



Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi
Erzincan Law Review

Cilt/Vol: 29 Sayı/No: 2 Aralık/December 2025

**Vergi Yargılamasında Duruşmada Tanık Dinlenip
Dinlenemeyeceği Sorunu ve Adil Yargılanma Hakkı
Bağlamında Değerlendirilmesi**

**The Issue of Whether Witness can be Heard in Tax Trial Pro-
cedure and Evaluation in the Context of the Right to a Fair
Trial***

  **Dr. Öğr. Üyesi Mustafa KARATAŞ****

 10.60002/ebyuhfd.1750877

ÖZ

Vergi yargılamasında tanık dinlenip dinlemeyeceği, yani tanık delilinin bir ispat aracı olarak kabul edilip edilmeyeceği günümüzde halen tartışılmaya devam etmektedir. Bu tartışmanın temelinde tanık delilinin, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda (HMK) ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda kap-

* Bu çalışma, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından 22-24 Mayıs 2025 tarihleri arasında düzenlenen Türk Hukukunda Muhakeme Usulleri konulu Hukukun Güncel Meseleleri Erzincan Sempozyumu II'de sunulan özet bildirinin genişletilmiş halidir.

** Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

Makale Bilgisi/Article Info: Araştırma Makalesi/Research Article

Geliş/Received: 25.07.2025 | **Kabul/Accepted:** 03.11.2025.

Bu makale, intihal programında taranmış ve iki (kör) hakem incelemesinden geçmiştir. This article was submitted in a plagiarism program and reviewed by two (blind) referees.

Atıf/Cite as: Mustafa Karataş, “Vergi Yargılamasında Duruşmada Tanık Dinlenip Dinlenemeyeceği Sorunu ve Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Değerlendirilmesi”, EBYÜ-HFD, C. 29, S. 2, Aralık 2025, (955-994).



Bu makale **Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası** lisansı ile lisanslanmıştır.

samlı bir şekilde ele alınıp düzenlenirken; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) bu hususta açık bir düzenleme bulunmaması yatmaktadır. Bakıldığında İYUK m. 31/1'de bilirkişi, keşif, delillerin tespitinde HMK hükümlerinin uygulanacağı düzenlenirken tanık deliline yer verilmemektedir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında ise HMK'ya atıf yapılan durumlar haricinde vergi uyuşmazlıklarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ilgili hükümlerinin de uygulanacağı ifade edilmektedir. VUK'ta ise vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin tanık deliline yönelik bir düzenlemenin var olup olmadığı tartışmaya açık bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede ilk cevap aranması gereken soru ilgili hukuki düzenlemelerin vergi yargılamalarında tanık dinlenmesine imkân verip vermediğidir. Ayrıca tanık delilinin adil yargılanma hakkı ile yakından ilişkili olduğu hem Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ve hem de Anayasa Mahkemesi (AYM) kararlarında vurgulanmaktadır. Bu noktada idari nitelikteki para cezalarına (örneğin; vergi kabahatlerine) ilişkin yargılamalarda tanık dinlenmemesi konusunda, güncelliğini koruyan AİHM'nin 21.01.2025 tarihli "Dilek Genç/Türkiye kararı" dikkati çekmektedir. Bu çerçevede cevap aranması gereken ikinci soru, vergi yargılamalarında tanık dinlenmesinin gereklilik arz edip etmediğidir. Bu soruya özellikle Anayasa'nın 36'ncı ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde koruma altına alınan adil yargılanma hakkı yönünden ele almak gerekirken, AİHM'nin "Dilek Genç/Türkiye kararı" da bu konuda yol gösterici nitelik taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yargılaması, Duruşma, İspat ve Delil, Tanık Delili, Adil Yargılanma Hakkı.

ABSTRACT

The question of whether witnesses can be heard in tax trial procedure, that is, the acceptance of witness as a form of proof, remains a subject of ongoing discourse. The foundation of this discourse is that while witness is comprehensively addressed and regulated in the Civil Procedure Law (CPL) No. 6100 and the Criminal Procedure Law No. 5271, there is an absence of explicit regulation on this matter in the Administrative Procedure Law (APL) No. 2577. A thorough examination of Article 31(1) of the APL reveals that the provisions of the CPL are applicable to legal expert, viewing, and the identification of evidence. However, there is no mention of witness. The second paragraph of the relevant article states that, with the exception of cases referred to the CPL, the provisions of the Tax Procedure Law No. 213 (TPL) apply to the resolution of tax disputes. However, the question of whether the TPL contains any provisions regarding witness in the resolution of tax disputes remains a subject of debate. In this context, the primary inquiry pertains to the permissibility of witness in tax trial procedure, as governed by pertinent legal regulations. Moreover, the right to a fair trial are closely linked to hear witnesses, as emphasized in the decisions of both the European Court of Human Rights (ECHR) and the Constitutional Court of the Republic of Türkiye.

In this regard, the ECHR’s “Dilek Genç v. Türkiye decision”, which remains relevant today, is noteworthy in relation to the non-hearing of witnesses in tax trial procedure. In this context, the second question to be addressed is whether the hearing of witnesses is necessary in tax trial procedure. This issue must be addressed, particularly in light of the right to a fair trial protected under Article 36 of the Constitution and Article 6 of the European Convention on Human Rights. The ECHR’s Dilek Genç v. Türkiye decision also serves as a guiding principle in this regard.

Keywords: Tax Trial Procedure, Hearing, Proof and Evidence, Witness, Right to a Fair Trial.

GİRİŞ

İster medeni ister ceza isterse idari (ve vergi) yargılama usulü söz konusu olsun, uyuşmazlıkların çözümünün temelinde maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacı yer almaktadır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için ise uyuşmazlığa konu olayın veya durumun deliller aracılığıyla ispatlanması gerekmektedir. Dolayısıyla yargılama usullerinde ispat ve delil önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle taraflar açısından hem bir yük¹ hem de bir hak² olarak ispat; taraflarca ortaya koyulan “*bir iddianın, iddiaya esas somut olay veya hukuki durumun doğruluğu ve gerçek olup olmadığı ve bahse konu olay veya duruma, iddianın dayandığı hukuk kuralının uygulanabilirliği konusunda hâkimde kanaat uyandırmak*

-
- 1 *İspat yükü*; belirli bir olgu veya olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda kural olarak iddiada bulunan tarafa düşen ispatlamaya yönelik usule ilişkin bir yükü ifade eder. İspat yükü, bir yükümlülüğü ifade etmeyip, ispat yükünün yerine getirilmemesi halinde, tarafın aleyhine doğacak sonuçlara katlanması söz konusudur: Hakan **Pekcanitez**/Oğuz **Atalay**/Muhammet **Özekes**, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, On İki Levha Yayıncılık, Ankara 2024, s. 358; A. Şeref **Gözübüyük**, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s. 795-796; Mualla **Öncel ve diğerleri**, Vergi Hukuku, 32. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2023, s. 247; Yusuf **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 705; Ramazan **Çağlayan**, İdari Yargılama Hukuku, 16. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s. 402. Ancak belirtmek gerekir ki ispat yükü, medeni ve idari yargılama usulleri için söz konusu olup, ceza yargılama usulünde bu anlamda bir ispat yükü söz konusu olmamaktadır: Veli Özer **Özbek**/Koray **Doğan**/Pınar **Bacaksız**, Ceza Muhakemesi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 615; Nur **Centel**/Hamide **Zafer**, Ceza Muhakemesi Hukuku, 19. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2020, s. 835.
 - 2 *İspat hakkı*; Anayasa’nın 36’ncı maddesinde güvence altına alınan iddia ve savunma ve adil yargılanma hakkının bir sonucu olarak karşımıza çıkmakta, tarafların yargılamaya esas kanunlarda belirtilen süre ve usullere bağlı olarak kullanılması gerekmektedir: **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 338; Gürsel **Kaplan**, İdari Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2020, s. 487.

amacıyla yapılan inandırma ve ikna faaliyeti” olarak ifade edilmekte³ ve niteliği itibariyle yargılama hukuku ile birlikte ele alınmaktadır⁴. Bu anlamda bir uyuşmazlıkta esas itibariyle uyuşmazlığa konu maddi olgu ve olaylara ilişkin iddiaların ispatlanması gerekmekte, iddialarının ispatı için de çeşitli araçlara (ispat araçlarına) yani, delillere başvurulmaktadır⁵.

Delil ise hukuk düzenince kabul edilen, tarafların iddia ve savunmalarının esasını oluşturan ve mahkeme dışında, dava öncesinde gerçekleşen çekişmeli maddi gerçeğin yargılamada temsiline ya da kullanılmasına yarayan ispat araçları olarak ifade edilmektedir⁶. Bu anlamda deliller, yargılama aşamasında maddi olay ve olguların gerçekliğinin, yani doğruluğunun ortaya çıkarılması suretiyle uyuşmazlığın çözülerek, karara bağlanması bakımından önem arz etmektedir⁷.

Bir ispat aracı olarak delillerin; bir uyuşmazlığın ispatlanmasında kullanılabilmesi için niteliği itibariyle bazı özellikleri taşıması gerekli kabul edilmekte, bu noktada (1) akılcı ve bilimsel açıdan kabul edilebilir olması, (2) maddi gerçekliği temsil edici nitelikte olması, (3) elde edilebilir ve ulaşılabilir olması, (4) taraflarca incelenmeye açık olması ve (5) hukuka aykırı yollardan elde edilmemiş olması gerekmektedir⁸.

-
- 3 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 338; Ramazan **Arslan ve diğerleri**, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 423; Süha **Tanrıver**, Medeni Usul Hukuku, Cilt 1: Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması, Yetkin Yayınları, Ankara 2021, s. 819; Baki **Kuru/Burak Aydın**, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 238; **Çağlayan**, s. 401; Metin **Günday**, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 407; **Öncel ve diğerleri**, s. 247; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 703.
 - 4 Bununla birlikte ispat kavramını sadece yargılama hukuku ile birlikte ele almak mümkün görünmemektedir. Çünkü vergi hukukunda ispat; ayrıca vergilendirme süreci itibariyle vergi mükellefleri ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemin geçerliliği veyahut hukuka aykırılığının ortaya koyulabilmesi için de söz konusu olabilmektedir: Fevzi Rifat **Ortaç/Hilmi Ünsal**, Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara 2019, s. 47; Neslihan **Karataş Durmuş**, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 18, S. 3-4, 2014, s. 507.
 - 5 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 339; **Çağlayan**, s. 401.
 - 6 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 361; **Gözübüyük**, s. 462; **Kaplan**, s. 488; **Özbek/Doğan/Bacaksız**, s. 615; Serdar **Kale/Salih Keser**, “Medeni Yargılama Usulünde Delil Sistemi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 21, S. 2, 2015, s. 703-704.
 - 7 **Öncel ve diğerleri**, s. 203; **Çağlayan**, s. 406.
 - 8 Adem **Güvez**, “İdari Yargılama Hukukunda Tanık Delili”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3, 2021, s. 2092; Ayrıca bkz. **Çağlayan**, s. 406; **Tanrıver**, s. 817; Şenel **Sarsıkoğlu**, “Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat Hukuku Açısından Elektronik Delil (E-Delil) Kavramı”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 6, S. 22, 2015, s. 511.

Bir hukuk sisteminde ayrıca (1) delillerin kullanılması noktasında katı delil sistemi ve serbest delil sistemi, (2) delillerin değerlendirmesi noktasında ise delillerin serbestçe değerlendirilmesi (takdiri delil) sistemi ve kanuni (kesin) delil sistemi şeklinde iki farklı ayırım yapılabilmektedir. Öncelikle katı delil sisteminde kanundaki belirli deliller dışında başka bir delilin kullanımı mümkün değilken; serbest delil sisteminde gerekli şartların sağlanmasına bağlı olarak her tür delilin ispat aracı olarak kullanılması mümkündür⁹. İkinci olarak delillerin serbestçe değerlendirilmesi sisteminde hakimlerin delillerin gerçeği yansıtır yansıtmadıklarının tespitinde takdir yetkisi bulunurken; kanuni delil sisteminde ise hakimlerin bu yönde bir takdir yetkisi bulunmamaktadır¹⁰. Türk yargılama hukuku açısından konuya bakıldığında hem medeni¹¹ hem ceza¹² hem de idari (ve vergi)¹³

9 Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 379; Kaplan, s. 492; Günday, s. 407.

10 Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 379-380; Kaplan, s. 492.

11 HMK'nın 192'inci maddesindeki “Kanunun belirli bir delille ispat zorunluluğunu öngörmediği hâllerde, Kanunda düzenlenmemiş olan diğer delillere de başvurulabilir” hükmü gereğince medeni yargılama usulünde delil türlerinin tespiti açısından serbest delil sisteminin benimsendiği kabul edilmektedir. Bu noktada medeni yargılama usulünde HMK'nın belirli bir delille ispat zorunluluğu öngörmediği durumlarda her türlü delile başvurulabilmektedir. Bununla birlikte hangi delillerin kabul edilebilir (caiz, geçerli) olacağı konusu HMK'nın “ispat hakkı” başlıklı 189'uncu maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre “(1) Taraflar, kanunda belirtilen süre ve usule uygun olarak ispat hakkına sahiptir. (2) Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakıanın ispatında dikkate alınamaz. (3) Kanunun belirli delillerle ispatını emrettiği hususlar, başka delillerle ispat olunamaz. (4) Bir vakıanın ispatı için gösterilen delilin caiz olup olmadığına mahkemece karar verilir”. Esas itibarıyla HMK m. 192'nci ve 189'uncu maddelerinin birlikte ele alınması gerekmektedir: Dolayısıyla medeni yargılama usulünde hâkimin, bir uyuşmazlığa yönelik belirli bir delille ispat zorunluluğunun varlığını ve bahse konu delilin kabul edilebilir olup olmadığını resen tespit etmesi gerekmektedir: Kale/Keser, s. 710.

