Değerlendirilmesi	86
C. Yasa Değişikliği İle Getirilebilecek Çözüm Önerileri	88
SONUÇ	92
ÖZET	94
ABSTRACT	95
KAYNAKÇA	96

KISALTMALAR CETVELİ

Age	:Adı Geçen Eser
Agm	: Adı Geçen Makale
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
bknz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Dnş.	: Danıştay
DVDDK	:Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
Der.	:Dergi
DEÜHF	:Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
E.	: Esas
E.T.	:Erişim Tarihi
EİK.	: Elektronik İmza Kanunu
GÜHFD	:Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
HÜSBED	:Hitit ÜniversitesiSosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
HUMK	:Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
HMK	:Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İÜHF	:İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İYUK	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
md.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
RG	: Resmi Gazete
syf.	: Sayfa
S.	: Sayı

s. k.	: Sayılı Kanun
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vd.	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Yar.	:Yargıtay

GİRİŞ

Türk Vergi Yargılaması Hukukunda, vergi davasına konu olan uyuşmazlığın çözümü için vergiyi doğuran olayın ne zaman, nasıl, nerede ve kimin için gerçekleştiğinin tespit edilebilmesi için, diğer bütün yargılama usullerinde olduğu gibi vergi hukukunun görevi ve uyuşmazlıkların niteliği dikkate alınmak kaydıyla bazı ispat türleri geçerli sayılmış, bazıları ise sınırlamaya tabi tutulmuştur.

Türk Vergi Yargısı, idari yargı içinde örgütlenmiş olması ve ayrı bir yargılama usulü kanununun bulunmaması nedeniyle, genel anlamda idari yargılama usulü hükümlerine tabi olsa da, İYUK.31.maddesinin yollamasıyla Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda kabul edilen bilirkişi, keşif ve delil tespiti gibi ispat araçlarının da vergi yargısında kullanılabilmesi mümkün kılınmış, ayrıca, vergi uyuşmazlıklarında Vergi Usul Kanunu'nun yargılamaya ilişkin hükümlerinin de geçerli olduğu kabul edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ispat başlığını taşıyan 3.maddesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilebilmesi için yemin delili hariç her türlü delilin kabul edildiği görülmektedir. Kanunda özel bir hükümle vergi yargısında şahit ifadesinin geçerli olduğu, ancak şahit ifadesinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması halinde delil olarak kabul edileceği düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu 3. maddesi uyarınca vergi yargılamasında, şahit ifadesine sınırlı olsa da delil niteliği tanınmış olduğu halde, uygulamada duruşmada tanık dinlenemeyeceğine ilişkin kararlar verilmesi doktrinde ciddi tartışmalara sebep olmuştur. Her ne kadar VUK. Mükerrer 378. maddesince duruşmada bazı kişilerin bilgisine başvurulabileceği düzenlenmiş olsa da, vergiyi doğuran olayın açıklanması ve hakim kanatının oluşması açısından duruşmada tarafların bildireceği tanıkların da dinlenmesine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bununla birlikte vergi yargısında duruşma hususu, duruşma tutanağının tutulup tutulmayacağına ilişkin kanuni bir

düzenlemenin bulunmaması sebebiyle, duruşmada dinlense dahi şahit ifadeleri kayıt altına alınmadığı için uygulamada bu yöndeki çabaların bir çoğu “galat”¹ şekilde gerçekleşmektedir.

Çalışma başlığımız olan vergi yargılaması hukukunda ispat vasıtası olarak tanık ifadesi ve uygulaması konusunu incelerken; konu başlığına sadık kalınarak içerik, vergi yargısı ile sınırlı tutulmuş, vergi ceza yargılaması hükümleri inceleme dışı bırakılmıştır. Buna karşılık, vergi yargısı içinde şahit ifadesine ilişkin açıklamalar, duruşma aşamasıyla sınırlı tutulmamış, vergi incelemesi aşamasından başlayarak, delil tespiti, keşif sırasında ve noter huzurunda alınarak dosyaya sunulan beyanların da şahit ifadesi olarak vergi yargısında uygulanıp uygulanamayacağı hususu da tartışılmıştır. Bu tartışmayı yaparken her ne kadar kanuni düzenlemede “şahit ifadesi ” terimi, tez başlığımızda da “tanık ifadesi” terimleri zikredilmiş olsa da güncel kullanımıyla “ tanık beyanı” terimini kullanmaya özen gösterdik.

Türk Vergi Yargısı’nda ispat vasıtalarından biri olarak tanık beyanının hangi şartlarda geçerli olduğu ve uygulamada bu delilin nasıl yorumlandığı hususunda hazırladığımız çalışmamızın; birinci bölümünde, Türk Vergi Yargısında ispat ve delil sistemi üzerine açıklamalar yapılmış, ikinci bölümde ise tanık beyanının doktrinde ve uygulamada nasıl değerlendirildiği hususuna değinilmiştir. Son bölümde ise, Türk Vergi Yargılaması’nda tanık beyanının uygulanması hususunda karşılaşılan sorunlar hakkında değerlendirmeler yapılmak suretiyle, çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

¹“*Yanlı,yanılma*”, YILMAZ, Ejder , **Hukuk Sözlüğü**, syf.394

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA İSPAT VE DELİL SİSTEMİ

I.Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda İspat ve Delil

A. İspat ve Delil Kavramı

Çalışmamızda ispat ve delil kavramlarının güncel karşılıklarına değinmeden önce kısaca etimolojik kökenlerini incelemekte yarar görüyoruz.

Bazı kaynaklarda“p” harfi ile ispat,bazı kaynaklarda ise “b” harfi ile isbat şeklinde kullanılan bu kelimeyi, hem Türk dil kurallarından doğan ünsüz benzeşmesi nedeniyle hem de Vergi Usul Kanunu'nda ispat şeklinde yazılmış olması sebebiyle tercihen çalışmamızda ispat şeklindeki yazılışı kullanılacaktır.

İspat,Arapça kökenli bir kelime olup sebat kelimesiyle eş kökenli sübut kelimesinden türetilmiştir. Sübut gerçekleşme, şüpheye yer bırakmayacak şekilde ortaya çıkma, sabit olma anlamına gelmektedir. ²

İspat ise kelime anlamı olarak,“bir konunun doğruluğunu (gerçekliğini)delillerle ortaya koyma, bir hususun doğruluğunu veya yanlışlığını kanıtlama”³ olarak tanımlanmış olup ; hukuki anlamda ispat ise, (yargılama hukukunda) istemin konusu ile ilgili hukuksal sonucu öngören hukuk normundaki öge olayların gerçekleştiği hakkında, yargıçta kanaat oluşturmak için girişilen inandırma (ikna) eylemi⁴ olarak tanımlanmaktadır. Şu halde ispat yargı makamının maddi gerçeğe ulaşmasını sağlayacak bir faaliyet olarak açıklanabilmektedir.

Uyuşmazlık konusu vakıanın oluş biçiminin ortaya çıkarılabilmesi için

²Türk Dil Kurumu Sözlüğü,(<https://sozluk.gov.tr>),E.T.07.12.2019)

³YILMAZ,Ejder , **Hukuk Sözlüğü**, syf. 575

⁴YILMAZ,Ejder , **Hukuk Sözlüğü**, syf. 575

gerçekleştirilen bu faaliyet kapsamında kullanılan araçlara, ispat vasıtaları ya da delil denilmektedir. Delil, kelime anlamı olarak, insanı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare, klavuz, yol olarak tanımlanmaktadır.⁵ Yargılamanın bir parçası olarak delil ise, uyumsuzluk konusunugerçeğe ulaştırabilecek izleri ifade etmektedir.

Çalışmamız açısından ispat ve delil kelimesinin Vergi Hukuku'ndaki tanımsal karşılığını bulmaya çalıştığımızda, her ne kadar 2577 Sayılı Kanun'da bu tanımlamaların yapılmadığı görülse de, 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 187.maddesindeispatın konusunun tarafların üzerinde anlaşılmadıkları ve uyumsuzluğun çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalarolduğu ve bu vakıaların ispatı için kullanılacak aracında delil olduğu açıkça gösterilmiştir.

O halde delil, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında kullanılan, yargı makamınca ihtilafın çözülmesine etki eden bilgi,belge,beyan veya herhangi bir olgu da olabilir. Ancak uyumsuzluğa konu olabilecek hukuk normları delil olarak nitelendirilemez. Zira uyumsuzluğa uygulanacak mevzuatı hakim re'sen gözetmek zorundadır.⁶

B.Türk Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil

1. Türk Vergi Hukuku Mevzuatında İspat ve Delil Kavramları

1982 Anayasası'nın ikinci kısmında düzenlenen Temel Haklar ve Ödevler Bölümü'nde yer alan 36. maddesinin 1.fıkrasında “herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmalarda bulunma ve adil yargılanma hakkına sahip olduğu” düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile ispat hakkınınAnayasal bir dayanağı söylemek mümkündür.

⁵**Türk Dil Kurumu Sözlüğü**,(<https://sozluk.gov.tr>),E.T.07.12.2019)

⁶ KURU,Baki, ARSLAN, Ramazan ,YILMAZ Ejder , **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, syf. 368

İspat hakkı, Anayasayla kabul edilen hak arama özgürlüğünün önemli bir uzantısıdır. Hak arama özgürlüğü, kişilerin haklarını yargı makamları önünde araması olduğu için, bu hak, kişilerin kendi haklarında iddia edilen isnatlar hakkında savunma yapmak suretiyle de gerçekleşebilir.

Anayasada temel bir hak olan hak arama özgürlüğü düzenlenirken, metinde meşru vasıta ve yollardan faydalanılmak suretiyle bu hakkın kullanılabileceği öngörülmüştür. Metinde geçen vasıtalarından kastedilen şeylerin birçoğunun ispat ve deliller olduğu su götürmez bir gerçek olmakla birlikte, düzenlemede geçen “meşru tabiri” ile bu hakkın taraflarca keyfî bir şekilde kullanılamayacağı ancak, belli usul kuralları çerçevesinde ve hukuka uygun şekilde elde edilmiş olması şartıyla kullanılabileceğini de anlıyoruz.

İdarenin yargısal denetimi açısından ispat ve ispat vasıtası olan deliller önem taşımaktadır. İdarenin kamu gücünü kullanarak tesis ettiği vergilendirme işlemlerine karşı açılan bir davada, bu kamu gücü nedeniyle idare güçlü konumdadır. Böyle bir durumda, güçsüz durumda bulunan davacıdan iddiasını ispat etmesinin istenmesi, kamu düzenine aykırı olacağından kanun koyucu idari yargı mercilerine re’sen araştırma yetkisi vermiştir. Bu yetkiyle idarenin yargı mercileri önünde istediği gibi hareket etmesini engelleyerek bireylerin de hakları korunmaya çalışılmaktadır.

Vergi yargısının geniş kapsamı ile mali yargının bir kolu olduğu açıktır. Mali yargı, kamu gelirleriyle birlikte kamu giderlerinin de hukuka uygunluk denetimini konu edinmesi itibarıyla vergi yargısının üstünde bir alanı kapsamaktadır.

İdari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden hukuka uygun olarak tesis edilmek zorundadırlar. Bu unsurlardan biri hukuka aykırılık arz ederse, hakları veya menfaatleri ihlal edilen bireyler hukuka aykırılık iddiasıyla idari yargı mercileri önünde idare aleyhine iptal veya konusuna göre tam yargı davası açma hakkına sahiptirler.

Vergilendirme işlemleriyle hakları veya menfaatleri ihlal edilenler, vergi idaresinin birer idari işlem olarak tesis edilen icrai işlemlerini de yargı mercileri önünde idare aleyhine dava konusu edebileceklerdir. Bu sebeplerle, Vergi Yargılaması Hukuku ile, vergilendirme işlemleri, yerindelik denetimi değil hukukilik denetimi açısından yukarıda sayılan idari işlemlerin sahip olması gereken beş unsurda ortaya çıkan eksiklikler yönünden denetlenmektedir. Böylece bir yandan kişiler egemen güç olan devlet karşısında korunurken diğer yandan da devletin hukuki temeller uyarınca kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla toplamak zorunda olduğu alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır.

2.Türk Vergi Yargılaması Hukuku Mevzuatında İspat ve Delile İlişkin Düzenlemeler

Türkiye’de diğer yargı kollarından ayrı bir şekilde düzenlenmiş, bağımsız birörgütlenme yapısı ve çalışma sistemi olan bir vergi yargısı bulunmamakla birlikte vergi yargısı, idari yargı düzeni içinde yer almaktadır.⁷Ayrı ve bağımsız bir vergi yargısının gerekli olup olmadığı doktrinde tartışmaları beraberinde getirmiştir. Genel anlamda ayrı bir vergi yargısının gerekli olduğunu savunan görüşler, temelde vergi hukukunun teknik özellikleri sebebiyle buna ihtiyaç duyduğuyula gerekçelendirseler de, vergi yargısının idari yargı içinde yer almasının sakıncalı olmadığına ilişkin görüşlerde mevcuttur. Bu görüşe göre ; önemli olan idari işlemlerin yargısal denetiminin sağlanması ve bu işlevin bağımsız yargıç statüsündeki kişilerce yürütülmesidir. ⁸

Türk Vergi Hukuku Mevzuatımızda vergi davalarına ilişkin ayrı bir yargılama usulü kanunumuz bulunmamakla birlikte bu eksiklik, 2575 sayılı Danıştay Kanunu,2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi

⁷KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, syf.739

⁸ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **Vergi Hukuku** , syf. 186

Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile bu kanunun 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı yollamalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bulunan vergi yargılamasına ilişkin düzenlemeler ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulüne ilişkin kanunlarla çözümlenmeye çalışılmaktadır.⁹Bu sebeple vergi yargılamasında ispat ve delil hususu da vergi hukukunun kuralları esas tutulmakla birlikte özellikle yapılan atıflar neticesinde diğer yargılama hukuku dallarına ait belli kuralların da geçerlilik kazanmasını sağlamaktadır.

Yukarıda belirtilen kanuni düzenlemelerin birçoğu Alman ve Fransız vergi yargısından iktibas edilmek suretiyle yapılmıştır. Alman vergi yargı sisteminin bağımsız bir yargı sistemine sahip olması karşısında Fransız vergi sisteminin idari yargı içinde örgütlenmiş olması nedeniyle ülkemizde ortaya çıkan bu karma sistem üzerine Vergi Usul Kanunu'nun yarattığı farklı durumların da eklenmesi ile oluşan yargılama sistemimiz yapısal olarak sistemin tamamlayıcısı olmadığı durumlarda aksamalara neden olabilmektedir.¹⁰

Çalışmamızın başında Vergi hukukunda ispat ve delil kavramları hakkında yaptığımız açıklamaları tekrar etmemekle birlikte, vergi yargılamasında vergi yargıcının uyuşmazlığa ilişkin hüküm tesis edebilmesi için maddi olaya uygun kanun hükmünü tespit edip uygulamasından önce uyuşmazlık konusu olan vergiyi doğuran olayı ve bu olayın niteliklerini doğru bir şekilde saptaması da gereklidir. Bu saptama faaliyeti beraberinde vergi yargıcını bir kanaate ulaştıracağından aslında vergi yargılamasında ispat sürecinin temelde vergiyi doğuran olayın araştırılmasıyla başladığını söylemek

⁹TOSUNER, M., ARIKAN, Z. “**Türk Vergi Yargısı**”, syf. 109.

¹⁰SABAN, Nihal, “**Türk Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**”, syf.26

yanlış olmayacaktır. (VUK.3/B/1)Tüm bu açıklamalar ışığında Vergi hukukunda ispat, vergiyi doğuran olayı meydana getiren maddi olay ve işlemlerin, vergi hukukunun kabul ettiği deliller kullanılarak gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin vergi yargısı organında kanaatoluşturma faaliyeti ile bununla ilgili sonucun ortaya konulması olarak tanımlanabilir.¹¹

Türk Vergi Hukuku Mevzuatımızda vergi yargılamasını ilgilendiren ispat ve delillerin düzenlendiği düzenlemeler şöyledir:

İYUK. md. 20'ye göre; “Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ile İdare ve Vergi Mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.” İdari yargılama usulünde uyuşmazlık konusunun teknik özelliklerine göre bazı sınırlamalar getirilmiş olsa da re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu kabul edilmiştir. Bu husus vergi yargılaması açısından da geçerli bir ilkedir. Elbette re’sen araştırma ilkesi geçerli olsa da tarafların da iddia ve savunmalarını ispat etmek için başvurduğu delillerini sunması maddi olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında büyük önem arz etmektedir.

İYUK. md. 21’e göresonradan ibraz edilen belgeler başlığı altında “Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir.” hükmüyle birlikte delil niteliği taşıyan belgelerin geç de olsamahkemeye sunulmasının önü açılmıştır.

İYUK. 58. Maddesinde düzenlenen idari davalarda delil tespiti kurumu ile “Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler. Davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitin mahalli, idari veya adli yargı mercilerince

¹¹ŞEKER,Nezih ,“**Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**”, syf. 220

yaptırılmasına da karar verebilir” hükmü getirilmiştir. (Delil tespiti yoluyla tanık dinlenmesi hususu çalışmamızın ilerleyen aşamalarında ayrı bir başlık altında irdelenecektir.)

Bu düzenlemeler yanında kanun koyucu, en büyük görevi İYUK. 31.madde düzenlemesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na yollama yapmak suretiyle bu kanuna vermiş ve sınırlı da olsa yargılamaya ilişkin önemli düzenlemelerin bu kanunda bulunan hükümlerle çözülmesi yoluna gidilmiştir. İlgili maddeyle “Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re’sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanır.” hükmü getirilmiştir. Bu hükümden yola çıkarak, vergi yargılamasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na yollama yapılmak suretiyle kabul edilen ispat vasıtalarının sadece bilirkişi, keşif ve delillerin tespitiyle sınırlı kaldığını görmekteyiz.

Ancak aynı kanun maddesinin 2. fıkrasında “Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanır.” denilmekle spesifik çalışmamızın da önünün büyük ölçüde açıldığını görüyoruz.

Aslında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun amacı Anayasa’nın 73. maddesinde

belirtildiği üzere vergilerin kanuniliğın sağlanması ve vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Ancak İYUK. 31/2yollamasıylaİdari Yargılama Usulü Kanunu’na saklı tutulan haller dışında, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen ispat ve delile ilişkin hükümlerin vergilendirme işlemlerinde olduğu gibi yargılama aşamasında da kabul edildiğini söylemek mümkündür.¹²

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3.maddesinin B başlığında Vergi Hukukunda İspata ilişkin yapılan düzenlemede “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir...” hükmümevcuttur.

Düzenlemede, uyumsuzluğın taraflarına yemin hariç her türlü delille ispat hakkı tanınmış olsa da taraflarca kullanılan ispat vasıtalarının, yani delillerin hükme esas alınması mümkünolmayabilir. Yargılama açısından maddi gerçeğe ulaşmak için kanaatin serbestçe oluşması arandığından, yargıca gerçeğe uygun olanı gösterecek her şey kural olarak delil olabilir. Ancak, bir şeyin delil olması ile bu delilin hükme esas alınması başka şeyleri ifade etmektedir. Bu sebeple,taraflara her şeyin delil olması gibi sınırsız bir keyfiyet tanınmamaktadır.

Bir ispat vasıtasının hükme esas alınabilmesi için belli özellikleri ihtiva etmesi de gerekir. Bunlar kısaca; delilin somut olması (gerçekçi olmak),delilin akla yatkın ve rasyonel olması (mantıklı olmak)¹³, olaya ilişkin sağlam ve güvenilir olması ile elde edilmesinin imkansız olmaması (olayı temsil etmek), kanuna aykırı olmamak (Anayasa md.38/6 ve HMK 189/2’ ye uygun olmak) ve delillerin sadece yargıç tarafından değil

¹²ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **age.** , syf. 200

¹³“Örneğın; yargıç,kanaatını bir falcının kehanetine dayandıramaz.“ KARAKOÇ,Yusuf , **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**syf.36

taraflarca da bilinmesi gerektiği (müşterek olmak) şeklinde açıklanabilir.

2. Türk Vergi Yargılaması Hukukuna Hakim İlkeler

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılamasının özü de ispat olgusuna dayanmaktadır. Uyuşmazlığın çözümü için gerekli olan ispat vasıtalarına nasıl ulaşacağımız hususunda diğer bütün yargı sistemlerinde olduğu gibi vergi yargılama sistemimizde de geçerli olan bazı ilkeler mevcuttur. Aşağıda vergi yargılamasında kabul gören temel ilkeler açıklanmaya çalışılacaktır .

a.Delil Serbestliği İlkesi

“ Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.” (VUK. md.3/B/2) hükmünden hareketle, vergi yargılamasında büyük oranda delil serbestisi ilkesinin kabul edildiği görülmektedir. Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi, vergi idaresi için olduğu kadar yükümlü için de geçerli bir ilkedir. Bu ilke ; vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergisel olayların bütün gerçekliği ile kavranması gerekliliğinin getirdiği bir ilke olarak ta karşımıza çıkmaktadır. ¹⁴

Ancak delil serbestliği ilkesi vergi yargılamasında mutlak bir ilke değildir. Mutlak delil serbestisinin sakıncalarını göz önüne alan kanun koyucu, bazı durumların yalnızca belli belgelerle ispatlanmasını, bazı delillerin de belli nitelikleri taşıması koşullarını aramıştır.¹⁵Örneğin; VUK.227. maddeye göre mükelleflere getirilen bir zorunluluk olan belge düzenine uyulmaması halinde, bu belgeler eksik veya vergi incelemesini önleyecek ölçüde zedeleyecekse, o zaman belge ve kayıtlar yükümlü

¹⁴ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **age.** , syf. 204; ULUATAM,METHİBAY ,**Vergi Hukuku**, syf. 85

¹⁵CANDAN, Turgut “**Vergi Yargısında İspat V**”, syf. 57

lehine delil teşkil etmeyecektir.¹⁶

Bu ilkenin diğer istisnalarını VUK . md. 3/B’de hariç bırakılan yemin delili ve İYUK.md. 20/3’te düzenlenen, idarenin devletin güvenliğine ilişkin konularda elinde bulunan belgeleri gizlilik ilkesi kapsamında Mahkemeye sunmaması oluşturmaktadır. Vergi yargısında tanık delilinin olup olmadığı yahut yargı makamı önünde dinlenip dinlenemeyeceğine ilişkin tartışma ise bu çalışmanın ilerleyen kısmına bırakılmıştır. Vergi yargılamasında delil serbestliği ilkesine getirilen bu istisnalar sebebiyle bu ilkeyi kısıtlanmış delil serbestliği şeklinde nitelendiren görüşlerde ortaya atılmıştır.¹⁷ Delil serbestliği ilkesinin yükümlünün yararına mı¹⁸ yoksa idarenin yararına mı ¹⁹veyahut her ikisinin eşit şartlarda sahip olduğuna ilişkin ²⁰doktrinde farklı görüşler mevcuttur.

b. Re’sen Araştırma İlkesi

Vergi yargılama hukukumuzda kabul edilen bir diğer ilke ise re’sen araştırma ilkesidir. Re’sen araştırma ilkesi; davanın sona ermesine kadar geçen süreçte yargıcın davanın sevk ve idaresi ile birlikte, maddi olayın mevcudiyetinin araştırılması ve delillerin elde edilmesi, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygunluğu hususunda tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın kendiliğinden araştırma yapabilmesidir.²¹

İYUK. 20.maddesinde bu husus;“Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ile İdare

¹⁶ GÜNEŞ, Gülsen, “**Vergi Hukukunda Deliller**”, syf. 487

¹⁷KUMRULU, Ahmet, “**Vergi Yargısında Sorunlar**“, syf. 129

¹⁸ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **age.** , syf. 205

¹⁹KANETİ ,Selim , **Vergi Hukuku**, syf. 53

²⁰CANDAN, Turgut “**Vergi Yargısında İspat III**”, syf. 80

²¹SUNAY,Süheyla Şenlen , “**İdari Yargılama Usulüne Hakim İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**”, syf.12

ve Vergi Mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.” şeklinde düzenlenmekle,metinde geçen her türlü inceleme kavramı içinde araştırmanın da varolduğu kabul edilmektedir. Vergi yargısı, idarenin hukuka uygunluk denetimini gerçekleştiren dolayısıyla kamu düzenine ilişkin bir yargı sistemidir. Busebeple kişisel menfaatlerden öte kamu düzeninin korunması amaçlanmaktadır. Nitekim vergi yargıcı, tarafların talep ve iddialarıyla bağlı kalmayıp, önüne gelen uyuşmazlığa ilişkin her türlü incelemeyi kendiğinden yapabilir ve gerek duyduğu bilgi ve belgeyi taraflardan yada ilgili kurum yada kişilerden isteme hakkına sahiptir.²²

Bu ilkeye ilişkin olarak yargı icthatları incelendiğinde; Danıştay’ın “...bazen taraflarca temin edilen delillerle sağlıklı bir sonuca ulaşılabilmemesinin mümkün olmadığını,bu sebeple yapılacak her türlü incelemenin adaletin tesisi için zorunluluk arz ettiğini ve bu anlamda re’sen araştırma ilkesinin aynı zamanda davacılara da güvence sağladığını...”²³ belirten kararları yanında;dilekçeler teatisi aşamasında sunulmayan belgelerin İYUK. 21.maddesi gereğince sonradan sunulmasının maddi gerçeğe ulaşmak açısından önemini re’sen araştırma ilkesiyle desteklediği de²⁴ görülmektedir.

Bu durum re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargısında, tarafların hiçbir işlevi olmadığını düşündürmemelidir. Elbette uyuşmazlık konusuna ilişkin taraflarca getirilecek bilgi, belge ve diğer deliller öncelikle inceleme konusu yapılacaktır.

Tarafların, kendilerinde bulunan delillerini mahkemeye sunmaksızın sadece hukuki taleplerini ileri sürmesi halinde, uyuşmazlığın kaynağı olan vergiyi doğuran

²²Dnş.7.D. T.27.10.1993,E.1992/322,K.1993/4357 s.k.(Kazancı İctihat Bankası)

²³ Dnş.12.D. T.02.02.2010 , E.2007/5480, K. 2010/ 414 s.k. (Sinerji Mevzuat ve İctihat)

²⁴DVDDGK, T.12.02.1999, E.1998/14, K.1999/87 s.k. (Kazancı İctihat Bankası)

olayın gerçek mahiyetinin, sırf mahkemece tespit edilmesini beklemeleri de doğru değildir.

