

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TANIK BEYANI (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi) WITNESS STATEMENT AT TAX PROCEDURAL (AN ASSESSMENT OF THE TURKISH PRACTISE IN THE LIGHT OF THE EUROPEAN APPROACH)

Hasan ORAL*

Özet: Türk vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmekle birlikte, yeminin delil olarak kabul edilmemesi, belge düzenine uyma zorunluluğu ve vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık olmayan kimselerin beyanlarının tanık beyanı olarak kabul edilmemesi konularında bazı sınırlamalar bulunmaktadır.

Bu sınırlamalardan biri olan “tanık beyanı”na, vergiyi doğuran olayın tespitinde, vergi idaresince başvurulabiliyor olması yasayla güvence altına alınmıştır. Ancak ülkemizde yargılama aşamasında tanık beyanına başvuruluyor olmasına engel teşkil edebilecek bir yasal düzenleme bulunmamakla beraber, tanığın vergi mahkemesinde dinlenebilmesine yönelik açık bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Vergilendirme aşamasında olduğu kadar yargılama aşamasında da tanık beyanından yararlanılması, vergi yargılama hukuku açısından büyük bir önem arz etmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin son dönemdeki içtihatları da, vergi yargılamasında tanık beyanına yer verilebileceği yönündedir. Zira Avrupa Birliği’ne üye bazı ülkelerin mevzuatlarında tanık beyanın yargılama esnasında dinlenilmesine ilişkin usul hükümleri ayrıntılarıyla yer almıştır.

Bu nedenle ülkemizde vergi yargılaması esnasında tanık beyanının dinlenmesine ilişkin usul hükümlerine yer verilmesi, delil serbestisi sistemini benimseyen vergi yargılaması hukuku açısından gereklilik teşkil etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tanık, Tanık Beyanı, Vergilendirme, Vergiyi Doğuran Olay, Vergi Yargılaması, Delil Sistemi, Ceza Muhakemesi,

Abstract: Even though the principle of circumstantial evidence is adopted in the Turkish law of tax litigation, there are certain restrictions pertinent to denial of witness statement as evidence, requirement for compliance with document formalities, as well as barring persons with no natural and explicit bond to the source event of taxation from testifying as witnesses.

* Av. Dr., hasanoral74@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-4366-4988, Makalenin Gönderim Tarihi: 07.04.2018, Kabul Tarihi: 12.04.2018

Concerning one of such restrictions, at identification of the source event to taxation, referral to witness statement by the tax authority is secured under the law. Nevertheless, even the Turkish legislation is not inclusive of any rule that prevents resorting to witness statement during trial, it is also not inclusive any explicit rule that refers to hearing of a witness at the tax court.

Making use of witness statements during judicial procedures, as well as in tax procedures poses a considerable significance from a tax justice point of view. Recent jurisprudence of the European Court of Human Rights also condones the idea that denial of witness statements in the tax justice context constitutes a breach of right to fair trial. Legislation of certain European Union Member States likewise includes detailed rules of procedure pertinent to hearing of witnesses in tax justice.

Therefore, stipulation of procedure rules pertinent to hearing of witnesses at tax litigation constitutes a requirement for a tax justice that adopts the system of circumstantial evidence.

Keywords: Witness, Witness Statement, Taxation, Causes Tax Event, Tax Trial, Evidence System, Criminal Procedure

GİRİŞ

Türkiye’de idari işlemlerin en hassas alanlarından birini vergilendirme işlemi oluşturmaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının Anayasa’nın 73. maddesinde kanun ile gerçekleştirileceği öngörülmüştür.¹ Ancak kanunilik ilkesi tek başına yürürlüğe giren vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil aşamalarını başarıyla gerçekleştirilmesinin önündeki tüm sorunları ortadan kaldıramamaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisi 1982 Anayasası’ndaki temel hak ve özgürlükler içinde mülkiyet ve miras hakkı,² özel hayatın gizliliği,³ yerleşme ve seyahat özgürlüğü,⁴ çalışma ve sözleşme özgürlüğü,⁵ sosyal güvenlik hakkı,⁶ ailenin korunmasına⁷ ilişkin hükümlere karşı duyarlılık teşkil etmektedir.⁸ Bu durum vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile mükellefleri sık sık karşı karşıya getirmektedir.

¹ Anayasa 73. madde 3. fıkra “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

² Anayasa’nın 35. maddesi

³ Anayasa’nın 20. maddesi

⁴ Anayasa’nın 23. maddesi

⁵ Anayasa’nın 48, 49. maddeleri

⁶ Anayasa’nın 60. maddesi

⁷ Anayasa’nın 41. maddesi

⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 14. Bası, Turhan Kitapevi, Eylül 2006, s. 44

Türk hukuk sistemimizde vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda idari çözümler ve yargısal çözümler olmak üzere ikili bir yol benimsenmiştir. İdari çözümler mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunda uzlaşma ve düzeltme yolları gibi barışçıl yöntemlerle anlaşılarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemler olarak ifade edilmektedir.⁹ İdari çözümden bir sonuç alınamaması ya da idari çözümün tercih edilmemesi durumunda başvurulabilecek diğer bir yol ise yargısal çözüm yoludur.

İdari nitelikteki çözümlerin aksine yargısal çözümde davacı ve davalı arasındaki çekişme, yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur.¹⁰

Vergi yargılamasına konu olan vergilendirme işleminin hukuka uygun olup olmadığını tespit etmek görevli hâkimler bir takım delillerden yararlanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, ne zaman, nasıl, nerede ve kimin nezdinde gerçekleştiği, dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığının tespitinde, hâkimin, hukuka uygun olarak elde edilmiş olan delillerden yararlanması mümkündür. Ancak vergi yargılaması hukukunun işlevi ve çözülen uyuşmazlıkların niteliği dikkate alınarak, yargılama hukukunun diğer dallarında delil olarak kabul edilen bazı araçlara delil niteliği tanınmamış ya da bazı araçlar sınırlamalara tabi tutularak delil niteliği tanınmıştır. Nitekim vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmekle birlikte, yeminin delil olarak kabul edilmemesi, belge düzenine uyma zorunluluğu ve vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabi ve açık olmayan kimselerin beyanlarının tanık beyanı olarak kabul edilemeyeceği konularında bazı sınırlamalar getirilmektedir.¹¹

Çalışmamızın konusunu diğer yargılama alanlarından farklı olarak değerlendirilen tanık beyanının vergi yargılaması hukukundaki delil niteliği tartışılacaktır.

İlk bölümde vergi yargılamasında tanık beyanının hukuki niteliği ele alınacaktır.

⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan s. 170

¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan s. 170

¹¹ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 104, s. 91

İkinci bölümde ise Almanya ve İngiltere'nin mevzuatları ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) kararlarının konuya yaklaşımı incelenecektir. Almanya ve İngiltere'nin Avrupa'nın iki köklü hukuk sistemine sahip devletler olması, özellikle Almanya'nın yasaları esas alınarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarının ülkemizde kabul edilmiş olması, bu ülkelerin konuya yaklaşımı kanımızca önemli kılmalıdır.

Sonuç bölümünde çalışmanın öne çıkan unsurlarının altı çizilerek, vergi yargılamasında tanık beyanı dinlenmesine ilişkin tartışmanın, kendi görüşümüzü de içeren genel bir değerlendirmesi yapılacaktır.

I. TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TANIK BEYANI

Vergilendirme işlemine girilirken devlet, otoritesini (gücünü, devlet yetkisini, devlet kudretini, egemenlik gücünü) kullanmaktadır. İlişkinin bu özelliği vergi hukukunu kamu hukuku dalına sokmaktadır.¹²

Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, vergi hukuku açısından "*ilk görünüş*" ya da "*doğruluk karinesi*" adı verilen bir hukuksal ön kabul karinesinden yararlanır.¹³ Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3. maddesinin "ispat" başlıklı B fıkrasında yer alan, "*vergilenirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü gerçekte bir ispat kuralından çok vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin kurallar öngörmektedir. Buna göre vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır.¹⁴ Belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki işlemin gerçek durumu yansıtır olması da gereklidir.¹⁵

¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 3

¹³ Veysi Seviğ, "Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat", *Vergi Dünyası*, Sayı 277, Eylül 2004, s. 13

¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 25

¹⁵ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 2002/550 E., 2003/287 K. ve 16.05.2003 tarihli kararı

Ceza hukukunun yanında re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu bir diğer yargılama hukuku da idari yargılama hukuku, dolayısıyla da vergi yargılaması hukukudur. İdari yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağı İYUK'un 20. maddesinin birinci fıkrasından almaktadır. Bu maddede *"Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. [...] lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler."* hükmüne yer vermektedir. Bu hüküm, açık bir biçimde idari hâkimi davayı sevk ve idare etmekle ve her türlü incelemeyi ve araştırmayı kendiliğinden yapmakla görevlendirmektedir.¹⁶

Danıştay da yerleşik içtihatlarında İYUK 20. maddesinde yasal dayanağını bulan re'sen araştırma ilkesini işlemiştir. Danıştay, idari yargının, bu ilke gereğince, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip olduklarını belirtmektedir. Yine idari yargı, maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümünü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilir.¹⁷

Danıştaya göre re'sen araştırma ilkesi, bir taraftan yargılamada göz önüne alınması gereken kamu düzenine ilişkin hususlarda mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi, bir taraftan da yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığının bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle önemli bir ilkedir.¹⁸

Vergi hukukunda bir vergisel işlemin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun) ispatı delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmaktadır. Bu delillerden birini de tanık beyanı oluşturmaktadır.

¹⁶ Çağdaş Evrim Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2006, Cilt 55, Sayı 2, s. 70

¹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 1995/209 E., 1997/124 K., 21.02.1997 tarihli kararı

¹⁸ Danıştay 12. Daire, 2005/5195 E., 2006/1109 K. ve 27.03.2006 tarihli kararı

Vergilendirme işleminin tesisinden önce idarenin yaptığı araştırma ve inceleme sırasında ise, tanığa ancak kanunda yazılı niteliklere sahip olması koşulunda başvurulması mümkündür. Diğer bir ifadeyle vergi hukukunda kanıtlama vasıtası olarak tanığa ancak idare tarafından ve belli koşullarda başvurulabilir.¹⁹ Ancak vergi uyumsuzluğunun dava konusu yapılması halinde, vergi yargılamasında tarafların tanık deliline başvurulabilmesine ilişkin bir hükme varabilmek için konunun hem mevzuat hem de içtihat açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

1. Tanık Beyanına Vergilendirme Aşamasında Başvurulması

VUK'un 3. maddesinin B bendinin 2. fıkrasında *"Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz."* hükmü ile gerçekleşmiştir.

