

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA
DURUŞMA

Olga Nihal YETER

2501150469

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. Bekir Mahmut KAŞIKÇI

İSTANBUL- 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : OLGA NİHAL YETER Numarası : 2501150469
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : PROF. DR. MAHMUT KAŞIKÇI
Tez Savunma Tarihi : 11.09.2019 Saati : 11.00
Tez Başlığı : TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA DURUŞMA

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2- PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
3- PROF. DR. B. MAHMUT KAŞIKÇI		Kabul
4- PROF. DR. T. İRFAN BARLASS		
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DR. ÖĞR. ÜYESİ EGE GÖKTUNA		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ Z. ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

ÖZ

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DURUŞMA

Olga Nihal YETER

Hukuki temelleri Antik Yunan ve Roma Dönemine kadar eskiye dayanan duruşma, geçmişten beri uygulanan eski ve köklü bir hukuki kurumdur. Hukuk tarihinde, toplumların ihtiyaçlarının veya dönemin politika ve düşünce hareketlerinin etkisiyle yargılamanın yürütülmesinde, kimi zaman sadece sözlü usulün, kimi zaman yazılı usulün, kimi zaman da karma usulün hâkim olduğu çeşitli dönemlerden geçilmiştir. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda tarafların talebi veya mahkemenin re'sen vereceği karar üzerine duruşma yapılabilmesi sebebiyle karma yargılama usulünün benimsendiği kabul etmek gerekir.

Sözlü yargılama usulü evresi olan duruşma, tarafları tatmin eden, tarafların iddia ve savunmasını daha iyi açıklamasını, uyuşmazlık konusu maddi olayların aydınlatılmasını, hâkimin kanaat oluşturmalarını ve tarafların verilen karara güven duymasını sağlayan önemli ve faydalı bir kurumdur.

Ancak vergi yargılamasında duruşma kurumu tüm varlığına rağmen vergi yargılamasının niteliği, duruşma ile ilgili bazı konuların ilgili kanunlarda eksik, hatalı düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi, yargı mercilerinin duruşmaya hâkim olan ilkeleri yeterince içselleştirmemesi ve yazıllık alışkanlıklarını devam ettirmesi sebebiyle, yargılamayı ilerleten bir araç olarak görülmemekte, gereksiz bulunmakta ve yeterince önem verilmemektedir. Tarafların da duruşma kurumunun önemi, işlevi ve yürütülme biçimi bakımından farkındalıklarının az olduğu tespit edilmiştir.

Bu sorunsalların tespitinde bir kamu hukuku alt disiplini olan Vergi Yargılaması Hukukunun ve dolayısıyla duruşma kurumunun öneminin, amacının ne olduğu sorgulanmış, yargılama ve duruşma için önem taşıyan vergi yargılamasına ve duruşmaya hâkim olan ilkeler incelenmiştir. Duruşma kurumu ile ilgili kanuni düzenlemeler araştırılmış, yargı mercileri ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları incelenmiştir. Bugün duruşma kurumunu daha iyi kavrayabilmek

maksadıyla, çalışmamıza ışık tutması açısından duruşmayla ilgili bazı konuların tarihsel gelişiminden bahsedilmiş. Mukayeseli Hukuktan da konularla ilgisi düzeyinde yararlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler : Türk Vergi Yargılaması Hukuku, Duruşma, Aleniyet İlkesi, Sözlölük İlkesi, Tanık



ABSTRACT

HEARING IN TURKISH TAX JUDGMENT LAW

Olga Nihal YETER

Hearing, the legal basis of which dates back to old times, ancient Greek and Roman Periods , is an old and long-established legal institution that has been practiced since the ancient times. In the history of law, it has gone through various periods in which sometimes only oral procedure, sometimes written procedure and sometimes mixed procedure dominated in the conduct of judgment with the influence of the needs of the societies or movements of policy and thought. It should be accepted that mixed proceeding procedure has been adopted due to the fact that hearing can be conducted upon the request of the parties or ex officio decision of the court in the Turkish Tax Judgment Law

Hearing, which is the stage of oral proceeding procedure, is an crucial and useful institution that satisfies the parties, enables the parties to explain their allegation and defense better, the material events in dispute to be shed light on, the judge to form an opinion and the parties to trust the decision.

However, the hearing in the tax judgment, in spite of all its existence, is not considered as a means of advancing the proceedings, is considered unnecessary and is not paid sufficient attention to due to the nature of tax judgment, the fact that some issues related to hearing are incompletely, incorrectly regulated or not regulated in the relevant laws, that jurisdictions do not adequately internalize the principles governing the hearing and maintain their writing habits. It was also found out that the parties are little aware of the importance, function and purpose of the hearing.

In the determination of these research questions, the importance and purpose of the Tax Judgment Law, which is a sub-discipline of public law, and therefore of the hearing institution, have been questioned and the principles which are important for

judgment and hearing and govern tax judgment and hearing were examined. Legal regulations related to the hearing institution have been searched; judicial authorities and the European Court of Human Rights decisions have been examined. Today, in order to better understand the hearing institution, the historical development of some issues related to the hearing is mentioned in terms of shedding light on our study. Comparative Law was also utilized at the level of its relevance.

Keywords: Turkish Tax Judgment Law, Hearing, Principle of Publicity, Principle of Orality, Witness



ÖNSÖZ

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak hazırladığım bu çalışma Türk Vergi Yargılaması Hukukunda olması gerektiği gibi işletilmeyen, etkin olamayan duruşma kurumunun esasında vergi yargılamasının amacına ulaşmasına hizmet eden en önemli araçlardan biri olduğunu gösterme amacını taşımaktadır.

Tezimizde duruşma konusu salt teorik bilgileri nakletme gayesinden ziyade bilimsel yöntemle ve eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.

Duruşma konusunun kapsamının diğer bazı konularla da ilgisi olması sebebiyle öncelikle bu konular detaylı olmadan genel esaslar çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi yargılama hukukunun amacı, duruşmanın önemi, amacı ve işlevi, vergi yargılamasına ve duruşmaya hâkim olan ilkeler belirtilmiştir.

Duruşma konusunun usulü ve esasları açıklanmaya çalışılmış son bölümde ise duruşmanın yapılması ve sonuçları konusu incelenmiştir. Bahsedilen konularla ilgili olarak literatürden, öğretilerdeki görüşlerden ve yargı kararlarından faydalanılmıştır. Yargılamanın duruşmalı yapılması bakımından konuya temel hak ve özgürlükler açısından yaklaşmış, bu yaklaşımda bulunurken Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin güncel kararları değerlendirilmiştir.

Öğretiye katkı sağlayabileceğini düşündüğümüz hususlar bakımından da mukayeseli hukuktan örnekler verilmiş, bazılarının ise tarihsel gelişiminden bahsedilmiştir. Tezimizin çeşitli bölümlerinde teoride ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ortaya konulmuş gerektiği durumlarda ise görüş ve önerilerimize yer verilmiştir. Tezimizin duruşma kurumunu inceleyenlere akademik çalışmalarında katkıda bulunmasını, Türk vergi yargılamasında kurumun işlerliğine fayda sağlamasını, kurumla ilgili kanuni düzenlemelerdeki eksikliklerin giderilmesine ve kurumla ilgili uygulamada yaşanan anlaşmazlıklara da en aza indirmeye katkı sağlamasını temenni ederim.

Bu çalışmalarım esnasında hoşgörüsü, sabrı, bilgisi, nerileri ile yol gösterip, desteğini her zaman yanında hissettiğim tez danışmanım Saygıdeğer Hocam, Sayın Prof. Dr. Mahmut Kaşıkçı'ya

Mesleki hayatımda bana sonsuz destek veren, bilgisi ve tecrübesi ile yanımda olan meslektaşlarım Av.Erman Dem ve Av.Gökberk Dumancı'ya

İlgili, ğretici yaklaşımlarıyla değerli katkılarda bulunan, hocalarım Sayın Prof. Dr. Salim Ateş Oktar'a, Prof..Dr..Binhan Elif Yılmaz'a, Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a ve Sayın Dr. şamil nsal'a,

Tez yazım sürecinde gösterdikleri destek ve anlayışı için Sayın Dr. Altan Rençber ve Arş. Gör.İmran Semiz'e ve tez konusunu seçmemde bana destek olan Sayın Dr. şerif Emre Gökçay'a

Ayrıca gerek lisansüstü eğitimim gerekse tez hazırlama sürecimde sevgi ve desteğini benden eksik etmeyen, anlayışla karşılayan sevgili aileme, eşime ve oğlum Yiğit Efe Yeter'e

En içten teşekkürlerimi arz ederim.

İstanbul, 2019

Olga Nihal Yeter

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ YARGILAMA HUKUKU VE DURUŞMA

1.1.Vergi Yargılama Hukuku ve Vergi Yargısı Kavramı	5
1.2.Vergi Yargılama Hukuku ve Amacı.....	7
1.3. Vergi Yargılama Hukukunun Tarihi Gelişimi.....	8
1.3.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	8
1.3.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem.....	9
1.3.2.1. 1982 Öncesi Dönem	9
1.3.2.2. 1982 Sonrası Dönem	11
1.4. Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler	13
1.4.1.Yazılılık İlkesi.....	13
1.4.2. Re’sen Araştırma İlkesi	15
1.4.3. Delil Serbestîsi İlkesi.....	16
1.5. Duruşma Kavramı, Duruşmanın Hukuki Temeli, Amacı ve İşlevi.....	18
1.5.1. Duruşma Kavramı.....	18
1.5.2. Duruşmanın Hukuki Temeli	19
1.5.3. Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşmanın Amacı ve İşlevi	22
1.6. Duruşmaya Hâkim Olan İlkeler	24
1.6.1. Sözlülük İlkesi	25
1.6.2. Duruşmaların Aleni Olması (Aleniyet) İlkesi	27
1.6.3. Doğrudanlık İlkesi	29

1.6.4.Uyuşmazlığın ve Delillerin Açıklanmasının Sağlanması..	31
1.6.5. Silahların Eşitliği İlkesi	32

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DURUŞMAYA İLİŞKİN ESASLAR

2.1.Türk Vergi Yargilamasi Hukuku'nda Duruşma Yapılmasının Koşullari..... 34

2.1.1.Yargı Yerleri Bakımından Duruşma Yapılması İçin Gerekli Olan Koşullar 34

2.1.1.1.Vergi Mahkemelerinde Açılan Davalarda Tarafların Duruşma Talebinde Bulunması 34

2.1.1.1.1 Tarh ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Açılan Vergi Davalarında..... 34

2.1.1.1.2. İptal Davalarında 42

2.1.1.1.3.Tam Yargı Davalarında..... 43

2.1.1.2. Bölge İdare Mahkemesinde Tarafların Duruşma Talebinde Bulunması 44

2.1.1.3. Danıştay'da Tarafların Duruşma Talebinde Bulunması 46

2.1.2. Re'sen Duruşma Yapılması 47

2.1.3. Duruşma Talebinde Bulunmanın Usul ve Zamanı 47

2.1.4. Duruşma Talebinden Vazgeçme 51

2.2. Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Vergi Yargılamasında Duruşma Yapilmasi 52

2.2.1. Genel Olarak Adil Yargılanma Hakkı 52

2.2.2.Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği 55

2.2.2.1. Jussila Kararı 57

2.2.2.2. Pakozdi Kararı 59

2.2.3.Vergi Yargılama Hukuku Açısından Değerlendirme 64

2.2.4. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 16 No'lu Protokol .69

2.3. Duruşma Günü Verilmesi ve Duruşma Davetiyelerinin Tebliği	71
2.3.1. Duruşma Günü Verilmesi	71
2.3.2. Duruşma Davetiyelerinin Tebliği	73
2.4. Tarafların Duruşmaya Hazırlanması	77
2.5. Hâkimin veya Mahkemenin Duruşmaya Hazırlanması.....	78
2.6. Duruşmanın Ertelenmesi.....	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DURUŞMA YAPILMASI VE SONUÇLARI

3.1. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma Yapılması	83
3.1.1. Duruşmaların Aleni Yapılması	83
3.1.2. Duruşmanın Yapılış Biçimi ve Yönetimi	84
3.1.3. Yapılacak Duruşmaların Niceliksel Sınırı	85
3.1.4. Tarafların Duruşmada Söyleyecekleri Hususlar	86
3.1.5. Danıştay'da Görülen Davalarda Savcı Bulundurma Zorunluluğu.....	89
3.1.6. Duruşma Tutanağı.....	90
3.1.7. Duruşmada Bulunacak Kişiler	93
3.1.7.1 Taraflar	93
3.1.7.2. Tanık.....	93
3.1.7.2.1. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık, Tanık Beyanı Kavramı	94
3.1.7.2.2. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Mevcut Pozitif Düzenlemeler Bakımından Tanığın Duruşmada Dinlenebilmesi.....	98
3.1.7.2.3. Yargı Mercilerinin Vergi Yargılamasında Tanığın Duruşmada Dinlenmesine Yaklaşımı	103
3.1.7.2.4. Tanık Beyanının Noterlerce Tespiti	107

3.1.7.2.5. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Tanığın Duruşmada Dinlenebilmesi İçin İçtihadi ve Kanuni Çözüm Önerileri.....	110
3.1.7.2.6. Vergi Yargılamasında Duruşmada Tanık Dinlenebilmesi İle İlgili AİHM Kararları.....	114
3.1.7.3. Mali Müşavir, Muhasebeci ve İnceleme Elemanları.....	117
3.2.Duruşmanın Sonuçları.....	121
3.2.1. Karar Verilmesi.....	121
3.2.2. Kararda Bulunulacak Hususlar	122
3.2.3. Duruşma Heyeti ile Karar Heyetinin Aynı Olması Gereği	122
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	127
KAYNAKÇA	141

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacakların Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
akt.	: Aktaran
AIHK	: Avrupa İnsan Hakları Komisyonu
AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
Bs.	: Baskı
C.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
dip .	: Dipnot
Dnş.	: Danıştay
E.	: Esas
Ed.	: Editör/Editörler
f.	: fıkra
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
Krş.	: Karşılaştırınız
m.	: Madde
M.S.	: Milattan Sonra

No.	: Numara
Örn.	: Örneğin
Para	: Paragraf
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TL	: Türk Lirası
Vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Vs.	: Ve Sair
Yrg.	: Yargıtay

GİRİŞ

Yargılama hukuku, hukuk sistemi içerisinde bir usul hukuku olup uyuşmazlıkların bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde halledilme biçimini ve burada uyulması gereken usulleri gösterir. Vergi Yargılaması Hukuku, Vergi Hukuku'nun bütünlüğü içerisinde devletin otorite egemenlik hakkına dayanarak ve tek taraflı olarak kanun ile salınmış olan kamu alacaklarıyla ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargısal çözüm yollarını göstermekte olan bir bilim dalıdır.

Vergi yargılaması hukuku iki temel işlevi gerçekleştirmektedir. Vergi yargılaması hukukunun birinci işlevi vergi uyuşmazlıklarının kesin olarak çözüme bağlamasıdır. Burada usul hukuku bakımından da kesin hüküm ortaya çıkmaktadır. Vergi yargılaması hukukunun ikinci işlevi ise, asli işlevini yerine getirirken, vergi hukukunun gelişmesine içtihat yoluyla katkıda bulunmasıdır.

Vergi yargılama hukukunda amaç maddi gerçeğe ulaşmaktır. Usul hukuku doktrini bakımından önce amacın sorgulanması ve daha sonra eldeki araçların amaca uygunluğunun incelenmesi gerekir. Esasında usul kanunu hazırlayan her kanun koyucu ve kararında uyguladığı hükmün ardındaki amacı araştıran her hâkimin de bu şekilde hareket etmesi gerekir.

Vergi hukukunda taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yollarından biri de uyuşmazlığın yargısal aşamada çözümlenmesidir. Bu çözüm yolu içinde yargılamanın bir evresi olarak adlandırılan duruşma önemli bir yer tutmaktadır. Duruşma yargılama hukukunun amaca ulaşmak için kullandığı en önemli araçlardan bir tanesidir.

Duruşmanın yapılma amacı, yargılama taraflarının iddia ve savunmasını daha iyi açıklamasını sağlamak ve de uyuşmazlık konusu maddi olayın aydınlatılmasıdır. Duruşma işlevsel olarak, adaletin dağıtımında gizli yargılamaları önler, süreci kamu denetimine açar, hâkimin veya mahkemenin kanaat oluşturmaya etki eder, tarafların verilen karara güven duymasına sebep olur, tarafların tatmin edilmesini ve yargı sistemine güveni sağlar. Ayrıca yargılamanın temel taşı, vicdani kanaattir. Vicdani kanaatin oluşum yeri ise duruşmadır.

Vergi yargılaması hukukunda duruşma kurumuna ilişkin olarak yapmış olduğumuz çalışmamızın amacı da Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda konuya ilişkin mevcut düzenlemelerin sunulması değildir. Bu çalışmanın yapılmasındaki temel amacımız, öncelikle vergi yargılamasının niteliğinden, duruşma kurumu ile ilgili düzenlenen kanuni düzenlemelerin yetersizliğinden veya birtakım sebeplerle yargı mercileri tarafından olması gerektiği gibi uygulanmadığı için bugün vergi yargılamasında tali bir şekilde uygulanan duruşma kurumunun mevcut yapısında ve işlevinde, ayrıca yürütülüşünde bazı eksikliklerin olduğuna ve verimli bir şekilde çalışmadığına dikkat çekmek, aynı zaman da öğretide daha az incelenmesi sebebiyle yapacağımız akademik çalışma ile öğretiye katkı sağlamaktır.

Bu amaçla çalışmamızda kurumun işlerliğini arttırmak, duruşma kurumunun Türk Vergi Yargılaması Hukukunda yapısını analiz ederek etkinliğine ivme kazandırmak için duruşma kurumun uygulanması noktasında yargı mercileri ve öğreti arasındaki görüş ayrılıklarına değinilmiş, Anayasa Mahkemesi'nin* Danıştay'ın* ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin* konuyla ilgili vermiş olduğu kararlar incelenip, kanun ve uygulama hakkındaki sorunlara tarafımızca çeşitli çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır. Duruşmanın salt bugün değil geçmişten beri önem verilen kurum olduğunu kavramak adına tarihsel yöntem kullanılarak bugüne gelinceye kadar hangi aşamalardan geçtiği belirtilmiş ve de kendi ulusal kanunlarımız dışında duruşma kurumunun diğer yabancı ülke kanunlarında nasıl düzenlediğini ve önemin ne olduğunu mukayese edebilmek adına mukayeseli hukuktan da faydalanmak suretiyle örnekler verilmeye çalışılmıştır.

Bu amaçlardan yola çıkarak hazırladığımız Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma adlı tez çalışmamızın içeriği, belirlenen tez konusu başlığı çerçevesinde giriş bölümü, üç ana bölüm, sonuç ve öneriler bölümünden oluşmaktadır.

* Aksi belirtilmediği sürece, çalışmada yer alan T.C. Anayasa Mahkemesi kararları bakımından kaynak, Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası'dır (<http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>)

*Aksi belirtilmediği sürece, çalışmamızda yer alan Danıştay kararları bakımından kaynak, Uyap Bilgi Bankası'dır (emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb)

* Aksi belirtilmediği sürece, çalışmada yer alan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararları bakımından kaynak, HUDOC Arama Programı'dır ([http:// hudoc.echr.coe.int/](http://hudoc.echr.coe.int/)).

Çalışmamızın birinci bölümde duruşma kurumunun daha iyi anlaşılması için vergi yargılaması hukuku kavramı, amacı ve tarihi gelişimi açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi yargılamasında usul kurallarının katı biçimde uygulandığı takdirde yargılamanın amacına ulaşamayacağı belirtilmiştir. Devamında duruşma kavramından, hukuki temelinden ve vergi yargılaması hukukunda duruşma kurumunun amacı ve işlevinden bahsedilmiştir. Duruşman kurumunun mevcut yapısında ve işleyişinde, yürütülüşünde bazı eksiklerin ve aksaklıkların olduğu, uygulamada da duruşma kurumunun gereken öneme sahip olmadığı, gereksiz görüldüğü açıklanmıştır. Ayrıca duruşma kurumu bakımından önemi dolayısıyla vergi yargılaması hukukuna ve duruşmaya hâkim olan ilkeler açıklanmaya çalışılmıştır. Sözlülük ilkesi, aleniyet ilkesi, doğrudandık ilkesinin önemini belirtmek için geçmiş tarihte uygulanış biçimi hakkında bilgiler verilmiş. Mukayeseli hukukta diğer ülkelerin duruşma kurumuna tutumu değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde ilk olarak vergi yargılaması hukukunda duruşma yapılmasına ilişkin koşullar açıklanmıştır. Vergi yargılamasında duruşma yapılmasının kural olmaması ancak tarafların ve/veya yargı yerinin re ‘sen verdiği karara bağlı olmasının tarafların adil yargılanma hakkına aykırı olup olmadığı hususu değerlendirilmiştir. Duruşma yapılmasını isteme usulü, tarafların duruşma talebinden vazgeçmesi, duruşma günü verilmesi ve duruşma davetiyelerinin tebliği, tarafların, hâkimin veya mahkemenin duruşmaya hazırlanmaları, duruşmanın ertelenmesi konuları da açıklanmaya çalışılmıştır. Bölümde bahsedilen konularla ilişkin olarak düzenlenmiş ilgili kanuni düzenlemelerin eksikliği tespit edilmiş, bunula ilgili öğretilerdeki farklı görüşlerden bahsedilmiş, yargı mercilerinin mevcut kanuni düzenlemelerinin iyi düzenlenmemiş olmasının da etkisiyle kanunu yorumlamada hatalı davrandıklarını ve duruşmanın davaları gereksiz yere uzatan bir usuli işlem olma eğiliminde oldukları göstermek amacıyla yargı mercilerinin vermiş oldukları çeşitli kararlar gösterilmeye çalışılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından konuyla ilgisi düzeyinde yararlanılmaya çalışılmış, tüm bunların tespitinde bulunurken, kendi görüşlerimizden, çözüm önerilerimizden de bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde duruşma yapılması ve sonuçları anlatılmaya çalışılmıştır. Duruşmanın yapılış biçimi ve yönetimi, yapılacak duruşmaların niceliksel sınırı,

tarafların duruşmada söyleyecekleri hususlar, Danıştay'da görülen davalarda savcı bulundurma zorunluluğu, duruşma tutanağı, duruşmada bulunulacak kişiler, ve özellikle duruşmada tanık dinlenmesinin gerekli olduğu hususlarından bahsedilmiştir. Duruşmanın sonuçları konusunda karar verilme süresi, kararda bulunulacak hususlar ve duruşma heyeti ile karar verecek heyetin aynı olması gereği konuları açıklanmıştır. Burada bahsettiğimiz her konu içerisinde birden fazla sorun barındırmakta ve duruşmanın işlevinde, yürütülüş ve işleyişinde ciddi sıkıntılara yol açmaktadır. Duruşma kurumu ile ilgili kanuni düzenlemelerin yetersizliği görülmekle beraber yargı yerlerinin de duruşmaya hâkim olan ilkeleri yeterince içselleştirmedikleri, yazılılık ilkesini, usul ekonomisi ilkesini çoğu durumda daha katı bir şekilde uyguladıkları görülmektedir. Taraflarında da duruşmaya etkin bir şekilde katılmadıkları gözlenmektedir. İkinci bölümde kullandığımız yöntemler bu bölümde benzer olmakla birlikte, duruşmalı yargılamada tanık dinlenmesi gerektiği tespitinde bulunurken tarihte uygulanma biçiminden bahsedilmiş, mukayeseli hukukta diğer ülkelerin duruşmada tanık dinlenilmesine yaklaşımından bahsedilmiştir.

Sonuç ve Öneriler Bölümünde çalışmamızın temel gerekçesine dayalı olarak vergi yargılaması hukukunda duruşma kurumunun gerekliliği, önemi, faydaları ve kurumla ilgili mevcut kanuni düzenlemelerin vergi davalarının tarafları açısından sonuçları incelenmiştir. Devamında duruşma kurumunun ilgili kanuni düzenlemelerden ve yargı mercileri uygulamasından doğan sorunlara değinilerek, kurumun işlerliğini artırmaya yönelik öğretilerdeki ve uygulamadaki mevcut tartışmaları dikkate alarak eksik görülen hususlarla ilgili olarak çeşitli çözüm önerilerimize yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ YARGILAMA HUKUKU VE DURUŞMA

1.1.VERGİ YARGILAMA HUKUKU VE VERGİ YARGISI KAVRAMI

“Hukuk, toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve uyulması kamu gücü ile desteklenmiş bulunan sosyal kurallar bütünüdür”.¹

“Vergi yargılama hukuku ise bu hukuk dalının bütünlüğü içerisinde devletin otorite egemenlik hakkına dayalı ve tek taraflı olarak yasa ile salınmış olan kamu alacaklarına ilişkili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargısal çözüm yollarını gösteren bir bilim dalıdır”. Hukuk sistemi içerisinde yargılama hukuku esasında bir “usul” hukukudur. Uyuşmazlıkların bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde ne şekilde halledileceğini ve burada uyulması gerekli olan usulleri göstermektedir.² “Vergi yargılama hukuku, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak usul kuralları yanında, vergi yargı organlarının kuruluşları ve işleyişleri ile ilgili hükümleri de içerir.”³

Türk Vergi Hukuku’nda mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çözüm yollarından birincisi uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi ikincisi ise uyuşmazlığın yargı aşamasında çözülmesidir. İdari aşamada çözüm yolları uzlaşma, hata düzeltme, üst makama başvuru kurumlarıdır. Vergi yargısı ise, “vergi kanunlarının uygulanması sırasında vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında doğan, düzeltme ve uzlaşma yolları ile çözümlenemeyen

¹ Necip Bilge , **Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 28.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s.13.

² Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, , 1998, s.43-44.; Yargılama hem Devlete ait bir hak hem de yükümlülük olmasının yanında bireyler bakımından da bir hak aynı zaman da sonuçlarına katlanması açısından da bir yükümlülük oluşturmaktadır. Murat Aygörmöz, “Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.3

³ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergi Yargısı ve Sorunları” **Danıştay Dergisi**, Sayı 32-33, 1979, Ankara, s.(135-154), s.137.

uyuşmazlıkların, taraflarca kanun yollarına başvurulması halinde, bağımsız ve tarafsız yetkili yargı organlarınca yargısal tasarrufta bulunulmak suretiyle çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır”.⁴Ancak mükellefin idari aşamada çözüm yollarına başvurma zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellef dilerse ilk olarak yargı yoluna da başvurabilir.⁵

Vergi yargısı bir taraftan uyuşmazlığı ortadan kaldırmakla beraber eř zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinin de kanuna uygunluğunu sağlayarak sübjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır. Vergi yargısı belirtilen bu asli işlevinin yanında içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesini de katkıda bulunmaktadır. ⁶

Vergi yargısı kavramının mali yargı kavramı ile karışırıldığı belirtilmektedir.⁷ Mali Hukuk kavramına paralel olarak mali yargı, kamu gelirlerinin ve kamu giderlerinin hukuka uygunluk denetimini içerir, vergi yargısı ise kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir.⁸

Diğer bir ifade ile mali yargı geniş anlamıyla devletin gelir elde etmesi ve harcamalarda bulunmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünü, vergi yargısı ise yalnız kamu gelirlerinden vergilere ait uyuşmazlıkları konu edinmektedir. ⁹Buna göre mali yargı deyimi vergi yargısından daha geniş anlamlıdır. ¹⁰

⁴ Galip Dolun, “Mali Kaza”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12.seri, 1966, s.117-118.

⁵ Doğan şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 6.Bs.,Bursa, Ekin Yayıncılık, 2015, s.254

⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku.**, 24.bs., Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2015, s.185.

⁷Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s.800; Ersin Körpınar,”Vergi Yargılama Hukukunda Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller”,**Yüksek Lisans Tezi** ,Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler, Enstitüsü, Gaziantep, 2015, s.14

⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.185.

⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.800.

¹⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, **a.g.m**, s.137

1.2.VERGİ YARGILAMA HUKUKU VE AMACI

“Bir hukuk düzeninde yargılamanın amacı, hizmet ettiği hukuk ile sınırlıdır.”

¹¹Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergi yargılama hukuku, bir kamu hukuku dalıdır. ¹² Vergi yargılaması ile gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi, esasen davanın taraflarının hak ve menfaatlerini aşan bir durum ortaya koymakta ¹³ tüm toplumun çıkarı dolayısıyla kamu düzeni ile doğrudan ilişkisi bulunmaktadır.¹⁴Vergi yargılamasının ve de daha genel anlamda idari yargılama usulünün amacı, hukuk devletinin gerçekleştirilmesidir.¹⁵

Ayrıca vergi yargılama hukukunun amacı “maddi gerçeğe” ulaşmaktır. ¹⁶Yargılama hukuku’nda her bir hükmün ardındaki amacın ortaya çıkarılması için inceleme tek başına o hüküm ile sınırlı tutulmamalı, genel olarak yargılamanın anlamı ve işlevi ele alınmalıdır. Usul hukuku doktrini bakımından ilk olarak amacın sorgulanması sonrasında elde bulunan araçların amaca uygunluğunun incelenmesi gerekir. Aslında hem usul kanunu hazırlayan her kanun koyucu hem de kararında uyguladığı hükmün arkasındaki amacı araştıran her hâkimin bu şekilde hareket etmesi gerekir.¹⁷

Zira yargılama kuralları başlı başına bir amaç olmaktan çok yargılama işlevinin amacına ulaşmak için kendilerine başvurulanan kurallardır. Kamu hukuku kurallarının uygulandığı idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında da yargılama kuralları amaca hizmet eden araçlardır. ¹⁸

Diğer taraftan usul hukukunda biçimsellik geçerlidir ancak maddi anlamda gerçekliğin de ortaya çıkmasına engel olmamalıdır. Zira bu durumun hukuk devleti

¹¹M. Kamil Yıldırım, **İlkeler Işığında Medeni Yargılama Hukuku**, 6.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2011, s.80.

¹² Mualla Öncel., Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 206.

¹³ Erol Çırakman, **Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması**, Ankara ,1982., s.10.

¹⁴ Mualla Öncel., Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 207

¹⁵ Gürsel Özkan, “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 30, Sayı: 101, 2000, s.(13-40)., s.25

¹⁶ Celal Karavelioğlu, **İdari Usulü Kanunu Şerhi**, 4. Bs, Trabzon, Top-Kar Matbacılık, 1999, s. 635.; Ejder Yılmaz “İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/ Değiştirilmesi Yasağı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1983, Sayı 3-4, s.(11-34), s.25, s.29

¹⁷ M. Kamil Yıldırım, **İlkeler Işığında Medeni Yargılama Hukuku**, s.79.

¹⁸ Ejder Yılmaz, **İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/ Değiştirilmesi Yasağı.**, s.26.

anlayışı ile örtüşmeyeceği de açıktır. Katı bir şekilde usul kurallarının uygulanmasından ziyade asıl olan amaç adalete hizmet etmek olmalıdır. Ayrıca usul kuralları usulünün hakkaniyet ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.¹⁹

Sonuç olarak İdari Mahkemeler olan Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri yargılama kurallarını, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nu yukarıda belirtildiği şekilde katı biçimsellik dışında yorumlamalı ve de kanun koyucunun da kanundaki düzenlemeleri bu doğrultuda yapması gerekmektedir. Diğer halde yargılama amacına ulaşamayacaktır.²⁰

1.3. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNUN TARİHİ GELİŞİMİ

Türkiye’de vergi yargılaması hukukunun tarihi gelişimi Cumhuriyet Öncesi ve Cumhuriyet Dönemi Sonrası olmak üzere iki döneme ayrılmaktadır.

1.3.1. CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM

Osmanlı devletinden Tanzimat Dönemi’ne kadar olan dönemde idari işler ile yargısal işler teşkilat bakımından ayrı şekilde bulunmamaktaydı. Aynı kişi ya da heyet hem idari hem de yargısal görev ve yetkilere sahipti.²¹

Vergi uyuşmazlığı olduğu takdirde, bunun çözümünde adli yargı içerisinde yer almakta bulunan “Kadılık Müessesinden” faydalanılmaktaydı.²² Tanzimat Dönemi ile birlikte mali davalar belirli kurullarda çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır.²³

Ancak bu kurullar da idari çözümünden öteye gidememişler ve idarenin yalnızca davacı olduğu uyuşmazlıkları çözmüşlerdir. Ayrıca bu dönemde vergi mükellefleri uyuşmazlıklarda davacı olarak taraf olamamaktaydılar.²⁴ 1868 tarihli “Şura-i Devlet Nizamnamesi” ile Fransız Danıştay’ı örnek alınmak suretiyle vergi yargısına uygun

¹⁹ Ejder Yılmaz **a.g.m.**, s.24.

²⁰ Ejder Yılmaz, **a.g.m.**, s.29.

²¹Orhan Özdeş, “Danıştay’ın Kuruluşu’nun 118.yıldönümü ve “İDARİ YARGI GÜNÜ”nü Açılış Konuşması, **Danıştay Dergisi**, Sayı 62-63, 1986, s(7-14), s.12

²² Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.49

²³ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Bursa, Ekin Yayınları, 2010, s.61

²⁴ Abdülatif, Şener **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret Yayınları, 1990, s.87-89

Şura-i Devlet (Danıştay) kurulmuştur. Bu dönemdeki yapılmış düzenlemelere göre birinci ve ikinci derece mercileri bakımından ilçe ve il idare kurullarına başvurulmakta söz konusu meclislerin vermiş oldukları kararlara karşı temyiz yolu ile Şuray-i Devlet'e dava açılmaktaydı.²⁵ 1876 yılında ise Kanun-i Esasi Anayasa'sıyla birey ile devlet arasındaki davaların görülme yetkisi Şuray-i Devlet'den alınmış ve kurumun yargısal görevine son verilmiştir.²⁶ Meşrutiyet döneminde ise il idare meclislerinin yerine gelmek üzere bazı durumlarda il idare meclislerinden üye alınarak oluşturulan komisyonlar vergi uyuşmazlıklarında itiraz organı olarak oluşturulmuştur. Bu durum vergi yargısı sisteminin bağımsızlığının ilk adımı olarak söylenebilir.²⁷

Genel olarak Osmanlı'daki vergi yargısı gelişimi Tanzimat esas alınarak iki aşamada değerlendirilebilir. Tanzimat Dönemi'ne kadar süren dönemde vergi yargısı sistemi bulunmazken, Tanzimat sonrası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Fransız vergi yargı sisteminin etkisinde kalınmıştır denilebilir. Bunun sonucunda bu dönemde vergi yargısı konusunda karma bir sistemin uygulandığını söylemek de mümkündür.²⁸

1.3.2. CUMHURİYET SONRASI DÖNEM

Cumhuriyet döneminde vergi yargısında birçok yeni düzenleme yapılmakla birlikte bu dönem 1982 öncesi dönem ve 1982 sonrası dönem olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.3.2.1. 1982 Öncesi Dönem

Cumhuriyet'in kuruluş dönemlerinde vergi kanunlarında yargı yeri gösterilen vergiler için il ve ilçe idari meclisler ile Danıştay tarafından çözümlenmekte, yargı yeri gösterilmeyenler için ise adliye mahkemeleri görevli bulunmakta idi. Cumhuriyet döneminin başında her bir vergi için yükümlülüğü düzenleyen kanun ile ortaya çıkacak uyuşmazlığa bakmakla görevli olan itiraz ve temyiz komisyonları kurulmuştur. Kazanç Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi buna örnek verilebilir. 669 sayılı

²⁵ Recep Turgay, "Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 8.seri, 1962, s.177

²⁶ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, s.62

²⁷ Arif Arıkan "Mali Kaza", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 2. Sayı 1, 15 Nisan 1955, s.(29-34), s.32

²⁸ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, s.62.

Danıştay Kanunu'nda idari davalarda genel görevli yüksek idare mahkeme Danıştay olarak belirlenmiştir.²⁹

Kapsamlı düzenleme 1939 tarihli 3692 sayılı “Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Teşkiline Dair Kanunla” yapılmıştır. Bu komisyonlar ilk başlarda sadece kazanç vergisinden doğan uyuşmazlıklara bakarken daha sonraları yetkileri genişletilerek birçok vergi uyuşmazlıklarını çözümlemeye başlamışlardır. 3692 sayılı kanunla, gümrük ve pul vergileri dışındaki kalan uyuşmazlıklara bakma görevi komisyonlara verilmiştir.³⁰

Maliye Bakanlığı'nın Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'da değişiklik yapan 1950 yılında kabul edilen 5655 Sayılı Kanun ile itiraz ve temyiz komisyonlarının şekli değiştirilmiştir. Yeni şekliyle itiraz komisyonları muvazzaf ve gayri muvazzaf olarak ikiye ayrılmıştır. Muvazzaf komisyonlarının kurulmadığı illerde gayri muvazzaf itiraz komisyonları görev yapmakta idi. Gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklar vergi yargısı sistemi içinde değildi.³¹ Böylece bu dönemde oluşan vergi yargı sistemi Vergi İtiraz Komisyonları, Vergi Temyiz Komisyonları ve Danıştay olmak üzere üç merciden oluşmuştur. Vergi uyuşmazlıkları ilk olarak itiraz komisyonlarında, sonrasında temyiz komisyonunda ve nihai karar noktası olarak Danıştay'da çözümlenmeye çalışılmış ve Gümrük Hakemler Kurulu Gümrük Vergisi kapsamına giren uyuşmazlıklarda görevlendirilmiştir.³²

Ancak bu dönemde eleştirilmesi gereken bir hususu eklemekte fayda görmekteyiz. Söz konusu idari teşkilat içerisinde bulunan Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının yargı mercii sayılıp sayılmadığı ve bunlar tarafından verilen kararların yargı kararı niteliğinde olup olmadığı uygulamada ve öğretide oldukça tartışılmıştır.

Danıştay'da sadece Vergi İtiraz ve Temiz Komisyonlarınca verilen kesin kararlar temyiz davasına konu olabilmekteydi. Komisyonların verdikleri ara kararlara

²⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.49.

³⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, **a.g.m.**, s.139.

³¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.49.

³² Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı.**, s.63.

karşı Danıştay’a başvuru imkânı bulunmamaktaydı.³³Nitekim itiraz ve temyiz komisyonlarının niteliği Anayasa Mahkemesi önüne de getirilmiş, Anayasa Mahkemesi İtiraz Komisyonu veya Temyiz Komisyonu ile vermiş olduğu kararlarında bunların yargılama organı gibi olmadıklarına ancak yargısal nitelikte kararlar veren makamlar olduklarını belirtmiştir.³⁴

Öğretide bu durum eleştirilmiştir. Çünkü bu makamlar organik bakımdan idari teşkilat içerisinde olmalarından dolayı yargı mercii olmadıklarından bu makamların verdikleri kararlar da yargısal karar değildir. Komisyon kararlarına karşı Danıştay’a yapılan başvuru temyiz talebi olarak yorumlanamaz. Olması gereken hukuksal olarak bunlarla ilgili Danıştay’a yapılan başvuruların iptal davası olarak kabul edilmesi gerektiğidir.³⁵

Ancak o dönemdeki yargısal uygulama ve Anayasa Mahkemesi sorunun varlığını kabul etmekle birlikte yine de bu kararları yargısal kararlar olarak görmüş ve komisyonların vermiş oldukları karara karşı Danıştay’a yapılan başvuruları da temyiz talebi olarak yorumlamıştır. O dönem kesinleşmiş komisyon kararlarına karşı başvuru da yine idari prosedür içerisinde çözümlenmeye çalışılmıştır. Doğal olarak bu durumun olumsuz hukuki sonuçlarından biri de vergisel uyumsuzluklarda yargılamanın yenilenmesi yolu bir kanun yolu olarak kabul edilmemiştir.³⁶

1.3.2.2. 1982 Sonrası Dönem

Türkiye’de mevcut vergi yargısı 6 Ocak 1982 tarihinde kabul edilip 20 Ocak 1982 tarih 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan üç adet kanunla düzenlenmektedir. Bunlar 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare

³³ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukuku’nda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s.72

³⁴ Anayasa Mahkemesi 27.06.1966 Tarih ve 1966/16-28 sayılı kararı(AMKD., Sayı 4, Ankara 1967, s.172,vd)
[³⁵ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.71-73; Lütfi Duran “Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Akıbeti”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C:14, S.1, Nisan 1967, s.\(50-54\), s.50; Galip Dolun, **Mali Kaza**, s.124](https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama?p=q1YKDIgYUnJOLE71SSxX0IEKdvNRsoquVvIDigYkpqcChcKAAkqGSrG1Ogjh4MwquJSpAUluOL%2boxC0zNScFJlmcnF8EUumYkl9Qkpmf55JYkoqq3CWzKDUZJAXTkpJanAxkgymEyoZ8cpfUtMTSnBL%2fAmTVIUWIIANjawE%3d(çevrimiçi),(çevrimiçi)23.06.2019; Anayasa Mahkemesi 22.09.1966 tarih 1966/22-37 sayılı kararı, R.G., 17.12.1966, sy.12480</p></div><div data-bbox=)

³⁶ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.75

Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur.³⁷

Vergi yargısında önemli değişiklikler öngören 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁸ 28.06.2014 tarih 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili tüm değişikliklerin de Bölge İdare Mahkemelerinin tüm yurtda göreve başlama tarihinden sonra verilecek kararlar hakkında uygulanabileceği belirtilmektedir. 6545 sayılı Kanunun 14'ncü maddesi ile 2576 Sayılı Kanuna Geçici 20'nci madde eklenmiştir. Bölge İdare Mahkemeleri de 20.07.2016 tarihinden itibaren faaliyete başlamıştır.

6545 Sayılı Kanun'la İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklik öncesinde idarenin vesayeti altında faaliyetlerini sürdüren itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılmış bunların yerine Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuş ve vergi yargısı bu son şekli ile üç mercili ve iki dereceli bir yapıya sahip olmuştur. Bu sistemde vergi uyuşmazlıklarının ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinde görülmesi, bunların tek hâkimle verdikleri kararların itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde, kurul halinde verdikleri kararların ise temyiz yoluyla Danıştay'da incelenmesi öngörülmüştü.³⁹

6545 sayılı kanundaki değişiklik öncesinde idari yargıda yer alan olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi; olağanüstü kanun yolları ise yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma olarak düzenlenmişken 6545 sayılı kanunla "itiraz" kaldırılmıştır. Bunun yerine "istinaf" kanun yolu getirilmiştir. Yine aynı kanunla kanun yararına bozma kanun yararına temyiz olarak yeniden yapılandırılmış ve kararın düzeltilmesi kanun yolu kaldırılmıştır.⁴⁰

³⁷ Söz konusu 3 Kanun 20.01.1982 tarih 17580 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸ 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 28.06.2014 tarih 29044 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku, Vergi Anlaşmazlıklarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, 4.bs.,Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s.307

⁴⁰ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.307

Türk yargı sisteminde CMK⁴¹, HMK⁴² ve İYUK'ta da “istinaf” olağan kanun yolu olarak öngörölmüş bulunmaktadır. Bundan sonra üç merciili, üç dereceli yargılama sisteminin sonucu olarak bölge idare mahkemeleri, itiraz başvuru yolunun da kaldırılmasıyla, tam istinaf mahkemeleri haline getirilmiştir.⁴³

1.4. VERGİ YARGILAMASINA HÂKİM OLAN İLKELER

Vergi yargılaması hukukuna egemen olan ilkeler ile yargılama evresi olan duruşma arasındaki yakın ilişki sebebiyle tez çalışmamızda konu üzerinde durulmaya çalışılacaktır. Vergi yargılamasına ilişkin ilkeler de duruşma kurumunda olduğu gibi temel olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve ilgili diğer kanunlarda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu ilkeler yazılılık, re'sen araştırma, delil serbestisi, delillerin serbestçe değerlendirme ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, usul ekonomisi, adil yargılanma hakkıdır. Bu bölümde çalışmamızın sınırını aşmama gayesiyle söz konusu ilkelerin bazıları duruşma kurumu ile ilgisi düzeyinde genel hatlarıyla açıklanmaya çalışılmış olup, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde de açıkladığımız bazı konularda da üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

1.4.1.YAZILILIK İLKESİ

“Sözlölük ve yazılılık, usul işlemlerinin şeklidir”. Söz konusu iki ilkenin de olumlu ve olumsuz tarafları olduğundan, yargılama usulü bakımından bu ilkelerden biri ağırlıklı olarak uygulansa da ötekinden de tamamen uzaklaşamaz. Misal yargılama tutanakları, sözlü yargılama usulünün uygulandığı davalarda yazılı tutulur veya talepler dilekçeyle yazılı olarak verilebilir. Yazılı yargılama usulünün uygulandığı davalarda ise duruşmalar sözlü olarak yapılacak, tutanaklar yazılı tutulacaktır.⁴⁴

İdari yargılama hukukuna bakıldığında da kural olarak yazılılık ilkesi kabul edilmektedir. Bu ilke vergi yargılaması hukukunda da geçerlidir. İdari yargılama

⁴¹Ceza Muhakemesi Kanunu,17.12.2004 Tarih 25673 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴² Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 04.02.2011 27836 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s..949-950

⁴⁴Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekeş, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku**, 13.Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.338

hukukunda dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda da yargılama usulünün kural olarak yazılılık olması, dayanağını kanundan almaktadır.⁴⁵

2577 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanunu'nun 1.maddesinde de “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır.*” denilmektedir.

Kanun hükmüne göre prensip olarak idari davaların çözümünde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı kabul edilmiştir. Buradan hareketle İYUK'un 3.maddesi 1'nci fıkrasında da idari davaların, Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır denmekte kanunun 16.maddesi 1'nci fıkrasında ise dava dilekçesinin davalıya, davalının vereceği cevabın davacıya tebliği edileceği belirtilmektedir.⁴⁶

Ancak yargılama sürecinin bütünüyle ve mutlak bir şekilde yazılılık ilkesi esasına oturtulması gereksiz ve sakıncalı olabilir.⁴⁷ Bu durumun sakıncalarından ilki doğrudanlık ilkesi⁴⁸ zedelenecek ve bu ilkeden elde edilmesi istenilen sonuçlardan da vazgeçilmiş olunacaktır. Bu şekilde yapılan uygulama da gerçeğin elde edilmesinde hâkimin işini zorlaştıracaktır.⁴⁹Diğeri ise iddia ve savunmalarını duruşmada hâkime sözlü olarak anlatma imkânı bulunmayan tarafların verilen karara karşı duyacakları güvensizlik gelmektedir..⁵⁰Tarafların dilekçelerinde yeterli şekilde belirtmedikleri maddi uyuşmazlıklar yapılacak olan bir duruşmada bütün açıklığı ile ortaya konulabilir.⁵¹ Dava ve cevap dilekçelerinde yer alan ve kararı etkileyebilecek bir hususun hâkimin gözünden kaçma ihtimali de her zaman olabilir.⁵²

⁴⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.905

⁴⁶ Selçuk Hondu, “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:89, Ankara,1995,s.(3-16), s.3

⁴⁷ Pekcanitez, Atalay, Özekeş, **a.g.e.**, s.339; Camille, Broyelle, **Contentieux administratif**, L.G.D.J., Paris, 2011, s.218 aktaran Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Hukuku'nda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013,C.13, Sayı :1,s(1-14), s.3

⁴⁸ Çalışmamızın duruşmaya hâkim olan ilkeler kısmında söz konusu ilke detaylı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

⁴⁹ Pekcanitez, Atalay, Özekeş, **a.g.e.**, s.339

⁵⁰ Camille Broyelle, **Contentieux administratif**, s.218, aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.3

⁵¹ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2009, s. 580

⁵² Camille Broyelle, **Contentieux administratif**, s.218, aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.3-4

Ayrıca yazılılık ilkesinin oldukça katı bir biçimde uygulanması, tanık dinlenmesine ve tarafların sorguya çekilmesine imkân tanımamakta ve yalnız şekli delille yetinileceği anlamı ve izlenimi uyandırmaktadır.⁵³

1.4.2. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

Yargılamanın yapılabilmesi için taraflar iddialarının doğruluğunu ve gerçek olduğunu, hâkimi ikna edecek şekilde ileri sürmesi, ispat etmesi gerekir. Medeni yargılama hukukunda bunun yapılabilmesi görevi taraflara aittir.⁵⁴

Medeni yargılama hukukunda sınırlı araştırma usulü uygulanır. Tarafların iddia, delil ve defileriyle mahkemenin bağlı olma durumu söz konusudur. İdari yargılama usulünde ve vergi yargısında ceza yargılamasında olduğu gibi re 'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Buradaki yargılama hukuku dallarında kamu hukukunun uygulanması söz konusudur ve kamu düzenin sağlanması amacı vardır. Hâkim gerek duyduğu konularda kendiliğinden araştırma yoluna gidebilir.⁵⁵

Bizim de katıldığımız bir görüşe göre vergi ilişkisinin bir tarafı devlet olup, vergi idaresi onun adına kendisine verilen görevleri yerine getirmektedir. Yükümlü ise dava için delillerin toplanmasında vergi dairesine göre daha zayıf olan taraftır. Çünkü vergiye ait deliller yükümlünün dosyasında olup, söz konusu dosyada da vergi dairesinde bulunmaktadır. Yükümlünün dosyaya ulaşabilme imkânı hemen hemen yoktur. Hâkim resen araştırma yapmak suretiyle bu delillere ulaşır. Kanunen hâkimin bu talebinin de yerine getirilmesi zorunludur. Her ne kadar hâkim görevi gereği tarafların dışında olsa da, gerçeğin ortaya çıkarılmasında kamu yararı bulunmaktadır. Ayrıca uyuşmazlık konusunun araştırılması hukuka uygunluğun sağlanması için de gereklidir.⁵⁶

Danıştay Kanunu ile Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu'nda resen araştırma esası ile ilgili herhangi bir hüküm yer bulunmamaktadır. Re'sen araştırma ilkesinin vergi

⁵³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku.**, s.907

⁵⁴ Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.55

⁵⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ,Nami Çağan, **a.g.e.**, s.207

⁵⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.55-56

yargılamasında geçerli olduğu sonucunu birinci olarak vergi yargılama hukukunun kamusal niteliğinden, ikinci olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun çeşitli maddelerindeki bir kısım hükümlerin bütün olarak irdelenmesinden de çıkartılabilir.⁵⁷

Vergi yargılamasında re 'sen araştırma ilkesinin ilk hukuki dayanağı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'inci maddesinin ilk fıkrasıdır.⁵⁸Söz konusu hüküm idari yargılama hukukunda dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda re 'sen araştırma ilkesinin uygulanacağını net bir biçimde ortaya koymaktadır.⁵⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinde yer alan *"vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."* hükmü de esas olarak nitelendirmeye ait olsa da, dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi hâkiminin, temeldeki maddi olayı tespit etmesini ve bunun için de re'sen araştırma yapmasını gerektirmektedir.⁶⁰

İYUK'un 17'nci maddesinin 4'ncü fıkrası *"1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir."* denilmektedir. Dolayısıyla vergi yargılamasında asıl olan re'sen araştırma ilkesinin de gereği olarak vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Daireleri her zaman için tarafların talebi ile bağlı kalmadan re'sen duruşma yapılmasına karar verebilirler.⁶¹

1.4.3. DELİL SERBESTİSİ İLKESİ

Vergi yargılamasında kural olarak delil serbestliği ilkesi geçerlidir. Vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilişkisi bulunan işlemler her türlü delil ile ispatlanabilir.