Vergiye doğuran olayın özünde çoğu zaman ekonomik bir ilişkinin olduğu açıktır.²⁵Bu ilişki çoğu zaman özel hukuk sözleşmelerinden doğmaktadır. Şu halde vergi yükümlüsünün vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edileceği vergi yargılama sürecinde kendi elinde bulunan delillerini (sözleşme örneklerini, ihale tutanaklarını, banka kayıtlarını vs.) içeren belgeler yanında tez çalışmamız olan vergiyi doğuran olaya ilişkin bilgi sahibi olan tanıkların beyanlarının da değerlendirmeye esas alınmasını talep edebileceklerdir. Re'sen araştırma ilkesi, yalnızca vergi yargılamasına özgü bir ilke değildir. Bu ilke vergilendirme işlemleri aşamasında da geçerlidir. Vergi hukukunun kamusal niteliği yani yükümlü ile devlet arasındaki vergi ilişkisinin bir tür kamu hukuku ilişkisi olduğu göz önüne alındığında vergi idaresinin de re'sen araştırma yapabileceği ve yükümlü ile ilgili durumları kendiliğinden nazara alabileceği kabul edilmektedir.

Re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu da, medeni yargılamadan farklı olarak, vergi yargısında davanın bir kez açılması halinde kendiliğinden yürüyüp sonuçlanabilmesidir.

c. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Bu ilke, delil serbestliği ilkesiyle yakın bir ilişkisi olmasına rağmen bu ilkeden farklı bir ilke olup, hüküm aşamasında yargıcın delilleri serbestçe değerlendirmek suretiyle hüküm kurmasını ifade etmektedir. Vergi hukukunda ispat, vergiyi doğuran olayı meydana getiren maddi olay ve işlemlerin, vergi hukukunun kabul ettiği deliller kullanılarak gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin vergi yargısı organında kanaat

²⁵ BİYAN, Özgür , “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, syf. 67

oluşturma faaliyeti ile bununla ilgili sonucun ortaya konulması amacına hizmet ettiğine göre, mevcut delillerin serbestçe değerlendirilmesi, vergi yargılaması açısından büyük önem taşımaktadır.²⁶

d.Ekonomik Yaklaşım İlkesi

VUK. 3.A/2 maddesi gereğince vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği kabul edilmiştir. VUK. 3/B/1 ise vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu noktasında toplanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın bir sonucu olarak idarenin gerçekleştirdiği vergilendirme işleminin temelinde ekonomik bir ilişkinin varolduğundan yukarıda söz etmiştik. Bu ekonomik ilişkinin vergilendirmeye tabi tutulup tutulmayacağı yada hangi kanuna göre vergilendirmeye tabi tutulacağı hususundaki tartışma sonucunda ortaya çıkan ekonomik yaklaşım ilkesi de, vergi yargılaması açısından çok büyük bir önem arz etmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi işlemin yada eylemin gerçek niteliği belirlenirken onun dış görünüşü veya belgeler ve kayıtlar üzerinde gösterilmiş şekli değerlerin değil, gerçek ekonomik venitelik içeriklerin esas alınmasını²⁷ ifade etmektedir. Ancak bu ilke idareye vergilendirme işlemlerini yaparken keyfi bir şekilde yorum yapma yetkisini tanımamalıdır.

e.Yazılılık İlkesi

Vergi yargılama usulünde geçerli olan bir diğer ilke de yazılılık ilkesidir.Yazılı yargılama usulünde, taraflar iddiave savunmalarını yazılı şekilde sunmakta, inceleme de

²⁶SEVİĞ, Veysi “**Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat**”, syf.10

²⁷ÖNCEL, KUMRULU,ÇAĞAN, **age.** , syf. 24; KANETİ,Selim ,**Vergi Hukuku** ,syf, 48; Detaylı bilgi için bkz. AKKAYA, Mustafa , “**Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**”

belgeler üzerinde yapılarak bunlar üzerinden hüküm verilmektedir. İYUK. 1/2 fıkrasında yer alan; "Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır." hükmü ile idari yargıda yazınlık ilkesinin geçerli olduğu kabul edilmiştir. Bunun istisnasını İYUK. 17/1 fıkrasında düzenlenen vergi yargılamasında duruşma yapılmasına izin veren hüküm oluşturmaktadır. Vergi yargısında duruşma talep edilebilmesinin de belli şartları söz konusu olup bunlar kanunla düzenlenmiştir. (İYUK. 17 vd.)

f. Toplu Yargılama İlkesi

Vergi mahkemeleri, yargısal görevlerini kural olarak kurul halinde yerine getirmektedirler. Bunun istisnasını 2576 sayılı Yasa'nın 7/2 maddesi oluşturmaktadır. Bu maddeye göre konusu belli miktarı aşmayan davaların tek hakimle incelenerek karara bağlanacağı düzenlenmiştir. Toplu yargılama ilkesinin önemi kurul halinde verilecek kararlarda tek hakimle verilecek kararlara nazaran daha sağlıklı olacağı ve adaletin daha sağlıklı dağıtılacağı görüşüne dayanmaktadır.²⁸

g. Kıyas Yasağı İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurulamaz. İdare vergilendirme işleminde kıyas yoluna başvurursa vergilerin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkeleri zedelenmiş olur. Bu durum Anayasanın 73. maddesinin de ihlaline sebep olur. Vergi hukukunda kıyas yasağı amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını da oluşturmaktadır.²⁹ Bu sebeple yasada aksi

²⁸ KIZILOĞ, Şükrü, Zuhâl, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", syf. 286

²⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, age. syf. 30;

düzenlenmediği sürece kıyas yoluyla hükümlerin genişletilmesi kabul edilemez.³⁰ Örneğin; GVK.31.maddesinde sakatlık indirimi ücret, serbest meslek erbabı ve basit usulde vergilendirilen mükelleflere tanınmış bir hak olsa da bu indirimin sakat olsa da gerçek usulde vergilendirilen mükellef için uygulanması mümkün değildir.

C.Türk Vergi Hukuku’nda İspat Yüğü

Vergi yargılamasında ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın ya da vergi suçlarında manevi unsurun delillerden faydalanmak suretiyle ortaya çıkarılmasıdır. İspat yükü ise, “yargı makamı önünde bir vakıayı beyan veya bir hak iddiası ile bunlardan kendi lehine bir netice elde etmek isteyen kimsenin bunları ispata mecbur tutulmasına”denir.³¹

VUK. 3/B maddesine göre “ *Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*”VUK.3/B/son fıkrasına göre ise“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” İlgili düzenleme ile aslında vergi yargılamasında ispat yükü açısından genel/özel ayırımına gidilmediği görülmektedir.Bu sebeple ilke olarak, vergilendirmeye ilişkin bir hususu iddia eden taraf bu iddiasını ispatla mükelleftir. Bu genel kuralın istisnası ise kanundaki düzenleme içinden de anlaşıldığı üzere “hayatın olağan akışı” karinesidir.

Hayatın olağan akışı karinesinin ; vergi hukukundaki karşılığına değinilecek olursa, vergilendirmeye ilişkin olguların hayatın normal akışına uygun olarak geliştiği

³⁰GVK. md. 7,8,80,82 ,KVK.md. 45 kıyas yoluna başvurulabilecek hükümlerdendir.

³¹SUNAY,Süheyla Şenlen,“İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler

Karşısında İspat ve Delil Hususları”, syf.28

ve hayatın normal akışına uygun olan iktisadi, ticari ve teknik icapların olayları şekillendirdiği hallerde bunu iddia eden tarafın bu durumu ayrıca ispat etmesine gerek olmamasıdır.Örneğin; tapu kayıtlarında görülen satış bedeli üzerinden tarhiyat işlemi gerçekleştiren vergi idaresinin bu işlemine karşı ,tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığının iddia edilmesinde , ispat yükü yükümlüdür.³²

Danıştay bir ictihatında; *“Kredikartı ve POS cihazı aracılığıyla yapılan işlemlerin tümünün kendisine POS cihazı tahsis edilen ticari, sınai, mesleki kazanç sahipleri ve diğer hizmet işletmelerinin işletme faaliyetinin konusunu oluşturan emtia ve hizmet teslimlerine ait olması; iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşen durum olduğu, bu durumun aksinin iddia olunması halinde ispat külfetinin iddia sahibine ait olduğuna”*³³hükmetmiştir.

Ancak taraflardan biri, vergiyi doğuran olayın hayatın olağan akışına aykırı bir şekilde gerçekleştiğini iddia ediyorsa, iddia eden taraf bu iddiasını ispatla mükelleftir. Aksi halde bu vergi yükünden kurtulamayacaktır. Danıştay’ın *“..Ticari faaliyette bulunacak ekonomik gücü olmayan, kirada oturan ve amelelik yapmak suretiyle yaşamını sürdüren bir kişinin vergi mükellefi olarak ihracatçı şirkete milyarlarca liralık kuru üzüm satması mümkün değildir.”*³⁴ şeklindeki kararı konunun daha iyi açıklanmasına ışık tutmaktadır.

Genel anlamda Türk vergilendirme sistemi beyan esasına dayanmaktadır ve aksi ispat edilinceye kadar mükellef beyanın geçerli olarak kabul edilir. (İlk görünüş karinesi) Ancak ispat yükü hakkında her somut olayın oluş ve biçimine göre ispat yükü idareye yada yükümlüye düşebilmektedir. İşlemlerini yasaya uygun şekilde

³²Dnş.3.D. T.24.09.2003, E. 2001/2306, K. 2003/4438 s.k.

³³DVDDK,T.10.10.2008, E.2008/36,K.2008/603 s.k.,**Danıştay Dergisi**, Sayı.120,syf. 78

³⁴ Dnş.3.D.T.08.06.1995,E.1994/4336,K.1995/1822 s.k.(Kızılot,**Danıştay Kararları**

Cilt.3,syf.561; Bnzr.yönde Dnş.4.D.T.15.03.1983 ,E.1983/7924,K.1983/1239 s.k.

belgelendiren ve iddiasında bu belgeye dayanarak ilk görünüş karinesinden yararlanan yükümlü karşısında vergiyi doğuran olayı ispat yükü idaredeyken; idarenin, hayatın olağan akışı karinesine dayanması sonucu artık ispat yükü, iktisadi, ticari ve teknik gereklere göre olağan olmayan işleminin vergi doğurmadığını ispatlamak zorunda olan yükümlüdür. ³⁵Vergi Usul Kanunundaki bu düzenlemeler sebebiyle ispat açısından tarafsızlık ilkesinin de benimsendiği görülmektedir. ³⁶

Vergiyi doğuran olaya ilişkin ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan durumlar ile olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan durumlar iddia edildiği takdirde bu iddia sahibinin iddiasını ispat etme yükü kendisi üzerinde kalacaktır. Örneğin; Danıştay , borç alan ve borç veren kişiler tarafından faiz alınmadığı beyan edilse dahi, belli tutarı aşan ödünçlerin aralarında yakın akrabalık bağı ya da iş ilişkisi bulunmayan kişiler arasında hiçbir menfaat gözetmeksizin faizsiz olarak verilemeyeceğinden hareketle, piyasa faiz oranı üzerinden gelir elde edilmiş olduğunun kabul edilmesi gerektiği yönünde kararlar vermektedir. ³⁷

O halde taraf faiz almadığını iddia ediyorsa bu iddiasını ispatla mükelleftir ve örneğin borç verdiği kişinin yakın akrabası olduğunu ispat ederek bu vergi yükünden kurtulmayı başarabilir. Yine bir kısım vergi istisna ve muafiyetinden yararlanmak isteyen yükümlü, bu istisna ve muafiyet şartlarını taşıdığını ispat ederek bu istisna ve muafiyetlerden faydalanma hakkına sahip olabilir. Kanunda işaret edilen “ normal ve

³⁵ÖZDİLER, K. Eda, “ **Vergi Hukukunda Karineler**” syf. 33

³⁶UYANIK , Namık K. “**İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?**” syf.95

³⁷Dnş.3.D, T.24.11.1987, E.1986/2072, K.1987/2643 s.k.; Dnş.4.D., T.15.01.1982, E.1980/363, K.1980/1982 s.k.; Dnş.3.D., E.1986/1875, K:1987/812 s.k.; Dnş.4.D., E.1964/3149, K:1966/3964 s.k.; Dnş.7.D., T:15.04.1999, E:1998/3139, K:1999/150 s.k.; DVDDK, T.27.12.2002, E.2002/423, K.2002/626 s.k.

mutad” kavramı ise hayatın olağan akışı içinde gerek kabul görmüş gerekse alışlagelmiş durumları kastetmektedir.Örneğin; Danıştay bir kararında “...davacı şirketçe bakım ve onarım giderleri olarak, katma değer vergisi hariç 18.063.500.000.- liralık faturanın kayıtlara intikal ettirilerek katma değer vergilerinin indirim konusu yapıldığı, oysa bu tutarın şirketin sermayesinin yaklaşık 3 katından, yıllık kira bedelinin 16 katından fazla ve arsa dahil bina bedeline yakın olduğu ve bu tutarda bakım ve onarım gideri yaptırılmasının, ekonomik ve ticari icaplara uymadığı, normal ve mutad olmadığı ve faturaların sahte fatura olduğuna³⁸ hükmetmiştir.

İspat yükü hususunda açıklanması gereken bir diğer husus iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olma özelliğidir. Kişiler, yaşadıkları ekonomik sistemin gereği olarak menfaatlerine uygun hareket ederler. Dolayısıyla bireyler sahip oldukları kaynaklarını nedensiz ve karşılıksız olarak başkalarının istifadesine sunmazlar.³⁹ Bu nedenle doğan iktisadi icaplar (gerekler) vergi hukukunda ispat açısından önem arz etmekte ve yargı kararlarına dayanak oluşturabilmektedir. Danıştay’ın yerleşik görüşüne göre “...Aralarında akrabalık bağı veya sıkı iş ilişkileri bulunmadığı anlaşılan kimselerin önemli miktardaki meblağları faiz almaksızın ödünç vermenin günün iktisadi hal ve şartlarına aykırı...”görmektedir.⁴⁰

Ticari icaplardan (gereklerden) kasıt, ticari örf ve adetlerdir.⁴¹ Ticari hayatın özü kar elde etmektir. Mükellefin kar elde etme kastı olmaksızın ticari faaliyette bulunduğu kabul edilemez. Örneğin. “.. Bakanlık tarafından belirlenen etiket fiyatından daha düşük bir fiyata yani zararına satış yapılmasının ticari icaplara uymadığı...”⁴² açık

³⁸Dnş 7. D.,T.13.11.2003 E:2000/9735, K:2003/4736 s.k.(www.danistay .gov.tr)

³⁹CANDAN, Turgut “**Vergi Yargısında İspat VIII**”, syf. 68,

⁴⁰Dnş 4.D.,T.15.04.1969 E:1969/582-1669 s.k.(Danıştay Dergisi Sayı.3 syf.195)

⁴¹ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **age.** , syf. 202

⁴²Dnş 4.D.,T.29.11.1971 E:1971/3866-7763 s.k.(Danıştay Dergisi Sayı.6 syf.209) ;

olup ispat yükü bu iddiasını ispat edecek olan mükellefe düşecektir.

Teknik icaplar ise herhangi bir imalat faaliyetinde bulunması gereken unsurlar ve mamuldeki özellikleri ifade etmektedir. Vergi hukukunda teknik icaplara ilişkin verilen en bilinen örnek randıman ve fire oranları hakkında meslek odaları yada yetkili makamlarca kamuoyuna ilan edilen oranlardır. Genel kabul gören bu oranların kendi işletmesinde farklı olduğunu iddia eden mükellef, bu iddiasını ispat etmek durumunda kalacaktır. Vergi idaresi de teknik olarak ilan edilen fire oranının standardın altında kaldığını iddia ediyorsa o da bu iddiasını ispatla mükellef olacaktır.

D. Türk Vergi Hukuku’nda İspat ve Delil Kavramının Tarihsel Gelişimi

213 sayılı Vergi Usul Kanunumuz 1961 yılında yürürlüğe girmiş olsa da (ikmalen tarih 29. madde, re’sen tarih 30.madde ve vergi incelemesinde maksat başlıklı 134 .madde gibi maddeler bir yana bırakıldığında) 1980 yılında yapılan değişikliğe kadar Vergi hukukunda ispat ve delil hususuna ilişkin açık bir düzenlememiz yoktu. Bu eksiklik genel hukuk kavramları ve vergi hukukunun teknik gerekleri işaret edilmek üzere Danıştay tarafından çözülmeye çalışılıyordu.

Vergi sistemimizin esas itibariyle beyan üzerine kurulu olduğuna yukarıda değinmiştik.Beyan usulünde mükellef kazancını hesaplayarak belirlediği matrah üzerinden hesaplayarak vergi dairesine bildirir ve ödeyeceği miktar bu şekilde belirlenmiş olur. Ancak mükellefin matrahını doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde vergi dairesine bildirmemesi ya da hiç bildirmemesi halinde vergi idaresi kendiliğinden inceleme yapmak suretiyle mükellefin ödeyeceği vergiyi hesaplamaktadır. Ancak bu hesaplama işleminin dayanakları tam olarak açıklanmamış olması sebebiyle adaletin tesisi de zorlaşıyordu.

1.2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönem

2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden önceki Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenen ikmalen tarhiyat ve 30.maddesinde düzenlenen re'sen tarhiyata ilişkin hükümler, VUK.134.ve 227. maddeleri ile birlikte değerlendirildiğinde, eski uygulamada maddi delil sisteminin geçerli olduğu sonucuna varılmaktadır. Ancak, kanuna bir bütün olarak baktığımızda adı geçen maddi delil kavramının ne olduğunun tam olarak açıklanmadığı görülmektedir. Maddi delil kavramı genel olarak şahsi ve gayri maddi delillere karşıt bir kavram olarak kullanılmıştır ve bu haliyle vergiyi doğuran olayı tam olarak açıklamaktan yoksun bir kavramdır. Bu eksiklik ilgili değişiklik yapıncaya kadar Danıştay içtihatlarıyla tamamlanmaya çalışılmıştır. Danıştay bazı kararlarında, “...*maddi delilin, iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan ve hukuk nizamında aksi ispat edilmedikçe doğruluğu kabul edilen mevcut belgeler olduğunu...*”⁴³ belirtmiştir.

Uygulamada yargı organlarının içtihatları ile yükümlülerin defter, kayıt ve belgelerinin maddi delil sayılması yanında, bizzat kendilerinin veya ikili ilişkide bulundukları kişilerin ifadelerini içeren tutanaklar da maddi delil olarak kabul edildiği durumlar olsa da çoğu zaman maddi delil sisteminin kabul edilmiş olması sebebiyle mükellefler, vergi idaresine ve yargı organlarına karşı vergisel durumlarını kanunda sayılı belgelerle ispatlamak zorundaydılar. Danıştay'ın maddi delil konusunda zaman içinde vermiş olduğu kararlarda bir birlik sağlanamadığı ve bu dönemde eski katı tutumunu giderek yumuşatıp geliştirdiği ve biçimsel delillerin yanı sıra özellikle tanık ifadelerini delil kabul ederek takdiri delil sistemine yaklaştığı görülmektedir.⁴⁴

⁴³Dnş. 4.D., E. 1971/908, K.1971/2089 s.k.

⁴⁴ KARAKOÇ, Yusuf, “**Vergi Yargılamasında Tanık Beyanının Delil Olması**”, Prof. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, syf:475

2.2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönem

30.12.1980 tarihli 2365 Sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun'a birçok yenilik getirilmekle birlikte vergi yargılaması anlamında çok önemli bir eksiklik olan ispat kavramı ayrı bir başlık altında düzenlenmiştir. İlgili değişiklikte birlikte; Vergi Usul Kanunu'nun 3.maddesinin başlığı "Vergi Kanunu Tabiri" iken, "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" şeklinde değiştirilmiş ve kanunun 3.maddesi B bendine de ispat ile ilgili bir hüküm eklenmiştir.

B bendi ispat başlığını taşımakta olup hüküm şu şekildedir:

"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muameleleringerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

(B) bendi ile birlikte vergi yargılama hukukumuzda, vergiye tabi olayların tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kurallar getirilmiştir. Öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini geçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü ispat araçlarının serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmıştır.⁴⁵ Bu hükümle gerek vergilendirme işlemlerinde gerekse vergi uyuşmazlıklarının çözümünde

⁴⁵143 Nolu Maliye Bakanlığı Genel Tebliği;ÖNCEL,KUMRULU, ÇAĞAN, **age.**,

olayların gösterildiği biçimiyle değil de gerçek mahiyetine göre işlem yapılması istenilmektedir.

2365 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte 213 sayılı Kanun'un 29.ve 30. maddesinde de değişiklikler yapılmış ve hem 29.madde hem de 30. maddede geçen maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak ibaresi çıkartılmış yerine “defter, kayıt ve belgelereveya kanuni ölçülere dayanılarak” ibaresi ikame edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesinde yer alan "vergi incelemesinden maksat defter, hesap ve kayıtlara dayanarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” hükmü, "vergi incelemelerinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde değiştirilmek suretiyle biçimsel delil anlayışından vazgeçildiği delil serbestliği ilkesinin büyük oranda geçerli olduğunu görmekteyiz.

Üstelik ilgili değişiklik içerisinde tanık beyanının bir delil olarak -belli şartları taşıması zorunluluğu olsa da-belirtilmiş olmasıyla birlikte vergi yargılama hukukumuz açısından bu delilin varlığı tartışmasız hale gelmiştir.

E.Türk Vergi Hukuku'nda GeçerliOlan Delil Türleri

1.Vergi İdaresi Nezdinde Oluşan Deliller

Türk vergi sisteminde re'sen araştırma ilkesi,vergi uyumsuzluklarının çözümü aşamasında olduğu gibi vergilendirme işlemleri aşamasında da geçerlidir. Türk vergi sistemi genel olarak beyana dayalı tarh sistemine dayanmaktadır. Ancak beyana dayanılarak tarh işlemi yapılıyor oluşu, vergi idarsinin mükellefin bildirdiği tüm beyanların geçerli ve doğru olduğu yönünde yorumladığı anlamına da gelmemektedir. Mükelleflerin matrahlarının bir kısmını ya da tamamını gizleyerek vergiden kaçınmaya

yönelik işlemlerinin vergi idaresince tespit edilerek ikmalen ya da re'sen tarh işlemi yapma yetkisi vardır. Bu sebeple vergi idaresi de alacağını zamanında ve eksiksiz tahsil etmek için çeşitli yetkilerle donatılmıştır. Ancak vergi idaresinin alacağını tespit edebilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olay hakkında araştırma ve inceleme yapması gerekmektedir. Bu inceleme ve araştırma sonucunda tutulan tutanaklar da vergi yargılamasında idare tarafından delil olarak kullanılabilir. Vergi idaresinin düzenleyeceği ve vergi uyuşmazlıklarında delil olarak kullanılan tutanakların oluşacağı ortam ve şartlar Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmektedir. İdarenin sağladığı bu bilgiler, mükelleflerin daha dikkatli davranmalarını sağlayarak beyana dayanan tarhın sıhhatini artırdığı gibi, ikmalen veya re'sen tarha da imkan sağlamaktadır.⁴⁶Bununla beraber, bu delillerin vergi yargılamasında kabul edilip, değerlendirilebilmeleri için, vergi usul hukuku ve vergi yargılaması hukukuna aykırı yollardan elde edilmemiş olması gerekmektedir.⁴⁷ Vergi Usul Kanunu uyarınca sayılan vergi idaresinin uygulayacağı denetim yöntemleri;yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamadır.

a.Vergi İnceleme Tutanakları

Vergi incelemesi, vergi idaresinin alacağını sağlıklı bir şekilde tesbit edip, tahsil edebilmek için mükellef ile ilgili yaptığı ayrıntılı bir araştırmadır.⁴⁸Vergi incelemesinde sadece defter ve belgeler incelenmekle kalmayıp, tanık beyanı, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller, işletmeye dahil iktisadi değerlerin fiili envanterleri ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurlarda incelenebilir. Vergi incelemesinin amacı, mükellefin beyanının defter, belge, kayıt ve diğer maddi olgulara göre doğru olup olmadığını ortaya koymaktır.

⁴⁶KARAKOÇ, Yusuf, “**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**”, syf. 224

⁴⁷ TEZEL, Adnan, “ **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**”syf. 261

⁴⁸ SEVİĞ, Veysi, “**Vergi İncelemesi**”, syf. 91-99

Vergi incelemesi, VUK. 134 ila 141. maddeler arasında düzenlenmiş olup, bu şekilde düzenlenen raporlar bir idari işlem niteliği taşıdığından bunlar aleyhinedava açma imkanı da vardır.⁴⁹Danıştay kararlarında inceleme tutanağının geçerli olabilmesi için bazı şartlar arandığı görülmektedir.Bunlara örnek vermek gerekirse;mükellefin yada yetkili kişinin imzasını taşıması⁵⁰,ihtirazi kayıt konulmamış olmalısı⁵¹, mükellefin yada temsilcisinin bulunmaması yada imzadan imtina etmesi halinde bu hususun yoklama fişine şerh düşülerek yetkililerce imzalanması ⁵² şeklinde çoğaltılabilmekte olup, vergi inceleme raporlarının aksinin ispat edilebilmesi mümkündür. Bununla birlikte vergi incelemesinde alıcıların ifadesine başvurulabilmesi de mümkündür. (VUK.md.148)

b. Arama Tutanakları

Arama,yapılan incelemeler sırasında yada ihbar üzerine, mükellefin vergi kaçırdığını gösteren delillerin bulunması halinde, mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen kişilerin evlerinde, işyerlerinde yada üzerlerinde araştırma yapılması işlemine denir. Arama Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesine rağmen esas olarak ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından biri olup, aramanın yapılabilmesi için, inceleme elemanının talebi ve sulh hakiminin belirlenen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi zorunludur. Arama tutanakları, tutanakta yer alan hususlara delil teşkil etse de vergi yargılamasında delil olarak kabul edilenler, arama tutanaklarına nazaran, arama sırasında ele geçen özel notlar, defter, belge, mektuplar ve yazışmalardır.Bu

⁴⁹ BİYAN, Özgür, ”**Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**” syf. 235

⁵⁰Dnş.3.D.T.16.03.1988, E.1987/1164, K. 1988/853 s.k.(CANDAN ,Turgut , “**Vergi Yargısında İspat V.**” syf.56)

⁵¹Dnş.3.D.T.04.11.1987, E. 1986/2264 , K. 1987/2468 s.k. (KIZILOT , **Kararlar C.3**, syf. 559)

⁵²Dnş.3.D.T.28.01.1988, E.1987/217, K. 1988/264 s.k.(CANDAN ,Turgut , “**VergiYargısında İspat V.**syf.57)

sebeple arama tutanakları daha çok delil olabilecek şeylerin tespitine yönelik olduğundan bunları dolaylı delil olarak nitelendirmek mümkündür.⁵³

c.Yoklama Fişleri

Yoklama fişleri ile ilgili düzenlemeler VUK. 127 ila 133.maddeleri arasında düzenlenmiş olup, amacı mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları,kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir.Vergi Usul Kanunu 127.maddesinde yoklama kapsamında vergi idaresine verilen yetkiler özetle; günlük hasılatı tespit etmek, tutulması zorunlu olan defterler hakkında denetim yapmak, faturasız mal bulunup bulunmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna işaret eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak (çift defter tutulması gibi),taşınan malları saymak, tartmak ve ölçmek suretiyle tespit etmek şeklinde örneklendirilebilir. Yoklama sonuçları bir tutanağa bağlanır. Bu tutanakların vergi yargılamasında delil olarak değerlendirilebilmesi için kanunda belirlenen usullere uygun bir şekilde düzenlenmiş olması gereklidir.⁵⁴ Yoklama fişleri tutanak niteliğinde olup kendisi maddi değil değildir, ancak tutanakta düzenlenen tespitler maddi delil olabilmektedir. Bu sebeple yargılama aşamasında aksi ispat edilerek, itibar edilecek belge özelliği ortadan kaldırılabilir.⁵⁵

d. Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi Usul Kanunu 148.maddesi bir vergi incelemesine ilişkin olarak vergi idaresine, mükellef, mükellef ile ilişkide bulunan 3.kişiler, kamu idare ve müesseselerinden bilgi alma yetkisi tanımakla birlikte, bu kişilere de bilgi verme

⁵³KARAKOÇ, Yusuf, “**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**”, syf. 239

⁵⁴CANDAN, Turgut,”**Vergi Yargısında İspat V**” , syf. 56.