Bu düzenlemenin yapılmasına kadar geçen sürede vergi hukuku uygulamaları ve Danıştay kararlarında, kimlerin tanık olarak bilgisine başvurulabileceği ve tanık beyanlarına hangi hallerde ve ne derece delil niteliği tanınıp tanınamayacağı konusu uzun süre tartışılmıştır. Danıştay bu konuda bir değişim ve gelişim çizgisi izlemiştir. Danıştay, *"ilgililerin ihbarı ve şahit ifadesi, maddi delil veya kanuni ölçü sayılamayacağı"* kararıyla²⁰ ilgililerin beyanları ve tanık ifadelerini delil olarak kabul etmezken, başka bir kararında²¹ *"şahit ifadelerine dayanarak mükellefiyet tesisi caizdir"* diyerek tanık ifadesini delil olarak kabul etmiştir. Ayrıca Danıştay 4. Dairesi *"gayrimenkul sermaye iradının tespitinde yazılı kira sözleşmesi yoksa kiracıların verdiği bilgilere dayanılması gerektiği"* kararına²² karşılık bir sonraki kararında²³ *"yazılı kira sözleşmesi bulunmayan hallerde gayrimenkul sermaye iradı üzerinden gelir vergisi tarh edilirken mücerret kiracı ifadelerinin delil sayılmayacağı"* görüşüne yer vermiştir. Aynı dairenin aynı konuda kararlar vermesi nedeniyle içtihadın birleştirilmesi yoluna gidilmiş, ancak *"gelir vergisi uygulamasında*

¹⁹ Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2005, s. 803

²⁰ Devlet Şûrası 4. Daire 1954/1884 E., 1954/3338 K. ve 26.11.1954 tarihli karar

²¹ Danıştay 4. Daire 1960/2660E., 1962/3261 K. ve 20.09.1962 tarihli kararı

²² Danıştay 4. Dairesi 1968/3609E., 1969/7042 K. (Danıştay Dergisi sayı:8 s. 64)

²³ Danıştay 4. Dairesi 1968/6217 E., 1970/1447 K. (Danıştay Dergisi sayı:8 s. 64)

yazılı kira sözleşmesi bulunmayan hallerde, gayrimenkul sermaye iradının tespiti için kiracı beyanlarının esas alınıp alınmama konusu delillerin takdirine ilişkin görüldüğünden içtihadın birleştirilmesine yer olmadığına” karar²⁴ verilmiştir.²⁵

VUK’un 3. maddesinin B bendinin 2. fıkrasında düzenlemenin yapılması ile tanık beyanının vergilendirme aşamasında kullanılması konusunda bir tereddüt kalmamıştır. Düzenlemeye göre tanık ifadesinin delil aracı olarak kullanılabilmesi için, tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii bulunmalı ve söz konusu ilgi açık olmalıdır.

1.1. Tanığın Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Tabii Olmalıdır

Vergi hukukunda tanık beyanının delil olarak kullanılmasında getirilen ilk koşul tanığın vergiyi doğuran olayla ilginin tabii olmasıdır. İlginin tabii bulunmasından anlaşılması gereken şeyin ne olduğu konusunda kanun hükmünde herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Danıştay kararlarında da bu konuda bir tanımlamaya gidilmemiştir. Bu açıklamaya ancak tanığa kanıtlama vasıtası olarak hukuki değer atfeden Danıştay kararlarının yorumlanmasıyla ulaşmak mümkün olabilir. Buna göre; tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii kabul edilebilmesi için, bu olayı ve bu olaya ilişkin muameleleri bilmek durumunda olacağı bir konumda bulunması gerektiği anlaşılmaktadır.²⁶ Örnek olarak; emtia alıcısının,²⁷ faiz karşılığı borç alan kişinin,²⁸ hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin,²⁹ kiracının³⁰ mükelle-

²⁴ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 1971/5 E., 1972/5 ve 08.01.1972 tarihli kararı

²⁵ Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 104, s. 103

²⁶ Candan, s. 804

²⁷ Danıştay VDDGK 1999/194 E., 1999/614 K. ve 24.12.1999 tarihli kararı “Mükellefle husumeti bulunmayan alıcının vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık bulunması sebebiyle, ifadesinin maddi delil olduğu hk.”

²⁸ Danıştay VDDGK 2002/12 E., 2002/101 K. ve 15.03.2002 tarihli kararı
Danıştay 3. Daire 1986/1875 E., 1987/812 ve 25.03.1987 tarihli kararı “Ödediği faizi miktar itibarıyla belirten borçlunun aldığı borç miktarına yıllık ya da aylık faiz oranı uygulanarak faiz miktarının yeniden tespit edilemeyeceği borçlu tarafından ödendiği bildirilen faiz miktarının aynen alınması gerektiği hk.”

²⁹ Danıştay 7. Daire, 1973/2056 E., 1973/1808 K. ve 31.05.1973 tarihli kararı

²⁹ Danıştay 3. Daire, 1986/3625 E., 1987/1255 K. ve 13.05.1987 tarihli kararı “Müvekkillerinin ifadelerinin, avukat olan mükellefin kazancının belirlenmesinde maddi delil olduğu hk.”

³⁰ Danıştay 3. Daire, 1986/3250 E., 1987/2717 K. ve 01.12.1987 tarihli kararı

fin muhasebecisinin,³¹ işyerinde çalışan işçinin,³² taşıt sürücüsünün,³³ komisyoncunun,³⁴ tarafı bulunduğu hukuki muamele veya ilişki dolayısıyla, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunduğu kabul edilmektedir.

Görüleceği üzere tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii kabul edilebilmesinin belirlenmesinde en önemli unsur, tanığın vergiyi doğuran olayla bir bağının varlığıdır. İkinci unsur ise bu bağın, vergiyi doğuran olayla ilgisinin doğrudan olmasıdır. Nitekim mükellefin eniştesinin fatura düzenlememe eylemi ile³⁵ bir kez ticari ilişkide bulunan müşterinin mükellefin bütün ticari faaliyeti ile³⁶ ticari ilişkiye taraf olan kişinin yakınının bu ticari ilişkiyle³⁷, bina komşusunun kira kontratının içeriğiyle³⁸ ilgisinin tabii olmadığı sonucuna varılmaktadır.³⁹

1.2. Tanığın Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Açık Olmalıdır

VUK'un 3. maddesinin B bendinin 2. fıkrasında tanık beyanının delil olarak kullanılmasında getirilen ikinci koşul tanığın vergiyi doğuran olayla ilginin açık olmasıdır. Tanığın, içinde bulunduğu konum sebebiyle vergiyi doğuran olayla ilgisi ilk bakışta tabii görünebilmektedir. Ancak tabii görünen her ilgi gerçekte var olmayabilir. Örneğin;

³¹ Danıştay 3. Daire, 1986/2954 E., 1988/1858 K. ve 21.06.1988 tarihli kararı "Yalnızca vergi mükellef veya sorumlusunun bilebileceği türde olmayan maddi bir olgunun, diğer bir anlatımla, orada bulunan herkesin bilebileceği bir durumun, örneğin işyerinde çalışan bir işçi sayısının tespitinin muhasibin ifadesine dayanılarak tespitinde kanuna aykırılık olmadığı hk."

³² Danıştay 4. Daire, 1988/2042E., 1988/4360 K. ve 07.12.1988 tarihli kararı

³³ Danıştay 3. Daire 1986/3234E., 1987/2632K. ve 19.11.1987 tarihli kararı "Taşıt sürücüsünün ifade ve imzası ile düzenlenen yoklama tutanağından, sevk ve irsalıyesinin taşıtta bulunmadığı anlaşıldığından, aksi yoldaki iddia da isabet olmadığı hk."

³⁴ Danıştay 3. Daire, 1986/2886 E., 1987/2624 K. ve 19.11.1987 tarihli kararı "Götürü usulde gelir vergisi mükellefi olan otobüs işletmelerine yolcu temin eden yazıhane işletmecisinin belge düzenlemediği yolundaki ifadesine dayanarak özel usulsüzlük cezası kesilebileceği hk."

³⁵ Danıştay 3. Daire, 1987/2083 E., 1988/1309 K. ve 27.04.1988 tarihli kararı

³⁶ Danıştay 4. Daire, 1984/2054 E., 1985/876 K. ve 21.03.1985 tarihli kararı

³⁷ Danıştay 3. Daire, 1987/1072 E., 1988/1020 K. ve 20.03.1988 tarihli kararı "Davacıyla ticari ilişkide bulunduğu iddia edilen kişinin kardeşinin ifadesine dayanarak matrah farkı bulunulamayacağı hk."

³⁸ Danıştay 4. Daire, 1984/478 E., 1985/714 K. ve 06.03.1985 tarihli kararı "Kira kontratında gösterilen bilgilerin aksinin, kirada taraf olmayan kimselerin ifadesi ile kanıtlanamayacağı hk."

³⁹ Candan, s. 806

yükümlünün bulunmadığı zamanlarda işlerini yürüten oğlunun söz konusu işle ilgisi tabii bulunmakla birlikte, yalnızca babasının bulunmadığı zamanlarda işin başında bulunan oğlunun, işin tümünün yürütümünden haberdar olduğu anlamına gelmez. Bu nedenle, bu kişinin yükümlünün tüm faaliyetini kapsayacak şekilde vermiş olduğu ifadenin delil olarak değeri olmaz. Vergilendirmede beyanı delil olarak kullanılacak tanığın vergiyi doğuran olayla tabii ilişkisinin açık olarak anlaşılabilmesi de gerekir.⁴⁰

Vergilendirme muamelelerinde ifadesine dayanan tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık bulunup bulunmadığı, her olayda, olayın özellikleri dikkate alınarak idari yargı yerlerince takdir edilmektedir.

Görüleceği üzere tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olmasının ilk unsuru tanığın konumunun vergiyi doğuran olayla olan bağının hemen anlaşılabilmesidir. Danıştay ilk unsuru tek başına yeterli görmemektedir. Bu nedenle ikinci unsur, mükellef ile tanık arasında, vergiyi doğuran olayla ilgili doğrudan anlaşılabilir bir itilafın olmaması olarak ifade edilebilir. Bu unsurların varlığı halinde tanığın, vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olduğu söylenebilir.