⁵⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.908

⁵⁸ "İYUK Dosyaların incelenmesi: Madde 20 – 1. (Değişik birinci cümle: 18/6/2014-6545/17 md.)" *"Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir."*

⁵⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.909

⁶⁰ Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılaması Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara, 1989, s.73

⁶¹ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11.bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2006, s.437

Bunun istisnalarından biri yemin, biri de vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olmayan tanık ifadeleridir.⁶²

Esasında delil serbestisi ilkesi re ‘sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Söz konusu ilkeye göre, belirli bir uyumsuzluk kanunda önceden belirlenmiş delillerle ispat edilemez..⁶³

Vergi Usul Kanunu’nun 3’ncü maddesinin B bendi ispat-delil konusunu düzenlemektedir. Maddeye göre “*Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık beyanı ve yemin dışında her türlü delilin gerçeği ortaya çıkarmak için kullanabilir.*”

Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesinin konumu ceza yargılaması hukukundaki kadar kapsamı geniş değildir. Ancak ceza yargılamasında olduğu gibi yemin vergi yargılamasında da delil olarak kullanılamaz. Bu ilkeye belge düzeni, tanık beyanı ve yeminde getirilen sınırlamalar bulunmaktadır.⁶⁴

Vergilendirme işlemlerinde delil olarak kullanılacak tanık beyanı için, Vergi Usul Kanunu vergiyi doğuran olayla tabii ve açık bir ilgisinin olması şartı aranmaktadır. Ancak vergilendirme sürecinde yararlanılan tanık beyanına yargılama sırasında tek başına, ayrı bir delil olarak yeniden başvurma imkânı bulunmamaktadır. Bu noktada da vergi yargılaması hukuku ceza yargılaması hukukundan ayrılmaktadır.⁶⁵ Yapılan duruşmalarda da tanık dinlenmesi hususu da tartışmalı bulunmakla beraber bu konu doktrindeki farklı görüşler ve ilgili Danıştay Kararları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ile birlikte ayrıntılı bir şekilde çalışmamızın üçüncü bölümünde incelenip açıklanmaya çalışılacaktır.

⁶² Sadık Kırbaz, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı Ankara, 1988, s.190, s.196; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.201

⁶³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.913-915

⁶⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.913

⁶⁵ Yusuf Karakoç, **a.g.e.** s.914; Ayrıntılı bilgi için bkz. Ceza Muhakemesi için CMK. m.187, Medeni Yargılama Hukuku için HMK m.28

1.5. DURUŞMA KAVRAMI, DURUŞMANIN HUKUKİ TEMELİ, AMACI VE İŞLEVİ

1.5.1. DURUŞMA KAVRAMI

Sözcük anlamı ile duruşma, davacı ile davalının hâkim karşısında hazır bulundukları yargılama evresidir.⁶⁶ Duruşma, oturumda (celsede) yapılan soruşturma işlemidir. Oturumlar da kural olarak mahkeme önünde olmaktadır.⁶⁷ Duruşma ile ilgili olarak esasen tarafların mahkeme huzurunda iddia ve savunmalarını açıklamaları için kabul edilmiş bir usuldür denilebilir.⁶⁸

Diğer bir deyişle duruşma, mahkemenin önceden belirlediği bir zamanda, tarafların dava ve savunma dilekçelerinde öne sürdükleri hususları bir kez de yargı önünde sözlü olarak tekrar etmeleri ve tartışmalarıdır.⁶⁹

Bizim de farklı bir yaklaşım olarak gördüğümüz bir görüşe göre, Türk Hukuku'nda hukuki kavramı olarak duruşma yerine tartışma⁷⁰ sözcüğünün alınsa ve

⁶⁶ Türk Dil Kurumu Sözlüğü, (çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr> , 25.01.2017

⁶⁷ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 4.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s.202

⁶⁸ Zuhâl Top, “Vergi Yargısında Duruşma”, **Hürses**, Hukuki Yaklaşım, 09.05.2003, s.5

⁶⁹ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C.III, 3.bs., İstanbul, İstanbul Akgün Matbaası, 1966, s.1984-1985 ; Mehmet Yüce, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4.Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2015, s.206; Mustafa Köksal “İdari Yargıda Duruşma ve Duruşmaya İlişkin Uygulamadaki Sorunlar”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Ekim 2009, S.38, s.(139-150), s.139

⁷⁰ “Türkçeleştirme devrimi sırasında özleştirmecilerin haklı olarak duruşma aşamasındaki karşılıklılığı ve aynı zamanda birlikteliği, ortaklaşılığı da anlatan bu terimi yeğlerken duruşma sırasında tarafların, saz ozanları gibi atıştıklarını, tartıştıklarını da gözettileri anlaşılmaktadır. ...Elbette özleştirmeciler,... uygulamada duruşmanın “karşılıklı durma” işine ve eylemine dönüşeceğini kestiremezlerdi. ... ilgili kınama yargısı, hiç kuşkusuz özleştirmecilere değil, yargıçlara yöneliktir....bütün bunlar gözetildiğinde duruşma terimi yerine “tartışma” terimi yeğlenmeliydi. Bunun ... nedenleri vardı. Birinci neden, Türk hukuku, Batı hukuku terimlerini özümsemek ve uygulamaya yansıtmak zorundaydı. ... Japonlar, 19. yüzyılın sonlarından bu yana Batı kavramlarını hukuk öğretisine ve uygulamasına yerleştirme savaşını vermişler ve bunda çok başarılı olmuşlardır. Eğer “tartışma” sözcüğü hukuk kavramı olarak alınsaydı ve hukuk terimcemize girseydi, elbette uygulama daha başarılı olacaktı. Zira Batı hukukuyla bütünleşmenin en önemli yollarından biri kuşkusuz terimlerin Batıdaki karşılıklarına uymasıydı. İkinci neden, “tartışma(k)”, Türkçe'nin en güzel ve anlamlı sözcüklerinden biridir. Batı dillerindeki gibi “dövüşme(k)” anlamını içermemekte ve bunun yanı sıra düşünceleri, görüşleri sözlerle açıklayanların karşılıklarında yer alan kimselerin düşüncelerini, görüşlerini de karşılıklı olarak tartmaları gerektiğine vurgu yapmaktadır. Üçüncü neden, tartışma terimi, yargılamanın temel ilkelerinden olan sözlülük, yüz yüzelik ve ortaklaşalık ilkelerini çok daha iyi yansıtmaktadır. Son neden olarak da tartışma terimi, duruşma sözcüğü gibi bu aşamaya katılanların karşılıklı durmaları anlamını yansıtmadığından, uygulamayı doğru biçimde etkileyebilir ve yönlendirebilirdi”. Sami Selçuk, “Doğru terim “MUHAKEME” değil, “YARGILAMA”dır.”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Armağan Özel Sayısı**, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, C.19, Sayı.2, İstanbul, 2013(Özel Sayı), s.(295-318), s.315-316

hukuk terimcemize girseydi Türk Hukuku'nda genel olarak duruşma uygulamada daha başarılı olabilecekti.

1.5.2. DURUŞMANIN HUKUKİ TEMELİ

Duruşma çok eski tarihlerden beri kullanılan bir kurum olmuştur. Antik Yunan döneminde mahkemeler, *Agora* adı verilen siyasi, idari, sosyal, ticari bakımından tüm amaçlara hizmet veren halka açık alanda, sütunların çokça bulunduğu bir galeride kurulmaktaydı.⁷¹

Ancak o dönemde duruşma yapabilmek için bir mahkeme oluşturabilmek özellikle incelik gerektiren bir iş olup kanun koyucu *Arkhonlar (thesmothetai)*, hangi duruşmaların hangi mahkemede ve ne zaman gerçekleştirileceğini tespit ederlerdi. Mahkemelerde bulunması gereken hâkimlerin toplanması yetkililer tarafından kolayca belirlenirdi, zira kanunlar ve kararnameleler (*psephismata*) her bir oturumda kaç kişinin olacağını hesaplardı. Sabahın erken saatlerinde hâkimler, her biri bir kabileye ayrılmış bulunan mahkeme odalarında (*kleroteria*) toplanırdı. Dokuz *arkhon* ile bir sekreter (*grammateus*) bölümlerine gider ve her biri kendi kabilesine başkanlık etmekteydi.⁷²

Antik Yunan'da taraflar bir görevli tarafından duruşma başlamadan önce yargılama esnasında duruşmanın disiplinini bozacak davranışlardan kaçınmaları, kötü sözler söylememeleri ve duruşma sonrası sakince çıkmaları konusunda ikaz edilirdi.⁷³ Hiç kimse duruşmaya geç kalan hâkimler bile duruşma başladıktan sonra mahkemeye alınmazdı.⁷⁴

Antik Yunan'da ilk önce suçlayan kişinin iddiası dinlenir sonrasında, suçlanan kişinin savunması alınmaktaydı.⁷⁵ İddia ve savunmaya ağırlık verilmesi için her iki

⁷¹ H.Argun Bozkurt, "Antik Yunan'da Hukuk ve Mitoloji", **Ankara Barosu Dergileri, Hukuk Gündemi Dergisi 2009-2**, Kültür ve Sanat, 2009, s.(71-75)., s.71,

⁷² Aristoteles, **Atinaların Devleti**, Çev. Suat Yakup Baydur, Ankara, Milli Eğitim Bakanlığı, 1943, s.64-65.

⁷³ Faruk Erem, **Meslek Kuralları**, 3bs., No.25, Ankara, Sevinç Matbaası, Ankara Barolar Birliği Yayınları, 1977, s.1-2

⁷⁴ H. Argun Bozkurt, **a.g.m.** s.72,

⁷⁵ H. Argun Bozkurt, **a.g.m.**, s.72

tarafın yakınları da duruşmaya gelmekteydi. Ayrıca, Antik Yunan’da hitabet oldukça önemliydi.⁷⁶

Konuşmacıların konuşma süresi birkaç saat sürmekteydi. ⁷⁷Roma döneminde de hitabet oldukça önemli yer tutmaktaydı. Avukatlar, duruşmada savunmalarını daha etkili kılmak için alkışlayıcılar kiralamaktaydılar. Önceden belirlenmiş kısımlarda bu kişiler konuşmayı alkışları ile keserler, savunmayı daha da hararetle bir hal almasına sebep olurlardı.⁷⁸

Roma Döneminde duruşma süreci ise, Roma Usul Hukukunda özel yargılama sistemi içinde yer alan *legis actio* ve *formula* usulleri ile ‘sistem dışı yargılama’ usulü olarak üç farklı yargılama dönemine göre değerlendirilmelidir.⁷⁹Roma’da ilk uygulanan *legis actio* ve Roma Cumhuriyet Dönemi sonunda uygulanan *formula* usullerinde iki aşama bulunmaktaydı. İki usulde de davaya hazırlık ile davanın tespitinin, *litis contestatio*, yapıldığı *magistra* önünde geçen aşamaya *in iure*, özel yargıç önünde geçen davanın esasının görüldüğü aşamaya da *apud iudicem* denilmekteydi.⁸⁰ Ancak *formula* usulünde *praetorların* yetkisi daha geniştir. *In iure* aşamasını sonuçlandıran, *litis contestatio*, *praetor* tarafından yazılı şekilde düzenlenmiş *formula* üzerinden tarafların anlaşmasına dayanmaktaydı.⁸¹

Roma’da ilk olarak *legis actio* usulünün uygulandığı dönemde *in iure* aşaması tamamlandıktan sonra özel kişilerden seçilmiş özel hâkim önündeki *apud iudicem* aşaması başlamaktaydı. Sabah başlanan duruşmada taraflar hiçbir şekle bağlı olmaksızın hâkime iddia ve karşı iddialarını kısaca açıklamaktaydılar. Sabahki duruşmaya tarafların katılmaları mecbur değildi. Ancak taraflar ileri sürdükleri iddia ve karşı iddialarını ispatlamak için öğleden sonraki duruşmaya katılmak zorundaydılar. Eğer bu aşamada taraflar gelmezler ise iddialarını ispatlayamamış

⁷⁶ Faruk Erem, **a.g.e.**, s.2

⁷⁷ Faruk Erem, **a.g.e.**, s.3

⁷⁸ Ejder Yılmaz, “Bir Meslek Olarak Dünden Yarına Doğru Avukatlık”, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.44, Sayı. 1-4, 1995, s.(193-208), s.195

⁷⁹ Özcan Karadeniz Çelebican,, **Roma Hukuku, Yeni Medeni Kanuna Göre Uyarlanmış**, 14. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları 2010, s. 274-275

⁸⁰ Özcan Karadeniz Çelebican, **a.g.e.**, s.294; A.Nadi Günel, **Roma Medeni Usul Hukukunda Yargılama Süreci ve İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 54.

⁸¹ Özcan Karadeniz Çelebican, **a.g.e.**, s.294

sayılmakta ve dava aleyhlerine sonuçlanmaktaydı. Taraflar delil olarak tanıklardan ve yazılı delillerden yararlanılabiliyordu. Hâkim de kanaat oluşturmak için her türlü araçtan faydalanabiliyordu. Çağdaş hukuk sistemlerinde kullanılan terimle delil serbestisi vardı. Hâkimin verdiği karar kesin olup bir üst makama başvuru yolu bulunmamaktaydı.⁸²

Formula döneminde ise özel hâkim önündeki *apud iudicem* aşamasında *legis actio* usulünde olduğu gibi yargılama sıkı biçimsel kurallara bağlı değildi. Yine duruşmaya gelmeyen taraf davasını kaybeder, aynı konuda tekrar dava açamazdı.⁸³ Delil serbestisi yine bu dönemde de bulunmaktaydı.⁸⁴ Hâkim belirtilen hususları tespit edebilmek amacıyla her türlü delilden faydalanırdı. Taraflardan bu olanağa sahip olup iddialarını ispatlamakla yükümlüydüler. Ayrıca bu dönemde hâkime takdir hakkı verilmekteydi.⁸⁵

Milattan sonra 3'ncü yüzyılın sonlarına doğru sistem dışı yargılanma da uygulanmaya başlandı. Bu usulde davalar tek bir aşamada devlet memuru statüsündeki kişiler önünde görülmekte ve karara bağlanmaktaydı.⁸⁶ Davalar da diğer usullerde olduğu gibi herkese açık alanlarda, *forumlarda*, değil, kapalı salonlarda görülmeye başlandı.⁸⁷ Merkezi yönetim gücünü daha iyi duyuran bu yeni sisteme göre hâkime daha geniş takdir yetkisi tanınmaktaydı. Duruşmada davacının taleplerine karşı davalı da talepte bulunmaktaydı. Diğer yargılama usullerinden farklı olarak davalı duruşmaya gelmek zorunda olmayıp gıyabında dava görülebilirdi. Ancak davacı duruşmaya gelmez ise dava düşülmekte davaya bakılmamaktaydı. Taraflar duruşma sırasında taleplerini, isteklerini her zaman değiştirebilmekteydiler. Hakim de artık *Formula* gibi yazılı bir belgeye bağlı olmaması sebebiyle tarafların iddialarını, karşı iddialarını ve savunmalarını rahatça değerlendirebilmekteydi. Taraflar iddialarının doğru olduğuna dair yemin etmek zorundaydı. Yine bu dönemde taraflar iddialarını ispatlamak için deliller, tanıklar ve yazılı belgelere başvurabilmekteydiler. Ancak ispat

⁸² Özcan Karadeniz Çelebican, **a.g.e.**, s.286-288

⁸³ Özcan Karadeniz Çelebican, **a.g.e.**, s.306-307

⁸⁴ A.Nadi Günel, **a.g.e.**, s.59

⁸⁵ Özcan Karadeniz Çelebican, **a.g.e.**, s.307-308

⁸⁶ Özcan Karadeniz Çelebican, **a.g.e.**, s.312

⁸⁷ Ziya Umur, **Roma Hukuku Ders Notları**, 3.Bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 1999, s. 238

aracı olarak kullanılan yazılı belgeler, tanık beyanından daha önemliydi. Yazılı bir belgenin ispat gücünü kaldırabilmek için en az beş tane tanık gerekmekteydi. Yazılı belgeler de kendi içerisinde farklı değere sahiptiler. Taraflar ayrıca verilen karara karşı bir üst makama, (*Apellatio* günümüzdeki istinafa benzetilmektedir.) başvuru imkanına sahiptiler..⁸⁸

Ayrıca bazı ülkelerin tarihi, siyasi, kültürel yapısı gereği duruşma kurumu özel bir öneme sahiptir. Örnek olarak vermek gerekirse İngiliz Hukukunda tarihten beri duruşma kurumunun özel bir önemi bulunmaktadır.⁸⁹ Duruşmanın İngiltere’de bu kadar önemli olmasının sebebinin İngilizlerin dramaya olan ilgisiyle bağlantısı olduğu söylenmektedir.⁹⁰

Ancak İngilizler duruşmayı kendi ülkelerindeki güneşli gün sayısına benzetmektedirler.⁹¹ Çünkü İngiltere’de uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğu duruşma aşamasına geçmeden idari aşamada çözümlenmektedir. Sebebi İngiltere’deki vergi uyuşmazlıklarının, diğer Kıta Avrupa ülkelerine nazaran daha sınırlı olmasıdır. Uyuşmazlık ortaya çıktığı takdirde, vergi ihtilafları büyük bir oranda uzlaşma müessesesiyle çözümlenmektedir.⁹²

1.5.3. VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DURUŞMANIN AMACI VE İŞLEVİ

Vergi hukukunda taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yollarından biri de uyuşmazlığın yargısal aşamada çözümlenmesidir. İşte bu çözüm yolu içinde yargılamanın bir safhası olarak adlandırılan duruşma önemli bir yer tutmaktadır.⁹³

⁸⁸ Özcan Karadeniz Çelebican, **a.g.e.**, s.312-313; s.318-320

⁸⁹ Neil Andrews, **English Civil Procedure: Fundamentals Of The New Civil Justice System**, Oxford University Press, New York, 2003, s.773

⁹⁰ Neil Andrews, **Principles Of Civil Procedure**, London, 1994, s. 22.

⁹¹ Neil Andrews, **English Civil Procedure: Fundamentals Of The New Civil Justice System** s. 773

⁹² Hande Karşıkaya, “Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2012, s.66 ;

⁹³ Ezhan Doğrusöz, "Vergi Yargısında Duruşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 144, 2000, s.(147-161), s.147.

Vergi Yargılamasında duruşmanın yapılması, tarafların iddia ve savunmalarını daha iyi yapabilmelerini, yapılan işlemin iptal edilmesi ve davanın reddi nedenlerini daha iyi açıklamaları ile mahkemenin aydınlatılması amacını taşır.⁹⁴ Duruşma delillerinin öne konulup tartışılmasını ve hâkimin kanaat getirmesi amacını güder,⁹⁵ sözlü duruşma hakkını güvence altına alır⁹⁶ Ancak sözlü duruşma hakkı mutlak bir hak olarak nitelendirilmemektedir.⁹⁷

Anayasa'nın⁹⁸ 138'nci maddesine göre “...*hâkimler, Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler*”. Bu sebeple yargılamanın temel taşı, vicdani kanaattir⁹⁹. Hâkimde vicdani kanaatin oluşturulduğu yer ise duruşmadır.¹⁰⁰

Duruşmanın yapılması tarafları psikolojik olarak tatmin etmekle¹⁰¹ birlikte verilen karara da güven duymasını sağlamaktadır.¹⁰²

Ayrıca duruşma, davacının dava konusu işlemin iptalini gerektiren önemli sebepleri bir defa da sözlü biçimde ifade etmesi, dosyada önemli olan ve bazen dikkatten kaçabilecek hususlara bakabilme imkânı sağlaması, idare tarafında da işleminin sebep ve dayanaklarını açıklayarak işlemini savunması ve bu tartışmaları izleyen hâkimin dosyasına duruşmada ileri sürülen hususlar ışığında yaklaşması, kararların kalitesini de arttıracaktır.¹⁰³

⁹⁴ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.7

⁹⁵ Nur Centel, Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4.Bs, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s.574

⁹⁶ Fredin/İsveç, Başvuru No.18928/91, K.T. 23.02.1994, para.22, aktaran, Sibel İncoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 2.Bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2005, s.343, dp.10

⁹⁷ Sibel İncoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, s.343

⁹⁸ T.C. Anayasası 09.11.1982 Tarih, 17863 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

⁹⁹ Vicdani Kanaat İlkesi, Fransız Devrimi'nin bir armağanı olup hem kanuni ispat teorisinin karşısı hem de hâkimin hayat olayından, vakıalar mozağından etkilenmesi, izlenim edinmesi anlamına gelmektedir. Kamil Yıldırım, **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1990, s.12

¹⁰⁰ Celal Işıklar, “İdari Yargıda Duruşma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:2, Yıl:2, Sayı:4 (20 Ocak 2011), s(45-100), s.50 ; Bumin Doğrusöz, “Duruşmanın Önemi”, **Dünya Gazetesi**, 26 Nisan 2016 tarihli makale, (çevrimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/durusmanin-onemi/27928>, 11.07.2019

¹⁰¹ Turgut Candan, **a.g.e**, s.580

¹⁰² Caille Broyelle, **Contentieux administratif**, s.218, aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.3

¹⁰³ Bumin Doğrusöz, **Duruşmanın Önemi** ; Turgut Candan, **a.g.e.**, s.580

Ancak vergi yargılamasında ilgili kanuni düzenlemeler çerçevesinde uygulanmaya çalışılan duruşma kurumunun gerek mevcut yapı ve işlevinde, gerekse yürütülüş ve işleyişinde birtakım kusurların, aksaklıkların bulunduğunu söylemek mümkündür. Bunlar idari dolayısıyla vergi yargılamasının niteliğinden, kanuni düzenlemelerin yetersizliğinden, kurumun elverişli olmadığından ya da bir takım sebeplerle hakkıyla uygulanmadığı için mahkemelerin uygulamasından da kaynaklanabilmektedir.¹⁰⁴

Zira İYUK'un yeterli düzenleme içermemesinin de etkisiyle birlikte genelde idare, özelde vergi yargısında duruşma kurumu, olması gereken önemi kazanamamış aksine gereksiz bir kurum gibi görülmektedir.¹⁰⁵

Aslında Adalet Bakanlığı'nın idari yargıda reform yapabilme maksadı ile günümüzde İdari Yargılama Usulü Kanunu üzerinde çalıştığı göz önüne alındığında duruşma kurumu adil yargılanma ilkesine daha fazla hizmet edebilecek şekilde yeniden düzenlemelidir.¹⁰⁶

Yukarıda belirttiğimiz görüşe katılmakla birlikte de her ne kadar temel olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda duruşma ile ilgili kanuni düzenlemeler yer alsa da idari dolayısıyla vergi yargılamasında uygulamada duruşmanın yargılamayı ilerleten bir araç olarak görülmediğini ve duruşmaya gereken önemin gösterilmediğini ifade etmek gerekir. Bu durumun sebebi olarak Türk Hukuku yargılamasında genel itibarıyla sözlü kültürün eksikliği¹⁰⁷ ve yargı mercilerinin yazılilik alışkanlıklarını değiştirmek için çaba sarf etmemeleri gösterilebilir.

1.6. DURUŞMAYA HÂKİM OLAN İLKELER

Vergi Yargılaması Hukuku, Ceza Yargılaması Hukuku gibi kamu hukukunun alt dalı olan yargılama hukuku disiplindir. Bu sebeple Ceza Yargılaması Hukuku'nda duruşmaya hâkim olan temel ilkelerden Vergi Hukuku prensipleri ile uyumlu olduğu

¹⁰⁴ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.46 ; Bumin Doğrusöz, **Duruşmanın Önemi**,

¹⁰⁵ Bumin Doğrusöz, **Duruşmanın Önemi**

¹⁰⁶ Bumin Doğrusöz, **Duruşmanın Önemi**

¹⁰⁷ Ana yargılama usulünün yazılı yazılı yargılama usulü olduğu Türk Hukuku'nun Müsterek Hukuk'taki yargılama anlayışının etkisi altında olduğu söylenmektedir. Daha detaylı açıklama için bkz. Nevhis Deren Yıldırım, "Teksif İlkesi Açısından İstinaf, İstinaf Mahkemeleri", **Türkiye Barolar Birliği Yayını Uluslararası Toplantı**, Ankara, 2003,s(267-284), s.271

ölçüde yararlanabilmek mümkündür.¹⁰⁸ Bu ilkeler sözlülük, alenilik, bağlılık, yüze karşılık, mahkemenin maddi gerçeği araştırması, doğrudan doğruyalık, çabukluk ve kesiksizliktir. Duruşmaya hâkim olan ilkeler ise sözlülük, aleniyet, doğrudan doğruyalık, uyumsuzluğun ve delillerin açıklanmaya sağlanması ve silahların eşitliği ilkeleridir.¹⁰⁹

1.6.1. SÖZLÜLÜK İLKESİ

Yargılama usulleri üçe ayrılmaktadır. Bunlar, sözlü yargılama usulü, yazılı yargılama usulü ve karma usuldür. Sözlü yargılama usulünde davanın tarafları hâkim huzurunda iddia ve savunmalarını sözlü olarak açıklarlar. Yazılı yargılama usulünde ise davanın tarafları başvurularını mahkemeye dilekçe ile yazılı olarak yapmaktadırlar. İddia ve savunma da yazılı olarak yapılır. Bununla birlikte taraflar sahip oldukları yazılı delilleri, bilgi ve belgeleri de mahkemeye sunmaktadırlar. Karma yargılama usulü, sözlü ve yazılı yargılama usullerinin etkili olan kısımlarının birleştirilmesidir. Karma yargılama usulünün uygulandığı davalarda davanın bazı evresinde yazılılığa bazı evresinde ise sözlülüğe yer verilmektedir.¹¹⁰

Hukuk tarihinde yargılamada bazı dönemlerde sadece sözlü usulün bazı dönemlerde sadece yazılı usulün, bazı zamanlarda ise karma usulün hâkim olduğunu görülür.¹¹¹ Örneğin Eski Roma Hukuku'nda sadece sözlü usul uygulanmakta iken, İmparatorluk devrinde yazılı usul hâkim olmuştur. İslam Hukuku'nda ise yargılama esas itibarıyla sözlüdür.¹¹² Daha önceki dönemlerde Fransız Hukuku'nda idari yargıda

¹⁰⁸ Gamze Gümüşkaya, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt LXVI, S.2,2008, s(15-48), s.40;

¹⁰⁹ İlkeler hakkında daha kapsamlı bilgi için bkz. Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2010,s.1.293-1.296; Nurullah Kunter, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9.Bs., İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1989, s.908-s.910

¹¹⁰ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.3

¹¹¹ Sadullah Ovacıklı; “Medeni Usul Hukukunda Duruşma”, **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011, s.6.

¹¹² Necip Bilge, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 2. bs, Ankara, Sevinç Matbaası, 1967, s. 252

mutlak bir şekilde uygulanan¹¹³yazılılık ilkesi de yumuşatılarak sözlülük usulü de yargılama sürecine girmiş ve zamanla önemli bir yer teşkil etmeye başlamıştır.¹¹⁴

Türk vergi yargısında yazılılık ilkesi esas olmasına karşın Fransız Hukuku'nda olduğu şekilde, İdari Yargılamada dolayısıyla vergi yargılamasında da yazılılık ilkesi yanında sözlülük ilkesine de yer verilmiştir.¹¹⁵ Zira İdari Yargılama Usulü Kanunu'na bakıldığında 1'nci maddesinin 2'nci fıkrasını temel alıp idari dolayısıyla vergi davaların çözümünde sadece yazılı yargılama usulünün kabul edildiği söylenemez. Tarafların talebi veya mahkemenin re'sen vereceği karar üzerine duruşma yapılabilmesi sebebiyle vergi yargılamasında karma bir yargılama usulünün kabul edildiği söylenebilir.¹¹⁶

Ancak mevcut kanuni düzenlemelere bakıldığında sözlülük usulü yazılılık usulüne göre tali veya tamamlayıcı nitelikte olmaktadır. Zira İYUK'un "Duruşma" kenar başlıklı 17'ci maddesinin 1'nci ve 2'ci fıkrasında belirtilen koşulların varlığı halinde veya 4'nci fıkrasına göre hâkimin veya mahkemenin re'sen vereceği karar üzerine duruşma yapılabilmekte, sözlü yargılama usulü uygulanabilmektedir.¹¹⁷

Yazılılık ilkesinin hâkim olduğu Vergi Yargılaması Hukuku'nda sözlü yargılama usulü Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararında da istisnai bir durum olmakta¹¹⁸ ancak tarafların talebine ve/veya yargı merciin kararına bağlı olarak gerekli olan hallerde yapılmaktadır.¹¹⁹

¹¹³ Raymond Odent, **Contentieux administratif**, Les cours de droit, Cilt.III, Paris, 6.bs., 1976-1981, s.891-892, aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.9

¹¹⁴ Patrick Chupin, "La place d'oralite dans le contentieux administratif", in **Le nouveau droit du proces administratif** (Sous la direction de Jacques Fialaire et Jerry Kimboo), L'Harmattan, Paris, 2013,s.81-83, aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.9

¹¹⁵ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**,s.4

¹¹⁶ Selçuk Hondu,,**İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.4; ayrıca bkz.Sıddık Sami Onar, **a.g.e.**, s.1936-1937; Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8.Bs. Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s.37; Aksi görüştekiler için bkz. Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı, İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983, s.523; Turgut Candan, **a.g.e.**, s.512

¹¹⁷ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**,s.4

¹¹⁸ Danıştay 8.Dairesi tarafından verilen E.2000/3916, K. 2001/22 sayılı 11.01.2001 tarihli kararında, duruşmanın idari yargılamada yazılılık ve belge üzerinden inceleme ilkesini ortadan kaldırmadığı belirtilmiştir., <http://www.danistay.gov.tr> (Çevrimiçi), 20.02.2017

¹¹⁹ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.573;Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.41

Esasen sözlü yargılama usulünü etkinleştirmek ve işlevsel kılmak gereklidir. Bu durumun sağlanması hâkimin yargılama, karar verme sürecindeki rolünü tahkim eder ve de adil yargılanma ilkesinin pekişmesine katkıda bulunur.¹²⁰

1.6.2. DURUŞMALARIN ALENİ OLMASI (ALENİYET) İLKESİ

Aleniyet ilkesi yargılamanın halka açık şekilde yapılmasını ifade etmektedir.¹²¹Yargılamanın aleni olması halkın mahkemeye güvenini artırır. Aleniyet ilkesinin tarihsel gelişimine bakıldığında önceleri kilise hukukunun da etkisiyle “yazılı ve kamuya açık olmayacak şekilde yürütülmekte olan yargılama”, Fransız Devrimiyle başlayan ve ilerleyen hürriyet hareketiyle birlikte egemenliği kraldan almış olan halkın yargı faaliyetini denetleyebileceği şekilde “sözlü ve kamuya açık olarak” yapılmaya başlanmıştır.¹²²

Kıta Avrupa Hukuk sisteminden farklı olan İngiliz Hukuk sistemine bakıldığında, yargılama halk arasından seçilen jüri üyeleri ile birlikte gerçekleştiği için sözlülük ilkesinin ön plana çıkarılma ihtiyacı duyulmaz. Jüriler halktan kişiler olması sebebiyle jürili yargılamanın içerisinde aleni yargılama kendiliğinden vardır.¹²³ Ancak aleniyet ilkesi, günümüzde İngiliz Hukukunda jürili yargılamadan vazgeçilmesi, jürinin görevlerini hâkimin yapması ve yazılı delillerin yargılamada daha fazla kullanılması ile birlikte yakın dönemde önem taşır hale gelmiştir.¹²⁴

Aleniyet ilkesinin idari yargı dolayısıyla vergi yargılaması bakımından ilgili kanuni düzenlemeleri Anayasa’nın 141’nci maddesi 1’nci fıkrası¹²⁵ ve İYUK’un

¹²⁰ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.11-12

¹²¹ Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 8bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2011, s. 189

¹²² Nesibe Konca Kurt, **Medeni Usûl Hukukunda Aleniyet İlkesi**, Ankara, Adalet Yayınları., 2009, s.42-43

¹²³ John H Langbein, “The Disappearance of Civil Trial in the United States”, **The Yale Law Journal**, V. 122:522, 2012, (Civil Trial), s.(522-572), s.534-535. (çevrimiçi), https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=5844&context=fss_papers , 14.06.2019

¹²⁴ Neil Andrews, **Principles of Civil Procedure**, s.23-24

¹²⁵“Anayasa D. Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması

Madde 141 – Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.”

18'nci maddesi 1'nci fıkrasında¹²⁶ düzenlenmiştir. Anayasa'da ve de İYUK'da da düzenlendiği üzere isteyen her kişi, duruşma kurallarına uyması halinde duruşmayı izleyebilmektedir. Duruşmaların aleni olma ilkesi, yapılan yargılamanın adil ve tarafsız olduğu hususunda kamuoyunda güven duygusunun oluşmasına katkıda bulunan önemli bir uygulamadır.¹²⁷ Bununla birlikte hâkimlerin daha dikkatli ve sağduyulu davranmasını sağlamaktadır. Ancak, alenilik yalnız duruşmalar açısından uyulması gereken bir kuraldır. Bunun dışında dosyanın görüşülmesi ve karara bağlanması aşamalarını kapsamamaktadır.¹²⁸

Duruşmaların aleni olması ilkesinin istisnası İYUK m. 18'nci maddesi 1 fıkrası ilk cümlesinde yer alan duruşmaların açık olarak yapılacağı kuralından sonra yer alan “ *genel ahlakın ve kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın tamamı veya bir kısmının gizli olarak yapılır.*” şeklindeki hükümdür. Bu hükme benzer gizlilik ile ilgili kurallara diğer yargılama hukuklarımızda da yer verilmiştir.¹²⁹

Burada genel ahlakın ve kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde duruşmanın tamamı veya bir kısmının gizli olarak yapılmasına karar verecek olan, duruşmayı yapacak olan yargı yeridir. Bu konuyla ilgili İYUK'ta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Davanın özelliğine göre hal ve koşullar mahkemece tespit edilecektir. Taraflar talepte bulunabileceği gibi mahkeme de duruşmanın re'sen gizliliğine karar verebilir. Ancak alenilik adil yargılanma ilkesinin bir gereği olması sebebiyle tarafların bu talebi ile birlikte mahkemece de uygun görülmesi de gerekir.¹³⁰

İYUK'un söz konusu maddesi Anayasa'nın 141'nci maddesi ile paralel düzenlenmiştir. Ancak Anayasa'nın 141'nci maddesi, İYUK'un 18'nci maddesindeki

¹²⁶İYUK Duruşmalara ilişkin esaslar:

“Madde 18 – 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.”

¹²⁷Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999, s.315; Alangoya,,Yıldırım, Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, s.189

¹²⁸Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **a.g.e**, s.315

¹²⁹ Bakınız, Ceza Muhakemesi için Ceza Muhakemesi Kanunu. m.187, Medeni Yargılama Hukuku için Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.28

¹³⁰ Hüseyin Karakum, İlhami Öztürk, “Vergi Yargısında Duruşma-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 482, 15 Şubat 2007, s.(166-175), s.167

gibi “gerekli kıldığı hallerde” değil “kesin olarak gerekli kıldığı hallerde” duruşmanın tamamının veya bir kısmının gizli yapılmasına karar verilebilir ibaresiyle mahkemenin bu konudaki takdir yetkisini sınırladığı görülmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesi¹³¹ de duruşmaların madde de sayılanlar dışında (genel ahlak, kamu düzeni, ulusal güvenlik, küçüklerin korunması, özel hayatın gizliliği) açık ve şeffaf biçimde yapılmasını gerektirmektedir.¹³²

Duruşmaların aleniliği hukuk devleti bakımından değerlendirildiğinde olması gerekli olan bir ilke olmakla birlikte, vergi davalarının duruşmalarında mükelleflerin özel durumlarının, hesaplarının ve ticari sırlarının tartışma konusu yapılabilmesi sebebiyle alenilik ilkesi bazı durumlarda vergi mahremiyeti ile çelişebilmekte denilmektedir.¹³³ Ancak burada bazı hallerde menfaatler birbiri ile çelişebilmekte ise de istisnai durumlar dışında yargılamaların aleni olmasının önemi büyüktür.

Kaynak noktasını *Common Law*’dan¹³⁴ alan adil yargılanma hakkı¹³⁵, AİHS’nin m. 6 maddesi ile düzenlenmiş ve güvence altına alınmıştır.¹³⁶ Adil yargılanma haklarından bir tanesi olan aleniyet ilkesinin de gerçekleşebilmesi için duruşmanın kamunun takip edebileceği biçimde sözlü bir şekilde yürütülmesi gerekir.

1.6.3. DOĞRUDANLIK İLKESİ

Doğrudanlık ilkesi, re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu ceza hukuku kaynaklı bir ilke olarak görülmesine karşın, adil bir yargılamanın temel taşlarından biri

¹³¹ Bu kısımda konu ile ilgisi düzeyinde bahsedilmiş olup çalışmamızın ikinci bölümde daha detaylıca açıklanmıştır.

¹³² Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.42

¹³³ M.Ezhan Doğrusöz, **a.g.m.**, s.153

¹³⁴ *Common Law*, örf –adet hukuku veya teamül hukuku adı verilen bu sistemi hakimler oluşturmuştur. Diğer bir ifade ile bu hukuk mahkeme içtihatlarına meydana gelmektedir. Şebnem Sayhan, “İdari Yargı Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Sayı:15, Yıl:1996, s.(67-74), s.71

¹³⁵ Çalışmamızın ikinci bölümünde adil yargılanma hakkı kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

¹³⁶ Pekcanitez, Atalay, Özekeş, **a.g.e.**, s.317

olması sebebiyle bütün yargılama usullerinde geçerli olan bir ilkedir.¹³⁷ Doğrudanlık ilkesinin delilleri değerlendirmenin can damarı olduğu söylenmektedir.¹³⁸

Davanın açılıp karar verilinceye kadar tüm delil toplama evrelerinin kararı verecek olan yargı merciileri denetiminde ve gözetiminde gerçekleşmesi gerekir.¹³⁹ Bu usulle elde edilen delillerin de araya fazla zaman girmeden değerlendirilmesi, adil karar vermeye katkı sağlayacak olanların da hâkim tarafından seçilmesi gerekir.¹⁴⁰

Öğretide doğrudanlık ilkesi, şekli anlamda doğrudanlık ve maddi anlamda doğrudanlık olarak ayrılarak iki başlık altında incelenmektedir. Ancak yapılan bu ayırım teorik bir anlam ifade etmekte olup bunların birbirinden bağımsız bir şekilde ele alınabilmesi mümkün değildir çünkü doğrudanlık ilkesinin şekli ve maddi boyutu birbirini tamamlayıcı niteliktedir.¹⁴¹

“Şekli anlamda doğrudanlık, tarafların dinlenmesinin, duruşmanın ve delillerin toplanmasının doğrudan doğruya hüküm verici mahkemenin huzurunda yapılması gerektiği anlamına gelir.” Şekli anlamda doğrudanlık ilkesinin tanımı gereğince yalnız bütün davayı görmüş, tarafların konuşmalarını dinlemiş ve delillerin toplanmasında hazır bulunmuş olan kişi bir kararın sorumluluğunu taşıyabilir.¹⁴²

“Maddi anlamda doğrudanlık ise hâkimin huzuruna getirilen deliller içinden ispatı gereken konuya en yakın delil aracını kullanmasına verilen addır”. Buna göre

¹³⁷ Aziz Serkan Aslan, “Doğrudanlık İlkesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi MİHBİR Özel Sayısı**, 2014, s(133-144), s.134; Keza ilke delillerle ve duruşma ile ilgili olup, delillerin asıl ortaya konduğu yer ise duruşma evresidir. Cumhuriyet Şahin, **Ceza Muhakemesinde İspat, Delillerin Doğrudan Doğrualığı, İlkesi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001, s.25-26; Hinrich, Ruping, **Das Strafverfahren**, 3, Auflage, München, 1997, Rn 409; aktaran Cumhuriyet Şahin, **a.g.e.**, s.26

¹³⁸ M.Kamil Yıldırım, **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, s.90

¹³⁹ Pekcanitez, Atalay, Özkeş, **a.g.e.**, s.313; Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, s.189; Nurullah Kunter, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, s.909

¹⁴⁰ Pekcanitez, Atalay, Özkeş, **a.g.e.**, s.313; Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, s.189

¹⁴¹ Klaus Geppert, **Der Grunsatz der Unmittelbarkeit im deutschen Strafverfahren**, Berlin ua., 1979, s.126, aktaran, Cumhuriyet Şahin, **a.g.e.**, s.26

¹⁴² Aziz Serkan Aslan, **a.g.m.**, s.136, ; Klaus Geppert, **a.g.e.**, s.123, aktaran, Cumhuriyet Şahin, **a.g.e.**, s.27; Ersan Şen, Yasemin Yurttaş, “Gizli Tanık, X Muhbir, Gizli Soruşturmacı, Ajan Provakatör”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Nisan 2008, Cilt:3, Sayı:6, S.(21-50), s.33

hâkim karar doğrudan delilleri kullanması gerekmeli sonradan oluşturan delil aracını, dolaylı delilleri ise kullanmaktan imtina etmelidir.¹⁴³

Olması gereken mahkemenin veya hâkimin delili, kendisinin huzurunda ibraz edildiği an itibariyle görmesi ve tanığı dinlemesidir. Tutanak aracılığı ile bilgi edinmesi doğru değildir.¹⁴⁴ Çünkü yargılama makamı huzurunda taraflar, ilk olarak kendisi ile ilgili yürütülen yargılama faaliyeti ve yapılan işlemler hakkında bilgi sahibi olmak, sonrasında kendi talep ve düşüncelerini aracı olmadan yargı mercileri önünde tam olarak anlatmak, açıklamak isterler.¹⁴⁵ Doğrudanlık ilkesine uygun şekilde yapılan bir yargılama ile karar veren hâkim, tarafları ve delilleri huzurunda inceleme, onlar hakkında kişisel izlenim edinme fırsatı bulacaktır.¹⁴⁶ Doğrudanlık ilkesine uygun şekilde yapılan yargılama tarafların yargıya güven duymasını sağlar.¹⁴⁷

Aksi şekilde yürütülen bir yargılamada tarafların ileri sürdüğü maddi olayların tam olarak ortaya konulamaması ve hâkim veya mahkeme tarafından da yanlış anlaşılma riski her zaman imkân dâhilindedir. Bunun doğal sonucu da tarafların ortaya koyduğu delileri, iddia ve savunmalarını, uyuşmazlığı çözecek mahkeme önünde aracı olmadan tartışılıp değerlendirilme yapmaksızın bir tür ortaçağdaki engizisyon mahkemesine benzer şekilde taraflara ve kamuya kapalı bir yargılama ile dosya üzerinden karar verilmesi, toplumun adalet duygusunu ve yargıya olan güvenini doğal olarak azaltacaktır.¹⁴⁸

1.6.4.UYUŞMAZLIĞIN VE DELİLLERİN AÇIKLANMASININ SAĞLANMASI

¹⁴³ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, s.1295; Aziz Serkan Aslan, **a.g.m.**, s.137

¹⁴⁴ M.Kamil Yıldırım, **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**,s.90 ; Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5.bs.,Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017,s.77; Ersan Şen, Yasemin Yurttaş , **a.g.m.**, s.33

¹⁴⁵ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekeş, **a.g.e.**, s.324; Daha detaylı bilgi için bkz., Muhammet Özekeş: **Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003

¹⁴⁶ Aziz Serkan Aslan, **a.g.m.**, s.134-135; Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekeş, **a.g.e.**, s.314

¹⁴⁷ Aziz Serkan Aslan, **a.g.m.**, s.135

¹⁴⁸ Aziz Serkan Aslan, **a.g.m.**, s.135

Vergi yargılamasında duruşmayı işlevsel kılmak için uyuşmazlıkla ilgili olgu ve olayların, iddia ve savunmaların dayanaklarının davanın taraflarınca açıklanması, aydınlatılması gerekir. Bu sayede duruşma tarafları tatmin eden hem hâkimin vicdani kanaat oluşturmaya yardımcı olan bir yargılama evresidir. Tarafların da bu amacı gerçekleştirirken öncelikle duruşmaya hazırlanmaları, duruşmayı benimsemeleri ve işin önemini göz önünde bulundurmaları gerekir. Duruşmada hazır bulunan tarafların uyuşmazlığı, iddia ve savunmalarını açıklarken delillerini ispatlama yönünde bir gayretlerinin bulunması ve duruşmada ortaya çıkan durumların, ileri sürülen beyanların, hatta tarafların jest ve mimiklerinin hâkimin vicdani kanaatini ve bu anlamda kararını etkilemesi ihtimali her zaman vardır.¹⁴⁹

Yalnız duruşmada ortaya çıkan durumların, yerindelik denetiminin aracı olarak da kullanılmaması gerektiğine dikkat etmek gerekir.¹⁵⁰ Danıştay 8.Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararında, davacının duruşma sırasında konuşması, görünümü ve davranışlarına bakılarak, idare tarafında yapılan idari işlemde sözü edilen konularda davacının yetersizliğinin bulunmadığı kanaatine varılmasının, yargılamada duruşmadan beklenen amacın dışına çıkılması sonucunu doğurduğu, bu sebeple ilk derece mahkemesinin kararının yerindelik denetimi mahiyetinde bir karar olduğu ve idari yargılamada yazılı yargılama usulüne aykırı olduğu belirtilmiştir.¹⁵¹

1.6.5. SİLAHLARIN EŞİTLİĞİ İLKESİ

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı fıkrasında yer alan altıncı hak adil muhakeme hakkı'dır. Adil muhakeme hakkı çatısı içinde yer alan haklardan birincisi silahlarda eşitlik ilkesidir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre "taraflar arasında adil denge anlamına gelen silahlarda eşitlik ilkesi, taraflardan her birine, diğer taraf karşısında önemli bir dezavantaja uğramayacak şekilde davasını ve delillerini sunabilmesi için makul bir fırsat verilmesi gerektiğine işaret eder."¹⁵²

¹⁴⁹ Selçuk Hondu, "İdari Yargılama Usulünde Tanık", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Mayıs 1990, Ankara, s.(263-268), s.266; Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.42

¹⁵⁰ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.42

¹⁵¹ Dş.8.D., E.2000/3916, K.2001 /22, K.T. 11.01.2001. www.danistay.gov.tr (çevrimiçi), 22.01.2017

¹⁵² Osman Doğru, **Anayasa İle Karşılaştırmalı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Mahkeme İktüzüğü**, İstanbul, XII Lehva Yayıncılık, 2010,s.33;Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 18.02.1997 tarihinde verdiği, 18990/91 Başvuru No'lu Nideröst- Huber/İsviçre kararının 23 no'lu paragrafında, başka vermiş olduğu diğer bazı kararlarında olduğu gibi, silahlarda eşitlik ilkesini açıklamaktadır.,

Anayasamızda silahlarda eşitlik ilkesi ayrı bir hükümle güvence altına alınmış değildir.¹⁵³ Anayasa Mahkemesi de silahların eşitliği ilkesini, adil yargılanma hakkının ulusalüstü düzeyde genel kabul görmüş ölçütleri içerisinde önemli yer tutan; davanın taraflarına yargılama sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunmayı,, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngören, diğer bir ifade ile davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılan bir ilke olarak verdiği kararında tanımlanmaktadır.¹⁵⁴ Hâkimlerin de davacı ve davalı karşısında bağımsız ve tarafsız olması gerekir.¹⁵⁵

Mevcut vergi yargılamasında uygulamadaki duruma bakıldığında çalışmamızın üçüncü bölümünde daha detaylı olarak açıkladığımız üzere yargılama evresi olan duruşmada tanık dinlenmesi kabul edilmemektedir.¹⁵⁶ Vergilendirme sürecinde yararlanılan tanık beyanına yargılama sırasında yalnız başına, ayrı bir delil olarak yeniden başvurulamamaktadır.¹⁵⁷ Aslında, tanık beyanlarının idare tarafından idari aşamada alınıp vergi tarhına esas alınarak yargılama aşamasında da delil olarak kabul edilmesi, ancak yargılamada duruşmada tanık dinlenememesi adil yargılanma ilkesine, özellikle silahların eşitliği ilkesine aykırıdır.¹⁵⁸

(çevrimiçi) [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"fulltext":\["Nideröst-Huber Switzerland"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-58199"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{) 08.07.2019 v.

¹⁵³ Osman Doğru, **a.g.e.**, s.33

¹⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, E. 2001/216, K.2004/120, T.02.12.2004, R.G.:21.10.2005

¹⁵⁵ Seref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 32.bs., Ankara, Turhan Kitabevi,2012, s.349

¹⁵⁶ Danıştay söz konusu kararlarında duruşmada tanık dinlemeyeceği yönünde karar vermiştir. Danıştay 3.Daire E. 1986/1201 K.1986/2706 24.12.1986, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-1986-1201-k-1986-2706-t-24-12-1986>, (çevrimiçi), 08.09.2109; Danıştay 8.Daire 2003/3369 E., 2004/917 K.T 25.02.2004, (çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/8-daire-e-2003-3369-k-2004-917-t-25-2-2004-1>, 08.09.2019

¹⁵⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.913

¹⁵⁸ Güney Dinç, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Göre Silahların Eşitliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 57, 2005, s.(283- 306), s.304

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DURUŞMAYA İLİŞKİN ESASLAR

2.1.TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NDA DURUŞMA YAPILMASININ KOŞULLARI

Vergi yargılaması hukukunda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesinde belirtilen kurallara göre duruşma talebi bir takım koşullara bağlanmış ve sınırlandırılmıştır.¹⁵⁹

2.1.1.YARGI YERLERİ BAKIMINDAN DURUŞMA YAPILMASI İÇİN GEREKLİ OLAN KOŞULLAR

Yargı yerlerinin re'sen duruşma yapılmasına karar vermeleri hali dışında duruşma yapılmasının ilk koşulu tarafların talep etmesidir. Ancak bu tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci ve 2'nci fıkralarında belirtilen diğer koşulların da yerine getirilmesi gerekir. Biz bu koşulların neler olduğunu görevli yargı yerleri bakımından ayrıarak açıklamaya çalışacağız.

2.1.1.1.Vergi Mahkemelerinde Açılan Davalarda Tarafların Duruşma Talebinde Bulunması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17 maddesinin 1'nci fıkrası ayrıca hangi tür davalarda tarafların talebi halinde duruşma yapılmasının zorunlu olduğunu açıklamakta ve bazı dava türlerine de talep halinde duruşma yapılmasının zorunlu olması için kanunen niceliksel sınırlama getirilmektedir.