⁵⁵Dnş. 4.D. T. 29.03.1985, E. 1984/717, K. 1985/527 s.k.(KIZILOĞLU,**Kararlar**, syf. 1368)

zorunluluğu getirmiştir. Bilgi toplama özellikle 3. kişilere yöneldiğinde aslında ortaya çıkan durum tanık beyanıdır. Elbette hem VUK.148. maddesi hem de VUK.3.maddesinden hareketle bu kişilerin herhangi bir 3.kişi olmadıkları yani mükellefle vergiyi doğuran olaya ilişkin taraf olmaları da aranmaktadır. (Bu husus çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıca açıklanacaktır.)

Öte yandan kanun, kamu idare ve müesseselerine de bu ödevi vermiş olup, bazı kamu hizmeti ifa eden kurumlara ise devamlı olarak bilgi verme mecburiyeti getirilmiş, 148.maddede sayılanlarla birlikte bu ödevleri yerine getirmeyen kişiler hakkında da cezai işlem yapılacağına ilişkin düzenlemeler de getirmiştir. Bilgi toplama tutanağı olarak hazırlanan bu tutanaklar, ifadesine başvurulmuş kişiler tarafından imzalanmalıdır. Uygulamada bazen beyanına başvurulmuş kişilerin bu tutanakları çeşitli sebeplerle imza etmekten kaçındıkları görülmektedir. Sebepsiz yere imzadan imtina edilmesi halinde VUK. Mükerrer 355.maddesine göre cezai müeyyide uygulanacağı açık olup, ifade tutanağına geçirilen bilgilerin ifadesiyle uyumlu olmadığını düşünen ifade sahibi bu tutanağı imza etmekten imtina edebilir. Ancak bu hususa ilişkin ya tutanağa şerh düşülmeli ya da kendi beyanını tutanağa şerh olarak yazmalıdır. İlgili durum vergi idaresince kabul edilmediği takdirde kişinin imzadan imtina etme hakkı söz konusudur.⁵⁶

e.Takdir Komisyonu Kararları

Takdir komisyonu kararları, vergiye tabi gelir veya kıymetin, özel teknik bilgi ve uzmanlığa dayanılarak takdir ve tahmininden ibaret teknik bir düşünce, teknik bir tespit ve takdiri bir delildir. ⁵⁷Takdir komisyonları, vergi idaresi kesiminin üç, yükümlü

⁵⁶ESEN, Ahmet, “**Vergi İnceleme Sırasında Bilgi İsteme ve Verilen Bilgilerin Hukuki Değeri**” syf. 4-5

⁵⁷ÖNCEL,KUMRULU,ÇAĞAN,age. ,syf. 103

kesiminin ise iki temsilcisinin bulunduğu bir kuruluş olup, verdiği kararların vergi idaresi tarafından değiştirilme yetkisi yoktur. Takdir komisyonu kararları idarenin bir iç işlemi niteliğinde olmadığı gibi verdikleri kararlarda yargı kararı olmadığından kesin hüküm niteliği de taşımamaktadırlar. Takdir komisyonu ilgililerden açıklama ve bilgi isteme yetkisine haiz olup, matrah tespit edilebilmesi için somut verilere dayanması gereklidir.

f.Uzlaşma Tutanakları

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözümlerinden biri olan uzlaşma halinde uzlaşma sonucu hazırlanan tutanak, mükellef ve vergi idaresince imzalanır. Uzlaşma tutanaklarının idari bir işlem olmadığı, taraflar arasında imza edilen bir sözleşme niteliğinde olduğu Danıştay tarafından kabul edilmiştir.⁵⁸ Tarafların uzlaşması halinde imza edilen uzlaşma tutanakları tarafları bağladığı halde, tarafların uzlaşmaması halinde bağlayıcılığı da kalmamaktadır.

g.Diğer Belge ve Tutanaklar

Vergi idaresi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin gerçek mahiyetin tespit edilebilmesi için resmi kurum ve kuruluşlardan da bilgi ve belge temin edebilir ve bu bilgi ve belgeye dayanarak tarh işlemini gerçekleştirebilir. Resmi kurum ve kuruluşların tuttukları bu kayıtların birçoğunun aksi ispat edilinceye kadar geçerli sayılması, söz konusu belge ve bilgilerin delil olarak değerini artıran bir husustur. Bununla beraber meslek kuruluşlarından talep edilecek bilgi ve belgeler de teknik bir uzmanlığa yönelik olduğundan delil niteliği taşımaktadır. Vergilendirme işlemi aşamasında vergi idaresince temin edilen bu delillerin vergi yargılama aşamasında da temin edilebilmesi

⁵⁸DİBK, T. 02.07.1985, E. 1985/5, K. 1985/4 s.k.

mümkündür. Keza İYUK.20.maddesine göre (re'sen araştırma ilkesine göre) mahkemeler de lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.

2. MükellefNezdinde Oluşan Deliller

a. Bildirimler ve Beyannameler

Vergi Usul Kanunu'nda ticaret veya serbest meslek faaaliyetine başlayan kişilerin, işe başladıklarını vergi dairesine bildirmeleri zorunlu olup (VUK.md.153), işe başladığını süresinde vergi dairesine bildiren mükellefin bunu ispat etmesine gerek olmadığı halde vergi idaresi bunun aksini iddia ediyorsa ispat yükü vergi idaresine düşmektedir. Aynı husus işyerinin kapatılması ile ilgili bildirimde bulunulması halinde de geçerlidir. Ancak mesleki faaliyeti dolayısı ile meslek teşekkülleri ya da meslek odalarına kayıtlı olanların ticari faaliyete başlamış sayıldıkları kesin bir karine olarak kabul edildiğinden aksini iddia edemeyecekleri görüşü⁵⁹ hakimse de görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyete başlamadıklarını iddia edenler de olabilir. (VUK.md. 155 son fıkrası)

Vergi sistemimiz genel anlamda beyan esasına dayalıdır. Mükellefler tarhiyata dayanak matrahlarını kendileri hesaplayarak vergi dairesine bildirdiklerinden, bu beyannamelerin aksini iddia etmeleri kural olarak mümkün değildir. Çünkü mükellef vergi idaresine verdiği beyanname ile ödeyeceği miktarı baştan kabul etmektedir. Mükellef açısından beyannamelerin aksi ancak ihtirazi kayıt ve maddi hata sebeplerine dayanılarak iddia edilebilir. Vergi idaresi açısından ise beyannamelerin aksinin iddia edilmesi mümkündür. Bu halde vergi idaresi yetkili olduğu inceleme ve araştırma imkanlarını kullanmak suretiyle ikmalen vergi tarhiyatına gidebilir. Açıklanan sebeplerle beyannamelerin, genellikle mükellef aleyhine delil oluşturabileceği, daha

⁵⁹TEZEL, “ Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi “syf. 258

doğru bir ifade ile lehine delil olma özelliği bulunmadığını söylemek mümkündür.⁶⁰

b.Ticari Defter ve Kayıtlar ve Belgeler

Defter tutma yükümlülüğü mevzuatımızda hem 6102 Sayılı Ticaret Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ticari defterlerin doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde tutulması matrahın tespiti açısından büyük önem arz etmektedir. Aynı zamanda bu defterler mükellefle ilişkide bulunan diğer mükellefler açısından da delil niteliği taşımaktadır. Kanuni olarak tutulması gereken defterlerin tamamının veya bir kısmının tutulmamış veya ibraz edilmemiş olması ya da vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması halinde vergi idaresince matrahın re'sen takdir edilmesi yoluna gidilecektir. Yasa koyucu, bu hususları maddi delilin mevcut olmadığına ilişkin birer karine olarak görmektedir.⁶¹

Usulüne uygun bir şekilde tutulmuş defterler vergi yargılaması açısından maddi bir delil olarak kabul edilmekte, mükellef defter ve belgelerinin doğruluğu hususunda ilk görünüş karinesinden yararlanabilmektedir.⁶² Vergi idaresi aksini iddia ediyorsa ispat yükü bu halde vergi idaresine geçmektedir. Uygulamada bazen mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla çift defter tuttıkları görülmektedir. Çift defter kapsamına giren tüm belge, ajanda ve kayıtlar da maddi delil kapsamında olup mükellef aleyhine delil teşkil edebilir.

Vergi Usul Kanun hükümlerine göre, vergilendirme işlemine dayanak olayın gerçekleşmesinden başlayarak, vergi alacağının ortadan kalkmasına kadar geçen tüm

⁶⁰KARAKOÇ, “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi”, syf. 125

⁶¹KARAKOÇ, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması ”syf.1; detaylı bilgi için bkz. ÖZDİLER,K.Eda, “Vergi Hukukunda Karineler” syf. 114-120

⁶²CANDAN, Turgut, “ Vergi Yargısında İspat V” , syf. 58.

safhaların belgeye bağlanması ve vergiye ilişkin olay ve durumların belgeyle ispatlanması genel kuraldır. Bunun aksini örf ve adete göre belgeye bağlanmayan bazı giderler oluştursa da bunların dahi gerçeğe uygun şekilde kayda geçirilmesi ve miktarlarının işin niteliği ve büyüklüğüne uygun olması gereklidir.

Belge düzenine uygun bir şekilde hareket eden mükellef bu sayede vergi idaresine karşı da güvence altında tutulmaktadır. Çünkü belge düzenine uygun bulunan işlemin aksi ispatlanmadığı sürece ilk görünüş karinesine göre doğru olduğu kabul edilmektedir. Belge düzeninin iktisadi, ticari ve teknik icaplara yada olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığı iddia edildiği takdirde ispat külfeti vergi idaresine düşmektedir.⁶³

Türk Vergi Sisteminde belge düzeni içinde kabul edilen belgeler ; faturalar, sevk irsaliyeleri, irsaliyeli faturalar; fatura yerine geçen belge olarak perakende satış belgeleri, gider pusulaları, müstahsil makbuzları; serbest meslek makbuzları, ücret bordroları ve bordro yerine geçen belgeler, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, adisyon, reçeteler, muhabere evrakları, kıymetli evraklar olarak örneklendirilebilir.

c. Özel Hukuk İlişkisine Dayalı Sözleşmeler

Vergiye doğuran olay genellikle bir özel hukuk ilişkisine dayandığı için, vergiyi doğuran olayın tarafları kendi aralarında bu ilişkiyi yazılı bir belgeye bağlamagereği duyabilmektedirler. Özel hukuk ilişkisine dayalı olarak yapılan bu sözleşmelerin VUK.8. maddesi gereğince mükellef lehine delil değeri yoktur. Ancak denetim açısından önemli olması yanında, vergi yargısında delil olarak kullanılabilmesi de

⁶³Dnş.3.D.T. 24.09.1986,E.1986/364,K.1986/1749 s.k.(CANDAN,“ **Vergi Yargısında İspat VII**, syf. 44)

mümkündür. Örneğin; bir ticari alım satım ilişkisine dayalı olarak düzenlenen bir sözleşme, kambiyo senetleri, noter belgesi, makbuz, kira sözleşmesi, vekaletname, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, banka ödemelerini gösteren dekontlar, çek ödemelerine ilişkin makbuzlar gibi belgeler vergiyi doğuran olayın ispatlanması açısından çoğu zaman vergi yargılamasında delil değeri taşımakta ve sıkça kullanılmaktadırlar.

d. Elektronik Ortamda Yapılan İşlemler

Faturaların nizamı hususunda Vergi Usul Kanunu 231.maddesinin 2.fıkrasına bakıldığında faturaların mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulmasına ilişkin kuraldan hareketle faturaların kağıt üzerine ve ıslak imza gerektiren bir belge olması gerektiği düşünülse de 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte elektronik imza ile düzenlenen faturalar da geçerli hale gelmiştir.

Gelişen teknoloji ile birlikte dijital ortama taşınan bu belgelerin de fatura ile aynı hukuki sonucu doğurduğunu söylemek mümkündür. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'na bu ekleme yapılmamış olsa da EİK.md. 5 uyarınca elektronik fatura usulüne uygun bir şekilde düzenlendiği takdirde, yargı aşamasında da geçerli bir delil olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Aynı husus e- defter ve e-kayıt mekanizmaları içinde geçerli olup 361 Sıra Nolu Vergi Usul Tebliği'ne göre usulüne uygun bir şekilde düzenlenmiş e-defter ve e-kayıtlar da fiziki ortamda tutulan defter ve belgelerle eşdeğer bir şekilde ilk görünüş karinesinden yararlanacaktır.⁶⁴

3.Yargı Nezinde Oluşan Deliller

a. Keşif

⁶⁴BİYAN, Özgür, *age*.syf. 230-231

İYUK.31.maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollaması sebebiyle keşif; vergi yargılaması hukuku açısından kabul edilen bir delil türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Keşif; yargıcın uyuşmazlık konusu şey veya yer ile doğrudan temasa geçerek duyulara ve gözlemine dayalı elde ettiği bir delil şeklindedir.⁶⁵

Vergi davalarında keşif çok sık görülen bir uygulama olmasa da yangın, kaza, doğal afetler ve değeri düşen mallarla ilgili olarak vergi yargıçlarının keşif yapılmasına karar verdikleri görülmektedir.

Vergi yargısında keşif, tarafların talebi üzerine yapılabileceği gibi mahkemece re'sen de yapılmasına karar verilebilir. Keşif ancak bizzat davaya bakan yargıç tarafından yapılması gereken bir işlemdir. Ancak keşif yapılacak taşınmaz davaya bakan mahkemenin yargı çevresi dışında ise, mahkeme ancak keşfin o yargı çevresinde bulunan mahkemeye istinabe yoluyla yaptırabilir. Keşif takdiri bir delil olmasına rağmen, mahallinde bizzat vergi yargıcının tarafından yapıldığı ve vergiyi doğuran olayın gerçekliği hakkında fikir edinilmesi açısından önemli bir delildir.

b. Bilirkişi İncelemesi

Bilirkişi incelemesi, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konularda davanın tarafsız olmayan uzman kişilerce yapılan bir işlem olup, vergi yargıcına yardım etmesi amaçlıdır. Keşifte olduğu gibi İYUK.31.maddesi yollaması ile Hukuk Usulü Muhakemesi Kanunu hükümlerince yapılacak olan bilirkişi incelemesi her durum ve olay için talep edilemez. Uygulamada bilirkişi incelemesi gerektiren haller; maliyet ve satış bedellerinin belirlenmesi, üretim yöntemlerinin belirlenmesi, randıman ve fire oranlarının belirlenmesi, belge üzerindeki yazı ve imzanın kime ait olduğunun tespiti, ticari kıymetlerin değerinin belirlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi yargılamasında da bilirkişi raporlarına itiraz yolu açıktır. Vergi yargıcının

⁶⁵KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, syf. 216

gerekli gördüğü takdirde ek rapor alınmasına ya da yeni bir bilirkişi incelemesi yapılmasına da karar verebilir. Hatta yargıç bilirkişi raporunun sonuç kısmını yeterli görmediği halde raporda açıklanan özel ve teknik açıklamaların yeterli olduğu kanaatine varırsa, tekrar bilirkişi incelemesi yaptırmaksızın hüküm kurabilir. Açıklanan sebeplerle bilirkişi raporları nihai hüküm olmadığından hakimi bağlamadığı gibi uygulamada sıkça başvurulmuş bir delil türüolduğunu söylemek mümkündür.

c. Kesin Hüküm

Vergi Mahkemeleri tarafından verilen hükümlerin kesinleşmesi iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki temyiz ve itiraz yoluna gidilmemesi, diğeri ise kanuni yolların tüketilmesidir. Kesin hüküm konusunda doktrinde en çok tartışılan husus vergi yargısı ve vergi ceza yargısı kararlarının birbirlerini etkileyip etkilemeyeceği konusundadır. VUK. 367. maddesine göre; her iki yargı kararının da birbirini bağlamayacağı hüküm altına alınmış olsa da ; vergiyi doğuran olaya ilişkin iki farklı tespitin yapılmaması dahukuki birliğin sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir. Örneğin vergi kaçakçılığından kaynaklı; vergi ziyai cezası işlemine karşı açılan dava ile birlikte vergi ceza davası da açılmış ise vergi mahkemesinin, vergi ceza mahkemesinin kararını beklemesi en uygunudur. Doktrinde vergi mahkemesince iptal edilen vergi ziyai işlemine karşılık, aynı olaya ilişkin ceza mahkemesi tarafından mahkumiyet kararı verilmesi halinde, bu yeni durumun yargılamanın yenilenmesi sebebi olacağı görüşü ⁶⁶ileri sürülmektedir.

4. Hem Vergi İdaresi Hem Yargı Nezdinde Oluşan Deliller

a. İkrar

⁶⁶AKKAYA, Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme” syf. 95

İkrar; aleyhine olduğu halde bir maddi olayın veya hukuki durumun tarafı olan kişi tarafından doğrulanması, kabul edilmesi anlamına gelmektedir. Bir bakımadavanın kabulüne benzese de davanın kabulüneticeye ilişkin bir kabul olmakla birlikte uyumsuzluğu sona erdirdiği halde, ikrar da kabul edilen husus maddi bir olaydır.⁶⁷ Bu sebeple ikrar, sadece karşı tarafı ispat yükünden kurtaran bir delil türüdür. İkrar vergi yargısı anlamında geçerli bir delil olduğu gibi vergilendirme aşamasında da geçerli olan bir delil türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Keza yükümlü, vergi incelemesi sırasında, idare tarafından öne sürülen iddiaları kabul ettiğini beyan ettiği takdirde ikrar gerçekleşmiş olur. İkrar medeni yargılama usulünde kesin delil olduğu halde, vergi yargısında takdiri bir delildir. Vergi yargısında ikrarın geçerli sayılabilmesi için, net ve açık bir şekilde yapılmış olması⁶⁸, herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespit edilmiş olması⁶⁹; hile tehdit ve baskı altında yapılmamış olması, ticari icaplara uygun olması⁷⁰ve ikrarın, ikrarda bulunan kişi tarafından bilinebilecek bir hususa ilişkin olmasıgibi şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

İkrar, mükellef tarafından vergi dairesine yazılı beyan verilmek suretiyle yapılabileceği gibi (genellikle pişmanlık hükümlerinden faydalanmak istenildiğinde), bir vergi incelemesi sırasında bilgi toplama işlemi esnasında da yapılmış olabilir. Bundan başka ikrar, herhangi bir mahkeme huzurunda yeminli tanıklık yaparken ya da resmi kuruluşlar huzurunda ifade verirken de yapılmış olabilir . Bu şekilde yapılmış ikrarların tamamı vergi mahkemesinde delil olarak geçerlidir.

⁶⁷KURU ,ARSLAN,YILMAZ ,**age.** syf.382

⁶⁸Dnş.3.D.T.30.06.1986, E. 1986/2287,K.1986/1629 s.k.(CANDAN , **Ispat III**, syf. 53)

⁶⁹Dnş.3.D.T.08.06.1988, E. 1987/1924,K.1988/1647 s.k.(CANDAN , **Ispat III**, syf. 53)

⁷⁰ Dnş. 4.D. T. 05.06.1985, E.1984/2765, K.1985/1657 s.k. (İSPİR, YAĞMURLU,

ÖZBALCI, **Danıştay Kararları**, syf.5)

b.Tanık Beyanı

Yazılılık ilkesinin geçerli olduğu vergi yargısında belki de en çok tartışılan konu tanık delilidir. Vergi incelemesi aşamasında geçerli olduğu hususunda herhangi bir tartışma kalmayan tanık beyanının delili, duruşmaların istisna olduğu vergi yargısında ciddi tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Tez çalışmamızın temel konusunun vergi yargısında tanık beyanı olması sebebiyle çalışmamızın bundan sonraki aşamasında vergi yargısında tüm yönleriyle tanık beyanı açıklanmaya çalışılacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA TANIK BEYANI

I.Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanı Kavramı ve Özellikleri

A.Tanık ve Tanık Beyanı Kavramları

Tanık, Mecelle'deki terim karşılığı ile “şahid” ve 1086 Sayılı Eski Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunumuzdaki tabiri ile “şahid “(bazı kaynaklarda şahit) terimleri sözlük anlamıyla aynı şeyi ifade etmektedir. Hatta güncel terimiyle tanıklık eski tabiriyle şهادet kelimesine tekabül etmektedir. Şهادet kelimesi hazır olmak anlamına gelen şehide kelimesinden türetilmiş olup sözlük anlamı olarak kesin haber vermek manasındadır.

Bu meyanda Eski Hukukta tanıklık/şahitlik ,bir kişinin diğer bir kişide bulunan hakkını ispatlaması amacıyla hakim huzurunda ve tarafların yüzüne karşı olmak kaydıyla haber vermesi anlamına gelmektedir.⁷¹

Özetle, uyumsuzluğa ilişkin bilgisini nakleden, ileten,anlatan yada haber veren şeklinde ifade edilen kişiye tanık (şahit), bu bilgiyi yargılama sürecine de dahil olmak suretiyle anlatmasına tanıklık ⁷², bu çerçevede verilen bilgiye ise “tanık beyanı” denilmektedir.

B. Tanık Beyanının Özellikleri

⁷¹ SAĞLAM,GÖKBAYIR,SAĞLAM,ÇOLAK,“İslam Hukuku ve Modern Hukuk Bağlamında Şahitlik Müessesesinin Değerlendirilmesi”, syf.89

⁷²BERKİN, Necmettin M., “Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi”, syf. 830 ; CANDAN ,Turgut , “Vergi Yargısında İspat –VI”, syf. 55; SUNAY, Süheyla Şenlen; “İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları”, syf.58

Genel tanımıyla tanık,“davada taraf olmayan”, “geçmişte edindiği”, “görgü ve bilgiyiduyu organları ile algılamış” ve bu bilgiyi “bizzat” yargılama aşamalarında aktararak maddi gerçeğe ulaşılmasındakatkıda bulunabilecek üçüncü bir kişiyi ifade etmektedir.⁷³ Bu tanımdan hareketle tanık kavramının unsurlarını tespit edecek olursak ;

Tanığın uyuşmazlık konusu olayın tarafı olmayan 3. bir kişiyi işaret etmesi olgusu aslında tarafların kendi dava ve işlerinde tanık olamayacağına ilişkin genel kuralın bir sonucudur. Ancak taraf vekilinin veya kanunu temsilcisinin tanık olabileceğine dair istisnai düzenlemeler mevcut olup⁷⁴, her ne kadar tarafa yakınlığı olsa da uyuşmazlık konusuna ilişkin görgü ve bilgisinin doğal olarak bu yakınlıktan doğacağı gerçeğinin yadsınamayacağı düşüncesiyle bu kişilerin tanıklığınınönüde kanunen kapatılmamıştır.

Örneğin;vekil sıfatıyla,müteahhitten herhangi bir kimseye daire alan kişinin ifadesi delil olarak kabul edilmektedir.⁷⁵Danıştay başka bir kararında da “*Bir*

⁷³KURU Baki,“**Hukuk Muhakemeleri Usulü**”, syf.2567; KURU,ARSLAN,YILMAZ, “**Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**”, syf.431; POSTACIOĞLU, E.,“**Medeni Usul Hukuku Dersleri**”, syf.647.

⁷⁴BİLGE, Necip /ÖNEN, Ergun ,**Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**,3.Bası, 1978 Ankara,syf.522;213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 378.madde Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı durumlarda, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapmış olan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri ya da muhasebecisini de dinleyebilir.“; KARAKOÇ,Yusuf , **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi** ,Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77 Gözden Geçirilmiş 2.Bası İzmir 1997 syf:144

⁷⁵DURMAZ,Zeynep ,“**Vergi Hukukunda İspat ve Delil**“,Gazi Üniv. Sos.Bil. Ens. Aralık 2010,syf.168; KARAKOÇ,Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil**

mükellefinfaturalarını düzenleyen,dolayısıyla olayla ilgileri açık olan kişilerin beyanlarının da ispat vasıtası olarak kullanılabileceğine” ⁷⁶hükmetmiştir. Uyuşmazlığın diğer tarafında bulunan vergi idaresinin de yöneticisi hariç, vergi idaresinde çalışan kişiler de tanık olarak dinlenebilir.⁷⁷

Tanık, uyuşmazlık konusuna ilişkin geçmişte edindiği bilgiyi aktarmaktadır. Olayın geçmişte geçiyor oluşu, tanıklık kurumunun delil sistemi içinde kesin delil olma niteliğini çürüten bir sebeptir. Çünkü olay geçmişte kaldığından tanık yargı mercii önüne gelene kadar olayın ayrıntılarını unutma, hayal gücüyle başkalaştırma gibi durumlara maruz kalabilir. Bununla beraber tanığın ifadesinin baskı altında alınmış olması, menfaat ilişkisi sebebiyle tarafsızlığı hususundaki şüpheleri de beraberinde getirebileceğinden tanık delili zayıf bir delil nitelendirmesi ile karşı karşıya kalmış ve hukuk sistemimizde takdiri delil olarak kabul edilmiştir.⁷⁸

Tanığın edindiği görgü ve bilginin duyu organlarıyla algılanmış olması zorunludur. Bu sebeple tanık bizzat işittiği yada gördüğü bir bilgiyi aktarabilir. Yoksa işittiği yada gördüğü bilgiyi kendi bilincinde harmanlayarak yorumlaması, olaya ilişkin kişisel değer ve görüşlerini aktarması hukuken tanıklık olarak kabul edilemez. Tanığın görüp işittiği bu bilgileri olduğu gibi anlatması yeterlidir. Anlattıklarını yorumlamak veya değerlendirmek tarafların elinde olmakla birlikte tanık beyanlarının geçerliliği ve

Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77 Gözden Geçirilmiş 2.Bası İzmir 1997 syf. 153; Karş. KIZILOT,Şükrü, **Vergi UsulKanunu ve Uygulaması**,syf.51 .

