

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN**  
**ARAŞTIRMA İLKESİ**

**İdil UZUNOĞLU**

**DANIŞMAN**  
**Dr. Öğr. Üyesi Haluk TANDIRCIOĞLU**

**İZMİR - 2022**

## TEZ ONAY SAYFASI



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

İdil UZUNOĞLU

İmza

02.12.2022



**ÖZET**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**Türk Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi**  
**İdil UZUNOĞLU**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Mali Hukuk Programı**

Mükellef ya da vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların ilgili hukuk kurallarının uygulanması ile çözümlendiği yargısal karar verme faaliyetine vergi yargılaması denilmektedir. Türk vergi yargılama usulünün temel ilkelerinin başında re'sen araştırma ilkesi gelmektedir.

Re' sen araştırma ilkesi aynı zamanda vergi yargılama usulünü diğer yargılama usullerinden ayıran özelliklerin başında da yer almaktadır. Türk vergi yargılamasını re'sen araştırma ilkesinden bağımsız olarak değerlendirmek ve incelemek adeta mümkün değildir. Çalışma içerisinde Türk vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi kapsamlı bir şekilde ele alınmış olup, konuya ilişkin Danıştay kararlarına yer verilmiştir. Konuya geçmeden önce ilk olarak vergi yargılamasının tarihsel gelişimi incelenmiş, vergi davalarının hukuki niteliği tespit edilerek, vergi yargılama usulü içerisinde yer alan ilkeler ele alınmıştır. Böylelikle vergi yargılamasının amacının ortaya çıkartılması hedeflenmiştir. Ardından kavramsal olarak re'sen araştırma ilkesi incelenmiş, söz konusu ilkenin vergi yargılaması içerisinde yer alan yasal dayanakları ele alınarak kabul edilme nedenleri üzerinde durulmuş, kapsamı ve sınırları belirlenmiştir. İlkenin diğer yargılama alanları içerisindeki yeri de tespit edilerek re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılama usulü içerisindeki öneminin gözler önüne serilmesi amaçlanmıştır. Çalışma içerisinde re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde vergi yargılamasında delil sistemi ve ispat yükü de değerlendirilmiştir.

Çalışmanın son kısmında Danıştay kararlarında re'sen araştırma ilkesi daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca vergi yargılamasında geçmişten günümüze kadar gelen bazı tartışmalı konulara değinilerek, hususa ilişkin verilen yeni kararlar re'sen araştırma ilkesi içerisinde değerlendirilmiştir. Bu

**kapsamda adil yargılanma hakkı çerçevesinde re'sen araştırma ilkesi de ele alınmıştır.**

**Anahtar Kelimeler: Vergi yargılaması, re'sen araştırma ilkesi, adil yargılanma hakkı, Danıştay kararları.**



**ABSTRACT**  
**Master Thesis**  
**Principle of Ex Officio Examination in Turkish Tax Jurisdiction**  
**İdil UZUNOĞLU**

**Dokuz Eylül University**  
**Graduate School of Social Sciences**  
**Department of Public Finance**  
**Fiscal Law Program**

Tax jurisdiction refers to the judicial decision-making activity in which disputes between the taxpayer or the tax officer and the tax administration are resolved through the application of relevant legal rules. Among the basic principles of Turkish tax jurisdiction, the principle of ex officio examination comes first.

The principle of ex officio examination is also one of the distinguishing features of the tax jurisdiction procedure from other adjudicatory procedures. In fact, evaluating and examining the Turkish tax jurisdiction apart from the principle of ex officio examination is nearly impossible. In this study, the principle of ex officio examination in Turkish tax jurisdiction has been comprehensively discussed and the relevant The Council of State decisions have been included. Before going on to the main subject, the historical development of tax jurisdiction was examined, the legal nature of tax cases was determined, and the principles included in the tax jurisdiction procedure were discussed. Thus, it is intended to reveal the purpose of the tax jurisdiction. Then, the principle of ex officio examination was conceptually investigated, the legal basis of the principle in tax jurisdiction was discussed, the reasons for its adoption were emphasized, and its scope and limits were determined. By determining the position of this principle in other jurisdictions, it is aimed to reveal the importance of the ex officio examination principle in tax jurisdictions. Within the framework of the ex officio examination principle, this study analyzes the tax jurisdiction's evidence system and the burden of proof.