2.1.1.1.1 Tarh Ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Açılan Vergi Davalarında

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1'nci fıkrasında “tarh edilen vergi asıl ve ferilerini kapsayan vergi davaları” için niceliksel sınırlama

¹⁵⁹ Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2001, s.296

getirilmiştir. Dava konusunun kanunda belirtilen sınırın üzerinde olması halinde vergi mahkemesinde davalı veya davacı tarafın talebi üzerine duruşma yapılması “zorunludur”. Mahkemenin takdir yetkisi bulunmamaktadır.¹⁶⁰ İYUK’un 17’nci maddesinin 1’nci maddesinde (25.000 TL) olarak belirlenen parasal sınırın¹⁶¹ 2016 yılından itibaren yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak uygulanması gerekmektedir.¹⁶²

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanunu’nun Ek 1’inci maddesinin ikinci cümlesinde de “*Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere uygulanan parasal sınırların artışı, artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce idare ve vergi mahkemelerince nihaî olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştay’ın bozma kararı üzerine bozulan mahkemece yeniden bakılan davalarda uygulanmaz*”. denilmektedir.

VUK’un Mükerrer Madde 298’nci maddesinin B bendinde yeniden değerlendirme oranının nasıl belirleneceği düzenlenmektedir.¹⁶³

503 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’ine göre 01.01.2019 yılı tarihinden itibaren vergilendirme döneminde uygulanacak yeniden değerlendirme oranı

¹⁶⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.892

¹⁶¹ “İYUK

Duruşma: Madde 17

“ 1. (Değişik: 5/4/1990-3622/7 md.) Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.”

¹⁶² İYUK “ Ek Madde 1 – (Ek: 5/4/1990-3622/26 md.; Değişik : 8/6/2000-4577/9 md)”Bu Kanunda öngörülen parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298’nci maddesi hükümleri uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk Lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.”

¹⁶³ Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298’nci madde “Yeniden değerlendirme oranı yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü’nün Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca Resmi Gazete ile ilan edilmektedir.”

23,73 (Yirmiüç virgöl yetmişüç) olarak belirlenmiştir. ¹⁶⁴ Ancak burada ki parasal sınıra bakarken davanın açılış tarihine göre bakmak gerekir. ¹⁶⁵

Aşağıdaki tabloda yukarıda açıkladığımız hususları birlikte değerlendirip özetlemek ile beraber yine belirtmek istediğimiz karşılaştırmaları yapabilmek için parasal sınırları 2016 yılından itibaren göstermek istemekteyiz.

Tablo 1 : 2016, 2017, 2018, 2019 yılları itibariyle tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılan vergi davalarının miktarına getirilen niceliksel sınır

Davanın Açıldığı Yıl/Hesaplama Verileri	Geçerli Had /Hesaplama Verileri
2016 Yılı Tutarı (Bin TL'yi Aşmayan Tutar Dikkate Alınmaz)	31.000,00 TL
2016 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	3,83 %
Değerlenmiş Tutar	32.187,30 TL
2017 Yılı Tutarı (Bin TL'yi Aşmayan Tutar Dikkate Alınmaz)	32.000,00 TL
2017 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	14,47%
Değerlenmiş Tutar	36.630,4 TL
2018 Yılı Tutarı (Bin TL'yi Aşmayan Tutar Dikkate Alınmaz)	36.000,00 TL
2018 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	23,73 %
Değerlenmiş Tutar	44.542,8 TL
2019 Yılı Tutarı (Bin TL'yi Aşmayan Tutar Dikkate Alınmaz)	44.000 TL

Kaynak : İYUK Ek Madde 1 – (Ek: 5/4/1990 – 3622/26 md.; Değişik : 8/6/2000 – 4577/9 md., 2016 yılı değerlendirme oranı %3,83 VUK Genel Tebliği Sıra No 474 11.11.2016 tarih 29885 sayılı R.G’de yayımlanmıştır.; 2017 yılı yeniden değerlendirme oranı %14,47 VUK Genel Tebliği Sıra No 484,

¹⁶⁴ VUK Genel Tebliği Sıra No .503, 30.11.2018 tarih 30611(mükerrer) Sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹⁶⁵ Bumin Doğrusöz, “Vergi Yargısında 2018’in Parasal Değerleri”, **Dünya Gazetesi**, 26.12.2017 tarihli makale, (çevrimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2018in-parasal-degerleri/395846>, 25.08.2018

01.11./2017 tarih ve 30237 Sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. ; 2018 yılı yeniden değerlendirme oranı % 23,73 VUK Genel Tebliği Sıra No .503, 30.11.2018 tarih 30611 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Tabloda 1'de görüldüğü üzere 2019 yılı itibariyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1'nci fıkrasında belirtilen tarh edilmiş vergi asıl ve ferilerine ilişkin vergi davaları bakımından getirilen niceliksel sınır 44.000 TL olarak uygulanacaktır. Dava konusu 44.000 TL'yi aşan söz konusu davalarda tarafların talebi halinde duruşma yapılması zorunludur. Burada belirtmek istediğimiz Tablo 1'de de açıkça görüleceği üzere 2016 yılından 2019 yılına kadar olan süreçte yeniden değerlendirme oranlarının artışının çok yüksek olduğudur. (%3,83-%14,47-%23,73) Bu husus söz konusu davalar bakımından kanunda getirilen niceliksel sınırlama sebebiyle dava konusu bu sınırın üzerinde olan davalarda taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmasını zorunlu kılan kanun hükmün uygulanmasını taraflar açısından daha da zorlaştırmakta her geçen yıl bir önceki yıla göre parasal sınır miktarı daha fazla şekilde artmaktadır. 2016 yılı için parasal sınır 31.000 TL, 2017 yılı için parasal sınır 32.000 TL iken 2018 yılında 36.000 TL olmuş ve 2019 yılında ise parasal sınır çok fazla artarak 44.000 TL'ye yükselmiştir. Duruşma yapılmasının zorunlu tutulması için kanunda niceliksel sınırın getirilmesi bile kendi içerisinde hak arama özgürlüğüne engel teşkil etmekte iken, ülkemizin ekonomisi ile ilgili olarak yüksek oranlarda belirlenen değerlendirme artış oranları ile birlikte tarafların duruşma talep etme haklarını kullanmaları gün geçtikçe daha da güçleşmektedir.

Ayrıca söz konusu niceliksel sınır tek hâkimle ya da kurul halinde görülecek davaların da sınırını göstermektedir.¹⁶⁶ Kanunda belirtilen parasal sınırın altında kalan davalar tek hâkimle, üzerindeki davalar ise kurul tarafından görülecektir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı ve 7'inci maddesinde ¹⁶⁷ vergi mahkemesinde tek hâkimle çözümlenecek davaların niceliksel sınırını düzenlenmiştir.

¹⁶⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.187

¹⁶⁷ Vergi Mahkemelerinin görevleri:

“ Madde 6 – (Değişik: 24/2/1988 - 3410/2 md.)

Vergi mahkemeleri

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

Yeniden değerlendirme oranına göre hesaplanan tek hâkimle görülecek davalara ilişkin 2019 yılı için güncel parasal sınır 44.000,TL'dir.

Ancak tek hâkimle görülen davalarda taraflar duruşma talep etmesi halinde mahkemenin bunu kabul etme zorunluluğu bulunmamaktadır. Hâkim duruşma yapıp yapmama konusunda takdir hakkına sahiptir.¹⁶⁸

Belirtmemiz gerekir ki bu koşul tüm vergi davalarını kapsamamaktadır. Örneğin tahsil aşaması sırasındaki uyuşmazlıklarla ilgili vergi davalarında tarafların duruşma talep etmesi durumunda dava konusunun miktarına bakılmaz. Taraflardan herhangi biri duruşma talep ettiği takdirde duruşma yapılması zorunludur. Niceliksel sınır sadece tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlendiği vergi davalarını kapsamaktadır.¹⁶⁹ Çünkü vergi tarhıyla ilgili işlemler, yetkili vergi dairesinin vergiyi doğuran olayı sebep gösterip, Devlet'e gelir sağlamak maksadıyla, idare edilenler tarafından ödenecek verginin miktarını belirlemeye yönelik işlemlerdir. Bu işlemler ile birlikte idare edilenler borçlu duruma sokulmak istenmekte ancak henüz vergi borcunun tahsili söz konusu olmamaktadır.¹⁷⁰

Mevcut yasal düzenlemelere bakıldığında sözlülük usulünün, yazılılık usulünün yanında tali veya tamamlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir. Çünkü ilk derece mahkemesinde görülen iptal ve 44.000 Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 44.000 Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılmasını zorunlu kılan İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci fıkrası, söz

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,"

Tek hakimle çözümlenecek davalar:

Madde 7

"2. (Değişik: 8/6/2000 – 4577/3. md.) 6 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir."

¹⁶⁸ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.5; Mustafa Köksal, **a.g.m**., s.142

¹⁶⁹ Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.19

¹⁷⁰ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.216

konusu belirtilen parasal tutarların altındaki davalarda bunu hâkimin takdirine bırakmaktadır.¹⁷¹

Uygulamada tek hâkimle görülen davalarda karşılaşılan bir sorun da tarafların duruşma talep etmesi halinde verilen kararda bu talebin karşılanmama sebebi ve niçin duruşma yapılmadığı açıklanmamaktadır. Verilen kararda İYUK'un 24'ncü maddesinin d bendi gereği bir açıklama olması ve neden duruşma yapılmadığının belirtilmesi gerekir.¹⁷²

Kanaatimizce de tarafların duruşma talebinde bulunmalarına rağmen tek hâkim tarafından duruşma yapılmadan karara bağlanan davaya ait gerekçeli kararda bu talebin karşılanmama sebebi ve niçin duruşma yapılmadığı açıklanması gerekir. Aksi durumda özellikle duruşma talep eden tarafın dilekçesinin incelenmediği yönünde bir izlenime kapılması olasıdır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesinin birinci fıkrasına göre tarafların usulüne uygun şekilde duruşma talep etmesine rağmen duruşma yapılmadan karar verilmesi; 18.06.2014 tarih 6545 sayılı Kanunu'nun 22'nci maddesi ile İYUK'un 49'ncü maddesinde değişiklik yapılmadan önce İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'ncü maddesinin ikinci fıkrasının c bendi gereğince "Usul hükümlerine aykırılık" niteliğinde idi¹⁷³ ve de Danıştay tarafından bozma sebebi¹⁷⁴ sayılmaktaydı.

Dava, duruşma isteyen tarafın lehine sonuçlanmış olsa dahi talep halinde duruşma yapılmadan karar verilmesi halinde temyiz incelemesinde karar yine bozulabilmekteydi.¹⁷⁵

¹⁷¹ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.4

¹⁷² Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** s.5-6 ; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.55

¹⁷³ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.5

¹⁷⁴ "Savunma dilekçesinde davalı idare duruşma yapılmasını talep ettiği halde, vergi mahkemesince usûl hükümlerine uyulmaksızın duruşma yapılmadan karar verilmesinde yasal isabet bulunmadığı sonucuna varılmıştır". Dş.3.D., E. 1995/369, K. 1995/339, K.T.02.02.1995, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (çevrimiçi), 10.07.2017; Dş.12.D. E.2008/6930, K.2011/1709 ; Dş.4.D., E. 2007/1959 ,K. 2007/2845, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (çevrimiçi), 10.07.2017

¹⁷⁵ "Davacının dava dilekçesinde duruşma istemesine rağmen Mahkemece duruşma yapılmadan karar verildiği anlaşılmıştır. Her ne kadar iptalle sonuçlanan ve davalı idarece temyiz edilen davada, talep eden taraf davacı ise de, duruşma yapılmadan karar verilmiş olması, davalı idarenin de savunma hakkını, dolayısıyla mahkeme kararının oluşmasını etkileyen bir husus olduğundan temyize konu kararda bu nedenle usul hükümlerine uyarlık görülmemiştir." Danıştay 7.Dairesi, 22.03.2005, E:2002/4304, K:2005/476<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (çevrimiçi), 10.07.2017

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'ncu maddesinin ikinci fıkrasının c bendi "Usul hükümlerine uyulmamış olması" iken aynı hüküm 18.06.2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunla maddede yapılan değişiklikle "Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata ve eksikliklerin bulunması" şeklinde değiştirilmiştir.

Bir görüşe göre, hüküm değişikliği sonucunda mahkemece usul hükümlerine uyulmamış olması mutlak bozma nedeni olarak kabul edilmeyecek bu durumun kararı etkileyip etkilemediğine bakılacaktır. Bundan sonra artık duruşma talep edilmiş olsa dahi duruşma yapılmamış olması mutlak bozma sebebi sayılmayarak, bu durumun kararı etkileyip etkilemediğine bakılacaktır.¹⁷⁶ Temyiz mercii, duruşma yapılmış olsaydı dahi kararın değişmeyeceği kanaatindeyse söz konusu temyiz talebini red edebilecektir.¹⁷⁷

Ancak Danıştay 13.Dairesi'nin söz konusu İYUK 49'ncu maddesinin 2'nci fıkrasının c bendindeki değişiklikten sonra vermiş olduğu güncel bir kararında davacının dava dilekçesinde duruşma talebinde bulunmasına rağmen mahkeme tarafından duruşma yapılmadan karar verilmesini, İdari Yargılama Usulü'nün 17'nci maddesinin açık ve emredici hükümlerine uyulmaması sebebiyle, ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Yaşar Güçlü, **İdari Dava Takip Rehberi**, 4.Bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2017, s.217; Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 23.12.2010, E.2008/1296, K.2010/2496, **Danıştay Dergisi**, 2011, Sayı.126, s.59 vd.

¹⁷⁷ Yaşar Güçlü, **a.g.e.**, s.355

¹⁷⁸ "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesinde, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılacağı kurala bağlanmıştır. Anılan maddeye göre, taraflardan birinin isteği üzerine, duruşma yapıldıktan sonra uyuşmazlık hakkında karar verilmesi gerekmektedir. Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirket tarafından, 31.12.2014 tarihinde kayda giren dava dilekçesinde duruşma yapılması isteminde bulunduğu belirtildiği hâlde, Mahkemece duruşma yapılmaksızın karar verildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, 2577 sayılı Kanun'un 17. maddesinin açık ve emredici hükmüne uyulmaksızın verilen temyize konu Mahkeme kararında usul hükümlerine uygunluk bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin kabulü ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca ...Mahkemesi'nin ... tarih ve ... sayılı kararının BOZULMASINA, ... yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Mahkeme'ye gönderilmesine, ... 06.01.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi." Dş.13.D.,E.2016/4111,K.2017/55,K.T.06.01.2017,<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (Çevrimiçi), 09.07.2017

Aynı kararda Danıştay adil yargılanma hakkının düzenlendiği Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde aleni yargılamanın hakkının varlığı, zorunlu olarak sözlü yargılama hakkını da içerir demek ve Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının temel unsurlarından birisinin de Anayasa'nın 141'nci maddesinde düzenlenen yargılamanın açık ve duruşmalı yapılması ilkesi olduğundan bahsetmektedir. Danıştay' göre, bu ilkenin amacı adli mekanizmanın işleyişini kamu denetimine açarak yargılama faaliyetinin saydamlığını güvence altına almak ve yargılamada keyfiliği önlemektir. Bu yönüyle de söz konusu ilke hukuk devletini gerçekleştirmenin en önemli araçlarından biridir.

Zaten duruşma, Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" konu başlıklı 36'ncı maddesinde düzenlenen savunma hakkının uzantısıdır diğer bir ifadeyle aynı yapısal özellikleri içeren bir parçası durumundadır. Duruşmaya ilişkin usul kurallarına uyulmaması, savunma hakkının zedelenmesine sebep olur ki bu durumda zaten bozma sebebidir.¹⁷⁹

Kanaatimizce Danıştay'ın, söz konusu kararında da belirttiği gibi İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci fıkrası açık ve emredici bir hükümdür. Açık ve emredici bir hükme uymamak, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte bir hatadır. Bu sebeple, bundan sonra koşullar gerçekleşse de artık taraflarca duruşma talep edilmiş olmasına rağmen duruşma yapılmamış olması mutlak bozma sebebi sayılmayarak, bu durumun kararı etkileyip etkilemediğine bakılacağı yönündeki görüşe katılamıyoruz. Bu durumda yargılamanın duruşmasız yapılması verilen kararı etkileyebilecek niteliktedir.

Bu sebeple, her ne kadar İYUK'un 49'ncü maddesinin 2'nci fıkrasının c bendinde 6545 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, kanun maddesinin kaleme alınması bakımından farklılık gözlense de, esasta çok büyük bir değişiklik yoktur.¹⁸⁰

Bölge İdare Mahkemelerinin de aynı durumda Danıştay'dan farklı karar vermemesi gerekir. Çünkü Danıştay ile istinaf mahkemeleri ya da farklı istinaf

¹⁷⁹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s.438

¹⁸⁰ Mehmet Şimşek, "İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması", **Uyusmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 7, 2016, s.(961-985), s.969-970 (çevrimiçi), <http://dergi.uyusmazlik.gov.tr/MakListeleme/17, 01.09.2019>

mahkemeleri arasında içtihat farklılığı olması hem hukuk güvenliğini ihlal edecek hem de istinafa olan güveni de olumsuz biçimde etkileyecektir. Bu sebeple yargı mercileri arasında uygulama birliğinin sağlanması, maddi vakıa ve hukuki dayanakları benzer olan hususlarda farklı kararların verilmesinin önlenmesi ve içtihat birliğinin sağlanması için basit ve etkili çözüm yollarının belirlenmesi gerekir.¹⁸¹

2.1.1.1.2. İptal Davalarında

“Kamu hizmetinin görülmesi sırasında idare makamlarının aldığı kararların ve yaptığı işlemlerin; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biriyle kanuna aykırı olduklarından dolayı, menfaati ihlal edilenler tarafından açılan davalara iptal davası denir.”¹⁸² İptal davası, hukuka aykırı olan idari işlemin, idari yargı yerlerince iptal edilmesini, sağlayan dava türüdür.¹⁸³ İptal davaları vergi mahkemelerinde açılan davaların çoğunluğunu oluşturmaktadır. Vergi mahkemelerinde açılan iptal davaları; kesin ve icrai nitelikteki diğer işlemler olan ödeme emri düzenlenmesine, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayalı ihtiyati haciz işlemine, haciz işlemine, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesine, takdir komisyonlarınca karar alınmasına, teminat istenmesine, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddine karşı açılan davaları, kapsamaktadır.¹⁸⁴

Tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılan davalar dışında kalan vergilendirme sürecindeki diğer idari işlemlere karşı açılan davalarda herhangi bir sınırlama olmayıp tarafların talebi halinde duruşma yapılması zorunludur.¹⁸⁵ Bölge İdare Mahkemesi’nin güncel bir kararında, iptal davalarında taraflar duruşma talebinde bulunduğu takdirde duruşma yapılmasının zorunlu olduğundan bahsedilmektedir.¹⁸⁶

¹⁸¹ Zerrin Güngör, “Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması, 149. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, **Danıştay Yayınları**, No:93, s(7-11), s.9

¹⁸² Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı: Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, s.157

¹⁸³ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 32.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012, s.133

¹⁸⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku: Vergi Anlaşmazlıklarının ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Bs.4, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s.179 ;Turgut Candan, **a.g.e.**, s.216-218

¹⁸⁵ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, 1983, s.17

¹⁸⁶ “Anılan kanun hükümlerine göre, ...mahkemelerinde açılan iptal davalarında taraflardan birinin usulüne uygun olarak, süresi içerisinde yaptığı duruşma istemi üzerine, duruşma yapılması usulî zorunluluğu bulunmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından dava dilekçesinde duruşma isteminde bulunduğu halde, ... mahkemesince yukarıda belirtilen kanun hükmüne aykırı biçimde, duruşma yapılmaksızın, işin esasına girilerek karar verildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, tarafların duruşma istemlerinin göz önünde bulundurulması kanunî bir zorunluluk olduğu ve bu hususun kamu

2.1.1.1.3.Tam Yargı Davalarında

İdare Hukuku alanında ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi tam yargı davaları ile istenir.”¹⁸⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı” başlıklı 2’nci maddesinin b bendine göre tam yargı davaları, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görmüş olanlar tarafından açılan idari dava türüdür.¹⁸⁸

Vergi idaresinin vergisel bir alacağı nedeniyle Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunu’nu uygularken idari bir eylemle ilgilileri zarara uğratması halinde açılacak tam yargı davaları, vergi mahkemelerinde çözümlenecektir.¹⁸⁹ Örnek olarak haczedilen malların gerekli koşullarda muhafaza edilmemesi nedeniyle zarar görmesi durumunda açılacak tam yargı davası vergi mahkemelerinde çözümlenecektir.¹⁹⁰

Vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile kararın infazının geciktirilmesi sebebiyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar da vergi mahkemelerinde görülmesi gereken tam yargı davalarıdır. Önceden ilgiliden tahsil edilmiş vergilere ilişkin olarak idarenin vergiyi iade etmek istememesi halinde de, ilgili tam yargı davası açabilir.¹⁹¹

İptal davalarından farklı olarak, vergi mahkemelerinde açılan tam yargı davaları İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17’nci maddesi 1’nci fıkradaki sınırlamaya tabi olup, dava konusu kanunda belirtilen miktarı aştığı takdirde, tarafların talebi halinde duruşma yapılması zorunludur. Kanun’da öngörülen parasal sınır her takvim yılı başından geçerli olmak üzere yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanır.¹⁹² 2019 yılı için bu tutar tam yargı davaları için 44.000 TL’dir

düzeninden olduğu dikkate alındığında, davacının duruşma isteminde bulunmasına karşın, ... mahkemesince duruşma yapılmadan verilen kararda usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı, Gaziantep Bim, 2.İDD, E.2016/844, K.2017/ 17 K.T.04.01.2017 <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim2-idd-e-2016-844-k-2017-17-t-4-1-2017> (çevrimiçi) , 12.06.2019

¹⁸⁷ Şeref Gözübüyük, **a.g.e.**, s.263

¹⁸⁸ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.219

¹⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.191

¹⁹⁰ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Bs.5, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s.244

¹⁹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.191, Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.831(İYUK, md.28)

¹⁹² Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.5

2.1.1.2. Bölge İdare Mahkemesinde Tarafların Duruşma Talebinde Bulunması

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17’nci maddesi 2’nci fıkrası uyarınca temyiz ve istinaf aşamalarında duruşma yapılması, tarafların talebine “ve” Danıştay veya ilgili Bölge İdare Mahkemesi’nin kararına bağlıdır. Bu durumda Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesi’nin tarafların talebi üzerine duruşma yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.¹⁹³

İstinaf, vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı başvuru olan olağan bir kanun yoludur. İstinaf kanun yolu denetimi yapmakla Bölge İdare Mahkemeleri görevlidir. İstinaf İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenmektedir.¹⁹⁴

İdari yargı özelde vergi yargısında istinaf kanun yolu 18 Haziran 2014 tarih ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yargılama hukukuna dâhil edilmiştir.¹⁹⁵ 7 adet bölge idare mahkemesi 20 Temmuz 2016 tarihinde faaliyete geçmiştir.

İYUK’un “İstinaf” başlıklı 45’nci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinde¹⁹⁶ “ istinaf kanun yoluna kapalı olan idari ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararları düzenlemektedir.

Bu itibarla bir karara karşı istinaf yoluna başvuruda bulunabilmek için üç koşulun gerçekleşmesi gerekir. Birincisi idare veya vergi mahkemesi tarafından verilmiş bir karar olması. İkincisi kararın nihai bir karar olması; üçüncüsü ise kararın konusu 2019 yılı itibarıyla 6.000 Türk lirasının üzerinde bir dava hakkında verilmiş olmasıdır.¹⁹⁷

¹⁹³ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **a.g.e.**, s.437-438

¹⁹⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.950-952

¹⁹⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.950-951

¹⁹⁶ İYUK “İstinaf”

“Madde 45 – (Değişik: 18/6/2014-6545/19 md.) 1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.”

¹⁹⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.954

Kural olarak istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlar hakkında temyiz yoluna başvurmak mümkündür. Ancak İYUK'un "Temyiz" başlıklı 46'ncı maddesinin b bendine göre¹⁹⁸ konusu 2019 yılı için 144.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar bakımından istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurabilmesi mümkün değildir. Bölge İdare Mahkemeleri'nin İYUK'un 45'nci maddesinin 6'ncı fıkrasına göre¹⁹⁹; aynı kanunun 46'ncı maddesine göre temyiz yoluna başvurulması mümkün olmayan kararları kesindir.²⁰⁰

İstinafta tarafların duruşma talebinde bulunması için ilk derece mahkemesinde öngörüldüğü gibi uyuşmazlık konusu miktarın belli bir miktarı aşması koşulu aranmaz. Ayrıca talebin ilgili üst yargı yerlerince kabul edilmiş olması da gerekir.²⁰¹ Danıştay 5'nci dairesinin de²⁰² "Temyizde duruşma yapılması isteğinin dairece kabul edilmesine bağlı olduğu", şeklinde kararı bulunmaktadır.

Burada belirtmek istediğimiz mevcut kanuni düzenlemeye göre tek hakimle görülen davalar da olduğu gibi, istinaf kanun yolunda, istinafin maddi ve hukuki verileri değerlendirmesi gerektiği hallerde, İYUK'un 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan hüküm gereğince, taraflardan birinin duruşma talebinde bulunması hâlinde duruşma yapılması ancak bölge idare mahkemesinin de bu talebi kabul etmesine bağlı olmakla birlikte; tarafların duruşma talebinde bulunmalarına rağmen duruşma yapılmadan karar verilmesi durumunda, gerekçeli kararın giriş kısmında bu talebin karşılanmama sebebi ve niçin duruşma yapılmadığı açıklanması gerekir. Aksi şekilde bir uygulama burada da tıpkı tek hâkimle görülen davalarda olduğu gibi özellikle duruşma talep eden taraf bu durumdan tatmin olmayabilir, dilekçesinin

¹⁹⁸ "İYUK "Temyiz: Madde 46 – (Değişik: 18/6/2014-6545/20 md.)"

"Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir:

b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar."

¹⁹⁹ " İYUK 45. Madde

6. Bölge idare mahkemelerinin 46 ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. (Ek cümle: 20/7/2017-7035/6md.)"

²⁰⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.952

²⁰¹ Turgut Candan,**a.g.e.**,s.575; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.55

²⁰² Ayrıca.bkz.Dş.5.D., E.1985/889, K.1987/862, K.T.26.07.1987 aktaran Turgut Candan,**a.g.e.**,s.575

incelenmediği yönünde bir izlenime kapılabilir ve verilen karara güvensizlik duymasına sebep olabilir.

Ancak uygulamaya baktığımızda istinaf mercileri, Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda olduğu gibi, "Karar veren ... Bölge İdare Mahkemesi ... İdare Dava Dairesi'nce 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17/2. maddesi uyarınca davacının duruşma istemi yerinde görülmeyerek gereği görüldü." şeklinde standard cümle ile yerinde görülmeme sebeplerini verilen kararlarda açıkça belirtmemektedirler.²⁰³

2.1.1.3. Danıştay'da Tarafların Duruşma Talebinde Bulunması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca Danıştay'da açılan davalar ile temyizlerde duruşma yapılabilmesi mümkündür.²⁰⁴

İYUK'un 17 maddesinin 1'nci fıkrası uyarınca Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü iptal ve belli miktarı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı belli miktarı aşan (2019 yılı için 44.000 TL) vergi davalarında, taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılması zorunludur.

Danıştay'da temyiz aşamasında ise İYUK'un 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince aynı istinaf aşamasında olduğu şekilde, duruşmanın yapılabilmesi için tarafların usulüne uygun talepte bulunması yeterli olmayıp, ayrıca ilgili Danıştay Dairesince duruşma talebinin kabul edilmesi gerekir. Bölge İdare Mahkemesi'nde olduğu gibi Danıştay'da temyiz aşamasında tarafların duruşma talebinde bulunması için ilk derece mahkemesinde öngörüldüğü gibi uyuşmazlık konusu miktarın belli bir miktarı aşması koşulu aranmaz.²⁰⁵

Uygulamada çeşitli Danıştay kararlarına bakıldığında genelde duruşma talebinin kabul edilmediği görülmektedir. Danıştay kararlarının ilk paragrafında da

²⁰³ Bkz. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 8.İDD.'nin, E.2017/2384 K.2018/942.,23.05.2018 tarihinde vermiş olduğu kararı(çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim8-idd-e-2017-2384-k-2018-942-t-23-5-2018>, 12.06.2019

²⁰⁴ Yusuf Karakoç ,**Genel Vergi Hukuku**,s.892

²⁰⁵ Turgut Candan,**a.g.e.**,s.575; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.55

aynı şekilde standard bir cümle şeklinde duruşma talebinin kabul edilmediği belirtilmektedir.²⁰⁶

2.1.2. RE'SEN DURUŞMA YAPILMASI

Vergi yargılamasına hâkim ilkelerden birisi de re'sen araştırma ilkesidir. İYUK'un 20'nci maddesi ile vergi yargı yerlerine re'sen araştırma yetkisi verilmiştir. Re'sen araştırma ilkesine göre taraflardan bağımsız olarak mahkeme, davanın maddi temelini aydınlatmak ve bunun için gereken bütün olayları ve ispat araçlarını yargılamaya getirmek ve incelemek yükümlülüğü altındadır.²⁰⁷

Re'sen duruşma yapılabilmesi için İYUK'un 17'nci maddesi 1 ve 2'nci fıkradaki koşullar aranmamaktadır. Aynı maddenin 4'ncü fıkrasında “ 1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.” denilmektedir. Söz konusu düzenlemeye göre tek hâkimle veya heyet halinde görülen davalarda mahkemenin, istinaf, temyiz, ya da yargılanmanın yenilenmesi kanun yollarında mahkeme veya dairenin kendiliğinden duruşma yapılmasına karar vermesi mümkündür.²⁰⁸ Yargı yerinin re'sen duruşma yapılmasına karar vermesinde davanın konusu ya da niteliğine yönelik sınırlamalar geçerli değildir. Örneğin dava konusunun kanunî sınırın altında kaldığı tarh ve ceza kesme işlemlerine ilişkin vergi davalarında da duruşma yapılmasına re'sen karar verilebilir.²⁰⁹

2.1.3. DURUŞMA TALEBİNDE BULUNMANIN USUL VE ZAMANI

İYUK'nun 17'nci madde 3'ncü fıkrasına göre “*duruşma talebi, dava dilekçesi ile savunma ve cevaplarda yapılabilir.*” Duruşma talebi davacı tarafından dava

²⁰⁶ "Hüküm veren Danıştay ... Dairesince, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü uyarınca temyizen incelenen dosyalarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay'ın kararına bağlı olup, temyiz isteminde bulunan davacının duruşma talebinin yerine getirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna varıldığından dosya incelenerek işin gereği görüşülüp düşünüldü.” bkz. Dş.3.D., E. 2011/5091,K. 2013/4519,K.T.04.11.2013, (çevrimçi),<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, 12.07.2017

²⁰⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınevi 2015,s.908

²⁰⁸ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.5.; Sükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, **a.g.e.**, s.437; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.892

²⁰⁹ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.5;Turgut Candan, **a.g.e.**, s.576

dilekçesinde veya davalının savunma dilekçesine karşılık olarak verilen cevap dilekçesinde yapılabilir. Davalının ise ilk savunma dilekçesi veya ikinci cevap dilekçesinde duruşma talep etmesi mümkündür.²¹⁰Yazılı yargılama usulünün uygulandığı idari ve vergi yargısında duruşma talebinin yazılı bir biçimde dilekçe ile yapılması gerekir. Sözlü duruşma talebi göz önünde bulundurulmaz.²¹¹

Diğer taraftan, duruşma talebi taraflarca yargılamanın her aşamasında, her zaman, her şekilde istenememektedir.²¹²Taraflar dava, cevap ve savunma dilekçeleri için kanunda öngörülen sürede dilekçelerinde duruşma yapılmasını talep edebilirler.²¹³ Kanunda yazılı olmasa da dava, cevap ve savunma süreleri içinde verilen ek dilekçelerde de duruşma talebinde bulunulabilmek mümkündür.²¹⁴

Bölge İdare Mahkemesi'nde ve Danıştay'da yapılan yargılamalarda da duruşma talebi istinaf veya temyiz dilekçeleri ile savunma dilekçelerinde veya başvuru ve savunma süresi içinde olmak şartıyla verilecek ek dilekçelerle de yapılabilir.²¹⁵

Davacı bakımından duruşmanın dava dilekçesinde talep edilmesi gerekir. Çünkü davalı taraf, dava dilekçesine cevap vermemesi durumunda tekrar cevap dilekçesi verme imkânı ortadan kalkar. Bunun sonucunda duruşmanın bu aşamada talep edilmesi imkânı ortadan kalkmaktadır. Davalı bakımından ise birinci savunma dilekçesinde duruşma talep edilmesi daha doğru bir uygulamadır. Çünkü davacı taraf da ilk savunma dilekçesine cevap vermez ise davalı tarafından ikinci savunma dilekçesi verilemeyecektir. Bunun doğal sonucu olarak bu aşamada duruşma talep edebilme hakkı ortadan kalkacaktır.²¹⁶

Başvuru ve savunma süresi dolduktan sonra verilen ek dilekçe ile duruşma talep edilmesi halinde Danıştay bu durumu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci

²¹⁰ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.574; Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.531

²¹¹ Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.** s.296; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.59

²¹² Turgut Candan, **a.g.e.**, s.574

²¹³ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.6

²¹⁴ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.574; Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.**, s.296

²¹⁵ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.575

²¹⁶ Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001, s369

maddesinin 3'ncü fıkrasına aykırı görmekte ve duruşma talebini dikkate almamaktadır.²¹⁷

Bu durumun istisnasını İYUK'un 16 maddesinin 2'nci fıkrasının son cümlesindeki düzenleme oluşturur. İYUK'un "Tebliğat ve cevap verme başlıklı" 16'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının son cümlesinde "*Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir*". denilmektedir. Davanın görülmesi sırasında, davalının ikinci savunmasında davacının cevaplandırması gereken hususlar bulunduğu anlaşılması durumunda davacıya cevap vermesi için ek bir süre verilmesi halinde bu durumda davacı kendisine verilen ek süre zarfında duruşma talep edebilmesi mümkündür.²¹⁸

Diğer taraftan Danıştay vermiş olduğu kararlarında tarafların, duruşma taleplerinin İYUK'un 17'nci maddesinin 3'ncü maddesinde belirtilen zamanlarda ve açıkça yapmaları gerektiğini belirtmektedir.²¹⁹ Uygulamaya bakıldığında yargı yerinin dikkat etmesini isteme gibi nedenle duruşma talebi, dilekçenin sağ üst köşesinde ve de ayrıca dilekçenin son istemle ilgili kısmında da belirtilmektedir.²²⁰

Herhangi bir koşula bağlı olarak da duruşma talebinde bulunulamaz.²²¹ Danıştay'da bir kararında şarta bağlı olarak duruşma talep edilemeyeceğini belirtmektedir.²²² Örneğin, davacının dilekçesinde belirttiği "davalı savunmasında duruşma istediği takdirde ben de duruşma talep ediyorum" şeklinde beyanı geçersiz olacaktır. Davalının duruşma talep etmesi halinde, şart gerçekleştiğinden davacının da duruşma talebi geçerli hale gelmez.²²³

²¹⁷ Dş.10..D.,E.1982/2577,K.T.31.03.1983.K.1983/726,<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstem>, (çevrimiçi)20.04.2017

²¹⁸ Celal Karavelioğlu, **Açıklama ve En Son İçtihatlarla, İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2015, s.971

²¹⁹ Dş 12.D. E.2008/6930, K.2011/1709; Dş.3.D.,E./1995,K.1995/3755, K.T.13.11.1996; Dş.3.D. E.1995/5755, K.1996/4486,

²²⁰ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.574; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s59

²²¹ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.529

²²² Danıştay 6.D.1949 tarih ve 402 Sayılı Kararı aktaran Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.964.

²²³ Celal Işıklar, **a.g.m.**,s.60

Yukarıda çalışmamızda genel olarak ifade ettiğimiz duruşma yapılmasını isteme süresi ile ilgili olarak şu hususu belirtmekte fayda görmekteyiz. 521 Sayılı mülga Danıştay Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde dava esastan karara bağlanıncaya kadar ek dilekçe veya savunma ve cevap dilekçeleri ile duruşma talebinde bulunabilme imkânı bulunmaktaydı.²²⁴ O dönemde ilk derece mahkemeleri kurulmadığı için Danıştay dava dairelerinde iş yükü fazla olduğundan ve duruşmalı dosyalara nazaran duruşmasız dosyalar daha fazla olduğundan davacılar genellikle dosyaların daha çabuk sonuçlanması amacıyla tekemmül etmiş dosyalarda ek dilekçe ile duruşma talebinde bulunmaktaydı. Bu sebeple günümüzde, İYUK'un 16'ncı maddesi 2'nci fıkrasındaki durum haricinde, tarafların duruşma talep edebilme süresi dilekçelerin başvuru ve savunma zamanı ile sınırlandırılmıştır denilmektedir. Sonuç olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre duruşma talebinde bulunabilmek için belli sürelerle uymak gerekir.²²⁵

İYUK'un 17'nci maddesinin 3'ncü fıkrasındaki belli sürelerle uyulması koşulunu getiren düzenlemenin doğru olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır. Çünkü idarî yargıda dolayısıyla vergi yargısında duruşmanın amacı ve özellikleri dikkate alındığında, sonraki sebep ve gelişmeler üzerine, resen araştırma ilkesi ve/veya gerektiğinde resen duruşma verilebilmesi imkânı çerçevesinde belirtilen sakıncanın bertaraf edilebilir. Gerek davaların çabuk bir şekilde görülmesine ilişkin anayasal usûl ekonomisi esası sebebiyle, gerek son anda duruşma istemek suretiyle hakkın kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla mevcut düzenlemeye uygun olmaktadır.²²⁶

Ancak kanaatimizce de bir kısım yazarlar tarafından da eski düzenleme biçiminin daha uygun olduğunu savunulmaktadır. Duruşmanın sadece amacına değil duruşmadan beklenen faydaya da bakılmalıdır. Çünkü duruşmanın yararlı olup olmadığını hemen anlaşılamamaktadır. Daha sonradan ortaya duruşma yapılmasını istemek için nedenler ortaya çıkabilir. Örneğin açılan davaya benzer başka bir davada verilmiş olup da sonradan ele geçen ve farklı bir görüşü yansıtan karar veya daha

²²⁴ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.6; Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.491

²²⁵ Selçuk Hondu, **a.g.m.s.6**;

²²⁶ Celal Işıklar, **a.g.m. s.59**

önemli nedenler ortaya çıkabilir.²²⁷ Ayrıca hakkın kötüye kullanılması kişiden kişiye değişir bunu herkes yapar diye genele yaymamak gerekir. Amacı dışında kötüye kullanan kişilere yaptırım uygulanabilir. Bunu yapmayıp herkese karşı şüpheyile yaklaşmak gerçekten ihtiyacı olan kişilerin bu durumdan mahkûm kalmalarına yol açar.

Diğer bir husus da tarafların duruşma talebi olmadığı halde, mahkemenin taraflardan sadece birini duruşmaya davet edip, dinledikten sonra karar vermesinin yerinde bir uygulama olmadığıdır.²²⁸ Danıştay bu gibi durumları bozma sebebi olarak görmektedir.²²⁹

2.1.4. DURUŞMA TALEBİNDEN VAZGEÇME

Davalı veya davacı taraf duruşma talebinde bulunduktan sonra duruşma yapılınca kadar bu isteklerinde vazgeçebilirler.²³⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda duruşma talebinden vazgeçilmeyeceğine dair aksine bir düzenleme bulunmamaktadır. Uygulamada duruşma talebinde bulunan taraf, ek dilekçe ile ya da sonradan vereceği savunma ve dilekçelerle bu isteğinden vazgeçeceğini bildirebilmektedir. Ancak vazgeçme hali tarafların talebi ile yapılacak duruşmalar bakımından söz konusudur.²³¹ Danıştay'a göre, duruşma talebinden vazgeçildikten sonra ikinci defa duruşma talebinde bulunulamaz. Duruşma talebinden vazgeçmiş olan

²²⁷ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.531; karşı görüş için bkz. Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.59

²²⁸ Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, **a.g.e.**, s.439-439

²²⁹ "...2577 sayılı Kanunun 1. maddesinin 2. fıkrasında, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı belirtilmiş olup, aynı yasanın duruşma ve duruşmaya ilişkin esasları düzenleyen 17. ve 18. maddelerinde; duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, ancak duruşma yapmaksızın taraflardan birinin çağırılması suretiyle bilgisine başvurulmasını mümkün kılacak bir hükme yer verilmemiştir. Öte yandan aynı Kanunun 31. maddesi gereği Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan atıftan da böyle bir uygulama olanağı doğmamaktadır. Bu durumda, Vergi Mahkemesince...yukarıda açıklandığı şekilde kanunda gösterilen esaslar çerçevesinde bir araştırma yapmaksızın duruşma dışında mükellefin bilgisine başvurulmasında isabet görülmemiştir."Dş.3.D., E.1989/452,K.1989/2340, K.T.25.10.1989, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 78-79, s.176 (çevrimiçi),emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet, 21.08.2018

²³⁰ Seref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.492

²³¹ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.6

tarafın, yeniden duruşma talep etmesi halinde mahkeme bu talebi kabul edip etmemekte serbesttir.²³²

2.2. ADİL YARGILANMA HAKKI BAKIMINDAN VERGİ YARGILAMASINDA DURUŞMA YAPILMASI

2.2.1. GENEL OLARAK ADİL YARGILANMA HAKKI

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin²³³ 6'ncı maddesinde adil yargılanma hakkı²³⁴ düzenlenmiştir. "Adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik toplumun temel değerlerini yansıtan bir haklar ve ilkeler bütünüdür." Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin, Sözleşmeye taraf olan devletlerin usul

²³² Dş. 5.D. E.51/2204, K.52/1958 K.T. 27.06.1962, **Danıştay Kararlar Dergisi**, Sayı:54-57, s.425, aktaran Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 492

²³³ "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Avrupa Konseyi üyesi devletlerin dışişleri bakanları tarafından Roma'da 4 Kasım 1950 tarihinde imzalanmış ve 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. ...Türkiye, Sözleşme'yi 4 Kasım 1950 tarihinde imzalamıştır. ... Onay belgeleri, 18 Mayıs 1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne tevdi edilmiş ve Sözleşme, Türkiye bakımından bu tarihte yürürlüğe girmiştir. Sözleşme'de, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde güvence altına alınan medeni ve siyasi hakların sınırlı bir bölümüne yer verilmiştir. Bu sınırlı haklar listesi, daha sonra yürürlüğe giren protokollerle genişletilmiştir. 2015 yılı Mayıs ayı itibarıyla, Sözleşme'ye ek 16 Protokol bulunmaktadır. Sözleşme'nin kapsamı, Protokollerle eklenen yeni haklarla genişlemektedir. Fakat bu genişlemenin sadece Protokollerle onaylayan devletler açısından söz konusu olacağı unutulmamalıdır". (çevrimiçi), <https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/49-avrupa-insan-haklar-sozlesmesi/11.08.2018>

²³⁴ "Madde 6: Adil Yargılanma Hakkı"

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

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.

3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;
c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;
d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çekirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;
e) Duruşmada kullanılan dili anlama dışı veya konuşma dışı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak."

hukuklarının uygulanmasından doğan şikâyetlere karşı başvurucunun dayanak alabileceği en önemli maddesidir.²³⁵

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne²³⁶ göre, adil yargılanma hakkı *jus cogens*²³⁷ norm olmamakla beraber Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi içerisinde merkezi bir rol oynamaktadır.²³⁸

Türk pozitif hukukunda adil yargılanma hakkı temel olarak T.C. Anayasası'nın²³⁹ "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36'cı maddesinin 1'nci fıkrasında söz edilmişse de ilke Anayasa'da tanımlanmamıştır. Adil yargılanma hakkı Anayasa'da açıkça tanınmasa bile Anayasası'nın 2'nci maddesinde de yer alan hukuk devleti kavramı, bu temel hakkın içini dolduran haklar ile ilkeleri hukuk sistemlerinin bir parçası haline getirmeyi zorunlu kılar.²⁴⁰ Adil yargılanma hakkı hususunu Anayasa Mahkemesi bir çok kararında ele almıştır.²⁴¹

²³⁵ Osman Doğru, Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi: Açıklama ve Önemli Kararlar**, 2.bs.,No:198, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2012, s.608

²³⁶ "Mahkeme, taraf devletlerin sayısına eşit sayıda yargıçtan oluşmaktadır. Mahkeme'nin denetim usulü, ikincilik ilkesine dayanır. Bu ilkeye göre Mahkeme, sadece devletlerin mağduriyeti önlemek ve gidermek için gerekli olan tedbirleri almamaları durumunda devreye girer. Fakat Mahkeme'nin bir temyiz mercii olmadığını belirtmek gerekir. Mahkeme, bireysel ve devletlerarası başvurular yoluyla, Sözleşme'nin ve taraf devletçe onaylanan ek Protokollerin ihlali iddialarını değerlendirir. Mahkeme re'sen hareket edemez". Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuru için iç hukuk yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Anayasa'da 2010 yılında yapılan değişiklik sonrasında, 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu açılmış oldu. Böylece Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılacak bir bireysel başvuru öncesinde tüketilmesi gereken bir başvuru yolu haline geldi". [https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/43-avrupa-insan-haklar-mahkemesi/\(cevrimiçi\)](https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/43-avrupa-insan-haklar-mahkemesi/(cevrimiçi)), 11.08.2018

²³⁷ * "Yapılışı sırasında, genel uluslararası hukukun bir buyruk kuralı ile çatışan her andlaşma batıldır. Bu Sözleşmenin amaçları bakımından, genel uluslararası hukukun buyruk kuralı, devletlerin uluslararası topluluğunun bütününce, aksine hiçbir kuralın konulması olanağı bulunmadığı ve ancak genel uluslararası hukukun aynı nitelikteki yeni kuralıyla değiştirilebileceği kabul edilen ve tanınan bir kuraldır". 1969 Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşme'sinin 53'ncü maddesinde *jus cogens* bu şekilde tanımlanmıştır. Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, Bs.10, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.81

²³⁸ Al-Dulimi ve Montana /İsviçre, Başvuru No. 5809/08, K.T. 21.06.2016, para.136, aktaran, Sibel İncoğlu, **Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4**, MRK Baskı, Ankara, 2018, s.1

²³⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 09.11. 1982 tarih , Sayı 17863 (Mükerrer), Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Adil yargılanma hakkı, 2001 Anayasa değişikliğinden sonra Anayasaya eklenerek açıkça ifade edilmiştir. "Bireysel başvuru çerçevesinde Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan "adil yargılanma hakkı" başvuru dayanağı kabul edilen kilit maddedir." Sibel İncoğlu, **a.g.e.**, s.14,

²⁴⁰ Sibel İncoğlu, **a.g.e.**, s.14

²⁴¹ "Adil yargılanma hakkı 3.10.2001 tarihinde Anayasamızda yer almışsa da, batı hukuk sistemlerinin yıllardan beri vazgeçemeyeceği temel haklar arasında yer almaktadır. Hukuk devleti ilkesi bireylerin temel haklarının korunması konusunda gösterilen başarı oranında gerçekleşmektedir. Günümüzde

Ayrıca adil yargılanma hakkının somut görünümüleri olarak Sözleşme'nin metninden ve AİHM kararlarından ortaya çıkan alt ilke ve haklar Anayasa'nın 36'ncı maddesinin bir parçasıdır.²⁴² Adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin bütünü kapsar, bu hakkın içerisine aldığı güvenceler hem ilk derece yargılaması hem de istinaf ve temyiz aşamaları için de geçerlidir.²⁴³

Sözleşmenin 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrasında adil yargılanma hakkının içerisinde yer alan haklardan biri de "aleni yargılanma hakkı"dır. Kamuya kapalı şekilde yapılan gizli yargılamaları önler, yargılama sürecini kamu denetimine açar ve yargı sistemine güveni sağlar.²⁴⁴ Diğer taraftan birey kendi davasında iddia ile ilgili bilgi edinebilir, ispat olanağına sahip olur ve kendini müdafaa edebilmek için deliller sunabilir.²⁴⁵ Ayrıca çelişmeli yargılama gibi bir takım olanağı etkin bir biçimde kullanabilme amacına hizmet eder.²⁴⁶

Özellikle belirtmemiz gerekir ki Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, aleni yargılama hakkından sadece duruşmaların açık olmasını değil ama aynı zaman da duruşma yapılmasını kapsayacak şekilde duruşmalı yargılanma hakkını da

Anayasalarda haklar alanının ayrıntılı olarak düzenlenmesi şeklinde, ya da böyle bir düzenleme yoksa Anayasa Mahkemesi'nin hukuk devleti ve demokrasi kavramları konusunda yaptıkları yorumlar yoluyla bu koruma gerçekleştirilmektedir". Anayasa Mahkemesi, E.2006/98, K.2006/75, K.T.29.06.2006, (çevrimiçi), <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/94c3e19d-df26-45b7-a16c-ab87dfc0aa09?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 10.08.2018

²⁴² Sibel İnceoğlu, , **Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi- 4**, s.14

²⁴³ Ayrıca bkz. Buchholz/Almanya, Başvuru No. 7759/77, K.T.06.05.1981, para.48; Sramek/Avusturya Başvuru No. 8790/79, K.T. 22.10.1984, para. 35; Sussmann/Almanya, (Büyük Daire), Başvuru. No. 20024/92, K.T.16.09.1996, para.44-46; Ruiz-Mateos/İspanya, Başvuru No: 12952/87, K.T. 23.06.1993, para. 55-59, aktaran Sibel İnceoğlu, , **Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi- 4**, s.2

²⁴⁴ Pretto ve Diğerleri/İtalya, para.21, aktaran Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, s.342, dp.6

²⁴⁵ Hans-Meyer Ladewig "Adil Yargılanma Hakkı-I", Çev. Özlem Yenerer Çakmut, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Proje Yöneticisi: Kayıhan İçel, Yayına Hazırlayan: Yener Ünver, **Prof. Dr.Nurullah Kunter'e Armağan, Güncel Ceza Hukuku Serisi**, Ankara Seçkin Yayıncılık, 2004, s.258-259,

²⁴⁶ Billur Yaltı, "İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran, 2007, s(7-20), s.15

anlamaktadır.²⁴⁷ Dolayısıyla maddedeki aleniyet şartı zımnen yargılama esnasında duruşma yapılması gerektiğini ifade etmektedir.²⁴⁸

Anayasa'nın 141'nci maddesinin 1'ci fıkrasında da duruşmaların herkese açık olduğu belirtilmiş fakat duruşmalı yargılama hakkından söz edilmemiştir. Duruşma yapılıyorsa kural olarak da aleni olması gerekir. Anayasa'da yargılamanın aleni olmasına getirilen sınırlama genel ahlak ve kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı durumlarda yapılabilir.²⁴⁹ Aynı şekilde duruşmanın aleni şekilde gerçekleşmesi gerektiği şeklindeki kural ve bu kuralın istisnaları İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18'ci maddesinin 1'nci fıkrasında²⁵⁰ Anayasa'nın 141'nci maddesi ile paralel şekilde düzenlenmiştir.²⁵¹

2.2.2.ADİL YARGILANMA HAKKININ VERGİ DAVALARINDA UYGULANABİLİRLİĞİ

AIHS'in 6'ncı maddesi, adil yargılanma hakkını her türlü uyuşmazlık için değil iki tür uyuşmazlığa uygulanabileceği belirtilmektedir. Bunlar “medeni hak ve yükümlülükler” ile ilgili uyuşmazlıklar ile “suç isnadı”nın bulunduğu uyuşmazlıklardır.²⁵²

Diğer bir ifade ile AIHS'de adil yargılanma hakkının norm alanı medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin bir uyuşmazlık ve suç isnadının karara bağlanması ile sınırlı tutulmuştur. Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 36'ncı maddesi bakımından norm sınırlandırılması bulunmamasına rağmen Anayasa'nın 148'nci maddesine atıfla 36'ncı maddedeki adil yargılanma hakkının norm alanını AIHS'in 6'ncı maddesiyle aynı

²⁴⁷ Osman Doğru, **Anayasa İle Karşılaştırmalı İHAS ve Mahkeme İç Tüzüğü**, s.31

²⁴⁸ Fischer /Avusturya, Başvuru No.16922/90, K.T. 26.04.1995, para.44, aktaran Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, s.343

²⁴⁹ Osman Doğru, **Anayasa İle Karşılaştırmalı İHAS ve Mahkeme İçtüzüğü**, s.31-32

²⁵⁰ “Duruşmalara ilişkin esaslar”

İYUK Madde 18 “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”.