⁷⁶ Dnş. 4.D. 17.11.1991 T. ve E.1988/4717 , K.1991/3180 sk. (KIZILOT,**Kararlar**, C:2 syf. 1625-1626)

⁷⁷KARAKOÇ,Yusuf ,“**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**“, Prof. Şükrü Postacıoğluna Armağan, syf:457

⁷⁸HONDU,Selçuk, “**İdari Yargılama Usulünde Tanık**“,syf.264

hükme esas alınmasında yetkinin sadece yargı makamında olduğu açıktır.

Tanığın uyuşmazlık konusuna ilişkin bilgisini bizzat aktarması zorunludur. Tanık yerine vekilinin yada temsilcisinin tanıklığına başvurulması mümkün değildir. Keza tanığın uyuşmazlık konusuna ilişkin bilgiyi bizzat duyu organları ile edinmesi gereklidir.

Tanık, uyuşmazlık konusuna ilişkin hem maddi olayların hemde hukuki işlemlerin ispatlanmasına katkıda bulunmaktadır. Ancak, uygulamada daha çok maddi olayların aydınlatılması için dinlenilmektedir.⁷⁹

Hukukumuzda tanıklık kurumunun hafızaya dayanması ve gerçeğin olduğu gibi aktarılmasındaki şüpheler sebebiyle kesin delillerle ispatlanması gereken hususlarda tanık deliline dayanılamayacağı kabul edilmektedir.⁸⁰

Tanık uyuşmazlık konusuna ilişkin edindiği bilgiyi gerçeğe uygun bir şekilde aktarmak zorundadır. Bu zorunluluk Türk Ceza Kanunu ile cezai müeyyideye bağlanmış ve TCK.'nın 272.maddesi yalan tanıklık suçunu düzenlemiştir. Yalan tanıklık suçu maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına engel teşkil etmesi sebebiyle hem 765 sayılı TCK.'da hem de 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Adliye Karşı İşlenen Suçlar kapsamında düzenlenmiştir. Türk Hukuk Sisteminde tanığın gerçeğe uygun bir şekilde beyan vermesi amacıyla düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.⁸¹

⁷⁹BERKİN, Necmettin M., “**Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi**”,syf.831; HONDU,Selçuk, “**İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit**”,syf. 91-103

⁸⁰DURMAZ,Zeynep ,“**Vergi Hukukunda İspat ve Delil**”, syf.165

⁸¹Hem 5271 sayılı CMK hem de 6100 sayılı HMK'da yer alan ve düzenlemeler şunlardır: Tanıklıktan çekinme yetkisi (CMK.md.45 ;HMK md. 247-250), Tanıklıktan Çekinme Yükümlülüğü (CMK.md.46,47) , tanıkların ayrı ayrı ve sonraki tanıklar yanında bulunmaksızın dinlenmesi (CMK md. 52/1;HMK. md.261) , tanıkların birbirleriyle ve şüpheliyle yüzleştirilmesi (CMK md. 52/2; PVSK Ek md.6; HMK

Ayrıca tanıklık kurumu, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasındaki önemi sebebiyle bir yükümlülüğü de beraberinde getirebilmektedir. Bu yükümlülük tanığın yargı makamı önünde hazır bulunma yükümüdür. Mahkeme huzurunda hazır bulunma yükümlülüğünün istisnaları mücbir sebep sebebiyle (hastalık vb.) hazır bulunamama ve istinabe yoluyla tanığın dinlenebilmesi kurumları doğrultusunda çözüme kavuşturulmaktadır. Huzura gelmesinde engeli olan tanığın yada tanık deliline dayanan tarafın bu durumu mahkemeye bildirmesi yoluyla tanığın tanıklığına engel halin ortadan kalkmasıyla(iyileşmesi gibi) birlikte dinlenilebileceğine karar verilebilir. Bu durum uygulamada duruşma tarihinin ileri tarihe bırakılması yoluyla çözülmektedir. Bazen de hastalık yada uzakta olması sebebiyle mahkemeye gelemeyecek olan tanığın, davaya bakan mahkemenin bir üyesinin görevlendirilmesi, yada tanığın bulunduğu yerdeki görevli mahkemeye yazılmak suretiyle istinabe yoluyla dinlenilmesi mümkündür.

Tanık delilinin yukarıda anlatılan özelliklerine rağmen kimi zaman adaletin

md.261) , tanıklık görevinin öneminin anlatılması (CMK md.53 ; HMK md.256) , yemin etme yükümlülüğü(CMK md. 54,55; HMK md.258) , tanığa tanıklığa ne dereceye kadar güvenilebileceği hakkında soru yöneltilmesi (CMK md.58/1 ; HMK md.254; tanıklara itiraz HMK md.255) , tanığın korunmasına ilişkin tedbirler alınması (CMK md. 58/2 -5 ; 5726 Sayılı Tanık Koruma Kanunu) , tanığa mahkemece soru yöneltebilmesi (CMK md. 59/2 ; HMK md. 261) , keşif sırasında ; mağdurun şüphelinin ve sanığın hazır bulunmasının tanıklardan birinin gerçeğe uygun tanıklık etmesine engel olabilecekse şüpheli veya sanığın hazır bulunmamasına karar verilebilmesi(CMK md. 84/3) , sanığın yüzüne karşı, bir tanığın gerçeği söylemeyeceğinden endişe edilmesi halinde sorgu ve dinleme sırasında sanığın mahkeme salonundan dışarı çıkarılabilmesi(CMK md. 200/1) , muhakemeye katılan subjelerin tanığa soru yöneltebilmesi (CMK md. 201/1 ; HMK md. 152) .

sağlanmasında en önemli delil olabildiğidurumlarda olabilir. Bu sebeple tanığın doğruyu söyleyip söylememesine ilişkin değerlendirmenin takdiri yargıçta olup, yargıç dosyadaki diğer delillerle birlikte tanık beyanını hükme esas alıp almamak hususunda serbesttir.

C.Türk Vergi Hukuku Mevzuatında Tanık Beyanı

VUK.3/B/2 maddesindeki düzenleme sebebiyle dahi Vergi yargılaması hukukunda, tanık beyanının kural olarak kabul edilen bir delil türü olduğu tartışmasız hale gelmektedir. Keza vergi hukukunda ispat kavramının temelini vergiyi doğuran olaya işaret etmesi ve bu olayın gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği kanunda özellikle vurgulanan bir husustur. Şu halde, vergi yargılaması hukukunda, vergiyi doğuran olayın nerede, ne zaman, nasıl ve kimin için gerçekleştiği ya da suçun unsurlarının somut olayda bulunup bulunmadığını ortaya koymaya elverişli olan ve hukuka uygun olarak elde edilen delillerden yararlanmanın mümkün olduğunu söyleyebiliriz.⁸²

Ancak vergi yargılama hukukunun görevi ve uyumsuzlukların niteliği göz önüne alındığında, delil serbestisi ilkesine bazı sınırlamalar getirildiği ve bu sınırlamalarında vergi hukukunun niteliği gereği gerekli olduğunu da söylemek mümkündür. Delil serbestisinin geçerli olduğu vergi yargılamasında kayıtsız şartsız kabul edilmeyen tek delil türü yemindir.⁸³ Karşılatırmalı hukuk açısından bakıldığında ise Alman Vergi Hukuku'nda yemin delilinin geçerli olduğu görülmektedir.⁸⁴

⁸²KARAKOÇ, Yusuf, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**“, Prof. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, syf:455

⁸³ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **age.** syf. 204; BİLİCİ, Nurettin , **Vergi Hukuku** , syf.132; Dnş.3.D. T.28.12.1994 , E.1994/1771,K. 1994/4609 s.k. (Kızılot,**Danıştay Kararları** C:3 syf. 569)

⁸⁴ Detaylı bilgi için bkz. BİYAN, Özgür , **age.**syf. 247

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3.maddesinin B bendinin 2. Fıkrasında “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” hükmü mevcuttur. Kanun metninde yemin hariç delil serbestisi tanımakla birlikte tanık beyanının da delil olarak kabul edileceğini, ancak bazı sınırlamalar dahilinde bu delilin geçerli olduğunu hükme bağlamıştır. Bu sınırlamaların Vergi hukukunun spesifik bir alana ilişkin olması sebebiyle yapıldığı açıktır.

Ayrıntılara geçmeden önce kanundaki düzenlemeye paralel olarak bir iki açıklama yapmak gereği duyulmuştur . Yazılılık ilkesinin geçerli olduğu ve duruşmanın da istisna olduğu vergi yargılamasında delil olarak kabul edilen tanık değil, tanık beyanıdır. Tanık burada delil değil, delil kaynağı olarak görev almaktadır.⁸⁵ Bu sebeple açıklamalarda özellikle “tanık beyanı” kavramı kullanılacaktır.

Vergi yargılamasında kabul edilen tanık beyanının uyumsuzluk konusu vergiyi doğuran olaya ilişkin olması yanında, bu olayla ilgisinin olması ve hatta bu ilginin de kanun itibarıyla “tabii ve açık” olması gereklidir. Bu anlamda da Vergi yargılaması hukukunda kabul edilen tanık beyanı delili, ceza yargılamasında geçerli tanık delilinden farklılık arz etmektedir.

Keza ceza yargılamasında uyumsuzluk konusu olaya tesadüfen tanık olan bir kişi tanık olabileceği halde vergi yargılamasında bu tür bir tanıklık kabul edilmemiştir.⁸⁶

HMK’da da benzer şekilde tesadüfi olsa da uyumsuzluk konusunda bilgi sahibi olan tanığın beyanı delil olarak kabul edilmekte, yani delil değerini tamamen ortadan

⁸⁵KARAKOÇ, Yusuf , **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**,syf.177

⁸⁶SEVİĞ, Veysi, **“Vergi Yasasında Tanık İfadesi”**,Mali Çözüm Dergisi Sayı:6 1991

Ağustos,<https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum6?e=25078185/5837030>

5. (Erişim Tarihi: 05/03/2020)

kaldırmamakta, bu durum yalnızca tanık beyanının yargı makamı nezdinde takdirini etkileyebilmektedir.

1.Türk Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Geçerlilik Şartları

VUK.3/B/2 de tanık beyanının ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerce yapılabileceği belirtilmiştir. Vergi hukukunda tanık ifadesine ilişkin böyle bir sınırlamaya gidilmesi yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir.⁸⁷Vergi yargılamasındaki tanığın, uyuşmazlık konusu vergiyi doğuran olayla ilgisinin ne şekilde olacağı kanunda tanımlanmamış olsa da, bu ilgininiktisadi bir ilişkiden kaynaklanabileceğine ilişkin görüş ⁸⁸ile Danıştay kararlarıyla geliştirilen tanığın vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin işlemleri bilmek durumunda olacağı bir konumda bulunması gerektiğine ilişkin görüşü⁸⁹yanında bilmek durumunda olacağı bir konunun ne anlama geldiğinin belli olmadığınıbu sebeple bu ifadenin bile konuya tam açıklık getiremediğini belirten görüşler⁹⁰doktrinde kabul edilen görüşlerdir.

Vergi hukukunun teknik bir alan olması ve takdiri bir delil olan tanık delilinin serbestçe kullanılmasının vergi hukukunun kamusal niteliğini de zedeleyebileceği düşüncesiyle yasa koyucu tanık beyanına çeşitli sınırlamalar getirmiş ve tanık beyanının geçerliliğini bazı şartlara bağlamıştır. Bununla beraber uygulayıcı olan Danıştay'da tanık beyanı hususunda icthatları ile bu delil hakkında bize yol göstermektedir. Aşağıda kanun, doktrin ve Danıştay tarafından tanık beyanının vergi yargılamasında geçerli

⁸⁷ KANETİ,Selim,**Vergi Hukuku**, syf. 62; MUTLUER,M.Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, syf. 428 ;

⁸⁸DURMAZ,Zeynep ,“**Vergi Hukukunda İspat ve Delil**”,Aralık 2010,syf.165

⁸⁹CANDAN ,Turgut , **Vergi Yargısında İspat –VI** , , syf. 55

⁹⁰ KARAKOÇ,Yusuf, “**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**”, syf. 182

olabilmesi için gerekli gördüğü şartlar başlıklar halinde açıklanmaya çalışılacaktır.

a.Vergiye Doğuran Olayla İlgisinin Bulunması

VUK.3/B/2 de “Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı” hükmünden hareketle öncelikle kimlerin tanık olabileceği sorunu gündeme gelmektedir. Metinde vergiyi doğuran olayla ilgisi olan kişilerin tanık olabileceği belirtilse de bu ilginin nasıl bir ilgi olduğu açıklanmamıştır. Ancak vergiyi doğuran olay ekonomik bir faaliyete dayandığına göre, bu ekonomik faaliyetin içinde olmak üzere vergi yükümlüsü ile doğrudan ekonomik ilişkisiye girerek vergiyi doğuran olayın diğer tarafı olan kişilerin tanıklığı mümkündür sonucuna ulaşabiliriz.⁹¹

Türk Vergi Sisteminde genel anlamda beyan usulü geçerlidir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu’na göre “Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.” (md.83) Bu madde hükmünden görüldüğü gibi, yükümlünün yanı sıra vergi sorumluları için debeyan usulünde bir şekli ödev olarak beyanda bulunma zorunluluğu söz konusu olabilir.

Örneğin, gelir vergisi stopaj sorumlularının yaptıkları vergi tevfiyatını muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerekir. (GVK.md.94,98). Bu noktada sorumlunun beyanı ile gerçekleştirdiği işlevi bir tür tanıklık olarak kabul edebiliriz. ⁹²Çünkü vergiyi doğuran olay olan kira sözleşmesinin diğer tarafı olarak vergiyi doğuran olayı en iyi şekilde bilebilecek durumda olan kişidir.

Şu halde kural olarak vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olduğu kabul edilebilecek kişiler vergiyi doğuran olaya taraf olan üçüncü kişiler olabilir

⁹¹ KARAKOÇ, Yusuf ,“Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması” , Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan,syf:466

⁹²ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **age.** , syf. 96

diyebiliriz. Keza bu kişilerin doğrudan vergiyi doğuran olayla bağlantısı ve bilgisimevuttur. Danıştay'ın da bazı içtihatlarında bu husus irdelenmiş olup *“Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde taraf olan ve verdikleri ifadelerde herhangi bir çıkarı bulunmayan kişilerin yazılı ve sözlü beyanlarının maddi delil olarak kabul edilmiştir.”*⁹³ Danıştay başka bir ictihadında ise *“...Vergiyi doğuran olaya ilişkin sözleşmenin diğer taraflarının bu satış işlemlerini en iyi bilen kişiler olduğunu, bu sebeple alıcı ifadelerinin vergi hukuku yönünde maddi delil niteliği taşıdığına...”*⁹⁴ hükmetmiştir.

Yine Vergi Usul Kanunu 148.maddesinde bilgi verme mecburiyeti getirilen kişiler sayılmakta, bu kişilerin yazılı veya sözlü beyanlarına başvurulabilmektedir. Bilgi verme mecburiyeti getirilen bu kişiler, mükellefle muamelede bulunan kişiler olup yine vergiyi doğuran olaya taraf olabileceklerini söylemek yanlış olmayacaktır. Aynı şekilde VUK. md.171/5'te sayılan kişilerin de vergiyi doğuran olayla ilgisinin varolduğu açık olup tanıklığına başvurulması mümkündür.⁹⁵

Öte yandan vergiyi doğuran olaya taraf olmasa da bu olayla doğrudan ilişkisi bulunabilecek kişiler de mevcuttur. Vergi Usul Kanunu md. 257/2 de sayılan kişilerden olan iş sahibi ve işyerinde çalışan personelin inceleme ile ilgili her türlü izahatı verme zorunluluğu söz konusudur. Bu kişiler vergiyi doğuran olaya taraf olabileceği gibi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde hizmet eden kişiler de olduğundan tanıklığına başvurulması mümkündür. Örneğin; işletmede satış işlemleri ile görevlendirilen bir

⁹³Dnş.4.D. T.13.03.1978, E.1997/3061, K.1978/852 sk. (Danıştay Der. S.32-33. Syf.384)

⁹⁴ Dnş.4.D. T. 19.10.1977, E. 1977/711,K.1977/2365 sk. (Danıştay Der. S.30-31. Syf.170)

⁹⁵KARAKOÇ,“Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması” , Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan,syf:466

personel, kendi sattığı mal veya hizmetin gerçekte ne kadara satıldığını bilebilecek durumda olduğundan, bu kişilerden alınacak ifadelerin tanık beyanı delili olarak kabul edilmesi gereklidir.⁹⁶ Konuya ilişkin hayatın içinden örnekler vermek gerekirse; bir eczacının serbest meslek kazancının tespitinde eczaneden ilaç alan kişilerin, doktorun ameliyat ettiği hastalarının, galeriden araç kiralayan kişilerin, avukatın müvekkillerinin, mükellefin muhasebecisinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin bulunduğu ve tanık olabileceğini söyleyebiliriz.

Yukarıda açıklanan hususlara tersinden baktığımızda vergiyi doğuran olayın tarafı olmayan ve dolayısıyla yükümlü ile herhangi bir ekonomik ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan 3.kişilerin beyanları vergi yargılamasında delil olarak kabul edilemez.⁹⁷ Örneğin ticari bir anlaşmanın yapıldığı bir restaurantta yan masada oturan ve bu anlaşmanın içeriğine ilişkin tesadüfen bilgi sahibi olan kişilerin tanıklığına başvurulamaz. Ancak uygulamada çoğu kez vergi idaresine ihbarda bulunan kişilerin kimliklerini gizlemek amacıyla olaya tesadüfen şahit olmuş gibi ihbarda bulunduğu ve incelemelerin de bu şekilde başlatıldığını da görebilmekteyiz. Bu ihbarlar re'sen tarhiyat için tek başına maddi bir delil olmasa da çoğu zaman vergi idaresince incelemenin başlatılması için yeterli görülmektedir.

b.Vergiyi Doğuran Olayla İlgisinin Tabii ve Açık Olması

Konuya girmeden önce tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması gerektiğine ilişkin hükümdeki “ve” bağlacından hareketle bu ilginin hem tabii hem de açık olması gerektiği lafzi bir yorumla söylenebilir. Kanunun lafzının açık olduğunu ve bu sebeple her iki şartın birlikte bulunmasını zorunlu gören

⁹⁶KIZILOT, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, syf.51 .

⁹⁷ KANETİ , “**Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**“ , syf. 53; GÜNEŞ, Gülsen , “**Vergi Hukukunda Deliller**“ syf.475

görüŖe göre uygulamayla birlikte değerlendirildiğinde tabii ve açık ayırımının yapılması çok zordur.⁹⁸

Konuya ilişkin doktrinde ileri sürülen diğer görüŖe göre; vergiyi doğuran olayın tarafı olmayıp da vergiyi doğuran gerçekleşmesinde aracılık ve yardım edenlerin vergiyi doğuran olayla ilişkisinin tabii olmasa da açık olduğunu, bu kişilerin beyanlarına delil niteliği tanımamanın tanık delilini sadece vergiyi doğuran olayın tarafları ile sınırlandıracağını ve bu durumun takdiri delil sisteminin benimsendiği ve delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılaması hukukunun amacı ve işleviyle bağdaşmayacağını⁹⁹ ileri sürmektedir. Bu görüŖe kanundan doğan bir örnek vermek gerekirse; VUK.257/2 maddesinde iş sahibi ve işletmede çalışan memurların inceleme ile ilgili her türlü izahatı verme zorunluluğu sebebiyle aslında bu kişilerin vergiyi doğuran olaya taraf olmadığı halde, ilgisinin açık olduğu durumlar sebebiyle beyanına başvurulması gösterilebilir.

O halde kural olarak vergiyi doğuran olaylarda taraf olanların vergiyi doğuran olaylarla ilgilerinin tabii olduğunu söylemek mümkündür. Vergiyi doğuran olayla ilgileri tabii olan kişilerin beyanlarının geçerli olduğuna ilişkin Danıştay'ın verdiği kararlarda avukatın müvekkillerinin¹⁰⁰, hekimin hastalarının¹⁰¹, faiz karşılığı borç alan kişilerin¹⁰², kiracının¹⁰³, emtia alıcısının¹⁰⁴ vergiyi doğuran olayın tarafı olması

⁹⁸BİYAN, Özgür , **age.**, syf. 161

⁹⁹ KARAKOÇ, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**” , Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, syf:466

¹⁰⁰Dnş. 3.D.13.05.1987,E.1986/3625,K.1987/1255 s.k.(Candan , **Vergi Yargısında İspat**VI. Syf. 56)

¹⁰¹Dnş 4.D ,T. 05.02.1976,E.1975/520,K.1976/250 s.k.(Dnş. Der. S.24-25 , syf.198)

¹⁰²Dnş. 3.D.T. 25.03.1987, E. 1986/1875, K. 1987/812 s.k. (Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması** ,syf.52)

sebebiyle ilgisinin tabii olduğu sonucuna varmaktadır.Ancak mükellefin eniştesinin fatura düzenleme fiiline¹⁰⁵ ticari ilişkiye taraf olan kişinin kardeşinin bu ticari ilişkiye¹⁰⁶ ilişkin beyanları vergiyi doğuran olaya taraf olmamaları sebebiyle tanık beyanı olarak kabul edilmemiştir.

Tanık beyanının vergi yargılamasında delil olarak kabul edilmesindeki bir diğer şart, tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olması şartıdır. Çoğu zaman tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması birlikte görünmektedir.

Ancak ticari hayatta bu durumun farklı yansımalarını da görmek mümkündür. Örneğin vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii olmasa bile vergiyi doğuran olaya aracılık veya yardım eden kişilerin bu olayla ilişkilerinin açık olduğunu söyleyebiliriz. Borçlar Kanunu'ndaki vekalet ilişkisine dayanarak bir alım satım ilişkisinde vekalet veren lehine hareket eden kişi vergiyi doğuran olayın nasıl, nerede ve ne şekilde gerçekleştiğini doğrudan bilen kişi konumunda bulunmaktadır.Bu sebeple vekil sıfatıyla hareket eden kişilerin beyanlarının da delil olarak kabul edilmesi gereklidir.¹⁰⁷

Vergiyi doğuran olaya ilişkin tanığın ilgisinin açık olmasından maksat, vergiyi doğuran ekonomik ilişkinin içinde olmak kaydıyla bu olayı doğrudan görme, bilme

¹⁰³Dnş. 3.D.T.01.12.1987,E. 1986/3250, K. 1987/2717 s.k.((Candan , **Vergi Yargısında İspat**VI. Syf. 56)

¹⁰⁴Dnş.4.D.T.07.06.1985,E.1984/1536,K.1985/1658s.k.(İSPİR,YAĞMURLU,ÖZBALCI , **Danıştay Kararları**,S.2-5 no:2)

¹⁰⁵ Dnş.3.D. T.27.04.1988, E.1987/2083, K. 1988/1309 sk.(Candan , **Vergi Yargısında İspat**VI. Syf. 56)

¹⁰⁶Dnş. 3.D.T.20.03.1988,E.1987/1702,K. 1988/1020.sk.(Candan , **Vergi Yargısında İspat**VI. Syf. 56)

¹⁰⁷KARAKOÇ,Yusuf,“**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**“,Prof.Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, syf:469

imkanına sahip olabilmesiyle ilintili bir kavramdır. Keza tanığın bu bilgiyi bilmesine imkan olmayan bir durumda olması, örneğin yetkili olmayan ortağın, yetkili ortağın bulunmadığı zamanlarda işin başında olması halinde, işin tümünün yürütümünden bilgisi olduğu kabul edilmeyecektir.

Bu sebeple özellikle işverenin personelinin ¹⁰⁸, komisyoncunun ¹⁰⁹, taşıt sürücüsünün ¹¹⁰, muhasebecinin ¹¹¹ vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olduğu Danıştay kararlarıyla kabul edilen bir husustur.

c.Danıştay Kararlarıyla Geliştirilen Geçerlilik Şartları

Vergi yargısında tanık beyanının geçerli olması için kanuni düzenleme ile getirilen vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması kavramlarının kanunda açıklanmamıştır. Diğer yandan tanık beyanının takdiri bir delil olması ve vergi hukukunun spesifik durumu da göz önüne alındığında Danıştay'ın yerleşik icthatlarıyla birlikte tanık deliline ilişkin bazı geçerlilik şartları oluşturduğunu söylemek mümkündür. Aslında bu şartların bir çoğu vergi yargılaması hukukunda ispat

¹⁰⁸ Dnş. 4.D. T.07.12.1988.E. 1988/2042, K.1988/4360 s.k. (Candan , **Vergi Yargısında İspat VI.** syf. 56); *"Şirkete ait işyerinde sorumlu olan ve para alıp vermeye yetkili olan işçilerin vergiyi doğuran olayla ilgileri tabii ve açıktır."* Dnş. 7D.T.07.05.1992 ,E. 1991/3297 , K. 1992/1508 s,k.(Kızılot ,**Kararlar C.2** syf.1624)

¹⁰⁹ Dnş.3.D. T. 19.11.1987, E. 1986/2886, K. 1987/2624 sk. (Candan ,**Vergi Yargısında İspatVI.** syf. 56)

¹¹⁰ Dnş.3.D. T. 19.11.1987, E. 1986/3234, K. 1987/2632 sk. (Candan , **Vergi Yargısında İspat VI.** syf. 56)

¹¹¹Dnş.3.D. T. 22.06.1988 ,E. 1987/2954 ,K. 1988/1858 sk. (Candan , **Vergi Yargısında İspat VI.** syf. 56)

kavramının özelliklerinin getirdiği bir zorunluluk olarak ta karşımıza çıkmaktadır.