12 CMK'nın 217'inci maddesine göre; “(1) Hâkim, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller hâkimin vicdanı kanaatiyle serbestçe takdir edilir. (2) Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir”. Bu maddeye uyarınca ceza yargılama usulünde maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve adil bir yargılamanın sağlanabilmesi amacıyla delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olup, kural olarak ceza yargılamasında bir konunun her tür delille ispatlanabilmesi, her zaman delil ileri sürülebilmesi, delillerin serbestçe değerlendirilebilmesi mümkündür. Delil serbestisi ilkesine bağlı olarak ceza yargılama usulünde maddi gerçeğin ortaya çıkartılabilmesi amacıyla olayla ilgisi bulunan kişi beyanlarının, belgelerin ve olaya dair belirtilerin/izlerin tespit edilmesi önem arz etmektedir: Özbek/Doğan/Bacaksız, s. 616; Centel/Zafer, s. 828-830.

13 İYUK m. 20/1'e göre “Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi

yargılama usullerinde serbest delil ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi sisteminin geçerlilik arz ettiğini söylemek mümkündür.

Delilleri, bağlayıcı olup olmamalarını göz önünde bulundurmak suretiyle ikili bir sınıflandırmaya tabi tutmak da mümkündür: Kesin deliller ve takdiri deliller. Kesin deliller; “*şartlarını, hükümlerini ve sonuçlarını kanunun belirlediği ve bu şartların mevcut olması halinde hâkimin bağlı olduğu*”, yani hâkimin takdir yetkisinin bulunmadığı, maddi gerçekliği temsil ettiğinin kabulü zorunlu olan delillerdir. Kesin delillerin varlığında hâkimin bu delillere ilişkin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle “*dava malzemesinin taraflarca getirilmesi ilkesi*”nin geçerli olduğu yargılamada hâkim, delilin gerçeği temsil ettiğini kabul etmek ve buna göre karar vermek zorundadır¹⁴. Takdiri deliller ise “*koşullarını ve hükümlerini kanunun tayin etmediği*”, maddi gerçeği temsil kabiliyetini haiz olup olmadığı hususunda hakimlerin serbestçe değerlendirme yetkisine sahip olduğu, yani bağlayıcı nitelik taşımayan delillerdir¹⁵. Bakıldığında medeni yargılama usulü açısından HMK’da açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte öğretide deliller, bu ayrıma tabi tutulmaktadır¹⁶. Bu yönüyle senet, yemin ve kesin hüküm, kesin delil olarak; tanık, bilirkişi¹⁷, keşif¹⁸ ve HMK m.

mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar...”. Bu düzenleme uyarınca idari yargılama usulünde re’sen araştırma ilkesine istinaden delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Çünkü taraflar ileri sürmese dahi re’sen araştırma ilkesine istinaden hâkim veya mahkeme tarafından maddi gerçekler kendiliğinden araştırılıp tespit edilebilmekte, bu yapılırken de her türlü delile başvurulabilmektedir: **Gözübüyük**, s. 344-345, 462; **Günday**, s. 408-409; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 712; Mahmut **Ceylan**, İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2017, s. 105.

- 14 H. Özden **Özkaya Ferendeci**, “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ndaki Belge Terimi ve İspat Hukukundaki Yeri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, s. 815.
- 15 **Gözübüyük**, s. 462; **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 380-381; **Günday**, s. 407-408.
- 16 Murat **Atalı**/İbrahim **Ermenek**, Medeni Usul Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 241 vd.
- 17 Bir davada hâkim tarafından önüne gelen ihtilafa ilişkin çözümü bilinmeyen ve açıklığa kavuşturulması gereken ve özel bilgi gerektiren konularda tarafların talebi veya re’sen oy veya görüşünü başvurulana, bağımsız ve tarafsız niteliği haiz uzman üçüncü kişilere bilirkişi denmektedir: **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 424; **Çağlayan**, s. 413; Bahtiyar **Akyılmaz**/Murat **Sezginer**/Cemil **Kaya**, Türk İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024, s. 732-733; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 715.
- 18 Dava konusu uyuşmazlığa konu kişi veya nesneler üzerinde hâkimin bütün duyu organlarıyla doğrudan incelemelerde bulunmak suretiyle bilgi elde etmesine keşif denilmektedir: **Akyılmaz/Sezginer/Kaya**, s. 736; **Tanrıver**, s. 1008; **Çağlayan**, s. 414; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 717.

192'ye göre kanunda düzenlenmemiş deliller takdiri delil olarak kabul edilmektedir¹⁹. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, kesin delil ve takdiri delil ayrımı, dava malzemesinin taraflarca getirilmesi ilkesinin geçerli olduğu yargılamalarda söz konusu olup, re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu yargılamalarda tüm delillerin takdiri delil olarak kabul edilmesi söz konusudur²⁰. Dolayısıyla idari (vergi) yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesi gereği delillerin tamamının takdiri delil olarak kabulü gerekmektedir.

Bir ispat aracı olarak tanık²¹ ise taraflar dışında, bir uyuşmazlıkla ilgili belirli bir olay/hukuki durum hakkında görsel veya işitsel yolla edindiği bilgileri mahkemeye aktaran kişiyi ifade etmektedir. Bu anlamda tanığın dinlenilmesi, yani tanık tarafından mahkemede sözlü beyanda bulunulması delil olarak kabul edilmektedir²². Tanığın duruşmada yüz yüze dinlenilmesi ise doğrudanlık ve sözlülük ilkelerinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır²³. Bu noktada tanıklar, hâkim veya mahkeme tarafından dinlenilmek üzere bir davetiye aracılığıyla yapılacak duruşmaya davet edilmekte; yapılacak duruşmada beyanlarının doğruluğunu sağlamak amacıyla kural olarak yemin ettirilmek suretiyle ve ayrı ayrı dinlenilmektedir²⁴. Ayrıca yargılamada tanık dinlenirken; özellikle tanığın dinlenmesinden sonra, beyanının açıklanması veya tamamlanması amacıyla

19 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 381; **Kaplan**, s. 492.

20 **Çağlayan**, s. 407; Aksi görüş için bkz. **Günday**, s. 409.

21 Genellikle delilin kendisi ile kaynağı birleştirilerek kullanıldığından, tanık delili ile asıl kastedilen tanık beyanıdır: **Çağlayan**, s. 406; **Kaplan**, s. 504. Çalışmada tanık delili kavramı kullanılmış, ancak yeri geldiğinde ifadenin doğruluğu açısından tanık beyanı tercih edilmiş, tanık beyanının duruşmada sözlü olarak dinlenilmeyi ifade etmesinden kaynaklı olarak sorunun tespitinde tanık dinlenmesi ifadesi tercih edilmiştir.

22 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 415; **Tanrıver**, s. 887; **Atalı/Ermenek**, s. 265; **Turgut Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s. 896; **Özbek/Doğan/Bacaksız**, s. 617; **Çağlayan**, s. 417-418; **Yusuf Karakoç**, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 3. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara 2018, s. 128.

23 Tanığın yapılacak duruşmada yüz yüze dinlenmesi kural olmakla birlikte yazılı tanık ifadesine başvurulması istisnai olarak kabul edilebilmektedir. Bu anlamda basit konularda, tanığın beyanının doğruluğuna ve tanığa güvenilebilecek durumlarda yargılamanın hızlandırılması ve daha az masraf yapılması amacıyla yazılı tanık ifadesi yöntemine başvurulması mümkündür: Bkz. **Mine Akkan**, "Medenî Usûl Hukukunda Tanığa Soru Kâğıdı Gönderilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2015, s. 555-609.

24 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 422.

hâkim veya mahkeme ya da taraflar (ve vekilleri) tarafından başkaca sorular yöneltilebilmesi maddi olayın ortaya çıkarılması noktasında önem arz etmektedir²⁵.

Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, tanık delili, tanığın hafızasına dayanması ve hafızanın yanıltıcı nitelik sergileyebilmesi sebebiyle temelde zayıf ve çürük bir delil olarak kabul edilmektedir. Ancak kimi durumlarda, aşağıda da değinileceği üzere, uyumsuzluğun sadece tanık dinlenmek suretiyle çözüme kavuşturulması söz konusu olabilmektedir. Bu noktada her ne kadar zayıf ve çürük bir delil olarak kabul edilse bu delilden vazgeçmenin söz konusu olamayacağını da belirtmek gerekmektedir²⁶.

Türk yargılama hukuku açısından konuya bakıldığında; genel olarak ispat ve delillere, özelde ise tanık deliline hem medeni hem de ceza yargılama usulünde ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde yer verildiği görülmektedir. Medeni yargılama usulü açısından HMK'nın dördüncü kısmında "ispat ve deliller"e ilişkin hükümlere; bu kısmın dördüncü bölümünde, yani 240 ila 265'inci maddeleri arasında ise tanık deliline yer verilmektedir. Ceza yargılama usulü açısından ise CMK'nın üçüncü kısmının birinci bölümünde, yani 43 ila 61'inci maddeleri arasında tanıklık ele alınmaktadır.

İdari yargılama hukukunda ise tanık delilini de kapsayacak şekilde delillere ilişkin genel ve ayrıntılı bir düzenlemenin varlığından bahsedilememekte²⁷; İYUK'un 31'inci maddesinin ilk fıkrasında HMK'ya yapılan atıfta da tanık deliline yer verilmemektedir. Bu kapsamda İYUK'ta tanık deliline ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut olmadığını, yani bir kanun boşluğunun mevcut olduğunu söylemek mümkündür. Buna bağlı ve yazılılık ilkesinin bir gereği olarak uygulamada da idari yargılama sürecinde tanık delili kabul edilmemektedir²⁸. Vergi yargılama usulü açısından konuya bakıldığında ise idari yargılama usulüne tabi olan vergi yargılamaları açısından da bahse konu açıklamalar geçerlilik arz etmekle birlikte İYUK'un 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında vergi uyumsuzluklarının çözümünde HMK'ya atıf yapılan durumlar haricinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir.

25 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 421.

26 **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 415; Özgür **Biyan**, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 166; Yusuf **Karakoç**, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s. 458.

27 **Karakoç**, "...Tanık Beyanının Delil Olması", s. 455; **Çağlayan**, s. 412.

28 **Çağlayan**, s. 418-419; **Kaplan**, s. 493.

VUK'ta ise vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin tanık deliline yönelik bir düzenlemenin var olup olmadığı ise (VUK m. 3/B-2 ve mük. m. 378 bağlamında) tartışmaya açık bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda öğretide farklı yaklaşımlar benimsenmekle birlikte uygulamada idari yargılama usulüne paralel olarak duruşmada tanık dinlenmesi kabul görmemektedir.

Uygulamada idari (ve vergi) yargılama usulünde duruşmada tanık dinlenmesinin mümkün olmaması, özellikle adil yargılanma hakkı bağlamında tanık delilinin gerekliliğini tartışmaya açmaktadır. Bilindiği üzere tanık delilinin iddia ve savunma ve adil yargılanma hakkı ile yakından ilişkili olduğu hem Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ve hem de Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) aşağıda bahse konu edilecek kimi kararlarında özellikle vurgulanmaktadır. Bu noktada idari nitelikteki para cezalarına (örneğin; vergi kabahatlerine) ilişkin yargılamalarda tanık dinlenmemesi konusunda, güncelliğini koruyan AİHM'nin 21.01.2025 tarihli "*Dilek Genç/Türkiye kararı*"²⁹ dikkati çekmektedir. AİHM'nin bu kararı, esas itibarıyla İYUK'ta idari yargılamalarda tanık dinletilmesine imkân verecek bir kanun hükmü olmaması ve mahkemelerin kendisinin itirazlarını reddetme gerekçelerini açıklamaması nedenleriyle başvuruçunun kendisine verilen idari para cezalarına karşı açtığı davalardaki yargılamaların Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 6'ncı maddesi kapsamındaki adil yargılanma hakkının ihlaline ilişkindir. AİHM bu kararında; hukuki düzenlemelerin ve mevcut Danıştay kararlarının, idari yargıda görülen davalarda tanık dinlenmesine müsaade etmediğini tespit ederek, başvuruçunun AİHS'nin 6'ncı maddesi kapsamında adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Çalışmada ilgili hukuki çerçeve ve uygulama itibarıyla, vergi yargılamalarında duruşmada tanık dinlenmesinin (tanık deliline başvurulmasının) mümkün olup olmadığı ve adil yargılanma hakkı bağlamında bir gereklilik arz edip etmediği sorularına cevap aranması amaçlanmıştır. Bu amaca bağlı olarak ilgili hukuki çerçevenin oluşturulmasında Türk vergi yargılama usulüne esas teşkil eden İYUK ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ayrıca başvuruçunun VUK hükümlerine, uygulama açısından Danıştay içtihatlarına ve adil yargılanma hakkı ile vergi yargılamalarında tanık delili ilişkisinin ortaya koyulmasında özellikle AİHM'nin 21.01.2025 tarihli AİHM'nin *Dilek Genç/Türkiye kararı* dikkate alınmıştır.