²⁵¹ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.42

²⁵² Osman Doğru, **Anayasa İle Karşılaştırmalı İHAS ve Mahkeme İçtüzüğü**, s.27

şekilde dar yorumlamaktadır. Bu çerçevede özel hukuk davaları ve ceza davaları adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlanmaktadır.²⁵³

Vergi yargılaması açısından bu güvencelerden faydalanabilmesi için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi üçlü bir ayırımı esas almaktadır. Bunlar vergi aslına ilişkin yargılamalar, vergi cezalarına ilişkin yargılamalar ve istisna olarak vergi aslı ve cezalarının birlikte konu olduğu yargılamalardır.²⁵⁴

Vergi aslına ilişkin yargılamalar verginin kamusal niteliği sebebiyle Sözleşme'nin 6'ncı maddesi bakımından medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin yargılamalar olarak değerlendirilmediği için Sözleşme kapsamında görülmemektedir.²⁵⁵

Vergi cezalarına ilişkin yargılamalar ise tazmin edici olmadan ziyade cezalandırıcı ve caydırıcı nitelikleri ve bütün topluma uygulanmaları sebebiyle suç isnadlarına ilişkin yargılamalar olarak Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin kapsamı içerisinde kabul edilmektedir.²⁵⁶

Vergi aslı ve bu aslın ferî niteliğindeki vergi cezalarının birlikte yargılandığı davalar da bütün olarak ele alınıp Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin kapsamı içerisinde sayılmaktadır.²⁵⁷

Türk Vergi Hukuku'na bakıldığında ise vergi aslı ve bu aslın ferî niteliğindeki vergi cezalarına ilişkin davalar da aynı vergi mahkemesinde birlikte görülmesinden dolayı, vergi yükümlüsünün bu davanın tümü ile ilgili olarak adil yargılanma hakkını talep etmesi mümkündür.²⁵⁸

Yukarıda açıkladığımız bilgilerden hareketle AİHM'nin vergi ceza davaları veya vergi aslı ve vergi cezalarının birlikte aynı mahkemede görüldüğü davalar ile ilgili olarak ulusal yargı mercilerinin adil yargılanma hakkı bakımından nasıl

²⁵³ Sibel Inceoglu, **Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi- 4**, s.15-16

²⁵⁴ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.84

²⁵⁵ Billur Yaltı, **a.g.e.**, s.84-86

²⁵⁶ Billur Yaltı, **a.g.e.**, s.103

²⁵⁷ Georgiou/Birleşik Krallık, Başvuru No.40042/98, K.T.16.05.2000, Aktaran , Billur Yaltı, **a.g.e.**, s.103

²⁵⁸ Billur Yaltı, **a.g.e.**, s.103

yargılamayı duruşmalı yapması gerektiğini değerlendirdiği güncel iki tane kararından bahsetmek istemekteyiz. *Jussila* ve *Pakozdi* kararlarında söz konusu davalarda adil yargılanma hakkı bakımından yargılamanın duruşmalı yapılmasının gerekli olup olmadığı değerlendirilmiştir.

2.2.2.1. Jussila Kararı

Jussila kararında²⁵⁹ ele alınan problem, vergi ceza davalarında duruşmasız yazılı yargılama usulünün Sözleşmenin 6'ncı maddesinde bulunan adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil edip etmediğidir. AİHM önünde böyle bir durum daha önce hiç tartışma konusu olmamıştır.²⁶⁰ AİHM kararında Sözleşmenin 6'ncı maddesinin idari vergi cezalarında uygulanabilirliği ile ilgili daha önceki içtihadını²⁶¹ tekrar gözden geçirmiş, söz konusu maddenin başvurucunun davası bakımından uygulanabileceğine belirtmiş ancak vergi ceza davalarında duruşmasız yargılamanın Sözleşme'nin 6'ncı maddesini ihlal etmediğine hükmetmiştir.²⁶² Mahkeme tarafların duruşma yapılmasını talep etmesine rağmen yargılamanın duruşmalı yapılması zorunluluğunun olmamasını da aşağıda belirttiğimiz gerekçelerle açıklamaktadır.

Mahkeme'ye göre her zaman duruşma yapılması zorunlu değildir. Güvenilirlik sorunu yoksa ya da ihtilaflı olgular bulunmuyorsa bu durumlarda duruşmasız yargılama yapılabilir. Tarafların iddialarının dayanağını oluşturan olaylar ve diğer yazılı belgelere dayanarak yargı yerleri adil ve makul biçimde karar verebiliyorsa duruşma yapılması zorunlu değildir.²⁶³ Bunun dışında ulusal mahkemeler, usul ekonomisi ve davanın etkili bir şekilde yürütülmesi sebebiyle veya sistematik şekilde duruşma yapılması yine Sözleşme'nin 6'ncı maddesi 1'nci fıkrasında koruma altına

²⁵⁹ Karar hakkında daha detaylı bilgi için bkz. *Jussila/Finlandiya*, Başvuru No.73053/01, K.T.23.09.2006, (çevrimiçi), [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"itemid":\["001-78135"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), 13.08.2018

²⁶⁰ Billur Yaltı, **a.g.m.**, s.15

²⁶¹ AİHM Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin idari vergi cezalarında uygulanabilirliği bakımından üç Engel kriterini ortaya koymaktadır. Bunlar; 1) Suçun ulusal hukukta tanımı 2)Suçun niteliği ve 3)Cezanın ağırlığı. AİHM ikinci ve üçüncü kriterlerin kümülatif olarak değil seçimlik olarak uygulanacağını belirtmektedir. *Jussila/Finlandiya*, Başvuru No.73053/01, K.T.23.09.2006 para.30-31, Mahkemeye göre suçun niteliksel olarak cezai olması ya da suçun kişiyi niteliksel ve ağırlık derecesi bakımından genel cezai çerçeveye ait olan bir ceza ile yükümlü tutması yeterlidir. Cezanın hafif olması, suçun niteliği gereği suçun cezai karakterini ortadan kaldırmamaktadır. Lakin her kriter gereği yapılan bağımsız değerlendirme, bir cezai yaptırımın varlığına ilişkin net bir sonuca varmaya imkân vermiyorsa, bütün kriterlere dayalı toplu bir değerlendirme olanağı da bulunmaktadır. Billur Yaltı, **a.g.m.**, s.12

²⁶² *Jussila/Finlandiya*, Başvuru No.73053/01, K.T.23.09.2006, para 47

²⁶³ *Hakansson ve Stureson/İsveç*, Başvuru No. K.T. 21.02.1990, para.66; *Döry/İsveç* ,Başvuru No.28394/95, K.T.12.09.2002, para 37; *Göç/Türkiye*, Başvuru No.36590/97, K.T.11.07.2002, para.51

alınan makul sürede yargılanma hakkına engel oluşturduğu durumlarda duruşma yapılmamasını takdir edebilirler.²⁶⁴ Mahkemeye göre vergi para cezaları ceza hukukunun sert çekirdeğinden farklıdır bu yüzden ceza davaları ile ilgili bütün garantilerin tam katılıkta vergi para cezaları bakımından da uygulanması gerekmemektedir.²⁶⁵ Ancak böyle bir ayırım yapılması kararda karşı oy kullananlar tarafından eleştirilmiştir. Karşı oydakilere göre ilk defa mahkeme bir ceza davasında sözlü duruşma gerekmebileceği yönünde karar vermektedir. Ceza hukukunun sert çekirdeğine giren davalar ile girmeyen davalar arasında sınırın nasıl ve ne şekilde çizilebileceği net değildir. Bu sebeple bütün cezai suçların Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde bulunan güvencelerden yararlanması gerekir.²⁶⁶ Kanaatimizce de AİHM'nin bu hususta verdiği karar eleştiriye açıktır. Mahkemenin vergi para cezalarını ceza hukukunun sert çekirdeğinden farklı görüp böyle bir sınırın çizilmesi, vergi ceza davalarını adil yargılanma hakkının güvencelerinden bütünüyle yararlanma imkânından mahrum bırakmaktadır.

AİHM duruşmada ispat konusunun içeriği ile ilgili de değerlendirmede bulunmuştur. Başvurucu vergi inceleme elemanının ilgili kanundaki koşulları hatalı yorumladığı ve mali durumu hakkında yanlış hesaplamalar yaptığını düşünmektedir. Bu sebeple vergi inceleme raporunun doğruluğunu ve güvenilirliğini, vergi inceleme elemanını çapraz sorgulama yoluyla ve kendi uzmanından destekleyici ifade almak suretiyle çürütebilmek için ulusal mahkemeden duruşma yapılmasını talep etmiştir. Ancak AİHM'nin yaptığı değerlendirmeye göre başvurucunun duruşma talebi için öne sürdüğü sebepler vergi cezasından çok vergi tarhiyatının geçerliliği ile ilgilidir ve Sözleşme'nin 6'ncı maddesi kapsamı dışındadır.²⁶⁷

AİHM söz konusu kararında vergi ceza davalarında duruşmalı yargılamanın talep üzerine gerçekleşmesini kabul etmekte ancak yargı yerlerinin talep konusunda takdir yetkisine sahip olmasını da verdiği karar gerekçeli olduğu oranda meşru bulmaktadır.²⁶⁸ İdare Mahkemesi de ilgili kararını gerekçeli olarak vermiş olup

²⁶⁴ Schuler, Zraggen/İsviçre, Başvuru No. K.T.24.06.1993, para.58

²⁶⁵ Jussila/Finlandiya, para.43; Prinen/Finlandiya, Başvuru No.32447/02, K.T.16.05.2006, para

²⁶⁶ Jussila kararında karşı oyda bulunanların açıklamaları için bkz. Jussila/Finlandiya, para.45-46

²⁶⁷ Jussila/Finlandiya, para. 46, aktaran, Billur Yaltı, **a.g.m.**, s.18

²⁶⁸ Billur Yaltı, **a.g.m.**, s.19

başvurucuya da ulusal mahkemelerce davasını yazılı olarak ortaya koyma ve vergi idaresinin iddialarına karşı yorumda bulunma imkânı verilmesi sebebiyle AİHM, adaletin gereklerine uygun şekilde hareket edildiğini ve davanın kendisine özgü koşulları altında sözlü duruşma yapılmasının gerekli olmadığına karar vermiştir.²⁶⁹

Jussila kararında AİHM'in vergi ceza davasını duruşma bakımından yeterince ağır ve önemli bir dava olarak görmediği söylenebilir. Vergiyi, ceza davaları ile ilgili genel içtihadından ayırarak vergi alanına özgü kuram geliştirmek durumunda kaldığını da söyleyebilmek mümkündür. Karar birçok yönüyle tartışmaya açık bir karardır. Zira vergi aslı, vergi cezası arasında farkın gözetilmesi adil olmayan sonuçları da beraberinde getirecektir. Böylece suç işlemiş bir vergi yükümlüsü miktarı çok olmayan bir vergi ceza davası için adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek AİHM önünde hakkını arayabilecekken, suç işlemeyen bir vergi yükümlüsü miktarı yüksek olan bir vergi aslı davası için hakkını arayamayacaktır. Bu durumda hangi tür davalar için duruşma, hakkın yerine getirilmesi için önemli bir unsur haline gelebileceğinin cevabı söz konusu karardan çıkarılamamaktadır.²⁷⁰

2.2.2.2. Pakozdi Kararı

Pakozdi kararında²⁷¹ vergi ceza davalarında adil yargılanma hakkı bakımından yüksek mahkeme önünde duruşmalı yargılama yapılmasının gerekli olup olmadığı değerlendirilmiştir. AİHM, *Pakozdi* davasında konuya daha önceki içtihatlarından farklı olarak vergi ceza davalarında delillerin inandırıcılığı ve güvenilirliği duruşma esnasında tespit edilecekse duruşma yapılmasının gerekli olacağı kararını vermiştir.²⁷²

Macaristan Fejer Bölgesi Bölgesel Vergi Merkezi Bayan İldido Pakozdi ile ilgili olarak 1999-2001 arasındaki dönem için bir vergi denetimi gerçekleştirilmiştir. Vergi dairesince hazırlanan vergi denetim raporuna göre Pakozdi'ye ek kişisel gelir

²⁶⁹ Jussila/Finlandiya, para.48, aktaran ,Billu Yaltı, **a.g.m.** s.19

²⁷⁰ Billur Yaltı, **a.g.m.** s.20

²⁷¹ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No. 51269/07, K.T. 25.11.2014,(çevrimiçi), [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["pakozdi"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER"\],"CHAMBER":\["itemid":\["001-148176"\]}\]](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{) 12.08.2018

²⁷² Ayşe Nil Tosun,"Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşması Yargılama", **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.7(2), 2017, S.(83-94). s.88

vergi matrahı, vergi cezası ve de faiz yüklenmiştir. Pakozdi, vergi idaresinin bu işlemlerine karşı Fejer Bölge Mahkemesi'ne dava açmıştır.²⁷³

Pakozdi'nin şirketine sermaye olarak yatırılan ihtilaflı fonların kendisine babası tarafından şahsi kredi olarak verilip verilmediği uyuşmazlık konusudur.²⁷⁴

Fejer Bölgesi Bölge Mahkemesi'nde 28 Şubat 2006 tarihinde tek hâkimle görülen davada duruşmalı yargılama yapılmış ve vergi dairesinin işlemleri iptal edilmiştir. Bölge Mahkemesi babanın beyanını esas alarak verdiği kararına göre, baba kızı için kişisel kredi olarak kullandığı gelir ve mülkiyetin varlığını ve kaynağını ispatlamakla yükümlü değildir. Vergi dairesi verilen karara karşı Yüksek Mahkemeye başvurmuştur. Pakozdi ise Yüksek Mahkeme'den duruşma talebinde bulunmamıştır.²⁷⁵

Yüksek Mahkeme yargılamayı duruşmasız gerçekleştirmiş, babanın Pakozdi'ye kişisel kredi verdiğini ispat edebilmek için kullanılan beyanını transfer kaydı, banka hesap özeti, sözleşme veya buna benzer yazılı delillerle birlikte desteklenmediği için güvenilir bulmamış ve bu sebeple ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur. Yüksek Mahkemeye göre ispat yükü Pakozdi'de olup uyuşmazlık konusu ihtilaflı fonların kaynağını ispat etmek için güvenilir deliller sunması gerekir. Ancak Pakozdi ve babası güvenilir deliller sunmamış, yaptıkları işlemlere karşı makul ve mantıklı bir açıklama getirememişlerdir. Bu karara karşı gidilebilecek başka da kanun yolu bulunmamaktadır.²⁷⁶

Pakozdi sonrasında Macaristan Devleti'ne karşı AHİM'e başvurmuştur. Mahkeme daha önce çalışmamızda açıkladığımız *Jussila* kararında olduğu gibi kabul edilebilirlik kriterlerini incelemiş, bunun sonucunda da başvuru sahibinin cezai bir suçla suçlandığı sebebiyle davayı kabul edilebilir bulmuştur.²⁷⁷

²⁷³ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014 , para.1, para.6-7-8-9

²⁷⁴ Pakozdi/Macaristan, para.7

²⁷⁵ Pakozdi/Macaristan para.9

²⁷⁶ Pakozdi/Macaristan, para.10

²⁷⁷ Engel ve Diğerleri/Hollanda, 08.06.1976 para.22; Janosevic/İsveç Başvuru No. 34619/97 para.67;Jussila Finlandiya, Başvuru No.73053/01, K.T.23.09.2006, para. 30-31

AİHM davanın esasına geçerek şu tespitlerde bulunmuştur. *Pakozdi* kararında mahkeme *Jussila* kararında da belirttiği gibi sözlü ve kamuya açık bir şekilde duruşma yapılması Sözleşmenin 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrası'nın temel prensiplerden biridir.²⁷⁸ Mahkemeye göre ceza yargılamasının adil bir şekilde gerçekleşmesi duruşma yapılması önemli bir unsurdur ancak sadece ilk derece mahkemesinde değil yargılamanın tüm aşamalarında dikkate alınması gerekir.²⁷⁹ Mahkeme sadece savunma hakkı bakımından değil ama aynı zamanda kamu yararı ve suçun mağdurları bakımından yargılamanın tüm aşamalarında adil bir şekilde yargılama yapılıp yapılmadığının değerlendirmesini yaptığını belirtmektedir.²⁸⁰

Mahkeme'ye göre de Macar Hükümetinin iddia ettiği gibi her zaman duruşma yapılması zorunlu değildir. Güvenilirlik sorunu yoksa ya da ihtilaflı olguların bulunmuyorsa bu gibi durumlarda duruşmasız yargılama yapılabilir. Tarafların iddialarının dayanağını oluşturan olaylar ile ve diğer yazılı belgeler ile yargı yerleri adil ve makul biçimde karar verebiliyorsa duruşma yapılması zorunlu değildir.²⁸¹

Bunun dışında ulusal mahkemeler, usul ekonomisi ve davanın etkili bir şekilde yürütülmesi sebebiyle veya sistematik şekilde duruşma yapılması yine Sözleşme'nin 6'ncı maddesi 1'nci fıkrasında koruma altına alınan makul sürede yargılanma hakkına engel oluşturduğu durumlarda duruşma yapılmamasını takdir edebilirler.²⁸²

Mahkemeye göre vergi para cezaları ceza hukukunun sert çekirdeğinden farklıdır bu yüzden ceza davaları ile ilgili bütün garantilerin mutlaka tam katılıkta vergi para cezaları bakımından da uygulanması gerekmemektedir.²⁸³

Mahkeme *Pakozdi* kararında daha önce çalışmamızda açıklamaya çalıştığımız *Jussila* kararına tekrar atıfta bulunmuş ve söz konusu kararda vermiş olduğu duruşmasız yargılamanın yapılabilme gerekçelerinden biri olan bu hususu bu kararında yine belirtmiştir. Bu konudaki yine çalışmamızda *Jussila* kararında

²⁷⁸ Molofeyeva/Rusya, Başvuru No. 366673/04, K.T. 30.05.2013, para.105

²⁷⁹ Taxquet/Belçika, Başvuru No.926/05, K.T. 16.11.2010, para.84

²⁸⁰ Gafgen/Almanya, Başvuru No.22978/05, K.T. 01.06.2010, para.175

²⁸¹ Döry/İsveç, Başvuru No. 28394/95, K.T. 12.11.2002, para.37

²⁸² Fredin/İsveç, Başvuru No.18928/91, K.T.23.02.1994, para.21-22

²⁸³ Jussila/Finlandiya, para.43

açıkladığımız azınlıkta bulunan üyelerinin karşı görüşüne rağmen, tutumunu devam ettirdiği görülmektedir.

Ayrıca Mahkemeye göre başvuru eğer iddialarını yazılı şekilde ortaya koyabilmek için yeterli olanağa sahipse ve maddi olaylar ile vergi idaresinin iddialarına karşı yazılı olarak görüş bildirebiliyorsa duruşma yapılması gerekmeyebilir.²⁸⁴

Macaristan ilk derece mahkemesi yargılamayı duruşmalı yapmıştır, Söz konusu mahkeme *Jussila* davasından farklı olarak başvurunun tanığı olan babasını duruşmada dinlemiştir.²⁸⁵ Yüksek Mahkemenin dava koşullarında sözlü duruşma yapılması gerektiği ilkelerinden ayrılmasının sebepleri üzerinde durmak ve bu hususu incelemek gereklidir.²⁸⁶

Eğer iç hukukta kanun yolları ile ilgili olarak düzenleme yapılmışsa, kanun yolları yargılama aşamasının devamı niteliğinde kabul edilecek ve bu yüzden Sözleşmenin 6'ncı maddesinin içerisinde bulunan güvencelere bağlı olması gerekecektir.²⁸⁷

Ancak kanun yolu aşamasında yargı mercilerinin ilgili iç hukuka göre hem maddi hem de hukuki olarak sorunu yargılama yetkisi olmasına rağmen Sözleşmenin 6'ncı maddesine göre her zaman duruşma yapma zorunluğu bulunmamaktadır.²⁸⁸

Duruşma yapılmasının gerekli olup olmayacağı kararını vermek için, diğer hususların yanında, söz konusu yargılamanın spesifik özellikleri, karar verilecek konuların özellikleri ışığı altında²⁸⁹ ve bu hususların başvuru bakımından önemi de dikkate alınarak²⁹⁰ başvurunun menfaatlerinin Yüksek Mahkeme nezdinde sunulup, korunduğunun belirlenmesi gerekir.²⁹¹

²⁸⁴ Jussila/Finlandiya, para.47

²⁸⁵ Pakozdi/Macaristan, para.30

²⁸⁶ Suuripaa/Finlandiya, Başvuru No. 43151/02, K.T.12.06.2010, para.42

²⁸⁷ Delcourt/Belçika, Başvuru No. 2689/65, K.T.17.02.1970, para.25; Gurov /Moldova, Başvuru No. 36455/02, 11.07.2006, para.33

²⁸⁸ Fejde/İsveç, Başvuru No.12631/87, K.T.29.10.1991, para.31

²⁸⁹ Helmers/İsveç, Başvuru No.11826/85, K.T.29.10.1991, para.31-32

²⁹⁰ Hermi/İtalya, Başvuru No.18114/02, K.T. 18.10.2006, para.62

²⁹¹ Pakozdi/Macaristan, para.33

Yüksek Mahkeme'nin ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp yeniden tüm delilleri değerlendirmek suretiyle vereceği kararı için adil bir yargılama olması bakımından başvurucuya suçlandığı konulara itiraz etme ve delil gösterme olanağının sağlanması gerekir.²⁹²

Yüksek Mahkeme başvurucunun duruşma yapılmasını talep etmediğini gözlemlemiştir. Burada ortaya çıkan soruya başvurucunun duruşma talep etmediği takdirde duruşma hakkından feragat etmiş sayılıp sayılmayacağı hususuna açıklık getirilmesi gerekmektedir.²⁹³

Yüksek Mahkemenin vermiş olduğu kararında görüldüğü üzere bu davanın koşullarında özellikle delillerin yeniden değerlendirildiği durumda duruşma yapılması ihtiyacının olup olmadığını Yüksek Mahkeme değerlendirmemiştir. Başvurucu da kararın yeniden incelenmesinin delillerin yeniden değerlendirilmesi gerektirdiği anlamına geldiğinin farkında değildir. Mahkeme bu hususunu feragat anlamına gelmediği değerlendirmesinde bulunmuştur. Bu şartlar altında AİHM yargılamanın adil olup olmadığı değerlendirmesini yaparken başvurucunun duruşma talebinde bulunmuş olup olmamasını belirleyici unsur olarak görmemiştir.²⁹⁴

Mahkemeye göre ispat yükünün tersine döndüğü durumlarda(para.10) yargılamanın adilliği suçlanan kişinin özellikle çelişmeli yargılanmaya tabi olmasını gerektirir. Ancak buradaki özel durumda sadece yazılı usulde garanti sağlanmıştır.²⁹⁵

Bu üzerinde durulması gereken bir konudur. Bilhassa Yüksek Mahkemenin sadece hukuki meseleleri değil ama aynı zamanda önemli ihtilaflı olguları, ilk derece mahkemesinin delilleri doğru değerlendirip değerlendirmediyi de incelediği durumlarda, vereceği kararı önemli derecede etkileyeceği açık olan hususlarla ilgili olarak başvurucuya iddialarını, delilleri sunmak için makul bir fırsat tanınması gerekir. Ayrıca Mahkeme, Yüksek Mahkeme'nin esas hakkında verdiği kararın kesin olduğu bundan sonrasında başvurucunun verilen karara karşı gidebileceği başka kanun yolu olmadığını da gözlemlemektedir. Mahkeme, Yüksek Mahkemenin delillerin alt derece

²⁹² Laaksonen/Finlandiya, Başvuru No.70216, K.T.12.04.2007, para.32

²⁹³ Malhous/Çek Cumhuriyeti, Başvuru No.33071/96, K.T.12.07.2001, para.58

²⁹⁴ Ektabani/İsveç, Başvuru No.10563/83, K.T.26.05.1998, para.28

²⁹⁵ Pakozdi/Macaristan, para. 38

mahkemesi tarafından hatalı vergi idaresi tarafından ise doğru bir şekilde değerlendirildiği sonucuna ulaştığı kararını incelememiş, başvurucunun menfaatinin de göz önüne alınarak olması gerekenin Sözleşmenin 6'cı maddesinin 1'nci fıkrası gereğince Yüksek Mahkeme huzurunda bir duruşma yapılması gerektiği şeklinde bir değerlendirmede bulunmuştur.²⁹⁶

Ayrıca AİHM, başvuranın aleyhine ispat yükümlülüğünün kanunen tersine çevrildiği ve belirli olguların da önceden öngörülemeyen bir şekilde yeniden değerlendirilebileceği bir davada duruşma yapıldıktan sonra karar verilmesi gerekir. Nitekim mevcut davanın koşulları, mahkemenin her ne kadar vergi yerine tamamen suç bağlamında olsa da Sözleşmenin 6'ncı maddesi 1'nci fıkrasına ihlalini saptamış olduğu vergisel olmayan salt cezai nitelikte bulunan bir başvuruya ²⁹⁷ dikkate değer şekilde benzemektedir Sonuç olarak mahkeme, Yüksek Mahkeme'nin sözlü duruşma yapmaksızın davanın esası hakkında vermiş olduğu kararını, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrasına aykırı bulmaktadır..²⁹⁸ Maddenin ihlal edildiğine karar vermiştir. ²⁹⁹

2.2.3.VERGİ YARGILAMA HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Söz konusu AİHM tarafından verilen *Pakozdi* kararı vergi ceza davaları bakımından vergi yargılamasında duruşma yapılmasının gerekli olduğu durumları incelemesi açısından önemli bir karardır. Öğretide ilk derece mahkemesinde, istinafta ve Danıştay'da vergi davaları veya tam yargı davaları bakımından duruşma yapılma koşullarının nasıl olması gerektiği hususunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Türkiye'de vergi yargılamasında duruma bakıldığında ilk olarak İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci fıkrasıyla getirilen parasal sınır mükellefin duruşma talep hakkını engellemektedir. Yine İYUK'un 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenleme ile duruşma yapılabilmesi tarafların talebine ve Danıştay veya ilgili Bölge

²⁹⁶ Pakozdi/Macaristan, para.39

²⁹⁷ Suuripaa/Finlandiya, Başvuru No. 43151/02, K.T.12.06.2010,

²⁹⁸ Pakozdi/Macaristan, para.39

²⁹⁹ Pakozdi/Macaristan, para.40

İdare Mahkemesi kararına bağlanılarak verilmesi koşuluna bağlanması duruşma yapılabilmesini daha da zorlaştırmaktadır. Bu sebeplerle AİHM'in verdiği *Pakozdi* kararından sonra vergi ceza davalarında İYUK'ta duruşma yapılabilmesi ile ilgili kuralların yeniden değerlendirilmesi gerekir.³⁰⁰

İYUK'da tek hâkimle görülen davalarda, istinaf mahkemesinde duruşma yapılması hâkimin takdirindedir. Danıştay'da temyiz başvurularında ise duruşma, tam anlamıyla temyiz dairesinin takdirine bırakılmış olmasından dolayı çok az yapılmaktadır. Taraflar duruşma yapılmasını önemli ve savunmaları için gerekli görüyorlarsa talep etmeleri durumunda duruşma yapılmalıdır. Bu sebeplerle duruşmanın dava için gerekip gerekmediğini karar verme yetkisi hiçbir zaman mahkemenin takdirinde olmamalıdır. Uygulamada temyiz ve istinafta duruşma yapılmaması, tarafın karşı tarafla ya da vekili ile bir kez de kanun yolu aşamasında davasını tartışma imkânı ortadan kalkmaktadır. HMK'da ve CMK'da ise üst yargı mercileri kanunlarda sayılan birçok durumda talep halinde duruşma yapmak zorundadır. Dolayısıyla HMK'nın ve CMK'nın, İYUK'a göre vicdani kanaate ve adaletin gerçekleşmesine daha fazla hizmet ettiğini söylemek mümkündür.³⁰¹

Ayrıca mahkeme heyeti ile görülen davalarda İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci fıkrasında öngörülen parasal sınır, Anayasa'nın 2, 10, 11, 13, 35, 36/1, 90/son cümle maddelerine ve AİHS'in Ek Protokol 1'in 1'nci maddesindeki mülkiyet hakkına ilişkin kurala açıkça aykırıdır.³⁰²

İstinaf mahkemelerinin bütün maddi ve hukuki verileri değerlendirmesi gerekiyorsa istinaf kanun yolunda ilk derece yargılamasında olan yargılama unsurlarının da olması gerekir. Bu sebeple duruşma yapılması konusunda ilk derece yargılamasındaki gibi istinaf kanun yolunda da tarafların duruşma talebinin kabulünü

³⁰⁰ Ayşe Nil Tosun, **a.g.m.**, s.94; Artuk Ardiçoğlu, "İdari Yargıda Tanık", **Yaklaşım Dergisi**, Y.18, S.215, Kasım, 2010, s.(299-303), s.302

³⁰¹ Bumin Doğrusöz, "Vergi Yargısında 2018'in Parasal Değerleri", **Dünya Gazetesi**, 26.12.2017 tarihli makale, (çevrimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2018in-parasal-degerleri/395846>, 25.08.2018

³⁰² Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.120;

zorunlu kılan bir düzenlemenin olmaması adil yargılanma hakkı bakımından, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine değerlendirilebilir.³⁰³

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nden gelebilecek ihlal kararlarının da dikkate alıp duruşma talep edilmesi için İYUK'un 17'nci maddesinde değişiklik yapılarak söz konusu kanunda duruşmaların mahkemelerin takdirine bırakılması hususunu yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.³⁰⁴

Aksi görüştekilere göre ise duruşma yapılmasını tarafların talep etmesi durumunda zorunlu olmamalı, duruşma yapıp yapmama kararının mahkemenin takdirine bırakılması gerekir. Bu şekilde gereksiz duruşma talepleriyle yargılamanın uzatılmasının önlenmesi mümkün hale gelir. Örneğin Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi nedeniyle birçok emsali bulunan dosyalarda esasen gerekli olmayan duruşma talepleri bulunmaktadır.³⁰⁵ Uygulamaya bakıldığında da çoğunlukla taraflar dilekçelerini tekrar etmekle ve beyanla yetinmektedirler. Duruşma kendinden beklenen şekilde verimli çalışmayacak ise o zaman zorunluluk esasını kaldırmak mümkündür. Bunun çözümü için hâkimin takdirine göre duruşma yapılması usulünün konulması daha yerinde bir düzenleme olacaktır.³⁰⁶

Duruşma yapılıp yapılmaması yalnızca mahkemenin veya hâkimin takdirinde olmalı tarafların bu konudaki talepleri değerlendirilmemeli görüşüne katılmamaktayız. Tarafların vergi yargılamasındaki her dava bakımından duruşmalı yargılamayı talep etme hakkı olmalıdır ve bunu yazılı bir biçimde usulüne uygun olarak dilekçelerinde yazabilmelidirler. Diğer taraftan taraflar talep etmese dahi yargı mercileri re'sen araştırma ilkesini dayanak alıp kendiliğinden eğer somut davanın koşulları duruşma

³⁰³ Aydın Gülan, "Ülkemizde Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek", **Danıştay İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları**, No:91, Ankara, 2016, , s.(19-29), s.25.

³⁰⁴ Ali Çopur, "Çalıştay'ın Üçüncü Oturumdaki Sunumu" **Türkiye Büyük Millet Meclisi, İdari Yargılama Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalıştay**, Editör, İrfan Nezioğlu,, Yıldız Bezinli 14 Ocak 2013, S.(15-18), s.17-s.18, (çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/idari_yargi_surecinde_yasanilan_sorunlar.pdf , 06.08.2018

³⁰⁵ Oğuz Sancakdar, "Türk İdari Yargı Sisteminde Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Türkiye Büyük Millet Meclisi, İdari Yargılama Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalıştay**, Editör, İrfan Nezioğlu, Yıldız Bezinli ,14 Ocak 2013, S.(37-49) s.39 (çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/idari_yargi_surecinde_yasanilan_sorunlar.pdf , 06.08.2018

³⁰⁶ Mustafa Köksal, **a.g.m.**, s.150

yapılmasını gerektiriyorsa ona göre karar verip yargılamayı duruşmalı olarak yapması gerekir. İYUK'ta duruşma yapılabilmesi ile ilgili kuralların da adil yargılanma hakkının gereklerine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi veya daha doğrusu temel hak ve özgürlükleri temel alan, vergi yargılaması ile ilgili konuları düzenleyen bağımsız bir vergi yargılama usulü kanununda düzenlemesi gerektiği kanaatindeyiz.

Şuan mevcut kanuni düzenlemeye göre ise yargı mercileri çalışmamızda bahsetmiş olduğumuz AİHM'in verdiği *Pakozdi* kararını da dikkate alması, adil yargılanma hakkını içselleştirmesi gerekir. İyi şekilde düzenlenmiş kanun olması gerektiği kadar mevcut kanunların da doğru bir şekilde yorumlanması gerekir. Şuan yürürlükte olan İYUK'un duruşma yapılması koşullarını düzenleyen 17'nci maddenin 1'nci 2'nci ve 4'ncü maddelerine yukarıdaki edindiğimiz tespitler doğrultusunda baktığımızda da şunları söyleyebilmekteyiz.

Hem ilk derece mahkemelerinde hem de istinaf mahkemelerinde işin esası hakkında yeniden karar verdiği durumlarda bütün maddi ve hukuki verilerin değerlendirilmesi gerekiyorsa, yargı mercilerinin duruşma yapılması koşullarını değerlendirirken hatalı değerlendirme neticesinde AİHM'den ve AYM'den ihlal kararları gelebileceği için bu sonuca gitmeden İYUK'un 17'nci maddesi 1'nci 2'nci ve 4'ncü fıkrasındaki düzenlemeleri Anayasa'nın 90'ncu maddesinin son cümlesi ile birlikte değerlendirmesi gerekir diye düşünmekteyiz.

AİHM'in vermiş olduğu *Pakozdi* kararında belirtildiği üzere taraflar duruşma yapılmasını talep etmese dahi mahkeme davanın koşullarına göre duruşma yapılmasının gerekli olup olmadığı hususunda bir değerlendirme yapmak zorundadır. Ayrıca eğer ispat yükü yükümlüde ise ve yükümlü tarafından ileri sürülen deliller hakkında da mahkemece değerlendirme yapılmışsa yükümlünün ispat hakkı açısından sadece ilk derece mahkemelerinde değil, istinaf kanun yolu bakımından da duruşma yapılması gereklidir.³⁰⁷

İYUK'un 17'nci maddesinin 4'nci fıkrasında "1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma

³⁰⁷ Ayrıca bkz .Gamze Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat", **Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.547; Ayşe Nil Tosun, **a.g.m.**, s.92;

yapılmasına karar verebilir” denilmektedir. İYUK’un 17’nci maddesinin 4’ncü fıkrası hâkime “kendiliğinden” duruşma yapılmasına karar verme yetkisi tanıdığı için hâkimin vergi ceza davalarında söz konusu yukarıda belirtilen hususları dikkate alarak re’sen araştırma ilkesi içerisinde adil yargılamanın yapılabilmesi için AİHM *Pakozdi* kararında da belirtildiği şekilde hareket etmek suretiyle vergi yargılamasında duruşma yapılmasının gerekli olduğu durumlarda söz konusu yargılamayı duruşmalı yapması gerekir.

Burada kanaatimizce dikkat edilmesi gerekecek olan diğer husus yargı yerinin duruşma yapılmaması için usul ekonomisini ve makul sürede yargılanma gerekçesini ileri sürerken dikkatli olmalı, davanın özellikleri gerçekten duruşma yapılmasını gerektirecek nitelikteyse bunu gerekçe olarak göstermemelidir. Bu durumda usul ekonomisi ilkesi ve makul sürede yargılanma hakkı, aleni yargılanma hakkını bertaraf edemez. Ayrıca yargı yeri duruşma yapılmamasının nedenlerini de gerekçeli kararında açıkça ve anlaşılır bir şekilde açıklamalıdır. Aksi şekilde hareket edilip usul ekonomisi ilkesini ve makul sürede yargılanma hakkını ileri sürüp gerçekten duruşma yapılmasını gerektirecek davada duruşma yapılmaksızın karar verilmesi daha sonrasında Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu ile veya AİHM’e yapılacak bireysel başvuru sonucunda gelebilecek ihlal kararı ile neticesinde yargılanmanın yenilenmesi sebebi olabilir ve en başından usul ekonomisi ilkesine dayanarak yargılamayı duruşmasız yapıp sonucunda verdikleri kesin karar aslında gereksiz yere Anayasa Mahkemesi’ne veya AİHM’e taşınacaktır. Temyize kapalı olmayan istinaf merciince verilen kararlar da Danıştay’ın önüne getirildiğinde, Danıştay’ın da temyiz incelemesinde söz konusu istinaf merciin vermiş olduğu kararında duruşma yapıp yapmama takdirini incelerken yukarıda açıkladığımız kriterleri dayanak alıp o şekilde değerlendirmesi gerekir.

İYUK’un “Yargılamanın yenilenmesi usulü” başlıklı 55’nci maddesinin 4’ncü fıkrasında “Yargılamanın yenilenmesi... istemlerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır.” denilmektedir. AİHM ve AYM ihlal kararları yargılanmanın yenilenmesi sebebidir. Taraflar hak ihlaline sebebiyet verdiği öne sürülen nihai kararı veren mahkemeye yargılanmanın yenilenmesi için başvuruda bulunabilirler. İstisnai bir çözüm yolu olan yargılanmanın yenilenmesinin amacının da kesinleşmiş kararlardaki hakkaniyeti gidermek amacı taşıdığından hareketle bir dava

olarak burada yapılan yeniden yargılamada mahkemenin duruşma yapılmaması ile ilgili AİHM ve Anayasa ihlal kararlarını göz önünde bulundurup duruşma yapıp yapılmaması hususundaki takdirini bu yönde vermelidir. Yargılanmanın yenilenmesinde kanaatimiz sadece duruşma yapıp yapılmamasının takdirinin mahkemelere veya hâkime ait olmaması bununla birlikte tarafların da yargılamanın yenilenmesi davasında duruşmalı yargılama talep etme hakkına sahip olması gerekir.

2.2.4. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ Ek 16 NO'LU PROTOKOL

Bu hususla ilgili olarak oldukça güncel bir gelişme olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Protokollerinden³⁰⁸ biri olan Ek 16 No'lu Protokol'ü çalışmamızda belirtmekte yarar görmekteyiz. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 16 No'lu Protokol, 2 Ekim 2013 tarihinde Strasbourg'da AİHS'e taraf devletlerin imzasına açılmıştır.³⁰⁹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokol 16 Sözleşme'ye taraf 10 devlet³¹⁰ tarafından imzalanıp onaylanması ile birlikte 1 Ağustos 2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Ek 16 No'lu Protokol, Sözleşmeye taraf devletlerin Anayasa Mahkemelerine ve Yüksek Mahkemelerine AİHM'den Sözleşme'de ve Protokol'de belirtilen haklar ve özgürlüklere ilişkin ilke soruların yorumlanması ve uygulanması ile ilgili olarak “danışma görüşü” isteyebilmesine olanak sağlamaktadır. Danışma görüşü istenen talepler Anayasa Mahkemesi ya da Yüksek Mahkeme önünde

³⁰⁸ “Sözleşme’de, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nde güvence altına alınan medeni ve siyasi hakların sınırlı bir bölümüne yer verilmiştir. Bu sınırlı haklar listesi, daha sonra yürürlüğe giren protokollerle genişletilmiştir. 2015 yılı Mayıs ayı itibarıyla, Sözleşme’ye ek 16 Protokol bulunmaktadır. Sözleşme’nin kapsamı, Protokollerle eklenen yeni haklarla genişlemektedir. Fakat bu genişlemenin sadece Protokollerle onaylayan devletler açısından söz konusu olacağı unutulmamalıdır”. (çevrimiçi), <https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/49-avrupa-insan-haklar-sozlesmesi/11.08.2018>

³⁰⁹ Council of Europe Treaty Office, "Chart of signatures and ratifications of Treaty 214, Protocol No.16 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms", **Council of Europe**, (çevrimiçi), https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/214/signatures?p_auth=20LrvX3, 01.09.2019

³¹⁰ 16 Nolu Protokol’u hem imzalayıp hem de onaylayan AİHS’e taraf Devletler; Arnavutluk, Ermenistan, Estonya, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Litvanya, San Marino, Slovenya ve Ukrayna’dır. Söz konusu 10 devlet 01.08.2018 tarihinden itibaren AİHM’den danışma görüşü isteyebilme imkânına sahip olabileceklerdir., bkz, Council Of Europe Office in Georgia, “Entry into force of Protocol No. 16 to the European Convention on Human Rights”, **Council of Europe Office in Georgia News** , 02.08.2018, (çevrimiçi), <https://www.coe.int/en/web/tbilisi/-/entry-into-force-of-protocol-no-16-to-the-european-convention-on-human-rights>, 11.08.2018

bekleyen karar verilmemiş davalar bakımından yapılabilir. Söz konusu talebi AİHM kabul edip etmemekte serbesttir.³¹¹

Ek 16 No'lu Protokol'ün 1'nci maddesinin 3'ncü fıkrasına göre, danışma görüşü talebinde bulunan yüksek mahkeme neden talepte bulunduğunu gerekçelendirmeli ve nezdinde bulunan henüz karar verilmemiş dava ile ilgili yasal ve olgusal dayanakları AİHM'e sunması gerekmektedir. Ek 16 No'lu Protokolün 5'nci maddesine göre danışma görüşleri taraf devletleri açısından bağlayıcı değildir. Ek 16 No'lu Protokolün 1'nci maddesinin 1'nci fıkrasına göre Sözleşmeye taraf devletler Protokolün 10'ncu maddesi hükmüne uygun bir biçimde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne yapacağı bildirimle yüksek mahkeme belirlemesini isteyebilir.³¹²

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Başkanı Guido Raimondi "16 No'lu Protokol'un yürürlüğe girmesi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile ulusal yüksek mahkemeler arasındaki diyalogu güçlendirecektir. Bu husus Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi tarihi içerisinde atılmış esaslı bir adımdır ve Avrupa'da insan haklarının korunması için yapılan önemli bir gelişmedir" demektedir.³¹³

Türkiye Ek 16 No'lu Protokol'ü 20 Aralık 2013 tarihinde imzalamış ancak onaylamamıştır. Türkiye Protokol'ü imzaladığı ancak henüz onaylamadığı için Türkiye bakımından bu protokol yürürlükte değildir.³¹⁴

Ancak Türkiye Protokol'ü onayladıktan sonra ülkemiz için yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Türk Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Protokolün 10'ncu maddede belirtilen koşulları yerine getirmemiz durumda Bölge İdare Mahkemeleri de önlerinde bulunan bir dava bakımından, AİHS ve Ek Protokolleri'nde koruma altına

³¹¹ Council Of Europe Office in Georgia, **Entry into force of Protocol No. 16 to the European Convention on Human Rights**

³¹² Ek 16 No'lu Protokol'ün tam metni için bkz. "Protocol No. 16 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms ", Strasbourg, 2.X.2013, Council of Europe,, Steering Committee For Human Rights (CDDH), Council of Europe Treaty Series No. 214 (çevrimiçi),https://search.coe.int/cddh/Pages/result_details.aspx?ObjectId=0900001680084832, 11.08.2018; Bireysel Başvuru, "16 Nolu Protokol Yürürlüğe Girdi", (çevrimiçi), www.bireyselbasvuru.com.tr/16-nolu-protokol-yururluge-girdi-aihs/, 11.09.2019

³¹³ Council Of Europe Office in Georgia, **Entry into force of Protocol No. 16 to the European Convention on Human Rights**

³¹⁴ Council Of Europe Treaty Office, "Chart of signatures and ratifications of Treaty 214, Protocol No.16 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms,

alınmış bulunan hak ve özgürlüklerin yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin ilke sorular üzerine danışma yoluyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nden görüş alabilme imkânına sahip olabileceklerdir.³¹⁵

Çalışmamız özelinde konuyu değerlendirmemiz gerekirse Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi, Danıştay veya Bölge İdare Mahkemelerinde görülmekte olan vergi ceza davaları ile ilgili olarak duruşmalı yargılamanın yapılabilmesinin koşulları bakımından Sözleşmenin 6'ncı maddesinde koruma altına alınmış adil yargılanma hakkının yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin AIHM'den danışma görüşü alabilme imkânının olabilmesi, söz konusu davalar açısından olası ihlallerinin önüne geçilebilmesi için iyi bir koruma mekanizması olabileceği kanaatindeyiz.

2.3. DURUŞMA GÜNÜ VERİLMESİ VE DURUŞMA DAVETİYELERİNİN TEBLİĞİ

2.3.1. DURUŞMA GÜNÜ VERİLMESİ

Duruşma talep edilen dosya, ilgili dairesince sıraya konulur. Duruşma verilecek dosyalar ilgili yargı yerince öncelikle ilk inceleme ve duruşma şartları bakımından incelenir. Duruşma yapılmasına engel bir husus bulunmadığı takdirde duruşma günü verilmek ve davetiye düzenlemek için ayrılır. Tarafların duruşma talebi olmamasına rağmen dosyalardan, yapılan inceleme sonucu duruşma verilebilecek olanlar kurula çıkarılır. Kurulun re'sen duruşma yapılmasını karar verdiği dosyalar da duruşmaya hazırlanır.³¹⁶

Burada tartışılması gereken duruşma gününün her hususunun araştırılıp her türlü inceleme yapıldıktan ve dosya karara hazır hale gelmesinden sonra mı, yoksa herhangi bir işlem yapılmadan gerekli olduğu takdirde duruşmadan sonra araştırma ve inceleme yapmak üzere hemen ve doğrudan mı verileceğidir. Öğretide bu hususla ilgili görüş ayrılığı bulunmaktadır. Öğretide bazı görüşlere göre duruşmanın dosyanın tamamen tekemmül edilmesinden sonra, tüm bilgi ve belgelerin toplanıp keşif, bilirkişi

³¹⁵Bireysel Başvuru, **16 Nolu Protokol Yürürlüğe Girdi**, ;Ramazan Demir, Benan Molu, "AIHS'e EK 16 Nolu Protokolün Kapsamı Nedir?", (çevrimiçi), <https://barandogan.av.tr/blog/bireysel-basvuru/aihs-ek-16-nolu-protokolun-kapsami-nedir.html>, 01.09.2019

³¹⁶ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.61-62

incelmesi gibi konular yerine getirildikten sonra duruşma yapılmasıdır.³¹⁷ Mahkemelerin belge getirtme ya da bilirkişi incelemesi gibi incelemeleri duruşmadan sonra yapmaları halinde dava sonucunu etkileyebilecek bu delillerin duruşmada tartışılması ihtimali ortadan kalkmaktadır.³¹⁸ Bilhassa tam yargı davalarında, keşif, bilirkişi incelemesi, delil tespiti ve işlem dosyasının celbi gibi ispat araçlarının dosyaya girmesinden sonra duruşma günü verilmesi daha uygundur. Ancak bazen bu durumlarda duruşma yapıldıktan sonra ek bilgi ve belge celbi ihtiyacı ortaya çıkabilir.³¹⁹

Diğer görüşe göre, keşif ve bilirkişi incelemesinin duruşmadan sonra verilmesi gerekir. Çünkü duruşmada yeni delil ibrazı olanağı olduğu gibi ayrıca davanın tekemmülü de tamamlanmamıştır.³²⁰ Danıştay'da yapılan duruşmada savcının keşif, bilirkişi incelemesi, delil tespiti ve işlem dosyasının celbi taleplerinin, mahkemece karşılanması gerektiğinden hareketle, araştırma duruşma sonrası yapılabilir.³²¹

Ancak savcının, İYUK'un 18'nci maddesinin 5'nci fıkrasına dayanarak bazı ispat araçlarıyla, delillerin dosyaya girmesini isteme yetkisi, Danıştay'da görülen davalar bakımından geçerlidir ve bu işlemlerin daha önce yapılmamış veya yetersiz bulunması durumu ile ilgilidir.³²² Davanın idari dolayısıyla vergi yargılamasında hâkim tarafından yönetilmesi temel ilkesinin sonucu olarak mahkeme duruşmadan önce inceleme ve araştırma yaparak dosyayı tamamlama yetkisine sahiptir.³²³

Kanaatimizce de vergi yargılamasında davanın hâkim tarafından yönetilmesi ilkesine dayanılarak hâkim duruşmadan önce inceleme ve araştırma yaparak dosyayı tamamlayabilir. Zorunlu olmadıkça duruşmayı takiben ara karar çıkarılmadan dosya esastan karara bağlanmalıdır. Mahkemelerin belge getirtme ya da keşif, bilirkişi incelemesi gibi işlemleri duruşmadan önce yapmaları, dava sonucunu etkileme ihtimali olan bu delillerin duruşmada tartışılmasına olanak sağlar. Uygulamada da

³¹⁷ Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.981, dp1071

³¹⁸ Bumin Doğrusöz, **Duruşmanın Önemi**,

³¹⁹ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.62

³²⁰ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.10

³²¹ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.554

³²² Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.62

³²³ Sıddık Sami Onar, **a.g.e.**, s.1983

yürütmenin durdurulması da talep edilen, keşif ve bilirkişi incelemesi yapılması gereken dosyalarda duruşmadan önce keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılmaktadır.³²⁴

2.3.2. DURUŞMA DAVETİYELERİNİN TEBLİĞİ

Tarafların usulüne uygun şekilde duruşma yapılmasını talep etmesi halinde veya yargı yerinin re'sen duruşma yapılmasına kararı vermesi durumunda dava dosyası kapağına duruşmalı ibaresi düşülmekte ve öncelik durumuna, açılış tarihine göre dosya kalemde duruşma sırasına konulmaktadır. Duruşma gününün belli olmasından sonra Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ve Kalem Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmeliği'nin³²⁵ “Duruşma ve keşif günleri kaydı” başlıklı 48'nci maddesine göre tutulan duruşma günleri defterine, kayıt yapılır. Taraflara duruşma tarihinin duyurulması için duruşma davetiyeleri düzenlenir.³²⁶

İYUK'un “Tebliğ işleri ve ücretler” başlıklı 60'ncı maddesinin ilk cümlesinde “*Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır.*” denilmektedir. 15.03.2018 gün ve 30361 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 48. maddesi ile değiştirilen 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun³²⁷ 7/a maddesi uyarınca, artık baro levhasına yazılı avukatlara elektronik yolla tebligat yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Avukatın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacak olan elektronik tebligat işlemi, PTT tarafından yürütülecektir. Bu düzenleme 01/01/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tebligat Kanunu'nun “Vekile ve kanuni mümesile tebligat” başlıklı 11'nci maddesinin 1'nci fıkrasında “*Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat*

³²⁴ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.10

³²⁵ Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ve Kalem Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmeliği, 11.07.2015 tarih 29413 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²⁶ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.63 ; Burcu Kuzucu Yapar, “Türk Vergi Yargısında Duruşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:333, Haziran 2016, s.(26-34), s.30

³²⁷ 7201 Sayılı Tebligat Kanunu 19.02.1959 Tarih 10139 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapılması yeterlidir. Eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise, bunlardan ilkinde yapılan tebliğ tarihi asıl tebliğ tarihi sayılır.” denilmektedir.