In the last part of the study, the principle of ex officio examination in the The Council of State decisions is discussed in more detail. Additionally,

some controversial topics in tax jurisdiction have been addressed, and new decisions on this issue have been evaluated within the principle of ex officio examination. In this context, the principle of ex officio examination is also discussed within the framework of the right to a fair trial.

**Keywords:** Tax Jurisdiction, Principle of ex Officio Examination, Right to Fair Trial, The Council of State Decisions.



# **TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ**

## **İÇİNDEKİLER**

|                  |      |
|------------------|------|
| TEZ ONAY SAYFASI | ii   |
| YEMİN METNİ      | iii  |
| ÖZET             | iv   |
| ABSTRACT         | vi   |
| İÇİNDEKİLER      | viii |
| KISALTMALAR      | xii  |

|       |   |
|-------|---|
| GİRİŞ | 1 |
|-------|---|

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ**

|                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| HUKUKİ DAYANAĞI, KAPSAMI, SINIRLARI                                          | 3  |
| I. TÜRK VERGİ YARGILAMASI                                                    | 3  |
| A. Tarihsel Gelişimi                                                         | 4  |
| 1. Cumhuriyet Öncesi Dönem                                                   | 4  |
| 2. Cumhuriyet Sonrası Dönem                                                  | 5  |
| a. 1982 Öncesi Dönem                                                         | 5  |
| b. 1982 Sonrası Dönem                                                        | 6  |
| B. Vergi Davasının Hukuki Niteliği                                           | 7  |
| C. Türk Vergi Yargılaması İlkeleri                                           | 9  |
| 1. Kamuya Yararlılık İlkesi                                                  | 9  |
| 2. Yazılılık İlkesi                                                          | 10 |
| 3. Ekonomik Yaklaşım İlkesi                                                  | 11 |
| 4. Kıyas Yasağı İlkesi                                                       | 12 |
| 5. Delil Serbestisi İlkesi                                                   | 12 |
| 6. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi                             | 13 |
| 7. Toplu Yargılama Usulü İlkesi                                              | 14 |
| 8. Re'sen Araştırma İlkesi                                                   | 14 |
| II. KAVRAMSAL OLARAK RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ VE VERGİ YARGILAMASINDAKİ ÖNEMİ | 15 |
| A. Kavramsal Olarak Re'sen Araştırma İlkesi                                  | 15 |

|                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler    | 16 |
| 2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Düzenlemesi                              | 17 |
| C. Diğer Yargılama Alanlarında Re'sen Araştırma İlkesi                   | 18 |
| 1. Medeni Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi                    | 18 |
| 2. Ceza Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi                      | 19 |
| D. Vergi ve Vergilendirme Yetkisi                                        | 20 |
| E. Türk Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesinin Kabul Nedenleri  | 21 |
| 1. Hukuk Devleti Olma Amacını Gerçekleştirmek                            | 21 |
| 2. Taraflar Arasında Eşitsizliğin Dengelenmesi                           | 22 |
| 3. Maddi Gerçeği Ortaya Çıkarmak                                         | 22 |
| III. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN KAPSAMI                                  | 23 |
| A. Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma Yetkisine Sahip Yargı Mercileri | 24 |
| B. İstenecek Bilgi ve Belgeler Açısından                                 | 25 |
| C. Talepte Bulunulacak Kişiler Açısından                                 | 26 |
| D. İhtilafsız Konular Açısından                                          | 28 |
| IV. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN SINIRLARI                                 | 29 |
| A. Yerindelik Denetimi Yasağı                                            | 30 |
| B. Gönderilmesi Zorunlu Olmayan Belgeler                                 | 31 |
| C. Re'sen Araştırma Yetkisinin Kullanılmasında Keyfilik Yasağı           | 32 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA ARAÇLARI DELİLLER, DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE İSPAT YÜKÜ