29 AİHM, *Dilek Genç/Türkiye*, 74601/14, 78295/14, 21.01.2025 (<https://www.echr.coe.int/>).

I. VERGİ YARGILAMASINDA TANIK DİNLENEBİLİR Mİ?: TANIK DELİLİNİN HUKUKİ VE TEORİK ALTYAPISI

A. Vergi Yargılamasında Tanık Deliline ilişkin Hukuki Çerçeve

1. Genel Olarak

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı; vergi daireleri de tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir (VUK m. 377/1-2). Açılacak davalara ilişkin usul, yani vergi yargılama usulü ise İYUK'un 1'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereği İYUK'ta gösterilen usullere, yani idari yargılama usulüne tabidir. Dolayısıyla başta vergi mahkemeleri olmak üzere vergi davalarında³⁰ görev alan Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay, İYUK hükümlerini takip etmek suretiyle vergi yargılamasını gerçekleştirmektedir. Ancak İYUK'un 31'inci maddesinde İYUK'ta hüküm bulunmayan belirli konularda HMK'nın uygulanacağı; İYUK ve HMK'ya atıf yapılan haller dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümlerinin de uygulanacağı da belirtilmektedir. Bu yönüyle İYUK'un yanı sıra temelde vergilendirme sürecine ilişkin idari usul hükümlerini içeren VUK'ta da vergi yargılamasına ilişkin kurallara yer verilmektedir. Danıştay'a göre VUK'ta yer alan vergi yargılamasına ilişkin kurallar, esas itibariyle "vergi davaları" adlı beşinci kitabında düzenlenen 377, 378, mükerrer 378 ve 379'uncu maddeleri³¹ olsa da VUK'ta doğrudan vergi yargılama usulüne ilişkin hükümler başkaca hükümlerde bulunmaktadır. Örneğin; VUK

30 Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara işaret eden vergi davalarının kapsamına; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunlara ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarından doğan uyuşmazlıklar girmektedir. Vergi davaları niteliği itibariyle ise kural olarak iptal davası, istisnai olarak tam yargı davası şeklinde değerlendirilmektedir: **Öncel ve diğerleri**, s. 235, 237; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 640; **Gümüşkaya**, s. 18. Bununla birlikte öğretilerde vergi davalarının kural olarak tam yargı davası olduğu veya sui generis bir niteliğe sahip olduğu da kabul edilebilmektedir: Bkz. **Gözübüyük**, s. 266.

31 Bkz. Dan. VDDGK, E. 1991/51, K. 1991/76, 25.10.1991 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

mük. m. 30/5³², mük. m. 49/b-3³³, m. 121³⁴, ek m. 7/2-5³⁵ bu kapsamda yer almaktadır³⁶. Bununla birlikte bahse konu hükümlere ek olarak delil ve ispat konusu da düzenleyen VUK'un 3'üncü maddesinin vergi yargılamasında kullanılıp kullanılmayacağı ise tartışmaya açık bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu bilgiler ışığında vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenip dinlenemeyeceği sorusuna; İYUK ve VUK'un ilgili düzenlemeleri çerçevesinde duruşma, ispat ve delil, tanık delili konusundaki açık veya bu konuya işaret eden düzenlemelerin ele alınması ve bu düzenlemelere yönelik öğretilerdeki tartışmaların dikkate alınması suretiyle cevap aramak yerinde olacaktır.

2. İYUK'ta Yer Alan Düzenlemeler

a. Kural Yazılı Yargılama (Yazılılık İlkesi), İstisna Sözlü Yargılama Usulü (Sözlülük İlkesi-Duruşma)

Vergi yargılamasında kural olarak İYUK m. 1/2 gereği yazılılık ilkesi, yani yazılı yargılama usulü esastır. Bu maddeye göre “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır*”. Yazılılık ilkesi gereği yargılamanın yazılı olarak ve dosya üzerinden yürütülmesi; yani dilekçelerin yazılı olarak verilmesi, kararların da evrak üzerinden

32 “*Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebliğ yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar*”.

33 “*Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştaya başvurulabilir*”.

34 “*İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur*”.

35 “*(1) Mükellef veya ceza muhatabı aynı ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. (3) Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. (5) Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur*”.

36 Hasan Oral, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, TBB Dergisi, S. 147, 2020, s. 87.

yapılacak inceleme sonucu verilmesi gerekmektedir³⁷. Bu usulde mahkeme, dosyada yazılı olarak yer alan iddia ve savunmalar ile tarafların getirdiği veya mahkemenin re'sen getirterek dikkate aldığı deliller üzerinden yargılama yapmaktadır³⁸. Ancak yazılı yargılama usulü, sözlü yargılama usulünün uygulanmayacağı anlamına gelmemekte, her iki usul, belirli ölçüde birlikte yer alabilmektedir. Bu yönüyle idari (ve vergi) yargılamasında yazılı yargılama usulünün yanı sıra sözlü yargılama usulü, yani belirli sınırlamalar çerçevesinde tarafların talebi yahut mahkemenin re'sen karar vermesine bağlı olarak duruşma yapılmasına, yani sözlü yargılama usulüne istisnai olarak yer verilmektedir³⁹.

Duruşmaya ilişkin hükümlere ise İYUK'un 17 ve 18'inci maddelerinde yer verilmektedir. Buna göre; Danıştay ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 2025 yılı için 388.000 TL'yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı 2025 yılı için 388.000 TL'yi aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Temyiz ve istinaflarda ise duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Duruşmanın tarafların, dava dilekçesi veya cevap ve savunma dilekçeleriyle talep edilmesi mümkün olup, aynı zamanda doğrudan Danıştay, mahkeme ve hâkimin re'sen duruşma yapılmasına da karar vermesi mümkündür (İYUK m. 17)⁴⁰. Vergi yargılamasında yapılacak duruşmaların kural olarak açık olarak yapılması; mahkeme başkanı tarafından yönetilmesi, taraflara ikişer defa söz verilmesi, ancak taraflardan hiçbiri duruşmaya gelmezse, incelemenin evrak üzerinden yapılması gerekir (m. 18).

37 Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2022, s. 319; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 692.

38 Candan, s. 572; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 692.

39 (İdari ve) vergi yargılamasında sözlü yargılama usulüne yer verilmesinin temelinde uyumazlığa konu maddi olayın aydınlatılabilmesi için tarafların iddia ve savunmalarını daha iyi ifade edebilmeleri, buna bağlı olarak hâkimde oluşacak kanaate bağlı verilecek kararda tarafların tatmin olabilmelerini sağlanması yatmaktadır: Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 66, S. 2, 2008, s. 16.

40 Öğretide İYUK'un 17'nci maddesinde üç farklı davaya (iptal davaları, tam yargı davaları ve tarh edilmiş vergi aslı ve bunların zam ve cezalarına ilişkin vergi davaları) işaret edilmekle birlikte; bu düzenlemenin vergi mahkemesinde açılacak davaların türlerini belirlediği kabul edilmemekte; yapılan sınıflandırma isabetli görülmemektedir. Gümüşkaya'ya göre tarh edilmiş vergi aslı ve bunların zam ve cezalarına ilişkin vergi davaları, kural olarak iptal davası, istisnai olarak ise tam yargı davası olarak açılabilir: Gümüşkaya, s. 17.

Bu düzenlemeler ışığında vergi mahkemelerinde açılacak;

- Konusu 2025 yılı için 388.000 TL'yi aşan ve tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine ilişkin vergi davalarında, taraflardan birisinin talebi üzerine duruşma yapılması zorunluluk arz eder. Parasal sınırın altındaki davalarda ise tarafların duruşma talebinde bulunmaları mümkün değildir⁴¹.
- Konusu tarhiyat ve ceza kesme işlemleri dışında olan, iptal davası⁴² niteliğindeki vergi davalarında⁴³, herhangi bir parasal sınır gözetilmeksizin taraflardan birisinin talebi söz konusu olduğunda duruşma yapılması zorunludur.
- Konusu 2025 yılı için 388.000 TL'yi aşan ve tarhiyat ve ceza kesme işlemleri dışında olan, tam yargı davası⁴⁴ niteliğindeki vergi davalarında⁴⁵ da taraflardan birisinin talebi üzerine duruşma yapılması zorunlu iken, parasal sınırın altındaki tam yargı davalarında ise tarafların duruşma talebinde bulunması mümkün değildir.

41 Bkz. Dan. 3. Dairesi, E. 1984/715, K. 1985/469, 07.02.1985. Aksi bir görüş için bkz. Dan. 7. Dairesi, E. 2002/4304, K. 2005/476, 22.03.1995 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

42 İptal davası; idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka aykırı oldukları iddiasıyla iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davaları ifade eder (İYUK m. 2/1-a).

43 Örneğin; ödeme emrine, ihtiyati hacze, tecil, terkin veya vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddedilmesine, takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalar bu kapsamda yer almaktadır: **Gümüşkaya**, s. 20.

44 Tam yargı davası; idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenler tarafından açılan davaları ifade eder (İYUK m. 2/1-b). Bu davalarda ihlâl edilen hakkın yerine getirilmesi veya ortaya çıkan zararın giderilmesi istenir: **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 321; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 639.

45 Örneğin; Vergi alacağına karşı hacze konu edilen malların gerekli koşullarda korunmamasından, vergi idaresinin mahkeme kararını yerine getirmemesinden, iadeye konu vergi alacağının vergi idaresince iade edilmemesinden doğan zararlara karşı açılacak davalar bu kapsamda değerlendirilebilir: **Gümüşkaya**, s. 21.

Konusu tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine ilişkin vergi davaları ile tarhiyat ve ceza kesme işlemleri dışında olan tam yargı davaları açısından;						
Dava konusunun tutarı⁴⁶ (2025 yılı için):	Vergi Mahkemesi		Bölge İdare Mahkemesi		Danıştay	
44.000 TL'ye kadar	Duruşma talep edilemez*.	Verilen kararlar kesindir.	-		-	
44.000 TL'yi aşan 388.000 TL'yi aşmayan	Duruşma talep edilemez*.	İstinaf yoluna gidilebilir.	Talep edilmesi halinde duruşma yapılması mahkeme kararına bağlıdır.	Verilen kararlar kesindir.	-	
388.000 TL'yi aşan, 1.324.000 TL'yi aşmayan	Talep edilmesi halinde duruşma yapılması zorunludur.	İstinaf yoluna gidilebilir.	Talep edilmesi halinde duruşma yapılması mahkeme kararına bağlıdır.	Verilen kararlar kesindir.	-	
1.324.000 TL'yi aşan	Talep edilmesi halinde duruşma yapılması zorunludur.	İstinaf yoluna gidilebilir.	Talep edilmesi halinde duruşma yapılması mahkeme kararına bağlıdır.	Temyiz yoluna gidilebilir.	Talep edilmesi halinde duruşma yapılması mahkeme kararına bağlıdır.	Verilen kararlar kesindir.
* Konusu tarhiyat ve ceza kesme işlemleri dışında olan iptal davaları açısından; vergi mahkemelerinde açılacak davalarda herhangi bir parasal sınıra bağlı olmaksızın duruşma talebi halinde duruşma yapılması zorunludur.						

46 Bahse konu parasal sınırlar dikkate alınırken 04.06.2025 tarihinde değiştirilen İYUK'un "parasal sınırların artırılması" başlıklı ek 1'inci maddesi uyarınca ilgili davanın açıldığı tarih esas alınmaktadır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, bahse konu değişiklik öncesinde hangi tarihteki parasal sınırın dikkate alınacağı konusunda İYUK'ta açık bir düzenleme bulunmayıp, bu husus Anayasa Mahkemesi'nin E. 2023/81, K. 2023/184 sayılı ve 26.10.2023 tarihli kararına konu olmuştur. Bu kararda Anayasa Mahkemesi, İYUK ek m. 1'in belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerektiğini, kanun yoluna başvurabilmek için hangi tarihteki parasal sınırın dikkate alınacağı hususunun açık ve öngörülebilir olmadığını, bu durumun kanunilik ilkesinin ihlali anlamına geleceğini belirtmiş, düzenlemeyi Anayasa'nın 13 ve 36'ncı maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir.

Bahse konu vergi davalarına ilişkin vergi mahkemesi kararlarının istinafa götürülmesi halinde Bölge İdare Mahkemesi'nde ve Bölge İdare Mahkemesi kararlarının temyize götürülmesi halinde Danıştay'da görülecek davalarda ise duruşma yapılması tarafların talebine ve mahkemenin kararına bağlıdır. Ancak Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü davalar açısından yukarıda vergi mahkemeleri açısından verilen bilgiler çerçevesinde hareket edilmesi gereklidir⁴⁷. Bu noktada belirtmek gerekir ki, herhangi bir sınırlamaya bağlı ve talebe gerek olmaksızın vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından re'sen duruşma yapılmasına karar verilmesi de mümkündür.