Buradan çıkan sonuç vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılmak zorunda olduğu için, avukatlara da elektronik yolla tebligat yapılma zorunluluğu getirildiği için bu durumda elektronik tebligat işlemi avukatın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Buradaki tebellüğ tebliğ tarihi de bu olmalıdır. Otuz günlük süre bu tarihten sonra başlamalıdır. Yine tebligat Kanunu’nun 7/a maddesi kapsamı dışında elektronik tebligat yapılma zorunluluğu bulunmayan gerçek ve tüzel kişiler de talepleri halinde elektronik tebligat adresi alabilir. Bu durumda da bu kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur. Bu kişiler avukat tutmadıkları takdirde tebligat kendilerine elektronik yolla yapılacaktır.

İYUK’un 17’nci maddesinin 5’nci fıkrasında “*Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.*” denmektedir. Bizim çalışmamızda tespit ettiğimiz Tebligat Kanunu’ndaki yeni düzenlemeden sonra artık sadece gerçek kişilerin elektronik tebligat adresi almadığı ve avukatla temsil edilmediği durumlarda duruşma davetiyeleri postaya verilecektir. Bu durum da ne olacağına bakmak gerekir. Kanunda belirtilen otuz günlük süre duruşma davetiyelerinin postaya verilmesinden sonra mı yoksa teslim anından itibaren mi başlayacaktır. Öğretide bu hususla ilgili farklı görüşler bulunmaktadır.

Öğretideki bazı görüşlere göre söz konusu kanun hükmünden anlaşılması gerekenin ilgiliye tebliğ edilmesi olmayıp davetiyelerin en az otuz gün önceden postaya verilmesidir.³²⁸ Diğer bir ifade ile İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17’nci maddesinin 5’nci fıkrasında yer alan “Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.” denilmekle “gönderilir” kelimesi “gönderilmek üzere tebligata çıkarılır.” anlamındadır.³²⁹ Danıştay 7’nci dairesi de kararında

³²⁸ Selçuk Hondu, . **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** , s.7; Seref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.492; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.63

³²⁹ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.576

gönderilir kelimesini gönderilmek üzere tebligata çıkarılır, anlamında kullanılmaktadır.³³⁰

Diğer görüştekilere göre ise ancak, ilgili kanun maddesinin lafzı duruşma davetiyelerinin “gönderilmesinden” bahsetmekte ise de aslında anlaşılması gereken davetiyelerin “tebliğ edilmesi”dir. Otuz günlük süre açısından alınması gereken tarih, duruşma davetiyesinin “tebellüğ” tarihidir.³³¹

Tebellüğ ,bir tebliği alma, tebliğ edilen bir yazıyı imza ile teslim alma anlamına gelmektedir..³³² Danıştay’ın bir kararında duruşma davetiyelerinin her iki tarafa da tebliğ olması gerekir denilmekte³³³ diğer bir kararında ise en az otuz gün önceden taraflara gönderilir demektedir ancak duruşma davetiyesinin açıkça postaya verildiği tarihte başlayacağı şeklinde bir belirtmede de bulunmamaktadır.³³⁴

Bizim de katıldığımız görüşe göre de ilgili kanun maddesinin lafzı duruşma davetiyelerinin “gönderilmesinden” bahsetmekte ise de aslında anlaşılması gereken davetiyelerin “tebliğ edilmesi”dir. Otuz günlük süre açısından alınması gereken tarih, duruşma davetiyesinin “tebellüğ” tarihidir.

Çünkü tebligat, birden fazla kişinin katılmasıyla gerçekleşmiş olan bir hukukî işlemdir ve bu haliyle birbirinin içine geçmiş halkalardan oluşan zincire benzemektedir. Tebligatın yapılmasını talep edenden, tebligatı çıkartacak olan merciden, tebligat görevlisinden, muhtar, muhatap ve tebligatı kabul etmeye yetkili

³³⁰Dş.7.D.,E.1988/894,K.1992/1608,K.T.20.05.1992, Danıştay Dergisi, S.86, s.400, (çevrimiçi), <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, 10.05.2017

³³¹ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.29 ; Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.107; Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.**, s.296

³³² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.735

³³³ “Olayda, davacı tarafından dava dilekçesinde duruşma talep edilmesi üzerine Mahkemece duruşma günü belirlenerek duruşma davetiyeleri taraflara tebligata çıkarılmış ise de, tebliğ edilmesi gereken duruşma davetiyelerinin her ikisinin de davacıya tebliğ edildiği anlaşıldığından...”,Dş.7.D., E.2004/744, K.2004/2422, K.T.13.10.2004,aktaran Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.972

³³⁴“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 17'nci maddesinin 5'inci bendinde, duruşma davetiyelerinin duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderileceği...” Dş.3.D.,E.2009/1720,K.2011/6748,K.T.24.11.2011(çevrimiçi), emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet, 21.08.2018

kişilerden kaynaklanan bir çok sorunu içerisinde barındırmaktadır..³³⁵ Tebligatın geç ulaştırılması, ulaştırılamaması gibi çeşitli sorunlar yüzünden otuz günlük süre postaya verilen tarihte başlatılırsa bu husus kişilerin adil yargılanma haklarından biri olan hukuki dinlenilme hakkına aykırılık oluşturacaktır. Ayrıca bu durum hak arama özgürlüğünü de sınırlayan bir durumdur.³³⁶ Olması gereken teslim anından itibaren sürenin başlatılmasıdır. Zira gönderilmek üzere tebligata çıkarılan tarihten itibaren sürenin başlatılması taraflar açısından hak kaybına sebebiyet verecektir. Tarafların duruşmaya hazırlanması için verilecek sürenin bu şekilde kısaltılması kuşkusuz tarafların aleyhine bir durum yaratacaktır.

Kanun hükmüne uyulmayıp duruşma davetiyeleri taraflara vaktinde ulaşmadığı ve de bunun sonucunda taraflar duruşmaya katılamazlar ise yeni bir duruşmanın yapılması gerekmektedir. Duruşma davetiyesinin adres değişikliği nedeniyle tebliğ edilemeden dönmesi durumunda, duruşma ertelenip yeniden duruşma günü belirlenir. Dosya ölüm halinde ise işlemde kaldırılmaktadır.³³⁷

Uygulamada karşılaşılan sorunlardan bir tanesi de, usulsüz tebligat, duruşma davetiyesinin davacının vekili yerine sadece davacıya tebliğ edilmesi durumudur. Önceden bahsettiğimiz üzere duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir ve vekil aracılığı ile takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Duruşma davetiyesinin davacı vekili yerine sadece davacıya tebliğ edilmesi usulsüz tebligat olması nedeniyle duruşma kuralına aykırılık oluşturur. Söz konusu kural ihlali savunma hakkının kısıtlanmasına sebep olduğu için, bu tür bir uygulama mahkemece verilen kararın bozulmasını gerektiren bir sebeptir.³³⁸ Danıştay 3. Dairesi de vermiş olduğu kararında bu şekilde yapılan tebligatı usulsüz tebligat olarak görmüş, usul hükümlerine aykırı bulmuş ve vergi mahkemesinin kararını bozmuştur.³³⁹

³³⁵ Nesibe Kurt Konca “ Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi** ,2014,(114), s.(240-274), s.252, tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414 (çevrimiçi), 13.06.2019

³³⁶ Nesibe Kurt Konca, **a.g.m.**, s.240

³³⁷ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** , s.7

³³⁸ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot **a.g.e.**, s.438

³³⁹“...davanın davacı tarafından bizzat açıldığı, ... tarihinde yapılan duruşma sırasında ibraz edilen vekaletname ile davayı takibe başlayan vekilin isteği üzerine duruşmanın açılmamasına ve ertelenmesine karar verildiği, erteleme kararı ve yeniden yapılacak duruşmanın gün ve saatini bildiren

2.4.TARAFLARIN DURUŞMAYA HAZIRLANMASI

Duruşma yapılmasının amacı çalışmamızda daha önceden belirttiğimiz gibi tarafların iddia ve savunmalarını daha iyi yapabilmeleri, işlemin iptal edilmesi ve davanın reddi sebeplerini daha iyi açıklamaları ve mahkemenin aydınlatılmasına yöneliktir. Bu sebeple, bu amacı gerçekleştirebilmek için tarafların duruşmaya hazırlanmaları gerekir. Ayrıca taraflar duruşmayı benimsemeli ve işin önemini göz önünde bulundurmalarıdır. Kanun koyucu da, taraflara duruşmaya hazırlanmak için davadan önce 30 günlük bir süre öngörmektedir. Zira otuz günlük süre içinde daha önce dosyaya konulmamış belgeler hazırlanabilir, vekille temsil edilmek istiyorsa vekil tutulabilir.³⁴⁰

Davacının bilgili, kültürlü, duruşmanın önemli olduğunun farkında olması veya duruşmaya vekili ile katılması işlemin ve iddiaların açıklanmasında önem arz etmektedir. Özellikle vergi davalarında uzmanlaşmış bir davacı vekilinin duruşmada bulunmasının birçok faydası bulunmaktadır.³⁴¹

Ancak uygulamada genellikle duruşmaya gelen davacı taraf davasını kısmen açıklamakta ve davalı idare temsilcileri de “cevap dilekçesindeki hususları tekrar eder, davanın reddini talep ederiz.” şeklinde kalıplaşmış bir cümleyi duruşmada tekrar etmektedirler. Bazı hallerde idare temsilcileri duruşmaya dahi katılmamaktadırlar. Bu şekilde yapılan bir duruşma ile duruşma kurumunu işlevsel kılmak mümkün olamayacaktır. Dahası duruşma davayı uzatan gereksiz bir usul işlemi olmaktan da öteye gidemeyecektir.³⁴²

davetiye'nin davacı vekiline değil, davacı kurumun adresine gönderilerek, kulüp başkanının imzasına tebliğ edildiği ve duruşma tutanağında, davacı adına duruşmaya gelen olmadığının belirtildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, duruşma davetiyesinin 7201 sayılı Yasanın 11'inci maddesi uyarınca davacı vekilinin vekâletnamede yer alan açık adresine tebliğ edilmesi gerekirken, usulsüz olarak davacıya yapılan tebligat üzerine yapılan duruşma sonucu verilen yargılama usulüne aykırı olan vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”

Dş.3. Daire E. 2009/1920, K. 2011/6748, K.T.24.11.2011, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (çevrimiçi), 10.07.2017

³⁴⁰ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.7

³⁴¹ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.7

³⁴² Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.7-8

2.5.HÂKİMİN VEYA MAHKEMENİN DURUŞMAYA HAZIRLANMASI

Duruşmadan beklenen faydanın gerçekleşebilmesi için salt tarafların duruşmaya hazırlanması yeterli olmayıp aynı zaman da duruşmayı yapacak olan mahkemenin veya hâkimin de duruşmaya hazırlıklı olarak çıkması gerekir. Duruşması yapılacak dosyaların duruşmadan önce okunup, incelenmesi, inceleme esnasında maddi olayda veya iddia ve savunmada anlaşılmayan hususların olması halinde bunların not edilip, duruşmada taraflara sorulması gerekir. Çünkü duruşmalı dosyaların içeriğinin önceden incelenmesi, hem hâkimin duruşmada insiyatifi elinde bulundurmasına hem de duruşma sonunda dosyanın daha kolay karara bağlanmasına olanak sağlar. Zorunlu olmadıkça duruşmadan sonra ara kararı çıkarılmadan dosya esastan karara bağlanmalıdır. Çünkü duruşmaya hazırlanılmaması sebebiyle duruşma sonrasında ara kararı verilerek taraflardan bilgi ve belge istenmesi ya da sorulması durumunda davanın karara bağlanması da uzayacaktır..³⁴³

01.07.2016 tarih 6723 sayılı Kanunu'nun 25'nci maddesi ile yeniden düzenlenen 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun "Kanun yolu değerlendirme formu" başlıklı 28'nci maddesine göre³⁴⁴ Yargıtay ve Danıştay daireleri ile Genel kurullarınca yapılan kanun yolu incelemeleri sonunda "değerleme formu" düzenlenecektir.

³⁴³ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** , s.9-10

³⁴⁴ " Yargıtay ve Danıştay daireleri ile genel kurullarınca yapılan kanun yolu incelemeleri sonunda; a) İstinaf kanun yolu incelemesinde görev alan daire başkanı, üye, Cumhuriyet başsavcısı ve savcılar, b) İlk derece yargı yerlerinde duruşmaya, karara veya hükmü katılan, karar veya hükmü veren ya da soruşturma aşamasında görev yapan hâkimler, c) İlk derece yargı yerlerinde soruşturma aşamasında görev alan, iddianameyi tanzim eden, duruşmaya katılan, mütalaa veren veya kanun yoluna başvuran Cumhuriyet savcıları, hakkında kanun yolu değerlendirme formu düzenlenir. Kanun yolu değerlendirme formu; soruşturmanın niteliği, iddianame, karar veya hükmün hukuka uygunluğu ve isabet derecesi, soruşturma, kovuşturma veya yargılamanın hedef sürede tamamlanması, gereksiz masrafa sebebiyet verilmesi, duruşmalara hazırlıklı çıkılması veya hazırlıksız çıkılarak gecikmelere neden olunması, dosyaların eksiklik nedeniyle geri çevrilmeye neden olmayacak şekilde görevli daire veya birime gönderilmesi, bilirkişi görevlendirilmesinin hukuka uygun yapılması, soruşturma, kovuşturma veya yargılama işlemlerinin usul hükümlerine uygun olarak doğru ve zamanında yapılması, dava konularının anlayış ve yönlendirilmesi ile mütalaa, gerekçeli karar ve tebliğnamelerin yazılış, tahlil ve sonuçlandırılmasında başarı gösterilmesi gibi hususlar dikkate alınarak çok iyi, iyi, orta ve zayıf şeklinde düzenlenir Yapılan incelemede olumlu veya olumsuz kanaat edinilememesi hâlinde, değerlendirme formu bu durum belirtilerek düzenlenir."2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu, 26.02.1983 tarih 17971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanaatimizce Yargıtay ve Danıştay daireleri ile Genel kurullarınca yapılan kanun yolu incelemeleri sonunda söz konusu kanun maddesinde belirtilen hususlarda “değerlendirme formu” düzenlenmesi yerinde bir uygulamadır. Bu sayede hâkimlerin duruşmalara hazırlıklı çıkıp çıkmadığı hususu bir üst mercii tarafından denetime tabi tutulacak, bu hususta dikkat ve özenin daha da gelişmesine sebebiyet verebilecektir.

İlk derece mahkemelerinin kurulmasından önceki dönemde Danıştay dava dairelerinde duruşma öncesinde daire başkanlarının, dosyanın havale edildiği tetkik hâkimi ile birlikte dosyaları müzakere ederek gereken notları alıp sonrasında duruşmaya çıkmaları teamül halinde idi. Bugün de bu teamül devam etmektedir. Esasen ilk derece idare ve vergi mahkemelerinde de mahkeme başkanının ya da başkanla birlikte dosyanın havale edildiği üyenin duruşmalı dosyaları duruşma öncesi okuyup müzakere etmesi gerekli ve faydalıdır.³⁴⁵

2.6. DURUŞMANIN ERTELENMESİ

Duruşma talebinde bulunan taraf veya vekillerinin duruşmanın karar verildiği tarihte örneğin hastalık, davacının görevi nedeniyle gelememesi, vekilin bir başka yerde aynı saatte duruşmasının bulunması, ulaşım engelleri vb. gibi çeşitli sebeplerle duruşmaya katılamayacak durumda ise duruşmaya bakan yargı yerinden duruşmanın ertelenmesini isteyebilir.³⁴⁶

Olağanüstü durumlar sebebiyle duruşmayı yapacak hâkim ya da mahkemenin de görev yapması engellenebilir. Sel, depresyon, yangın ve diğer olağanüstü doğa olaylarıyla ya da hâkimlerin atanması gibi idarî etkenlerin bulunması durumunda mahkemece duruşmanın resen ertelenmesine karar verilebilir.³⁴⁷ Bu sebeplerle heyet oluşmadığı takdirde bununla ilgili bir tutanağın dosyaya eklenmesi gerekir.³⁴⁸

Uygulamada karşılaşılan bir sorun da ertelenme talebinin duruşma günü mahkemeye ulaşması ve karşı taraf ya da vekilinin duruşmaya gelmesi halidir. Bu durumda duruşmaya gelen tarafın fikri alınır. Eğer gelen taraf yine de duruşma

³⁴⁵ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.10

³⁴⁶ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.13; Turgut Candan, **a.g.e.**, s.577

³⁴⁷ Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.**, s.302, Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.72

³⁴⁸ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.72

yapılmasını talep ederse, duruşmanın ertelenmesi için öne sürülen mazerette de geçerli değilse, ertelenme talebi kabul edilmeyerek duruşma yapılmaktadır.

Duruşma ertelenme talebinin kabul edildiği durumlarda bazen farklı uygulamalar olsa bile çoğunlukla celse harcı gibi, erteleme harcı alınmakta, eğer yatırılmazsa duruşma yapılmamaktadır.³⁴⁹ Hâkimin veya Mahkemenin vereceği ara karar ile birlikte yeni belirlenen duruşma günü taraflara tebliğ edilmektedir.³⁵⁰

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda duruşmanın ertelenme sebeplerinin neler olabileceği ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamakta ayrıca İYUK'un 31'inci maddesinin 1'nci fıkrası ile belirtilen HMK hükümlerinin uygulanacağı konular arasında duruşmanın ertelenmesi yoktur. Dolayısıyla HMK'nın ertelemeye ilişkin hükümleri doğrudan uygulanamayacaktır. Bu yüzden erteleme sebeplerinin takdiri mahkemeye aittir.³⁵¹ Diğer taraftan bu gibi durumlarda duruşmanın ertelenmesine karar verme yetkisi, İYUK'un 17'nci maddesinin 4'ncü fıkrası ile re'sen duruşma yapılmasına karar verme yetkisi içerisinde yargı yerinin takdirindedir. Mahkeme gerekli görür ise başka bir duruşma günü tespit eder ve taraflara bildirilir.³⁵²

Eğer erteleme talebi duruşmayı yapacak olan mahkeme tarafından kabul edilmezse, ertelenme sebebini takdir eden mahkemenin kararının bir üst mahkemede değerlendirilmesi hususunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve vergi yargısında yazılı usul uygulanmaktadır. Duruşmanın açıklığa kavuşturulması gereken hususlarda açıklamada bulunabilmek ve hâkimin de kararsız kaldığı konularda taraflara soru sorabilme olanağı sağlaması amacıyla kabul edildiği göz önüne alındığında, bu durumla ilgili olarak ilk derece mahkemesinin haklı nedene ilişkin takdirinin üst mahkeme tarafından değerlendirilmemesi gerekir.³⁵³ Danıştay 7.Dairesi de kararında, vergi mahkemesinin davacının duruşmanın ertelenme talebini kabul etmeyip davacının yokluğunda duruşma yapmasını usule aykırılık olarak kabul etmemiş ve

³⁴⁹ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.73

³⁵⁰ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.13

³⁵¹ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.13; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.71-72, Yazara göre mahkeme takdir yetkisini kullanırken HMK hükümlerindeki esasları örnek alabilir.

³⁵² Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s.372

³⁵³ Ezhan Doğrusöz, **a.g.m.**, s.158-159

ertelenme sebeplerinin takdirinin münhasıran mahkemeye ait olduğu gerekçesiyle vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı onamıştır.³⁵⁴

Ancak, diğer görüştekilere göre haklı nedenin varlığına rağmen duruşmanın ertelenmesi talebinin yargı yerince reddedilmesi hukuka aykırıdır. Bu sebeple ilk derece mahkemesinin verdiği kararın bozulması gerekir. Bu gibi durumlarda üst derece mahkemesi ilk derece mahkemesinin haklı nedene ilişkin takdirini değerlendirebilmelidir.³⁵⁵

Danıştay 9'ncu Dairesi de daha sonraki vermiş olduğu kararında ilk derece mahkemesinin haklı nedene ilişkin takdirini değerlendirmiş, yargı yerinin davacının duruşma ertelenmesi talebini haklı nedenin varlığına rağmen reddetmesini ve davacının yokluğunda duruşma yapılmasını usule aykırı bulmuş, vergi mahkemesinin kararını bozmuştur.³⁵⁶

Kanaatimizce de haklı nedenin varlığına rağmen ertelenme talebinin yargı yerince reddedilmesi verilen kararın bozulmasını gerektirecek bir hukuka aykırılık halidir. Duruşma ertelenme sebeplerinin takdirinin münhasıran duruşmayı yapacak olan mahkemeye ait olması ve bir üst mahkemenin bunu değerlendirmemesi gerektiği görüşüne katılmamaktayız.. Bu gibi durumlarda mahkemenin haklı nedene ilişkin takdirinin bir üst derece mahkemesi tarafından değerlendirebilmesi gerekir. Bu husus yerine göre istinafa başvuru sebebi veya temyiz sebebi olabilir. Zaten Danıştay da

³⁵⁴ Dş.7.D., E. 1988/894, K. 1992/1608, K.T. 20.05. 1992., <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (çevrimiçi), 10.07.2017

³⁵⁵ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.578 ; Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.30

³⁵⁶ “Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket vekilinin dava dilekçesinde duruşma yapılması talebinde bulunduktan sonra ... tarihinde Mahkeme kayıtlarına giren dilekçesinde rahatsızlığı nedeniyle ... tarihinde yapılacak olan duruşmaya katılamayacağını, duruşmanın başka bir tarihe ertelenmesini istediği ve bu konuya ilişkin olarak Hastanesinden almış olduğu ...tarihli istirahat raporunu Mahkemeye sunduğu halde Vergi Mahkemesince bu husus dikkate alınmadan davacı şirket vekilinin hastalığı nedeniyle duruşmaya gelmediği belirtilerek sadece davalı idare vekili dinlenerek yapılan duruşma sonucu karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda Vergi Mahkemesince davacı şirket vekilinin duruşmanın ertelenmesi talebi incelenmeksizin verilen kararda yukarıda anılan ... maddesinin ...hükmü uyarınca ...isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Vergi Mahkemesi... kararının bozulmasına ... karar verildi”. Danıştay 9.Daire E.2001/2913, K.2002/3838, K.T. 02.10.2002 (çevrimiçi), <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraSer> 21.08.2018

yukarıda belirttiğimiz üzere ilk önceki kararından farklı olarak sonraki kararında bu hususu bozma sebebi olarak görmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DURUŞMA YAPILMASI VE SONUÇLARI

3.1.TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DURUŞMA YAPILMASI

3.1.1. DURUŞMALARIN ALENİ YAPILMASI

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 18’nci maddesinin 1’nci fıkrasına göre *“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.”* denilmektedir.

Davanın tarafları, ilgilileri veya diğer kişiler duruşma salonunun imkânı dâhilinde ve gürültü, karışıklık sebebiyle duruşmanın inzibatı bozulmadığı sürece duruşmayı izleyebilir.³⁵⁷

Ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli olduğu durumlarda hakim veya mahkeme, duruşmanın kısmen veya tamamen gizli yapılmasına karar verebilir.,³⁵⁸ Gizli duruşma yapılma ihtiyacı duruşma sırasında ortaya çıkarsa, bu durumda tutanak düzenlenmiş ise gizliliği gerektiren neden açıklanarak ve bu husus tutanağa geçirilmek kaydıyla duruşmaya gizli olarak devam edilir.³⁵⁹

Çalışmamızın birinci bölümünde duruşmaya hâkim olan ilkeler başlığı altında açıkladığımız üzere duruşmaların açık olarak yapılması aleniyet ilkesinin gereğidir. AİHS’nin 6’ncı maddesi, Anayasa’nın duruşmaların açık ve kararların gerekçeli başlıklı 141’nci maddesi ve İYUK’un söz konusu hükmü aleniyet ilkesi ile ilgili kanuni düzenlemelerdir.

³⁵⁷ Selçuk Hondu, *İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması*, s.11

³⁵⁸ Turgut Candan, *a.g.e.*, s.578

³⁵⁹ Selçuk Hondu, *İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması*, s.11

Aleniyet ilkesinin işlevi, adaletin dağıtımında gizli yargılamaları önlemesi, süreci kamu denetimine açması ve yargı sistemine güveni sağlamasıdır.³⁶⁰

Ancak burada bir noktaya değinmek gerekmektedir. Duruşmayı izlemek için gelen herhangi birisi, olayın örgüsü olmayan, çoğunlukla da yazılı belgeye atıf yapılmasıyla yürütülen duruşma sürecini izlese dahi yargılamanın geneli hakkında fikir sahibi olması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla mahkemenin denetlenmesi ve yargıya güvenin tesis edilmesi işlevleri de yerine getirilmiş olmayacaktır. Bu durumda uygulamada duruşmalı yargılamada yazılilik ilkesinin aleniyet ilkesini büyük ölçüde sınırlandırdığını söylemek mümkündür.³⁶¹ Kanaatimizce davacı tarafın davasını kısmen açıklaması ve davalı idarenin de cevap dilekçesinde hususları tekrar eder davanın reddini talep ederiz şeklindeki beyanı ile duruşmayı geçıştirmeleri de mahkemenin denetlenmesi ve yargıya güvenin tesis edilmesi işlevini olumsuz şekilde etkileyen diğer faktörlerdir.

3.1.2.DURUŞMANIN YAPILIŞ BIÇIMI VE YÖNETİMİ

Duruşmaların yapılış biçimi ve yönetimi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18'nci maddesinin 2'nci ve 3'üncü fıkralarında düzenlenmiştir. Söz konusu maddelere göre “*Duruşmaları başkan yönetir*”; “*Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır.*” Duruşmaları kurul halindeki mahkemelerde başkan yönetmektedir. Taraflara söz verilmesi, soru sorulması, tarafların açıklamalarına müdahale edilmesi veya açıklamalarını yeterli kabul etme yetkisi başkana aittir. Ancak bu hususu diğer mahkeme üyelerinin taraflara soru sormalarına engel değildir. Mahkeme üyeleri, aydınlatılmasını istedikleri herhangi bir konu olursa bunu başkan aracılığı ile sorabilirler.³⁶² Mahkeme başkanının söz vermesi durumunda ilgili taraftan açıklama yapmasını da isteyebilirler. Hem kanun hükmüne hem de duruşma adabına göre mahkeme üyeleri, mahkeme başkanı söz vermeden doğrudan

³⁶⁰ Pretto ve Diğerleri/İtalya, Başvuru No :7984/77 K.T. 08.12.1983 para.21, aktaran Sibel İnceoğlu, **a.g.e.**, s.342, dp.6; (çevrimiçi) [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\"fulltext\":\[\"pretto\"\],\"documentcollectionid2\":\[\"GRANDCHAMBER\"\],\"itemid\":\[\"001-57561\"\]},15.09.2017](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\)

³⁶¹ Nesibe Konca Kurt, **Medeni Usûl Hukukunda Aleniyet İlkesi**, Ankara, Adalet Yayınları 2009, s.102

³⁶² Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.**, s.300

doğruya taraflarla muhatap olamazlar. Tek hâkimle yapılan duruşmalarda bu hususlar uygulanmaz.³⁶³

Taraflara duruşma sırasında iki defa söz verilir. Duruşmaya tek bir taraf katılmışsa onun açıklamaları dinlenir. Duruşma iki taraf da gelmediği zaman duruşma açılmaz. İnceleme evrak üzerinden yapılmaktadır. Bu gibi durumlarda tekrardan davetiye çıkarılmak suretiyle duruşma yapılmaz.³⁶⁴

Kanunun lafzından duruşmada "taraflara ikişer kez söz verileceği" belirtilmişse de, duruşmanın esasen mahkemenin kanaatini şekillendirmesi bakımından önem taşıyan bir evre olduğu göz önüne alındığında, gerekli görülen durumlarda mahkeme başkanının taraflara yeniden söz verebilir.³⁶⁵

Bir diğer önem arz eden husus, taraflar sadece duruşma sırasında dinlenebilir. Tarafların duruşma dışında dinlenip sonrasında söylediklerinin hükme dayanak alınması mümkün değildir. Bu sebeple dava dosyasına ait duruşmanın bittiği tefhim edildikten ve taraflar duruşmadan ayrıldıktan sonra taraflardan herhangi birinin gelip ek bir şeyler söylemek istediğini beyan etmesi halinde dinlenmesi mümkün değildir. Aynı şekilde taraflardan birinin duruşmaya gelip onun huzurunda duruşma yapılmasından sonraki zamanda duruşmaya gelmeyen tarafın kendisinin de dinlenilmesini istemesi halinde bu istek kabul edilemez.³⁶⁶ Danıştay 3'ncü dairesi yukarıda bahsedilen konuyu E.1989/452, K.1989/2340 sayılı kararında açıklamaktadır.³⁶⁷

3.1.3.YAPILACAK DURUŞMALARIN NİCELİKSEL SINIRI

Duruşmaların yetkili ve görevli mahkemede yapılması gerekir. Duruşmadan sonra davanın yetki yönünden ret edilip ve dosyanın yetkili yargı merciine gönderilmesi halinde duruşmanın tekrar yapılması gerekir.³⁶⁸ Aksi şekilde tekrar

³⁶³ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** , s.11

³⁶⁴ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** ,s.12

³⁶⁵ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.30

³⁶⁶ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.13-14

³⁶⁷ Danıştay 3.Dairesi E.1989/452, K.1989/2340, sayılı kararı; Danıştay Dergisi, Sayı 78-79, s.176

³⁶⁸ A.Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, , **İdari Yargılama Usulü Kanunu, Açıklama, İçtihat**, 2.Bs. Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s.621

duruşma yapılmadan karar verilmesini Danıştay usul kurallarına aykırılık olarak görmekte ve verilen kararı bozmaktadır.³⁶⁹

Öğretide bazı görüşlere göre, duruşma, eğer ilk duruşmanın görevli/yetkili olmayan mahkemede yapılmış olması dışında yalnızca bir kez yapılabilir.³⁷⁰ Danıştay 8. Dairesi de duruşmanın sadece bir kere yapılacağını kararında belirtmektedir.³⁷¹

Ancak kanunda duruşmanın bir kere yapılabilmesine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Yargılamanın makul sürede sonuçlanması önemlidir ancak bazı durumlarda tekrar duruşmanın yapılması gerekebilir. Danıştay'ın söz konusu kararında ise herhangi bir kanuni düzenlemeye atıf yapılmadan duruşmanın yalnızca bir kez yapılacağı ifade edilmektedir.³⁷² Kanaatimizce de yasada aksi bir düzenleme olmaması sebebiyle duruşma tekrar yapılabilir. Aksi şekilde duruşma yapılmasına böylesine niceliksel bir sınırın getirilmesi hak arama özgürlüğüne aykırılık oluşturacaktır.

3.1.4.TARAFLARIN DURUŞMADA SÖYLEYECEKLERİ HUSUSLAR

İYUK'un 18'nci maddesinin 3'ncü fıkrasında, "*Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır*" denilmektedir. Davacı duruşma sırasında ilk olarak davanın konusunu, iptalini istediği işlemi ve maddi olayları açıklamaktadır. Tam yargı davalarında ise tazmini istenen miktar ve zararın doğuş sebepleri açıklanır. Daha sonrasında davacı, iptal davaları bakımından işlemin iptalini gerektiren sebepleri, vergi davalarında tarhiyatın iptali sebeplerini, tam yargı davalarında ise tazmini gerektiren sebepleri açıklar. Davalı taraf ise işlemin hukuka uygun olduğunu ve davacı iddialarının iptali veya tazmini gerektirmeyeceğini ortaya

³⁶⁹ Danıştay 8.Dairesi yetkili olmayan İstanbul 2.İdare Mahkemesi'nde duruşmanın yapıldığını ancak sonrasında yetkili olan ve kararı veren Edirne İdare Mahkemesi'nde tekrardan duruşma yapılmadığını, esasen duruşmanın yetkili ve görevli mahkeme yapılması zorunlu olduğunu belirtmiştir. Bu sebeple davanın karara bağlanmasını usul kurallarına uygun bulmamıştır. Dş.8.D., E. 1990/1045, K. 1991/781, K.T. 29.04.1991. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (çevrimiçi), 10.07.2017

³⁷⁰ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.580; Yılmaz Özbacı, **a.g.e.**, s.372

³⁷¹ Dş.8.D., E.2000/3916, K.2001/22, K.T. 11.01.2001. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (çevrimiçi), 10.07.2017

³⁷² Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.31

koymaktadır. Davacı ikinci kez kendisine söz sırası geldiğinde davalının cevaplarına karşılık vermekte hem de daha önce bahsetmediği hususları söyleyebilmektedir.³⁷³

Burada önem arz eden bir husus da tarafların dava dilekçesi ve savunma ve cevap dilekçelerinde ileri sürmedikleri sebep ve delillerin duruşma sırasında tartışılıp tartışılmayacağıdır.³⁷⁴ Mülga 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 79'ncü maddesinin 3'ncü fıkrasında *“duruşmada ancak tarafların dilekçe ve savunmalarında ileri sürdükleri sebep ve deliller tartışılır”* kuralı yer almaktaydı. Ancak İYUK'da böyle bir kural bulunmamaktadır.³⁷⁵ Taraflar yetki, süre, görev gibi kamu düzenini ilgilendiren konuları duruşma sırasında ileri sürebilir³⁷⁶ veya davada kesin hüküm bulunduğu, anayasaya aykırılık olduğu, açık kanunsuzluk bulunduğu iddialarını ilk kez duruşmada ortaya koyabilir. Yargı yerinin esasen kendiliğinden incelemesi, araştırması gereken konuları tarafların duruşma sırasında değinmesini engellemek, duruşmadan beklenen amaca da uygun düşmeyecektir.³⁷⁷

Bir görüşe göre kamu düzenini ilgilendiren usul sorunları dışında, dilekçe ve savunmada yer almayan hususların duruşmada ileri sürülmesi mümkün değildir. Duruşmada esas olarak daha önce dava dilekçesinde ve savunmada yer almış iddialarla yargı yerine sunulmuş belgelerin sözlü olarak açıklaması yapılır.”³⁷⁸

Diğer görüştekilere göre ise dava dilekçesi ile birinci savunma dilekçesinde belirtilen davanın temelini oluşturan maddi sebeplerin duruşmada değiştirilmesi veya uyuşmazlığı temelinden etkileyebilecek yeni ve diğer maddi sebeplere ilk defa duruşmada değinilmemesi gerekir. Ancak bunlar yargı yerinin re'sen incelemek, araştırmak zorunda olduğu sebepler olduğu takdirde, tarafların bunları ilk kez duruşmada ileri sürebilmesi mümkündür.³⁷⁹ Dolayısıyla iddia ve savunmanın değiştirilemeyeceği, genişletilemeyeceği yasağının da bütün katılığı ile uygulanmaması gerekmektedir.³⁸⁰

³⁷³ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.8

³⁷⁴ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.8

³⁷⁵ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.534-535.; Selçuk Hondu, **a.g.m.** s.8-9.

³⁷⁶ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.9.

³⁷⁷ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.535.

³⁷⁸ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, s.347.

³⁷⁹ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.535.

³⁸⁰ Ejder Yılmaz, **İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi, Değiştirilmesi Yasağı**, s.30.

İYUK'un 16 'ncı maddesinin 4'ncü fıkrasında iddia ve savunmaların değiştirilmesi ve genişletilmesi ile ilgili olarak getirilen yasak, çabukluk ilkesi ile ilgili olup İYUK'un 20'nci maddesinde düzenlenen re'sen araştırma ilkesi ile de çatışmaktadır. Ancak yargı mercilerinin söz konusu madde hükümlerini birlikte değerlendirdiğinde kamuya yararlılık ilkesini de göz önünde bulundurup re'sen araştırma ilkesine göre davranması gerekmektedir.³⁸¹ Yargı merci, İYUK'un 16'ncı maddesinin 4'ncü fıkrasıyla getirilen geç ileri sürme hükmünü engelleyici bir kural olarak değerlendirmemelidir.³⁸²

Ayrıca ilk defa duruşmada ileri sürülen maddi sebepler, dava dilekçesinde veya savunmada belirtilen maddi sebeplerin tamamlayıcısı veya kanıtını oluşturuyorsa duruşma sırasında dinlenebilir. Aynı yasak tarafların replik(savunmaya cevap) ve düplik (savunmaya cevaba cevap) dilekçeleri bakımından da söz konusudur. Diğer taraftan taraflar dilekçe ve savunmalarında yer vermedikleri hukuki sebepleri ve hukuki çözüm biçimlerini de ilk defa duruşmada açıklayabilirler. Zaten bu durum iddia ve savunmanın genişletilemeyeceği ve değiştirilemeyeceği ilkelerinin kapsamı dışında kalmaktadır. Tarafların bu hususta yapacakları yeni açıklamalar yargı yerinin doğruya ve hakka ulaşmasına yardımcı olabilir.³⁸³

Sonuç olarak dilekçe ve savunmaların sonuç ve talep kısmında yer alan hususların değiştirilmesi veya genişletilmesi haricinde, hem uyumsuzluğun maddi yapısına, hem de hukuki değerlendirmesine ilişkin yeni unsurları taraflar duruşma sırasında ileri sürebilir.³⁸⁴

Ancak duruşma sırasında yukarıda bahsetmiş olduğumuz yeni unsurları taraflar ileri sürebilse de eğer yeni açıklamaların niteliği bunların belgelendirilmesini zorunlu kılmakta ise bu zorunluluğa uyulması gerekmektedir. İYUK'un 21'nci maddesine göre bu belgeler duruşma sırasında verilebilir veya yargı yeri bunların vaktinde ibrazının

³⁸¹ Ahmet Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, **VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, (21-23 Mayıs 1990 Antalya), Ankara, s.(119-136), s.132

³⁸² Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989, s.87-88.;Aksi yönde bkz. Dş.5.D. K.T.08.12.1987, E.1985/815, K.1987/1723 (Dş.Der,1988,S.70-71, s.275-277.)

³⁸³ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.** s.535.

³⁸⁴ Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s.374; Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.535 .

mümkün olmadığına kanaat getirirse, yargı yerinden belli bir süre alarak ve bu sureye uymak koşulu ile sonradan da verilebilir.³⁸⁵

Burada şu hususu da belirtmemiz gerekir. 11.04.2013 tarih ve 6459 sayılı Kanun'nun 4'ncü maddesiyle İYUK'un 16'ncı maddesinin 4'ncü fıkrasına “*Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir*” şeklinde ek cümle ilave edilmiştir. Burada tam yargı davaları bakımından dava dilekçesinde belirtilen miktarın bir kere arttırabilmesi olanağı sağlanmış olsa bile buna da sadece duruşma haricinde ve harcı ödenmek koşulu ile mahkeme kalemine verilecek dilekçe ile izin verilmiştir.³⁸⁶

3.1.5. DANIŞTAY'DA GÖRÜLEN DAVALARDA SAVCI BULUNDURMA ZORUNLULUĞU

İdari yargılamanın özelliklerinden biri de kanun sözcüsünün varlığıdır. İdari yargılama yönteminin önemli bir parçası olan kanun sözcüsü, hukukun ne olduğunu söyleyen kimsedir. Hâkimler ve Savcılar Kurulu Kanunu'nda “kanun sözcüğü” tabiri kaldırılmıştır. Onun yerine idari yargıda “savcı” terimi getirilmiştir. Bu yüzden yeni Danıştay Kanunu'nda ve de İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda buna uygun olması için savcı terimi kullanılmıştır. Ancak yapılan bu değişiklik kurumun yapısında herhangi bir değişikliğe yol açmamıştır. İdari yargı alanında savcılık, yalnız Danıştay'da vardır. Buna karşılık Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinde savcılık kurumuna yer verilmemektedir.³⁸⁷ Ceza yargılamasında ise savcı, idari yargılamadan daha aktif ve etkin bir yargılama süjesidir. İdarî yargılamada bulunan Danıştay savcılığı kurumunun amacı, hukukî değerlendirmenin yapılmasında

³⁸⁵ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.536.

³⁸⁶ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.5.

³⁸⁷ Şeref Gözübüyük **Yönetmelik Yargı**, s.349.

daire ve kurullara yardımcı olmaktır. Savcının duruşma sırasında hukukî değerlendirmesinden yararlanılmak istenilmiştir.³⁸⁸

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18'nci maddesinin 4'ncü fıkrasına göre, *"Danıştay'da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır."* Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklanmaktadır. Sonrasında taraflara son bir kez daha söylemek istedikleri sorulur ve duruşmaya son verilir. İYUK'un 18'nci maddesinin 5'nci fıkrasına göre de Danıştay savcısı, duruşma esnasında keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını veya işlem dosyasını getirtilmesini talep edebilirler ancak bu talepleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmediği takdirde savcılığın esas hakkındaki düşüncesini duruşma sırasında sözlü olarak değil daha sonra yazılı olarak bildirmesi gerekir.³⁸⁹

Uygulamada karşılaşılan bir sorun da, savcının düşüncesi davanın reddedilmesi yönündeyse davacıya, davanın kabul edilmesi yönündeyse davalıya savcının düşüncesine karşı ne söyleyeceklerinin sorulduğu ancak savcının düşüncesi davanın kısmen reddi, kısmen kabulü şeklinde ise her iki tarafa da savcının düşüncesine karşı söyleyeceklerinin olup olmadığının sorulduğu belirtilmektedir.³⁹⁰ Ancak bu tür bir uygulama âdil bir uygulama olmayıp nihai talep aynı olsa da gerekçeler farklı olabilir. Ayrıca savcının düşüncesine takviye niteliğinde ekleme yapılabileceği göz önüne alındığında, savcının düşüncesinden sonra her iki tarafa da söz verilmesi gerekir. Çünkü İYUK'un 18'nci maddesinin 4'ncü fıkrasının son cümlesindeki açık hüküm uyarınca savcının düşüncesine karşı her iki tarafa da son diyeceklerinin sorulması zorunludur.³⁹¹

3.1.6. DURUŞMA TUTANAĞI

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda duruşma esnasında tutanak tutulmasını gerektiren ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.³⁹² Sadece Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ile Yazı İşleri Hizmetlerinin

³⁸⁸ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.30

³⁸⁹ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.579

³⁹⁰ Sabri Çoşkun,, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.**, s.300

³⁹¹ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.89

³⁹² Turgut Candan, **a.g.e.**, s.579

Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik'te yer alan "Tutanaklar" başlıklı 69'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında³⁹³ duruşma tutanağına ve kısa bir şekilde içeriğinden bahsedilmiştir.³⁹⁴

Aslında duruşma yapılan durumlarda ilave olarak duruşma tutanağının düzenlenmesi gerekir.³⁹⁵ Duruşma bu sebeple ciddiyet ve anlam kazanacağı gibi, tarafların yargılamaya güven duymasını sağlar. Taraflar duruşmada sözlü olarak söylediklerinin yazıya geçirilmesini ve unutulmamasını isteyebilirler. Mahkeme bakımından da tarafların iddia ve savunmalarını ve davanın konusunu genişletip genişletmediklerini tespit etmede yardımcı olur. Feragat, kabul gibi davaya son veren taraf işlemlerinin duruşmada yapılması halinde tarafların bu konudaki iradelerinin tespiti açısından duruşma tutanağının düzenlenmesinin faydalıdır. Ayrıca İYUK'un 21'nci maddesine göre dilekçe veya savunma ile verilmemiş olan belgelerin duruşma sırasında verilebilmesi sebebiyle, hangi belgelerin verildiği ve bu belgelere karşı diğer tarafın söylediklerinin belirlenmesi mümkün hale gelir.³⁹⁶

Diğer taraftan duruşma tutanağı sayesinde duruşmanın usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı, tarafların yapmış oldukları açıklamalarının tarafsız ve uygun biçimde tespit edilip edilmediği hususları taraflarca gözlemlenebilir ve bir üst mahkemece denetlenebilir.³⁹⁷

Uygulamada ise bazı idare, vergi ve bölge mahkemelerinde duruşma tutanağı düzenlenerek dava dosyalarına konulmakta iken bazılarında ise bu tarz bir uygulama yapılmamaktadır.³⁹⁸ Ayrıca idari ve vergi yargılamasında duruşmada zabıt kâtabi de bulunmamaktadır.³⁹⁹ Duruşmada sadece sözlü beyanlar dinlenip bu şekilde

³⁹³ Tutanaklar

"MADDE 69 – (2) Duruşmalara ait tutanaklarda, ayrıca, taraf ve vekillerinin iddia ve savunmaları ile duruşma safahatına ait kısa bir özet yazılır."

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul Ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, 11.07.2015, Tarih 29413 Sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

³⁹⁴ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.11

³⁹⁵ Yılmaz Özbacı, **a.g.e.**, s.91; Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.32; Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.11; Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, 2bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2010, s.497.

³⁹⁶ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.11

³⁹⁷ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.33

³⁹⁸ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.10

³⁹⁹ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.578, Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.**, s.299

gerçekleştirilmektedir. Diğer bir ifade ile duruşmada bulunan hâkimler taraf ve/veya vekillerini dinlemekte ve gerektiğinde sadece not tutmaktadırlar. Bu sebeple vergi mahkemesinde veya kanun yolu denetimi aşamasında yapılan duruşmalar, adli yargıda yapılmakta olan duruşmalar kadar etkili değildir.⁴⁰⁰

Ceza yargılamasına bakıldığında duruşma tutanağının tutulması ile ilgili maddeler kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 221 ve 222'nci maddelerinde "duruşma tutanağının içeriği" ve "ispat gücü" düzenlenmiş bulunmaktadır.⁴⁰¹

Ancak vergi yargılamasına bakıldığında ise duruşmada söylenenlerinin, sunulanların bir duruşma tutanağına bağlanmasının kanunda düzenlenmemiş olması bir eksikliktir. Ayrıca vergi yargılama hukuku dalının Kamu Hukuku niteliği ile de bağdaşmamaktadır. Oysa ki duruşma tutanağı duruşmadaki beyanların ve sunulan belgelerin temel ispat vasıtasıdır..⁴⁰²

Diğer taraftan vergi davasında duruşma tutanağının düzenlenme mecburiyetinin olmaması adil yargılanma hakkına aykırıdır.⁴⁰³ Bu aykırılık hali hem delillere ulaşma hakkı bakımından hem de silahların eşitliği ilkesi bakımından geçerlidir. Bu yüzden duruşmada duruşma tutanağı tutulması zorunluluğu getirilmeli, duruşmada zabıt katibinin de bulunması gerekmektedir.⁴⁰⁴

Bu eksikliklerin giderilmesi keşif, bilirkişi incelemesi, delil tespiti, işlem dosyasının getirilmesi taleplerinin tutanağa geçirilmesi daha uygun olacaktır. İdari

⁴⁰⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.893

⁴⁰¹ "Duruşma tutanağının içeriği"

"Madde 221 – (1) Duruşma tutanağında;

a) Oturumlara katılan sanığın, müdafinin, katılanın, vekilinin, kanunî temsilcisinin, bilirkişinin, tercümanın, teknik danışmanın adı ve soyadı, b) Duruşmanın seyrini ve sonuçlarını yansıtan ve yargılama usulünün bütün temel kurallarına uyulduğunu gösteren unsurlar, c) Sanık açıklamaları, d) Tanık ifadeleri, e) Bilirkişi ve teknik danışman açıklamaları, f) Okunan veya okunmasından vazgeçilen belge ve yazılar, g) İstemler, reddi halinde gerekçesi, h) Verilen kararlar, i) Hüküm, Yer alır.

Duruşma tutanağının ispat gücü

Madde 222 – (1) Duruşmanın nasıl yapıldığı, kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapıp yapılmadığı, ancak tutanakla ispat olunabilir. Tutanağa karşı yalnız sahtecilik iddiası yöneltilebilir."

Ceza Muhakemesi Kanunu 17.12.2004 Tarih 25673 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰² Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.80

⁴⁰³ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.32; Özdemir Özok, "Danıştay'ın 137. Kuruluş Yıldönümü ve Adli Yargı Günü Konuşması"(2005 Yılı), Ankara, **Türkiye Baro Birliği Yayınları**, S.160, 2009, s.71.

⁴⁰⁴ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.547

yargı dolayısıyla vergi yargısında tanık ve bilirkişilerin hâkimin önünde dinlenilmesi ve anlatımların tutanaklara geçirilmesi imkânı sağlanmalıdır.⁴⁰⁵

Kanaatimizce duruşmanın etkin olabilmesi için duruşma tutanağını işlevsel kılmak gerekir. Ancak İYUK'un duruşmalı yargılamada duruşma tutanağının tutulmasının zorunlu olması ile ilgili bir düzenleme içermemesi bir eksiklik ve duruşma tutanağını işlevsiz kılmaktadır. Ayrıca sadece Yönetmelikle düzenleme yapılmakla yetinilmemeli, Ceza Muhakemesi Kanunu'nda olduğu gibi İYUK'da da duruşma tutanağının tutulması ile ilgili hüküm düzenlenmelidir.⁴⁰⁶

3.1.7.DURUŞMADA BULUNACAK KİŞİLER

3.1.7.1 Taraflar

Duruşmalarda taraflardan birinin gerçek kişi olması durumunda temyiz gücüne sahip ve reşit olanı, gerçek kişi küçüklerde velisi, vesayet altında bulunan kişilerde vasisi veya bunların vekil kıldığı avukatları dinlenir.⁴⁰⁷ Vergi davalarında duruşmalarda tarafların avukat ile temsili mümkündür. Bu durumda avukatı ile birlikte gelen taraf da duruşmada dinlenilebilir.⁴⁰⁸ Öncesinde avukatı olmayan kişi duruşma ve sonrası için avukat tutmuş olursa vekâletnamenin duruşmada iken verilmesi mümkündür. Taraf dernek, ticari şirket gibi özel hukuk tüzel kişisi olması durumunda bunları temsile yetkili kişiler duruşmada dinlenir. Uygulamada idari davalarda dolayısıyla vergi davalarında genelde davacı gerçek kişi veya özel hukuk kişisi, davalı da idare olduğu için duruşmaya davalı idarenin temsilcisi, hukuk müşaviri veya avukatı katılmaktadır.⁴⁰⁹

3.1.7.2. Tanık

⁴⁰⁵ Özdemir Özok ,**a.g.m.**,s71.