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| I. DELİL KAVRAMI                                                | 34 |
| II. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI                                | 35 |
| A. Kesin Delil – Takdiri Delil                                  | 35 |
| B. Bağlı Delil–Serbest Delil                                    | 36 |
| C. Kişisel Delil–Nesnel Delil                                   | 36 |
| E. Doğrudan Delil–Dolaylı Delil                                 | 36 |
| F. Yasak Delil-Yasak Olmayan Delil                              | 37 |
| G. Re'sen Müracaat Edilebilen- Re'sen Müracaat Edilemeyen Delil | 37 |
| III. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN TOPLANMASI            | 37 |
| A. Davanın Taraflarının Delilleri İkame Etmesi                  | 38 |

|                                                                                   |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/ Değiştirilmesi Yasağı                      | 38 |
| 2. Vergi Yargılamasında İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/ Değiştirilmesi Yasağı | 39 |
| B. Delillerin Delil Tespiti Yoluyla Toplanması                                    | 41 |
| 1. Dava Açılmadan Önce Delil Tespiti                                              | 42 |
| 2. Dava Açıldıktan Sonra Delil Tespiti                                            | 43 |
| 3. Noter Tarafından Yapılan Delil Tespiti                                         | 44 |
| C. Delillerin Re'sen Araştırma Yoluyla Toplanması                                 | 45 |
| IV. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ             | 45 |
| A. İkrar                                                                          | 46 |
| B. Tanık                                                                          | 47 |
| C. Bilirkişi Raporu                                                               | 50 |
| D. Yemin                                                                          | 52 |
| E. Karineler                                                                      | 53 |
| V. İSPAT YÜKÜ                                                                     | 55 |
| A. Kavramsal Çerçeve                                                              | 55 |
| B. Re'sen Araştırma İlkesi Çerçevesinde İspat Yükünün Değerlendirilmesi           | 57 |

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA HAKKI ÇERÇEVESİNDE RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

|                                                                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. DANIŞTAY KARARLARINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ                                                                                    | 61 |
| A. Vergi İncelemesi Esnasında İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Yargılama Esnasında Mahkemeye İbrazı                             | 61 |
| 1. İdareye İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Vergi Yargılama Organlarınca İncelenebileceği Yönündeki Görüş ve Danıştay Kararları | 63 |
| 2. İdareye İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Vergi Yargılama Organlarınca İncelenemeyeceği Yönündeki Görüş ve Danıştay Kararları | 64 |
| 3. Konuyla İlgili Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı                                                                       | 66 |

|                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı Hakkında Değerlendirme<br>ve Görüşlerimiz                | 68  |
| 5. Konuyla İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı                                                              | 71  |
| B. Matrah Araştırması                                                                                   | 72  |
| C. Diğer Re' sen Araştırma Örnekleri                                                                    | 76  |
| II. VERGİ YARGILAMASINDA TANIK DİNLENEMEMESİNİN ADİL YARGILANMA<br>HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ | 81  |
| A. Vergi Yargılanmasında Tanık Dinlenememesi                                                            | 81  |
| B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya İlişkin Yaklaşımı                                           | 84  |
| 1. Ferrazzini- İtalya Kararı                                                                            | 85  |
| 2. Jussilia- Finlandiya Kararı                                                                          | 86  |
| 3. Lehtinen- Finlandiya Kararı                                                                          | 87  |
| 4. Kallio – Finlandiya Kararı                                                                           | 89  |
| C. Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi                                                 | 90  |
| III. “NE BİS İN İDEM” İLKESİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ MAHKEMESİ VE CEZA<br>MAHKEMESİ KARARLARININ ETKİLEŞİMİ  | 93  |
| A. 04.11.2021 tarih 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararının<br>İncelenmesi              | 93  |
| B. Re' sen Araştırma İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi                                              | 98  |
| SONUÇ                                                                                                   | 101 |
| KAYNAKÇA                                                                                                | 108 |