Danıştay bazı hallerde tanığın vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerle ilgisinin tabii ve açık bulunmasına karşın, ifadesine kanıt olarak itibar etmemektedir. Örneğin; mükellefle nizalı bulunan tanığın ifadesi,⁴¹ mükellefi zarara uğratmak amacıyla verilen tanık ifadesi,⁴² kira bedelini kendi ticari defterlerine mükellefin beyanına uygun olarak geçiren kiracının, kira sözleşmesinde yazılıdan daha

⁴⁰ Yusuf Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir 1997, s. 153

⁴¹ Danıştay 3. Daire, 1987/1199 E., 1988/1021 K. ve 30.03.1988 tarihli kararı "Mükellefin imzasını taşımayan yoklama tutanağında Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesine uygun olmadığı; esasen bu tutanaktaki saptamaların, mükellefle iyi ilişkiler içinde bulunmayan kişiler nezdinde yapıldığı, bu nedenle, bu yoklama tutanağına dayanılamayacağı hk."

⁴² Danıştay 4.Dairesi, 1977/3507E., 1978/465 K. ve 15.02.1978 tarihli kararı Danıştay 3. Daire, 1986/1213 E., 1987/137 K. ve 15.11.1987 tarihli kararı "Alacaklı ile akraba ilişkisi hakkında inceleme elemanına gerçek dışı beyanda buluna borçlunun faiz ödediği yolundaki ifadesinin alacaklıyı zarara uğratmak amacı taşıdığı anlaşıldığından bu ifadeye itibar edilemeyeceği hk."

fazla kira ödediği yolundaki ifadesi,⁴³ sahteliği ve geçersizliği tespit edilemeyen noter senedinin hilafına tanık ifadesi,⁴⁴ vergiyi doğuran olayla herhangi bir iktisadi ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan kimselerin ifadesi Danıştayın kanıt olarak değer taşımadığı tanık ifadeleridir.

Vergiyi doğuran olayın tespitinde Danıştay, VUK 3/b maddesi hükmünde öngörülen bu şartları ön koşul olarak görmekle beraber, diğer delillerle desteklenmeyen tanık delilini, yargılamanın tek başına dayanağı olarak görmemektedir. Danıştay kararlarında, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği belirtilmiş,⁴⁵ somut bir tespit yapılmadan fatura düzenleyicisinin ifadesine dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatı kabul etmemiştir.⁴⁶

2. Tanık Beyanına Yargılama Aşamasında Başvurulması

İYUK'un 1. maddesinin ilk fıkrasında Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, İYUK'da gösterilen usullere tabi olduğu ifade edilmiştir. Bu hükme göre vergi yargılaması görevini gören Danıştay ve vergi mahkemeleri İYUK'daki temel hükümlere göre vergi yargılamasını gerçekleştireceklerdir.

VUK ile İYUK arasındaki ilişki özel kanun - genel kanun ilişkisi olarak nitelendirilmektedir. Özel bir idari usul yasası olan VUK, yargılamaya ilişkin bazı kurallar da içerir. VUK'da yer alan bir yargılama usulü kuralı, özel kural olması nedeniyle, salt vergi yargılaması ile sınırlı olarak İYUK'daki yargılama usulü kuralından önce uygulanır.⁴⁷ Ancak 213 sayılı VUK'da duruşmalarda tanık dinletilmesine ilişkin bir hükmün bulunmadığını görmekteyiz.

⁴³ Danıştay 3. Daire, 1986/3625 E., 1987/1255 K. ve 13.05.1987 tarihli kararı

⁴⁴ Danıştay 4. Daire, 1984/ 3803E., 1985/374 K. ve 13.02.1985 tarihli kararı

⁴⁵ Danıştay 3. Dairesi, 2000/905 E, 2001/16 K. ve 16.01.2001 tarihli kararı

⁴⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 1999/424 E., ve 2000/137 K. ve 07.04.2000 tarihli kararı

⁴⁷ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 46, Sayı 1-4, s. 193

İYUK'un 17⁴⁸ ve 18.⁴⁹ maddelerinde duruşma ve duruşmaya ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Bu maddelerde ve İYUK'un diğer maddelerinde vergi yargılamasında tanık dinletilebilmesine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer yönden İYUK'un idari davada delillerin belirlenmesine ilişkin 58. maddesinde tarafların, idari dava açıldıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemesi istemi uygun gördüğü takdirde, üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitin mahalli idari ve adli yargı mercilerce yaptırılmasına da karar verilebileceği, delillerin tespiti isteminin ivedilikle karara bağlanacağı hükmüne yer verilmiştir.

İYUK'un 31/1. maddesinde bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda;

⁴⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesi "1. (Değişik: 3622 - 5.4.1990) Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve bir milyar lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı bir milyar lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. (*)

(*) birinci fıkrada geçen "bir milyar" ibareleri, 2.7.2012 tarih ve 6352 sayılı Kanun'un 55 inci maddesi ile "yirmi beş bin Türk Lirasını" şeklinde değiştirilmiş ve madde metnine işlenmiştir.

2. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.

3. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.

4. (Değişik: 3622 - 5.4.1990) 1 ve 2 inci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir

5. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

⁴⁹ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18. maddesi "1. Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır.

2. Duruşmaları başkan yönetir.

3. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz. İnceleme evrak üzerinde yapılır.

4. Danıştayda görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir.

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

- a. Hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi,
- b. Ehliyet,
- c. Üçüncü şahısların davaya katılması,
- d. Davanın ihbarı,
- e. Tarafların vekilleri,
- f. Feragat ve kabul,
- g. Teminat,
- h. Mukabil dava,
- i. Keşif,
- j. Delillerin tespiti,
- k. Yargılama giderleri,
- l. Adli yardım halleri

m. Duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukutunu ve inziyatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu uygulanacağı belirtilmiştir. 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunumuzda birçok konuda değişiklikler yapılmış ve başta kanunun ismi de değiştirilerek 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklik nedeni ile İYUK'un 31. maddesinde belirttiği Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu olarak okumamız gerekmektedir.

İYUK'un 31/1. maddesi, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'na gönderme yaptığı hususları teker teker saymış, ancak tanık beyanının delil olarak kullanılmasına ya da tanığın duruşmada dinlenilmesine ilişkin herhangi bir gönderme de bulunmamıştır.

İYUK'un 31/2. maddesinde ise bu Kanun ve 31/1 fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümünde VUK'da yer alan yargılama usulüne ilişkin hangi hükümlerden yararlanılabilece-

ği konusuna açıklık getirmek gerekmektedir. İYUK, VUK'un itiraz ve temyiz yollarını düzenleyen 379-412. maddeleri arasında yer alan 34 maddeyi yürürlükten kaldırmıştır. Danıştay, VUK'da vergi yargılaması usulü ile doğrudan ilgili olarak üç maddenin yer aldığını kabul etmektedir. Bunlar, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlarla ilgili 377, dava konusu ile ilgili 378 ve duruşmalarda dinlenebilecek olanlara ilişkin olan mükerrer 378. maddelerdir.⁵⁰ Bunlardan başka VUK'da vergi yargılaması usulüne ilişkin olarak, vergi hatalarının düzeltilmesini,⁵¹ uzlaşmanın açılmış bulunan vergi davalarına etkisini, verginin ve cezanın dava konusu yapılmaması ile ek dava süresini,⁵² emlak vergisine ait bedel ve değerin tespitine karşı dava açmaya yetkili olanlar ve dava açma süresini düzenleyen hükümler de yer almaktadır. Ayrıca bunlara vergilendirme aşamasında yorum, delil ve ispat konularını düzenleyen VUK'un 3. maddesini de eklemek gerekir.⁵³

VUK'un 3. maddesi B bendinin 2. fıkrasında öngörüldüğü üzere vergilendirme sürecinde Kanunda öngörülen şartlara uygun olarak tanık beyanının da kullanılabileceği, yukarıda ayrıntılarıyla da belirttiğimiz üzere, düzenlenmiştir. Danıştay da vergilendirme aşamasında bu hüküm uyarınca tanık beyanını geçerli saymaktadır. Ancak sorun bu fıkra koşullarına uygun tanığın duruşmada dinlenip dinlenemeyeceğinde yatmaktadır. Örneğin; inceleme elemanı tarafından tespit edilen tanık ifadelerine dayalı olan bir vergi tarhına karşı açılan bir davada, davacı tanıkların ifadelerinin güvenilir biçimde alınmadığını ileri sürerek mahkemece dinlenmelerini talep eder ise, mahkeme tanıkları dinleyebilecek midir?⁵⁴

Danıştay ise vergi yargılamasında tanık dinletilemeyeceği yolunda karar vermiştir.⁵⁵ Danıştay söz konusu kararında; İYUK'da yazılı yar-

⁵⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 1991/51E., 1991/76 ve 25.10.1991 tarihli kararı "Her ne kadar 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesinin ikinci fıkrasında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı tutulmuşsa da, bu konuda gönderme yapılan kurallar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ... 377, 378 ve Mükerrer 378. maddeleridir."

⁵¹ Vergi Usul Kanunu 116 ila 126. maddeler

⁵² Vergi Usul Kanunu Ek 6. ve 7. maddeleri

⁵³ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, s. 110-111

⁵⁴ Yusuf Karakoç, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.191

⁵⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin 1986/1201 E., 1986/2706 K. ve 24.12.1986 tarihli kararı

gılama usulünün esas alındığına ve esasen İYUK'un 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanığa ilişkin hükümlerine atıf bulunmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan kişinin vergi mahkemesince duruşmada tanık olarak dinlenmesinde, tanığa yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmadığına hükmetmiştir.⁵⁶

Karakoç, Danıştay'ın yukarıda belirtilen kararından yola çıktığı-mızda tanıklık konusundaki sorunun pozitif düzenlemelerdeki eksikliğinin yanı sıra, vergi yargılaması hukukunda kabul edilen temel ilkelerin çelişmesinden doğduğunu ifade etmektedir. Vergi yargılaması hukuku ilkeleri olan yazılılık ilkesi ile delil serbestisi ve re'sen araştırma ve inceleme ilkeleri somut sorunda çatışmaktadır.⁵⁷

Yargılama sürecinde tanık dinlenilmesinin önünde bulunan hukuki düzenleme yokluğu ve yargı organlarının bu konuda çekingen davranmaları gibi engelleri aşmak için adli yargıda delil tespiti yoluyla elde edilen tanık beyanlarına ilişkin tutanaklar, dava dosyalarına intikal ettirilmektedir. Ayrıca yapılmış ve yapılmakta olan bir vergi incelemesi nedeniyle vergi yükümlüleri VUK'un 3. maddesi gereğince vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanıkların beyanlarını tespit ettirmek amacıyla noterlere başvurmaktadır. Yazılı hale getirilmiş bu beyanlar vergi davası dilekçeleri ekinde ya da daha sonraki cevap verme aşamalarında sunulmaktadır. Böylelikle yargılama sürecinde tanık dinletilmesine karşı çıkan Danıştayın engellemesi aşılmakta, mahkemede dinlenilmemesine rağmen, tanık beyanlarına uyumsuzluk

⁵⁶ Danıştay'ın aynı yönde diğer bir kararı da Danıştay 3. Dairesi 1989/3460 E., 1990/3569K. ve 25.12.1990 tarihli kararıdır. Karara göre "2577 sayılı Kanun'un 17. ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinleneceğine ilişkin bir hüküm verilmemiştir. Aynı Kanun'un 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre vergi mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlendiği iddia edilen... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuki uyarlık görülmemiştir."