⁴⁰⁶ Benzer görüş için bkz. Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.32

⁴⁰⁷ Selcuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** , s.14

⁴⁰⁸ M. Ezhan Doğrusöz, **a.g.m.**, s.158

⁴⁰⁹ Selcuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.14

3.1.7.2.1. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık, Tanık Beyanı Kavramı

Tanık beyanı, davanın tarafı olmayan kişinin, uyuşmazlık konusu olay ile ilgili duyu organlarıyla elde ettiği ve mahkemeye aktardığı bilgidir. Bilgisini aktaran kimseye tanık denir.⁴¹⁰ Diğer bir ifade ile “Tanık bir davada kendisi tarafından fark edilen bir olayı (gerçeği) ortaya çıkarmak durumunda olan kişidir.”⁴¹¹

Tanık, davanın tarafı olmayan üçüncü kişilerdir. Taraflar kendi davalarında tanık olabilme imkânı yoktur. Ancak vekil ya da kanuni temsilcinin tanık olması mümkündür.⁴¹² İspat bakımından, tanık hukuki işlemlerin ve maddi olayların ispatına yardımcı olur. Ancak uygulamada tanık genellikle maddi olayların ispat edilmesi amacıyla dinlenilmektedir.⁴¹³

Öğretide tanık beyanı delilinin zayıf ve çürük bir delil olduğu ifade edilmektedir. Sebebi olarak hafıza dayanması gösterilmekte ve hafıza gücünün ise geçici veya sürekli bir takım sakatlıkları olabilir denilmektedir.⁴¹⁴ Ayrıca manevi yönleri kuvvetli olmayan kişiler yalancı tanıklık yapabilir.⁴¹⁵ Ancak Kıta Avrupası Hukuk sistemini benimsemiş Türk Hukuku’ndan farklı bir sisteme sahip olan İngiliz hukukunda ise tanık beyanı delili yargılamanın en önemli araçlarından biridir. İngiliz hukukçular tanık beyanı delilinin gerçeğe ulaşmak için etkili bir araç olduğunu söylemektedirler.⁴¹⁶

Açılmış olan bir davada tarafların ileri sürdüğü iddia ve savunmaların birtakım olaylara dayanması gerekir. İleri sürülen olaylar çekişmeli ise ispat edilmelidir. İspat

⁴¹⁰Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s.178

⁴¹¹Heinz Paulick, **Grundriß der Finanzgerichtsordnung**, Carl Heymans Verlag KG. Köln-Berlin-Bonn-München, 1971, No.253, aktaran Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.178

⁴¹² Necip Bilge, Ergun Önen, **Modern Yargılama Hukuku Dersleri**, Bs.3., Ankara, 1978, s.522

⁴¹³Selçuk Hondu, “İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit”, **İl Han Özay Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992,s.(470-479), s.475

⁴¹⁴ Faruk Erem, **Adalet Psikolojisi**, 7.bs, No.413, Ankara, AÜHF Yayınları, 1977, s.294; Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**,23.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.421

⁴¹⁵ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **a.g.e.** s.421.

⁴¹⁶ Neil Andrews, **Principles**, s. 470; John H Langbein, “The Disappearance of Civil Trial in the United States”, **The Yale Law Journal**, V. 122:522, 2012, S.(522-572). (Civil Trial) s.537. (çevrimiçi), https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=5844&context=fss_papers , 14.06.2019,

edebilmek için de delillerden faydalanılır.⁴¹⁷ Hukukta tanık beyanı, bilirkişi, belge, keşif gibi deliller kullanılmaktadır.⁴¹⁸ Bir delil çeşidi olan tanık beyanı delili takdiri bir delildir ve hâkim takdir yetkisine dayanarak tanık delilini serbestçe değerlendirmektedir.⁴¹⁹

Vergi Yargılaması Hukuku'nun delil ve ispat konusuna ilişkin düzenlemeleri temel olarak şunlardır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesindeki "re'sen araştırma ilkesi", İYUK'un 21'nci maddesindeki "geç ibraz olunan belgeler" ve İYUK'un 58'nci maddesindeki "dava açıldıktan sonra delil tespiti" maddeleri haricinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda başka ispat ve delil ilgili madde bulunmamaktadır.⁴²⁰

Diğer taraftan İYUK'un 31'nci maddesinin 1'nci fıkrasında Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıfta yalnız bilirkişi, keşif ve delil tespiti hususları bulunmaktadır. İYUK'un 31'nci maddesinin 2'ci fıkrasında "Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakeme Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıkların çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır." denilmektedir. Söz konusu fıkralar birlikte değerlendirildiğinde, İYUK tarafından mahfuz tutulan durumlar dışında, VUK'un "Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3'ncü maddesinin B bendinin⁴²¹ delil ve ispat ile ilgili hükümleri vergilendirme işlemlerinde ve yargılama aşamasında da geçerlidir.⁴²²

⁴¹⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.923-924.

⁴¹⁸ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.936.

⁴¹⁹ Bkz. HMK Madde 198; Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **a.g.e.**, s.428.

⁴²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan., **a.g.e.**, s.200

⁴²¹ VUK

"Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat:

Madde 3 – (Değişik: 30/12/1980-2365/1 md.)

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

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

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

⁴²² Öncel, Kumrulu, Çağan., **a.g.e.**, s.200

VUK'un 3'ncü maddesinin B bendinin birinci fıkrası vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, ekonomik irdeleme konusuna ilişkin olup fıkraya göre maddi olay ekonomik niteliğine göre irdelenecektir. Aslında birinci fıkra ispat değil yorumla ilgilidir.⁴²³ Aynı maddenin B bendinin ikinci fıkrasında maddi olayın ispat edilebilmesi için kullanılacak olan delilleri belirtmektedir. Dolayısıyla söz konusu fıkra hükmü delil serbestisi ilkesini benimsemektedir.⁴²⁴ Ancak delil serbestisi ilkesinin bazı sınırlamaları bulunmaktadır.⁴²⁵ İlk olarak maddi olayın yemin dışında her türlü delille ispatlanabilmesi mümkündür.⁴²⁶ İkincisi tanık beyanının delil olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabi ve açık olması gerekir.⁴²⁷ Üçüncüsü kanun ile belgeye bağlanması gerekli olgu, olay ve işlemlerin sadece bu belgelere dayanılarak ispat edilebilmesidir.⁴²⁸

Dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi ve buna bağlı olarak delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi geçerlidir. Delil serbestisi ilkesi delil olması muhtemel şeylerin sınırlandırmaya tabii tutulmamasını, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise hakimın sunulan delilleri serbestçe değerlendirebilmesini ifade etmektedir.⁴²⁹

Tanık beyanı kural olarak vergi yargılaması hukukunda geçerli bir delildir.⁴³⁰ Burada delil olarak kabul edilen tanık değil tanığın, uyuşmazlık konusu olay hakkındaki beyanıdır. Diğer bir ifadeyle delil olan tanık değil tanığın beyanıdır. Sebebi ise tanık delil değil delil kaynağıdır.⁴³¹

Türk Vergi Yargılaması Hukukunda tanık beyanının özellikleri bakımından her türlü tanık beyanı delil olarak kabul edilmez. VUK'nun 3'ncü maddesinin B bendinin 2'nci fıkrasına göre tanık beyanları bakımından "vergiyi doğuran olayla tabii ve açık

⁴²³ Öncel, Kumrulu, Çağan., **a.g.e.**, s.201

⁴²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan., **a.g.e.**, s.201; Delil konusu yalnız Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanmamış olup vergi yargılamasını düzenleyen İYUK'da da delile ilişkin dolaylı da olsa birtakım hükümlerin de olduğunu belirtmek gerekir. ;Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.73

⁴²⁵ Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.110

⁴²⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan., **a.g.e.**, s.201;

⁴²⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.925; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989 ,s.60

⁴²⁸ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.59-60;Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.110

⁴²⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.937

⁴³⁰ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.60

⁴³¹ Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.177;

ilginin bulunması” koşulu aranmaktadır.⁴³² Ancak, Vergi Usul Kanunu tanık beyanı ile vergiyi doğuran olay arasında ne zaman tabii ve açık bir ilginin olduğunu tanımlamamıştır. Bununla ilgili tespitle bulunmak yargı organının görev alanına girmektedir. ⁴³³

Uyuşmazlık konusu olaya tesadüfen tanık olan kişilerin yargılama hukukunun diğer dallarında, tanıklığının kabul edilmesine karşın, vergi yargılaması hukukunda söz konusu VUK’un 3’ncü madde B bendi 2’nci fıkrasındaki sınırlama sebebiyle, kural olarak vergiyi doğuran olaya taraf olmayanların tanık olarak kabulü mümkün değildir. Esasen bu sınırlama gerekli ve de anlamlıdır.⁴³⁴ Tanık beyanına bu şekilde bir sınırlama getirilmesinin amacının, vergi hukuku alanında yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlama olduğu söylenmektedir.⁴³⁵

Ancak delil kaynağı yasağının kabulünün idarenin tanık dinlemesi ile sınırlı olması gerekir. VUK’un söz konusu maddesi yalnızca “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti” konusunda ispattan söz etmesi sebebiyle eksik bir düzenlemedir. Esasen vergisel işlem sürecindeki ispat meselesi yalnızca bunlarla sınırlı olmamayı gerektirir.⁴³⁶

Bununla birlikte olması gereken vergisel işlem sürecinde idare bakımından bir delil kaynağı yasağı getiren hüküm, sadece idari işlem sürecinde bir delil yasağı olarak ele alınmalı ve düzenlendiği yer ve kapsamı sebebi ile yargılama hukuku kuralı olarak kabul edilmemelidir.⁴³⁷

Biz de şu hususu eklemekte fayda görmekteyiz. Çalışmamızın ileriki kısmında duruşmada tanık dinlenebilmesi hususuna geçmeden önce belirtmek gerekir ki vergi yargılamasında tanık olarak kimlerin dinlenmesi gerektiği meselesi çözümlenmelidir. Biz bu sebeple sadece (VUK.3/B, 2 fıkrası) ile belirlenen vergiyi doğuran olaya taraf olanların duruşmada dinlenebilmesinin dahi yeterli olmayacağı kanaatindeyiz.

⁴³²Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.938-939;Öncel Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.205

⁴³³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.204

⁴³⁴ Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.181

⁴³⁵ Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Deliller”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LI, S.1-4’ten ayrı basım, İstanbul, 1986, s.(475-494), s.491; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.62.

⁴³⁶Örneğin, yükümlünün işyerinin müsait olmadığı zamanda yapılan aramanın veya incelemenin vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmamaktadır. Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.138 ;

⁴³⁷ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.139-140.

Yükümlünün açılan bir davada ileri sürdüğü maddi olayları ispat edebilmek için belirttiği her türlü tanığın duruşmada dinlenebilmesi gerekir.

3.1.7.2.2. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Mevcut Pozitif Düzenlemeler Bakımından Tanığın Duruşmada Dinlenebilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinin B bendinin 2'nci fıkrası vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanıkların beyanlarının delil olarak kullanılmasını kabul etmektedir.⁴³⁸ Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre, yükümlülerle işlemde bulunan ve yükümlü ile aralarında husumet bulunmayan kişilerin inceleme elemanlarınca tutanakla tespit edilen ve tutarsızlık bulunmayan, birbirini teyit eden beyanları, vergi tarhına dayanak olabilecek delil niteliğindedir.⁴³⁹ Ancak inceleme elemanının tespit ettiği tanık beyanına dayanan bir vergi tarhına karşı açılan davada, davacının tanıkların beyanının güvenilir biçimde alınmadığını iddia ederek tanıkların dinlenilmesini istemesi halinde mahkemenin duruşmada tanık dinleyip dinlemeyeceği üzerinde halen tartışılmakta olan bir husustur.⁴⁴⁰

Burada belirtmek istediğimiz ilk husus, yazılılık ilkesi ; re'sen araştırma ilkesi ve delil serbestisi ilkesi ile bu sorunsalda çatışmaktadır.⁴⁴¹ Yine yazılılık ilkesi; duruşma ve de adil yargılanma hakkına ilişkin bir çok türev ilke ile de çelişmektedir.⁴⁴²

Öğretideki bazı görüşlere göre mevcut pozitif düzenlemeler bakımından vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenebileceğini diğer görüştekilere göre ise dinlenmesinin mümkün olmadığı savunmaktadırlar. Vergi yargılamasında duruşmada neden tanık dinlemeyeceğini öne süren görüşlere bakmamız gerekir. Bir görüşe göre idari yargıda yazılı yargılama usulü uygulanmakta, kural olarak davalar dosya üzerinden incelenmekte ve istisna olarak duruşma yapılabilir. Ancak duruşma yeni delillerin ileri sürülmesi için yapılmamaktadır. Bu nedenle idare mahkemelerinde

⁴³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.205

⁴³⁹ Dş.4. E.1984/1536, K.1985/1658, K.T. 07.06.1985, Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Uygulanmasına İlişkin Danıştay Kararları 1985**, Ankara, 1986, s.2-5, no.2

⁴⁴⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.939; Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, 286; Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.175-176; Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargısında Sorunlar**, s.129 ; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.204

⁴⁴¹ Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.177

⁴⁴² Mahmut Kaşıkçı, a.g.e., s141

sözlü olarak tanık dinlenme imkânı bulunmamaktadır.⁴⁴³ Diğer görüşe göre ise İYUK'un 31'nci maddesinde⁴⁴⁴ bazı konulara atıf yapılmıştır. Bu atıfların içerisinde keşif ve bilirkişi incelemesi olmasına rağmen tanıklık konusunda atıf bulunmamaktadır. Bu sebeple pozitif hukukumuzda göre idari dolayısıyla vergi yargılamasında duruşma sırasında tanık dinlenmesi mümkün değildir.⁴⁴⁵

Bunun aksi yönünde görüşte bulunanlar ise vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenebileceğini aşağıdaki gerekçelerle açıklamaktadırlar. Öncelikle İYUK'ta yargılama aşamasında duruşmada tanık dinlenip dinlenemeyeceği yönünde açık hüküm bir bulunmamaktadır.⁴⁴⁶ İYUK'un 31'nci maddesinin 1'nci fıkrasıyla HMK'ya atıf yapılan konular arasında tanık beyanı bulunmamaktadır. Ancak İYUK'un ikinci fıkrasında “ *Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.*” denilmektedir. İYUK'un 31'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki atıf VUK'un 3'ncü maddesi B bendi ikinci fıkrasını da kapsamaktadır. Bu madde de vergiyi doğuran

⁴⁴³ Kemal Gözler-Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Bs.11, Bursa, Ekin Yayıncılık, Ekim, 2011 s.846

⁴⁴⁴ İYUK

“*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller:*

Madde 31 –

1. *Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 5/4/1990 - 3622/11 md.; Değişik:10/6/1994-4001/14 md.) Ancak, davanın ihbarı (...) (2) Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. (Ek cümle: 3/11/2016-6754/22 md.) Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*

2. *Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*”

⁴⁴⁵ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.265 ; Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.465 ; Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.978; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.81

⁴⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.193

olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık beyanları delil olarak kabul edildiğinden vergi yargılamasında tanık dinlenilmesi mümkündür.⁴⁴⁷

Öğretideki diğer görüştekilere göre re'sen araştırma ilkesine dayanılarak idari dolayısıyla vergi yargılamasında duruşmada tanığın dinlenebilmesi mümkündür.⁴⁴⁸ Re'sen araştırma ilkesinin düzenlendiği İYUK'un 20'nci maddesinin 1'nci fıkrasında “*Danıştay Bölge İdare Mahkemeleri ile vergi idare mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.*” denilmektedir. Maddenin 1'nci fıkrasındaki cümlelerin sondan ikinci kelimesine bakıldığında “kendileri” değil “kendiliğinden” ibaresi kullanılmıştır. Bu durum hâkimin tanık da dâhil olmak üzere her türlü beyana başvurabilmesini sadece bu madde uyarınca dahi olanaklı kılmaktadır.⁴⁴⁹ İYUK'un 20'nci maddesinin 1'nci fıkrasındaki yazımından hareket ederek ve de kuralı İYUK'un yazılılık ilkesi ile ilgili 1'nci maddesinin 2'nci fıkrası ile birlikte okumaya çalışarak farklı bir neticeye ulaşmak açık olarak hukuka aykırılık oluşturur. Yazılılık ilkesi bir üst ilke olmadığı gibi asıl belirleyici ve temel ilke serbest delil ilkesidir. Re'sen araştırma ilkesi Kamu Hukuku Yargılama disiplini olan İdari (Vergi) Yargılama Hukuku'nda hâkimin delil araştırması yapabilmesinin kanuni dayanağı olarak düşünülmelidir.⁴⁵⁰

İdari Yargılama usulünün genel ilkelerinden birisi de hâkimin maddi gerçeği ortaya çıkarabilmesi için re'sen araştırma yapma yetkisine sahip olmasıdır. Bunun sebebi, idari yargılama hukukunda dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda maddi gerçeğin bulunmasının kamu yararıyla sıkı ilişki içinde bulunmasıdır.⁴⁵¹ Ceza yargılaması mağdurdan ziyade kamu yararı için yapılmaktadır.⁴⁵² Belirtmek isteriz ki,

⁴⁴⁷ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.299; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.193; Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.37

⁴⁴⁸ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.142; Ramazan Çağlayan, “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (Cumhuriyetimize 80.Yıl Armağanı)** C:11, S:3-4, 2003, s(195-206), s. 202.; Turan Yıldırım, **a.g.e.**, s.499; Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.8; Karşı görüş için bkz., Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.985

⁴⁴⁹ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.142, dip.378; Ramazan Çağlayan, **a.g.m.**, s. 202

⁴⁵⁰ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.142, dip.838

⁴⁵¹ Ali Ülkü Azrak, **Avrupa Topluluklarında İdari Yargının Genel Esasları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayını, No.8, ,1982, s.142

⁴⁵² Mustafa Reşit Belgesay, ; **Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi I, Teoriler, İsbat Teorisi, Hukuk ve Ceza Usulünde Deliller**, 3.Cilt, 3.Bs., İstanbul, Şaka Matbaası , 1959, s.9

vergi yargılaması da sadece hazine menfaati ya da vergi ödevlilerinin bireysel yararları için değil asıl olarak kamu yararı için yapılır.⁴⁵³

Kanaatimizce de vergi yargılamasında kamu hukukunun uygulanması söz konusu olup hâkim maddi gerçeği ortaya çıkarmak için re'sen araştırma yapma yetkisine sahiptir. Maddi gerçeğin bulunmasının kamunun yararıyla da sıkı ilişkisi bulunmaktadır. Re'sen araştırma usulünde de hâkim her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir, dava sırasında her türlü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilir. Hâkimde vicdani kanaatin oluşabilmesi için vergi yargılamasında dava konusunun özellikleri tanıkların duruşmada dinlenmesini gerekli kılmakta ise hâkim re'sen araştırma ilkesine dayanarak vergi yargılamasında duruşmada tanık dinleyebilmelidir.

Ayrıca İYUK'un 20'nci maddesinin 1'nci fıkrasının 2'ci cümlesinde “Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler”. denmektedir. “her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler” ibaresinde taraflar dışında ilgili diğer yerlerden de bilgi istenebileceği ifade edilmektedir. Buradaki “her türlü bilgi” ve “diğer yerlerden” kelimesine dikkat etmek gerekir. Tanık beyanının ve tanığın tanımında ; tanık beyanı, davanın tarafı olmayan kişinin, uyuşmazlık konusu olay ile ilgili duyu organlarıyla edinmiş olduğu ve mahkemeye naklettiği bilgidir. Bilgisini nakleden kimseye “tanık” denir denmektedir. Söz konusu hükme göre hâkim gerekli olduğu hallerde taraflardan ve ilgili diğer yerlerden bilgi verilmesini isteyebilirken tanık beyanı da bilgi olduğuna göre kanaatimiz gerekli olduğunda hâkimin de duruşmada tanığı dinleyebilmesidir.

Esasen üzerinde durulması gereken vergi yargılaması hukukunda duruşmada tanığın dinlemesi bir ihtiyaçtır ve de bunun önünün açılması gerekir.⁴⁵⁴ Öğretide de genel kabul gören görüş vergi yargılamasında duruşmada tanığın dinlenilmesine ihtiyaç olduğudur.⁴⁵⁵

⁴⁵³ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.268

⁴⁵⁴ Camille Broyelle, **Contentieux administratif**, s.10; aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.9

⁴⁵⁵ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s141; Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.265 ; Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.268 ; Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.301; Mehmet Batun,

Özellikle hâkimde vicdani kanaatin oluşabilmesi açısından duruşmada tanık dinlenmesinin önemi büyüktür. Çünkü hâkimin önüne gelen uyuşmazlıkta maddi olayın yeterince açık olmadığı durumlarda, tarafların ibraz ettiği delilleri inceleyerek ona göre bir sonuca ulaşmak ister. Eğer bu esnada tarafların delilleri eşit değerde ise vicdani kanaatine göre hüküm verir. Çünkü Anayasa'nın" Mahkemelerin Bağımsızlığı" başlıklı 138'nci maddesin 1'nci fıkrasında " *Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler*" denilmektedir. Bu şekildeki bir durumda, hâkimin duruşmada tanığı dinlemesi onda vicdani kanaatin oluşmasına sebep olacaktır. Aksi durumda deliller eşit olduğu için birisinden birisine seçecek ancak ileride vicdani olarak rahat hissetmeme olasılığı da olabilecektir.⁴⁵⁶

Bugün idari yargı hizmeti Türkiye'nin her tarafında bulunmaktadır. Ulaşım imkânı daha rahat hale gelmiştir. Tanığı daha kolay bir şekilde hazır bulundurma imkânı vardır. Duruşmada tanık dinlenmesi halinde yapılan duruşmanın bir anlamı olacak, taraflar mecburen hazırlıklı gelip tanık beyanına göre tavır takınmak durumunda kalacakları için duruşma ciddiyet kazanacak ve amacına uygun hale gelecektir.⁴⁵⁷

Uygulamada da idare ve vergi mahkemeleri, her türlü delili toplayarak ve maddi olayı açıklığa kavuşturarak karar vermek zorunda oldukları için bunlar bazen tanık dinleme ihtiyacı hissetmektedirler.⁴⁵⁸

6545 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesinde Bölge İdare mahkemeleri itiraza konu olan kararı hukuka aykırı bulurlarsa bozup esas hakkında yeniden karar

Vergi Hukuku'nda Yorum ve İspat, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.171; Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.9

⁴⁵⁶ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.266

⁴⁵⁷ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.267

⁴⁵⁸"Vergi mahkemesinde açılan bir davada bir kişinin birkaç kişiye borç verdiği tespit edilmiş ve kendisinin ikrazatçılık yaptığı kabul edilmiş ve faiz gelirini beyan dışında tutması sebebiyle adına gelir vergisi salınmıştır. Buna karşı dava açılmıştır. Yükümlü açtığı davada bu paraları faiz almaksızın, karşılığı olmadan, akrabalık ve dostluk ilişkilerine dayanarak verdiğini iddia etmektedir. İdare ise ikrazatçılık yaptığını ileri sürmektedir. Davacı özellikle bu davada borç para verdiği kişilerin isimlerini, adreslerini vererek bunların dinlenilmesini istemektedir. Verilen paranın miktarı, süresi, faiz alımı alınmadığı konusunun bu kişilerden tahkikini istemektedir. Burada somut olayın özellikleri dikkate alındığında vergi davalarında yeri geldiğinde tanık dinlemesi ihtiyacı bulunduğunu ortaya çıkarmaktadır." Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.265

vermek zorunda oldukları için onların da uygulamada bazı zamanlarda tanık dinleme ihtiyacı hissetmiş oldukları belirtilmektedir.⁴⁵⁹

6545 Sayılı Kanun’la yapılan değişikle istinaf kanun yolu getirilmiştir. İYUK’un “İstinaf” başlıklı 45’nci maddesinin 4 fıkrasında “ *Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.*” denilmektedir. Kanaatimizce yeni düzenlemeye göre bölge idare mahkemeleri de istinafta işin esası hakkında yeniden karar vermek durumunda kaldıkları davalarda ilk derece mahkemesi gibi tanık dinleme ihtiyacını hissetmeleri olasıdır.

3.1.7.2.3.Yargı Mercilerinin Vergi Yargılamasında Tanığın Duruşmada Dinlenmesine Yaklaşımı

Çalışmamızın önceki kısmında belirttiğimiz gibi mevcut pozitif düzenleme bakımından esasen vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenmesine bir engel bulunmadığını ve de uygulamada tanık dinlenilmesi ihtiyacının olduğunu açıklamıştık. Ancak Danıştay idari ve vergi davalarında duruşmalarda tanık dinlenemeyeceği yönünde kararlar vermektedir.⁴⁶⁰ İdari yargı dolayısıyla vergi yargılamasında yazılılık

⁴⁵⁹ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.265

⁴⁶⁰ “2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun duruşma ve duruşmaya ilişkin esasları düzenleyen 17 ve 18 inci maddelerinde; duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinleneceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı Kanunun 31 inci maddesinde bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda, hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil, dava, bilirkişi, keşif, delillerin tesbiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında, tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş, şahadete ilişkin hükümlerine yollama yapılmamıştır. Diğer taraftan, aynı Kanunun 1. maddesinin 2. fıkrasında; Danıştay Bölge idare Mahkemeleri, idari Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı belirtilmiştir. Yukarıda açıklandığı üzere idari 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 kasap’ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde Kanun ve usul hükümlerin uyarılık bulunmamaktadır”. Dş.3.D., E. 1986/1201, K. 1986/2706; K.T. 24.12.1986, Dş. Der. S.66-67, s187, <https://www.karartek.com.tr/#/detayliarama/sorgulama> (Çevrimiçi), 04.08.2018;

"2577 sayılı Kanunun 17. ve 18. Maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı kanunun 31.maddesinde Hukuk Usulü

usulünün esas alınması, İYUK'ta tanık dinlemesi hususunda bir düzenleme olmayışı ve İYUK'un HMK'ya bazı konularda atıf yapan 31'nci maddesinin 1'nci fıkrasında da tanık ile ilgili düzenlemenin bulunmayışı diğer bir ifadeyle bu konunun hiç düzenlenmemesi sebebinin yargı mercileri bu uygulamaya gerekçe olarak göstermektedir.⁴⁶¹

Danıştay diğer bir kararında ⁴⁶² ise vergi yargılamasında tanık dinlenemeyeği hakkında yukarıda belirttiğimiz gerekçelerini yinelemiş bunun dışında idari yargılama usulü ilkelerine göre yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yerlerinin, İYUK'un 20'nci maddesi 1'nci fıkrasına dayanılarak kendiliklerince 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 bulunmadığını belirtmiştir.

Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır. / İdari Yargılama Usulü Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaklardaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir" Dş.3.D. E. 1989/3460, K. 1990/3569, K.T. 25.12.1990. www.danistay.gov.tr (Çevrimiçi), 10.04.2010., Dş. Der., S.82-83, s.261-265; aktaran Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.176; Bkz. Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.286

⁴⁶¹ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.286; Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.179,

⁴⁶² "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 1. maddesinin 2. fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı, 20. maddesinde Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta olduğu davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerince yapacakları, belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebileceği, 31. maddesinde ise, bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda, hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü, şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasası hükümlerinin uygulanacağı kuralları yer almıştır. Anılan Yasa hükümleri ve yerleşmiş idari yargılama usulü ilkelerine göre; 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. Bu durumda, davacının iddiası ciddi bulunuyorsa bilirkişi incelemesi yaptırılarak doğacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, idari yargılama usulünde yer almayan bir inceleme ve değerlendirme yöntemine dayalı olarak verilen İdare Mahkemesi kararında usul hükümlerine ve hukuka uygunluk bulunmamaktadır". Dş.8., E.2003/3369, K.2004/917, K.T. 25.02.2004, <https://www.karartek.com.tr/#/detayliarama/sorgulama> , (çevrimiçi), 04.04.2018

Danıştay kararlarında belirtmek istediğimiz bir husus da aslında ilk derece mahkemelerinin dava konusu olayların özellikleri sebebi ile başvurmak durumunda kaldıkları tanık dinleme yolu, Danıştay tarafından tasvip görmeyerek kapatılmıştır.⁴⁶³

Danıştay'ın duruşmada tanık dinletilmemesine gerekçe olarak gösterdiği yazılılık ilkesine de bakmak gerekir. Duruşmada veya yargılamada tutanak ile tanık dinletilmesi ile ilgili olarak bir hükmün olmaması ancak İYUK'un 1'nci maddesi 2'nci fıkrasında yazılılık ile ilgili hükmün var olması bu durumun yasak olduğu anlamına da gelmemektedir.⁴⁶⁴

Ayrıca Danıştay'ın yazılılık ilkesini gerekçe gösterip duruşmalarda tanık dinlemeyeceği sonucuna ulaşması da ikna edici değildir. Çünkü yazılılık ilkesi daha çok dava ve cevap dilekçelerinin, diğer ifade ile iddia ve savunmaların yazılı şekilde olmasına özgüdür. İspat vasıtası olan tanık beyanı ise iddia ve savunmaların kanıtlanmasına ve hâkimin vicdani kanaat oluşturmasını sağlar. Diğer bir anlatımla iddia ve savunma ile bunların gerçekliği veya doğruluğu hakkında hâkimi inandırma ve ikna etme çabası aynı şey demek değildir. İddia ve savunma için geçerli olması gereken yazılılık ilkesi mutlak bir şekilde diğerini de kapsamı gerekmez.⁴⁶⁵

Belirtilen nedenlerle duruşmada tanıkların dinlenilmesine izin verilmedikçe, duruşmanın veya daha genel anlamda yargılamanın sözlü yargılamaya dönüştüğü ve yazılılık ilkesine gerçek anlamda istisna teşkil ettiği söylenemeyecektir.⁴⁶⁶

Anayasamızın “Milletlerarası Anlaşmaları Uygun Bulma” başlıklı 90'ncı maddenin son cümlesi “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*”. denilmektedir.

Eğer bunun aksi yönündeki tanık dinlemeyeceği şeklinde kabulün ilk olarak Anayasa'nın 90 maddesinin son cümlesi uyarınca uygulanabilirliği kalmamaktadır.

⁴⁶³ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.265

⁴⁶⁴ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.142,

⁴⁶⁵ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.8-9.

⁴⁶⁶ Rene Chapus, **Droit du contentieux administratif**, , Montchrestien, Paris, 13.Bs, 2008, s.834, aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.5

İdari yargılamada dolayısı ile vergi yargılamasında karar verecek olan hakim duruşmada tanık dinlenmeme sebebi olarak İYUK'un 1'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yazılılık kuralını gerekçe olarak gösterse dahi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrasını dikkate alıp tarafı olduğumuz, onaylayıp bir yasa ile uygun bulduğumuz AİHS'in 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrası ile 3'ncü fıkrasındaki düzenlemelerini⁴⁶⁷ uygulamak durumundadır. Bunun anlamı tarafların duruşmada tanıklarının dinletebilmeleri gerektiğidir.⁴⁶⁸

Kanaatimizce vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenmemesi sorunu adil yargılanma hakkı kapsamında bulunan adil muhakeme hakkı içerisinde yer alan haklardan birisi olan yargılamaya etkili katılma hakkına da aykırılık oluşturur. Yargılamaya etkili katılma hakkının kapsamı içerisinde yalnız duruşmada bulunma hakkı bulunmamakta aynı zamanda duruşmada olanı biteni duyabilme ve izleme hakları da yer almaktadır. Bu haklar esasen çelişmeli yargılama kavramında üstü kapalı olarak da yer almaktadır ve de Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 3'ncü fıkrasının c(kendini bizzat savunma), d(tanıkları sorguya çekme veya sorguya çekirme), bendlerinin sağladığı güvencelerden de türetilir.⁴⁶⁹

Yine adil muhakeme hakkı içerisinde yer alan haklardan bir diğeri olan delil kuralları bağlamındaki haklara da bakmamız gerekir. AİHS'de delil kuralları ile ilgili genel bir hüküm bulunmamaktadır. Yalnız ceza davaları bakımından 6'ncı maddenin

⁴⁶⁷ "Madde 6: Adil Yargılanma Hakkı"

"1. 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. ..."

3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;
c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;
d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çekirtmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek; ..."

⁴⁶⁸ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.142

⁴⁶⁹ Osman Doğru, **Anayasa İle Karşılaştırmalı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Mahkeme İçtüzüğü**, s33

3'ncü fıkrası d bendinde tanıklar ile ilgili hüküm bulunmaktadır. Tarafların dinletmek istediği tanığın duruşmada dinlenmemesi, AİHM'in adil muhakeme hakkı bakımından ele aldığı delil kurallarıyla ilgili sorunlardan bir tanesidir. Normal de delillerin kabul edilebilirliği öncelikli olarak ülkelerin iç hukuk kuralları tarafından düzenlenir ve delilleri değerlendirme de ulusal mahkemelerin işidir. Ancak ulusal makamlar keyfi ve adil olmayan sonuç doğuracak şekilde değerlendirme yapmadığı müddetçe AİHM ulusal makamların maddi olayları takdirine müdahale etmemektedir.⁴⁷⁰ Biz buradan hareketle vergi yargılamasından yükümlünün dinletmek istediği tanığın duruşmada dinlenmemesini de delil kuralları bağlamındaki haklara da aykırılık oluşturduğu düşüncesindeyiz. Danıştay'ın yazılılık ilkesini öne sürüp duruşmada tanığın dinlenmemesi adil olmayan sonuç doğuracak şekilde değerlendirilme yapıldığının da göstergesidir.

Doğrudanlık ilkesine göre, uyuşmazlık hakkında karar verecek olan mahkeme, dava malzemesiyle, delilleri bizzat değerlendirmeli ve karar vermelidir.⁴⁷¹ İdari aşamada idarece tanık beyanlarının alınıp vergi tarhına esas alınması ve sonrasında dava dosyasına tutanak şeklinde koyulup hakim bu dosyadan okuyup bilgilenmesi, deliller arasından olayla yakın bağı olan ve ilk elden delilin tercih edilmediğini gösterir. Çünkü vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olan tanık beyanı olaya en yakın olandır ve ilk elden tercih edilmesi gereken bir delildir. Dolayısıyla vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenilmemesi hususunu duruşmaya egemen olan ilkelere doğrudanlık ilkesine de aykırılık oluşturacağı düşüncesindeyiz.

3.1.7.2.4. Tanık Beyanının Noterlerce Tespiti

Danıştay'ın tutumu sonucu vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenmemesi sebebiyle uygulamada bu sorunu aşmak için tanık notere götürülmekte,

⁴⁷⁰ Osman Doğru, **Anayasa İle Karşılaştırmalı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Mahkeme İçtüzüğü**, s.34; ayrıca bkz., Schenk/İsviçre, Başvuru No: 11941/86, para.45-46 (çevrimiçi), [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["CASE OF SCHENK v. SWITZERLAND"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-57572"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), (çevrimiçi), 05.08.2018; Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.553

⁴⁷¹ Pekcanitez, Atalay, Özekeş, **a.g.e.**, s.313

tanığın beyanı noter tarafından tespit edilmekte, sonrasında bu tutanak dosyaya konulup delil olarak kullanılmaktadır.⁴⁷²

Noterlik Kanunu'nun 61'nci maddesine⁴⁷³ göre, noterler bir şeyin veya yerin hal ve şeklini, kıymetini, ilgili kişilerin kimliklerini ve ifadelerini tespit ederler. Aynı kanunun 102'nci maddesine⁴⁷⁴ göre de bu tespit işlemleri tutanak şeklinde yapılır. Öğretide noterler tarafından yapılan bu tür tespitlerin yargısal bir faaliyet olan delil tespiti ile ilgisi olmadığı ve de ileride aksi ispat edilinceye kadar mahkemelerde delil olarak kabul edileceği belirtilmektedir.⁴⁷⁵

Bu hususla ilgili olarak Avrupa Hukuk tarihinde yargılamanın sözlü ya da yazılı şekilde nasıl gerçekleştiği konusuna değinmek istemekteyiz. Esasen özel hukuk bakımından geçerli olan bu tarihsel gelişimde dikkat çeken bir ayrıntıyı göstermek gayesinde olduğumuzdan bu hususu belirtmek istemekteyiz.

Germen Hukuku'nun ilk dönemlerinde yargılama, ilk dönem Roma Hukuku'na benzer biçimde sözlü ve aleni şekilde yürütülmekteydi. Taraflar iddia ve savunmalarını sözlü olarak yapmaktaydılar ve hâkimin de karar vermesi sözlü olarak gerçekleşmekteydi.⁴⁷⁶ Germen kabilelerinin etkisiyle M.S.⁴⁷⁷ 476 yılında Batı Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasından sonra İmparatorluk Dönemindeki yazılılık ilkesi etkisini bütünüyle kaybetmiş ve onun yerini okuryazar olmayanların da takip edebileceği aleni ve sözlü yargılamaya bırakmıştır.⁴⁷⁸ Ortaçağın ikinci yarısına gelindiğinde Avrupa'da etkin bir konumda olan kilise, Roma Hukuku'ndan ve

⁴⁷² Selcuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Tanık**, s.267; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.939

⁴⁷³ “Madde 61 – Noterler bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklini, kıymetini, ilgili şahısların kimlik ve ifadelerini tespit ederler...”; 1512 Sayılı Noterlik Kanunu 05.02.1972 Tarih 14090 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁷⁴ “Madde 102 – Bu kanunun 61 ve 62 nci maddelerinde yazılan işlemler tutanak şeklinde yapılır.”

⁴⁷⁵ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.388 ; Mesut Öztarhan **Medeni Yargılama Hukukunda Tanık Ve Tanıklık**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.161-166

⁴⁷⁶ Hans-Gerhard Kip, **Das Sogenannte Mündlichkeitprinzip**, Köln Berlin 1952, s. 4; Rolf Stürner, “Inaugural Speech –Procedural Law and Legal Cultures”, **Prozeßrecht und Rechtskulturen**, Ed. Peter Gilles Peter,/ Pfeiffer Thomas, Nomos Verlagsgesellschaft Baden-Baden, Heidelberg 2004, s.13 .aktaran Ece Alpay, “İngiliz Ve Türk Yargılama Hukukunda Sözlülük İlkesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018, s.7

⁴⁷⁷ Milattan Sonra

⁴⁷⁸ Rolf Stürner, “Mündlichkeit und Schriftlichkeit im Europäischen Zivilprozeß”, **Recht ohne Grenzen-Festschrift für Athanassios Kaissis zum 65. Geburtstag**, Ed. Geimer, Reinhold/Schütze, Rolf A., München 2012,S.(991-1004), s. 993 aktaran, Ece Alpay, **a.g.t.**, s.7

Kanonik Hukuk'tan etkilenerek ikisinin karışımı bir yargılama sistemini benimsedi.⁴⁷⁹Avrupa'da kilisenin benimsediği Roma-Kanonik hukuku giderek yaygınlaşmasıyla birlikte Germen Hukuku'nun etkisi azalmaya başladı. Roma-Kanonik Hukuku, Ortaçağın Çağ'ın sonuna gelindiğinde ise Kıta Avrupa'sı hukuk sistemine çoğunlukla egemen oldu ve yargılama sisteminde yazılılık ilkesi de katı bir şekilde uygulanmaya başlandı. Sözlü deliller bile mahkeme dışındaki görevliler tarafından alınmakta ve hâkime yazılı olarak verilmekteydi. Bu dönemde noterlik hizmetinin de etkin bir şekilde çalışması yazılı delil sisteminin güçlenmesine neden olmuştur.⁴⁸⁰

Bugün vergi yargılamasında Danıştay'ın yazılılık ilkesini katı bir biçimde uygulayıp duruşmalarda tanık dinlememesi yönündeki tutumunu ve bu durumu aşabilmek için tanık beyanlarının taraflarca noterde tespit ettirilerek dava dosyasına konulması ve bu şekilde tanık beyanlarına uyumsuzluk konusu olayların ispatında bir delil olarak başvurulması ile yukarıda açıklamış olduğumuz Batı Avrupa tarihi sürecinde yargılama sistemlerinde sözlülük yazılılık ilkelerinin uygulanma biçimlerini birlikte değerlendirdiğimizde, Roma-Kanonik Hukuku yargılama sistemi ile uygulanan yöntemler söz konusu vergi yargılamasında Danıştay'ın tutumu ve uygulamada tarafların sorunu aşma yöntemi dikkate değer biçimde birbirine benzemektedir.

Ayrıca tanık beyanlarının noterce tespit edilip sonrasında tutanağın dava dosyasına konulup delil olarak kullanılmasının doğrudanlık ilkesine de aykırı olduğu kanaatindeyiz. Çünkü noterlerce hazırlanan tutanağı okuyarak hâkimin bilgilenmesi halinde orijinal delil ile hâkimin arasına iki aracı girmiş bulunacaktır. Birincisi tanığın beyanını alan noterdeki görevli ikincisi ise hazırlanmış olan tutanaktır.⁴⁸¹

⁴⁷⁹ Paul,Koschaker,,Kudret Ayiter, **Modern Özel Hukuka Giriş Olarak Roma Özel Hukukunun Ana Hatları**, Sevinç Matbaası, Ankara 1977, s. 36-38

⁴⁸⁰Rolf Stürner, **Mündlichkeit und Schriftlichkeit**, s. 993, aktaran, Ece Alpay, **a.g.t.**, 8

⁴⁸¹Ayrıca bkz, Klaus Geppert, **a.g.e.**, s.128, dn.49, aktaran, Cumhur Şahin, **a.g.e.**, s.35 ;Aziz Serkan Aslan, **a.g.m.**,s.133-144;

3.1.7.2.5. Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Tanığın Duruşmada Dinlenebilmesi İçin İçtihatî Ve Kanunî Çözüm Önerileri

Öncesinde bahsetmiş olduğumuz gibi Danıştay'ın bu konudaki içtihat birliği tanıkların duruşmada dinlenmemesi yönündedir.

Ancak öğretilerde bir görüşe göre, içtihat birliğinden anlaşılması gereken hukuku geliştirmek adına daima aynı tip kararı vermek olmayıp o karardan ayrılmayı haklı gösterecek olay özellikleri bulunduğu takdirde bunun gerekçelendirilerek yazılmasıdır. Birliği sağlamak hukuku dondurucu bir etkisi olması sebebiyle esasen gerekli ve faydalı olmamaktadır. İçtihat birliğinden önce esas olarak önemli olan öncesinde aynı konuda verilmiş olan kararların bilinmesi, değerlendirilmesi ve kararda gösterilmesidir. Eğer aynı konuda öncesinde verilmiş kararlardan farklı karar verilmesi gerekiyorsa bunu gerektiren dava konusu olayın özelliklerinin kararın gerekçesinde belirtildiği takdirde farklı olması hali anlaşılabilir, kabul edilebilir ve de adalet duygusunu zedelemes. ⁴⁸²

Öğretilerde ve uygulamanın içinde görev yapanlarca dahi tanık beyanı gibi bir delile ihtiyaç duyulduğu kabul ediliyorsa bunun çaresi de bulunabilmelidir. Burada tespit edilen sorununun biri de kanun koyuncunun hareketsiz kalmasıdır ama bu durum içtihatî çözüme engel olarak görülmemelidir. Günümüzde her şeyin ekonomik, sosyal ve kültürel anlamda çok hızla değiştiği gerçeğinin sonuçlarından biri de eski döneme göre her geçen gün artan idari, vergi davalarının ve uyuşmazlıkların olduğudur. Dolayısıyla artan idari, vergi dava ve uyuşmazlıklarının dürüst ve hakkaniyetli bir çözüme kavuşturulması için yürütülen adil bir yargılama tanık beyanı da dâhil olmak üzere idari ve dolayısıyla vergi davalarının yapı ve özelliklerinin uygun gördüğü ve icap ettiği her türlü delile başvurmaya gerektirir. ⁴⁸³

Ancak yine de öğretilerde bu uygulamanın dayanağı olarak, Fransız Danıştay'ının bu hususla ilgili olarak geçmişteki içtihatlarında tanık dinlemeyeceğinin kabul edildiği ve Türkiye'nin idari yargılama usulünün

⁴⁸² Aydın Gülan, „Ülkemizde Kanunî Düzenlemeler Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek, s.26

⁴⁸³ Camille Broyelle, *Contentieux administratif*, s.10, aktaran Gürsel Kaplan, *a.g.m.*,s.9

belirlenmesinde Fransız Danıştay'ının önemli etkileri olduğu söylenilmektedir.⁴⁸⁴ Ancak bugün Fransız Danıştay'ı da içtihadını değiştirerek idari davalarda duruşmada tanık dinlemeye başlamıştır.⁴⁸⁵

Fransız Hukuku'nda önceki dönemlerde mutlak⁴⁸⁶ bir şekilde uygulanan yazılılık ilkesi daha esnek bakış açısıyla değerlendirilerek yapılan yargılamada duruşma ve keşif sırasında tanık dinlenilmesi imkânı verilmiş ve sözlülük usulü de yargılama sürecinde geçmişe göre daha da önemli bir konumda olmaya başlamıştır.⁴⁸⁷ Fransa'da önemli ölçüde kanun koyucunun ve de idari yargı yerlerinin önderliği ile Fransız hukukunda gerçekleşen bu yeniden yapılandırma ve dönüşüm hareketleri bu ülkenin idari yargı düzeninin yaşamın gereksinimlerine cevap verebilme kapasitesini göstermesi açısından esasen üzerinde durulmaya değer güzel bir örnektir. Türk vergi yargılamasında esas olarak sistemli ve kapsamlı bir kanuni düzenlemeyle tanık dinleme ihtiyacı karşılanabilir. Diğer taraftan bu ihtiyaç yargı yerlerinin bulacağı çözümlerle de hafifletilebilir.⁴⁸⁸

Vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenmesi ile ilgili bir kanuni düzenleme olmadığı da açıktır.⁴⁸⁹ Bunun üzerine vergi yargılaması hukukunda tanık, tanıklıktan doğan hak ve ödevler, tanıklara tebligat yapılması, tanıkların dinlenmesi, tanığa yemin ettirilmesi, tanıklıktan çekinme halleri gibi konularda hangi esasların benimsenmesi gerektiği hususunun kanunen düzenlenmesi gerekir.⁴⁹⁰ Belki özel durumlar istisna tutularak, medeni yargılama hukukunda kabul edilen ilkelerin çözüm olarak vergi yargılanması hukukunda da uygulanması düşünülebilir.⁴⁹¹ Bu durumda

⁴⁸⁴ Güney Dinç, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İzmir, İzmir Barosu Yayınları, 2006, s.180

⁴⁸⁵ Dinç, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, s.180; Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.286-287; Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.9 İçtihatla hukuk yaratılarak tanık delilinin kabul edilebileceği görüşü için bkz, Ramazan Çağlayan, "İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 3-4, 2003, s.(195-206), s. 203 ; İdari yargıda tanığın dinlenmemesinin hukuk devleti ilkesine ve adil yargılanma hakkına aykırı olduğu görüşü için bkz, Artuk Ardıçoğlu, "İdari Yargıda Tanık", **Yaklaşım Dergisi**, Y:18, S:215, Kasım 2010, s. 301.