## KISALTMALAR

|                  |                                       |
|------------------|---------------------------------------|
| <b>AİHS</b>      | Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi       |
| <b>AİHM</b>      | Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi        |
| <b>Bkz./bkz.</b> | Bakınız/bakınız                       |
| <b>D.</b>        | Daire                                 |
| <b>DD</b>        | Danıştay Dergisi                      |
| <b>DİBK</b>      | Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu  |
| <b>DİDDK</b>     | Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu  |
| <b>DNŞ</b>       | Danıştay                              |
| <b>E.</b>        | Esas                                  |
| <b>HMK</b>       | Hukuk Muhakemeleri Kanunu             |
| <b>İYUK</b>      | İdari Yargılama Usulü Kanunu          |
| <b>İBKK</b>      | İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları |
| <b>K.</b>        | Karar                                 |
| <b>KDV</b>       | Katma Değer Vergisi                   |
| <b>m./md.</b>    | madde                                 |
| <b>No./no.</b>   | Numara                                |
| <b>S.</b>        | Sayı                                  |
| <b>s.</b>        | sayfa                                 |
| <b>T.</b>        | Tarih                                 |
| <b>par.</b>      | Paragraf                              |
| <b>vd.</b>       | ve devamı                             |
| <b>VDDK</b>      | Vergi Dava Daireleri Kurulu           |
| <b>VUK</b>       | Vergi Usul Kanunu                     |

## GİRİŞ

Vergi yargısı; mükellef ya da vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında kanunların uygulanması aşamasında ortaya çıkan ve idari yollardan çözülemeyen anlaşmazlıklar nedeniyle ilgililerin tarafsız ve bağımsız yargı organlarındaki hak arama sürecidir.<sup>1</sup>

Vergi yargılama usulünün temel ilkelerinin başında re'sen araştırma ilkesi gelmektedir. Söz konusu ilke yasal dayanağını 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK)' nun 20. maddesinin 1. fıkrasından almaktadır. Madde metni ile Danıştay, Bölge İdare, İdare ve Vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapacakları hüküm altına alınmış olup, hakime re'sen araştırma yetki ve görevi verilmiştir.

Hakime tanınan re'sen araştırma yetkisi ile idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun geniş kapsamda denetlenebilmesi amaçlanmakta olup, idarenin hukuka bağlılığı sağlanarak hukuk devleti amacının gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Söz konusu ilke ile taraflar arasındaki eşitsizliğin giderilmesi ve silahların eşitliği ilkesinin uygulanabilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca re'sen araştırma ilkesi hakimnin her delil ve belirtiyi aydınlatmasını ve maddi gerçeğe ulaşmasını sağlamaktadır.

Vergi yargısı, kamu hukukunun bir dalı olup, bu yargılama usulü ile kamu yararı aynı zamanda da kamu düzeninin sağlanması hedeflenmektedir. Vergi yargılamasını diğer yargılama usullerinden ayıran özelliklerinin başında ise re'sen araştırma ilkesi gelmektedir. Söz konusu yargılama usulünü re'sen araştırma ilkesinden bağımsız olarak değerlendirmek adeta mümkün değildir. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili verilen Danıştay kararları incelendiğinde de kararların birçoğunun temelini yine re'sen araştırma ilkesine dayandırıldığı görülmektedir. Bu nedenle çalışma içerisinde Türk vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi ele alınmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle Türk vergi yargılamasının tarihsel gelişimi incelenecek, vergi davalarının hukuki niteliği tespit edilerek, vergi yargılama usulü içerisinde yer alan ilkelere değinilecektir. Ardından re'sen araştırma ilkesi kavramsal olarak ele alınarak, vergi yargılaması içerisindeki yasal dayanakları tespit

---

<sup>1</sup> Galip Dolun, "Mali Kaza", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, 1966, ss.117-118.

edilecek, kabul edilme nedenleri üzerinde durularak, ilkenin kapsamı ve sınırları belirlenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi yargılamasında delillerin toplanması ele alınarak, re'sen araştırma ilkesi bağlamında yargılama hukuku içerisinde deliller ve ispat yükü hususu değerlendirilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Danıştay kararlarında re'sen araştırma ilkesi daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Vergi yargılamasında geçmişten günümüze kadar gelen bazı tartışmalı konulara değinilerek, hususa ilişkin verilen İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları (İBKK) ve Anayasa Mahkemesi (AYM) kararları re'sen araştırma ilkesi içerisinde değerlendirilecektir. Bu kapsamda adil yargılanma hakkı çerçevesinde re'sen araştırma ilkesi de ele alınarak vergi yargılamasında karşılaşılan bir takım sorunlar değerlendirilecek ve çözüm önerileri sunulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