Danıştay bazı kararlarında vergi hukukunda maddi delilin; defter, fatura, makbuz, müstahsil fişi, bordro, resmi kayıt ve mukavelelere dayanılarak tesbit edilen matrahlar için sözkonusu olabileceği, hafızaya dayanan şahadetin zayıf ve çürük bir delil olduğu, hafıza kudretinin marazi sakatlıkları bulunabileceği, bunun kişiden kişiye değiştiği gibi, şahadetle tesbit edilen matrahın maddi delil olarak kabul edilemeyeceğinden bahisle tanık delilinin marazlı yönlerine dikkat çekmiştir. Ayrıca belge ve kayıt düzeninin esas alındığı vergi yargısında kanunda sayılan gerekli şartları taşıdığı halde tanık beyanının tek başına yeterli olmayacağından kanaatle hareket etmiştir. Danıştay bu saptamaları sonucu oluşturduğu bazı ictihatlarıyla tanık beyanını tümünden reddetmek yerine ona maddi delil değeri taşımasını sağlayacak bazı nicelikler ekleyerek sorunu çözmeye çalışmıştır.

Örneğin ; “...yükümlüye mal satmış bulunan kimselerin ifadelerinin samimiyet ve doğruluğunun bu ifadelerin delil olarak kabul edilmesi için gerekli bir unsur olduğu¹¹², bir tek kişinin ifadesi ile reçetelerde adı yazılı diğer hastalardan elde edilen ücretin kayıtlara geçirilmediği kanaatiyle re’sen tarhiyat yapılamayacağı¹¹³, inceleme konusu olayda taraf olan çok sayıda alıcının aldıkları faturaların gerçeği yansıtmadığı şeklindeki beyanları, bu kadar kişinin mükellef aleyhinde söz birliği edemeyecekleri, aynı yönde ve tutarlı ifadeler kabul edilerek mükellefiyet tesisinde yeterli delil sayılması...¹¹⁴ gibi kararlardan görüldüğü üzere Danıştay’da tanık beyanına ilişkin kriterlerini uygulama ile birlikte geliştirmektedir.

Danıştay’ın yerleşik hale gelmiş bir diğer kriteri de tanık beyanının gerçeği

¹¹²Dnş.4.D.T.19.11.1973,E.1972/4509,K.1973/4761sk.(**Danıştay Dergisi**,S.14 , syf.247)

¹¹³Dnş.4.D.T.29.11.1988, E.1986/4793,K.988/4179s.k(Kızılot,**Kararlar** , C.2 syf.1628)

¹¹⁴Dnş. 4.D. T. 05.05.1982 E. 1982/778, K. 1982/1858 sk.(Kızılot **Kararlar**,C.2 syf.459)

yansıtıp yansıtmayacağına ilişkin tanıkla mükellef arasındaki ilişkide herhangi bir husumet yada menfaat birliğinin bulunmaması yönündeki kriteridir.

Davacıya zarar vermek amacıyla davrandığı veya menfaat sağlamak amacı güttüğü kanıtlanamayan kişinin düzenleyip davacıya verdiği faturanın içeriği itibari ile sahte (naylon) olduğu yolundaki ifadesine itibar edilmesi gerektiği¹¹⁵, alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeniyle husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcı aleyhine ifade vermeleri mümkün görüldüğü, bu sebeple alıcı ifadelerini sağlıklı kabul etmeye olanak bulunmadığını¹¹⁶, otomobil alım satımı ile uğraşan adi ortaklığın düzenlediği faturanın gerçeği yansıtmadığı yolundaki alıcı ifadelerine, alıcıların yükümlü aleyhine olan beyanlarının aralarındaki bir husumetten kaynaklandığı kanıtlanmadığı takdirde, itibar etme zorunluluğu¹¹⁷ bulunduğuna ilişkin kararlarından da görüldüğü üzere tanığın mükellef ile olan ilişkisinden doğan herhangi bir husumet bulunmamalıdır. Bu kriter vergi idaresi açısından bakıldığında ise aynı şekilde vergi idaresi aleyhine menfaat birliğinin bulunduğu ispat edildiği takdirde bu tanık beyanı da kabul görmeyecektir.

Tanık beyanlarına ilişkin teşmil uygulaması, genellikle vergi incelemeleri yapılırken satış faturaları üzerinden alıcıların tespit edilmek suretiyle ifadelerine başvurulması sürecinde karşımıza çıkmaktadır. Ancak uygulamada satış faturalarının doğruluğu için alıcıların tamamının ifadesine başvurulmamakta, içlerinden bazılarının ifadesi yeterli görülmek kaydıyla yapılan tüm satışlar hakkında tarhiyat yapılmaktadır. Aslında bu durum kıyas yasağına da aykırı hareket edildiğini göstermektedir.

¹¹⁵Dnş.4.D.T.22.02.1989, E.1988/1357,K.1989/873 s.k. (Kızılot **Kararlar**,C.2 syf.1645)

¹¹⁶Dnş. 4.D. T. 19.10.1977, E. 1977/711, K. 1977/2635s.k. (**Dnş. Der.** S.30-31 , syf.170)

¹¹⁷Dnş. 4.D. T.23.12.1977. E.1977/1361,K. 1977/3556 s.k.(**Dnş. Der.** S.30-31 , syf.153)

Ancak Danıştay kararlarıyla bu duruma ilişkin bazı kriterler getirmek suretiyle çözüm bulunmaya çalışmıştır. Örneğin;“...9 adet daire satışının tespitinde 2 adet alıcı ifadesinin yeterli olmadığına...”¹¹⁸ ilişkin kararında teşmilin geçerli olabilmesi belli bir sayısal çoğunluğun sağlanmasının önemli olduğunu vurgulanmakla birlikte,“...ifadelerin birbiri ile uyumlu olduğu satıcı ile husumeti bulunmayan, aynı anda alınmamış ve çıkar gözetilmeksizin verildiği belirtilen 5 alıcı ifadesinin 28 adet daire satışının tespitinde re’sen tarhiyat yapılmasının hukuka uygun olduğuna...”¹¹⁹ hükmetmiştir. Özetle teşmil hususu sadece bir sayısal çoğunlukla sınırlı tutulmamış, diğer unsurlarla birlikte değerlendirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

2.Türk Vergi Yargılamasında Tanık Beyanının Tarihsel Gelişimi

2365 Sayılı Kanunla VUK.3/B maddesinin eklenmesinden önce Türk vergi yargı sisteminde tanık beyanının delil olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin farklı görüşlerin Danıştay kararlarına yansıyan şekillerine baktığımızda,yargıda ictihat birliği sağlanamadığı görülmektedir. Danıştay, her ne kadar kanunda bir ispat vasıtası olarak tanık delilinden bahsedilmemiş ve İYUK.31.madde yollamasında da tanık delilinden söz edilmese de vergiyi doğuran olayın tespitinden tanık beyanlarına hangi hallerde, ne ölçüde delil niteliği tanınıp tanınamayacağı hususunda çeşitli yorumlar ile tanık delilinin kanuna eklenmesi sürecine katkı sağladığı görülmektedir.

Çalışmamızın içeriğinde vergi hukukunda ispat kavramlarının tarihsel gelişimine ilişkin kısımda açıklandığı üzere, kanunun eski metni maddi delil sistemine dayanıyor ve ancak defter, belge ve kayıtların delil niteliği taşıması hususu

¹¹⁸ Dnş. 4D. T.08.03.1985 ,E. 1984/4697, K. 1985/835 s.k. (ÇÖLGEZEN ,Övül ,“İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi” ,syf.3)

¹¹⁹Dnş. 4D. T.26.06.1980 ,E.1979/902, K. 1980/1880 s.k. (ÇÖLGEZEN ,Övül ,“İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi” ,syf.3)

öngörülüyordu. Fakat bu delillerin vergiyi doğuran olayı açıklamakta yetersiz kalması sebebiyle duyulan ihtiyaçtan olacak Danıştay tanık beyanlarını verdiği kararlarında delil olarak kabul etmekte ya da en azından bir delil olarak tartıştığı görülmektedir.

Örneğin Devlet Şurası (yeni adıyla Danıştay) 4.Dairesi'nin 26.11.1954 gün ve 1954/1884 Esas ve 1954/3338 sayılı *kararında “ilgililerin ihbarının ve şahitlerin ifadesinin maddi delil ve kanuni ölçü sayılamayacağına”*¹²⁰ ilişkin kararıyla tanık beyanının delil olarak sayılamayacağına hükmetmiştir. Yaklaşık aynı tarihlerde yayınlanan doktrin görüşlerinde de aynı fikrin savunulduğu görülmektedir. Bu görüşe göre “*Şahit ifadeleri doğru olabildiği gibi, maksatlı ve yanlış da olabilir. Bu takdirde münhasıran bu beyanlarla yetinmeyerek, onları teyit edecek sair karine ve deliller de aramak yerinde olacaktır. Bundan başka şahit dinlemek, şahidin hüviyetine, kendisinin dinlenme tarzına ve mükellef tarafından reddedilebilmesine müteallik bir sürü muamelelere de mahal verir ki, ancak adli mahkemelerin yapacağı bu işleri ne vergi tetkiki yapan memurlar ne de vergi kaza mercileri yapamaz.*”¹²¹

Danıştay'ın tanık beyanının delil niteliğine ilişkin menfi kararlarından örnekler vermek gerekirse; *hasta ifadesine göre ikmalen tarhiyat yapılamayacağı*¹²², *faiz alındığının yalnız borçluların ifadelerine göre değil başka delillerle ispatı gerektiği*¹²³, *alıcı ifadelerine göre vergi tesisinin doğru olmadığı*¹²⁴, *faizle para alanların*

¹²⁰KARAKOÇ, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**” ,Prof.Şükrü Postacıoğlu'na Armağan,syf.471; benzer yönde Dnş.4.D. T.27.10.1954, E. 1954/ 1745, K.1954/3057 s.k

¹²¹TEKELİ, Esat,T. 15.10.1954, T.18.08.1955 tarihli Cumhuriyet Gazetesi makaleleri. (aktaran Prof. Dr. Selahattin Tuncer , **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, syf. 195)

¹²²Dnş. 4.D. T.26.12.1954 .E. 1954/ 1884, K.1954/3338 s.k.

¹²³Dnş. 4.D. T.19.04.1955 .E. 1954/4113,K.1955/1097 s.k.

¹²⁴ Dnş. 4.D. T.19.04.1955 .E. 1954/4095,K.1955/1098 s.k.

imzalandıkları senetlerdeki malumata itibar edileceği, şifahi sözlerine itibar edilmeyeceği ¹²⁵ *ve borçlu müessese mensuplarının ifadelerine müsteniden tarhiyat yapılamayacağı* ¹²⁶ şeklindeki kararları gösterebiliriz.

Ancak Danıştay sonraki kararlarında bu katı görüşünden vazgeçerek “*şahit ifadelerine dayanılarak mükellefiyet tesisi caizdir*” ¹²⁷ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Hatta, gelir vergisi uygulamasında, yazılı kira sözleşmesi bulunmayan hallerde gayrimenkul sermaye iradının tespiti için kiracı beyanlarının esas alınıp alınamayacağına ilişkin aynı dairenin farklı kararlar vermesi üzerine konu İctihatların Birleştirilmesi Kurulu’nun önüne getirilmiş olsa da “*kiracı beyanlarının esas alınıp alınmaması konusu delillerin takdirine ilişkin görüldüğünden ictihadın birleştirilmesine yer olmadığına*” ¹²⁸ karar verilmiştir.

Özetle 2365 sayılı değişiklikten önce, Vergi Usul Kanunu’nun maddi delil kavramının neleri kapsadığı açıkça belirtilmediğinden, uygulamada genellikle matrah farkı yükümlünün diğer şahıslarla olan ilişki ve işlemlerine dayanılarak belirlenmekteydi. Bazı hallerde bu ilişki ve işlemleri belirleyecek belge sağlanması mümkün olamayacağına göre, ilgili şahsın ifadesine delil değeri vermek gerekiyordu.

¹²⁹Bu sebeple Danıştay’da mevcut hükümlerin katı delil anlayışının sınırlarını

¹²⁵Dnş. 4.D. T.13.11.1957.E. 1957/126,,K.1957/3296 s.k.

¹²⁶Dnş. 4.D. T.27.03.1958 E. 1956/4210 ,K.1958/1074 s.k.

¹²⁷Dnş. 4.D. T.20.09.1962 .E. 1960/2660,K.1962/3261s.k. (TURGAY,Recep , **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**,syf.113); Dnş. 4.D. T.13.02.1967.E. 1962/5332,K.1967/604.s.k

¹²⁸Dnş. İBK. T.08.01.1972 , E. 1971/5 , K.1972/ 5 (**Dnş. Der. S.8** syf.64)

¹²⁹SEVİĞ, Veysi, “**Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler**“ (İktisat ve Maliye, C.XXVI.S.7. 1979, Syf. 296)

zorlayarak tanık beyanlarına delil olma niteliği tanımak suretiyle mevcut takdiri delil sistemimize yaklaşmıştır.

2365 Sayılı Değişiklik sonrasında ise Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerle birlikte tanık beyanının delil olarak kabul edilmesi konusunda tereddüt kalmamıştır. Her ne kadar kanun koyucu tanık beyanını belirli şartlara bağlamış olsa da bu delilin geçerli olduğu kabul edilmiştir. 2365 Sayılı Kanun sadece Vergi Usul Kanunu 3/Bmaddesiyle değil, diğer maddelerde yaptığı değişikliklerle de (VUK.29,30 vb.) birlikte delil serbestisi ilkesini de getirmek suretiyle tanık delilinin kullanım alanını da oldukça genişletmiştir.

“Uyuşmazlık konusu olayda, davacının 2005 yılında gerçekleştirdiği makine mühendisliği faaliyetinden elde ettiği bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle yapılan incelemede davacının beyanından hareketle Makine Mühendisleri Odası Proje Agari Ücret Yönetmeliği uyarınca duyurulan asgari ücret tarifesi esas alınmak suretiyle matrah tespiti yoluna gidilmişse de, gerek inceleme sırasında ileri sürülen bazı işlerde piyasadaki rekabet nedeniyle asgari ücret tarifesinin uygulanmadığı, gerekse dava dilekçesinde ileri sürülen Makine Mühendisleri Odası tarafından faturası ibraz edilmeyen projelerin tescilinin yapılmadığı, dolayısıyla Oda tarafından tescili yapılanprojelerin tamamının faturasının düzenlendiği, matrahın tespitinde dikkate alınan bir kısım projenin ise hiç üretilmediği, Oda kaydının bulunmadığı yönündeki iddialar dikkate alındığında, kurumlar vergisinin matrahını oluşturan safi kurum kazancının tespiti açısından, projelerin tescilini yapan Makine Mühendisleri Odası ile adına proje üretilen gerçek veya tüzel kişilerin ifadelerine başvurulmak suretiyle söz konusu iddialar karşılanmaksızın eksik incelemeye dayalı olarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”¹³⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bu tezin hazırlık döneminde vermiş olduğu yukarıda sunulan

¹³⁰DVDDK. T.03.07.2019 E.2018/1222 , K.2019/476 s.k.

güncelkararını incelediğimizde tanık beyanlarının kurum kazancının tespiti açısından çok önemli bir delil olarak görüldüğü kararda açıkça ortaya konulduğu görülmektedir.

II. Türk Vergi Yargılamasında Tanık Beyanına Başvurulması

A.Vergilendirme Aşamasında Tanık Beyanına Başvurulması

2365 Sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’na 3/B maddesinin getirilmesiyle birlikte vergilendirme aşamasındatanık dinlenmesi hususunda herhangi bir tereddüt kalmamıştır. Böylece daha önceden Danıştay tarafından delil niteliği tanınan tanık beyanlarından yararlanarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasının ve bu sonuca dayalı olarak tarhiyat yapılmasının kanuni çerçevesi oluşturulmuş bulunmaktadır. Nitekim vergi inceleme raporları içeriğinde bulunan tanık beyanlarının vergi yargısı önüne geldiğinde, vergilendirmenin delili olup olmayacağı hususu değerlendirmeye alınmaktadır.

Vergilendirme aşamasında tanıkbeyanı denildiğinde ilk akla gelen VUK.148.maddede düzenlenen bilgi verme mecburiyetinde bulunan kişilerdir. “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.” hükmünden hareketle herhangi bir vergi incelemesinde mükellefle arasında işlem yapmış olan gerçek veya tüzel kişilerin istenilen bilgiyi vermek zorunda oldukları görülmektedir.

Uygulamada incelemeyi yapan Vergi Müfettişleri tarafından yazılı bir şekilde davet edilen bu kişiler (tüzel kişi ise yetkilisi) inceleme konusu yapılan mükellefle olan ticari ilişkileri hakkındasorulan sorulara cevap vermektedirler. Bu beyanlar tutanağa

geçirilmek suretiyle vergi incelemesinde delil olarak kullanılarak tarhiyata dayanak teşkil etmektedir. Bilgi vermek kural olarak mecburi bir görev olup bu yükümlülüğe uymayan kişiler hakkında ayrıca VUK. Mük.355.maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Özetle vergi idaresi kamu gücünü kullanarak mükellefle muamelede bulunan kişileri tanıklığa zorlamaktadır. Medeni Yargılama Usulünde debenzen şekilde çağrıya rağmen mazeretsiz bir şekilde duruşmaya gelmeyen tanık hakkında HMK.255. ve 446 .maddeleriyle disiplin para cezasına hükmedilebilmektedir. Ancak buradaki en önemli fark bir yargı makamı olmayan vergi idaresinin, tanığı bilgi vermeye zorlaması olup bu hususa ilişkin notumuzu düşme gereği duyuyoruz.

Metinde geçen mükellefle arasında işlem yapmış olan kişiler kavramı, VUK.3/B de düzenlenen şahit ifadesi kavramını karşılar nitelikte bir belirlemedir. Keza bilgi verme mecburiyetinde olan bu kişiler vergiyi doğuran olayın diğer tarafı olup, vergiyi doğuran olay hakkında bilgi sahibi olması gereken kişidir. Danıştay bir kararında, *“bir avukatın müvekkillerinden büyük kısmının, kendisine defterinde kayıtlı olandan daha fazla vekalet ücreti ödedikleri hususundaki beyanlarını maddi delil olarak* “ değerlendirmiştir.¹³¹

Bununla birlikte yoklama fişleri içeriğinde de çoğu zaman tanık beyanlarının bulunduğu görülmektedir.Uygulamada vergi idaresi yetkilisi tarafından vergi mükellefinin işyerine gidilmekte, mükellefin işyerinin faaliyette olup olmadığı, faaliyeti sona erdi ise ne zaman sona erdiği hakkında incelemeler yapılmakta, mükellef hakkında bilgisi olan kişilerin beyanına başvurulmak suretiyle bu husus yoklama fişleri içeriğinde tutanak altına alınmaktadır. Örneğin, mükellefin uzun zamandır beyan yükümlülüğünü yerine getirmediğini gören vergi idaresi, mükellefin adresinde yaptığı araştırmada mükellefin 6 ay önce işi bıraktığını, işyerini boşalttığını orada bulunan kişilerin beyanı

¹³¹Dnş.4.D.T. 17.03.1970, E. 1969/4494,K. 1970/1371 s.k.(Danıştay 4.Daire Yardımcıları,**Danıştay 4.Daire Kararları** ,1969,1970,1971, Ankara 1972 syf. 184.)

üzerine tespit etmekte ve mükellefiyet kaydının sonlandırılması (re'sen kapatma) işlemini bu tespit dahilinde gerçekleştirebilmektedir. Bununla birlikte aynı mükellefin bu 6 ay içinde yüklü miktarda mal satışı olduğunu, ancak faal bir işyeri olmadığı halde bu denli ticari faaliyette bulunmasının gerçeğe aykırı olduğunun tespiti ile sahte (naylon) fatura sebebiyle hakkında VUK. 359.maddeye göre işlem dahi tesis edebilmektedir.

Vergi idaresi kendisinde bulunan kaynaklardan (mükellefin defter ve kayıtlarında ismi geçen kişilerden, tapu sistemi üzerinden satış kayıtlarından, noter kayıtlarından, Emniyet araç kayıtlarından, mükellefle iş ilişkisinde bulunan kişilerin geçirdiği incelemeler üzerinden, adli makamlar nezdinde tutulan kayıtlardan,nüfus kayıtlarından vs.) faydalanarak mükellefle münasebeti bulunan kişileri tespit etmek suretiyle bu kişilerin beyanlarına başvurmaktadır.

Örneğin Danıştay ; “...Apartman daire satışlarında gerçek satış bedellerinin tespiti yönünden daire alıcı ifadeleri, VUK. 148 ve 361.madde uyarınca maddi delil niteliğinde olup, buna göre yapılan ikmalen tarhiyat yerindedir...”¹³² yönündeki kararından görüldüğü üzere hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefin daire sattığı kişilerin ifadelerinin vergi idaresince alındığı görülmektedir. İşte bu ifade ve tutanakların bulunduğu vergi inceleme raporları doğrultusunda yapılan tarhiyat işlemine karşı dava açan mükellef veya davalı vergi idaresi vergi incelemesi esnasında başvurulmuş tanık beyanlarına delil olarak başvurabilecek yada bu delilin hukuka aykırı olduğu yönünde iddiası varsa bunu ispatlamaya çalışacaktır.

Nitekim vergiyargıcıda diğer delillerle birlikte tanık beyanlarının dayukarıda açıklanan tüm özelliklerini dikkate almak kaydıyla tarhiyatın hukuka uygunluğu yada aykırılığı hususunda bir kanaat getirebilecektir.

¹³²Dnş.4.D. T. 09.11.1976, E.1975/1618, K.1976/2611 s.k. (**Dnş. Der. S. 26-27**, syf. 214)

B. Yargılama Aşamasında Tanık Beyanına Başvurulması

1. Noter Huzurunda Alınan Tanık Beyanı

Aşağıda açıklanacak olan tanık beyanının yargılama aşamasında yargıç tarafından dinlenmesi hususundaki tartışmalar veya uygulamada vergi mahkemelerinin bu konuda çekingen davranmaları nedeniyle, yükümlülerin tanıklarının noterde beyan vermesini sağlamak suretiyle, yazılı hale getirilmiş bu beyanları vergi davası dilekçeleri ekinde yada derdest olan bir dosyaya cevap verme aşamasında sunulmak¹³³ suretiyle yargı makamı tarafından değerlendirilmesini talep ettiğini görmekteyiz.

1512 Sayılı Noterlik Kanunu'nun 61.maddesinin “Noterler bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklini, kıymetini, ilgili şahısların kimlik ve ifadelerini tespit ederler ve davet edildiklerinde piyango ve özel kuruluşların kur'a, seçim ve toplantılarında hazır bulunarak durumu belgelendirirler.” hükmünden hareketle noterlerin beyan tespiti yapabilecekleri düzenlenmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere vergi idaresince tanık beyanlarının vergi incelemesi aşamasında alınmasına (hatta bilgi vermekten kaçınırsa disiplin cezası alma tehlikesi altına) rağmen yükümlünün bu beyan alınırken hazır bulunmaması, beyan veren tanığa soru yöneltememesi, yeterli sayıda kişiden beyan alınmamış olması, tanığın beyan verdiği tarihte alacak verecek meselesi nedeniyle kendisi hakkında husumet beslemesi gibi hususların varlığı karşısında yükümlünün de yargı makamı önünde kendini korumak amacıyla aksini ispat edebilmek için bu tür bir çareye başvurduğu açıktır.

Konunun muhatabı olan Noterler Birliği ise, idari davaların kapsamına giren konularda idari davanın gerek açılmasından önce gerekse açılmasından sonra noterlerin

¹³³HONDU, Selçuk, “İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit” syf.98

delil tespiti yapamayacağı görüş ve kanaatindedir.¹³⁴ Genelgenin gerekçesinde; “Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde idari dava açmadan önce, ilgilinin tespit yapılması talebi ile noterliğe başvurması halinde, noterlikçe tespit yapıp yapılamayacağı konusunda intikal eden tereddütler üzerine Adalet Bakanlığından görüş istenmişti. Yönetim Kurulunun 14.05.1997 günlü toplantısında görüşülen Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü’nün 02.05.1997 günlü 7516 sayılı yazılarında: “2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 58/1 maddesi, “Taraflar idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirlerdemektedir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere sadece idari dava açtıktan sonra yapılacak tespitlerin Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden istenebileceği hükme bağlanmış olup, dava açılmadan önce yapılacak delillerin tespiti hususu düzenlenmemiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usûlü Kanununun 31/1 maddesi, bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunundaki ilgili hükümlerin, uygulanacağını belirtmiştir. Bu nedenle, idari dava açılmadan önce yapılacak delillerin tespiti hususunda, Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu’nun 370. maddesi gereğince uygulama yapılması gerekmektedir. Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanununun 370. maddesi, dava açılmadan önceki delil tespiti için, delillerin çabuk ve en az giderle nerede tespit edilecekse, o yerdeki sulh veya asliye mahkemesine başvurabileceğini düzenlemektedir. Her ne kadar Noterlik Kanununun 61. maddesinde, noterlerin bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklini, kıymetini, kimlik ve ifadelerini tespit edecekleri öngörülmüşse de bu kuralın başka yasalarla belirli makamlara ve mercilere verilmeyen yetki ve görevlerle ilgili olduğu açıktır. Bu itibarla, idari dava açılmadan önce idari davada dayanılacak olan delillerin tespitinin en çabuk ve en az giderle nerede tespit edilecekse, o yerdeki sulh veya asliye hukuk

¹³⁴22.05.1997 Tarihli Noterler Birliği’nin 22 Nolu Genelgesi .

mahkemesinden veya idare mahkemesinden istenebileceği düşünülmektedir”¹³⁵ şeklinde bu husus açıklanmıştır.