Tanık delili açısından konuya bakıldığında; öğretide yazılılık ilkesinin genel olarak idari yargılamada tanık dinlenmesinin önünde bir engel oluşturduğu savunulmaktadır⁴⁸. Bununla birlikte yazılılık ilkesinin, mutlak manada duruşmada tanık dinlenmesine engel teşkil etmediği, yazılı yargılama usulünün tamamlayıcısı olarak kabul edilmesi gereken sözlü yargılama usulünde tanık dinlenmeksizin bir duruşmadan beklenen faydanın elde edilemeyeceği de ileri sürülmektedir⁴⁹. Bununla birlikte duruşmaya ilişkin esasların ele alındığı İYUK'un 18'inci maddesinde tanık dinlenmesine ilişkin herhangi bir ifadenin yer almadığını da ayrıca belirtmek yerinde olacaktır.

b. Re'sen Araştırma ve Delil Serbestisi İlkesi

İYUK'ta doğrudan delillere ilişkin bir hüküm yer almamakla birlikte; İYUK m. 20/1'de re'sen araştırma ilkesi yer almakta, bu ilkeden de delil serbestisi ilkesi ortaya çıkmaktadır. İYUK m. 20/1'e göre “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar...*”. Bu düzenleme uyarınca idari yargı usulünde hakimler re'sen araştırma yetkisine sa-

47 Bkz. Dan. İDDK, E. 1996/222, K. 1996/261, 09.05.1996 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

48 Bkz. **Candan**, s. 60; **Ortaç/Ünsal**, s. 195; **Kaplan**, s. 504; **Günday**, s. 416.

49 Mine **Uzun**, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 63, S. 1, 2014, s. 240; **Çağlayan**, s. 420; Gizem **Kapucu/Metin Kocatepe**, “Vergi Yargılamasında Tanık”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 1, 2021, s. 150; Hasan **Dursun**, “İdari Yargıda Tanığa ve Tanıklığa Yer Verilmesi Bir Zorunluluktur”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 3, S. 28, 2008, s. 92; Kürşat **Ersöz**, “İdari Yargılama Usulünde Tanıklık”, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1, 2015, s. 38.

hip olup, bu kapsamda hakimlerin dava konusuna ilişkin her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliğinden yapması gerekmektedir⁵⁰. Re'sen araştırma ilkesi, niteliği itibarıyla aynı zamanda delil serbestisi ilkesine de zemin hazırlamaktadır⁵¹. Bu yönüyle re'sen araştırma ve delil serbestisi ilkeleri; kamu düzeninin gerekli kıldığı konularda mahkemenin adil ve hakkaniyete uygun bir sonuca ulaşabilmesi ve idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun kimi durumlarda mahkemenin kapsamlı ve ayrıntılı inceleme ve araştırmasını gerekli kılması sebebiyle önem arz etmekte; bu ilkenin kapsamında mahkemenin görev ve yetkileri arasında uyumsuzluğa konu maddi olayın hukuki nitelendirmesinin yapılması, olaya uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi, olayın araştırılması ve değerlendirilmesi, bunların sağlanabilmesi için ise gerekli her türlü incelemenin yapılması ve ilgili delillerin serbest bir şekilde tespit edilerek toplanması yer almaktadır⁵².

Öğretide re'sen araştırma ve delil serbestisi ilkelerinin, somut olayın niteliğine bağlı olarak tanık delilini de kapsamına alacak şekilde anlaşılması gerektiği belirtilmektedir⁵³. Buna karşın Danıştay kararlarında, re'sen araştırma ilkesi ve buna bağlı delil serbestisinin tanık delilini kapsamadığına hükmetmektedir⁵⁴. Bu noktada belirtmek gerekir ki, delil ser-

-
- 50 **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 693; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 319; Çağdaş Evrim **Ergün**, “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 55, S. 2, 2006, s. 70.
- 51 **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 694-697; Ateş **Oktar**, Vergi Hukuku, 14. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2019, s. 444, 459. Danıştay'ın konuyla ilgili bir içtihadında İYUK m. 20/1 fıkrasına istinaden yargı makamlarının re'sen araştırma ilkesi kapsamında görülen davaların sağlıklı bir şekilde karara bağlanabilmesi için her türlü evrak, bilgi ve belgeyi ilgililerden talep edebilmesinin herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygunluk denetimi açısından zorunlu olduğu belirtilerek idari yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesi ve kamusal menfaatler gereği delil serbestisi ilkesinin esas alındığı belirtilmiştir: Bkz. Dan. 15. Daire, E. 2012/2479, K. 2013/2035, 15.03.2013 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).
- 52 Bkz. Dan. VDDGK, E. 2019/1627, K. 2020/436, 11.03.2020; Dan. 7. Daire, E. 2018/3677, K. 2020/1376, 18.02.2020; Dan. 7. Daire, E. 2015/1480, K. 2019/6072, 19.11.2019 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).
- 53 **Dursun**, s. 92; **Kapucu/Kocatepe**, s. 140; **Çağlayan**, s. 420.
- 54 Dan. 8. Daire, E. 2003/3369, K. 2004/917, 25.02.2004; Dan. 3. Daire, E. 1989/3460, K. 1990/3569, 25.12.1990: “...yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, tanık veya şahit dinlenmesi ya da ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasına atıfta bulunulan konular arasında da bu yönde bir kural mevcut değildir...”. (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

bestisi, esas itibariyle hâkim tarafından serbest bir şekilde delillerin tespiti, toplanmasına ve kullanımına işaret etse de kanunda yer almayan bir delilin (kanun boşluğunun) kullanımının da Danıştay içtihadıyla açıklığa kavuşturulması (ilgili boşluğun doldurulması) gerekmektedir. Dolayısıyla mevcut Danıştay içtihadı göz önünde bulundurulduğunda re’sen araştırma ilkesinin tanık dinlenmesi için bir gerekliliğe işaret ettiğini, ancak tek başına tanık dinlenmesi için dayanak teşkil etmediğini söylemek mümkündür.

c. İYUK’ta Hüküm Bulunmayan Haller

İYUK’ta delillere ilişkin doğrudan bir hüküm yer almamakla birlikte; İYUK’un 31’inci maddesinde İYUK’ta hüküm bulunmayan hallerde uygulanacak hükümlere yer verilmektedir. Söz konusu maddenin ilk fıkrasında, *“hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, 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 icrası”* konularında HMK’ya atıf yapıldığı görülmektedir⁵⁵. Bahse konu konularda idari yargılama usulünün niteliğine uygun düştüğü ölçüde idari yargılamalarda uygulanması gerekmektedir⁵⁶.

İlgili madde hükmünden anlaşılabileceği üzere delillere ilişkin bilirkişi, keşif, delillerin tespiti konularına yer verilmekte ancak tanığa ilişkin herhangi bir atıf bulunmamaktadır. Bu noktada öğretide tanık deliline İYUK’ta yer verilmeyip, HMK’ya atıfta da bulunmaması dolayısıyla ve yazılılık ilkesinin bir gereği olarak idari yargıda tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı ağırlıklı olarak kabul görmektedir⁵⁷. Danıştay da verdiği kararlarda benzer sonuca ulaşmaktadır⁵⁸.

55 Ayrıntılı bilgi için bkz. **Candan**, s. 749 vd.

56 **Ersöz**, s. 46.

57 Ender Ethem **Atay**, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 79; Celal **İşıklar**, “İdari Yargıda Duruşma”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 2, S. 4, 2011, s. 80; **Kaplan**, s. 504; **Gözübüyük**, s. 437; **Candan**, s. 839.

58 Dan. 3. Daire, E. 1986/1201, K. 1986/2706: “...İdari Yargılama Usulü Kanununda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen idari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan’ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif

İYUK m. 31/2’de ise, İYUK ve HMK’ya atıfta bulunulan durumlar dışında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK’un ilgili hükümlerinin de uygulanacağı düzenlenmektedir. İYUK m. 31/2 gereği duruşmada tanık dinlenmesine ilişkin olarak, VUK hükümlerinin de ayrıca ele alınması gerekmektedir. Çünkü duruşmalarda tanık dinlenip dinlenilemeyeceğinin vergi yargılamaları açısından farklı değerlendirilmesi İYUK m. 31/2’den kaynaklanmaktadır. Bu nedenle VUK’un ilgili hükümlerinin tespiti ve değerlendirilmesi ayrıca önem arz etmektedir.

3. VUK’ta Yer Alan Düzenlemeler

a. İspat ve Delil

Vergi hukukunda vergilendirme sürecine ilişkin ispat ve delil konusunu düzenleme altına alan VUK m. 3/B-2’e göre “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*”. Buna göre vergilendirmede delil serbestisi söz konusu olup, vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii (doğal) ve açık olmayan şahit ifadesi, yani tanık beyanı bu kurala istisna teşkil etmektedir⁵⁹. Ancak bir kişinin vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabii ve açık olmasından ne anlaşılması gerektiği hususunda VUK’da doğrudan bir tanımlama veya açıklama bulunmamaktadır. Öğretide vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilişkinin doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkinin varlığına işaret ettiği, bununla birlikte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine aracılık ve yardım edenlerin, vergiyi

edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde Kanun ve usul hükümlerin uyarlık bulunmamaktadır...”. Dan. 3. Daire, E. 1989/3460, K. 1990/3569, 25.12.1990: “...2577 sayılı Kanunun 17 ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinleneceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı Kanunun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. Yukarıda açıklandığı üzere İdari Yargılama Usulü Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra Davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen ... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir...”. Dan. 8. Daire, E. 2003/3369, K. 2004/917, 25.02.2004 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

59 Dan. 3. Daire, E. 2011/3507, K. 2014/1349, 27.03.2014 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

doğuran olay ve vergiyi soğuran olaya ilişkin işlemleri bilecek konumda olanların, bilgi verme yükümlülüğü dahil, vergi sorumluluğu kapsamında bulunanların da bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁶⁰. Danıştay ise tarafı olduğu hukuki işlem ve ilişkiler sebebiyle emtia alıcısının, borçlunun, doktorun hastalarının ve avukatın müvekkillerinin, işyerinde çalışan işçinin, mükellefin muhasebecisinin, kiracının, taşıt sürücüsünün, komisyoncunun tarafı olduğu işlem ve buna bağlı olarak işlemin konu olduğu vergiyi doğuran olay ile tabii ve açık ilişkisi olduğunu kabul etmektedir⁶¹. Bununla birlikte Danıştay, vergilendirmede tanık delilinin kullanılabilmesi için VUK m. 3/B-2’de belirtilen koşulların yanı sıra tanıkların; (1) tutanak altına alınan ifadelerinin yeterli sayıda ve birbirini teyit eder nitelikte olması, (2) mükellef ile aralarında husumet, menfaat çatışması veya birliğinin olmaması, (3) ifadelerinin diğer delillerle desteklenmesi koşullarını da taşımasını aramaktadır⁶².

VUK m. 3/B-2 temelde vergi usulüne yani vergilendirme sürecinde vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kurulan idari ilişkiye esas teşkil etmekte; vergi idaresine vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin ortaya konulmasında tanık ifadelerine başvurulabileceği öngörülmektedir⁶³. Vergi yargılaması bakımından VUK m. 3/B-2’nin dikkate alınıp alınmayacağı ve bu kapsamda tanık deliline başvurulup başvurulamayacağı tartışmalı bir görünüm sergilemektedir. Vergi yargılamasında tanık dinlenip dinlenemeyeceği konusundaki tartışmanın temelinde (1) bu konuda açık düzenlemenin bulunmaması ve (2) İYUK’tan doğan

60 **Gümüşkaya**, s. 33-34, Ayrıca bkz. **Gülşen Güneş**, “Vergi Hukukunda Deliller”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 51, S. 1-4, 1985, s. 490; **Karakoç**, “...Tanık Beyanının Delil Olması”, s. 465-468.

61 Bkz. Dan. VDDGK, E. 1999/194, K. 1999/614, 24.12.1999; Dan. VDDGK, E. 2002/12, K. 2002/101, 15.03.2002; Dan. 3. Daire, E. 1986/3625, K. 1987/1255, 13.05.1987; Dan. 3. Daire, E. 1986/3250, K. 1987/2717, 01.12.1987; Dan. 3. Daire, E. 1986/2954, K.1988/1858, 21.06.1988; Dan. 4. Daire, E. 1988/2042, K. 1988/4360, 07.12.1988; Dan. 3. Daire, E. 1986/3234, K. 1987/2632, 19.11.1987; Dan. 3. Daire, E. 1986/2886, K. 1987/2624, 19.11.1987; Dan. 3. Daire, E. 2000/905, K. 2001/16, 16.01.2001; Dan. VDDGK, E. 1999/424, K. 2000/137, 07.04.2000; Dan. 7. Daire, E. 2001/4961, K. 2004/1691, 09.06.2004; Dan. VDDGK, E. 1999/1536, K. 1985/1658, 24.12.1999; Dan. 3. Daire, E. 1986/1875, K. 1987/812, 25.03.1987; Dan. 7. Daire, E. 2002/107, K. 2002/4453, 26.11.2002 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

62 Bkz. Dan. 7. Daire, E. 2001/821, K. 2004/697, 17.03.2004; Dan. 7. Daire, E. 2000/10282, K. 2004/461, 25.02.2004; Dan. 7. Daire, E. 2000/10282, K. 2004/461, 25.02.2004 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>). Bununla birlikte bu koşullar mutlak nitelik taşımadığı; tanık ifadelerinin delil olarak kullanılabilirliğinin somut olaya göre değerlendirilmesi gerektiği görüşü için bkz. **Gümüşkaya**, s. 35.

63 **Karakoç**, “...Tanık Beyanının Delil Olması”, s. 456.

ve vergi yargılaması usulüne hâkim temel ilkelerin (yazılılık ilkesi ve re'sen araştırma ilkesi – delil serbestisi ilkesi) çelişmesi yer almaktadır⁶⁴.

Vergi yargılamasında tanık dinlenip dinlenemeyeceği hususunda Danıştay'ın yaklaşımı, yukarıda da ifade edildiği üzere, tanık dinlenemeyeceği yönündedir. Danıştay; esas itibarıyla, İYUK'ta yazılı yargılama usulünü benimsemesini, İYUK'un 31'inci maddesinin ilk fıkrasında HMK'ya yapılan atıflar arasında tanığa yer verilmemesini ve ikinci fıkrasında VUK'a yapılan atfın 377, 378 ve mükerrer 378'inci maddelerine ilişkin olduğunu gerekçe göstermektedir⁶⁵. Öğretide de Danıştay'dan farklı gerekçelere dayanmakla birlikte vergi yargılamasında tanık dinlenemeyeceği de dile getirilmektedir. Vergi yargılamasında tanık dinlenemeyeceğini savunan görüşler esas itibarıyla VUK m. 3/B-2 ve mükerrer m. 378'in tanık dinlenmesine dayanak teşkil etmeyeceğini savunmaktadır. Bahse konu görüşlerden ilki VUK m. 3/B-2 düzenlemesinin vergi yargılamasına değil, vergi usulüne ilişkin olduğu; bu sonucun adil işlem ve silahların eşitliği ilkesinin bir gereği olduğu savına dayanmaktadır⁶⁶. Bahse konu görüşlerden ikincisi ise norm uyumsuzluğuna ilişkin kuralları dikkate alarak; sonraki genel norm niteliğindeki İYUK'un yürürlüğe girmesinden sonra özel norm niteliğinde olan VUK m. 3/B-2'de herhangi bir değişiklik yapılmaması savıyla duruşmada tanık dinlenmesinin mümkün olmadığını savunmaktadır⁶⁷.