⁵⁷ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s. 142

konusu olayların ispatında bir delil olarak başvurulması ve bunlardan yararlanılması sağlanmaktadır.⁵⁸

Doktrinde vergi yargılamasında tanık dinletilebileceği görüşü hâkimdir.⁵⁹ Bu görüşe göre İYUK'da tanık ile ilgili bir hüküm bulunmaması ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda tanığa ilişkin hükümlerine yollama yapılmamış olması, vergi yargılamasında tanık dinlenilmesinin yasak olduğunu değil, bu konunun düzenlenmediğini gösterir. Ayrıca VUK'un mükerrer 378. maddesinde Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkemenin vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış olan inceleme elemanı ile yükümlünün duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavir veya muhasebecisinin dinlenilebileceğini kabul etmesi yoluyla vergi davalarında kısıtlı tanık dinleme imkânı getirilmiştir.⁶⁰

Doktrinde vergi yargılamasında tanık dinletilebileceğine ilişkin bir diğer gerekçe ise, vergiyi doğuran olayın tespitinin getirdiği zorluklardır. Tanık beyanı, maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasında önemli bir kanıt aracıdır. İkrazatçılık, müteahhitlik gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin gizlenmesi, sahte faturaların katma değer vergisi indiriminde kullanılması ya da muvazaalı işlemlerle vergi zıyana yol açılması gibi nedenlerle yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalar, tanık beyanı deliline duyulan ihtiyacı net bir şekilde ortaya koymaktadır.⁶¹ Ayrıca dava açan yükümlü, tanık beyanının vergi inceleme elemanı tarafından baskı altına alındığı, tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı ya da tanıkla arasında husumet olduğu yönündeki itirazlarını ileri sürerek aleyhindeki delilin hâkim ve kendisi tarafından sorgulanması imkânını elde edecektir.⁶²

⁵⁸ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, s. 113-114
⁵⁹ Bknz. Öncel, Kumru, Çağan, s. 204, Tezel s. 15, Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s. 142

⁶⁰ Selçuk Hondur, İdari Yargılama Usulünde Deliller ve "Şahit", İl Han Özyay, Gün Işığında Yönetim II Yargısal Korunma, Filiz Kitapevi, İstanbul 2004, s. 264

⁶¹ Mine Uzun, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1) 2014: 219-245, s. 240

⁶² Uzun, s. 239-240

II. BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKE MEZUATLARINDA VERGİ YARGILAMASINDA TANIK BEYANI VE AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN YAKLAŞIMI

Bu bölümün ilk konusunu Avrupa Birliği üyesi olan Almanya ve İngiltere'nin vergi yargılamasında tanık beyanına ilişkin hükümleri oluşturmaktadır. Yine bu bölümde Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS) taraf ve dolayısıyla uygulanmasını taahhüt ettiği Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarının vergi yargılamasında tanık beyana yaklaşımı ele alınacaktır.

Gerek Avrupa Birliği'ne üye bazı ülkelerin vergi yargılamasında tanık beyanına ilişkin yasal düzenlemeleri gerekse AİHM'nin konumuzla ilgili kararları, ülkemizdeki mevzuat ve uygulama ile karşılaşırma imkânı sağlayabilmesi açısından önem taşımaktadır.

1. Bazı Avrupa Ülkelerinin Vergi Yargılaması Mevzuatında Tanık Beyanı

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin bir kısmı vergi yargılamasına tanık beyanı delil olarak kabul etmekte ve tanıkların duruşmalarda dinlenilmesine ilişkin düzenlemeleri mevzuatlarında barındırmaktadır. Vergi yargılamasında tanık beyanına yer veren ülkelerin başında İngiltere ve Almanya gelmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde Almanya ve İngiltere'nin vergi yargılaması mevzuatlarına kısaca değinerek, tanık beyanına ilişkin düzenlemelerini inceleyeceğiz.

1.1. Alman Vergi Yargılaması Sisteminin Tanık Beyanına Yaklaşımı

Vergilendirmeye ilişkin yasal düzenlemeler benzerlik göstermekle beraber, vergi yargılamasına ilişkin yasal düzenlemelerde ülkemiz ile Almanya arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların en önemlilerinden birisi, Alman vergi yargılaması duruşmasında tanık beyanına başvurulabilmesidir.

1.1.1. Alman Vergi Yargılaması Sistemine Kısa bir Bakış

Ülkemizden farklı olarak Almanya'da vergi yargılama usulüne ilişkin hükümler, idari yargılama usulü başlığında değil ayrı olarak düzenlenmiştir. Alman vergi yargılamasındaki usul ve esaslar, 1965

tarihli Vergi Mahkemeleri Düzenlemesi (Finanzgerichtsordnung, kısaca FGO) adlı federal yasa tarafından düzenlenmektedir.

Vergi yargılaması ilk derece mahkeme göreviyle Vergi Mahkemesi (Finanzgericht, kısaca FG) adı verilen uzmanlık mahkemelerinde yapılır. İlk derece niteliğindeki Vergi Mahkemesinin temyiz merci ise, 1966 tarihinde kurulan Federal Vergi Mahkemesidir (Bundesfinanzhof).

Merkezi Münih'te olan Federal Vergi Mahkemesi kökleri 1918'de kurulan Alman Kraliyet Vergi Mahkemesine (Reichsfinanzhof) kadar gitmektedir.⁶³

1.1.2. Alman Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı

FGO'nun 76/1 maddesi uyarınca vergi mahkemesi, önüne gelen uyuşmazlıkları re'sen inceleme yetkisine sahiptir. Dolayısıyla mahkeme, tarafların sunduğu talepler ve kanıtlarla bağlı değildir. Bu nedenle, mahkemenin dava konusuna ilişkin kanıt toplama görev ve yetkisi bulunmaktadır. Yine mahkeme başkanının taraflarca sunulan belgelerde düzeltme yapma, net olmayan hususlarda açıklama talep etme gibi maddi vakaları doğru şekilde saptamaya yönelik yetkileri vardır.⁶⁴

Almanya'da vergi mahkemesinde tanık beyanının dinletilmesine ilişkin düzenlemelere, duruşma usulüne ilişkin düzenlemeler içinde yer verilmiştir. Alman vergi mahkemelerinde yargılama kural olarak duruşmalı yapılır. Buna karşılık, mahkeme başkanı yargılamanın duruşmasız olarak yapılması yönünde karar alabilir.⁶⁵ Ancak tarafların, karardan itibaren bir ay içerisinde yargılamanın duruşmasız yapılmasına itiraz hakları bulunmaktadır. İtirazın haklı bulunması halinde mahkeme, duruşmada incelenecek hususlara ve mahkemeye sunulan maddi vakalara ilişkin taraflardan ek taleplerde bulunabilir.⁶⁶ Ayrıca, FGO 79. maddesi uyarınca, mahkeme başkanı veya naip hâkim duruşma için gerekli hazırlıkları tamamlar. Örneğin, tarafların sundukları kanıtları ikmal etmelerini veya destekleyici ek kanıtlar sunmalarını isteyebilir. Yine bu kapsamda, tanıkları duruşmaya davet eder.⁶⁷

⁶³ Serdar Kılıç, Mustafa Göktuğ Kaya, "ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107 Ekim - Aralık 2017 s. 43

⁶⁴ FGO madde 76/2

⁶⁵ FGO madde 79 a/2

⁶⁶ FGO madde 90 a

⁶⁷ FGO madde 79/1

Alman vergi mahkemelerinin yargılama usulünü düzenleyen federal yasa, tanık beyanlarının vergi yargılamasındaki usullerini de detaylandırmıştır. FGO 80/1 maddesinde, davet edilen tanıkların duruşmada hazır bulunmamaalarının yaptırımı olarak para cezası öngörülmüştür.

Tanık beyanların duruşmada ifade alma usulleri FGO'nun 81. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Buna göre tanık beyanlarının ifadeleri duruşma sırasında alınacaktır.⁶⁸ Taraflar duruşma sırasında mahkeme heyeti aracılığıyla karşı taraf tanıklarına sorular yöneltebilir.⁶⁹

FGO'nun 84. maddesinde tanıklıktan kaçınma halleri yönünden 1977 tarihli Vergi Kanunu (Abgabenordnung, kısaca AO) düzenlemeleri geçerli olduğu belirtilmiştir. Buna göre, mükellefin aynı Kanunun 15. maddesinde sayılan akrabaları tanıklıktan kaçınabileceği gibi,⁷⁰ sır saklama yükümlülüğüne sahip meslek mensupları da, bu yükümlülüğü ihlal edebileceğini düşündüğü sorulara yanıt vermekten kaçınabilir.⁷¹ Ayrıca tanıklar kendilerinin ya da mükellefin akrabalarının cezai yaptırıma tâbi tutulmasına yol açabileceğini düşündükleri sorulara yanıt vermeyi reddedebilirler.⁷²

Tanıklar kural olarak duruşmada hazır bulunmak suretiyle beyanlarını sunar ve sorulara yanıt verirler. Ancak, talep edilmesi halinde, mahkeme tanıkların duruşmadan varestede tutularak başka bir yerden beyanda bulunmalarına ve sorulara yanıt vermelerine izin verebilir. Bu durumda, duruşma salonu ile tanığın hazır bulunduğu yer arasında telekonferans bağlantısı kurulur.⁷³

Vergi Mahkemesi kararlarına karşı, Federal Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof, kısaca BFH) nezdinde temyiz başvurusunda bulunabilir. Bundesfinanzhof'un temyiz incelemesi hukuka uygunluk denetiminden ibaret olduğu için, temyiz aşamasında tanık dinlenmez.