⁴⁸⁶ Raymond Odent, **Contentieux administratif**, s.891-892, aktaran Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.9

⁴⁸⁷ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.9

⁴⁸⁸ Gürsel Kaplan, **a.g.m.**, s.12

⁴⁸⁹ Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.180; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.193

⁴⁹⁰ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.288; Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.180

⁴⁹¹ Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.180

İYUK’da değişiklik yapılması gerekmekte, İYUK’un 31’nci maddesi 1’nci fıkrasına tanık delilinin kullanılmasına izin veren açık ifade ile ve HMK’ın ilgili maddelerine atıf yapılmak suretiyle düzenleme yapılması uygun olabilir.⁴⁹²

Ancak, İYUK’un 31’nci maddesinin 1’nci fıkrasıyla HMK’ya yapılan atıfların yapılma sebebine bakılması gerekir. Aslında böyle bir yasal düzenlemeyle daha önce düzenlenmiş maddelere gönderme yapmanın daha meşakkatsiz bir yol olması ve bu yöntemle esasen yapılacak yeni düzenlemenin ivedilikle çıkabilecek muhtemel hatalarının belli bir ölçüde saklanabilmesi, atıf yapma yolunun izlenmesinde etkili olmuştur.⁴⁹³

Olmaması gereken her yargılama usulünün, yargılamanın amacına, görülen davanın niteliğine uygun usul kurallarını bünyesinde barındırması gerekir. Ancak bunun yapılmayıp idari yargılama usulünün özel hukuk yargılama usulüne benzetilmesi ve özel hukuk kurumlarının idari yargılamaya aktarılması uygulamada önemli sıkıntılara yol açacaktır.⁴⁹⁴

İdari Yargılama Usulü Kanunu, Fransız İdari Yargılama Usulü Kanunu’dan alınmadır. Fransız İdari Yargılama Usulünde “İdari Yargılama Usulünün Muhtariyeti Prensibi’ne” göre, idari yargılama usulü ceza ve hukuk yargılama usullerine bağımlı olmayıp bütün kuralları kendisi düzenlemektedir. İdari yargı dolayısıyla vergi yargısında her konu Fransız İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda idari yargı kanununda düzenlenmektedir ve de Türk vergi yargı sisteminde olduğu gibi Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na atıf yapılmamaktadır. Örnek olarak vermek gerekirse duruşmada düzenin

⁴⁹² Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.166; Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, s.180

⁴⁹³ Nuri Alan, “İdari Yargının Dünyü Bugünü Sorunlar ve Çözümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 2.1998, s(517-560), s.554; Mahmut Kaşıkçı, **Yargılamanın Yenilenmesi**,s.136; Ayrıca Bkz. Özdemir Özok, “Danıştay’ın 135. Kuruluş Yıldönümü ve Adli Yargı Günü Konuşması”, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**,10 Mayıs 2003, s(21-32), s.24,(çevrimiçi), <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/oo-yy-02-09.pdf> , 13.06.2019

⁴⁹⁴ Mehmet Rıza ÜnlüÇay, “İdari Yargı”, **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30.Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, 09 Mart 2012,-Ankara Barosu- Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi ,Ankara Barosu Başkanlığı, Editörler, Serkan Ağar,Oğuzhan Güzel, Mehpere Çaptuğ, Ankara, ARCS Ofset Matbacılık,, 2013, s(17-23) ,s.22, (çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf> ,05.09.2019, ;Ayrıca bkz.,Lütfü Duran “İdari Yargının Adlileştirilmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.56, Haziran, 1982

sağlanması konusu da bunlardan bir tanesidir ve de Fransız İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. ⁴⁹⁵

Duruşmada tanık dinlenebilmesi konusu kamu kurumları arasında iletişimi, iş birliğini geliştirmek amacıyla yapılan 14 Ocak 2013 tarihli “Ülkemizdeki İdari Yargı Sisteminde Yaşanan Bazı Sorunların Gündeme Getirilerek Tartışılması ve Çözüm Önerilerinin Tespit Edilmesi” konulu Çalıştay’da da görüş ve çözüm önerileri konularından biri olarak gündeme getirilmiştir. Duruşmalı yargılamada gerekli konularda tanık dinlenilmesi gerektiğini, bu konuyla ilgili olarak HMK’ya atıf yapılmasından ziyade konunun İYUK’un kendi içerisinde düzenlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. ⁴⁹⁶

Diğer taraftan ispat konusu ile ilgili kanuni düzenlemeler bakımından olması gerekenin VUK’tan alınıp, yeni şekilde düzenlenecek İYUK’ta veya daha da doğrusu Vergi Hukuku’nun özelliğine uygun kurum, kural ve kabulleri göz önüne alınarak kanun koyucu tarafından düzenlenmiş bir özel kanunda, Vergi Yargılama Usulü Kanunu’nda, ele alınmasıdır. ⁴⁹⁷ Ancak diğer taraftan başka hukuk disiplinlerinde olduğu gibi ispat konusuna ilişkin ayrıntılı düzenleme yapılması daha esnek bir yapıda olması gereken vergi yargısı açısından uygun olmayabilir. Temel kuralların belirlenip

⁴⁹⁵ Ali Ulusoy, “İdari Yargı”, **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30.Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, 09 Mart 2012, Ankara Barosu- Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Barosu Başkanlığı, Editörler, Serkan Açar, Oğuzhan Güzel, Mehpere Çaptuğ, Ankara, ARCS Ofset Matbacılık, 2013, s.(23-36), s.25,(çevrimiçi),<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf>, 05.09.2019

⁴⁹⁶ “Tanık müessesesinin idari yargıda tekrar gündeme getirilmesi. Duruşma esnasında mahkemenin veya hâkimin takdirinde olmak kaydıyla gerekli görülen konularda tanık dinlenmesi hususu, bu durum tabi teferruatlı bir sistem değişikliğini gerektirmektedir. Yine 2577 sayılı Kanunun 31’inci maddesinde Hukuk Mahkemeleri Kanununa yapılan atıfların bu kanunla düzenlenmesi. ...kendi usul kanunumuzda ayrıntılı olarak ve net şekilde usul hükümlerinin düzenlenmesi gerektiği, atıf yapmak suretiyle yapılan düzenlemenin çoğu zaman bizim sisteme, idari yargı sistemine uymadığını görmekteyiz. Bu eksikliğin öncelikle düzenlenmesi gerekir” Ali Çopur, **İdari Yargılama Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Sunumu** s.17-18 “İYUK md.31’deki düzenleme idari yargının ihtiyaçlarına göre münhasıran, ayrı ayrı ve yeniden düzenlenmelidir. İdari yargıda delil sistemi konusunda düzenlemeler getirilmelidir (Tanık dinleme, idarenin belgeleri değiştirmesinin önlenmesi vs.).Duruşma sistemi geliştirilmeli, tanık dinleyebilme ve katip görevlendirme imkânı getirilmelidir”. Oğuz Sancaktar, **Türk İdari Yargı Sisteminde Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, s.39

⁴⁹⁷ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.136; Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.589

ondan sonraki aşamada yargıya da içtihat yaratma imkanı verilmesi daha uygun bir yöntem olacaktır.⁴⁹⁸

Kanaatimizce de esasen mevcut durumda vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenebilmesinin önünde yasal bir engel olmamasına rağmen bu konunun bir düzene oturtulması gerekmektedir. Çünkü bazı vergi davalarının yapısı, konusu gereği maddi gerçeğin ortaya çıkabilmesi için duruşmada tanık dinlenmesi ihtiyacı ortaya çıkabilir. Duruşma kurumunun yapısındaki en önemli parçalardan birisi de tanık beyanı delilidir. Duruşmadan beklenen faydanın artması, duruşmanın işlevinin daha da etkin hale gelmesi için duruşmalı yargılamada tanıkların dinlenebilmesinin önemi büyüktür. Ayrıca hâkimin vicdani kanaatini etkilemesi açısından da önemi bulunmaktadır. Yukarıda ifade ettiğimiz ispat konusu ile ilgili belirtilen görüşlere, ispat vasıtalarından biri olan tanık beyanı ile ilgili kanuni düzenlemeler de eklenebilir. Tüm bu gerekçelerle, uygulamadaki tutumu da aşabilmek için belki de olması gereken söz konusu tanığın dinlenilmesi usulü ile ilgili olarak; tanıklıktan doğan hak ve ödevler, tanıklara tebligat yapılması, tanığa yemin ettirilmesi, tanıklıktan çekinme ile ilgili hususların Vergi Hukuku'na özgü kurum, kural ve kabulleri dikkate alınarak düzenlenecek bir özel kanunda, Vergi Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmesidir. İkinci imkân olarak da söz konusu tanığın dinlenilmesi ilgili usuli düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri öncelikli alan, hukuk devleti ilkesine bağlı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlemesi gerektirir.

3.1.7.2.6. Vergi Yargılamasında Duruşmada Tanık Dinlenebilmesi İle İlgili AİHM Kararları

Vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenilmesi bakımından AİHM'e yapılan vergisel kökenli başvurular ile ilgili olarak AİHM'in vermiş olduğu bazı kararları çalışmamızla ilgisi ölçüsünde bu kısımda açıklamaya çalışmak gayesindeyiz.

AİHM'e yapılan vergisel kökenli başvurularda delil gösterme hakkı anlamında AİHM'in genellikle daha çekimser bir denetimde bulunduğu söylenebilir. AİHM delil kuralları bağlamında ulusal mahkemelerin delilleri değerlendirmesine ilişkin olarak

⁴⁹⁸ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.589

adaletsizlik açık bir şekilde görülmüyor ve salt bu sebeple yargılamayı yükümlü aleyhine sonuçlandırmıyorsa ihlal kararı vermemektedir⁴⁹⁹.

Çalışmamızın ikinci bölümünde daha önce bahsettiğimiz üzere *Jussila* kararında başvurucunun kendi ulusal ilk derece mahkemesinde duruşma yapılmasını ve tanığının dinlenmesini talep etmesine rağmen ilk derece mahkemesince bu taleplerinin reddedilerek yargılamayı duruşmasız yapmasının adil yargılanma ilkesine aykırı olup olmadığı tartışılmıştır. Mahkeme yapılan duruşmasız yargılamanın adil yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde karar vermiştir. Mahkemenin değerlendirmesine göre, başvurucunun duruşma yapılmasını isteme ve tanığını dinletme talebi iddiada bulunduğu hususların aydınlatılmasını amaçlamaktadır. İddia da bulunduğu hususlar ise ek vergi tarhına dayanak olan vergi incelemesini yapan vergi görevlisi ilgili kanunu hatalı yorumlamış ve mali durumu ile ilgili yanlış hesaplamalar yapmıştır. Oysa Mahkeme'nin daha önceki içtihatlarında da belirtildiği üzere vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar Sözleşme'nin 6'ncı maddesi kapsamı içerisinde bulunmadığından, maddenin kapsadığı güvencelerden de yararlanması mümkün değildir. Başvurucunun da söz konusu talebi vergi cezası değil vergi aslına ilişkin olup AİHM'in denetimi kapsamında değildir. Bu yüzden mahkeme belirtilen hususlarda değerlendirmede bulunamaz.⁵⁰⁰

Meidl kararında mahkemeye göre başvuranın dinlenmesini talep ettiği avukatının, muhasebecisinin ve banka yöneticisinin ilk derece mahkemesinde dinlenmesine gerek yoktur. Zira ibraz edilen belgeler, dinlenen diğer tanıklar, başvuranın beyanı kişinin suçlu olmasını kanıtlayacak değerdedir. İlk derece mahkemesi başvuranın önerdiği tanığı dinlemese dahi elindeki diğer delillerle adil yargılanma hakkına uygun şekilde delil değerlendirmesinde bulunabilir. Bu sebeple ulusal mahkemede yapılan duruşmada başvuranın önerdiği tanıklarının dinlenmemesi hususunu AİHM adil yargılanma hakkına aykırı bulmamıştır.⁵⁰¹

⁴⁹⁹ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, s.554

⁵⁰⁰ *Jussila*/Finlandiya, Başvuru no.73053/01, K.T. 23.11.2006., para.45-46

⁵⁰¹ *Meidl*/Avusturya, Başvuru No: 33951/05, K.T.15.09.2011; para. 25, para.30, Detaylı bilgi için bkz. (çevrimiçi), [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["CASE OF MEIDL v. AUSTRIA"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-104482"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), .05.08.2018

Glantz kararında, başvuran Sözleşmenin 6'ncı maddesinin 1 ile 3'ncü fıkraları kapsamında adil yargılanmadığı gerekçesi ile şikayetçi olmuştur. Temyiz Mahkemesi önünde yapılan yargılama işlemleri adil bir şekilde gerçekleştirilmemiştir. Çünkü başvuranın iddiasına göre başvuran kendisine karşı yapılan suçlamalar hakkında detaylı bilgi sunamamış, tanıklardan birine soru yöneltme imkânı verilmemiş, beyanı doğru bir şekilde kayda geçirilmemiş ve verilen karar yeterince gerekçelendirilmemiştir. Mahkeme'ye göre elindeki tüm bilgi ve belgeler ışığında ve şikâyetle bulunulan konular yetkisi alanına girdiği kadarıyla mahkeme Sözleşme veya Protokollerinde yer alan hak ve özgürlükler ile ilgili bir ihlalin olup olmadığını tespit eder. Ancak mahkeme burada başvurucunun bu yöndeki şikâyetini, Sözleşmenin 35'ci maddesinin 3 (a) ve 4.fıkra hükümleri uyarınca⁵⁰² açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle reddetmiş ve kabul edilemez olarak nitelendirmiştir.⁵⁰³

AİHM'in *Meidl* kararından sonra vermiş olduğu *Pakozdi* kararında daha farklı bir yaklaşımda bulunduğu görülmektedir. Başvuran tarafından AİHM'e yapılan bireysel başvurunun kabul edildiği karardır. Başvuran, hakkında kesilen vergi cezasıyla ilgili olarak açılan davada yargılamanın adil bir şekilde yürütülmediğini iddia etmektedir.⁵⁰⁴

Pakozdi kararında *Jussila* kararından farklı olarak Macaristan ilk derece mahkemesi yargılamayı duruşmalı yapmış, başvurucun tanığını dinlemiştir.⁵⁰⁵ Mahkeme mevcut davada Yüksek Mahkeme'nin başvuranın büyük miktarda ek vergi ödemesini hükmettiği kararının esasen babasının beyanına atfedilen ispat değerinin yeniden değerlendirilmesine dayandığını gözlemlemiştir. Yüksek Mahkeme, başvuru sahibinin gelirinin kaynağını ilişkin olarak verdiği açıklamanın mantıksız ve yetersiz olduğuna ve bu nedenle başvuru sahibinin, vergi

⁵⁰² AHİS Madde 35, Kabul Edilebilirlik Koşulları

“3. Aşağıdaki hallerde Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan bireysel başvuruları kabul edilemez bulur: a) Başvurunun konu bakımından Sözleşme veya Protokollerinin hükümleriyle bağdaşmaması, dayanaktan açıkça yoksun veya bireysel başvuru hakkının kötüye kullanılması niteliğinde olması, veya 4. Mahkeme bu maddeye göre kabul edilemez bulduğu tüm başvuruları reddeder. Mahkeme, yargılamanın her aşamasında bu yönde karar verilebilir.”

Madde 35 Kabul Edilebilirlik Koşulları 4. Fıkra “Mahkeme bu maddeye göre kabul edilemez bulduğu tüm başvuruları reddeder. Mahkeme, yargılamanın her aşamasında bu yönde karar verilebilir”.

⁵⁰³ Glantz/Finlandiya, Başvuru No:37394/11, K.T.20.08.2014, para.65-66, (Çevrimiçi), [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-162497"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{), 05.08.2018

⁵⁰⁴ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014,

⁵⁰⁵ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014, para.30

beyannamesinde belirtilen geliriyle vergi daireleri tarafından tahmin edilen vergilendirilebilir meblağ arasındaki fark için güvenilir bir delil sunmakta başarısız olduğuna hükmetmiştir.⁵⁰⁶

Mahkeme için başvurucunun babasının beyanının makul olup olmadığı konusunda başvuru sahibi ilgili savunmalarını bir yazı halinde Yüksek Mahkemeye sunmuş olsa bile Yüksek Mahkeme'nin, duruşma yapılarak bu tanıktan elde edilebilecek kişisel izlenimden, başvuru sahibinden ve tanıktan edinilebilecek sözlü açıklamalardan faydalanması gerekirdi. Yüksek Mahkeme'nin bu delili reddetmek için temel nedeninin benzer işlemlerde alışılmış olan herhangi bir belgesel delilin başvuran tarafından sunulmaması şeklinde yaptığı açıklama da makuldür. Ancak AİHM'e göre bu davada yasal delil kurallarının bulunmadığı ve mahkemelerin herhangi bir delili kabul etme özgürlüğünün bulunduğu, kendisine sunulan bilgilerden görüldüğü için başvurucunun savunma haklarını sonuna kadar kullanabilmesi için adil yargılanmanın gereği olarak, başvuru sahibinin ve babasının duruşmada dinlenmesi gerekirdi.⁵⁰⁷

Mahkeme ispat yükünün tersine çevrilmesi durumunda⁵⁰⁸ adil yargılanma bakımından suçlanan kişinin çelişmeli yargılamaya tabi olması gerekir ancak buradaki özel durumda bu garanti sadece yazılı usulde sağlanmıştır.⁵⁰⁹ Sonuç olarak mahkeme *Pakozdi* davasında başvuranın babasının Yüksek Mahkeme önünde dinlenmemesini adil yargılanma hakkına aykırı bulmuştur.⁵¹⁰

3.1.7.3. Mali Müşavir, Muhasebeci Ve İnceleme Elemanları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 21.11.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanunu'nun 13'ncü maddesiyle eklenen mükerrer 378'nci maddesinde, "*Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış*

⁵⁰⁶ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014, para.10

⁵⁰⁷ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014, para.37

⁵⁰⁸ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014, para.10

⁵⁰⁹ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014, para.38

⁵¹⁰ Pakozdi/Macaristan, Başvuru No, 51269/07, K.T. 25.11.2014, para.40

bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.” hükmü yer almaktadır.

“İnceleme elemanı veya yükümlünün muhasebecisi ve mali müşavirinin, davalı veya davacının kendisi veya yetkili temsilcisiyle birlikte duruşmaya katılması gerekmektedir.” Muhasebeci veya mali müşavir yükümlünün kendisi veya vekili olmadan duruşmada dinlenmez. Bilhassa mali müşavirlerin duruşmada dinlenebilmesi için uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın bulunduğu yılda müşavir statüsünde olması zorunludur.⁵¹¹

İnceleme elemanı, muhasebeci veya mali müşavirin yapacakları açıklamalarının kapsamı, vergi incelemeleri ile muhasebe ve kanuni defterlerin ve hesap planının açıklanması ile sınırlanmıştır. Bu kişiler, avukatın hukuki işlevini üstlenemezler.⁵¹² Çünkü yargılamada hukuki nitelendirme ve savunmada bulunma avukatlar tarafından yerine getirilmesi gereken bir faaliyet alanıdır.⁵¹³

Bu kişilerin dinlenmesi yargılama sürecinde yasal bir zorunluluk değildir. Çünkü VUK’un mükerrer 378’nci maddesi dinlemeyi her zaman değil “iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde” sınırlamıştır. Burada mahkemeye takdir yetkisi tanınmıştır.⁵¹⁴ Talebin mahkeme tarafından kabul edilmesi durumunda, bunun yerine getirilmesi için duruşma yapılması ve söz konusu kişilerin dinlenmesi gerekir.⁵¹⁵

Bir görüşe göre VUK’un mükerrer 378’nci maddesi ile inceleme elemanı ile yükümlünün mali müşaviri veya muhasebecisini dinleyeceğini belirtmesi ile Danıştay’ın yerine göre kendiliğinden uyguladığı uzman dinleme yöntemi vergi uyuşmazlıkları yönünden kanunla bir kurala bağlanmış bulunmaktadır.⁵¹⁶ Olay genelinde Danıştay’ın bu kişileri uzman memur dinlenmesi biçiminde değerlendirme eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır.⁵¹⁷

⁵¹¹ Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s.373

⁵¹² Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s.438; Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, s.316

⁵¹³ Ezhan Doğrusöz, **a.g.m.**, s.156,

⁵¹⁴ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.39; Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, 4.Bs., İstanbul, 2008, s.1039

⁵¹⁵ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.39

⁵¹⁶ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.534

⁵¹⁷ Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s.373

Ancak inceleme elemanı, mali müşavir veya muhasebecinin beyanları teknik anlamında uzman görüşü değildir.⁵¹⁸ Kanaatimizce de bu kişilerin beyanları uzman görüşü olmayıp bu kurumla karıştırmamak gerekir. Çünkü taraflar dava açılmadan önce dilekçelerin hazırlanması, iddia veya savunmanın daha etkili olması için bir uzmana başvuruda bulunup ondan yardım ve görüş alabilmektedirler. Davanın açılmasından sonra da taraflar mahkemenin bilirkişiye başvurmasını beklemek yerine kendileri için eksik olabilecek özel veya teknik bilgiyi edinmek amacıyla uzman görüşü alabilmekte ve uzman görüşünü temel alarak dilekçelerini mahkemeye sunabilmektedir. İYUK'un 31'nci maddesinin 1'nci fıkrasında HMK'nın 293'ncü maddesinde düzenlenen uzman görüşüne atıf bulunmamaktadır. Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 67'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında uzman görüşü düzenlenmiştir. Diğer yargılama hukuklarına artık kanuni bir kurum olarak girmiş bulunan uzman görüşünden vergi yargılaması hukukunda da yararlanılması gerekmektedir.⁵¹⁹

Öğretide bu kişilerin statüsü hakkında görüş ayrılıkları bulunmaktadır. İnceleme elemanı, mali müşavir veya muhasebecinin hepsinin tanık olduğu ya aksine hiçbirinin tanık olmadığı veya inceleme elemanının tanık olmayıp mali müşavir ve muhasebecinin tanık olduğunu şeklinde görüşler ileri sürülmektedir.

Bir görüşe göre bu kişilerin hepsi tanıktır.⁵²⁰ Aksi görüştekilere göre bunların hiçbir tanık değildir.⁵²¹ Belirtilen kişilerin vergiyi doğuran olay ile bağlantıları olmayıp olayın gerçekleşmesinden sonra vergisel ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi esnasında görevli ve yetkili kişilerdir. Ayrıca bu kişilerin tarafsız ve beyanlarının güvenilirliği de şüphelidir.⁵²²

İnceleme elemanının tanık olmayıp mali müşavir veya muhasebecinin tanık olduğunu ileri süren görüşe göre ise VUK'un mükerrer 378'nci maddesinde dinlenebileceği belirtilen kişilerden mali müşavir veya muhasebeci tanık statüsünde

⁵¹⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.940

⁵¹⁹ Yusuf Karakoç, **a.g.e.** s.943

⁵²⁰ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.940

⁵²¹ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat.**, s.288; Ezhan Doğrusöz, **a.g.m.**, s.156; Malik Günday, "Vergi Yargılamasında Duruşma ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:251, Ağustos 2009, s.(97-102), s.98

⁵²² Gamze Gümüşkaya, **a.g.t.**, s.288 ;

olup bunun dışında inceleme elemanları vergi hukukuna göre tanık statüsünde değildirler. Çünkü inceleme elemanları iddia eden taraftır ve iddia sahibi olan tarafın dinlenmesi hukuken gerekir.⁵²³

Kanaatimizce de inceleme elemanları tanık statüsünde değildir. Ancak mali müşavir veya muhasebecinin tanık statüsünde olduğunu düşünmekteyiz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vermiş olduğu vergi ceza davası ile ilgili olan *Meidl* kararında da mahkemenin başvuranın ilk derece mahkemesinde dinletmek istediği muhasebecisi ile ilgili değerlendirmede bulunurken bu kişiyi tanık statüsünde görüp o şekilde değerlendirmede bulunmaktadır.⁵²⁴

Burada değinmek istediğimiz diğer bir husus da söz konusu VUK'un 378'nci maddesinin tarhiyat ve ceza konusunda iddia sahibi olan inceleme elemanına dinlenme hakkı vermesi ama diğer taraftan yükümlünün tanık dinletme hakkını kişi ve konu yönünden sınırlandırması sebebiyle adil yargılanma hakkına ve onun türevi olan silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğudur. Vergi ilişkisinin pasif ve güçsüz tarafı olan birey sadece muhasebeci veya müşaviri tanık olarak dinletebilecektir. Ayrıca tanıklık yalnızca mali konulara ilişkin olmayabilir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan ama vergilendirme sürecindeki hukuka aykırıklarla ilgisi bulunan tanıkların da duruşmada dinlenebilmesi gerekmektedir.⁵²⁵

Bu durumun çözümü için bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilir.⁵²⁶ Ya da hak ve süre kaybının yaşanmaması için, Anayasa Mahkemesi veya Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde hak ihlali tartışmasına gidilmeden, tanıklık ile ilgili sorunların Anayasa'nın 90'ncı maddesinin son cümlesinin vergi yargı yerlerince doğrudan uygulanması yoluyla da çözülebilir.⁵²⁷ "Çözüm hakkı ve adaleti yasa ile çözümlenmek değil yasayı hukuk ile okumaktır".⁵²⁸

⁵²³ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.144

⁵²⁴ Bkz Meidl/Avusturya kararı, Başvuru No.33951/05, K.T.15.09.2011. para. 25, para.30

⁵²⁵ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.144

⁵²⁶ Artuk Ardıçoğlu, **İdari Yargıda Tanık.**, s.302

⁵²⁷ Mahmut Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.145

⁵²⁸ Mahmut Kaşıkçı **a.g.e.**, s.145; Esasen hukukun her alanında, genel anlamda yasayı hukukla okumak gerekir. Bu husus ile ilgili Atatürk'ün söylev ve demeçlerine bakınız. "...Cumhuriyet hukukunu yalnız zahiri lafzi şekli ile değil, fakat şuuri ve izani mahiyetiyle, kanunlarıyla ve erbabı hukuku ile izah edecek ve müdafaa edecek tedbire tevessül etmiş bulunuyoruz" Türk Tarih Kurumu, **Atatürk'ün Söylev ve**

3.2. DURUŞMANIN SONUÇLARI

3.2.1. KARAR VERİLMESİ

İdari dolayısıyla vergi yargısında karar deyiminin kapsamı geniş olup hukuk yargılamasındaki hüküm deyimini de içermektedir. Danıştay'da ve mahkemelerde kararlar, görüşmeye katılan üyelerin oyları ile alınmaktadır. Her üye kendi görüşünü açıklamak zorundadır, çekimser kalamaz.⁵²⁹ Azınlıkta kalanlar, kendi görüş ve düşüncelerini kararın altına yazmaktadırlar.⁵³⁰ Başkan ve üyeler tarafından yazılan karar imzalanır. (İYUK m.22/2)⁵³¹

İYUK'un 22'nci maddesi 1'nci fıkrası uyarınca konular açıklığa kavuşturulduğunda meseleler sırasıyla oylanacak ve karara bağlanacaktır. Bilhassa vergi davalarında, dava nedenleri, genellikle usul ve esasın her ikisini birden ilgilendirmektedir. İlk önce usule ilişkin uyuşmazlık oylanıp karara bağlanır. Daha sonra esas hakkında oylama yapılmaktadır.⁵³²

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Duruşmalı işlerde karar verilmesi" kenarbaşlıklı 19'uncu maddesinde, *"Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir"* denilmektedir. Uygulamaya bakıldığında genellikle duruşma yapılmasından sonra aynı günde dosya esastan veya ara kararlı olarak yargı merciince karara bağlanmaktadır.⁵³³ Dosya duruşma yapılan günde karara bağlanmadığı zaman onbeş günlük süre zarfında karara bağlanması gerekir. Duruşma sonrasında ara kararı verilen dosyalarda ara kararın yerine getirilmesi üzerine bu dosyalar öncelikle karara bağlanır.⁵³⁴

Demeçleri II. (1906-1938), Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Yayınları, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1952 s.240

⁵²⁹ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.493

⁵³⁰ Ezhan Doğrusöz, **a.g.m.**,s.160; Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.493

⁵³¹ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s.493

⁵³² Yılmaz Özbacı, **a.g.e.**, s.389

⁵³³ Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **a.g.e.**, s.296; Selcuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması**, s.15

⁵³⁴ Selcuk Hondu, **a.g.m.**, s.15

Duruşma yapıldıktan sonra onbeş gün içinde karar verilmemesi halinde, duruşmanın tekrar yapılması gerekmektedir. Yargı yerinin söz konusu kurula uymaması, öncesinde duruşmayı talep etmiş taraf lehine bozma nedenidir ve verilen kararın bozulması gerekir.⁵³⁵

3.2.2. KARARDA BULUNULACAK HUSUSLAR

İYUK'un "Kararlarda bulunacak hususlar" başlıklı 24'nci maddesinin d bendi ne göre "*Duruşmalı davalarda duruşma yapıp yapılmadığı, duruşmaya katılan tarafların, temsilcilerinin veya vekillerinin ad ve soyadları kararlarda belirtilir.*" denmektedir. Söz konusu madde gereğince Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve İlk derece (vergi) mahkemelerince verilen kararlarda, duruşma yapılmış ise duruşma yapıldığının belirtilmesi, gelen tarafların, varsa vekillerinin ve temsilcilerinin adı soyadı, duruşma açılmamış ise açılmadığının yazılması gerekir.⁵³⁶ Aksi şekilde bunlar karara yazılmazsa Danıştay bu durumu bozma sebebi olarak görmektedir.⁵³⁷ Duruşma tutanağı düzenlense dahi karara bu hususların yazılması gerekmektedir. Sebebi duruşmalı işlerde vekâlet ücreti duruşmasız işlerden farklıdır.⁵³⁸ Ayrıca kararda duruşma yapılmasını hangi taraf talep ettiyse onun adı ve soyadının yazılması diğer taraftan eğer yargı yeri re'sen duruşma yapılmasına karar vermişse bunun sebeplerinin neler olduğunun da karara yazılması gerekir.⁵³⁹

3.2.3. DURUŞMA HEYETİ İLE KARAR HEYETİNİN AYNI OLMASI GEREĞİ

⁵³⁵ Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.631

⁵³⁶ Selçuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** s.15; Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.87

⁵³⁷ Şükrü Kızılot,, Zuhale Kızılot, **a.g.e.**, s.438 ; "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "Kararlarda Bulunacak Hususlar" başlıklı 24. maddesinin (d) fıkrasında; duruşmalı davalarda duruşma yapıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadlarının kararlarda belirtileceği, hükmü düzenlenmiştir. Daya dosyasının incelenmesinden; davacının istemi üzerine ... tarihinde İstanbul ... Mahkemesince duruşma yapıldığı, duruşmaya davacının ve davalı idareyi temsilen Şube Müdürü ...'in geldiği, aynı günlü kararla davanın reddine karar verildiği, ancak duruşmaya ilişkin bu hususlara kararda yer verilmediği görülmüştür. Bu durumda; İstanbul İdare Mahkemesince duruşma yapılmasına rağmen kararda duruşma yapıldığına ve gelen taraflara ilişkin hiç bir ibareye yer verilmemesinde hukuki isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz talebinin kabulü ile ... İdare Mahkemesinin ... sayılı kararın ... bozulmasına ... tarihinde oyçokluğu ile karar verildi". D.ş.12.D., E.2001/4339, K.2004/375, K.T. 18.02.2004, (çevrimiçi), <https://www.karartek.com.tr/#/detayliarama/sorgulama>, 07.08.2018;

⁵³⁸ Selçuk Hondu, **a.g.m.**, s.15

⁵³⁹ Celal Işıklar, **a.g.m.**, s.87

Uygulamada duruşma sonrası mahkeme heyeti bazı ara kararlar verebilmektedir. Bunlar, çeşitli belgelerin getirilmesi veya bilirkişi incelemesi gibi ara kararlar olabilmekte, bu ara kararların da yerine getirilmesi belli bir süreyi gerektirmekte, fakat bu sürede atamalar nedeniyle mahkemenin üyeleri de değişebilmektedir. Bununla ilgili karşılaşılan sorun da vergi yargılamasında duruşmayı yapan heyet ile karar veren heyetin farklı kişiler olmasıdır.⁵⁴⁰ Öğretide birtakım ileri sürülen görüşlere göre duruşmadan sonra ara kararı verilmesi halinde duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyet farklı kişilerden oluşabilir.⁵⁴¹ Billhassa Danıştay dairelerinde duruşmayı yapan heyetteki üyeler ile ara kararından sonra asıl kararın verildiği tarihteki üyelerin değişmesi haline çoğunlukla karşılaşılmaktadır. Bu durum sağlıklı bir şekilde karar verebilmenin önünde engel değildir.⁵⁴² Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu da bunu zorunlu kılan bir düzenleme de getirmemiştir.⁵⁴³

Aksi görüştekilere göre ise söz konusu durumda duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin aynı olması gerekmektedir.⁵⁴⁴ Yargılamanın adil olabilmesi için delilleri toplayan ve bu arada duruşmada tarafları dinleyen heyetin esas hakkındaki kararı vermesi gerekir.⁵⁴⁵ Bu sebeple kararı verecek olan yeni heyetin yeniden duruşma yapması gerekir.⁵⁴⁶ Dolayısıyla mahkemeler duruşmaya ilişkin kurallara uymak zorundadır. Duruşma kurallarında yapılan usulsüzlük, savunma hakkına zarar vereceğinden ötürü verilen kararın bozma nedenidir.⁵⁴⁷

Yine uygulamada kararı verecek yeni heyet, önceki heyetin duruşma yaptığı gerekçesiyle, duruşmayı sıradan bir usul işlemi olarak görmekte, tekrar duruşma

⁵⁴⁰ Bumin DOĞRUSÖZ, "Vergi Yargısında Duruşma", **Referans Gazetesi**, 21.05.2009 tarihli Makale, [http://www.turmob.org.tr/Turmobweb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/\(Çevrimiçi\)](http://www.turmob.org.tr/Turmobweb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/(Çevrimiçi)), 10.06.2017

⁵⁴¹ Yılmaz Özbalcı , **a.g.e.** ,s.375; ; Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.537 ; Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu ,**İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.981

⁵⁴² Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s.375

⁵⁴³ Bunun için de eski tarihli bir Danıştay kararı örnek gösterilmiştir. Dş.11.D. K. 68/1598, aktaran. Kazım Yenice, Yüksel Esin, **a.g.e.**, s.537; Celal Karavelioğlu, Erdem Cemil Karavelioğlu ,**İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.981

⁵⁴⁴ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002, s.90; Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.32; Bumin Doğrusöz , **Duruşmanın Önemi** ; Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot,, **a.g.e.**, s.437; Selcuk Hondu, **İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması** , s.12;

⁵⁴⁵ Ramazan Çağlayan, **a.g.e.**, s.90

⁵⁴⁶ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot,, **a.g.e.**, s.437; Selcuk Hondu, **a.g.m.**, s.12; Bumin Doğrusöz , **Duruşmanın Önemi**,

⁵⁴⁷ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **a.g.e.**, s.437

yapılmadan kararı vermektedir.⁵⁴⁸ Oysa vergi yargılamasında çoğunlukla duruşmada tutanak tutulmadığı gerçeği de göz önüne alındığında aslında yeni heyetin daha önce yapılan duruşmada konuşulan, tartışılan hususlar hakkında bilgi sahibi değildir⁵⁴⁹

Diğer taraftan temyizden dönen dosyalar da çoğunlukla farklı üyeler tarafından değerlendirilmektedir. Bu durumda duruşma işlevini kaybedecektir.⁵⁵⁰ Danıştay kararlarına bakıldığında genel olarak duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklı olması bozma nedenidir.⁵⁵¹ Ancak ara karar verilen hallerde Danıştay bu hususu normal karşılamakta ve bozma sebebi olarak görmemektedir.⁵⁵² Böyle durumların çözümü için duruşmanın tekrarlanması yolunun içtihatla açılması gerekmektedir.⁵⁵³

Anayasa'nın 138'nci maddesinin 1'nci fıkrasına göre "*Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar. Anayasa'ya kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.*" Söz konusu hüküm uyarınca hâkim duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delilleri vicdani kanaati ile serbestçe takdir etmek kaydı ile Anayasa'ya, kanunlara ve hukuka uygun olarak karar vermesi gerekir.⁵⁵⁴ Kanaatimizce yeni mahkeme heyetinin öncesinde duruşma yapılmış ise tekrardan duruşma yapmadan karar vermesi söz konusu Anayasa hükmüne ve hukuka aykırıdır.

⁵⁴⁸ Hüseyin Karakum, İlhami Öztürk, **Vergi Yargısında Duruşma-2**, s.174 ; Bumin Doğrusöz , **Duruşmanın Önemi**

⁵⁴⁹ Bumin Doğrusöz, **Vergi Yargısında Duruşma**

⁵⁵⁰ Bumin Doğrusöz , **Duruşmanın Önemi**,

⁵⁵¹ Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen kararında da duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklı olması durumunda, kararı verecek olan heyetin yeniden duruşma yapıp, ona göre karar vermesi gerektiği ifade edilmiştir. Dş.4.D., E. 1977/3499, K. 1978/ 1718, K.T. 24.05.1978; aktaran Zehreddin Aslan, Kahraman Berk, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, 4.bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2006, s.379 ; Dş.5.D., E. 1995/2535, K. 1995/2460, K.T. 11.09.1995; Danıştay Dergisi Sayı.91, s.563, Aktaran, Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **a.g.e.**, s.439.

⁵⁵² Bumin Doğrusöz, **Vergi Yargısında Duruşma**, ; "Dosyanın incelenmesinden; aynı gün keşifle görevli olması sebebiyle, yerine, ...gününde yapılan duruşmaya katılmak üzere, İdari Yargı Adalet Komisyonunca, İstanbul Birinci Vergi Mahkemesinin üyesi ...'in yerine katılması uygun görülen üye ...'in, sözü edilen duruşmada bulunmamış olmasına ve dava hakkında ... gününde yapılan görüşmelere kadar, delillerin toplanması yönünde veya başka bir nedenle herhangi bir kararda verilmemiş olmasına karşın, kararın oluşumuna katılarak tutanağı ve yazılan kararı imzaladığı anlaşılmıştır. Duruşmada hazır bulunmayan üyenin, bu duruşmanın görüşmelerine ve bu görüşmelerde verilen karara katılması, Yargılama Hukuku açısından uygun bulunmadığından; bu şekilde verilen kararda isabet görülmemiştir".Dş.7.D., E.2006/2873, K.2007/1778, K.T. 16.04.2007, (çevrimiçi), <https://www.karartek.com.tr/#/detayliarama/sorgulama>, 07.08.2018

⁵⁵³ Bumin Doğrusöz , **Duruşmanın Önemi**,

⁵⁵⁴ Ersan Şen, "Hakim Değişikliği ve Delillerin Takdiri", haber 7 com, 30.05.2017 tarihli makale, (çevrimiçi), <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/2342442-hakim-degisikligi-ve-delillerin-takdiri>, 01.06.2017

Çalışmamızın birinci bölümünde açıkladığımız üzere şekli anlamda doğrudanlık, tarafların dinlenmesinin, duruşmanın ve delillerin toplanmasının doğrudan doğruya kararı verecek olan mahkemenin huzurunda yapılması gerektiği anlamına gelir. Söz konusu ilkenin tanımı gereğince sadece davanın bütünü yaşamış olan, tarafların konuşmalarını dinlemiş ve delillerin toplanmasında hazır bulunmuş olan kişi bir kararın sorumluluğunu taşıyacak durumdadır..⁵⁵⁵ Bu sebeple kanaatimizce vergi yargılamasında duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklı olması duruşmaya hakim olan ilkelerden doğrudanlık ilkesine de aykırılık oluşturur.

Vergi yargılamasında duruşmaya ilişkin temel ilkelerden biri de uyumsuzluğun ve delillerin açıklanmasının sağlanmasıdır. Duruşma, hem yargılamanın taraflarını tatmin eden hem de yargıcın davaya ilişkin kanaatini oluşturmaya katkıda bulunan bir yargılama evresidir. Tarafların, uyumsuzluğu, iddia ve/veya savunmalarını açıklarken, delillerini ispatlama yönünde de bir gayretinin olması, duruşmada ortaya çıkabilecek durumlar, öne sürülen beyanlar ve tarafların jest ve mimiklerinin de hâkimin vicdani kanaatinin etkileyebilecek nitelikte olduğu söylenebilir..⁵⁵⁶ Bu sebeple duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin aynı olması gerekir..⁵⁵⁷

Bunun dışında duruşmaya hâkim olan ilkelerden aleniyet ve sözlülük ilkesine de aykırılık oluşturur. Yukarıda belirttiğimiz üzere uygulamada kararı verecek yeni heyetin, önceki heyetin duruşma yaptığı gerekçesiyle, duruşmayı sıradan bir usul işlemi olarak görmesi ve tekrar duruşma yapılmadan kararı verme eğiliminde olmasının etkileri üzerinde durmak gerekir. Öncelikle bu durum esasen yargı yerlerinin duruşmaya hâkim olan ilkeleri de yeterince içselleştirmediklerinin de kanıtını teşkil eder niteliktedir. Diğer taraftan duruşmanın tekrardan yapılmaması tarafları tatmin etmeyecek buna ek olarak önceki duruşmada yapmış oldukları çabalarının da boşa gittiği düşüncesine kapılmalarına sebep olacaktır. Bunun doğal sonucu da verilen karara güven duymayabileceklerdir.

⁵⁵⁵ Ceza Hukukunda Doğrudanlık İlkesi'nin görünümü hakkında daha detaylı bilgi için bkz. Cumhuriyet Şahin, **Ceza Muhakemesinde İspat, Delillerin Doğrudan Doğrualığı** Ankara, 2001

⁵⁵⁶ Gamze Gümüşkaya, **a.g.m.**, s.42

⁵⁵⁷ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **a.g.e.**, s.439

Son olarak duruşma işlevini kaybettiği için bu sorunsalın çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Kanaatimizce karar verecek olan yeni heyetin önceki heyetin yapmış olduğu duruşmayı sıradan bir usul işlemi olarak görmeden, olması gereken şekilde adil bir uygulamada bulunarak tekrardan duruşma yapıp karar vermesi, yargılamanın adil bir şekilde yürütülmesini, dolayısıyla duruşma kurumunun tekrar işler hale gelmesini sağlayacağı için duruşmanın işlevi de etkisiz olma halinden kurtulacaktır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ifade ettiğimiz şekilde duruşma kurumunun vergi yargılamasında tarafların iddia ve savunmasını daha iyi açıklamasını sağlamada, uyuşmazlık konusu maddi olayların aydınlatılmasında, hâkimin kanaat oluşturmada etkisinin büyük olduğu gerçeği göz ardı edilemez ancak vergi yargılamasında duruşma kurumunun gerek ilgili kanuni düzenlemelerden gerekse yargı mercilerinin uygulamasından kaynaklanan bazı eksiklikleri de söz konusudur.

Temennimiz, duruşma kurumunun vergi yargılaması hukukundaki konumu sebebiyle toplumun güncel ihtiyaçlarına, koşullarına göre revize edilmesi, ilgili kanuni düzenlemelerindeki eksikliklerin giderilmesi, uygulamada yargı mercilerinin duruşma kurumunun önemini kavraması , hatalı ve yanlış uygulamaların önüne geçilmesi ve bu sayede duruşma kurumu ile ilgili sorunların en aza indirilmesidir. Bu noktada duruşma kurumunun etkinliğinin arttırılabilmesi için düzeltilmesi gerekli olduğunu düşündüğümüz söz konusu eksiklikler ve bu eksikliklerle ilgili çözüm önerilerimizin öğretiye ve uygulamaya katkı sağlaması gayemizle çalışmamızda yer verdiğimiz tespit ve görüşlerimiz aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

Duruşma kurumu ile yakın ilişkisi bulunan yargılama hukukun amacına bakmak gerekir. Vergi yargılama hukukunun amacının maddi gerçeğe ulaşma olması sebebiyle bir hükmün ardındaki amacın ortaya çıkarılması için sadece inceleme o hüküm ile sınırlı tutulmamalıdır. Genel olarak yargılamanın anlamı ve işlevi ele alınmalıdır. Vergi yargısında kamu hukuku kuralları uygulandığı için yargılama kurallarının da amaca hizmet eden araçlar olması gerekir.

Diğer taraftan usul hukukunda biçimselliğin geçerli olduğunu da kabul etmek gerekir. Ancak sıkı sıkıya şekil kurallarına bağlı kalmak da hem gerçekliğin ortaya çıkmasına da engel olmakta hem de hukuk devleti anlayışı ile örtüşmemektedir. Amaç adalete hizmet olmalı, hem de usul kuralları hakkaniyet ilkesi çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Ancak uygulamaya baktığımızda vergi yargılamasında olması gerektiği gibi hareket edildiğini söyleyebilmek güçtür. Duruşma kurumu ile ilgili olarak

çalışmamızın bir çok yerinde bahsettiğimiz gibi yargı yerleri biçimselliği katı bir biçimde yorumlamakta bu da maddi anlamda gerçekliğin ortaya çıkmasını engellemektedir. Duruşmanın işlevini engelleyen en genel sebebin de bu olduğunu düşünmekteyiz.

Diğer taraftan duruşma kurumu çok yakın tarihte var edilmiş ve işletilmeye çalışılan bir kurum değildir. Hukuki temelleri Antik Yunan, Roma Dönemine kadar uzanan çok eski ve köklü bir kurumdur. Ayrıca bazı ülkelerin gerek tarihi, gerek siyasi, ve kültürel yapısı gereği duruşma kurumu özel bir öneme sahiptir. Örneğin İngiliz Hukukunda duruşma yapılmasına çok önem verilir. Toplumun kültürel değerleri, dramaya olan ilgileri de buna zemin hazırlamış olabilir ancak duruşma kurumun içselleştirdikleri de bir gerçektir.

Yargılama sürecini de bütünüyle yazılılık ilkesine oturtmamak gerekir. Bu durumda doğrudanlık ilkesi zedelenecek, hâkimin vicdani kanaatini oluşturmaya olumsuz etkide bulunacaktır. Psikolojik tatmin vasıtası sayılan duruşmanın yapılmaması nedeniyle taraflar iddia ve savunmalarını hâkime veya mahkemeye sözlü olarak anlatma imkânından mahrum kalabilecek, yazılı şekilde verdikleri dilekçelerinde taleplerini, maddi olayları yeterince anlatamadıklarını düşünebilecekler ve verilen karara güvensizlik duymalarına sebep olabilecektir. Ayrıca sadece dosya üzerinden yapılan incelemede de bazen dava ve cevap dilekçelerinde yer alan ve kararı etkileyebilecek hususların hâkimin gözünden kaçma riski de olabilir.

Çalışmamızın ilk bölümünde açıkladığımız ve ikinci ve üçüncü bölümlerinde de konular ile ilgisi olması sebebiyle bahsettiğimiz duruşmaya hâkim olan sözlülük, aleniyet, doğrudanlık, uyumsuzluğun ve delillerin açıklanmasının sağlanması ve silahların eşitliği ilkeleri duruşma kurumunun işlevi, yürütülüşü bakımından oldukça önem arz etmektedir. Hem kanun koyucunun duruşma ile ilgili kanuni düzenlemeleri hazırlarken hem de yargı mercilerinin yargılama sürecinde duruşma ile ilgili kuralları yorumlarken ve uygularken göz önüne almaları gereken önemli ilkeler olduğu kanaatindeyiz.

İYUK'un 17'ci maddenin 1'nci ve 2'ci fıkrasında belirtilen koşulların varlığı halinde veya 17'nci maddenin 4'ncü fıkrası gereği hakimin veya mahkemenin re'sen

vereceği karar üzerine vergi yargılamasında duruşma yapılabilmekte, sözlü yargılama usulü uygulanabilmektedir. Bunun doğal sonucu da İYUK'ta karma usül uygulanmaktadır. Esasen sözlü yargılama usulünü etkinleştirmek ve işlevsel kılmak gereklidir. Bu durumun sağlanması hâkimin yargılama, karar verme sürecindeki rolünü tahkim edecek ve de adil yargılanma ilkesinin pekişmesine katkıda bulunacaktır.

2019 yılı itibariyle İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci fıkrasında belirtilen tarh edilmiş vergi asıl ve ferilerine ilişkin vergi davaları ve tam yargı davaları bakımından dava konusu miktarı 44.000 TL'yi aşan söz konusu davalarda tarafların talebi halinde duruşma yapılması zorunludur. Burada belirtmek istediğimiz 2016 yılından 2019 yılına kadar olan süreçte yeniden değerlendirme oranlarının artışının çok yüksek olduğudur. Bu husus söz konusu davalar bakımından kanunda getirilen niceliksel sınırlama sebebiyle dava konusu bu sınırın üzerinde olan davalarda taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılmasını zorunlu kılan kanun hükmün uygulanmasını taraflar açısından daha da zorlaştırmakta her geçen yıl bir önceki yıla göre parasal sınır miktarı daha fazla şekilde artmaktadır. Ayrıca mevcut yasal düzenlemeye bakıldığında sözlülük usulünün, yazılılık usulünün yanında tali veya tamamlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir.

Uygulamada hem tek hakimle görülen davalarda hem de Bölge İdare Mahkemelerinde görülen davalarda tarafların duruşma talep etmesi halinde verilen kararda bu talebin karşılanmama sebebi açıklanmamaktadır. Verilen kararda İYUK'un 24'ncü maddesinin d bendi gereği bir açıklama olması ve neden duruşma yapılmadığının belirtilmesi gerekir. Aksi durumda özellikle duruşma talep eden tarafın dilekçesinin incelenmediği yönünde bir izlenime kapılması olasıdır. Ancak uygulamaya baktığımızda bizim çalışmamızda tespit ettiğimiz istinaf mercileri , Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda olduğu gibi, "Karar veren ... Bölge İdare Mahkemesi ... İdare Dava Dairesi'nce 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17/2. maddesi uyarınca davacının duruşma istemi yerinde görülmeyle gereği görüldü." şeklinde standard cümle ile yerinde görülme sebeplerini verilen kararlarda açıkça belirtmemektedirler.

İYUK'un 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre Danıştay'da ve Bölge İdare Mahkemelerinde duruşma yapılabilmesi için tarafların talebi yetmemekte aynı zaman mahkemenin de duruşma yapıp yapılmayacağına karar vermesi gerekir. Burada bizim kanaatimize göre oldukça tartışılan bir madde olduğunu da söylemek gerekir.

İYUK'nun 17'nci madde 3'ncü fıkrasına göre duruşma talebi, dava dilekçesi ile savunma ve cevaplarda yapılabilir. Bu konuda öğretide görüş farklılıkları bulunmaktadır. Tarafların duruşma talep etmek için belli sürelerle uyulması koşulunu getiren düzenlemenin doğru olduğunu savunan görüşlere göre vergi yargısında duruşmanın amacı ve özellikleri göz önüne alındığında, sonraki sebep ve gelişmeler üzerine, hakimin veya mahkemenin gerektiğinde resen duruşma kararı verilebilmesi imkânı çerçevesinde belirtilen sakıncalar bertaraf edilebilir. Gerek anayasal usûl ekonomisi esası sebebiyle, gerek son anda duruşma istemek suretiyle hakkın kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla mevcut düzenleme uygundur.

Ancak kanaatimizce de bir kısım yazarlar tarafından da eski düzenleme biçiminin daha uygun olduğunu savunulmaktadır. Duruşmanın sadece amacına değil duruşmadan beklenen faydaya da bakılmalıdır. Hakkı kötüye kullanan kişilere yaptırım uygulanabilir. Bunu yapmayıp herkese karşı şüpheyi yaklaşmak gerçekten ihtiyacı olan kişilerin bu imkândan mahkûm kalmalarına yol açacaktır.

AİHM'nin verdiği *Jussila* ve *Pakozdi* kararlarında vergi ceza davalarında adil yargılanma hakkı bakımından yargılamanın duruşmalı yapılmasının gerekli olup olmadığı değerlendirilmiştir. AİHM vermiş olduğu *Jussila* kararında vergi ceza davalarında duruşmasız yargılamanın Sözleşme'nin 6'ncı maddesini ihlal etmediğine hükmetmiştir. *Jussila* kararı tartışmalı bir karar olup Mahkeme vergi ceza davasını duruşma yapılması bakımından yeterince ağır ve önemli bir dava olarak görmemiştir.

Pakozdi kararında ise Mahkemeye göre eğer idari vergi ceza davalarında delillerin inandırıcılığı ve güvenilirliği duruşma esnasında belirlenebilecekse duruşma yapılması gerekir. İspat yükünün tersine döndüğü durumlarda yargılamanın adilliği suçlanan kişinin özellikle çelişmeli yargılanmaya tabi olmasını gerektirir. Özellikle Yüksek Mahkemenin sadece hukuki meseleleri değil ama aynı zamanda önemli ihtilaflı olguları, ilk derece mahkemesinin delilleri doğru değerlendirip

değerlendirmediyi de incelediyi durumlarda, vereceği kararı önemli derecede etkileyeceği açık olan hususlarla ilgili olarak başvurucuya iddialarını, delillerini sunması için makul bir fırsat tanınması gerekir.

Öğretide ise ilk derece mahkemesinde, istinafta ve Danıştay'da tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılan vergi davaları veya tam yargı davalarında duruşma yapılabilmesi için gerekli olan koşullarının nasıl olması gerektiği hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci fıkrasıyla getirilen parasal sınır mükellefin duruşma talep hakkını engellemektedir. Yine İYUK'un 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenleme duruşma yapılabilmesini daha da zorlaştırmaktadır. Bu sebeplerle AİHM'in verdiği *Pakozdi* kararından sonra vergi ceza davalarında İYUK'ta duruşma yapılabilmesi ile ilgili kuralların yeniden değerlendirilmesi gerekir. Diğer görüşe ise duruşmanın dava için gerekip gerekmediğini belirleme yetkisi hiçbir zaman mahkemenin takdirinde olmamalıdır. Ayrıca kurul halinde görülen davalarda İYUK'un 17'nci maddesinin 1'nci fıkrasında öngörülen parasal sınır, Anayasa'nın 2, 10, 11, 13, 35, 36/1, 90/son cümle maddelerine ve AİHS'in Ek Protokol 1'in 1'nci maddesindeki mülkiyet hakkına ilişkin kurala açıkça aykırıdır denilmektedir. Yine başka bir görüşe göre istinaf kanun yolunda da tarafların duruşma talebinin kabulünü zorunlu kılan bir düzenlemenin olmayışı adil yargılanma koşulları bakımından, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine değerlendirilebilir.