Ancak belirtmek gerekir ki; öğretide ağırlıklı görüş vergi yargılamasında tanık dinlenebileceği yönündedir: Vergi yargılamasında tanık dinlenebileceğini savunan görüşler esas itibarıyla VUK m. 3/B-2'ye dayanarak görüşlerini gerekçelendirmektedir. Bu kapsamda İYUK m. 31/2 gereği vergi uyumsuzluklarının çözümünde uygulanacak ilgili hükümlerden birinin VUK m. 3/B-2 olduğu; bunun en temel göstergelerinden birinin de ilgili düzenlemede yargılama usulüne mahsus bir delil olan “yemine” yer

64 **Karakoç**, ...Delil Sistemi, s. 142.

65 Bkz. Dan. 3. Daire E. 1989/3460, K. 1990/3569, 25.12.1990 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

66 Mahmut **Kaşıkcı**, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017, s. 139-140. Ayrıca bkz. **Candan**, s. 896; **Oral**, s. 80; **Dursun**, s. 92.

67 Oytun **Canyaş**, “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 110, 2014, s. 212-213; Mustafa **Akkaya**, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, Danıştay ve İdari Yargılama Günü 144. Yıl Sempozyumu, Oğuz Sancakdar (Ed.), Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara 2012, s. 183.

verilmesinin olduğu⁶⁸, dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık olan tanıkların duruşmada dinlenebileceği savunulmaktadır⁶⁹. Ayrıca öğretide VUK m. 3/B-2'nin mükerrer m. 378 ile de desteklenebileceği ifade edilmektedir.

Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki; uygulamada adli yargıda delil tespiti yoluyla elde edilen tanık beyanlarına ilişkin tutanakların veya noter huzurunda tespit ettirilen tanık beyanlarının dava dosyalarına intikal ettirilmesi söz konusu olabilmektedir. Yazılı bu beyanlar, vergi davası dilekçelerin ekinde ya da cevap veya savunma sürecinde sunulmaktadır. Ancak kanaatimizce bunların, mahkeme huzurunda verilen beyanı gerektiren ve hâkimin soracağı sorularla somut olayın aydınlatılmasına hizmet edecek tanık delilinin doğasına ters düştüğünü ve tanık delilinin muadili veya yahut doğrudan tanık delilinin varlığına delalet olarak kabul edilmesi mümkün değildir⁷⁰.

b. Duruşmada İnceleme Elemanları, Mali Müşavir veya Muhasebecinin Dinlenmesi

VUK mük. m. 378'de “*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.*” düzenlemesine yer verilmektedir. Bu düzenlemeye göre tarafların talebi olması ve mahkemenin bu talebi kabul etmesine bağlı olarak yapılacak duruşmada söz konusu kişilerin dinlenilmesi söz konusu olur. Bu durumlarda vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları veya dava konusu vergi ve cezanın ilgili bulunduğu vergilendirme döneminde görevli olan muhasebeci/mali müşavirin, taraflar ya da bunların temsilcisi ile birlikte duruşmaya katılması gerekmektedir. Bahse konu kişilerin, duruşmada yapacakları açıklamaların sadece vergi incelemeleri veya ilgili def-

68 **Gümüşkaya**, s. 36; Yusuf Ziya **Taşkan**, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019, s. 441.

69 **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 713; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 320; **Öncel ve diğerleri**, s. 253; Nihal **Saban**, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2019, s. 509-510; **Karataş Durmuş**, s. 519; **Ergün**, s. 83; Selim **Kaneti ve diğerleri**, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s. 510.

70 Benzer görüş için bkz. **Gümüşkaya**, s. 37; Aksi görüş için bkz. **Kaplan**, s. 504.

ter ve hesapların açıklanması ile sınırlı olmakta; bunun dışında kalan konularda açıklama yapma, savunmada bulunma veya tarafların sorularını yanıtlama gibi yükümlülükleri bulunmamaktadır⁷¹.

Öğretide ilgili hüküm esas alınarak vergi yargılamalarında tanık dinlenip dinlenemeyeceği konusunda çeşitli görüşler dile getirilmektedir. Bu noktada ilk olarak VUK'un mükerrer 378'inci maddesinin vergi yargılamasında yapılacak duruşmalarda inceleme elemanı ile mali müşavir veya muhasebecinin dinlenebilmesine izin vermek suretiyle kısıtlı/istisnai tanık dinlenmesinin söz konusu olduğu, diğer bir ifadeyle vergi yargılamalarında tanık dinlenmesine ilişkin tek istisnanın bu hüküm olduğu dile getirilmektedir⁷². İkinci olarak hükümdeki "... mahkeme... inceleme elemanları ile ... mali müşavir veya muhasebecisini de dinler." ifadesinde yer alan "de" bağlacının yargılamada bu kişiler dışında, yani VUK m. 3/B-2'de belirtilen vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin de tanık olarak dinlenebileceğine esas teşkil ettiği ifade edilmektedir⁷³. Son olarak ise ilgili düzenlemede belirtilen kişilerin görevleri nedeniyle uyumsuzlığa konu teknik meselelerin aydınlanması amacıyla dinlenebilmelerine imkân tanındığı; bu kişilerin vergiyi doğuran olay ile doğrudan iktisadi ilişkisi bulunmadığı, dolayısıyla tanık olarak kabul edilemeyecekleri dile getirilmektedir⁷⁴.

Kanaatimizce İYUK m. 31/2'de belirtilen vergi uyumsuzluklarına ilişkin düzenlemeler ile VUK'un "vergi davaları" adlı beşinci kitabında yer alan maddeler ile vergi yargılaması ile doğrudan ilişkili diğer düzenlemelerin kast edilmektedir⁷⁵. Ancak VUK m. 3/B-2 bu kapsamda yer almamaktadır. Bu sonuca hem madde metninin lafzından hem de sistematik ve tarihsel yoruma başvurmak suretiyle ulaşmak mümkündür. Öncelikle VUK m. 3/B-2'de vergi usul kanunun doğasına uygun olarak vergi yargılamalarına işaret edecek herhangi bir ibare bulunmamakta, doğrudan doğruya vergilendirme sürecine ilişkin ispat ve delil kurallarına yer verilmektedir. Keza ilgili düzenleme sistematik açıdan "vergi davaları" adlı beşinci kitabında yer almamakta ve ilgili maddenin getirilme amacı araştırıldığında vergi yargılamasına yönelik herhangi bir tartışmaya yer verilmediği

71 **Gümüşkaya**, s. 39-40.

72 **Biyan**, s. 167.

73 **Gümüşkaya**, s. 39.

74 **Gümüşkaya**, s. 39.

75 Bkz. Dan. VDDGK, E. 1991/51, K. 1991/76, 25.10.1991 (<https://lib.kazanci.com.tr/ibb>).

gözlemlenmektedir⁷⁶. Ayrıca İYUK'un yürürlük tarihinden sonra vergi usulüne ilişkin VUK m. 3/B-2'de vergi yargılamasına işaret edecek herhangi bir değişiklik de söz konusu değildir. Bununla birlikte VUK mük. m. 378'ün istisnai bir tanık dinleme imkânı getirdiğini de kabul etmek gerekmektedir. Ancak çünkü duruşmada tarafların yanı sıra tarafların talebine bağlı olarak taraflar ile birlikte inceleme elemanı veya mali müşavir/muhasebecinin de dinlenmesi söz konusu olmaktadır. Ancak her ne kadar bu kişilerin beyanını, tanık beyanı olarak kabul etmek gerekse de niteliği itibarıyla tanık delilinin özünü ihtiva etmediğini de belirtmek önem arz etmektedir. Çünkü yukarıda da ifade edildiği üzere bu kişiler duruşmada sadece vergi incelemeleri veya ilgili defter ve hesapların açıklanması ile sınırlı beyanda bulunmakta ve duruşmada tanık dinlenmesinin en temel gerekliliklerinden biri olan tarafların sorularını yanıtlama gibi bir yükümlülüğe yer verilmemektedir⁷⁷. Neticeten VUK'ta tanık deliline ilişkin tek somut düzenlemenin VUK mük. m. 378 olduğunu, taraflarca ilgili vergi inceleme elemanı veya mali müşavir/muhasebeci dışında üçüncü bir kişiyi tanık olarak dinletmesine imkân veren başkaca bir düzenlemenin bulunmadığını, ancak bu kişilerinin beyanlarının da tanık delili kapsamında kabul edilebilirliğinin tartışmaya açık olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

II. VERGİ YARGILAMALARINDA TANIK DİNLENMESİ GEREKİR Mİ?: ADİL YARGILANMA HAKKI ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRME

A. Genel Olarak

Yukarıda da ayrıntısıyla ele alındığı üzere uygulamada vergi yargılamalarında bir kişinin tanık olarak dinlenmesine imkân bulunmamaktadır. Bu durum ise ayrıntılı bir şekilde tahlili gereken önemli bir soruyu gündeme getirmektedir: Vergi yargılamalarında tanık dinlenmesi gerekli midir?

Kabul etmek gerekir ki hem vergi idaresi hem de vergi mükellefi açısından vergilendirme süreci, esas itibarıyla belge düzenine bağlı olarak ilerlemektedir. Dolayısıyla yazılılığın esas olduğu vergilendirme sürecine

76 Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, Cilt 6, 91'inci Birleşim, 06 Ocak 1982, (https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c006/mgk_01006091.pdf).

77 Bu bakımdan bu kişilerin “uzman kişi veya bilgi sahibi kişi” sıfatıyla dinlendikleri sonucu ortaya çıkmaktadır: Bkz. **Kaplan**, s. 505; **Günday**, s. 416. Aksi görüş için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 714.

ilişkin uyuşmazlıklarda yazılılık ilkesine bağlı olarak yargılamaların dosya üzerinden görülmesi de makul görülmektedir. Buna bağlı olarak vergi yargılamalarında duruşma yapılması, bu duruşmalarda tanık dinlenmesi de işlevsel olarak sınırlı bir gereklilik arz etmektedir⁷⁸. Vergilendirmeye ilişkin olup belgeye dayalı gerçekleşen işlem ve eylemlerin ispatının da belgeye dayanması gerektiği ifade edilse de kimi durumlarda maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında tanık delili işlevsel nitelik arz edebilmektedir. Özellikle vergi kabahatlerinin de konu edildiği uyuşmazlıklarda, örneğin elde edilen faaliyetin gizlendiğine, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına ya da muvazaalı işlemlerin varlığına dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatlara karşı; vergi mükellefleri/sorumluları nezdinde tanık delili işlevsel nitelik arz edebilecektir. Ayrıca vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olduğu kabul edilerek vergilendirme sürecinde başvurulmuş tanık deliline karşı örneğin bu ilginin tabii ve açık olmadığı, beyanına dayanılan tanığın husumet beslediği veya yalan tanıklık yaptığı iddiasını, ancak ilgili tanığın duruşmada dinlenilmek suretiyle ispatlanması da önem arz etmektedir⁷⁹.

Bahse konu gerekliliğe işaret eden hususların göreceli, sınırlı ve ihtimali bir görünüm arz ettiğini de kabul etmek gerekmektedir. Bu açıdan vergi yargılamalarında tanık dinlenmesinin gerekliliğini normatif bir temelde ele almak önem arz etmektedir. Bu açıdan Anayasa'da (AY) ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Sözleşmesi'nin (AİHS) koruma altına alınan adil yargılanma hakkı bağlamında konuyu ele almak yerinde olacak, vergi yargılamalarında tanık dinlenmemesinin adil yargılanma hakkını ihlal edip etmediğini değerlendirerek istenilen normatif cevaba ulaşılabacaktır.

B. Genel Olarak Adil Yargılanma Hakkı ve Tanık Delili ile İlişkisi

Demokratik hukuk devletinin bir gereği olarak ve yapılan bir yargılama neticesinde adil ve hakkaniyete uygun bir kararın verilmesini güvence altına almak amacıyla yargılama sürecine/usulüne ilişkin ilkeleri ortaya koyan adil yargılanma hakkı⁸⁰; temel olarak AY'nin 36'ncı maddesi ile AİHS'nin 6'ncı maddesi ile güvence altına alınmaktadır.

78 Gümüşkaya, s. 38.

79 Uzun, s. 239-240.

80 Sibel İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 4, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara 2018, s. 1; Burak Güngör, Silahların Eşitliği İlkesi ve Çelişmeli Yargılanma Hakkı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s. 37.