Alman hukukunda vergi usulüne ilişkin temel mevzuatı 1977 tarihli Abgabenordnung kapsamında vergi idaresi, savcılık tarafından

⁶⁸ FGO madde 81/1

⁶⁹ FGO madde 83

⁷⁰ AO madde 101

⁷¹ AO madde 102

⁷² AO madde 103

⁷³ FGO madde 91a/2

başlatılan soruşturmaya katılabilir ve soruşturma tanıklarına sorular yöneltebilir.⁷⁴ Ayrıca, vergi idaresi vergi ve gümrük soruşturmaları ile kanıt toplamalarını gerektiren diğer işlemlerde tanık beyanlarına başvurabilir.⁷⁵ Yine vergi davalarında vergi makamlarının tanıklara soru yöneltme hakkı saklı tutulmuştur.⁷⁶

1.2. İngiliz Vergi Yargılaması Sisteminin Tanık Beyanına Yaklaşımı

2009 yılında İngiliz vergi yargı sisteminde gerçekleştirilen reform öncesindeki durum, Türk vergi yargılamasının 1980 öncesindeki durumuna benzerlik göstermektedir. Ancak gerçekleştirilen reformlarla nispeten karmaşık İngiliz vergi yargı sistemi sadeleştirilmiştir.

İngiliz vergi yargılamasında, aynen Alman vergi yargılamasında olduğu gibi, yargılama esnasında tanık dinletilmesine imkân tanınmaktadır. İngiliz vergi yargılamasında tanıkların yazılı beyanları da delil niteliğinde kabul edilmektedir.

1.2.1. İngiliz Vergi Yargılaması Sistemine Kısa bir Bakış

İngiliz vergi yargılamasında, 1980 öncesi ülkemizdeki uygulamaya benzer bir şekilde, doğrudan vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmakla görevli olan genel komisyonlar bulunmaktaydı. Yine bu genel komisyonların üst temyiz mercii ise özel komisyonlardı.⁷⁷ Tam olarak mahkeme statüsünde olmayan bu komisyonların yargıç statüsünde olmayan ve hatta hukuk formasyonu taşıması zorunlu olmayan tek bir üyesi ve ona yardımcı olan bir kâtabi bulunmaktaydı.⁷⁸

2009 yılında yapılan düzenleme ile HMRC (Majestelerinin Gelir ve Gümrük İdaresi) kararlarına karşı davalar için Vergi İlk Derece Mah-

⁷⁴ AO madde 403/1

⁷⁵ AO madde 404 ve 405

⁷⁶ AO madde 407/1, FGO Madde 83

⁷⁷ Türkiye’de özellikle vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlendirilmiş ilk idari merci niteliğindeki vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay’la birlikte üçlü bir yapı olarak faaliyet gösteren vergi yargısı, 1982 yılında kabul edilen 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu ile idari yargı yeniden yapılandırılmıştır.

⁷⁸ Kılıç, Kaya, s. 48

kemesi (First-tier Tribunal (Tax), kısaca FTT (Tax)) adı verilen mahkemeler kurulmuştur. Bu mahkemelerin işleyişine ilişkin 2009 tarihli İlk Derece Mahkemesi (Vergi Dava Dairesi) Yargılama Usul Kuralları (The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules) düzenlenmiştir.

İngiltere'nin diğer hukuk yargı kurumlarında olduğu gibi, Vergi İlk Derece Mahkemelerinde tanıklar yönünden uygulanacak temel usul kuralları da, 1998 tarihli Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) çerçevesinde düzenlenmektedir.

Vergi İlk Derece Mahkemesi kararlarına karşı Üst Mahkeme Vergi ve Temyiz Dairesine (Upper Tribunal Tax and Chancery Chamber) başvurulabilir. Üst Mahkemede yapılacak yargılama 2008 tarihli Üst Mahkeme Yargılama Usul Kuralları (The Tribunal Procedure (Upper Tribunal) Rules) tarafından düzenlenmektedir. Üst Mahkeme tarafından yapılan inceleme bir istinaf incelemesidir ve 1998 tarihli Hukuk Usulü Kurallarının genel kapsamına ek olarak, Üst Mahkemenin duruşmanın yapılmasıyla ve duruşma düzeniyle ilgili kendi kararlarını alması mümkündür.⁷⁹

1.2.2. İngiliz Vergi Yargılamasında Tanık Beyanı

İngiliz vergi yargılamasında tanık deliline ilişkin usul kurallarının Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) çerçevesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlendiğini görmekteyiz. Buna göre;

İngiliz vergi yargılamasında mahkemenin, tanık beyanın duruşma sırasında sözlü veya yazılı olarak alınacağı konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır.⁸⁰

Mahkeme, tanıkların beyanda bulunacağı konuları belirleyen, bu beyanları sınırlandıran ya da dinlenecek ve yazılı beyanda bulunacak tanıkları saptayan ya da yazılı tanık beyanlarının uzunluğunu veya şeklini belirleyen kararlar alabilir.⁸¹

⁷⁹ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 5

⁸⁰ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 32.2 (1)

⁸¹ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 32.2 (3)

Hukuk Usulü Kurallarına göre, talep üzerine, tanığın telekonferans bağlantısıyla dinlenmesine de izin verebilir.⁸² Ayrıca, taraflardan herhangi birisi, yazılı tanık beyanı alınmasına karar verilmiş tanığın çapraz sorgulamasının yapılmasını talep edebilir. Bu yöndeki talebi kabul etmek yetkisi de mahkemeye ait olacaktır.⁸³

Hukuk Usulü Kuralları, tanıklara gönderilecek davetiyelere ilişkin usulleri de düzenlemiştir. Buna göre dinlenecek tanıklara çıkarılan davetiye ancak, duruşma tarihinden en az 7 gün önce tanığa tebliğ edilmesi halinde bağlayıcı hale gelir.⁸⁴

İngiliz vergi yargılaması sisteminde, Alman vergi yargılaması sisteminden farklı olarak temyiz aşamasında da tanık beyanına başvurulabilmektedir. Alman vergi yargılaması sisteminde Üst Mahkemenin, İlk Derece Mahkemesinin yetkilerine paralel olarak, diğer kanıtların yanında, tanık beyanlarının nasıl alacağı konusunda da usul kararları alma, örneğin tarafların dinletebilecekleri tanık sayısını sınırlama yetkisi bulunmaktadır.⁸⁵

Üst Mahkeme kararlarına karşı itiraz mercii Temyiz Mahkemesidir (Court of Appeal). Ancak, Temyiz Mahkemesine başvuruda bulunmak için Üst Mahkemenin izin vermesi gerekmektedir.⁸⁶ Kural olarak, temyiz incelemesi yalnızca hukuka uygunluk denetimi kapsamında, duruşmasız olarak yapılır. Ancak mahkemenin, temyiz başvurusuna konu davanın “hakkaniyet gereğince” yeniden görülmesi ne karar vermesi de mümkündür.⁸⁷ Yine kural olarak, mahkemenin sözlü beyanları kabul etmemesi esas kural ise de, mahkemenin aksi yönde karar alması ve bu kapsamda tanık beyanlarını dinlemesi de mümkündür.⁸⁸

Temyiz Mahkemesi kararları için itiraz mercii ve iç hukuktaki nihai kanun yolu Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesidir (Supreme Court of the United Kingdom). Ancak, bu başvurular için de Temyiz Mahkemesinin izni gerekmektedir. Davanın yeniden görülmesi ve tanık dinlenmesine ilişkin kurallar da Temyiz Mahkemesi için geçerli olan kurallarla aynıdır.

⁸² Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 32.3

⁸³ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 32.7 (1)

⁸⁴ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 34.5 (1)

⁸⁵ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 15 (1)(d)

⁸⁶ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 52.3

⁸⁷ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 52.21 (1)(b)

⁸⁸ Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 52.21 (2)

2. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yaklaşımı

AIHS'nin (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi) 46. maddesine göre Akit devletler, taraf oldukları davalarda AIHM (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi) nihai kararına uymayı taahhüt etmişlerdir. Bu kararlar milli mahkemenin kararlarını ortadan kaldırmasa da, ihlalin varlığını tespit etmektedir. Akit devletler bu nedenle, AIHM kararlarının uygulanması için gereken önlemleri almak zorundadır.

AIHM kararlarının sadece Avrupa Birliği nezdinde değil, bir Akit devlet olan Türkiye için de Anayasal dayanağı bulunmaktadır. 2004 yılında yapılan Anayasa'nın 90. maddesine eklenen son fıkra ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelere yasalar karşısında öncelik tanınmıştır. 2010 yılında gerçekleştirilen Anayasa değişikliğiyle Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesinde değişiklik yapılarak kişilere Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunma hakkı tanınmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı öngören Anayasa'nın 148/3 maddesinde "Herkes Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir" düzenlemesiyle AIHM'ye açıkça referans yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi, sadece AIHS'nin metnini değil, AIHM kararlarını da bu nedenle dikkate almak durumundadır.⁸⁹

AIHM'nin vergi hukukuna ilişkin içtihatları, 1980'lerin sonunda şekillenmeye başlamıştır. Vergilendirmeyi ulusal bir münhasır yetki olarak değerlendiren ve bu konuda taraf devletlere özellikle geniş bir takdir marjı tanıyan AIHM, ilk dönem kararlarında vergisel meselelerini genellikle kabul edilemez bulmuştur. AIHM, vergi mükellefleriyle vergi mercii arasındaki ilişkinin kamusal boyutunu ön planda görmektedir. Sözleşme ile protokollerinin bir bütün olarak yorumlanması gerektiğini göz önünde bulunduran AIHM, üye devletlerin verginin ödenmesini temin etmeyi amaçlayan yasaları gerekli gördükleri şekilde çıkarabilme haklarının mülkiyetin korunmasına ilişkin 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde saklı tutulduğunu belirtir.⁹⁰ Ancak, sonra-

⁸⁹ Gülay Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Vergi Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Ocak 2015, Yıl: 6, Sayı:20, s. 141-142

⁹⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH -

ki dönem kararlarında AİHM vergi davalarını, vergi yükümlülerinin insan hakları, çeşitli haklar bağlamında değerlendirmiş ve esastan incelenmiştir.

Avrupa Birliği üyesi ülkeler üzerinde bu tür bir etki alanı olan Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) ve AİHM kararlarının vergilendirmeye ilişkin içtihatları, Avrupa Birliği ve üye ülkelerin mevzuatına önemli katkılar sağlamıştır.