Noterlik Kanununun 61. maddesine göre gerçekleştirilen noter tespitlerinin, açılmış davalarda delil olarak kullanılamayacağını söylemek, yargılama hukukunun genel ilke ve amaçlarıyla da örtüşmemektedir. Bu nedenle, doktrinde ifade edildiği gibi, noterlerin Noterlik Kanunu 61. maddesine göre yaptıkları tespitlerin, hukuk mahkemelerinde yapılan delil tespiti ile bir ilgisi olmamakla birlikte, tercüman ve tanıklara yemin verme yetkisine sahip kamu hizmeti gören bir noterce düzenlenen ve Noterlik Kanunu’nun 82. maddesinin son fıkrası uyarınca aksi ispat edilinceye kadar geçerli olan bir belgenin, mahkemelerde kuvvetli bir delil olabileceğini ve bu suretle yargı organlarının işlerini kolaylaştıracağını gözden uzak tutmamak gerekir.¹³⁶

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise noterde alınan beyanların tutanak haline getirilmesi ile mahkeme önünde tanık dinlenilmesi hususunun bir tutulmamasıdır. Keza CMK.210.maddede açıklandığı üzere “Olayın delili, bir tanığın açıklamalarından ibaret ise, bu tanık duruşmada mutlaka dinlenir. Daha önce yapılan dinleme sırasında düzenlenmiş tutanağın veya yazılı bir açıklamanın okunması dinleme yerine geçemez.” Ancak bu durum noterde alınan tanık beyanı ile -mahkemede dinlenilememesine rağmen- uyuşmazlık konusu olayların ispatında bir delil olarak başvurulmasına da engel değildir.¹³⁷ Bu belgelere en azından “kanaat verici vesika”¹³⁸ mahiyetindedir diyebiliriz. Açıklanan sebeplerle noterlerde vergiyi doğuran

¹³⁵Benzer yönde; Noterler Birliğinin 16 nolu genelgesi, Ankara/ 28.05.1998) , Noterler Birliğinin 55 nolu genelgesi, Ankara/22.08.1995

¹³⁶KURU, Baki, **age.** syf.4478.

¹³⁷KARAKOÇ, Yusuf, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**“ ,Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, syf:485

¹³⁸BİYAN, Özgür, **age.**syf. 165

olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin noter huzurunda verdikleri beyanlarının tutanak altına alınması ile bu tutanakların mahkemeye sunulması mümkündür ¹³⁹ demekle birlikte bu delilin takdirinin yine yargı makamına ait olacağı hususu unutulmamalıdır.

Doktrindeki bir başka görüşe göre “noterlerin bu şekilde yaptıkları tespitlerin yargısal bir faaliyet olan delil tespiti ile ilgisinin bulunmadığı, ancak ileride aksi ispat edilinceye kadar mahkemelerde delil olabileceği” yönündedir. ¹⁴⁰Noter huzurunda bir kişinin beyanının alınması ile ifadesi alınan 3.kişinin tanık sıfatı kazanması hususu ayrı bir tartışma konusudur. Keza davaya taraf olmayan herhangi bir 3.kişinin tanık sıfatını kazanabilmesi için yargılama usulleri açısından belli bir prosedüre tabi olması, yargı makamı önünde dinlenmesi ve yargıcın doğrudan soru yöneltmesi ile maddi olayın aydınlanması sağlanması hususu farklı şeylerdir. Ancak tanık ifadelerinin yükümlü tarafından bu şekilde tespit ettirilmek suretiyle dosyaya sunulması , yargılama esnasında tanık dinlenmemesi yönündeki tutuma karşılık bu yöndeki ihtiyacın karşılanmaya çalışıldığının da göstergesidir.

Uygulamada bazen yükümlülerin, vergiyi doğuran olaylar hakkında bilgisi olan 3.kişilerin beyanlarını notere başvurulmaksızın tutanak altına alıp, imzalattırmak suretiyle de dava dosyasına sundukları da görülmektedir. ¹⁴¹ Ancak herhangi bir resmi kimlik tespiti yapılmaksızın hazırlanan bu belgelerin delil değeri tartışmalı olsa da

¹³⁹PERÇİN,Necati, “**Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi**, syf. 66.

¹⁴⁰YILMAZ,Ejder,”**Noterlik İşlemlerinin Hukuk Davalarındaki ve İcra İflas Takiplerindeki Önemi**”syf.54

¹⁴¹ “*Vergi Mahkemesinde davanın reddi üzerine yapılan itirazda davacı borç verildiği iddia edilen şahısların şahit olarak dinlenmemesi ihtimaline karşı bunların ifadelerini havi yazıları dosyaya ibraz etmiştir.*” (Konya Vergi Mahkemesi’nin E.1989/319,K.1989/326 sayılı dosyası. HONDU, “**İdari Yargılama Usulünde Tanık**”syf. 98,99)

dosyaya konulmasıyla taraf, gene tanık beyanı delilini ikame ettiği halde sadece beyan mahkeme dışında alınmış olmaktadır.¹⁴²

2.Delil Tespiti Yoluyla Tanık Dinlenmesi

İYUK.31.maddesinden görüldüğü üzere Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollama yapılan ispat vasıtaları bilirkişi, keşif ve delillerin tespiti. Ayrıca delil tespitine ilişkin 2577 Sayılı Kanun'un 58' inci maddesine göre, “idarî dava açıldıktan sonra delillerin tespiti ancak davaya bakan mahkemeden talep edilebilecektir.” İlgili hükümler değerlendirildiğinde dava açıldıktan sonra görevli mahkemeye delil tespiti talebinde bulunma hususunda herhangi bir sorunla karşılaşmadığımız halde¹⁴³dava açılmadan önce delil tespiti talebinde bulunulup bulunulamayacağı hususu tartışmalı halde kalmaktadır.¹⁴⁴

6100 Sayılı Kanun'un “Delil Tespitinin İstenebileceği Hâller” başlıklı 400/1.maddesinde, “Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş, yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir” kuralına yer verilmiştir. 402. maddesinde ise, “Delil tespiti talebi dilekçeyle yapılır. Dilekçede tespiti istenen vakıa, tanıklara veya

¹⁴²KARAKOÇ, Yusuf, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**”, Prof.Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, syf. 475

¹⁴³Uyuşmazlık Mahkemesi, E.1985/14, K.1985/26, RG.17.3.1986-19050 (Aynı yönde kararlar için bkz. E.1986/5, K.1986/5, RG.4.7.1986-19151; E.1986/54, K.1987/3, RG.3.6.1987-19476; E.1988/9, K.1988/15, RG.26.10.1988-19971; E.1991/43, K.1991/44, RG.11.2.1992-21141.1985.Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y.2003 Cilt 11, Sayı 3-4)

¹⁴⁴ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN age. syf. 200.

bilirkişilere sorulması istenen sorular.... yer alır.” hükmünden ve İYUK. 31.maddede İYUK’ta düzenlenmeyen hususta HUMK’ya yollama yapılmasından hareketle vergi mahkemesinde görülmekte olan dava içerisinde delil tespiti ancak davaya bakan vergi mahkemesince yapılabileceği açık iken, dava açılmadan önce yapılacak delil tespiti talebinin hukuk mahkemelerine yapılması gerektiğini söyleyebiliriz.¹⁴⁵

Uygulamada genellikle hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerin muhtemel bir tarhiyat işlemine karşı kendilerini güvence altına almak amacıyla Adliye Mahkemelerine başvurmak suretiyle belirli bir takvim yılına ilişkin kazançlarının tespitini talep ettiklerini görmekteyiz.

Çalışmamız açısından baktığımızda ise delil tespiti talebiyle tanığın hukuk mahkemelerinde dinlenip dinlenilemeyeceği hususu ciddi tartışmaları da beraberinde getirmekle birlikte doktrinde genellikle bu yola başvurulabileceği fikri hakimdir.¹⁴⁶ Her ne kadar HUMK’ya atıf yapan 31. maddede şahadet hususu sayılmamış olsa da Vergi Mahkemesinde dava açılmadan önce Adliye Mahkemelerinde delil tespiti yoluyla tanık dinlenmesinin önünde kanunen herhangi bir engel de bulunmamaktadır.

Vergi mahkemesinde görülmekte olan bir davada delil tespiti yoluyla tanık dinlenmesi hususunda da Danıştay olumsuz kararlar vermektedir.Kararda“*davacı tarafından tanıkların dinlenilerek delil tespiti yapılması istenmiş ise de; 2577 sayılı Kanun’da tanık dinleme usûlü öngörülmediğinden ve incelemenin evrak üzerinde yapılarak yazılı yargılama usûlü uygulandığından, davacının bu talebinin yerine getirilmesine olanak bulunmadığı*”¹⁴⁷ yönünde hüküm tesis edilmiştir. Doktrinde de

¹⁴⁵KARAVELİOĞLU,Celal ,**İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Syf. 111

¹⁴⁶KARAKOÇ,“**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**“ ,Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan,syf. 484; HONDU,“**İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit**“ ,syf.98

¹⁴⁷Dnş. 8 .D.,T.09.02.1998 ,E.1996/5073, K. 1998/276 s.k.

benzer yönde görüşler mevcuttur.¹⁴⁸ Karşıt görüşe göre ise; İYUK.31.madde yollaması ile delil tespitine ilişkin usuller hakkında HUMK'nın ilgili hükümlerinin uygulanması mümkündür. İYUK. 58. maddede delil tespiti hususu düzenlendiğine göre yargılama esnasında bu talebin ilgili mahkemeye yapılmasında sakınca olmadığı gibi, 6100 Sayılı Kanun'un 400.maddesi gereğince delil tespiti ile birlikte tanık dinlenmesi talebinde de bulunmak mümkündür. ¹⁴⁹

3.Keşif İcrasında Tanık Dinlenmesi

Keşif esnasındada tanık dinlenip dinlenmeyeceğine ilişkin Danıştay'ın görüşü delil tespitine ilişkin hususlarla benzer yöndedir. 2577 Sayılı İYUK.'takeşif icrasının nasıl gerçekleştirileceği hususu açıklanmamış olup, Kanunun 31'inci maddesinde, keşif icrasında Medeni Usul Hukuku hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.6100 Sayılı Kanun'un 290/2'nci maddesinde ise "Mahkeme, keşif sırasında tanık dinleyebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Ancak Danıştay, aynı idare mahkemelerinde delil tespitine ilişkin verdiği kararlarda olduğu gibi yazılı yargılama usulü ve şهادete ilişkin atıf bulunmaması sebebiyle keşif esnasında tanık dinlenilmesini hukuka aykırı bulmuştur.¹⁵⁰

4.Duruşmada Tanık Dinlenmesi ve Vergi Yargılamasındaki Önemi

Ülkemizde kendi örgütlenme yapısı içinde kurulmuş ayrı ve bağımsız bir vergi yargılama sistemimiz olmadığı için idari yargı içinde örgütlenen Vergi Mahkemelerinde her ne kadar yazılılık ilkesi uyarınca dosya üzerinden inceleme(İYUK.md.1/2) esas olsa

¹⁴⁸KARAVELİOĞLU, Celâl, **age.** s.1504

¹⁴⁹ÖZDEMİR,Selman , **"İspat Aracı Olarak Tanık Delilinin İdare Mahkemelerinde Kullanımı"** syf. 189

¹⁵⁰Dnş.8.D.T. 05.12.1994, E.1994/575, K.1994/3449 s.k.

daistinaî olarak duruşma yapılması da mümkündür. İYUK. 17./1 de yapılan düzenlemeye göre;

“Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve ...Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı ... Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır... (3)Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.“

Türk Vergi Yargılamasında duruşma yapılması, yargılama taraflarının iddia ve savunmalarını daha iyi açıklaması, uyuşmazlık konusu maddi olayın aydınlatılmasına yönelik olduğundan ¹⁵¹ hem tarafların tatmin edilmesi¹⁵² hem de yargı makamında kanaat oluşması açısından önem arz etmektedir.

Buna rağmen duruşmada zabıt tutulup tutulmayacağına ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda herhangi bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Her ne kadar konuya ilişkin 08.07.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ile Kalem Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmeliğin 49.maddesinde kısaca duruşma tutanağından ve içeriğinden bahsedilmiş olsa da konuya ilişkin kanuni bir düzenleme olmadığı açıktır. Bu sebeple duruşmada sözlü olarak beyanlarına başvuru alan kişilerin beyanlarının zapta geçirilip geçirilmeyeceği hususu hakimnin takdirine bırakılmış durumdadır. Nitekim bazı görüşler mahkemelerde duruşma tutanağı düzenlenerek dosyaya konulduğu, bazılarında ise bu uygulamanın yapılmadığını¹⁵³ bazıları ise duruşmada zabıt katibi dahi bulunmadığını ¹⁵⁴ belirtmişlerdir.

¹⁵¹HONDU,Selçuk,“İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması” ,syf. 7

¹⁵²CANDAN,Turgut,Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu , syf.580

¹⁵³ HONDU,Selçuk,“İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması”, syf. 10

¹⁵⁴CANDAN,Turgut, **age.** syf.578

İdari yargılama usulü ve buna bağlı vergi yargılamasında yazılı yargılama usulü asıdır. Kanun'da duruşma talebi hakkında dava değerine göre sınırlandırma getirildiği görülmektedir. Ayrıca Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı davalarda duruşma yapılabilmektedir. (İYUK.17/1) Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı davalar genellikle düzenleyeci işlemlere karşı açıldığından bu davalarda zaten tanık deliline ihtiyaç duyulmamaktadır. Ancak temyiz mercii olarak görev yaptığı davalardaki görevi itibariyle dosya üzerinden inceleme yapmak suretiyle dosyayı ancak yerel mahkemesine gönderme yetkisi bulunduğundan Danıştay'da temyiz aşamasına gelmiş bir dosyada tanık dinlenmesi de mümkün olamamaktadır.

Doktrinde vergi yargılaması sürecinde tanık dinlenip dinlenemeyeceği hususunda farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden ilkinde göre ; idari yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılamasında yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda tanık ile ilgili herhangi bir düzenleme olmadığı gibi, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanığa ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. Bu sebeple mevcut hukuk normları dikkate alındığında vergi yargılamasında tanık dinlenebilmesi mümkün değildir.¹⁵⁵ Yine bazı yazarlar, yemin, yazılı beyan gibi tanık delilinin de idari yargılama hukuku ile bağdaşmadığını ileri sürmektedirler.¹⁵⁶

Karşıt görüşe göre ise ; “her ne kadar idari yargılama hukuku ve dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda yazılı yargılama usulü kabul edilmiş olsa da şartların

¹⁵⁵GÖZBÜYÜK,Şeref,**Yönetmelik Yargı**, syf. 562; ÇIRAKMAN,Erol, “**Vergi Hukukunda Serbest Delil Sistemi ve Ekonomik Yorum**”,syf. 24; ÖZBALCI,Yılmaz,**Vergi Davaları**, , syf. 44

¹⁵⁶ERKUT,Celâl, SOYBAY,Selçuk, **Anayasa ve İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Kanunlar**, syf.353.

varlığı halinde duruşma yapılabilmesi de mümkündür. İdari yargılama usulünde tanık ile ilgili bir hüküm bulunmaması ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanığa ilişkin hükümlerine yollama yapılmamış olması, yargılama aşamasında tanık dinlenilmesinin yasak olduğunu değil sadece bu konunun düzenlenmediğini gösterir. Ayrıca bu konuda dolaylı da olsa bir takım düzenlemeler de vardır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun da delil niteliği tanınacak tanık beyanının hangi şartları taşıması gerektiğini düzenleyen 3/B/2 fıkrası ile duruşmada kimlerin dinlenebileceğini düzenleyen 378.maddesi buna örnek olarak gösterilebilir. O halde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tarh aşamasında başvuru tanıklarının beyanlarına delil niteliği tanındığı gibi, yargılama aşamasında da mahkemenin tanık dinleyebilmesi mümkündür.”¹⁵⁷

Doktrinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tanık beyanının delil olarak kullanılabilmesi ve mahkeme tarafından tanık dinlenilebileceği görüşü hakimdir¹⁵⁸ ve bu görüşlerini İYUK.31.maddesinin 2.fıkrası sebebiyle vergi uyuşmazlıkları ve dolayısıyla vergi yargılamasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiğine dayandırmaktadırlar.

Doktrindeki bu görüşlere katılmakla birlikte uygulamada bu görüşlerin temenni olarak kaldığını görmekteyiz. Keza Danıştay'ın kararlarında katı bir şekilde yargılama aşamasında tanık dinlenemeyeceğine yönelik kararlarını görmekteyiz. Danıştay bir kararında “*İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollama yapan 31.maddesinde şهادete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap'ın Vergi Mahkemesinde duruşmada*

¹⁵⁷KARAKOÇ ,Yusuf ,**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, syf. 180

¹⁵⁸KANETİ,Selim,**age**,syf.299; HONDU,Selçuk,“**İdari Yargılama Usulünde Tanık**“ syf. 98 ; KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, syf. 206 ; ŞEKER, Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, syf. 243

*şahit olarak dinlenilmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlılık bulunmamaktadır.*¹⁵⁹şeklinde hüküm tesis etmiştir. Danıştay başka bir kararında da “Keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilenadlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesini hukuka aykırı...”bulmuştur.¹⁶⁰

Tanık beyanı,diğer yargılama hukuku dallarında olduğu gibi vergi yargılamasında da ispat vasıtası olarak kabul edilmektedir. Ancak vergilendirme sürecinde başvuru tanık beyanına dava sürecinde ayrı bir delil olarak yeniden başvurulsa dahi ret kararı dahi verilmemektedir. Danıştay yukarıda verilen örneklerde olduğu gibi yargılama aşamasında tanık dinlense dahi bu hususu bozma nedeni yapmıştır. Danıştay’ın verdiği bu kararların ortak gerekçeleri kısaca şöyledir:

1-İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 1’inci maddesinin 2’inci fıkrasında Danıştay, Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı belirtilmiştir.

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

3-İdari yargılama Usulü Kanunu’nun 31’inci maddesi, bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda, hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı tarafların vekilleri, feragat ve kabul

¹⁵⁹Dnş.3.D.T. 24.12.1986, E.1986/1201,K.1986/2706 s.k(**Dnş.Der.** Sayı. 66-67, syf. 187)

¹⁶⁰Dnş. 3.D.T.25.12.1990,E.1989/3460,K.1990/3569s.k.(**Dnş.Der.** Sayı. 82-83, syf. 261)

teminat, mukabil, dava, bilirkişi, keşif delillerinin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında, tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağını düzenlemiş, tanıklığa ait hükümlere yollama yapılmamıştır.¹⁶¹

Uygulamadaki bu katı yoruma rağmen Türk Vergi Hukuku doktrinde yargılama aşamasında tanık dinlenmesi gerektiği hususunda önemli bir çaba olduğunu görüyoruz. Keza tanık beyanı delili, özellikle maddi uyuşmazlığa neden olan olayın açık ve anlaşılabilir olmadığı hallerde, hakim vicdani kanaatinin oluşmasında önemli bir etken olarak nitelendirilmektedir.¹⁶²

Üstelik VUK.378.maddede yapılan düzenlemenin varlığı dahi tanık deliline duyulan ihtiyacın bir göstergesidir. ¹⁶³Vergi Mahkemelerinde tanık dinlenmesine duyulan ihtiyaca ilişkin somut olaylar üzerinden örnekler vermek gerekirse;

Örneğin, Konya Bölge İdare Mahkemesi'nin 1989/374 Esas ve 1989/388 sayılı kararına konu olan olayda, lokantacılık yapan mükellef, komşu bakkaldan aldığı ekmekler için gider pusulası düzenlemediğinden dolayı özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Davacı bu işlemin iptaline ilişkin açtığı davada, aslında ekmek ihtiyacını fırından karşıladığını, o gün fırın dağıtıcısının gelmemesi nedeniyle, ekmekleri bakkaldan ödünç aldığını, bunun tespiti için bakkalın şahit olarak dinlenmesini talep etmiştir. Bu olayda, "bakkal şahit olarak dinlense, lokantacının kendisinden ekmek alıp

¹⁶¹UZUN,Mine,"Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", syf.232

¹⁶²KARAKOÇ,Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanlarının Delil Olması ,Prof. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, syf.479, HONDU," İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit" syf. 99

¹⁶³ERGÜN,Çağdaş Evrim, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi",syf. 83

almadığı, aldı ise ödünç mü yoksa para karşılığı mı aldığı sorulsa, ifadeleri tarafların delilleri ile karşılaştırılsa, hakim tam bir vicdani kanaat sahibi olacak ve buna göre ihtilafı hukuka uygun bir çözüme kavuşturacaktır.”¹⁶⁴

Bu ihtiyacın olup olmadığına ilişkin idari yargı hakimleri üzerinde yapılan bir ankette sorulan “idari yargıda tanık dinlemenin gerekli olduğu yargısına ne ölçüde katılıyorsunuz?” sorusuna karşılık; 178 ilk derece mahkemesi hakiminden 129’u olumlu cevap verirken, 49 hakim tanık dinlemeyi gereksiz bulduğunu ifade etmiştir.¹⁶⁵Bu basit anket dahi hakimlerin vicdani kanaatleri açısından tanık deliline ihtiyaç duyduklarının göstergesi olarak yorumlanabilir.

Mevcut İdari yargı örgütünün kurulduğu 1982 yılında yapılan yargı reformundan önce Türk Vergi yargı sistemine göre vergi uyuşmazlıkları, itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay olmak üzere üçlü bir yapıya sahipti. Busebeple memleketin en ücra köşesindeki bir idarî dava dahi Ankara’da bulunan Danıştay’da görülmek zorundaydı. 1982 yılından önce idarî davalardaki duruşmalarda tanıklığa yer verilmemesinin ilk nedeni, ülke genelindeki tek bir mahkemede tıkanmanın/yoğunluğun olmasının önlenmesi;ikinci nedeni ise, o dönemin iktisadî ve sosyal koşulları ile iletişim ve ulaşım koşulları nazara alındığında, bir tanığın Ülkenin muhtelif köşelerinden kalkarak bir duruşma için Ankara’ya gelmesi, konaklaması, duruşmaya katılıp tekrarmemleketine dönmesinin zaman yönünden ve malî açıdan külfetli olmasıdır.¹⁶⁶Dolayısıyla, idari yargıda yazılı yargılama usulünün benimsenmesi o gün şartlarında pratik ve ekonomik bir gerekçeye dayanmaktaydı.

Fakat bugün için, Danıştay dışında ilk derece mahkemelerinin yani İdare ve Vergi Mahkemelerinin kurulmuş olması Danıştay’ın iş yükünü hafifletmiş ve idari yargı

¹⁶⁴ HONDU,İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit, syf.98

¹⁶⁵AKINCI ,Müslüm ,İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, syf. 260

¹⁶⁶ÖZAY,İl Han ,“Günışığında Yönetim II-Yargısal Korunma”, syf.262

hizmeti vatandaşın daha kolay yararlanacağı bir hizmet haline getirilmiştir. Dolayısıyla, idari yargı alanında yer alan mahkemelerin derecelendirilmesi ve 1982 yılından bu yana gerçekleşen idari yargılama usulü uygulaması sonuçları değerlendirilerek, idari yargı için kabul edilen yazılı yargılama usulü ilkesinin yeniden gözden geçirilmesinin ve ihtiyaçlara uygun yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekli ve yararlı olacağı düşünülmektedir.¹⁶⁷

Kaldı ki,işin fazlalığı uğruna hiçbir zaman adaletin gerçekleşmesinden feragat edilmemelidir. ¹⁶⁸

5.VUK. Mükerrer 378. Madde Gereğince Vergi Yargılamasında İfadesineBaşvurulabilecek Kişiler

Yukarıda açıklanan bilgiler ışığında vergi yargılaması aşamasında tanık dinlenilmesinin uygulamada kabul edilmediğini belirtmiştik. Bu durumun istisnasını VUK.Mükerrer 378.maddede sayılan kişilerin dinlenmesi oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu Mük.378.maddesinde “Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.” hükmünde hareketle vergi yargısında duruşma içinde dinlenilebilecek kişiler sayılmıştır.

Bu kişiler,uyuşmazlığa konu tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapan inceleme elemanları,mükellefin duruşmaya getirerek hazır bulundurduğu mali müşaviri

¹⁶⁷KARAKOÇ,Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanın Delil Olması** , Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan,syf.477

¹⁶⁸HONDU,“İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit”,syf. 101

veya muhasebecisidir.Kanun koyucu dinlenilebilecek kişileri takdir ederken mükellefin defter ve belgeleri hakkında bilgi sahibi olan kişilerle sınırlı tutmuştur. Şu halde kanun koyucunun vergiyi doğuran olayla ilgisi olmakla birlikte vergiyi doğuran olayın tarafı olmayan bu 3. kişilerin beyanlarını delil olarak kabul ettiğini görüyoruz.

Bu düzenlemenin amacının vergiyi doğuran olayla ilgili her iki tarafın uzmanlarının bilgisine başvurulması ile vergiyi doğuran olayın teknik anlamda açıklattırılması sağlamak olduğunu söylemek mümkündür.Ayrıca vergi idaresi açısından incelemeyi yapan personel ile sınırlı tutmasa dahi vergi idaresinin yöneticisinin dinlenmesi evleviyetle mümkün olmayacaktır.¹⁶⁹ Aksi halde bu durum, hem tanığın tarafsızlığı tartışmasını beraberinde getirir, hem de VUK.3/B/2 ile çelişen bir durum söz konusu olurdu.

Danıştay, VUK.Mükerrer 378.maddesinin vergi yargılaması usulü ile doğrudan ilişkili olduğu kabul etmektedir. ¹⁷⁰

2971 Sayılı Kanunla eklenen Mükerrer 378.maddesinde duruşmada dinlenilecek inceleme memuru, vergi davasına konu olan tarhiyat işleminin dayanağı olan incelemeyi yapmış olan inceleme memuru olmalıdır.Yükümlü eğer mali müşavirinin ya da muhasebecisinin dinlenmesini istiyorsa duruşmada hazır etmesi gereklidir, keza Mahkeme tarafından bu kişilere ayrı bir tebligat usulü de

¹⁶⁹ZIEMER,Herbert,BİRKHOLZ,Hans,**Finanzgerichtsordnung**,3,Auflage,München1978syf. 530, aktaran KARAKOÇ ,Yusuf, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanın Delil Olması**”,Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan ,syf. 457

¹⁷⁰“*Her ne kadar 2577 sayılı Kanun’un 31.maddesinin 2. Fıkrasında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümleri saklı tutulmuşsa da ,bu konuda gönderme yapılan kurallar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ...377,378 ve mükerrer 378.maddeleridir.*” (DVDDGK.T. 25.10.1991, E. 1991/51, K. 1991/76 s.k.