Adil yargılanma hakkı	
Anayasa m. 36	<i>“1. Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.</i> <i>2. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”</i>
Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m. 6	<i>“1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, adil ve kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar aleni olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.</i> <i>2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.</i> <i>3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir: a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinin en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek; b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak; c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek; d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çek-tirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek; e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercüman yardımıyla ücretsiz olarak yararlanmak.”</i>

AIHS'nin 6'ncı maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkına ilişkin olarak öncelikle yargılamaların (1) kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız mahkemede, (2) hakkaniyete uygun olarak, (3) makul sürede, (4) aleni olarak yapılması gerekliliği belirtilerek adil yargılanma hakkının temel unsurlarına yer verilmiştir. Ancak ilgili maddede sayılmakla birlikte AIHM; bunların yanı sıra mahkemeye başvurma hakkı, silahların eşitliği hakkı, gerekçeli karar hakkı, çelişmeli yargılama ilkesi, susma ve kendini suçlamama hakkı gibi kimi alt ilke ve hakları da adil

yargılanma hakkı ile birlikte değerlendirmektedir⁸¹. İlgili maddede ayrıca adil yargılanma ilkesinin cezai boyutuna yönelik olarak masumiyet karinesine, ve bu yargılamalarda suç isnat edilen kişinin adil yargılanma hakkı kapsamında sahip olduğu sınırlı olarak belirlenmemiş, bazı alt haklara yer verilmektedir: (a) suçlama hakkında bilgilendirilme hakkı, (b) savunma için yeterli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı, (c) kendisini şahsen savunma ve avukat yardımından yararlanma hakkı, (d) tanıkları sorguya çekmek/çektirmek ve karşı tanıkları dinletmek hakkı, (e) tercüman yardımından ücretsiz yararlanma hakkı⁸².

AİHS'nin 6'ncı maddesinde adil yargılanma hakkının kapsamı ise cezai alanda yöneltilen suçlamalara (suç isnadına) ve medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin yargılamalar ile sınırlı tutulmaktadır⁸³. Dolayısıyla AİHS'nin adil yargılanma hakkının kapsamını bu iki yargılama konusu ile sınırlandırdığını, AİHS'nin 6'ncı maddesinin diğer durumlarda (örneğin vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklarda⁸⁴) uygulanmayacağı kabul edilmektedir⁸⁵.

Anayasa'nın 36'ncı maddesinde “hak arama hürriyeti” başlığı altında düzenleme altına alınan adil yargılanma hakkının kapsamı ve içeriği ise her ne kadar AİHS'nin 6'ncı maddesinin alt ilke ve hakları Anayasa'nın geneline yayılmış bir görünüm sergilemekte olsa da Anayasa Mahkemesi kararlarından anlaşılacağı üzere AİHS'nin 6'ncı maddesine bağlı olarak şekillenmekte ve değerlendirilmektedir⁸⁶. Ancak bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, aşağıda ayrıca ele alınacak olmakla birlikte, Anayasa Mahkemesi, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar noktasında adil yargılanma hakkının kapsamını genişletmekte, AİHM'den farklı değerlendirmektedir.

81 İnceoğlu, s. 5.

82 Ayrıntılı bilgi için bkz. Vuslat **Dirim**, “Ceza Yargılamasında Adil Yargılama İlkesi (Dava Süresi - Aleniyet - Şüpheli ve Sanık Hakları)”, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, C. 3, S. 2, 2015, s. 161-180.

83 Billur **Yaltı Soydan**, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 143, 2000, s. 154.

84 Ayrıntılı bilgi için bkz. Recep **Kaplan**/Yunus Emre **Yılmazoğlu**, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 6, S. 21, 2015, s. 456-457.

85 Fahri Gökçen **Taner**, Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 43.

86 Anayasa Mahkemesi; Anayasa'nın 36'ncı maddesine göre iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğunu belirterek, adil yargılanma hakkının kapsam ve içeriğinin, AİHS'nin 6'ncı maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. AYM, Cem Ateşkan Başvurusu, 2013/4694, 10.06.2015. AYM, Onurhan Solmaz Başvurusu, 2012/1049, 26.03.2013 (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>).

AIHM, vergi aslına ilişkin yargılamaları suç isnadına ve medeni hak ve yükümlülüğe ilişkin bir uyumsuzluk olarak kabul etmediğinden adil yargılanma hakkı kapsamı dışında tutmaktadır⁸⁷. Anayasa Mahkemesi ise, vergilendirme ile mülkiyet hakkı arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurmamak suretiyle vergi aslına ilişkin yargılamaları medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin kabul ederek adil yargılanma hakkının kapsamına almaktadır⁸⁸.

Ayrıca belirtmek gerekir ki Anayasa'nın 36'ncı maddesinde düzenleme altına alınan adil yargılanma hakkı, iddia ve savunma hakkı ile birlikte düzenlenmekte; ancak AIHS'nin 6'ncı maddesine paralel olarak iddia ve savunma hakkı adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak değerlendirilmektedir. Tanık delili açısından da hususen önem arz eden iddia ve savunma hakkı; yargılamanın neticesinden hukuki durumu etkileyecek kişilerin (tarafkların), yargılama sürecinde bilgi edinebilmeleri, açıklamada bulunabilmeleri, yargılama sonucu, yani mahkemenin vereceği karar üzerinde etki edebilmeleri sonucunu doğuran bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır⁸⁹. Adil yargılanma hakkı itibariyle iddia ve savunma hakkı, mahkemelerin uyumsuzlukların çözümünde dikkate almaları gereken en önemli hususlardan biri olup, taraflara iddia ve savunmalarını ispatlamak amacıyla tanık beyanları da dahil olmak üzere delil gösterebilmelerine imkân tanımaktadır⁹⁰.

AIHS'nin 6'ncı maddesi ile Anayasa'nın 36'ncı maddesi birlikte ele alındığında ve iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanma hakkı ilişkisi göz önünde bulundurulduğunda tanık delili ile adil yargılanma hakkı arasındaki ilişki - AIHM perspektifinden özellikle suç isnadına ilişkin yargılamalarda - açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır: Yukarıda da ifade edildiği üzere yargılamalarda duruşmada tanık dinlenmesi, yani tanık delili iddia olunan olgunun desteklenmesi bakımından delil sistemindeki en önemli unsurlardan biri olup; uyumsuzluğa konu maddi olaya şahit olmuş kişilerin mahkeme huzurunda verdikleri sözlü beyanını ifade etmektedir. Kimi durumlarda bu beyanlar maddi gerçeğe ulaşılmasında, bir iddianın ispatlanmasında önemli bir delil niteliğini haiz olabilmektedir. Bu noktada bir ispat aracı olarak tanık delili, iddia ve savunma hakkının ve adil yargılanma hakkının gerçekleştirilmesinin meşru araçlarından biri olarak karşımıza

87 Yaltı Soydan, s. 154-155.

88 Bkz.: AYM, E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusu, 2013/596, 08.05.2014; AYM, Garanti Bankası A.Ş. Başvurusu, 2013/4553, 16.04.2015; AYM, Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, 2013/6842, 20.4.2016 (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>).

89 Okumuş, s. 126.

90 Okumuş, s. 127.

çıkabilmektedir. Bununla birlikte tanık delili, sadece tanık beyanının mahkemede sunulması değil, bu beyanın sorgulanabilirliği de tanık delilinin özünü ihtiva etmekte, tarafların tanık beyanını sınaması, tanık delilinin güvenilirliğini sağlama noktasında da önem arz etmektedir. AİHM tarafından da silahların eşitliği hakkı bağlamında adil yargılanma hakkının bir bileşeni olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda, tanıkların yargılama-larda yapılacak duruşmalarda mahkeme huzurunda dinlenilmesi, taraflarca tanık beyanının sorgulanarak tanık delilinin doğruluğu, tutarlılığı ve güvenilirliğinin ölçülmesi gerekmektedir⁹¹.

Netice olarak Anayasa'nın 36'ncı, AİHS'nin 6'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı, iddia ve savunma hakkı ile birlikte düşünüldüğünde yargılamada yapılacak duruşmada tanık deliline başvurulup başvurulamaması hususunda önem arz eden bir nitelik kazanmaktadır. Örneğin; tarafların sadece tanık deliline bağlı olarak bir iddiayı ispatlaması mümkün olan bir yargılamada, tanık dinletme imkanından yoksun kalınması, iddia ve savunma hakkının, buna bağlı olarak adil yargılanma hakkının ve neticede hak arama hürriyetinin etkin bir şekilde kullanılamaması anlamına gelebilecektir.

C. Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Vergi Yargılamalarında Tanık Dinlenmesi: AİHM'nin Dilek Genç/Türkiye Kararı Üzerinden Bir Değerlendirme

1. Genel Olarak

Adil yargılanma hakkı bağlamında yapılacak duruşmalarda tanık dinlenmesi ve bahse konu tanığın sorgulanabilirliği hak arama hürriyetinin etkin bir şekilde kullanımı açısından gerekli kabul edilebildiğinden; vergi yargılamalarında tanık delilinin kullanılabilirliği de hususen önemli hale getirmektedir. Bu bağlamda vergi yargılamalarında tanık dinlenmesinin adil yargılanma hakkı karşısındaki konumunu, AİHM'nin yakın tarihli "*Dilek Genç/Türkiye*" kararı çerçevesinde değerlendirmek mümkündür. Her ne kadar bu konuda daha eski tarihli Bendenoun/Fransa, Janosevic/İsveç veya Morel/Fransa kararları da olsa da Türk idari yargılama usulüne ilişkin olarak verilmiş ilk karar olması sebebiyle *Dilek Genç/Türkiye* kararı özel önem taşımaktadır.

91 Ayrıntılı bilgi için bkz. ECHR, "Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights - Right to a Fair Trial (Criminal Limb)", The Case-Law Guides, Council of Europe/European Court of Human Rights, 2022, s. 93-103.

AİHM'nin bu kararı, esas itibariyle İYUK'ta idari yargılamalarda tanık dinletilmesine imkânı verecek bir kanun hükmü olmaması ve mahkemelerin kendisinin itirazlarını reddetme gerekçelerini açıklamaması nedenleriyle başvurunun kendisine verilen idari para cezalarına karşı açtığı davalardaki⁹² yargılamaların Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamındaki adil yargılanma hakkının ihlaline ilişkindir⁹³. AİHM bu kararında; hukuki düzenlemelerin ve mevcut Danıştay kararlarının, idari yargıda görülen davalarda tanık dinlenmesine müsaade etmediğini tespit ederek, başvurunun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) m. 6 kapsamında adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁹⁴.

2. Vergi Yargılamaları AİHS'nin 6'ncı Maddesinin Kapsamına Girer Mi?

Adil yargılanma hakkı; AİHS'nin 6'ncı maddesinden de anlaşılacağı üzere esas itibariyle cezai alanda yöneltilen suçlamalara (suç isnadına) ve medeni hak ve yükümlülöklere ilişkin yargılamalara işaret etmektedir⁹⁵. Bu noktada ilk cevap aranması gereken soru, vergi yargılamalarının

92 Başvuruya konu olayı şu şekilde özetlemek mümkündür: Olay tarihinde İzmir'de alkol satışının da yapıldığı müzikli bir eğlence mekanının sahibi olan başvurucuya; ilgili belediye tarafından 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu m. 6 uyarınca, mekanını izinli saatlerin dışında açık tuttuğu ve mekânın içerisinde müşteriler bulunduğu gerekçesiyle iki ayrı zamanda iki ayrı idari para cezası uygulanmıştır. Bu karara karşı İzmir İdare Mahkemesinde iptal davası açan başvuru özetle; tutanakta belirtilen saatte mekânın ürün tedariki ve temizlik amacıyla açık tutulduğunu, müşterilere açık olmadığını, bunu tanıklarla kanıtlayabileceğini, idari para cezasının tutulan tutanak dışında bir dayanağının bulunmadığını, tutanağı destekleyen herhangi bir delil ortaya koyulmadığını ileri sürmüş ve göstereceği tanıkların dinlenilmesini talep etmiştir. İdare Mahkemesi, eğlence mekanının temizlik amacıyla açık tutulduğu yönündeki iddiayı dikkate almadan ve tanık dinletme talebi hakkında bir karar vermeden, idari para cezasına ilişkin kararın hukuka uygun olduğunu belirterek iptal istemini reddetmiştir. İlgili kanun yollarını (Bölge İdare Mahkemesi'ne başvuru) takip ederek sonuç alamayan başvuru tarafından Anayasa Mahkemesi'ne 14 Haziran 2013'de idare mahkemesinin vermiş olduğu kararda sadece polis tutanaklarına dayanması ve bu tutanakların inandırıcılığını sorgulamaması ve tanık dinletilmesi için yapılan talebin dikkate alınmaması sebebiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla iki ayrı bireysel başvuruda bulunmuştur. Ancak AYM tarafından 7 Nisan ve 27 Haziran 2014 tarihlerinde, İdare Mahkemesi'nin İYUK'un ilgili hükümleri uyarınca uyuşmazlığı çözüme kavuşturduğu, yazılılık ilkesi gereği hali hazırda tanık dinlenmeyeceği ve diğer delillerin ise dikkate alındığı gerekçeleriyle yapılan başvurular, açıkça dayanaktan yoksunluk gerekçesiyle kabul edilemez bulunmuştur: AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 5-15.

93 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 85-86.

94 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 1.

95 Yaltı Soydan, s. 154.

AİHS'nin 6'ncı maddesinin kapsamına girip girmediğidir. Bu soruya da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlarda cevap aramak gerekir.

Bu noktada AİHM, bir başvurunun 6'ncı madde kapsamında ele alınıp alınmadığını, başvuruya konu yargılamanın niteliğine, yani yöneltilen suçlamalara ve medeni hak ve yükümlülöklere ilişkin yargılamanın söz konusu olup olmadığını özerk yorum prensibine, yani her bir somut olayın şartlarını göz önünde bulundurarak incelemektedir⁹⁶. Buna bağılı olarak vergi yargılamaları bakımından; vergi aslı ile birlikte konu edinsin ya da edinmesin sadece vergi cezalarına ilişkin yargılamaları, Engel kriterleri olarak kabul edilen üç ayrı kriter üzerinden değerlendirenerek⁹⁷, vergi cezalarının toplum geneline yaygın ve cezalandırıcı nitelikte olması sebebiyle yöneltilen bir suç isnadına ilişkin yargılama olduğunu kabul ederek, 6'ncı madde kapsamına almaktadır⁹⁸. Dolayısıyla AİHM, vergi cezalarına iliş-

96 **İnceoğlu**, s. 20-21; Gökhan **Çayan**, Adil Yargılanma Hakkı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 26.