AİHS'nin 1 Nolu Protokolünün 1. maddesinde belirtilen “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*”

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getiremez” hükmü ile vergilendirmeye ilişkin olarak önüne gelen davalarda AİHM, mülkiyet hakkını özde teminat altına almıştır.⁹¹

AİHM, AİHS'nin 6. maddesinde⁹² sayılan ve bir bütün olarak adil yargılanma hakkını oluşturan güvencelerin uygulama alanını “bir suç isnadı” ve “kişisel hak ve yükümlülükler” kavramları ile sınırlan-

⁹¹ Hollanda, Seri A No: 306-B 23 Sayılı ve 23.02. 1995 tarihli Karar, Paragraf 60 İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Paula Marckx – Belçika, 6833/74 sayılı, 13.06.1979 tarihli Karar; “Sözleşme’nin ve Protokollerinin bir bütün olarak yorumlanması gerektiğini dikkate alarak, Mahkeme 1 numaralı Protokol’ün mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin madde 1 hükmünün, Devletlerin vergi tahsil edilmesini güvenceye almak için uygun gördükleri yasaları yapma hakkını korumaktadır. [...] Her ne kadar Mahkeme bu ögeye belirleyici bir önem atfediyor olmasa da, dikkate almaktadır. Vergi uzlaşmazlıklarının, vergi mükellefi yönünden yol açtığı aşikâr maddi sonuçlara karşın yurttaşlık hakları ve yükümlülükleri kapsamında yer almadığı görüşündedir.”

⁹² Sözleşme’nin “Adil Yargılanma Hakkı” başlıklı 6. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir” ve 3. fıkra (d) bendine göre de “İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek” bir suç ile itham edilen herkesin hakkıdır.

dırdığını görmekteyiz. Oysaki her iki kavramın tanımı da sözleşme-
de yapılmamıştır. Hangi hak ve yükümlülüklerin AİHS'nin 6. mad-
desi kapsamında olduğu ve hangi yaptırımların ceza niteliği taşıdığı
AİHM'nin içtihatlarının konusunu oluşturmuştur.⁹³ AİHM, metindeki
'kişisel' (civil) teriminden yola çıkarak, kişisel hak ve yükümlülükler
kavramının özel hukuk - kamu hukuku kavramına dayandığı sonu-
cuna varmaktadır. Dolayısıyla kamu hukukuna dâhil hak ve yüküm-
lülükler ve bunlara ilişkin yargılama süreçleri 6. madde kapsamında
değerlendirilmemiştir.⁹⁴

Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'na göre, vergi hukukunda ka-
musal yön ve kamusal yetki kullanımı ağır basmaktadır. Bu nedenle
de AİHM'ye göre vergisel uyumsuzlukları, Sözleşmenin 6. maddesi
kapsamına girmemektedir.⁹⁵ Oysaki devletin vergi yoluyla mülkiyet
hakkına müdahalesi sonucunda maddi menfaati zarar gören ve bu
müdahalenin hukuka aykırı olduğunu düşünen yükümlünün açtığı
vergi davası, doğrudan doğruya medeni bir hakla bağlantılı olan bir
uyumsuzluktur.⁹⁶

Buna karşılık hürriyeti bağlayıcı cezalar ile mali nitelikli vergi ce-
zaları AİHS'nin 6. maddesi kapsamında değerlendirilmiş ve yükümlü-
nün adil yargılanma hakkını oluşturan bütün haklardan faydalanılabi-
leceği öngörülmüştür.⁹⁷

AİHM kararlarında, Sözleşme'nin 6. maddesini vergi davala-
rından kaynaklı başvurular yönünden de tartışmıştır. Bu tartışmaya
damgasını vuran karar ise, 2001 tarihli Ferrazzini - İtalya kararıdır.
Vergi uyumsuzluğundan kaynaklı bir davanın 14 yıl sürmesinin, Söz-
leşmenin 6/1 maddesi kapsamında adil yargılanma hakkının ihlali
olduğu iddiasıyla yapılan başvuru, AİHM tarafından oy çokluğuyla
reddedilmiştir. Buna karşılık davalı devletin, "başvurucunun ileri sür-
düğü hususun ceza yargılamasına değil vergi yargılamasına ilişkin ol-

⁹³ Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I", Vergi Sorunları, Sayı: 143, s. 154

⁹⁴ Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I", s. 155

⁹⁵ Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I", s. 157

⁹⁶ Billur Yaltı, "Vergi Yükümlüsünün Hakları", Beta Basım Yayım, 1. Bası, İstanbul Eylül 2006, s. 94

⁹⁷ Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I", s. 162-163

duğu, bu nedenle adil yargılanma hakkını Sözleşme'nin 6/I. maddesi hükmü kapsamında ihlal eden bir durum oluşturmadığı" iddiasını⁹⁸ AİHM, kararında kabul etmiştir.

Ferrazzini - İtalya Kararında vergi davalarından kaynaklı başvurularda izlenmesi istenilen ilke açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Bu kararında AİHM, vergi tarhiyatı konularının, vergi mükellefi ile toplum arasındaki ilişkinin kamusal niteliğinin baskın olması nedeniyle halen kamu otoritesi hükümlerinin merkezinde yer aldığı görüşündedir.⁹⁹ AİHM'in bu gerekçelerle vermiş olduğu ret kararı, vergi yargılamasının adil yargılamaya konu edilemeyeceği yönünde görüşü ortaya çıkarmıştır.¹⁰⁰

Ferrazzini ilkesi olarak bilinen ve vergi uzlaşmazlıklarından kaynaklı başvuruları Sözleşmenin 6/1 maddesi kapsamı dışına çıkartan bu görüş, kararın karşı oy yazısından başlamak üzere, eleştirilere hedef olmuştur. AİHM, vermiş olduğu bu ret kararıyla vergi yargılamasının adil yargılamaya konu edilemeyeceği yönünde görüşü ortaya çıkarmıştır. Bu karar, özellikle insan haklarının güvenceye alınması yönünden olumsuz etkisi nedeniyle eleştirilmiştir.¹⁰¹

Ferrazzini - İtalya Kararı ile vergi uygulamalarının ne ölçüde devletin menfaatlerine ilişkin olduğu ve ne ölçüde ceza yargılamasının "özünü" ilgilendirdiği tartışma konusu edilmiştir. AİHM'nin Ferrazzini kararındaki görüşünün aksine Baker, vergi cezalarının ceza yargılaması ve sonuçlarıyla bağlantısının gözden kaçırıldığını vurgulamıştır.¹⁰² Ancak Baker, ilerleyen süreçte AİHM'nin katı görüşünün tazminat, fazla ödemelerin iadesi, tarhiyatın iptali gibi, hak ve özgürlüklere ilişkin görülen konularda ve sosyal güvenlik katkılarında aşınmaya uğradığına da dikkat çekmiştir.¹⁰³

⁹⁸ Ferrazzini - İtalya, Başvuru No. 44759/98, Büyük Daire, 12 Temmuz 2001, 16. paragraf

⁹⁹ AİHM, Ferrazzini - İtalya Kararı 29. paragraf

¹⁰⁰ Robert Attard, "The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications", Human Rights and Taxation in Europe and the World", Ed. G. Kofler, M. Poiarses Maduro, P. Pistone, 2011, s. 397

¹⁰¹ Philip Baker, "The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters", Intertax, 2001, Vo. 29 Iss. 11, s. 360

¹⁰² Baker, s. 585

¹⁰³ Philip Baker, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?" Intertax, 2011 Vol. 29 Iss. 6-7, s. 209-210

AIHM'nin yıllarca temel bir kural olarak yorumladığı ve uyguladığı bu görüşün zamanla nasıl değerlendirildiğini, duruşma talepleri ve tanık dinlenmesi hakkında iddiaların ileri sürüldüğü ve özellikle Finlandiya aleyhine yapılan bazı başvurularda takip edebilmekteyiz. Mahkeme'nin 2006 yılında verdiği Jussila - Finlandiya kararı, vergi yargılamasında adil yargılanma hakkını, dolayısıyla ceza yargısı bağlantısını tanıklık kurumu bağlamında ele almasıyla dikkat çekicidir.

Öncelikle, Finlandiya'nın ulusal mevzuatında yer alan konuyla ilgili düzenlemeyi inceleyelim. Finlandiya İdari Yargı Usulü Kanunu'na göre, idare dışı tarafın talebi üzerine yargılama duruşmalı olarak yapılır¹⁰⁴ ancak hükmün devamında bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre bu yöndeki talebin kabul edilebilir olmadığına hükmedilmesi ya da talebin derhal reddedilmesi ya da uzlaşmazlığın niteliği veya başkaca bir nedenle yargılamanın duruşmalı olarak yapılmasının açıkça gerekli görülmemesi halinde, bu talep yerine getirilmeyecektir.¹⁰⁵

Finlandiya vatandaşı Esa Jussila'nın sahibi olduğu şirketin bazı beyan yükümlülüklerini yerine getirmediği için vergi levhasından silinmesine itirazından ve bu konuda yapılan yargılamadan kaynaklı başvurusunda AIHM, Ferrazzini ilkesini hatırlatmış ve başvurunun vergi tarhiyatına ilişkin şikâyetlerini kabul edilemez bulmuştur. Öte yandan, tanık dinlenmesine ilişkin şikâyetleri adil yargılanma hakkı yönünden ayırmış, dinlenebilir bulmuş ve incelemeye almıştır.

Sözleşmede, vergi yargılamasında tanık dinletme konusunda üzerinde durulması gereken bir diğer düzenleme ise "silahların eşitliği" ilkesidir. AIHS m. 6/3-d uyarınca sanık, tanıklarının sorguya çekmek ya da çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağrılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. AIHM'ye göre olanak eşitliğini sağlayan bu bendin, sanığa tanık dinletme konusunda mutlak bir hak tanıdığı söylenemez. Taraflar arasında eşitlik gözetildiği müddetçe yerel mahkeme, tanık

¹⁰⁴ Finlandiya İdari Yargı Usulü Kanunu 38/1. maddesi

¹⁰⁵ Finlandiya İdari Yargı Usulü Kanunu'nun 38. maddesinin gerekçesinde duruşmadan murat edilenin davaya konu vakalara daha iyi odaklanmasını sağlamak olduğunu, bu sonucun elde edilemeyeceği durumlarda yargılamada esneklik ve usul ekonomisinin gözetilebileceğini, dolayısıyla duruşmanın davaya ilişkin konuları aydınlatmaya katkıda bulunacağı ve genel olarak yargılamaya olumlu etki edeceği durumlarda yapılacağını ifade etmektedir.

delilinin gerekli olup olmadığını takdir edecektir.¹⁰⁶ Nitekim Jussila – Finlandiya kararında AİHM, tanık dinletme kararını yerel mahkemenin takdirine bırakmıştır.