Danıştay Dergisi S.84-85, syf.111-112)

düzenlenmemiştir. Sayılan kişilerin teknik ve muhasebe bilgisine sahip kişiler olduğu gözetildiğinde bir an için bu kişilerin aslında uzman olarak bilgisine başvurulduğu düşünülse de taraflarla ilişkisinin olması, vergiyi doğuran olayla ilişkilerinin açık olduğu gibi hususlar birlikte değerlendirildiğinde bu kişilerin daha çok tanık niteliği taşıdığı görülmektedir. Ancak doktrinde bu kişilerin tanık olmadığı “tanık benzeri” olarak dinlenildiklerine ilişkin de görüşler de mevcuttur.¹⁷¹

Bütün bunlardan başka bu kişilerin yemin edip etmeyecekleri hususu da tartışmalıdır. Keza VUK. 3.maddesinde yemin delili kesinlikle yasaklanmıştır. Ancak yemin delili, ispat türleri açısından tarafları ilgilendiren bir delil türü olması itibariyle tanığa yemin ettirilmesi hususunun ispat türlerinde sayılan yeminden farklı olduğu düşüncesindeyiz. Neticede vergi yargılamasındaki sınıtlı da olsa tanık dinleme imkanı getirilmiş olsa da bu durum esasen vergi yargılaması usulünde gerektiğinde tanık dinlenebilmesinde zorunluluk bulunduğunu göstermektedir.¹⁷²

¹⁷¹ARDIÇOĞLU, Artuk, “İdari Yargıda Tanık” , syf.1

¹⁷²KARAKOÇ, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanın Delil Olması”, Prof.Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, syf. 483; HONDU, “İdari Yargılama Usulünde Delil ve Şahit” syf. 102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEĞERLENDİRME , ÖNERİLER VE SONUÇ

I.Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanı Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar

Çalışmamızın ikinci bölümünde Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda ispat vasıtalarından biri olarak tanık beyanının geçerli olduğunu ve konuya ilişkin bir tereddüt bulunmadığını belirtmiştik. Vergilendirme işlemleri yani idari aşamada tanık dinlenmesi hususunda bir tereddüt bulunmamasına rağmen, vergi yargılamasında tanık dinlenip dinlenemeyeceği hususu tartışmalı bir husustur. Üstelik uygulamada Vergi Mahkemelerinin tanık dinlemekten imtina ettiği göz önüne alındığında, bu konuda çözüm önerisinde bulunmadan önce mevcut düzenlemelerin bir bütün olarak değerlendirilmesi, çözüm önerileri açısından yol gösterici olacaktır.

VUK'nun 3'üncü maddesi uyarınca vergi idaresine bağlı inceleme elemanının tanığa başvurabileceğini belirtmiştik. Yazılılık ilkesi gereği vergi yargılamasında idarî aşamada toplanan bu delili hakim de değerlendirebilecektir; ancak hakim kendisi tanık dinleyebilir mi?

Genel doktrin görüşü tanığın vergi davasında da dinlenebileceği yönünde olsa da, ¹⁷³uygulamada Danıştay, idari yargıda yazılılık esasının geçerli olmasını ve

¹⁷³KIRBAŞ,Sadık, **Vergi Hukuku**, syf.196; KANETİ,Selim,**Vergi Hukuku** syf. 299; TEZEL, **agm.** syf. 254.

İYUK.'un 31'nci maddesinde, tanıklık konusunda HUMK'na atıf yapılmamış olmasını dayanak göstermek suretiyle vergi davasında tanık dinlenemeyeceği yönünde kararlar vermektedir.¹⁷⁴

Vergi yargılamasında tanıklık hususunun bu kadar tartışmalı olmasının sebebi, temelde vergi yargılaması hukukunda geçerli olan üç temel ilkenin çelişmesidir. Keza yazılılık ilkesi ile yine vergi yargılaması hukukunda kabul edilen delil serbestliği ilkesi ve re'sen araştırma ilkesi somut meselede çatışmaktadır.¹⁷⁵ Maddî vergi hukuku için mevzuatın taşıdığı karışık nitelik vergi yargıcısı için de kuşkusuz bir sorundur.¹⁷⁶

İYUK. 1/2 fıkrasında yer alan; *"Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır."* hükmü ile idari yargıda yazılılık ilkesinin geçerli olduğu kabul edilmiştir. İdari yargılama usulünde geçerli olan bu ilke ayrı bir yargılama usulü bulunmayan ve idari yargı usulüne tabi olan vergi yargısı açısından da geçerlidir. Vergi yargılaması hukukunda yazılılık ilkesi temelde İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre belirlenmektedir. Ancak, İYUK.31. madde göndermesiyle, idari bir usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu hükümlerinde düzenlenen vergilendirme işlemlerinin de yazılı olmasına yönelik düzenlenmeler göz önüne alındığında, vergi yargılamasının yazılı usule tabi olması doğal bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Keza bütün vergilendirme işlemleri yazılı olduğuna göre, bunlar hakkında yapılacak yargılama da yazılı usulde cereyan etmektedir.¹⁷⁷

Vergi yargılaması hukukunda her ne kadar yazılılık ilkesi geçerli olsa da İdari Yargılama Usulü Kanunu bazı şartları taşıması kaydıyla duruşma yapılmasına da cevaz

¹⁷⁴Dnş. 3. D. E. 1986/1201. K. 1986/2706 (DŞ. Der. Sayı: 66-67), syf. 187

¹⁷⁵KUMRULU, Ahmet, **"Vergi Yargısında Sorunlar"**, syf.129

¹⁷⁶KIRBAŞ, Sadık, **"Vergi Yargılamasında Kanıtlama"** syf. 10

¹⁷⁷KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, syf. 102

vermektedir. Bu açıdan vergi yargılaması hukukunda sözlü usulün istisnai olduğunu söylemek mümkündür.¹⁷⁸

İYUK. md.17/1’de yapılan düzenlemeye göre “*Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal veTürk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamıTürk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır... (3)Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.*“

Türk Vergi Yargılamasında duruşma yapılması, yargılama taraflarının iddia ve savunmalarını daha iyi açıklaması ve neticede yargılama açısından maddi gerçeğe ulaşılma hedefi açısından büyük önem arz etmektedir. Ancak kanun maddesi incelendiğinde göze çarpan ilk husus duruşmalı inceleme için kanun koyucunun parasal bir sınır getirmiş olmasıdır. Kanun koyucunun duruşma talebi için parasal sınır koyması veya parasal sınırın yüksek olması hukuk devleti ilkesi , hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkına aykırılık arz etmektedir.Bu aykırılığın giderilmesi için, parasal sınır açısından yasal değişikliğe gidilmesi ve hak arama özgürlüğünü kısıtlamayacak düzeyde örneğin ; parasal sınırın Vergi Mahkemelerinin istinaf kanun yoluna kapalı /kesin kararlarında gösterilen (İYUK. md. 45) sınırına çekilmesi, hatta yasanın ilk halindeki gibi sembolik bir rakama indirilmesinin gerekli ve faydalı olacağı kanaatindeyiz. Keza duruşma hususunun mevcut haliyle kalması halinde, Vergi Yargılaması Hukukunda çalışmamızın ilerleyen kısmında önerileceği üzere tanıklık ile ilgili açık bir yasal değişiklik yapılsa da vergi davasında tanık beyanının alınması hususu bu sefer de parasal sınıra takılma tehlikesiyle karşı karşıya kalabilecektir.

Vergi yargılamasında yazılı yargılama usulü asıl ve duruşma istisna olsa da aslında İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda tanıklığı engelleyen bir hüküm

¹⁷⁸KUMRULU , Ahmet ,**Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, syf. 96

bulunmamaktadır.¹⁷⁹ Ancak gerek idari işlemlerin tesisinde gerek yargıda yazılılık esas tutulduğundan, bir delil türü olan tanıklığın geçerlilik alanı sınırlanmıştır. Bu noktada doktrinde, işlemlerden ziyade, idarenin eylemlerinden dolayı yargıcın tanığa başvurusu düşünülebileceği de ileri sürülen görüşler arasındadır.¹⁸⁰

Bununla birlikte duruşmada zabıt tutulup tutulmayacağına ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda herhangi bir düzenleme yapılmaması sebebiyle tanık beyanının nasıl tutanak altına alınacağı hususu da başka bir sorunu gündeme getirmektedir. Her ne kadar konuya ilişkin 08.07.1982 tarihli Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ile Kalem Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmeliğin 49.maddesinde kısaca duruşma tutanağından ve içeriğinden bahsedilmiş olsa da konuya ilişkin kanuni bir düzenleme olmadığı açıktır. Bu sebeple duruşmada sözlü olarak beyanlarına başvuru yapan kişilerin beyanlarının zapta geçirilip geçirilmeyeceği hususu hakimın takdirine bırakılmış durumdadır.

İYUK.17/1. maddeye göre vergi yargılaması usulünde duruşma yapılması kabul gördüğüne göre, gerekli etkinliğin ve ciddiyetin sağlanması açısından duruşma tutanağının/zaptının düzenlenmesi zorunluluğu getirilmeli, bu tutanağa belirli bir hukuksal değer yüklenmelidir. Bir vergi davasında duruşma tutanağının düzenlenmemesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'na aykırı olmasa da (zira buna ilişkin bir kanunî zorunluluk bulunmamaktadır), bu hususun adil yargılanma hakkına aykırı olduğu açıktır. Duruşmanın zapta geçirilmesiyle, duruşmanın usûlüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı, tarafların açıklamalarının tarafsız ve uygun şekilde tespit edilip edilmediği bizzat kendilerince gözlemlenebilir ve kanun yollarında denetlenebilir.¹⁸¹

¹⁷⁹KARAKOÇ ,**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, syf. 316

¹⁸⁰KUMRULU, Ahmet, **“Vergi Yargısında Sorunlar”**, syf.129

¹⁸¹GÜMÜŞKAYA,Gamze, **“Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”** syf.32

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı atıfta “şahadet” hükümlerine yer vermemesi nedeniyle, İdari Yargılama Hukukunda ve buna bağlı Vergi Yargılaması Hukukunda tanık beyanı deliline ulaşabilmek için tanık dinlemenin nasıl gerçekleştirileceği hususu da ayrı bir tartışma konusu oluşturmaktadır. Danıştay “ 2577 Sayılı kanunun 17. ve 18. maddelerinde *duruşmada tarafların dinlenebileceği hükme bağlanmış , şahit dinleneceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı kanunun 31. Maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. İdari Yargılama Usulünde yazılı yargılama usulü esas alındığında ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunmadığında göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen ... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tesbitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.* “¹⁸² şeklinde açıkladığı karardan da görüleceği üzere ilk derece mahkemesinde vergi hakimi tarafından dinlenen - beyanları da tutanak altına alınan - tanıkların beyanlarının delil olarak kabul edilemeyeceğine hükmetmektedir. Doktrinse hem İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde Vergi Usul Kanunu'na göndermenin bulunması hem de VUK. Mükerrer 378. maddesine göre duruşmada dinlenebilecek kişilerin sayılması gibi örnekleri de dayanak göstererek VUK. 3.maddede belirlenen şartlara sahip olmak kaydıyla tanık dinlenmesinin mümkün olduğu düşüncesindedir. Özetle doktrin, kanunda açıklık bulunmamasının, tanık dinlenmesine engel olmadığını, tam tersine yargı denetiminin isabeti ve etkililiği açısından zorunlu olduğu görüş ve kanaatindedir.¹⁸³

¹⁸²Dnş. 3.D. T. 25.12.1990, E.1989/ 340, K. 1990/ 3569 (Dnş.Der. S.82-83 syf. 261-265)

¹⁸³HONDU, “İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit”syf. 102; aynı yönde

Bununla birlikte Doktrin tarafından İYUK.31.maddede tanıklığa ilişkin atıfta bulunulmamış olması sebebiyle vergi yargılamasında tanık dinlenilmesinin usulü, tanıklıktan çekinme gibi konularda hangi esasların benimsenmesi gerektiği hususların da bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu da ayrıca ve açıkça belirtilmektedir.¹⁸⁴

Uygulamada tanık beyanlarının vergi tarhiyatı aşamasında dayanak alınması mümkün iken, vergi mahkemesinde tanık dinlenmemesi isabetli olmayıp, bu husus adil yargılanma hakkının bir ölçütü olan " silahların eşitliği ilkesi " ne de aykırıdır. Zira vergi idaresi, yargılamanın bir tarafıdır. Tanık ifadelerinin idari aşamada alınması, değerlendirilmesi ve vergi tarhına dayanak edilmesi sürecinde yargılamanın diğer tarafı olan yükümlünün bu süreci izleme, ifadelerin usûlüne uygun ve güvenilir bir şekilde alınıp alınmadığını takip etme, gerektiğinde sürece itiraz etme, müdahalede bulunma olanağı bulunmamaktadır. Oysa yargılama aşamasında tanık dinlenmesi halinde; yükümlünün izleme, gerektiğinde itiraz etme ve yargı organından müdahalede bulunmasını talep etme olanakları mevcuttur. Silahların eşitliği ilkesinin gereği olarak, tanıkların çağırılması, onlara soru sordurulması hususlarında yargılamanın iki tarafının (yükümlünün ve idarenin) eşit şartlara tabi olması gerekir.¹⁸⁵

Son olarak vergi yargılamasında yemin delilinin kesin olarak yasaklandığı göz önüne alındığına tanığa yemin ettirilip ettirilemeyeceği sorusu gündeme getirilebilir. Danıştay, tanığa yemin ettirilemeyeceğine dairvermiş olduğu bir kararında her ne kadar “ *İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. Maddesinde HUMK ‘nın şahide ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap ...’ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenilmesinde,şahide yemin teklif*

KARAKOÇ ,**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, syf. 180

¹⁸⁴KARAKOÇ ,Yusuf ,**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, syf. 180

¹⁸⁵GÜMÜŞKAYA,Gamze, “**Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma**” syf.44

edilmesinde, ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlılık bulunmamaktadır.”¹⁸⁶ şeklinde hüküm tesis etmiş olsa da bu hususu İYUK. 31.maddede şahide ilişkin atıf bulunmayışına bağlamış, vergi yargılamasında yasaklı bulunan yemin delili ile ilişkilendirmemiştir. Kanaatimizce yasaklanan hususun taraflara ilişkin bir delil olan “yemin” deliliyle sınırlı olduğu , davanın tarafları dışındaki 3. kişilerin duruşmada hakim huzurunda yemin ettirilmesinde kanunen bir engel olmadığı düşüncesindeyiz. Ancak, bu konuda usul açısından düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu da aşıkardır.

II. Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanının Uygulanmasına Yönelik Çözüm

Önerileri

A.İdari ve Yargısal Açıdan Çözüm Önerileri

Uygulamada Danıştay’ın aksi yöndeki yerleşik ictihatları göz önüne alındığında; doktrinin vergi yargılaması aşamasında tanık beyanlarının delil olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin görüşlerinin ideal hukuk açısından önem arz ettiği ancak temenniden öte gitmediği görülmektedir.

Çalışmamız içerisinde örneklendirdiğimiz üzere, mükelleflerin vergi yargılaması aşamasında değerlendirilmek üzere keşif, bilirkişi, delil tespiti , noter huzurunda alınan beyanlar gibi yöntemlerle vergiyi doğuran olaya ilişkin tanık dinletme çabaları aşıkardır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu 3.maddesinde de belirtildiği üzere vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması ve nitekim maddi gerçeğe ulaşılması açısından tanık beyanlarının delil olarak kabul edilmesi ve uygulamaya da bu şekilde yansması ihtiyacının da olduğu yadsınamaz. Üstelik vergilendirme aşamasında vergi idaresi tarafınca dinlenen tanıkların ifadeleri vergi davasında delil olarak kabul edildiği halde,

¹⁸⁶Dnş.3.D. T. 24.12.1986 , E.1986/1201, K. 1986/2706 sk.

bu tanıklara mükellef tarafından soru sorma hakkının bulunmaması, tanığın çekinme hakkının kısıtlanmış olması, vergi idaresi yetkilisi tarafından tanığın yeminsiz bir şekilde ifadesinin alınmış olması gibi hususlar ayrıca önem arz etmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde mesele hakkında hem mükellef hem de vergi idaresi açısından eşitliğin sağlanması gerekmektedir.

Bu hususta idareye düşen görev vergi incelemesi aşamasında 3. kişilerin beyanlarının alınması hususunda açık bir düzenleme yapılmak suretiyle hakkında inceleme yapılan tarafında tanığa ulaşmasını sağlayacak yöntemlerin sağlanması hususunda adımlar atmasıdır. Bu adımların Maliye Bakanlığı tarafından genel düzenleyici işlemler şeklinde yapılması halinde ülke çapında eşit bir uygulama alanı da sağlanmış olacaktır. Örneğin; vergi idaresi tarafından, vergi incelemesi aşamasında vergiyi doğuran olayla ilgili olarak dinlenen 3. kişi ile arasında akrabalık, menfaat ilişkisi yahut husumet olup olmadığı yönünde mükellefin bilgisine başvurulmasının, vergi incelemesinin selameti açısından faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Konunun yargısal çözümü açısından ise Danıştay'ın doktrin görüşlerini de dikkate almak suretiyle yerleşik ictihadını değiştirmesi gerektiği kanaatindeyiz. Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargısında yazılılık ilkesinin istisnalarının da olduğu unutulmaksızın , tarafların davalarını en iyi biçimde anlatmalarının ve delil serbestliği ilkesince tanık beyanlarının da -tutanak altına alınmak suretiyle – dava dosyaları içinde serbestçe değerlendirilmesin önünün açılması gerekmektedir. Keza kanundaki düzenlemeler sayesinde duruşmada tarafları, mali müşavir ve muhasebecileri dahi dinleyebilme yetkisine sahip olan mahkemelerin tanık dinlenmeyeceğine yönelik katı tutumundan ivedilikle vazgeçmesinin gerekli ve faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Yargı açısından bir diğer çözüm önerisi ise konunun Anayasa Mahkemesi önüne taşınmasıdır. 1982 Anayasası'nın 90/4 bendi uyarınca *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya*

aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.” İlgili Anayasal düzenleme uyarınca Türkiye’nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6.maddesi uyarınca vergi yargısında tanık dinletilmesinin savunma hakkı kapsamında Anayasal denetiminin sağlanması yoluna da gidilebileceği görüş ve kanaatindeyiz. Bu yöntemle, süren bir dava içinde somut norm denetimi yoluyla veya kararın kesinleşmesi ile birlikte dosyanın Anayasa Mahkemesi önüne getirilerek sorunun yargısal çözümü sağlanabilecektir.

B.Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesinde Düzenlenen Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Tanık Beyanının Değerlendirilmesi

“Adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usuli güvence sağlayan haklar bloku”¹⁸⁷ olarak ta tanımlanan adil yargılanma hakkı,Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6.maddesinde düzenlenmiş ve Anayasa’da 4709 sayılı kanunla yapılan 2001 değişikliği sonrasında anayasal bir hak haline gelmiştir.

Adil yargılanma hakkı, kişiye bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma hakkı tanıdığı gibi savunma ve iddia tanıklarını da sorguya çekme hakkı tanımaktadır. Anayasa’nın 90. maddesinin 5.fıkrası ile iç hukukumuzda dahil olan adil yargılanma hakkının Danıştay kararlarında da gözetilmeye başlandığı görülmektedir. Ancak vergi yargılamasında tanığı dinletme ve sorgulama hakları ile ilgili yukarıda açıklanan kısıtlamalar nedeniyle çalışmamızda bu konuya ilişkinayrı bir başlık açma gereği duymuş bulunmaktayız.

AIHS.6/3/d bendinde düzenlenen iddia tanıklarını sorguya çekmek veya

¹⁸⁷YALTI, Billur, ” Vergi Yükümlüsünün Hakları”syf. 80

çektirmehakkı, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı şartlar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını da içeren bir hak olarak adil yargılanmahakkının bir gereği olarak değerlendirilmektedir.¹⁸⁸

AIHM,Windisch kararında “*başvurucu hakkında hırsızlık suçundan ihbarda bulunan iki tanığın kollukta verdikleri yazılı ifadelerden yola çıkarak, duruşmada dinlenmeksizin, mahkumiyet kararı verilmesini, savunma tarafı, ifade verenin güvenilirliğini, test edebilme veya söyleyeceklerinin inanılrlığı üzerine kuşku çekebilmesi imkanından yoksun bırakıldığı*” gerekçesi ile adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.¹⁸⁹ Kararın gerekçesi, çalışmamız açısından ışık tutacak mahiyettedir. Keza kararda tanıkların yargılama aşamasında duruşmada dinlenmemiş olması ve yargıcın da bu kişilerin ifadelerini bizzat dinleme imkanı olmadığı için güvenilirliklerini sınama imkanı olmaması vurgulanmaktadır.

Çalışmamızda,Türk Vergi Yargılamasında duruşmada tanık dinlenmeyeceğine ilişkin uygulama ile vergi incelemesi sırasında vergi idaresi tarafınca beyanları alınan kişilerin olduğu ve bu beyanların da delil olarak kabul edildiğini belirtmiştik. Şu halde Windisch kararında olduğu gibi yargıcın hiç görmediği ve güvenilirliklerini test etmediği kişilerin beyanlarının vergi yargısında delil olarak kabul edilmesinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne aykırılık teşkil edip etmeyeceği konusu gündeme gelecektir.

Bu konuda doktrinde Türk idari yargı sisteminde vergi cezalarına karşı idari yargıda açılan davalarda tanık dinlenmemesinin Sözleşmeye aykırılık teşkil ettiğine dair görüşlerin hakim olduğunu söyleyebiliriz.¹⁹⁰

¹⁸⁸DİNÇ, Güney“ **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Adil Yargılanma Hakkı**” syf.178

¹⁸⁹AIHM, Windisch –Avusturya kararı, 27.09.1990

¹⁹⁰ARDIÇOĞLU, Artuk, “**İdari Yargıda Tanık**” ,Sayı: 215; Detaylı bilgi için bkz.

Bu noktada belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus ise, İYUK.17.maddesinde duruşma için parasal sınır getirilmiş olmasının dahi Sözleşme’ye aykırılık teşkil ettiğidir. İlgili konularda bugüne kadar AIHM önüne giden bir dosya olmadığı halde, olası bir davada Türkiye aleyhine karar verilebileceği muhtemeldir.

C.Yasa Değişikliği İle Getirilebilecek Çözüm Önerileri

Çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde mahkemelerin tanık dinlemesi hususunda yasal bir boşluk bulunduğu, bu sebeple tanıkların hukuki sürece dahil edilmeleri için açık bir yasal düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Keza genel bir düzenleme olan VUK.md.3/B ile bu işin üstesinden gelmek mümkün görünmemektedir. Yapılacak düzenlemede vergi idaresinin tecrübe ve teamüllerinden, yargı icthatlarından ve alanında uzman bilim adamlarının tavsiye ve tenkitlerinden de yararlanılması faydalı olacaktır. Ayrıca Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung) ile Mali Mahkemeler Kanunu’ndaki (Finanzgerichtsordnung) düzenlemelerden de yararlanılabilir. Çünkü bu Kanunlarda , vergilendirme ve yargılama aşamalarında hangi ilkelerin benimsendiği ve hangi delillerle ispatın mümkün olduğu olabildiğince ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.¹⁹¹ Bu düzenlemeler içinde, taraflardan ve üçüncü kişilerden bilgi alma, belge, bilirkişi, keşif delilleri yer aldığı gibi tanık beyanı da yer almaktadır.

Ayrıca yapılacak düzenlemede, vergi uyuşmazlıklarının teknik ve spesifik özellikleri ile tanık beyanının “takdiri bir delil olarak” delil niteliğinin de değişmemesi gerektiği açıktır.

Bu temelde tanıklık ile ilgili hükümlerin İdari Yargılama Usulü Kanunu’na

UZUN,Mine, **“Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”**

¹⁹¹KARAKOÇ ,**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, syf. 315

konulması halinde , bu kanunda yer alan bazı maddelerin gözden geçirilmesi ve duruma göre yeniden kaleme alınması da gerekebilir.¹⁹²Bu sebeple geniş bir düzenleme yapılmıyca kadar İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda ve Vergi Usul Kanunu’nda kısa değişiklikler ile konuya çözüm getirilebileceği kanaatindeyiz.

Her ne kadar Vergi Usul Kanunu vergilendirmeye ilişkin idari bir usul kanunu olarak düzenlenmiş olsa da içeriğinde yargılamaya ilişkin hükümlerin de bulunduğu görölmektedir. Danıştay’da ,Vergi Usul Kanunu’nda vergi yargılaması usulü ile doğrudan ilişkisi bulunan üç maddenin bulunduğunu kabul etmektedir. Bunlar, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlarla ilgili 377.madde , dava konusu ile ilgili 378.madde ve duruşmada dinlenebilecek olanlarla ilgili olan Mükerrer 378.maddelerdir.¹⁹³(Bu maddelere ek olarak VUK.116-126 , VUK.Ek .6-7 madde, VUK.Mük. 49. maddelerini de sayabiliriz.) Bunlara özellikle , vergilendirme aşamasında yorum,delil ve ispat konularını düzenleyen Vergi Usul Kanunu 3. maddesini de eklemek gerekir. ¹⁹⁴

Bu noktada her ne kadar İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. maddesinde atıf yapılan kanunlar arasında yargılamaya ilişkin öncelik sonralık ilişkisi olup olmayacağı tartışılca bile ,Vergi Usul Kanunu hükümlerinin diğer kanunlara göre “özel hüküm” niteliği taşıdığından öncelikli uygulanması gerekmektedir. ¹⁹⁵Vergi yargılamasının vergi usulünün doğal bir sonucu olması sebebiyle de bu görüşe ulaşmak mümkündür.

¹⁹² KARAKOÇ,Yusuf,“**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**”, syf. 490

¹⁹³ DVDDGK. T.25.10.1991,E. 1991/51, K.1991/76 (Dnş.Der. Sayı: 84-85,syf.111-112)

¹⁹⁴KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, syf. 123

¹⁹⁵ KARAKOÇ,Yusuf, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması**”,syf. 481

İlgili kanunlar arasında sistematik bir değerlendirme yaptığımızda Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 378.maddesinin kanun değişikliği için en uygun madde olacağı kanaatindeyiz. İlgili kanun maddesi *“Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.”* şeklinde düzenlendiğinden duruşmada dinlenebilecek kişileri göstermesi nedeniyle bu maddeye tanıkların da eklenmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

Bununla birlikte duruşmada dinlense dahi beyanların tutanak altına alınması hususundaki açıklanan eksikliğin de aynı madde içinde giderilmesi gerekli ve faydalı olacaktır. Bu hususun İdari Yargılama Usulü'nün yazılılık ilkesi ile uyumlu ve gerekli olacağı düşüncesi ile hareket ettiğimizde ilgili maddenin aşağıdaki şekilde düzenlenmesinin uygun olacağı görüş ve kanaatindeyiz.

“Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme, vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, tarafların dinlenmesini talep ettikleri şahitlerini ,mükellefin mali müşavirini veya muhasebecisini de dinler. İlgili beyanlar zapta geçirilmek suretiyle dosya içine alınır. “

Yürürlükteki Vergi Usul Kanunu'nun 3B/2 fıkrasındavergi yargılamasında geçerli sayılabilecek tanık ve özellikleri sayıldığından kanun değişikliği önerisinde ayrıca tanığın özelliklerini ve kimlerin tanık olabileceğine değinilmesine gerek olmadığı kanaatindeyiz.