97 AİHM; bir yargılamanın suç isnadına ilişkin olup olmadığını ve AİHS m. 6'nın kapsamına girip girmediğini her bir somut olay için ayrı ayrı değerlendirirken; (1) suçun ulusal hukuktaki sınıflandırılmasını, (2) suçun niteliğini ve (3) suç karşılığında öngörülen cezanın niteliğı ve ağırlığını dikkate almaktadır. Bkz. AİHM, Engel ve diğerleri/Hollanda, 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 08.06.1976 (<https://www.echr.coe.int/>). AİHM ilk ölçütte önüne gelen başvuruya konu yargılamada dikkate alınan fiilin ulusal hukuktaki nitelendirmesini incelemektedir. Eğer bahse konu fiil ulusal hukukta suç olarak tanımlanıyor ise diğer ölçütlere bakmaksızın adil yargılanma hakkı kapsamına almaktadır. Eğer ulusal hukukta suç olarak nitelendirme söz konusu değilse diğer iki ölçüt tartışılmaktadır. Bu kapsamda esas alınan ikinci ölçütte suçun genel olarak niteliğini tespit etmeye çalışmakta, bunu yaparken de diğer taraf devletlerin uygulamasını, diğer suçlarla benzerlik veya farklılıklarını, uygulanan yargılama usullerinin ceza yargılama usulleri karşısındaki konumunu, belirli bir grubun mu yoksa toplum geneline yaygın bir görünüm mü sergilediğini değerlendirmektedir. Son ölçütte ise AİHM, suç isnadının varlığını, işlenen fiil için öngörülen cezanın türü ve ağırlığını dikkate alarak belirlemektedir. Bu noktada cezanın hapis cezası olarak öngörölmesi veya para cezaları söz konusu olduğunda, caydırıcı ve cezalandırıcı nitelik taşıması halinde bunları ağır ceza olarak kabul ederek adil yargılanma hakkı kapsamında kabul etmektedir: **İnceoğlu**, s. 95-97; **Çayan**, s. 38-40.

98 Bkz. AİHM, Georgiou/Birleşik Krallık, 40042/98, 16.05.2000; AİHM, Bendenoun/Fransa, 12547/86, 24.02.1994; AİHM, Janosevic/İsveç, 34619/97, 23.07.2002, AİHM, Morel/Fransa, 34130/96, 06.06.2000; AİHM, Jussila/Finlandiya, 73053/01, 23.11.2006. AİHM, Chap Ltd/Ermenistan, 15485/09, 04.05.2017 (<https://www.echr.coe.int/>); Doğrudan uyumsuzluk konusunun vergi aslı olması halinde ise vergilendirmenin ayrıcalıklı konumu ve vergilerin kamusal bir edim

kin yargılamaları, adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği yönüyle inceleyebilmektedir⁹⁹.

AİHM'nin Dilek Genç/Türkiye kararında başvurunun kabul edilebilirliği noktasında yapmış olduğu değerlendirme çerçevesinde özellikle idari para cezası niteliğindeki vergi cezalarına ilişkin yargılamaların AİHS'nin 6'ncı maddesinin kapsamına gireceği sonucuna ulaşmak pekâlâ mümkündür:

Öncelikle AİHM'nin başvurunun kabul edilebilirliğini kapsamında değerlendirdiği konulardan biri, başvuruya konu yargılamalara AİHS m. 6'nın uygulanıp uygulanamayacağıdır. AİHM, Türkiye'ye karşı açılan diğer bazı davalarda adil yargılanma hakkının cezai boyutu itibarıyla çeşitli kanunlar uyarınca belirli bir statüye sahip belirli bir grubu hedef alan ve aynı zamanda idari para cezasıyla cezalandırılan, kabahatlere/hafif suçlara ilişkin yargılamalara uygulanabilir olduğuna karar verdiğini belirterek¹⁰⁰, başvuru konusunu Engel kriterleri dikkate alındığında adil yargılanma hakkının cezai boyutuyla ilgili olduğu sonucuna ulaşmıştır:

- *Suçun ulusal hukuktaki sınıflandırması:* AİHM, başvurana isnat edilen eylemin ve buna karşılık gelen yaptırımın Türk Ceza Kanunu'nda öngörülmediği, ancak bu durumun, adil yargılanma hakkının cezai boyutu itibarıyla uygulanabilirliği açısından belirleyici olmadığını; bahse konu para cezalarının idari bir organ tarafından verilmiş olmasını önem arz etmediğini belirtmiştir¹⁰¹.
- *Suçun niteliği:* AİHM ihlal edilen kuralın belirli bir grubu hedef aldığını, ancak söz konusu hükümle güdülen amaçlardan birinin kamu düzeninin korunması olduğunu ve mevcut davadaki yargılamalara uygulanabilir olan Kabahatler Kanunu'nun bazı hükümlerinin, TCK anlamında bir suça ilişkin (kasıt, ihmal, sorumluluğu ortadan kaldıran

olmasını göz önünde bulundurarak, yargılamanın yöneltilen suçlamalara ve medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin olmadığı gerekçesiyle 6'ncı madde kapsamında kabul etmemektedir: **İnceoğlu**, s. 7; Kader Melis **Topçu**, Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 316; Ayrıca bkz. AİHM, *Impar Ltd./Litvanya*, 13102/04, 05.01.2010, § 21; AİHM, *Niedzwiecki/Almanya*, 12852/08, 01.04.2010, § 31 (<https://www.echr.coe.int/>).

99 **Gümüşkaya**, s. 27; Ayrıca bkz. Gülay Arslan **Öncü**, “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 6, S. 20, 2015, s. 154–156.

100 Bkz. AİHM, *Hüseyin Turan/Türkiye*, 11529/02, 04.03.2008, § 15-21; AİHM, *Şimşek ve diğerleri/Türkiye*, 75845/12, 17.03.2020, § 25; AİHM, *Korkut ve diğerleri/Türkiye*, 61177/09, 09.06.2023, § 45 (<https://www.echr.coe.int/>).

101 AİHM, *Dilek Genç/Türkiye*, § 36.

nedenler, suça teşebbüs, suç ortaklığı gibi kimi kavramları içerdiğini belirtmiştir¹⁰².

- *Cezanın niteliği ve ağırlığı*: AİHM, ilgili hükmün temel amacının suçluları cezalandırmak olduğunu; bu hüküm kapsamında öngörülen idari para cezalarının belirli bir zararın maddi olarak telafisini amaçlamadığını, dahası tekrar suç işlenmesi halinde para cezasının artırılmasının öngörüldüğünü, söz konusu para cezalarının yeniden suç işlenmesini önlemek ve cezalandırmak amaçlandığını belirtmiş ve bu durumun, ilgili suçun AİHS'nin 6'ncı maddesi kapsamına girecek cezai bir yargılamanın söz konusu olduğu sonucuna ulaşmıştır¹⁰³.

3. Vergi Yargılamalarında Tanık Dinlenmemesi Adil Yargılanma Hakkının İhlali Sonucunu Doğurur Mu?

Vergi cezalarına ilişkin yargılamaların AİHS'nin 6'ncı maddesi uyarınca adil yargılanma hakkı kapsamında yer aldığının kabulüne bağlı olarak, bu yargılamalarda tanık dinlenmemesinin adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelip gelmeyeceği de cevap aramak gerekmektedir. Ancak cevap arayışına girmeden önce AİHM'nin sadece vergi cezalarına ilişkin yargılamaları adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmesinin yerinde olmadığını belirtmek, bu konuda, AYM'nin de belirttiği üzere vergilendirmenin mülkiyet hakkı ile yakın ilişkisi göz önünde bulundurularak, adil yargılanma hakkının kapsamının hem vergi aslı hem de vergi cezalarına ilişkin yargılamalar nezdinde değerlendirmek yerinde olacaktır. Dolayısıyla ister vergi aslına isterse de vergi cezalarına ilişkin yargılamalar söz konusu olsun, AİHM'nin Dilek Genç/Türkiye kararı, AYM'nin bu konuda yaklaşımını dikkate alarak değerlendirmek önem arz etmektedir.

Defaatle vurgulandığı üzere vergi yargılamalarında tanık dinlenmesinin adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğurup doğurmayacağı hususunu, AİHM'nin “Dilek Genç/Türkiye” kararında başvurunun esasına ilişkin yapmış olduğu değerlendirme çerçevesinde ele almak mümkündür: Bu bakış açısıyla AİHM, esasa ilişkin olarak öncelikle adil yargılanma hakkına bir müdahalenin söz konusu olup olmadığını belirlemek amacıyla iç hukuk çerçevesinin ve Danıştay kararları itibarıyla uygulamanın mahkeme önüne gelen uyuşmazlıklarda tanıkların dinlenmesine izin verip vermediğini değerlendirmiş, müdahalenin kabulüne bağlı olarak bu müdahalenin telafi edilip edilmediğini incelemiştir. Bu kapsamda;

102 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 37-39.

103 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 40.

AİHM, İYUK'ta talebe bağlı olarak duruşma yapılmasının öngörüldüğünü, ancak yapılacak duruşmalarda tanıkların dinlenmesine ilişkin bir hükme yer verilmediğini, bunun tek yasal istisnasının ise -yukarıda belirttiğimiz kanaatimize paralel olarak- vergi inceleme elemanları, mali müşavirler veya muhasebecilerin sözlü olarak beyanının dikkate alındığı vergi davaları olduğu ve Danıştay ve AYM kararlarında yazılılık ilkesine işaret edilerek tanık dinlenmesine izin verilmediği belirtilmiştir¹⁰⁴. Bu tespitler noktasında AİHM ister İYUK ister uygulama kaynaklı olsun, bu durumun çekişmeli yargılama ilkesine aykırı olduğunu, çünkü başvuranın idari para cezasına esas teşkil eden olaylara itiraz etme imkânının, sınırlandığını ve bir yaptırımın uygulanmasına veya bu yaptırıma karşı gösterilen bir tanığın güvenilirliğine tanık delili de dahil tüm delillerin doğrudan değerlendirilmesi ile mümkün olacağını vurgulamıştır¹⁰⁵.

Bu değerlendirmelerine bağlı olarak, İYUK hükümleri ve Danıştay içtihatlarının uygulanmasından kaynaklanan yapısal, usule ilişkin bir eksikliğin varlığına dikkat çeken AİHM ayrıca, tanık dinlenmemesi nedeniyle ortaya çıkan sakıncaların başka tedbirlerle giderilmesinin mümkün olup olmadığını da incelemiştir. Bu kapsamda AİHM;

- 1) Başvurucunun, dinletmek istediği tanıkların noter huzurunda beyanlarını alarak mahkemeye sunma imkanını kullanmaması hususunda; -yukarıda belirttiğimiz kanaatimize paralel olarak- bu tür bir yöntemin adil yargılanma hakkının gereklerini karşılamayacağını, tanık delilinin gerekliliklerinin, yazılı beyanın okunması suretiyle yerine getirilemeyeceğini dolayısıyla adil yargılanma hakkının gereklerini karşılayacak, kullanılabilir ve öngörülebilir bir yoldan söz edilemeyeceğini¹⁰⁶,
- 2) İlgili memurlarının başvurucuya karşı önyargılı olmaları ve gerçeğe aykırı tutanak tutmaları için bir neden bulunmadığı hususunda, söz konusu beyanın güvenilirliğinin çelişmeli bir yargılama ile sınanmasına imkân tanınması gerektiğini, oysa somut vakada başvurunun böyle bir imkana sahip olmadığını¹⁰⁷,
- 3) Başvurucunun, farklı şekillerde ile delil elde imkanına sahip olduğu hususunda; taraf devletlerin, hukuk sistemlerini adil yargılanma

104 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 70.

105 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 78.

106 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 81-82.

107 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 83.

hakkının gereklerine uygun hale getirme yükümlülüğü altında bulunduğunu ve başvuru tarafından alınması beklenen makul tedbirlerin bu yükümlülüğü hafifletmeyeceğini¹⁰⁸ belirtmiştir.

AİHM sonuç olarak; somut olayda, iç hukuk kurallarının adil yargılanma hakkının gerekliliklerini karşılamadığı; başvurunun etkin itiraz etme imkanından yoksun bırakıldığı, bunun adil yargılama açısından oluşturduğu sakınca başka bir şekilde giderilmediği gerekçeleriyle Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır¹⁰⁹.

AİHM'nin ayrıntısı ile ele alınan Dilek Genç/Türkiye kararını da göz önünde bulundurmak, ancak kapsamını AYM'nin yaklaşımı itibariyle genişletmek suretiyle¹¹⁰ vergi yargılamalarında tanık dinlenmesi gerekip gerekmediği sorusuna şu cevabı vermek gerekmektedir: Bir yargılamanın temel amacının maddi gerçekliğin ortaya çıkarılması olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ister vergi aslına ister vergi cezalarına ilişkin olsun, bir vergi uyuşmazlığında tanık dinlenmemesinin, bahse konu tanığın maddi gerçekliğin ortaya çıkarılmasına doğrudan etki edebileceği durumlarda, hem silahların eşitliği hem de çelişmeli yargılama ilkesi bağlamında adil yargılanma hakkının ihlali gündeme gelecektir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkının vergi uyuşmazlıklarına etkin bir şekilde yansıtılabilmesi için özellikle vergi mükellefleri/vergi sorumluları ve/veya kendisine vergi cezası kesilenler açısından hem vergilendirme işlemine esas teşkil eden tanık beyanlarının mahkeme önünde sınanabilmesi, hem de yargılamaya konu iddiaların tanık beyanları yoluyla ispata konu edilebilmesi bir gereklilik olarak dikkate alınması önem arz etmektedir.