Jussila idare mahkemesinde açtığı davada, ilgili vergi müfettişinin ve taraf bilirkişisi olan bir uzmanın tanık olarak dinlenmesini talep etmiş ve bu amaçla duruşma istemiştir. İdare mahkemesi duruşma yapılması talebini, yargılamanın duruşmalı olarak yapılmasının açıkça gerekli görülmediği gerekçesiyle reddetmiş ve böylece, davacının tanık olarak gösterdiği kişileri dinlememiştir. AİHM, başvuruyu bu çerçevede incelese de, yargılamanın ceza yargılaması olmadığı, bu nedenle, adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği ve kaldı ki başvuruçunun ulusal mevzuatta öngörülen duruşma talep etme hakkından yoksun bırakılmadığı gerekçeleriyle reddetmiştir.¹⁰⁷

AİHM, Jussila kararındaki yaklaşımından farklı olarak, yine bir Finlandiya kararı olan Lehtinen kararında, vergi yargılamasında tanık dinlenmesini adil yargılanma hakkının bir sonucu olacak görmüştür.

AİHM, Lehtinen kararında; Finlandiya vatandaşı Hannu Lehtinen'in sahibi olduğu şirket hakkında yürütülen vergi incelemesi sonucunda, defterlerin usulsüz tutulduğu ve bazı satışların işlenmediği gerekçesiyle, ek vergi tarh ettirilmiştir. İdare mahkemesinde yapılan yargılamada, Lehtinen'in vergi müfettişi tarafından ifadeleri alınan üç çalışanını tanık olarak dinletme ve bu amaçla duruşma yapılması talebi, yargılamanın duruşmalı yapılmasının gerekli olmadığı gerekçeyle reddedilmiştir. AİHM, Lehtinen başvurusuna ilişkin kararında bir yandan Jussila kararında vurguladığı ceza yargılaması ölçütünü tekrar etmiş, ancak öte yandan tanık dinlenmesine ilişkin bir nitelendirmeye de gitmiştir:

AİHM'in Lehtinen kararındaki gerekçeleri, Jussila kararına göre konumuza daha fazla ışık tutacak niteliktedir.¹⁰⁸ Lehtinen kararında, Jussila kararından farklı olarak mevcut başvuruda, idare mahkemesinin davayı gerek hukuki yönden, gerekse maddi vakalar yönünden değerlendirmesi gerekmektedir.

¹⁰⁶ Begüm Dilemre Öden, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi", Savaş Yayınevi, Ankara 2017, s. 249

¹⁰⁷ AİHM, Jussila – Finlandiya, Başvuru No. 73053/01, Büyük Daire, 23.11.2006

¹⁰⁸ AİHM Lehtinen – Finlandiya, Başvuru No: 32993/02 Büyük Daire, 22.10.2008

Finlandiya mevzuatı mükellefin süresi içinde beyanname vermesi ya da sunduğu bilgilerin esaslı surette eksik olması halinde, vergi borcunun yüzde 20'sine kadar ek tahakkuk yapılabileceğini, mükellefin, gerekli beyanları sunması yönünde ihtara rağmen yükümlülüğünü tamamen veya kısmen yerine getirmemesi halinde, ek tahakkuk tutarının vergi borcunun iki katına kadar arttırılabileceğini öngörmektedir.¹⁰⁹ Ayrıca, Fin içtihatları ek tarhiyatın ceza niteliğinde olduğunu vurgulamakta,¹¹⁰ ek tarhiyatın uygulamada mükellefin aynı konu nedeniyle ceza kovuşturmasına uğramasını engellemektedir.¹¹¹

Başvurucu ek vergi tarhının dayanağı olarak gösterilen vakaların doğruluğuna itiraz etmiş ve bununla ilgili olayların aydınlığa kavuşturulması için tanık dinlenmesini, yargılamanın duruşmalı olarak yapılmasını talep etmiştir. Burada kritik soru, maddi vakaların aydınlatılmasına ve başvurucunun ve şirketin üç çalışanın beyanlarının gerçeğe uygun olup olmadığına ilişkindir. Ancak, idare mahkemesi yargılamayı yine de duruşmasız olarak yapmış ve idari işlemin hukuka uygun olduğu yönünde hüküm tesis etmiştir.

Finlandiya, AİHM'ye vermiş olduğu savunmasında, ek tarhiyatın ceza hukukuna değil, idare hukukuna ilişkin, mükelleflerin yasal yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaya yönelik, özel bir yaptırım olduğunu; devletin mali menfaatlerine ilişkin kabul edildiğini, genel bir cezai nitelik taşımadığını; kaldı ki ilgili miktarın düşük olduğunu ileri sürmüştür. Dolayısıyla, Sözleşme'nin 6. maddesi hükmünün uygulanması mümkün değildir.¹¹² Finlandiya'ya göre, 6. maddesinin uygulanabilir olduğu kabul edilse dahi, 6/I. maddesi yönünden, duruşma hakkı mutlak bir hak değildir. Çünkü davadaki özel şartlar altında, mahkemenin davaya ilişkin konuları aydınlığa kavuşturmak için gerekli ve yeterli kanıtları dikkate aldığı koşullarda, davanın duruşmalı görülmesinin ve davacının dinlenmesini talep ettiği tanıkların dinlenmesinin hukuki bir yarar sağlamayacağı açıktır.¹¹³

¹⁰⁹ Finlandiya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 182. maddesi

¹¹⁰ Hannu Lehtinen - Finlandiya, Başvuru No. 32993/02, Dördüncü Daire, 22.10.2008, 17. paragraf

¹¹¹ AİHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 18. paragraf

¹¹² AİHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 26. paragraf

¹¹³ AİHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 27-28. paragraflar

AIHM yaptığı değerlendirmede, vergi davalarının AIHS 6. maddesi kapsamında mütalaasına ilişkin önceki içtihadına atıfla ve bu içtihatla oluşturulan ölçütlere dayanarak, ek tarhiyatın cezai nitelikte olduğunu, Finlandiya vergi idaresinin bu işlemleri idare hukuku kapsamında, maliye sistemi çerçevesinde nitelendirmesinin bu durumu değiştirmedeğini ifade etmiştir. Dahası, böylesi yaptırımlar cezai nitelikte değerlendirilirken ilgili tutarın düşük veya yüksek olması bu nitelendirmeyi değiştirmeyecektir.¹¹⁴ Dolayısıyla, başvurunun Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Kaldı ki başvurunun tanık dinletme amacı ek tarhiyata esas usulsüzlüklerin gerçekleşmediğinin tespit edilmesi iken, gerek ilgili kayıtların incelenmesi gerekse ilgili kişilerin yazılı ifadelerinin alınmasıyla yapılan değerlendirme, Finlandiya idare mahkemesi tarafından yeterli görülmüştür.¹¹⁵

AIHM dosyaya ilişkin vermiş olduğu mütalaasında Lehtinen başvurusunun, Jussila başvurusundan farklılıklarına dikkat çekmiştir. AIHM'ye göre, Jussila'nın duruşma talebindeki amacı vergi müfettişinin ve bilirkişinin dinlenmesi, çapraz sorgulanması ve böylece ek tarhiyat işleminin hukuka aykırılığının ortaya konulması iken, Lehtinen usulsüzlük isnadına ilişkin maddi vakaların sübutu amacıyla duruşma talep etmiştir.¹¹⁶ AIHM, iki başvuru arasındaki bu temel ayrımdan yola çıkarak, başvuruya konu davada, yazılı ifadelerde beyan edilen hususların gerçeğe uygunluğunun başvurunun ve tanıklarının sözlü beyanlarına başvurularak ortaya konulabileceği görüşüyle,¹¹⁷ başvurunun duruşma talebinin reddedilmesinin Sözleşme'nin 6/I. maddesi hükmünün ihlali anlamına geldiği kararına varmıştır.¹¹⁸

AIHM'nin vergi yargılamasında duruşmada tanık beyanının dinletilebilmesinin Sözleşme'nin 6. maddesinde öngörülen "adil yargılanma hakkı"nın gereği olduğunu vurgulan bir diğer kararı ise, yine Finlandiya'nın taraf olduğu Kallio kararıdır.¹¹⁹

¹¹⁴ AIHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 38. paragraf

¹¹⁵ AIHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 47. paragraf

¹¹⁶ AIHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 43. paragraf

¹¹⁷ AIHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 48. paragraf

¹¹⁸ AIHM Lehtinen - Finlandiya Kararı 49. paragraf

¹¹⁹ AIHM, Kallio - Finlandiya, Başvuru No. 40199/02, Dördüncü Daire, 22.07.2008; Finlandiya vatandaşı Pentti Antton Kallio'nun sahibi olduğu şirket hakkında yürütülen vergi incelemesi sonucunda, defterlerin usulsüz tutulduğu ve bazı gelir

AIHM, Pentti Antton Kallio'nun başvuruyla ilgili değerlendirmesinde, Lehtinen davasında benimsediği ölçütleri aynen ifade etmiştir. AIHM yaptığı değerlendirmede, idare mahkemesinin görevinin dava konusunu hem hukuk, hem de maddi unsurlar yönünden incelemesi gerektiğinin altını çizmiş, bu koşullar altında, başvurucunun ve tanık olarak gösterdiği kişilerin sözlü beyanlarına başvurmaksızın, dosya içeriğine dayanarak böyle bir inceleme yapmanın objektif olarak mümkün olmadığını vurgulayarak,¹²⁰ Sözleşme Madde 6/I hükmünün ihlal edildiğine hükmetmiştir.¹²¹

Bu üç karar ışığında, AIHM'nin vergi davalarında tanık dinlenmesinde, mevzuatta tanık dinletme hakkının tanınması çerçevesinde maddi hukuktan kaynaklı bir ayrıma gittiğini söyleyebiliriz. AIHM tanık delilinin sunduğu olanaklara göre bir değerlendirme yapmakta ve somut olayı, açıklığa kavuşturulması gereken somut vakalar esasında, tanık delilinin bu yönden objektif elverişliliği içinde nitelendirmektedir. Bu çerçevede, uzlaşmazlık konusu vakaların değerlendirilmesinde tanık deliline başvurulması gereken hallerde ulusal yargının bu delile başvurmadan kaçınmasını, adil yargılanma hakkının ihlali olarak kabul etmektedir.