Aksi görüştekilere göre ise duruşma yapılmasının tarafların talep etmesi durumunda zorunlu olmaması, duruşma yapıp yapmamanın mahkemenin takdirine bırakılması gerekir. Duruşma yapıp yapılmaması yalnızca mahkemenin veya hâkimin takdirinde olmalı tarafların bu konudaki talepleri değerlendirilmemeli görüşüne katılmamaktayız. Tarafların vergi yargılamasındaki her dava bakımından duruşmalı yargılamayı talep etme hakkı olmalıdır ve bunu yazılı bir biçimde usulüne uygun olarak dilekçelerinde yazabilmelidirler. Diğer taraftan taraflar talep etmese dahi yargı mercileri re'sen araştırma ilkesini dayanak alıp kendiliğinden eğer somut davanın koşulları duruşma yapılmasını gerektiriyorsa ona göre karar verip yargılamayı duruşmalı olarak yapması gerekir. İYUK'ta duruşma yapılabilmesi ile ilgili kuralların da adil yargılanma hakkının gereklerine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi veya

daha doğrusu temel hak ve özgürlükleri temel alan, vergi yargılaması ile ilgili konuları düzenleyen bağımsız bir vergi yargılama usulü kanununda düzenlemesi gerektiği kanaatindeyiz.

Burada kanaatimizce dikkat edilmesi gerekecek olan diğer husus yargı mercileri duruşma yapılmaması için usul ekonomisini ve makul sürede yargılanma gerekçesini ileri sürerken dikkatli olmalı, davanın özellikleri gerçekten duruşma yapılmasını gerektirecek nitelikteyse bunu gerekçe olarak göstermemelidir. Bu durumda usul ekonomisi ilkesi ve makul sürede yargılanma hakkı, aleni yargılanma hakkını bertaraf edemez. Ayrıca yargı yeri duruşma yapılmamasının nedenlerini de gerekçeli kararında açıkça ve anlaşılır bir şekilde açıklamalıdır.

Yargılanmanın yenilenmesinde durumunda da kanaatimiz sadece duruşma yapılıp yapılmamasının takdirinin mahkemelere veya hâkime ait olmaması bununla birlikte tarafların da yargılamanın yenilenmesi davasında duruşmalı yargılama talep etme hakkına sahip olması gerekir.

Sözleşmesi'nin Protokollerinden biri olan Ek 16 No'lu Protokol'ü Türkiye onayladıktan sonra ülkemiz için yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Türk Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Protokolün 10'ncu maddede belirtilen koşulları yerine getirmemiz durumunda Bölge İdare Mahkemeleri de önlerinde bulunan bir dava bakımından, AİHS ve Ek Protokolleri'nde koruma altına alınmış bulunan hak ve özgürlüklerin yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin ilke sorular üzerine danışma yoluyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nden görüş alabilme imkânına sahip olabileceklerdir. Dolayısıyla Danıştay veya Bölge İdare Mahkemelerinin önlerinde görülmekte olan vergi ceza davaları ile ilgili olarak duruşma yapılmasına ilişkin koşullarla ilgili veya duruşma ile ilgili herhangi bir usul işlemi ile ilgili olarak adil yargılanma hakkının yorumlanması veya uygulanmasına ilişkin AİHM'den danışma görüşü alabilme imkânına sahip olmaları, söz konusu davalar açısından ileride AİHM tarafından verilebilecek ihlal kararlarının önüne geçilebilmesi için iyi bir koruma mekanizması olabileceği kanaatindeyiz.

Duruşma davetiyelerinin tebliğ edilmesi ile ilgili olarak vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılmak zorunda olduğu, avukatlara da 01.01.2019

tarihinden itibaren ile elektronik yolla tebligat yapılma zorunluluğu getirildiği için bu durumda elektronik tebligat işlemi avukatın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Buradaki tebellüğ tebliğ tarihi de bu olmalıdır. Yine gerçek kişiler talepleri halinde elektronik tebligat adresi alırlar ise bu kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur. Bu kişiler avukat tutmadıkları takdirde tebligat kendilerine elektronik yolla yapılacaktır.

Gerçek kişilerin elektronik tebligat adresi almadığı ve avukatla temsil edilmediği durumlarda davetiyeleri postaya verileceği için hangi tarihten itibaren sürenin başlatılacağına bakmak gerekir Öğretide birtakım görüşlere göre duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce gönderilmek üzere tebligata çıkarılır.

Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre İYUK'un 17'nci maddesinin 5'nci fıkrasının lafzı duruşma davetiyelerinin gönderilmesinden bahsetmekte ise de anlaşılması gereken duruşma davetiyelerin 30 gün öncesinden taraflara tebliğ edilmesidir. Tebligatın geç ulaştırılması, ulaştırılamaması gibi çeşitli sorunlar ortaya çıkabilir. Ayrıca bu husus kişilerin adil yargılanma haklarından biri olan hukuki dinlenilme hakkına aykırılık oluşturacak olup hak arama özgürlüğünü de sınırlayacaktır.

Tarafların duruşma öncesi hazırlık evresinde iddia ve savunmalarını daha iyi yapabilmeleri, işlemin iptal edilmesi ve davanın reddi sebeplerini daha iyi açıklamaları için hazırlanması gerekir. Bahsettiğimiz üzere duruşma davetiyelerinin otuz gün önceden taraflara tebliğ edilmesi gerekir diye görüşümüzün de esasen başlıca sebeplerinden biri de tarafların duruşmaya daha iyi hazırlanması içindir. Ancak uygulamada genellikle duruşmaya gelen davacı taraf davasını kısmen açıklamakta davalı idare temsilcileri de cevap dilekçesindeki hususları tekrar edip davanın reddini talep etmektedirler. Çoğu durumlarda idare temsilcileri duruşmaya bile katılmamaktadırlar. Bu şekilde yapılan bir duruşma ile duruşma kurumu işlevini yerine getiremeyecek bunun sonucunda da yargı mercilerince duruşma davayı uzatan gereksiz bir usul işlemi olarak görülmekten de öteye de gidemeyecektir. Ayrıca bu

durumun tarafların duruşma kurumunun önemi, işlevi ve yürütülüş biçimi ile ilgili farkındalıklarının az oluşunun en önemli göstergelerinden biri olduğu kanaatindeyiz.

Diğer taraftan duruşmadan beklenen faydanın gerçekleşebilmesi için tarafların dışında duruşmayı yapacak olan mahkemenin veya hâkimin de duruşmaya hazırlıklı olarak çıkması gerekir. 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu'nun "Kanun yolu değerlendirme formu" başlıklı 28'nci maddesine göre Yargıtay ve Danıştay daireleri ile Genel kurullarınca yapılan kanun yolu incelemeleri sonunda kanunda belirtilen yargı mercileri hakkında ve belirtilen konularla ilgili olarak "değerleme formu" düzenlenecektir. Kanaatimizce söz konusu kanun maddesinde belirtilen hususlarda "değerlendirme formu" düzenlenmesi yerinde bir uygulamadır. Bu sayede hâkimlerin duruşmalara hazırlıklı çıkıp çıkmadığı hususu bir üst mercii tarafından denetime tabi tutulacak, bu hususta dikkat ve özenin daha da gelişmesine sebebiyet verebilecektir.

Duruşma tarafların haklı ve geçerli mazeretlerinin olması halinde ertelenebilir. Ancak ertelenme sebebini takdir eden mahkemenin kararının bir üst mahkemede denetlenmesi hususunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe ilk derece mahkemesinin haklı nedene ilişkin takdirinin üst mahkeme tarafından değerlendirilmemesi gerekir. Nitekim Danıştay vermiş olduğu bir kararında da ertelenme sebeplerinin takdir hakkının münhasıran mahkemeye ait olduğu değerlendirilmesinde bulunmuştur.

Ancak Danıştay daha sonra vermiş olduğu kararında ilk derece mahkemesinin haklı nedene ilişkin takdirini değerlendirmiş, davacının duruşma ertelenmesi talebinin haklı nedenin varlığına rağmen yargı yerince reddedilmesini ve davacının yokluğunda duruşma yapılmasını usule aykırı olarak görmüş ve vergi mahkemesinin kararını bozmuştur., Danıştay'ın verdiği karar yerindedir ve bu husus verilen kararın bozulmasını gerektirecek bir hukuka aykırılık halidir. Dolayısıyla duruşma ertelenme sebeplerinin takdirinin münhasıran duruşmayı yapacak olan mahkemeye ait olması ve bir üst mahkemenin bunu değerlendirme olanağı bulunmaması görüşüne katılmamaktayız..

Duruşmaların açık olarak yapılması aleniyet ilkesinin gereğidir. Ancak duruşmayı izlemek için gelen kişi çoğunlukla yazılı belgeye atıf yapılmasıyla

yürütülen duruşma sürecini izlemiş olsa bile yargılamanın geneli hakkında fikir sahibi olması mümkün olmayacağından, mahkemenin denetlenmesi ve yargıya güvenin tesis edilmesi işlevleri aslında yerine getirilmiş olmayacaktır. Bu durumda uygulamada yazılılık ilkesinin aleniyet ilkesini büyük ölçüde sınırlandırdığını söylemek mümkündür.

Duruşmadan sonra davanın yetki yönünden reddedilmesi ve dosyanın yetkili yargı merciine gönderilmesi halinde duruşmanın da tekrardan yapılması gerekir. Aksi şekilde karar verilmesini Danıştay usul kurallarına aykırılık olarak görmekte ve verilen kararı bozmaktadır. Öğretide bazı görüşlere göre, duruşma, eğer ilk duruşmanın görevli/yetkili olmayan mahkemede yapılmış olması dışında yalnızca bir kez yapılabilir. Danıştay da duruşmanın sadece bir kere yapılacağını bir kararında belirtmiştir denilmektedir.

Ancak kanunda duruşmanın bir kere yapılabilmesine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Yargılamanın makul sürede sonuçlanması önemli olup bazı durumlarda tekrar duruşmanın yapılması gerekebilir. Danıştay'ın söz konusu kararında ise herhangi bir kanuni düzenlemeye atıf yapılmadan duruşmanın yalnızca bir kez yapılacağı ifade edilmiştir. Kanaatimizce de yasada aksi bir düzenleme olmaması sebebiyle duruşma tekrar yapılabilir. Aksi durumun varlığı hak arama özgürlüğüne aykırılık oluşturacaktır.

Burada önem arz eden diğer bir husus da, tarafların duruşmada neleri söyleyebilecekleri, iddia ve savunmada ileri sürmedikleri hususları duruşma esnasında ileri sürüp süremeyecekleridir. Bir görüşe göre kamu düzenini ilgilendiren durumlar dışında, dilekçe ve savunmada yer almayan konular duruşmada ileri sürülemez.

Ancak bizim de katıldığımız karşı görüşe göre dava dilekçesi ile savunma dilekçesinin sonuç ve talep kısmında yer alan hususların değiştirilmesi veya genişletilmesi dışında uyuşmazlığın maddi yapısına ve hukuki değerlendirmesi ilişkin yeni unsurları taraflar duruşma sırasında ileri sürebilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda duruşma esnasında tutanak tutulmasını zorunlu kılan ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece çalışmamızın üçüncü bölümünde bahsettiğimiz Yönetmelik'te yer alan "Tutanaklar" başlıklı 69'uncu

maddesinde duruşma tutanağına ve kısaca içeriğine değinilmiştir. Uygulamada bazı yargı yerlerince duruşma tutanağı düzenlenirken bazılarında ise bu tarz bir uygulama yapılmamaktadır. Vergi yargılamasında yapılan duruşmada zabıt kâtibi de bulunmamaktadır. Bu sebeple vergi mahkemesinde veya kanun yolu denetimi aşamasında yapılan duruşmaların, adli yargıda yapılmakta olan duruşmalar gibi bir etkisinin olmayacağı da açıktır.

Ceza yargılamasında duruşma tutağının tutulması ile ilgili hüküm ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Vergi yargılamasında düzenlenmemiş olması Kamu Hukuku niteliği ile de bağdaşmamakta, hem delillere ulaşma hem silahların eşitliği ilkesine aykırıdır. Öğretide bir takım görüşlerin de belirttiği üzere İYUK'un bununla ilgili düzenleme içermemesi bir eksiklikler. Sadece Yönetmelikle düzenlenme yapılmakla yetinilmemelidir. Kanaatimizce İYUK'un 18'nci maddenin 3'ncü fıkrasının son kısmına duruşma tutanağının tutulması ve zabıt kâtibinin bulunmasının mecburi olacağı hususu eklenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinin B bendinin 2'nci fıkrası vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanıkların beyanlarının delil olarak kullanılmasını kabul etmektedir. Ancak inceleme elemanı tarafından tespit edilen tanık beyanına dayalı olan bir vergi tarhına karşı açılan davada, davacının tanıkların ifadesinin güvenilir biçimde alınmadığını ileri sürerek tanıkların dinlenilmesini istemesi halinde mahkemenin duruşmada tanık dinleyip dinlemeyeceği konusu üzerinde halen tartışılan bir konudur. Öğretideki bazı görüşlere göre mevcut pozitif düzenlemeler bakımından vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenebileceği diğer görüştekilere ise dinlenemeyeceğini savunulmaktadır. Çalışmamızın üçüncü bölümünde bu görüşler detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Kanaatimizce vergi yargılamasında kamu hukukunun uygulanması söz konusu olup hâkim maddi gerçeği ortaya çıkarmak için re'sen araştırma yapma yetkisine sahiptir. Maddi gerçeğin bulunmasının kamunun yararıyla da sıkı ilişkisi bulunmaktadır. Re'sen araştırma usulünde hâkim her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir, dava sırasında her türlü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilir. Hâkimde vicdani kanaatin oluşabilmesi için vergi yargılamasında dava konusunun özellikleri tanıkların

duruşmada dinlenmesini gerekli kılmakta ise hâkim re'sen araştırma ilkesine dayanarak vergi yargılamasında duruşmada tanık dinleyebilmelidir. Öğretide genel kabul gören görüş de vergi yargılamasında duruşmada tanığın dinlenilmesine ihtiyaç olduğu ve bunun önünün açılması gerektiğidir.

Uygulamada da idare ve vergi mahkemeleri, her türlü delili toplayarak ve maddi olayı açıklığa kavuşturarak karar vermek zorunda oldukları için bazen tanık dinleme ihtiyacı hissetmektedirler. Geçmişte Bölge İdare Mahkemelerinin de itirazen inceleme yaptıkları dosyalara ilişkin esas hakkında karar verdikleri dosyalarda tanık dinleme ihtiyacı hissetmişlerdir. Kanaatimizce yeni düzenlemeye göre istinaf mahkemeleri de işin esası hakkında yeniden karar vermek durumunda kaldıkları davalarda ilk derece mahkemesi gibi tanık dinleme ihtiyacını hissetmeleri olasıdır.

Ancak Danıştay idari ve vergi davalarında duruşmalarda tanık dinlenemeyeceği yönünde kararlar vermiştir. İdari yargı dolayısıyla vergi yargılamasında yazılılık usulünün esas alınması, İYUK'ta tanık dinlemesi hususunda bir düzenleme olmayışı ve İYUK'un HMK'ya bazı konularda atıf yapan 31'nci maddesinin 1'nci fıkrasında da bu hususla ilgili düzenlemenin bulunmamasını Danıştay bu uygulamaya gerekçe olarak göstermiştir.

Danıştay'ın duruşmada tanık dinlenmemesine gerekçe olarak gösterdiği yazılılık ilkesine de bakmak gerekir. Yazılılık ilkesinin mutlak bir şekilde ispat vasıtası olan tanık beyanını da kapsamı gerekmemektedir.

Kanaatimizce yukarıda bahsi geçen durum adil yargılanma hakkı içindeki adil muhakeme hakkı içerisinde yer alan yargılamaya etkili katılma hakkına da aykırılık oluşturur. Ayrıca vergi yargılamasından yükümlünün dinletmek istediği tanığın duruşmada dinlenmemesini adil yargılanma hakkı kapsamı içerisindeki delil kuralları bağlamındaki haklara da aykırılık oluşturacağı düşüncesindeyiz.

Uygulamada ise Danıştay'ın katı tutumu sebebiyle bu sorunu aşmak için tanık beyanlarının adli yargıda delil tespiti yoluyla ya da notere başvurmak suretiyle tespit ettirildiği ve bu tutanağın daha sonra dosyaya konulup delil olarak kullanıldığı görülmektedir. Kanaatimize göre Danıştay'ın tutumu ve uygulamada tarafların sorunu

aşma yöntemi dikkate değer biçimde geçmişte Kıta Avrupa'sında uygulanan Roma-Kanonik Hukuku'ndaki yargılama sistemine benzemektedir.

Bu hususun doğrudanlık ilkesine de aykırı olduğu kanaatindeyiz. Çünkü noterlerce hazırlanan tutanağı okuyarak hâkimin bilgilenmesi halinde orijinal delil ile hâkimin arasına iki aracı girmiş bulunacaktır. Birincisi tanığın beyanını alan noterdeki görevli ikincisi ise hazırlanmış olan tutanaktır.

Uygulamanın içinde görev yapmış bulunanlar tarafından dahi tanık beyanı gibi bir delille ihtiyaç olabileceği kabul ediliyorsa bunun çaresi için çözüm üretmek gerekir. Burada tespit edilen sorununun biri de kanun koyuncunun hareketsiz kalmasıdır ama bu durum içtihadı çözüme engel olarak görülmemelidir. Ancak yine de öğretide bu uygulamanın temeli olarak, Fransız Danıştay'nın konuya ilişkin eski içtihatlarında tanık dinlemeyeceği gösterilmekte, sebep olarak da Türkiye'nin idari yargılama usulünün belirlenmesinde Fransız Danıştay'nın önemli etkileri olduğu ifade edilmektedir. Ancak günümüzde Fransız Danıştay'ı da gelişen şartlarda içtihat değişikliği yaparak idari davalarda tanık dinleme yolunu açmıştır.

Kanaatimizce bu konunun bir düzene oturtulması gerekmektedir. Çünkü bazı vergi davalarının yapısı, konusu gereği maddi gerçeğin ortaya çıkabilmesi için duruşmada tanık dinlenmesi ihtiyacı ortaya çıkabilir. Duruşmadan beklenen faydanın artması, duruşmanın işlevinin daha da etkin hale gelmesi için duruşmalı yargılamada tanıkların dinlenebilmesinin önemi büyüktür. Ayrıca hakimin vicdani kanaatini etkilemesi açısından da önemi bulunmaktadır. Tüm bu gerekçelerle, uygulamadaki tutumu da aşabilmek için olması gereken söz konusu tanığın dinlenilmesi usulü ile ilgili olarak; tanıklıktan doğan hak ve ödevler, tanıklara tebligat yapılması, tanığa yemin ettirilmesi, tanıklıktan çekinme ile ilgili hususların Vergi Hukuku'na özgü kurum, kural ve kabulleri dikkate alınarak düzenlenecek bir özel kanunda, Vergi Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmesidir. İkinci imkân olarak da söz konusu tanığın dinlenilmesi ilgili usuli düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri öncelikli alan, hukuk devleti ilkesine bağlı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlemesi gerektiğidir.

AİHM'nin vergi ceza davalarında duruşmada tanık dinlenmesi ile ilgili olarak *Jussila* kararındaki değerlendirmesine göre başvurucunun duruşma yapılması ve tanığının dinletme talebi vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklardır ve bunların Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin kapsadığı güvencelerden de yararlanması mümkün değildir. *Meidl* kararında mahkemeye göre başvurucunun dinlenmesini talep ettiği avukatının, muhasebecisinin ve banka yöneticisinin ilk derece mahkemesinde dinlenmesine gerek yoktur. Zira ibraz edilen belgeler, başvuranın beyanı kişinin suçlu olmasını kanıtlayacak değerdedir.

AİHM'in diğer kararlarından farklı olarak vermiş olduğu *Pakozdi* kararında ise başvuru sahibi ilgili savunmalarını bir yazı halinde Yüksek Mahkeme'ye sunmuş olsa bile savunma hakkını sonuna kadar kullanabilmesi için adil yargılanmanın gereği olarak, başvuru sahibinin ve babasının duruşmada dinlenmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'nci maddesine göre Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda mahkeme, inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini dinleyebilir. Öğretide bu kişilerin statüsü hakkında görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Kanaatimizce inceleme elemanları tanık statüsünde değildir. Ancak mali müşavir veya muhasebecinin tanık statüsünde olduğunu düşünmekteyiz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin verdiği *Meidl* kararında da mahkemenin başvuranın ilk derece mahkemesinde dinletmek istediği muhasebecisi ile ilgili değerlendirmede bulunurken bu kişiyi tanık statüsünde görüp o şekilde değerlendirmede bulunmuştur.

Burada değinmek istediğimiz diğer bir husus da söz konusu VUK'un 378'nci maddesinin, tarhiyat ve ceza konusunda iddia sahibi olan inceleme elemanına dinlenme hakkı vermesi ama yükümlünün tanık dinletme hakkını kişi ve konu yönünden sınırlandırması sebebiyle adil yargılanma hakkına ve onun türevi olan silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğudur. Ayrıca tanıklık yalnızca mali konulara ilişkin olmayabilir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan ama vergilendirme sürecindeki hukuka aykırıklarla ilgisi bulunan tanıkların da duruşmada dinlenebilmesi gerekmektedir.

Bizim de katıldığımız görüşe göre tanıklık ile ilgili sorunlar, Anayasa Mahkemesi veya Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne gidilmeden, Anayasa'nın 90'ncı maddesinin son cümlesinin vergi yargı yerlerince doğrudan uygulanması yoluyla da çözülebilir.

Duruşma yapılmasından sonra dosya esastan veya ara kararlı olarak yargı merciince karara bağlanmaktadır. Ancak ara kararların yerine getirilmesi zaman almakta ve bu süreçte atamalar nedeniyle mahkemenin üyeleri de değişebilmektedir. Bunun sonucunda karşılaşılan sorun da vergi yargılamasında duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklı kişilerden oluşmasıdır. Öğretide birtakım ileri sürülen görüşlere göre duruşmadan sonra ara kararı verilmesi halinde duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyet farklı kişilerden oluşabilir. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu da bunu zorunlu kılan bir düzenleme getirmemiştir. Ancak kanaatimizce söz konusu durum Anayasa'nın 138'nci maddesinin 1'nci fıkrasına, hukuka ve duruşmaya hâkim olan ilkelerden aleniyet, sözlülük ve doğrudanlık ilkesine aykırılık oluşturur.

Uygulamada karar verecek yeni heyetin, önceki heyetin duruşma yaptığı gerekçesiyle, duruşmayı sıradan bir usul işlemi olarak görmesi ve tekrar duruşma yapmadan karar verme eğiliminde olması, Danıştay'ın da ara karar verilen hallerde bunu bozma sebebi olarak görmemesi sebebiyle duruşma işlevini yapamaz hale gelecektir. Ayrıca bu husus yargı mercilerinin duruşmaya hâkim olan ilkeleri de yeterince içselleştirmediklerinin de kanıtını teşkil eder niteliktedir. Diğer taraftan duruşmanın tekrardan yapılmaması tarafları tatmin etmeyecek buna ek olarak önceki duruşmada yapmış oldukları çabalarının da boşa gittiği düşüncesine kapılmalarına sebep olacaktır. Bunun doğal sonucu da verilen karara güven duymayabileceklerdir.

Son olarak duruşma işlevini kaybedeceği için bu sorunsalın çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Kanaatimizce yeni heyetin tekrardan duruşma yapıp karar vermesi, yargılamanın adil bir şekilde yürütülmesini, dolayısıyla duruşma kurumunun tekrar işler hale gelmesini sağlayacağı gibi duruşmanın işlevi de etkisiz olma halinden kurtulacaktır.

KAYNAKÇA

I.KİTAPLAR

- Alongoya, Yavuz ; Yıldırım, Kamil ; Yıldırım, Nevhis Deren: **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 8bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2011
- Andrews, Neil : **Principles Of Civil Procedure**, London, 1994,
- Andrews,Neil: **English Civil Procedure;Fundamentals Of The New Civil Justice System**, Oxford University Press,New York, 200,
- Aristoteles: **Atinalıların Devleti**, Çev. Suat Yakup Baydur, Ankara, Milli Eğitim Bakanlığı, 1943
- Aslan ,Zehreddin ;Berk, Kahraman : **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, 4.bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2006,
- Azrak, Ali Ülkü : **Avrupa Topluluklarında İdari Yargının Genel Esasları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayını, No.8, 1982
- Batun, Mehmet : **Vergi Hukuku'nda Yorum ve İspat**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012
- Bayraklı, Hasan Hüseyin : **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları,1998
- Belgesay, Mustafa Reşit : **Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi I, Teoriler, İsbat Teorisi, Hukuk ve Ceza Usulünde Deliller**, Cilt.3., 3.bs., İstanbul, Şaka Matbaası , 1959
- Bilge, Necip : **Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 28.bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2010
- Bilge, Necip ; Önen, Ergun: **Modern Yargılama Hukuku Dersleri**, 3.bs., Ankara, 1978
- Bilge, Necip: **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 2. bs, Ankara, Sevinç Matbaası, 1967

- Biyan, Özgür : **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, Ankara Adalet Yayınevi, 2012
- Broyelle, Camille : **Contentieux administratif**, L.G.D.J., Paris, 2011, s.218 aktaran Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Hukuku’nda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013,C.13, Sayı.1,s(1-14)
- Candan, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2009 (İdari Yargılama Usulü Kanunu)
- Centel ,Nur ; Zafer, Hamide: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4.bs., İstanbul , Beta Yayıncılık, 2006
- Chapus ,Rene: **Droit du contentieux administratif**, Montchrestien, Paris, 13.Bs, 2008, aktaran Gürsel Kaplan“İdari Yargılama Hukuku’nda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013,C.13, Sayı.1,s.(1-14)
- Coşkun Sabri ; Karyağdı, Müjgan : **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2001
- Çağlayan, Ramazan: **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2002,
- Çelebican, Özcan Karadeniz: **Roma Hukuku, Yeni Medeni Kanuna Göre Uyarlanmış**, 14. Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2010
- Çırakman, Erol: **Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması**, Ankara ,1982
- Dinç, Güney: **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İzmir, İzmir Barosu Yayınları, 2006
- Doğru, Osman ; Nalbant, Atilla: **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Açıklama ve Önemli Kararlar**, 2.bs.,No.198, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2012

- Doğru, Osman : **Anayasa İle Karşılaştırmalı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Mahkeme İçtüzüğü**, XII Lehva Yayıncılık, İstanbul, 2010 (İHAS ve Mahkeme İçtüzüğü)
- Erem, Faruk : **Meslek Kuralları**, 3bs., No.25, Ankara, Sevinç Matbaası, Ankara Barolar Birliği Yayınları, 1977
- Erem, Faruk : **Adalet Psikolojisi**, 7.bs, No.413, Ankara, AÜHF Yayınları, 1977
- Gözler, Kemal ; Kaplan, Gürsel : **İdare Hukuku Dersleri**, Bs.11, Bursa, Ekin Yayıncılık, Ekim, 2011
- Gözübüyük, A.Şeref ; Dinçer, Güven : **İdari Yargılama Usulü Kanunu, Açıklama, İctihat**, 2.Bs. Ankara,Turhan Kitabevi, 2001
- Gözübüyük, Seref : **Yönetmelik Yargı**, 32.bs., Ankara, Turhan Kitabevi,2012,
- Güçlü, Yaşar : **İdari Dava Takip Rehberi**, 4.Bs. Ankara, Seçkin Yayınları, 2017
- Günel, A.Nadi: **Roma Medeni Usul Hukukunda Yargılama Süreci ve İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007
- İnceoğlu, Sibel : **Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi- 4**,Ankara, MRK Baskı, 2018
- İnceoğlu, Sibel: **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 2.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2005
- İspir, Ekrem ; Yağmurlu Tahsin ; Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Uygulanmasına İlişkin Danıştay Kararları 1985**, Ankara, 1986
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2.bs.,İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989
- Karakoç, Yusuf : **Vergi Yargılaması Hukuku, Vergi Anlaşmazlıklarının ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Bs.4, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017(Vergi Yargılaması Hukuku)
- Karakoç, Yusuf: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018(Delil Sistemi)

- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 7.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2014
- Karavelioğlu, Celal : **İdari Usulü Kanunu Şerhi**, 4.bs., Trabzon, Top-Kar Matbacılık, 1999
- Karavelioğlu, Celal; Karavelioğlu, Erdem Cemil: **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 8.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015
- Kaşıkcı, Mahmut : **Vergi Yargılaması Hukuku'nda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017
- Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku**, 2.Baskı Ankara, 1988
- Kızılot,, Şükrü; Kızılot, Zuhul : **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 11.bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2006
- Kip, Hans-Gerhard: **Das Sogenannte Mündlichkeitprinzip**, Köln Berlin 1952, aktaran Ece Alpay, “İngiliz Ve Türk Yargılama Hukukunda Sözlülük İlkesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018,
- Koschaker, Paul ; Ayiter, Kudret : **Modern Özel Hukuka Giriş Olarak Roma Özel Hukukunun Ana Hatları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1977
- Kumrulu, Ahmet: **Vergi Yargılaması Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara, 1989
- Kunter Nurullah: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9.bs., İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1989
- Kunter, Nurullah ; Yenisey, Feridun; Nuhoglu Ayşe: **Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2010
- Kurt, Nesibe Konca : **Medeni Usûl Hukukunda Aleniyet İlkesi**, Ankara, Adalet Yayınları., 2009
- Kuru, Baki ; Arslan, Ramazan; Yılmaz, Ejder: **Medeni Usul Hukuku**, 23.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012
- Odent, Raymond : **Contentieux administratif**, Les cours de droit, Cilt..III, Paris, 6.bs., 1976-1981, aktaran Gürsel

- Kaplan, “İdari Yargılama Hukuku’nda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013,C.13, Sayı.1,s.(1-14)
- Onar, Sıddık Sami : **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C.III, 3.bs., İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966,
- Öncel,Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: **Vergi Hukuku.**, 24.bs., Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2015,
- Özbalcı, Yılmaz : **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001
Özekeş, Muhammet : **Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003
- Öztarhan, Mesut : **Medeni Yargılama Hukukunda Tanık Ve Tanıklık**, Ankara, Seçkin Yayıncılık,2005
- Özyer, Mehmet Ali : **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**,İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, 4.bs., 2008,
- Paulick, Heinz : **Grundriß der Finanzgerichtsordnung**, Carl Heymans Verlag KG. Köln-Berlin-Bonn-München ,1971, No.253, aktaran Yusuf Karakoç, **Delil Sistemi**, 3bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018
- Pazarcı, Hüseyin: **Uluslararası Hukuk**, 10.bs., Ankara, Turhan Kitabevi,2011
- Pekcanitez, Hakan ; Atalay, Oğuz; Özekeş, Muhammet: **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku**, 13.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, (Medeni Usul Hukuku)
- Ruping Hinrich: **Das Strafverfahren**, 3. Auflage, München, 1997 aktaran Cumhur Şahin, **Ceza Muhakemesinde İspat ve Delillerin Doğrudan Doğrualığı İlkesi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001
- Sönmez, Erdal ; Ayaz, Garip : **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999
- Şahin, Cumhur: **Ceza Muhakemesinde İspat, Delillerin Doğrudan Doğrualığı İlkesi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001,

- Şener, Abdülatif : **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret Yayınları, 1990
- Senyüz Doğan; Yüce Mehmet; Gerçek Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 6.bs, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2015
- Türk Tarih Kurumu **Atatürk'ün Söylev ve Demeçleri II. (1906-1938)**, Ankara, Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Yayınları, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1952
- Uluatam, Özhan ; Methibay, Yaşar: **Vergi Hukuku**, 5.bs., Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001
- Umur, Ziya: **Roma Hukuku Ders Notları**, 3.bs., İstanbul, Beta Yayıncılık, 1999
- Yaltı, Billur : **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınları, İstanbul, 2006
- Yenice, Kazım ; Esin Yüksel: **Açıklamalı, İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983,(İdari Yargılama Usulü)
- Yenisay Feridun ; Nuhoglu Ayşe: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017
- Yıldırım, Kamil: **Medeni Usul Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1990
- Yıldırım, M. Kamil: **İlkeler Işığında Medeni Yargılama Hukuku**, 6.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2011,
- Yıldırım, Turan : **İdari Yargı**, 2bs.,İstanbul, Beta Yayınları, 2010
- Yılmaz, Ejder: **Hukuk Sözlüğü**, 4.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011
- Yüce, Mehmet : **Türk Vergi Yargısı**, Bursa, Ekin Yayınları, 2010
- Yüce, Mehmet : **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4.Bs. Bursa, Ekin Yayınevi, 2015

II. TEZLER

- Alpay, Ece : “İngiliz Ve Türk Yargılama Hukukunda Sözlülük İlkesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018,
- Aygörmez, Murat : “Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006,
- Gümüşkaya, Gamze: “Vergi Hukukunda İspat”, **Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015
- Karşıkaya, Hande : “Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 2012
- Körpınar Ersin : “Vergi Yargılama Hukukunda Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller”, **Yüksek Lisans Tezi**, Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015
- Ovacıklı, Sadullah : “Medeni Usul Hukukunda Duruşma”, **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011

III. MAKALELER VE SÜRELİ YAYINLAR

- Alan, Nuri : “İdari Yargının Dünyü Bugünü Sorunlar ve Çözümleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 2.1998, s.(517-560)
- Ardıçoğlu, Artuk: “İdari Yargıda Tanık”, **Yaklaşım Dergisi**, Y.18, S.215, Kasım, 2010, s.(299-303)
- Arıkan, Arif: “Mali Kaza”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 2. Sayı 1, 15 Nisan 1955, s.(29-34)
- Aslan, Aziz Serkan : “Doğrudanlık İlkesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi MİHBİR Özel Sayısı**, 2014, s.(133-144)

Atatürk'ün Söylev
ve Demeçleri II, 1952 :

aktaran Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı: Hukukun
Temel Kavram ve Kurumları**, 28.bs., Ankara, Turhan
Kitabevi, 2010

Bireysel Başvuru

“16 Nolu Protokol Yürürlüğe Girdi”, (çevrimiçi),
[www.bireyselbasvuru.com.tr/16-nolu-
protokol-yururluge-girdi-aihs/](http://www.bireyselbasvuru.com.tr/16-nolu-protokol-yururluge-girdi-aihs/), 11.09.2019

Bozkurt, H. Argun:

“Antik Yunan’da Hukuk ve Mitoloji”, **Ankara Barosu
Dergileri, Hukuk Gündemi Dergisi 2009-2**, Kültür ve
Sanat, 2009, s.(71-75)

Chupin ,Patrick:

“La place d’oralite dans le contentieux administratif”,
in Le nouveau droit du proces administratif, (Sous la
direction de Jacques Fialaire et Jerry Kimboo),
L’Harmattan, Paris, 2013, aktaran Gürsel Kaplan“İdari
Yargılama Hukuku’nda Sözlülük Usulü ve Tanık
Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”,
**İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dergisi**, 2013,C.13, Sayı.1,s.(1-14)

Council Of Europe Treaty
Office:

"Chart of signatures and ratifications of Treaty 214,
Protocol No.16 to the Convention for the Protection of
Human Rights and Fundamental Freedoms" **Council of
Europe**, (çevrimiçi),
[https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-
/conventions/treaty/214/signatures?p_auth=20LrvX3](https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/214/signatures?p_auth=20LrvX3),
01.09.2019

Council Of Europe Office İn
Georgia:

“Entry into force of Protocol No. 16 to the European
Convention on Human Rights”, **Council of Europe
Office in Georgia News**, 02.08.2018, (çevrimiçi),
[https://www.coe.int/en/web/tbilisi/-/entry-into-force-
of-protocol-no-16-to-the-european-convention-on-
human-rights](https://www.coe.int/en/web/tbilisi/-/entry-into-force-of-protocol-no-16-to-the-european-convention-on-human-rights), 11.08.2018

Çağlayan , Ramazan:

“İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”,
**Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dergisi**,(Cumhuriyetimize 80.Yıl Armağanı) C.11,
S.3-4, 2003, s.(195-206)

- Çopur ,Ali : “Çalıştay’ın Üçüncü Oturumdaki Sunumu”,**Türkiye Büyük Millet Meclisi, İdari Yargılama Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalıştayı** Editör, İrfan Nezioğlu,, Yıldız Bezginli 14 Ocak,2013, s.(15-18), (çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/idari_yargi_surecin_de_yasanilan_sorunlar.pdf , 06.08.2018
- Demir ,Ramazan ; Molu, Benan : “AİHS’e EK 16 Nolu Protokolün Kapsamı Nedir?”(çevrimiçi),<https://barandogan.av.tr/blog/bireysel-basvuru/aihs-ek-16-nolu-protokolun-kapsami-nedir.html>, 01.09.2019
- Dinç, Güney: “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Göre Silahların Eşitliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 57, 2005, s.(283- 306)
- Doğrusöz ,Bumin : “Vergi Yargısında 2018’in Parasal Değerleri”, **Dünya Gazetesi**, 26.12.2017 tarihli makale, (çevrimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2018in-parasal-degerleri/395846>, 25.08.2018
- Doğrusöz, Bumin: "Vergi Yargısında Duruşma", **Referans Gazetesi**, 21.05.2009 tarihli Makale, [http://www.turmob.org.tr/Turmweb/Kurumsal/Turmweb/BasinOdasi/\(Çevrimiçi\)](http://www.turmob.org.tr/Turmweb/Kurumsal/Turmweb/BasinOdasi/(Çevrimiçi)), 10.06.2017
- Doğrusöz Bumin: “Duruşmanın Önemi”, **Dünya Gazetesi**, 26 Nisan 2016 tarihli makale, (çevrimiçi), <https://www.dunya.com/kose-yazisi/durusmanin-onemi/27928>, 11.07.2019
- Doğrusöz, Ezhan : "Vergi Yargısında Duruşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 144, 2000, s.(147-161)
- Dolun, Galip: “Mali Kaza”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12.seri, 1966, s.(117-118)
- Duran ,Lütfi: “Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Akıbeti”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C.14, S.1, Nisan 1967, s.(50-54)
- Duran ,Lütfü: “İdari Yargının Adlileştirilmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.56, Haziran, 1982
- Geppert Klaus: Der Grunsatz der Unmittelbarkeit im deutschen Strafverfahren, Berlin ua., 1979

- Gülan ,Aydın: “Ülkemizde Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek”, **Danıştay İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları**, No.91, Ankara, 2016, s.(19-29)
- Gümüşkaya ,Gamze: “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt LXVI, S.2,2008, s.(15-48)
- Günday, Malik: “Vergi Yargılamasında Duruşma ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.251, Ağustos 2009, s.(97-102)
- Güneş, Gülşen : “Vergi Hukukunda Deliller”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LI, S.1-4’ten ayrı basım, İstanbul, 1986, s.(475-494)
- Güngör ,Zerrin: “Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması”, **149. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Yayınları**, No.93, s.(7-11)
- Hondu, Selçuk : “İdari Yargılama Usulünde Deliller ve Şahit”, **İl Han Özay Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992,s.(470-479)
- Hondu, Selçuk : “İdari Yargılama Usulünde Tanık”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Mayıs 1990, Ankara, s.(263-268)
- Hondu ,Selçuk : “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, Sayı.89, Ankara,1995,s.(3-16),(İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması)
- Işıklar, Celal: “İdari Yargıda Duruşma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:2, Yıl:2, Sayı:4 (20 Ocak 2011), s.(45-100)
- Kaplan ,Gürsel: “İdari Yargılama Hukuku’nda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013,C.13, Sayı.1,s.(1-14)
- Karakum, Hüseyin ;Öztürk, İlhami : “Vergi Yargısında Duruşma-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 482, 15 Şubat 2007, s.(166-175)

- Konca, Nesibe Kurt : “ Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar Ve Çözüm Önerileri” **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014,(114), s.(240-274)
tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414
(çevrimiçi), 13.06.2019
- Köksal, Mustafa : “İdari Yargıda Duruşma ve Duruşmaya İlişkin Uygulamadaki Sorunlar”, **Terazi Hukuk Dergisi**, C.4. Sayı 38, Ekim 2009, s.(139-150)
- Kumrulu ,Ahmet : “Vergi Yargısında Sorunlar”, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, **VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, (21-23 Mayıs 1990 Antalya), Ankara, s(119-136)
- Ladewig, Hans-Meyer : “Adil Yargılanma Hakkı-I”, Çev. Özlem Yenerer Çakmut, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Proje Yöneticisi: Kayıhan İçel, Yayına Hazırlayan: Yener Ünver, **Prof. Dr.Nurullah Kunter’e Armağan, Güncel Ceza Hukuku Serisi**, Ankara Seçkin Yayıncılık, 2004
- Langbein, John H : “The Disappearance of Civil Trial in the United States”, **The Yale Law Journal**, V. 122.522, 2012, s.(522-572). (Civil Trial) (çevrimiçi), https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=5844&context=fss_papers , 14.06.2019
- Mustafa ,Köksal, : “İdari Yargıda Duruşma ve Duruşmaya İlişkin Uygulamadaki Sorunlar”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Ekim 2009, S.38,s.(139-150)
- Özdeş, Orhan: “Danıştay’ın Kuruluşu’nun 118.yıldönümü ve “İDARİ YARGI GÜNÜ”nü Açılış Konuşması, **Danıştay Dergisi**, Sayı 62-63, 1986, s.(7-14)
- Özkan, Gürsel: “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Yıl. 30, Sayı. 101, 2000, s.(13-40)
- Özok, Özdemir: “Danıştay’ın 135. Kuruluş Yıldönümü ve Adli Yargı Günü Konuşması”, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, 10 Mayıs 2003, s.(21-32), (çevrimiçi), <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/oo-yy-02-09.pdf> , 13.06.2019

- Sancakdar, Oğuz : “Türk İdari Yargı Sisteminde Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Türkiye Büyük Millet Meclisi, İdari Yargılama Sürecinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalıştay**, Editör, İrfan Nezioğlu, Yıldız Bezginli ,14 Ocak 2013, s.(37-49) (çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/idari_yargi_surecin_de_yasanilan_sorunlar.pdf , 06.08.2018
- Sayhan, Şebnem: “İdari Yargı Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Sayı.15, Yıl.1996, s.(67-74)
- Selçuk, Sami: “Doğru terim “MUHAKEME” değil, “YARGILAMA”dır.”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Armağan Özel Sayısı, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan**, C.19, Sayı.2, İstanbul, 2013(Özel Sayı), s.(295-318)
- Stürner, Rolf : “Inaugural Speech –Procedural Law and Legal Cultures”, **Prozeßrecht und Rechtskulturen**, Ed. Peter Gilles Peter,/ Pfeiffer Thomas, Nomos Verlagsgesellschaft Baden-Baden, Heidelberg 2004, aktaran Ece Alpay, “İngiliz Ve Türk Yargılama Hukukunda Sözlülük İlkesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018
- Stürner, Rolf : “Mündlichkeit und Schriftlichkeit im Europäischen Zivilprozeß”, **Recht ohne Grenzen-Festschrift für Athanassios Kaissis zum 65. Geburtstag**, Ed. Geimer, Reinhold/Schütze, Rolf A., München 2012,S.(991-1004)aktaran, Ece Alpay, “İngiliz Ve Türk Yargılama Hukukunda Sözlülük İlkesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018
- Şen, Ersan ;Yurttaş “Gizli Tanık, X Muhbir, Gizli Soruşturmacı, Ajan Provakatör”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Nisan 2008, Cilt.3, Sayı.6, s.(21-50),
- Şen ,Ersan : “Hakim Değişikliği ve Delillerin Takdiri”, haber 7 com, 30.05.2017 tarihli makale, (çevrimiçi),<http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/2342442-hakim-degisikligi-ve-delillerin-takdiri>, 01.06.2017

- Şimşek, Mehmet: “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, **Uyusmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 7, 2016, s.(961-985) (çevrimiçi), <http://dergi.uyusmazlik.gov.tr/MakListeleme/17>, 01.09.2019
- Top, Zuhall : “Vergi Yargısında Duruşma”, **Hürses**, Hukuki Yaklaşım, 09.05.2003
- Tosun ,Ayşe Nil: “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşması Yargılama”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.7(2), 2017, s.(83-94)
- Turgay, Recep: “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 8.seri, 1962,
- Uusoy, Ali : “İdari Yargı”, **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30.Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, 09 Mart 2012, Ankara Barosu- Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Barosu Başkanlığı, Editörler, Serkan Ağar, Oğuzhan Güzel, Mehpare Çaptuğ, Ankara, ARCS Ofset Matbacılık, 2013, s(23-36), (çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf> ,05.09.2019
- Ünlüçay, Mehmet Rıza: “İdari Yargı”, **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30.Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, 09 Mart 2012,- Ankara Barosu- Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi ,Ankara Barosu Başkanlığı, Editörler, Serkan Ağar,Oğuzhan Güzel, Mehpare Çaptuğ, Ankara, ARCS Ofset Matbacılık,, 2013, s(17-23) (çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf> ,05.09.2019
- Yaltı, Billur: “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran, 2007, s(7-20)
- Yapar ,Burcu Kuzucu : “Türk Vergi Yargısında Duruşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.333, Haziran 2016, s.(26-34)

- Yıldırım ,Nevhis Deren: “Teksif İlkesi Açısından İstinaf, İstinaf Mahkemeleri”, **Türkiye Barolar Birliği Yayını Uluslararası Toplantı**, Ankara, 2003,s.(267-284)
- Yılmaz, Aliefendioğlu,: “Vergi Yargısı ve Sorunları” **Danıştay Dergisi**, Sayı 32-33, 1979, Ankara, s.(135-154)
- Yılmaz ,Ejder: “Bir Meslek Olarak Dünden Yarına Doğru Avukatlık”, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.44, Sayı. 1-4, 1995, s.(193-208)
- Yılmaz, Ejder: “İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1983, Sayı 3-4, s.(11-34)

IV. ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- (çevrimiçi):<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama?p=q1YKDIgyUnJOLE71SSxX0IEKdvNRsoquVvIDigYkpqcChcKAAkqGSrG1Ogjh4MwquJSpAUluOL%2boxC0zNScFJlmcnF8EUumYkl9Qkpmf55JYkoqq3CWzKDUZJAXTkpJanAxkgymEyoZ8cpfUtMTSnBL%2fAmTVIUWIIANjawE%3d> 23.06.2019
- (çevrimiçi):<https://www.dunya.com/kose-yazisi/durusmanin-onemi/27928>, 11.07.2019
- (çevrimiçi) : <http://www.danistay.gov.tr> (Çevrimiçi), 20.02.2017
- (çevrimiçi):https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=5844&context=fss_papers , 14.06.2019
- (çevrimiçi):www.danistay.gov.tr 22.01.2017
- (çevrimiçi):[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"fulltext":\["Nideröst-Huber v. Switzerland"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-58199"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{), 08.07.2019
- (çevrimiçi):<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-1986-1201-k-1986-2706-t-24-12-1986>,08.09.2019;
- (çevrimiçi): <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/8-daire-e-2003-3369-k-2004-917-t-25-2-2004-1>, 08.09.2019
- (çevrimiçi): <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2018in-parasal-degerleri/395846>, 25.08.2018
- (çevrimiçi):<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 09.07.2017

(çevrimiçi):<http://dergi.uyusmazlik.gov.tr/MakListeleme/17>, 01.09.2019

(çevrimiçi):<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim2-idd-e-2016-844-k-2017-17-t-4-1-2017> 12.06.2019

(çevrimiçi): <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim8-idd-e-2017-2384-k-2018-942-t-23-5-2018>, 12.06.2019

(çevrimiçi), <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, 12.07.2017

(çevrimiçi):<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstem>, 20.04.2017

(çevrimiçi):emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet, 21.08.2018

(çevrimiçi):<https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/49-avrupa-insan-haklar-sozlesmesi>/11.08.2018

(çevrimiçi): <https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/43-avrupa-insan-haklar-mahkemesi>, 11.08.2018

(çevrimiçi):<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/94c3e19d-df26-45b7-a16c-ab87dfc0aa09?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 10.08.2018

(çevrimiçi): [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\"itemid\":\[\"001-78135\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\), 13.08.2018

(çevrimiçi):[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\"fulltext\":\[\"pakozdi\"\],\"documentcollectionid2\":\[\"GRANDCHAMBER\",\"CHAMBER\"\],\"itemid\":\[\"001-148176\"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{\) 12.08.2018

(çevrimiçi):<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2018in-parasal-degerleri/395846>, 25.08.2018

(çevrimiçi):https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/idari_yargi_surecinde_yasanilan_sorunlar.pdf , 06.08.2018

(çevrimiçi):https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/conventions/treaty/214/signatures?p_auth=20LrvX3, 01.09.2019

(çevrimiçi): <https://www.coe.int/en/web/tbilisi/-/entry-into-force-of-protocol-no-16-to-the-european-convention-on-human-rights>, 11.08.2018

(çevrimiçi):https://search.coe.int/cddh/Pages/result_details.aspx?ObjectId=0900001680084832, 11.08.2018

(çevrimiçi):<https://barandogan.av.tr/blog/bireysel-basvuru/aihs-ek-16-nolu-protokolun-kapsami-nedir.html>, 01.09.2019

(çevrimiçi): <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, 10.05.2017

(çevrimiçi): emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet, 21.08.2018

(çevrimiçi): tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1414 (çevrimiçi), 13.06.2019
(çevrimiçi): <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraSer> 21.08.2018

(çevrimiçi): [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["pretto"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-57561"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), 15.09.2017 (çevrimiçi),
https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=5844&context=fss_papers , 14.06.2019,

(çevrimiçi): <https://www.karartek.com.tr/#/detayliarama/sorgulama> , 04.08.2018

(çevrimiçi): www.danistay.gov.tr, 10.04.2017

(çevrimiçi): [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["\"CASE OF SCHENK v. SWITZERLAND\""\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-57572"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), 05.08.2018

(çevrimiçi): <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/oo-yy-02-09.pdf> , 13.06.2019

(çevrimiçi): <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/ida-ri-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf> , 05.09.2019

(çevrimiçi): [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"fulltext":\["\"CASE OF MEIDL v. AUSTRIA\""\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-104482"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{), .05.08.2018

(Çevrimiçi): [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-162497"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{), 05.08.2018

(çevrimiçi): <https://www.karartek.com.tr/#/detayliarama/sorgulama>, 07.08.2018;

(çevrimiçi): <http://www.turmob.org.tr/Turmobweb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/> 10.06.2017

(çevrimiçi): <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/2342442-hakim-degisikligi-ve-delillerin-takdiri>