İlgili şekliyle düzenleme yapılsa da tanıklığa ilişkin usul hükümlerindeki eksikliğin de (tanık listesi verilmesi, tanıkların duruşmaya davet edilmesi, tanıklıktan çekinme, tanığa yemin ettirilmesi,tanığın dinlenme usulü vb.) giderilmesi gerekmektedir.

Bu sorunun da İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31.maddesi içeriğine “şehadet“ teriminin eklenmesiyle çözülebileceği kanaatindeyiz. Bu şekilde Hukuk Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun tanıklığa ilişkin hükümlerine atıf yapılmak suretiyle uygulayıcıların usul açısından endişelerinin de ortadan kalkacağı kanaatindeyiz.

SONUÇ

Türk Vergi yargısı, idari yargı içinde örgütlenmekle birlikte, ayrı bir yargılama usulu kanunu da bulunmadığı için İdari Yargılama Usulü Kanunu ve atıf yaptığı kanunlar ile vergilendirme işlemlerinin usul ve esaslarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yargılama faaliyeti sürdürmektedir. Kendine özgü kuralları olan ve teknik bilgi gerektiren vergi hukukunda, yargılamanın en önemli unsurlarından biri olan ispat hususu içinde ispat vasıtalarından biri olan tanık delili büyük önem arz etmektedir.

2365 Sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 3/B maddesinin eklenmesinden önce de Danıştay kararlarında sıkça rastladığımız tanık beyanı delilinin, kanuni düzenleme ile birlikte yasal bir zemine kavuşturulması vergi yargılaması açısından önemli bir gelişmedir.

İdari yargı ve dolayısıyla vergi yargısında yazılılık esası geçerli olduğu halde VUK.3/B maddesinin eklenmesi ile birlikte sınırlı da olsa delil serbestisi ilkesinin kabul edildiği görülmektedir. Vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi yargısında, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesi açısından tanık deliline ilişkin ayrı bir hüküm eklenmek suretiyle bu delilin belirli şartlar altında kabul edileceği düzenlenmiştir. Buna göre tanık beyanı sadece vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması halinde delil olarak değerlendirilebilecektir. Bu düzenlemenin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti olarak belirlenen ispat konusunun amacına hizmet ettiği açıktır.

Ancak vergi yargısına ilişkin kanuni düzenlemelerde açıklık bulunmaması sebebiyle, vergi davalarında tanığın dinlenip dinlenemeyeceği hususu tartışmalı halde kalmıştır. VUK. 148.maddesine göre, vergi incelemesinde bilgisine başvurulmak suretiyle vergiyi doğuran olayla ilgisi olan kişilerin beyanlarının tanık beyanı olarak vergi yargısında değerlendirmeye esas alınmasına rağmen; aynı husus vergi

duruşmasında tanık dinlenmesi hususunda uygulamada geçerli olamamaktır. Her ne kadar VUK. Mükerrer 378.maddesine göre duruşmada vergi incelemesini yapan inceleme memuru ile yükümlünün muhasebecisi ile mali müşavirinin dinlenebileceği hüküm altına alınmış ve uygulamada da kabul görmüş olsa da, vergi yargısında doğrudan tanık dinlenmemesi adil yargılanma hakkının da ihlal edildiği görüşlerini de beraberinde getirmiştir. Vergi yargısında parasal olarak duruşma sınırı getirilmiş olması bu sorunun daha da derinleşmesine neden olmuştur.

Türk vergi yargısında, kamu gücü elinde bulunan vergi idaresi tarafına, vergi incelemesi sırasında vergiyi doğuran olayla ilgili kişilerin beyanlarını almak suretiyle işlem yapma ve bu beyanları yargı sürecinde delil olarak kullanma hakkı verilmesine rağmen, yargılamanın diğer tarafında bulunan yükümlü açısından bu hakkın tanınmamış olduğunu hukuk sistemimiz açısından önemli bir eksikliği işaret etmektedir. Danıştay her ne kadar vergi idaresince alınan tanık beyanlarının delil değeri hakkında çeşitli icthatlar ile yükümlünün mağdur olmasını engellemeye çalışsa da asıl yapılması gerekenin doğrudan vergi yargıcı önünde tanık dinlenebilmesinin sağlanması olduğu açıktır.

Bu hususta doktrinde bir kısım görüşler vergi yargısında tanık dinlenebileceğini veya buna engel bir durum olmadığını belirtse de uygulamada vergi yargısında duruşmada tanıkların dinlenmemesi, dinlense bile duruşma zaptına geçirilmemesi gibi sorunlarla karşılaşmaktadır.

Doktrinde vergi yargılamasında tanık dinlenmesi gerektiğine ilişkin görüşlerin sıkça dile getirdiği üzere, hakimin vicdani kanaate ulaşmasında önemli bir etken olabilecek olan tanık beyanlarının, bizzat yargı makamı önünde alınabilmesi, yahut bu konuya açıklık getirilmesi için Danıştay'ın görüş değişikliğine gitmesini beklemek yerine, konunun Anayasa Mahkemesi veya Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne taşınması faydalı olabileceği gibi, yasa değişikliği ile açık bir çözüme

kavuşturulmasının gerekli ve faydalı olacağı kanaatindeyiz.

ÖZET

Türk Vergi Yargılamasında, vergi davasına konu olan uyuşmazlığın çözümü, vergiyi doğuran olayın ne zaman, nasıl, nerede ve kimin için gerçekleştiğinin tespit edilebilmesine bağlıdır. Bu tespitin yapılabilmesi için vergi hukukunun görevi ve uyuşmazlıkların niteliği dikkate alınmak kaydıyla bazı ispat türleri geçerli sayılmıştır. Kanun koyucu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "ispat" başlığını taşıyan 3.maddesinde, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilebilmesi için, yemin delili hariç her türlü delilin geçerli olduğunubelirtmek suretiyle delil serbestisi ilkesini benimsemiştir. Ancak, tanık beyanının geçerli olmasını vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması şartıyla sınırlandırmıştır.

Çalışma başlığımız olan vergi yargılaması hukukunda ispat vasıtası olarak tanık ifadesi ve uygulaması konusunu incelerken; konu başlığına sadık kalınarak içerik, vergi yargısı ile sınırlı tutulmuş, vergi ceza yargılaması hükümleri inceleme dışı bırakılmıştır. Buna karşılık, vergi yargısı içinde şahit ifadesine ilişkin açıklamalar, duruşmayla sınırlı tutulmamış, vergi incelemesi aşamasından başlayarak, delil tespiti, keşif sırasında ve noter huzurunda alınarak dosyaya sunulan beyanların da şahit ifadesi olarak vergi yargısında kabul görüp görmeyeceğihususunu da tartışılmıştır.

Türk Vergi Yargısında ispat vasıtalarından biri olarak tanık beyanı ve uygulaması üzerine hazırladığımız çalışmamızın birinci bölümünde, Türk Vergi Yargısında ispat ve delil sistemi üzerine açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde ise tanık beyanının özellikleri ile vergi yargısındaki yeri, doktrin görüşleri ve yargı kararları ışığında açıklandıktan sonra konu hakkında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmeler yapılmak suretiyle önerilerde bulunulmuştur.

ABSTRACT

In the Turkish Tax Judiciary, the settlement of the dispute that is the subject of the tax lawsuit depends on the determination of when, how, where and for whom the taxable event occurred. In order to make this determination, some types of evidence are deemed valid provided that the duty of tax law and the nature of the disputes are taken into consideration. In order to determine the true nature of the taxable event, the law-maker has adopted the principle of freedom of evidence in Article 3 of the Tax Procedural Code no. 213 under the heading “proof“, stating that all evidence is valid, except for evidence of oath, in order to determine the true nature of the taxable event. However, it limited the validity of the witness statement on the condition that it was natural and clear that it was relevant to the taxable event.

While examining the subject of witness expression and its application as a means of proof in the tax law trials, adhering to the title of this study; the content was limited to the tax judiciary and the provisions of the tax criminal proceedings were excluded from the examination. On the other hand, statements regarding the witness testimony within the tax law trials were not limited to the hearing, starting from the tax review stage, the determination of evidence, whether the statements submitted during the discovery and in the presence of the notary and accepted to the file as a witness statement were also discussed.

In the first part of our study on the Witness Statement and its Application as a Means of Evidence in Turkish Tax Law, explanations are made on the proof and evidence system in the Turkish Tax Judiciary. In the second part, the characteristics of the witness statement and its place in the tax judiciary are explained in the light of the doctrine views and judicial decisions and then recommendations are made by making evaluations within the scope of the right to a fair trial of the European Convention on Human Rights.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

AKINCI, Müslüm, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Turhan Kitabevi, 2008 Ankara

AKKAYA, Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Mali Akademi Yayınları, 2006

BERKİN, Necmettin M. Tatbikatçılara Medeni Usul Hukuku Rehberi, Filiz Kitabevi, 1981 İstanbul

BİLGE, Necip /ÖNEN, Ergun, Medeni Yargılama Hukuku Dersleri ,Ankara

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık 14. Bası, 2006 Ankara

BİLİCİ, Nurettin, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, 2013 Ankara

BİYAN, Özgür, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Adalet Yayınevi 1. Baskı, 2012 Ankara

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

DİNÇ, Güney “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Adil Yargılanma Hakkı” İzmir Barosu Yayınları, 2006 İzmir

ERKUT, Celâl/SOYBAY, Selçuk, Anayasa ve İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Kanunlar, Yenilenmiş 5. Bası, 2001 İstanbul

GEREK, Şahnaz, AYDIN, Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2005, Ankara

GÖZBÜYÜK, Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi 9. Baskı, 1993 Ankara

GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayıncılık, 6. Bası, 2002, Ankara

HONDU, Selçuk, İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit (İlhan Özay Günışığında Yönetim II. Yargısal Korunma, (Alfa Basın Yayın Dağıtım), 1996 İstanbul

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul Üniv. Hukuk Fak., Özdem Kardeşler Matbaası,

1986/1987 İstanbul

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, 1989 İstanbul

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılamasında Tanık Beyanının Delil Olması, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:81, 1997 İzmir

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

KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Yetkin Yayınları, Düzeltilmiş ve Düzenlenmiş 3. Baskı, 2018, Ankara

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

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, 2007 Ankara

KARAVELİOĞLU, Celâl, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu C - 2, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2006, Ankara

KIRBAŞ, Sadık,, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi 8. Baskı, 1996 Ankara

KIZILOT, Şükrü, **ŞENYÜZ** Doğan., **TAŞ**, Metin, **DÖNMEZ**, Recai, "Vergi Hukuku", Yaklaşım Yayınları, 2006 Ankara

KIZILOT, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması C.1, Savaş Yayınları, 1991 Ankara

KIZILOT, Şükrü, Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm yolları, Yaklaşım Yayıncılık, 13. Baskı, 2008

KUMRULU, Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, 1989 Ankara

KURU, Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, 6. Baskı, C.III. 2001, İstanbul

KURU, Baki, **ARSLAN**, Ramazan, **YILMAZ** Ejder, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, 22. Baskı, 2011 Ankara

MUTLUER,M.Kamil, Vergi Genel Hukuku,İstanbul Bilgi Üniv. Yay. 2006,İstanbul

ÖZAY,İl Han, “Günüşığında Yönetim II – Yargısal Korunma”, Filiz Kitabevi, 2004
İstanbul

ÖZBALCI,Yılmaz Vergi Davaları, 1988 Ankara

POSTACIOĞLU, İlhan E., Medeni Usul Hukuku Dersleri, 6.Bası, 1975 İstanbul

SUNAY, Süheyla Şenlen; İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları, Kazancı Matbaacılık, 1997 İstanbul

ŞEKER, Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yay. 1994 İstanbul

TEKİN,Fazıl,**ÇELİKKAYA**, Ali, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık,5.Baskı,2013
Ankara

TOSUNER, M., **ARIKAN**, Z. “Türk Vergi Yargısı”, Neşa Ofset, İzmir 2008

TUNCER,Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, 2003 Ankara

ULUATAM, Özhan, **METHİBAY**,Yaşar, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 2001 Ankara

ÜSTÜN, Ü.Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, 2007,Ankara

YALTI, Billur,Vergi Yükümlüsünün Hakları,Beta Basın Yayın A.Ş. 2006 İstanbul

ZIEMER,Herbert,**BİRKHOLZ**,Hans,Finanzgerichtsordnung,3,Auflage,München1978

Makaleler:

AKKAYA, Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, AÜHFDergisi, C.49, S.1-4, 2000.

AKİL,Cenk, “Medenî Yargılama Hukukunda Mahkemelerce Yapılan Delil Tespiti”, AnkaraÜniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2009, C. 58, Sayı .1

ARDIÇOĞLU,Artuk “İdari Yargıda Tanık”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2010, Sayı: 215, <https://www.adaletbiz.com/idari-yargida-tanik-makale,65.html>E.T.08.12.2019

CANDAN, Turgut “Vergi Yargısında İspat III”, Maliye Postası, Sayı. 233, Mayıs 1990,

CANDAN,Turgut,“Vergi Yargısında İspat–VI”,Maliye Postası Sayı:236 Temmuz 1990,

CANDAN,Turgut “Vergi Yargısında İspat V”, Maliye Postası, Sayı. 235, Haziran 1990

CANDAN, Turgut “Vergi Yargısında İspat VII”, Maliye Postası, Sayı.237, Temmuz 1990,

CANDAN, Turgut “Vergi Yargısında İspat VIII”, Maliye Postası, Sayı. 238, Ekim 1990

ÇAĞLAYAN,Ramazan, “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 11, Sayı 3-4,2003

ÇÖLGEZEN, Övül, “İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi” , Vergi Dünyası, Sayı 334. 2009

DURMUŞ,Neslihan K., “Vergi Hukukunda İspat ve Delil” , GÜHFD, 20.Yıla Armağan, Nisan,2015 Ankara

ERGÜN,Çağdaş Evrim, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, AÜHFD, Cilt.55,Sayı.2,2006, Ankara

ESEN, Ahmet, “Vergi İnceleme Sırasında Bilgi İsteme ve Verilen Bilgilerin Hukuki Değeri” Maliye Postası, Sayı. 171, 1987

GÜNEŞ, Gülsen, “Vergi Hukukunda Deliller” İÜHFM, Cilt. LI, Sayı.1-4 den ayrı basım Gür-ay Matbaası, 1986/1987 İstanbul

GÖRKEM,Neslihan Alkan, “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, Ankara Barosu Sayı.2013 /1, 2013 Ankara

GÜMÜŞKAYA,Gamze, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”İÜHFM C.LXVI, Sayı.2, 2008 İstanbul,)

HONDU,Selçuk, “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması”, Danıştay Dergisi, Sayı.89, 1995 Ankara

HONDU,Selçuk, “İdari Yargılama Usulünde Tanık” I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 1.Kitap,Mayıs 1990 Ankara

İŞIKLAR, Celâl, “İdari Yargıda Duruşma”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 2, S.2, Ocak 2011

KANETİ,Selim,“Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası,.Sayı:131, Temmuz,1992 (Ekonomik Yaklaşım)

KARAKOÇ, Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması” Vergi Dünyası, Eylül 1995, Sayı.169, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1392>) E.T.08.12.2019

KIRBAŞ,Sadık, “Vergi Yargılamasında Kanıtlama” (Selim Kaneti’ye Armağan, Aybay Yayınları Hukuk Dizisi:7, 1996 İstanbul

ÖZDEMİR,Selman, “İspat Aracı Olarak Tanık Delilinin İdare Mahkemelerinde Kullanımı”Adalet Dergisi Sayı.59,Eylül 2017 (https://www.academia.edu/37365423/%C4%B0SPAT_ARACI_OLARAK_TANIK_DE_L%C4%B0L%C4%B0N%C4%B0N_%C4%B0DARE_MAHKEMELER%C4%B0ND E_KULLANIMI) E.T. 08.12.2019

PERÇİN,Necati, “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi,S.81, 1995

SAĞLAM,Hadi,GÖKBAYIR,Sema,SAĞLAM,Emine,ÇOLAK,Mehmet“İslam Hukuku ve Modern Hukuk Bağlamında Şahitlik Müessesesinin Değerlendirilmesi” , Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 5, Sayı 2, Aralık 2012

SEVİĞ, Veysi, “Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, İktisat ve Maliye, C.XXVI.S.7. 1979

SEVİĞ, Veysi“Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, Vergi Dünyası, Sayı..277, Eylül 2004

SEVİĞ,Veysi,“Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, Mali Çözüm Dergisi Sayı:6 1991 Ağustos,<https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum6?e=25078185/5837030> 5. (Erişim Tarihi: 30/11/2019);

TEZEL, Adnan,“Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi“Reşat Kaynar’a Armağan, İTİA Yayinlari, 1981 İstanbul

UYANIK, Namık K. “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?” Vergi Dünyası Dergisi Sayı:283,2005

UZUN,Mine, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, AÜHFD, C.63, S.1,2014

Karar Derlemeleri

Danıştay 4.Daire Yardımcıları, “Danıştay 4.Daire Kararları 1969,1970,1971”,1972
Ankara

Danıştay Dergisi, S.24-25

Danıştay Der. S.32-33.

Danıştay Der. S.30-31.

Danıştay Dergisi Sayı.6

Danıştay Dergisi, Sayı.120

İSPİR,Ekrem,**YAĞMURLU**,Tahsin, **ÖZBALCI**,Yılmaz,“Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları” , 1986, Ankara

KIZILOT,Şükrü ,Vergi Uygulaması ile İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları 1985,
A-1986 Ankara (Kararlar)

KIZILOT,Şükrü, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler ,Cilt.1, Yaklaşım Yayınları , 1994 Anakara , (Kararlar C.1)

KIZILOT,Şükrü, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler ,Cilt.2, Yaklaşım Yayınları , 1994 Ankara , (Kararlar C.2)

KIZILOT,Şükrü, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler ,Cilt.3, Yaklaşım Yayınları , 1996 Ankara , (Kararlar C.3)

Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y.2003 Cilt 11, Sayı 3-4

Seminerler ve Sempozyum Yayınları:

ÇIRAKMAN,Erol, “Vergi Hukukunda Serbest Delil Sistemi ve Ekonomik Yorum”, (MGB, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Hukukundaki Gelişmeler, 7-10 Ekim 1991 Marmaris,)

KUMRULU, Ahmet, “Vergi Yargısında Sorunlar” VI..Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 1990

SABAN,Nihal, “Türk Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu”, TESEV, 2000 İstanbul

YILMAZ, Ejder, “Noterlik İşlemlerinin Hukuk Davalarındaki ve İcra İflas Takiplerindeki Önemi Noterlik Hukuku Sempozyumu I,II”,NOTEV, 1997 Ankara

Tezler:

DURMAZ,Zeynep, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil” Yüksek Lisans Tezi,Gazi Üniv. Sos.Bil. Ens. Aralık 2010 (YÖK,Ulusal Tez Merkezi, E.T. 05.12.2019)

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, “Vergi Hukukunda Karineler” ,Doktora Tezi,Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , Aralık 2011,(YÖK,Ulusal Tez Merkezi, E.T. 05.02.2020)

İnternet Kaynakları:

www.danıştay .gov.tr (emsal karar arama sayfası)

Kazancı İctihat Bilgi Bankası

Sinerji İctihat ve Mevzuat Programı

Cumhuriyet Gazetesi Arşivi

Sözlükler:

YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 2004, Ankara

Türk Hukuk Lügatı, Türk Hukuk Kurumu Yayını, 1991 Ankara

Türk Dil Kurumu Sözlüğü (<https://sozluk.gov.tr/>), (E.T.07.12.2019) (TDK.)

Yargı Kararları:

Dnş. 3.D. T. 24.12.1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706 sk

Dnş. 4.D. T.27.10.1954 .E. 1954/ 1745, K.1954/3057 .sk

Dnş. 3.D. T. 25.12.1990, E. 1989/3460, K. 1990/3569 sk.

Dnş. 4.D. T.26.12.1954 .E. 1954/ 1884, K.1954/3338 .sk

Dnş.8.D.T. 05.12.1994, E.1994/575, K.1994/3449 sk.

Dnş. 4.D. T.26.06.1980, E.1979/902, K. 1980/1880 sk.

Dnş. 8.D.,T.09.02.1998, E.1996/5073, K. 1998/276 sk.

Dnş. 4.D. T.08.03.1985, E. 1984/4697, K. 1985/835 sk.

Dnş.4.D. T. 09.11.1976, E.1975/1618, K.1976/2611 sk

Dnş. 4.D. T. 05.05.1982 E. 1982/778, K. 1982/1858 sk.

Dnş. 4.D. T. 22.02.1989, E. 1988/1357, K. 1989/873 sk.

Dnş. 4.D. T. 19.10.1977, E. 1977/711, K. 1977/2635 sk.

Dnş. 4.D. T.23.12.1977. E.1977/1361,K. 1977/3556sk.

Dnş. 4.D. T. 19.11.1973,E. 1972/4509,K. 1973/4761 sk.

Dnş. 4.D. T. 29.11.1988, E. 1986/4793, K. 1988/4179 sk.

Dnş.3.D. T. 19.11.1987, E. 1986/2886, K. 1987/2624 sk.

Dnş.3.D. T. 19.11.1987, E. 1986/3234, K. 1987/2632 sk.

Dnş.3.D. T. 22.06.1988, E. 1987/2954, K. 1988/1858 sk.

Dnş. 4.D. T.19.04.1955 .E. 1954/4113,K.1955/1097.sk.

Dnş. 4.D. T.07.12.1988.E. 1988/2042, K.1988/4360 sk.

Dnş. 7.D.T.07.05.1992, E. 1991/3297, K. 1992/1508 sk.

Dnş. 4.D. T.19.04.1955 .E. 1954/4095,K.1955/1098 sk.

Dnş. 4.D. T.13.11.1957.E. 1957/126,,K.1957/3296 sk.

Dnş. 4.D. T.27.03.1958 E. 1956/4210, K.1958/1074 sk.

Dnş. 4.D. T.20.09.1962 .E. 1960/2660,K.1962/3261.sk.

Dnş. 4.D. T.13.02.1967 .E. 1962/5332,K.1967/604.sk

Dnş. 4.D. T. 29.03.1985, E. 1984/717, K. 1985/527 sk.

Dnş. İBK. T.08.01.1972, E. 1971/5, K.1972/ 5 sk.

Dnş.3.D. T.28.12.1994, E.1994/1771,K. 1994/4609 sk.

Dnş. 4.D. E. 1971/908, K.1971/2089 sk.

DİBK T. 02.07.1985, E. 1985/5, K. 1985/4 sk.

Dnş. 4.D.,T.29.11.1971 E:1971/3866-7763 s.k.

Dnş. 4.D.,T.15.04.1969 E:1969/582-1669 s.k

Dnş. 7. D.,T.13.11.2003 E:2000/9735, K:2003/4736 s.k.

Dnş. 4.D. 17.11.1991 T. veE.1988/4717, K.1991/3180 sk.

Dnş.4.D. T.13.03.1978, E.1997/3061, K.1978/852 sk.

Dnş.4.D.T. 17.03.1970, E. 1969/4494,K. 1970/1371 sk.

Dnş.4.D. T. 19.10.1977, E. 1977/711,K.1977/2365 sk.

Dnş. 3.D.13.05.1987,E.1986/3625,K.1987/1255 sk.

Dnş. 4.D, T. 05.02.1976,E.1975/520,K.1976/250 sk.

Dnş.3.D.T.16.03.1988, E.1987/1164, K. 1988/853 sk

Dnş.3.D.T.04.11.1987, E. 1986/2264, K. 1987/2468 sk.

Dnş.3.D.T.28.01.1988, E.1987/217, K. 1988/264 sk.

Dnş. 3.D.T. 25.03.1987, E. 1986/1875, K. 1987/812 sk.

Dnş. 3.D.T.01.12.1987,E. 1986/3250, K. 1987/2717 sk

Dnş.4.D.T.07.06.1985,E.1984/1536,K.1985/1658 sk.

Dnş.3.D. T.27.04.1988, E.1987/2083, K. 1988/1309 sk.

Dnş. 3.D.T.20.03.1988,E.1987/1702,K. 1988/1020.sk.

Dnş.3.D, T.24.11.1987, E.1986/2072, K.1987/2643

Dnş.4.D., T. 15.01.1982, E.1980/3363, K.1980/1982 sk.

Dnş. 3.D., E.1986/1875, K: 1987/812

Dnş.3.D. T.08.06.1995, E.1994/4336,K.1995/1822 sk.

Dnş.4.D.T.15.03.1983, E.1983/7924,K.1983/1239 sk.

Dnş.4.D., E.1964 / 3149, K:1966/3964 sk.

Dnş.3.D. T.24.09.2003, E. 2001/2306, K. 2003/4438 sk.

Dnş.3.D.T.30.06.1986, E. 1986/2287,K.1986/1629 sk1

Dnş.3.D.T.08.06.1988, E. 1987/1924,K.1988/1647 sk

Dnş.3.D.T. 24.09.1986,E.1986/364,K.1986/1749 sk

Dnş.4.D.T.05.06.1985, E. 1984/2765,K.1985/1657 sk.

DVDDK,T.10.10.2008, E.2008/36, K.2008/603 s k.

Dnş.12.D. T.02.02.2010, E.2007/5480,K. 2010/ 414 sk.

Dnş.7.D.,T:15.04.1999,E:1998/3139,K:1999/150 sk.

Dnş.7. D. T.27.10.1993, E.1992/322, K.1993/4357 sk.

DVDDK,T.27.12.2002,E.2002/423,K.2002/626 s.k.

DVDDK. T.03.07.2019 E.2018/1222, K.2019/476 sk.

DVDDGK T.12.02.1999, E.1998/14, K.1999/87 sk.

Konya Vergi Mahkemesi'nin E.1989/319,K.1989/326 sk.

Uyuşmazlık Mahkemesi, E.1985/14, K.1985/26, RG.17.3.1986-19050,

Uyuşmazlık Mahkemesi, E.1986/5, K.1986/5, RG.4.7.1986-19151;

Uyuşmazlık Mahkemesi,E.1986/54, K.1987/3, RG.3.6.1987-19476;

Uyuşmazlık Mahkemesi, E.1988/9, K.1988/15, RG.26.10.1988-19971;

Uyuşmazlık Mahkemesi,E.1991/43, K.1991/44, RG.II.2.1992-21141.1985.

22.05.1997 Tarihli Noterler Birliği'nin 22 Nolu Genelgesi

Noterler Birliğinin 16 nolu genelgesi, Ankara/ 28.05.1998)

Noterler Birliğinin 55 nolu genelgesi, Ankara/22.08.1995