SONUÇ

Vergi yargılaması hukukunun kamu düzeninin sağlanması açısından, vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme işleminden, vergi yargılamasına kadar olan tüm süreçte delil sisteminin sağlamlığı büyük önem taşımaktadır. VUK'a, 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik gerek vergi hukukuna yorum ve ispat ile

kalemlerinin işlenmediği gerekçesiyle, ek vergi tarh ettirilmiştir. İdare mahkemesinde açılan davada Kallio, ilgili gelir kalemleri yönünden vergi mükellefinin kendi şirketi olmadığını, alt yüklenicisi olunan firmalarla ilişkilerinin hatalı nitelendirildiğini, ek tarhiyat işlemine dayanak oluşturan müfettiş raporunun gerçeği yansıtmadığını ileri sürmüş ve bu nedenle, düzenlenen faturalar ve şirketin alt yüklenicilik işleri yönünden konumu hakkında tanık ifadelerine başvurulmasını isteyerek duruşma talep etmiştir. İdare mahkemesi inceleme aşamasında alınan yazılı ifadelerin yeterli kanıt oluşturduğu gerekçesiyle yargılamanın duruşmalı olarak yapılmasının açıkça gerekli görülmediğine karar vererek duruşma talebini reddetmiştir.

¹²⁰ AIHM, Kallio – Finlandiya Kararı 50. paragraf

¹²¹ AIHM, Kallio – Finlandiya Kararı 51. paragraf

ilgili hükmüyle gerek de vergi yargılaması hukukunda getirdiği delil sistemine ilişkin düzenleme ile önemli bir katkı sunmuştur.

VUK'un 3. maddesinin b bendinin 2. fıkrasında öngörülen bu düzenlemede, vergi yargılama hukukunda yeminin delil olamayacağı dile getirilmiş, tanık beyanının ise "olayla tabii ve açık ilgi bulunması" koşulu aranmıştır. Bu düzenlemenin yapılmasına kadar geçen sürede vergi hukuku uygulamaları ve Danıştay kararlarında, kimlerin tanık olarak bilgisine başvurulabileceği ve tanık beyanlarına hangi hallerde ve ne derece delil niteliği tanınıp tanınamayacağı konusu uzun süre tartışma yaratmıştır. Ancak düzenlemenin yapılması ile tanık beyanının vergilendirme aşamasında kullanılması konusunda bir tereddüt kalmamıştır.

Ancak yargılama aşamasında, duruşmada tanık dinletilmesi, dinletilen tanığın medeni ve ceza yargılamasında olduğu gibi yemin teklif edilmesi ve duruşma esnasında tanıklığa ilişkin diğer hususları VUK'da düzenlenmediğini görmekteyiz.

Genel kanun niteliğinde İYUK'da da yargılama aşamasında tanık dinletilmesine ilişkin bir hükme yer verilmemiş, İYUK'un bugün yürürlükte olmayan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yaptığı alanlarda da tanık dinletilmesine ilişkin bir düzenleme öngörülmemiştir.

Danıştay, VUK'da yargılama esnasında tanık dinletilmesine ilişkin bir hüküm bulunmaması, İYUK'un 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanık beyanına ilişkin hükümlerine atıf bulunmaması nedeni ile vergi yargılaması esnasında tanık dinletilmesini kabul etmemektedir.

Yazında ise farklı görüşlerin olmasına rağmen vergi yargılamasında tanık dinletilebileceği görüşü hâkimdir. Bu görüşe göre İYUK'da tanık ile ilgili bir hüküm bulunmaması ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda tanık beyanına ilişkin hükümlerine yollama yapılmamış olması, vergi yargılamasında tanık dinlenilmesinin yasak olduğunu değil, bu konunun düzenlenmediğini göstermektedir.

Avrupa Birliği'nde önemli yer teşkil eden bazı ülkelere baktığımızda ise bu ülkelerde vergi yargılamasında tanık dinletilmesine

ilişkin düzenlemelerin ayrıntılı olarak düzenlendiğini görüyoruz. Almanya'da vergi mahkemesinde tanık beyanının dinletilmesine ilişkin düzenlemelere, duruşma usulüne ilişkin düzenlemeler içinde yer verilmiştir ve Alman vergi mahkemelerinde yargılama kural olarak duruşmalı yapılmaktadır. Alman vergi mahkemelerinin yargılama usulünü düzenleyen federal yasa, tanık beyanlarının vergi yargılamasındaki usullerini de detaylandırmıştır.

İngiliz vergi yargılamasında mahkemenin, tanık beyanın duruşma sırasında sözlü veya yazılı olarak alınacağı konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır.¹²² İngiliz vergi mahkemesinin, tanıkların beyanda bulunacağı konuları belirleyen, bu beyanları sınırlandıran ya da dinlenecek ve yazılı beyanda bulunacak tanıkları saptayan ya da yazılı tanık beyanlarının uzunluğunu veya şeklini belirleyen kararlar alabileceği de İngiliz mevzuatında belirtilmiştir. Yine İngiliz vergi yargılaması sisteminde, Alman vergi yargılaması sisteminden farklı olarak temyiz aşamasında da tanık beyanına başvurulabilmektedir.

AIHM yakın bir zamana kadar vergilendirmeyi, ulusal bir münhasır yetki olarak değerlendirmiş ve bu konuda taraf devletlere özellikle geniş bir takdir marjı tanımıştır. Bu nedenle AIHM ilk dönem kararlarında, vergisel meseleleri genellikle kabul edilemez bulmuştur. Ancak, sonraki dönem kararlarında AIHM vergi davalarını, vergi yükümlülerinin insan hakları, çeşitli haklar bağlamında değerlendirmiş ve esastan incelenmiştir. Nitekim 2001 tarihli Ferrazzini – İtalya kararında Ferrazzini ilkesi olarak bilinen ve vergi uzlaşmazlıklarından kaynaklı başvuruları AIHS madde 6/1 kapsamı dışına çıkartan bu görüş, kararın karşı oy yazısından başlamak üzere, eleştirilere hedef olmuştur. Bu eleştiriler hedefine ulaşmış, AIHM, Lehtinen ve Kallio kararlarında, vergi yargılamasında tanık dinlenmesini adil yargılanma hakkının bir sonucu olacak görmüştür. AIHM, ulusal mahkemenin vergi yargılamasının duruşmalı olarak yapılmasını açıkça gerekli görülmediği yönünde karar tesis etmesini ve duruşma talebini reddetmesini adil yargılanma hakkını ihlali olarak değerlendirmiştir.

Görüleceği üzere vergilendirme aşamasında olduğu kadar yargılama aşamasında da tanık beyanından yararlanılması vergi yargılama

¹²² Hukuk Usulü Kuralları (Civil Procedure Rules) 32.2 (1)

hukuku açısından büyük bir önem arz etmektedir. Bu nedenle ülkemizde de, yargılaması esnasında tanık beyanının dinlenmesine ilişkin usul hükümlerinin çıkarılması delil serbestisi sistemini benimseyen vergi yargılaması hukuku açısından gereklilik teşkil etmektedir.

Türk vergi yargılamasında tanık beyanının dinlenilmesine ilişkin düzenlemelerin gerekliliğine ilişkin bir diğer gerekçesi ise VUK'un 3. maddesinin "ispat" başlıklı B fıkrasında yer alan, "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmüdür. Bu hüküm gerçekte bir ispat kuralından çok vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin kurallar öngörmektedir. Buna göre vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır. Bu nedenle vergiyi doğuran işlemin ekonomik anlam ve içeriklerinin ortaya çıkarılmasına katkı sunması halinde vergi yargılamasında tanık dinletilmesi, zaruri bir nitelik taşımaktadır.

Vergi yargılamamızda tanık beyanının dinlenilmesine ilişkin usul kurallarının yer almasının bir diğer gerekçesi ise imzalamış olduğumuz ve uymayı taahhüt ettiğimiz AİHS ve AİHM kararlarıdır. Yukarıda ayrıntılarıyla da bahsettiğimiz üzere AİHM kararlarında, vergi yargılamasında tanık beyanına getirilen kısıtlamaları, adil yargılama hakkının ihlali olarak görmektedir. AİHM, adil yargılanma hakkını sadece adaletin "işleyişini" değil, "örgütlenişini" de içerdiğini de belirtmektedir.¹²³ Vergi yargılamasını düzenleyen İYUK'da tanık beyanına ilişkin bir düzenlemenin olmamasının, AİHM'nin öngördüğü adaletin örgütleniş açısından adil yargılanma hakkının ihlaline neden olduğu da söylenebilir.

Mükelleflerin iddialarını ispat etmek amacıyla vergi mahkemelerinde tanık beyanlarını dinletemiyor olmaları, davalı tarafın devlet olduğu, tarafların eşit güçte olmadığı göz önüne alındığında, mükellefler açısından yargılamanın adillliğini tartışmalı hale getirebilir.

¹²³ Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -II", Vergi Sorunları, Sayı: 145, s. 119

Kaynakça

Kitaplar

- Akkaya Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitapevi, Ankara 2002
- Attard Robert, "The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications", Human Rights and Taxation in Europe and the World", Ed. G. Kofler, M. Poiars Maduro, P. Pistone, 2011
- Candan Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2005
- Dilemre Öden Begüm, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi, Savaş Yayınevi, Ankara 2017
- Hondu Selçuk, İdari Yargılama Usulünde Deliller ve "Şahit", Özay İl Han, Gün Işığında Yönetim II Yargısal Korunma, Filiz Kitapevi, İstanbul 2004
- Kumrulu Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev - Yapı - İlkeler - Nitelik, Betacopy, Ankara 1989
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, 14. Bası, Turhan Kitapevi, Eylül 2006
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, DER Yayınları, İstanbul, 2003
- Ünal Oğuz Kürşat, Fatura ve İspat Kuvveti, 3. Baskı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2003
- Yaltı Billur, "Vergi Yükümlüsünün Hakları", Beta Basım Yayım, 1. Bası, İstanbul Eylül 2006

Dergiler

- Baker Philip, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?" Intertax, 2011 Vol. 29 Iss. 6-7
- Baker Philip, "The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters", Intertax, 2001, Vo. 29 Iss. 11
- Ergün Çağdaş Evrim, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2006, Cilt 55, Sayı 2
- Karakoç Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir 1997
- Karakoç Yusuf, Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, Ankara 2007
- Karakoç Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 104
- Akkaya Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4
- Saygılıoğlu Nevzat, "Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi", Vergi Dünyası Dergisi, Ankara, Mart 1987
- Seviğ Veysi, "Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat", Vergi Dünyası, Sayı 277, Eylül 2004

- Şengül Selami, “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 47, Eylül – Ekim 1980
- Soydan Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı - I”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 143
- Soydan Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı - II”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 145
- Taşdemir Tacol, “Delil Sistemindeki Gelişmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 1981
- Tezel Adnan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi, Yaklaşım, Ağustos 1997, Sayı 56
- Uzun Mine, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1) 2014: 219-245
- Yaltı Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 143
- Soydan Yaltı Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -II”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 145

Diğer Kaynaklar

- Özkan Şener, Vergi Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2005