SONUÇ

Hem vergilendirme sürecinde hem de vergi yargılamasında önem arz eden delil ve ispat konusu, özellikle tanık delili noktasında tartışmalı bir görünüm sergilemektedir. Bu tartışmanın temelinde esas itibariyle vergilendirme sürecinde delil ve ispat konusunu düzenleyen VUK m. 3/B-2 hükmü ve yargılamada inceleme elemanları ve muhasebeci/mali müşavirinin dinlenmesine imkân tanıyan mük. 378'inci maddesi yer almaktadır.

108 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 84.

109 AİHM, Dilek Genç/Türkiye, § 85-86.

110 Adil yargılanma hakkının kapsamını sadece vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar ile sınırlamak bu hakkın özü ile bağdaşır nitelik taşımadığından, özellikle mülkiyet hakkı ile yakın ilişkisi göz önünde bulundurulduğunda vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların da bu hakkın kapsamı ile birlikte düşünmek gerekmektedir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı ile vergi uyuşmazlıkları arasındaki ilişkiyi vergi ile alakalı tüm uyuşmazlıklar nezdinde ele almak önem arz etmektedir.

Vergi yargılamaları açısından usule ilişkin hükümler esas itibarıyla İYUK kapsamında düzenleme altına alınmaktadır. İYUK’a bakıldığında delil ve ispata ilişkin doğrudan bir hüküm yer almamakta, bu durum tanık delili açısından da geçerlilik arz edilmektedir. İYUK’da ispat ve delil konusunda 31’inci maddesinin ilk fıkrasında sadece bilirkişi, keşif ve delillerin tespiti noktasında HMK’ya atıf yapılmakta ancak tanık deliline yer verilmemektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise İYUK ve HMK’nın hükümleri saklık kalmak üzere VUK’un vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin ilgili hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmektedir. Peki VUK m. 3/B-2 ve mük. m. 378, VUK’un vergi uyuşmazlığına ilişkin hükümlerinden biri midir ve vergi yargılamasında tanık dinlenmesine imkân sağlamak mıdır?

Bu soruya verilecek cevaba ilgili hükümlerin yorumlanması ile ulaşmak mümkündür:

- VUK’un 3/B-2 maddesine bakıldığında; bu maddede vergilendirme sürecinde vergi idaresinin vergiyi doğuran olayın ve bu olaya bağlanan işlemlerin gerçek mahiyetini ispatı için başvurabileceği delillere yer verildiği, aynı zamanda ilgili hükmün gerekçesine, yani getiriliş amacı dikkate alındığında vergi yargılamasına ilişkin herhangi bir tartışmaya yer verilmediği ve hükmün kanun sistematığı içerisindeki konumu dikkate alındığında vergi usulüne yani vergilendirme sürecine yönelik anlam ifade ettiği söylenebilecektir.
- VUK’un mükerrer 378’inci maddesi dikkate alındığında; bu maddede duruşmada tarafların yanı sıra vergi inceleme elemanı ve muhasebeci/mali müşavirlerin de dinlenebileceği görülmektedir. Bu açıdan bahse konu kişilerin istisnai olarak tanık niteliğine haiz olabilecekleri sonucuna ulaşılabilecektir. Ancak bu kişilerin sadece vergi incelemeleri veya ilgili defter ve hesaplar konusunda sınırlı açıklama yapabilmelerinin ve savunma yapabilme veya tarafların sorularına cevap verebilme gibi yükümlülükleri bulunmamasının, tanık delilinin gerekliliklerinin karşılanması noktasında tartışmalı bir görünüm sergilediğini belirtmek yerinde olacaktır.

Neticeten İYUK’ta tanık ile ilgili bir hüküm bulunmaması ve HMK’nın tanığa ilişkin hükümlerine atıf yapılmamış olması ve VUK’ta vergi yargılamasında tanık dinlenmesine esas teşkil edecek tek hükmün vergi inceleme elemanları ve muhasebeci/mali müşavirlerin dinlenmesi ile sınırlı olarak belirtilmiş olması sebebiyle vergi yargılamasında duruşma esnasında tanık dinlenmesinin yukarıda bahsedilen kişiler dışında mümkün olmadığı söylenebilecektir. Bununla birlikte Danıştay ise her hâlükârda vergi yargılamasında tanık dinlenmesini, ilgili kanunlarda hüküm

bulunmaması ve yazılılık ilkesinin bir gereği olarak kabul etmemektedir. Bu görüş, - VUK mük. m. 378'in göz ardı edilmesi yönüyle eleştiriye açık olmakla birlikte - VUK m. 3/B-2'nin tanık dinlenmesine esas teşkil edemeyeceği değerlendirmesi yönüyle yerinde kabul edilmelidir.

Bununla birlikte İYUK m. 1/2'de düzenlenen yazılılık ilkesinin tek başına tanık dinlenmesine bir engel teşkil etmeyeceğini de belirtmek yerinde olacaktır. Vergi yargılama usulünde kural yazılı yargılama olmakla birlikte belirli şartlar altında duruşma yapılmasına da izin verilmektedir. Bahse konu gerekliliğin, aynı zamanda tanık delili için bir gereklilik olarak addedilmesi de mümkündür. Ayrıca İYUK m. 20/1'de düzenlenen re'sen araştırma ilkesinin, yani hâkime her türlü delil toplama işlemini ve araştırmayı kendiliğinden yapma yetkisinin tanık delili açısından da sonuç doğurması bir gereklilik olarak kabul edilmelidir. Aynı zamanda AİHM'nin Dilek Genç/Türkiye kararında da vurgulandığı üzere AY m. 36 ve AİHM m. 6'da koruma altına alınan iddia ve savunma ve adil yargılanma hakkının, özellikle silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelelerinin bir gereği olarak ve cezai nitelikteki vergi yargılamalarında tanık dinlenmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır: Bakıldığında AİHM'nin "Dilek Genç/Türkiye" kararında AİHM, esasa ilişkin olarak öncelikle adil yargılanma hakkına bir müdahalenin söz konusu olup olmadığını belirlemek amacıyla iç hukuk çerçevesinin ve Danıştay kararları itibarıyla uygulamanın mahkeme önüne gelen uyuşmazlıklarda tanıkların dinlenmesine izin verip vermediğini değerlendirmiş, müdahalenin kabulüne bağlı olarak bu müdahalenin telafi edilip edilmediğini incelemiştir. Bu kapsamda İYUK hükümleri ve Danıştay içtihatlarının uygulanmasından kaynaklanan yapısal, usule ilişkin bir eksikliğin varlığına dikkat çeken AİHM, tanık dinlenmemesi nedeniyle ortaya çıkan sakıncaların başka tedbirlerle de giderilmesinin mümkün olmadığı gerekçeleriyle Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.

Sonuç olarak İYUK ve VUK hükümlerinde tanık dinlenmesine ilişkin - tartışmalı niteliğine rağmen VUK mük. m. 378'i istisna tutmak şartıyla - açık bir düzenleme bulunmaması ve Danıştay'ın bu konudaki istikrarlı içtihatlarına bağlı olarak vergi yargılamasında tanık dinlenmesinin mümkün olmadığını; ancak AİHM'nin "Dilek Genç/Türkiye" kararı ekseninde hem re'sen araştırma ilkesine hem de AY m. 6 ve AİHS m. 36 gereği adil yargılanma hakkına dayalı olarak vergi yargılamalarında tanık dinlenmesinin bir gereklilik olduğu açıktır.

Bu kapsamda vergi yargılamasında tanık dinlenmesinin açıklığa kavuşturularak mümkün hale getirilebilmesi amacıyla;

- (1) İYUK m. 31/1’de HMK’ya yapılan atıflar arasında tanık deliline yer verilmesi,
- (2) İYUK m. 18’de duruşmada uygulanacak esaslar dahilinde tanık dinlenmesinin de düzenlenmesi,
- (3) VUK’da doğrudan vergi yargılamalarında tanık delilini de kapsayacak şekilde ispat ve delile ilişkin düzenleme getirilmesi veya
- (4) İYUK ve VUK’da açık bir düzenleme olmamasının bir kanun boşluğu niteliğini haiz olması sebebiyle bu boşluğun Danıştay içtihatlarının değiştirilerek doldurulması

şeklinde çözüm sağlanabilmesi mümkündür. Ancak tartışmalı bir hususla karşı karşıya kalmamak ve hukuki altyapının ve içtihatların birliğini sağlayabilmek adına vergi (ve idari) yargılamalarına esas teşkil edecek şekilde doğrudan İYUK’da ispat ve delile ilişkin hükümlerin getirilmesi, bu dahilde tanık deliline de yer verilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akkan**, Mine, “Medenî Usûl Hukukunda Tanığa Soru Kâğıdı Gönderilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2015, s. 555-609.
- Akkaya**, Mustafa, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, Danıştay ve İdari Yargılama Günü 144. Yıl Sempozyumu, Oğuz Sancakdar (Ed.), Danıştay Başkanlığı Yayını, Ankara 2012, s. 179-184.
- Akılmaz**, Bahtiyar/**Sezginer**, Murat/**Kaya**, Cemil, Türk İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- Arslan**, Ramazan/**Yılmaz**, Ejder/**Taşpınar Ayvaz**, Sema/**Hanağası**, Emel, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.
- Atalı**, Murat/**Ermenek**, İbrahim, Medeni Usul Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- Atay**, Ender Ethem, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- Bıyan**, Özgür, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- Candan**, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.
- Canyaş**, Oytun, “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 110, 2014, s. 189-218.
- Centel**, Nur/**Zafer**, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 19. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2020.
- Ceylan**, Mahmut, İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2017.
- Çağlayan**, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, 16. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2024.
- Çayan**, Gökhan, Adil Yargılanma Hakkı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2016.
- Dirim**, Vuslat, “Ceza Yargılamasında Adil Yargılama İlkesi (Dava Süresi - Aleniyet - Şüpheli ve Sanık Hakları)”, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, C. 3, S. 2, 2015, s. 161-180.
- Dursun**, Hasan, “İdari Yargıda Tanığa ve Tanıklığa Yer Verilmesi Bir Zorunluluktur”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 3, S. 28, 2008, s. 85-102.
- Ergün**, Çağdaş Evrim, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 55, S. 2, 2006, s. 65-89.
- Ersöz**, Kürşat, “İdari Yargılama Usulünde Tanıklık”, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1, 2015, s. 31-48.
- Gözübüyük**, A. Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.

Gümüşkaya, Gamze, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 66, S. 2, 2008, s. 15-47.

Günday, Metin, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.

Güneş, Gülsen, “Vergi Hukukunda Deliller”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 51, S. 1-4, 1985, s. 475-494.

Güngör, Burak, Silahların Eşitliği İlkesi ve Çelişmeli Yargılanma Hakkı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021.

Güvez, Adem, “İdari Yargılama Hukukunda Tanık Delili”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3, 2021, s. 2087-2130.

Işıklar, Celal, “İdari Yargıda Duruşma”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 2, S. 4, 2011, s. 45-100.

İnceoğlu, Sibel, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 4, Avrupa Konseyi Yayınları, Ankara 2018.

Kale, Serdar/**Keser**, Salih, “Medeni Yargılama Usulünde Delil Sistemi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 21, S. 2, 2015, s. 701-726.

Kaneti, Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkcı**, Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.

Kaplan, Gürsel, İdari Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2020, s. 487.

Kaplan, Recep/**Yılmazoğlu**, Yunus Emre, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 6, S. 21, 2015, s. 445-465.

Kapucu, Gizem/**Kocatepe**, Metin, “Vergi Yargılamasında Tanık”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 1, 2021, s. 133-165.

Karakoç, Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s. 455-493.

Karakoç, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 3. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara 2018.

Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

Karataş Durmuş, Neslihan, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 18, S. 3-4, 2014, s. 505-528.

Kaşıkcı, Mahmut, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılanmanın Yenilenmesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017.

Kuru, Baki/**Aydın**, Burak, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.

- Oktar**, Ateş, Vergi Hukuku, 14. Bası, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2019.
- Oral**, Hasan, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, TBB Dergisi, S. 147, 2020, s. 75-109.
- Ortaç**, Fevzi Rifat/**Ünsal**, Hilmi, Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara 2019.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami/**Göker**, Cenker, Vergi Hukuku, 32. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2023.
- Öncü**, Gülay Arslan, “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 6, S. 20, 2015, s. 139–190.
- Özbek**, Veli Özer/**Doğan**, Koray/**Bacaksız**, Pınar, Ceza Muhakemesi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- Özkaya Ferendeci**, H. Özden, “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ndaki Belge Terimi ve İspat Hukukundaki Yeri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, s. 813-830.
- Pekcanitez**, Hakan/**Atalay**, Oğuz/**Özekes**, Muhammet, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, On İki Levha Yayıncılık, Ankara 2024.
- Saban**, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2019.
- Sarsıkoğlu**, Şenel, “Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat Hukuku Açısından Elektronik Delil (E-Delil) Kavramı”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 6, S. 22, 2015, s. 507-534.
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2022.
- Taner**, Fahri Gökçen, Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- Tanrıver**, Süha, Medeni Usul Hukuku, Cilt 1: Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması, Yetkin Yayınları, Ankara 2021.
- Taşkan**, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019.
- Topçu**, Kader Melis, Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- Uzun**, Mine, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 63, S. 1, 2014, s. 219-245.
- Yaltı Soydan**, Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 143, Ağustos 2000, s. 151-177.