#### HUKUKİ DAYANAĞI, KAPSAMI, SINIRLARI

#### I. TÜRK VERGİ YARGILAMASI

Vergi ihtilaflarının yargısal çözümü anlamında; İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde "Fiscal Jurisdiction" ya da "Financial Jurisdiction" , Fransa'da "La Jurisdiction Fiscale" ya da "La Jurisdiction Financiere" terimleri kullanılırken Almanya'da "Finanziellegerichtbarkeit"<sup>2</sup>, ülkemizde ise "Vergi Yargısı", "Vergi Yargılaması", "Vergi Kazası", "Vergi Muhakemesi", "Mali Muhakeme", "Mali Kaza", "Mali Yargı", terimleri kullanılmaktadır.<sup>3</sup>

Her ne kadar "Mali Yargı" ve "Vergi Yargısı" terimleri birbirinin yerine kullanılıyor olsa da söz konusu terimlerin kapsamı farklıdır. Bu farklılığa değinmeden önce temele inilerek Vergi Hukuku ve Mali Hukuk kapsamlarının açıklanması gerekir. Mali hukuk, kamu hukukunun bir alt dalıdır ve kamu gelir ve giderlerine ilişkin hükümler bu hukuk dalında değerlendirilir. Mali yargı da buna paralel olarak kamu mal yönetimi, kamu gelirleri, kamu giderleri ve kamu borçlanmaları hususundaki uyuşmazlıkları çözümlemektedir. Mali hukukun diğer bir alt dalı olan vergi hukuku ise dar anlamıyla; vergi ile ilgili kural ve esasları incelemekte, geniş anlamıyla ise; devletin en önemli gelir kaynaklarından olan vergi ile birlikte resim, harç, katılma payı gibi diğer kamu gelirlerinin tahsil edilmesi ile ilgili kuralları da kapsamaktadır.<sup>4</sup>

Vergi yargısı; mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında kanunların uygulanması esnasında meydana gelen ve idari yollardan çözülemeyen anlaşmazlıklar nedeniyle ilgililerin tarafsız ve bağımsız yargı organlarındaki hak arama sürecidir.<sup>5</sup> Diğer bir anlatımla vergilendirme işlemleri nedeniyle idare ile yükümlü arasında doğan uyuşmazlıkların ilgili hukuk kurallarının uygulanarak

---

<sup>2</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1999, s. 5.

<sup>3</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, (Vergi Yargılaması), s.15.

<sup>4</sup> Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, ss. 57-58.

<sup>5</sup> Galip Dolun, Mali Kaza, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12. Seri, 1966, ss.117-118.

çözümlendiği yargısal karar verme faaliyetidir.<sup>6</sup> Kısaca vergi yargısı vergi uyuşmazlıkları hususunda başvurulacak yargı yoludur.<sup>7</sup>

## **A. Tarihsel Gelişimi**

Türk vergi yargısının tarihsel gelişim sürecinin Cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmesi mümkündür.

### **1. Cumhuriyet Öncesi Dönem**

Osmanlıda vergi yargısı gelişimini Tanzimat öncesi dönem ve tanzimat sonrası dönem olmak üzere ikiye ayırarak incelemek mümkündür. Tanzimat öncesi dönemde, vergi yargısı sisteminden bahsetmek zordur. Bu dönemde idari iş ve yargısal iş ayrımı yapılmamış olup, adli yargı içinde yer alan kadılık müessesesi vergi uyuşmazlıklarının çözümünden de sorumlu tutulmuştur. 1839’ da Tanzimat Fermanının ilan edilmesiyle başlayan Tanzimat sonrası dönemde ise Fransız vergi yargı sisteminin etkileri görülmektedir. Bu nedenle söz konusu dönemde karma bir sistemin uygulandığı söylenebilir.<sup>8</sup>

Tanzimat döneminin başlarında mali davaların çözümüne yönelik idari teşkilatlar kurulmaya çalışılmış olsa da bu teşkilatların sadece idari çözümler getirdiği görülmektedir. Ancak 1856 tarihli Islahat Fermanıyla birlikte yargı teşkilatında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle ticaret mahkemeleri ve nizamiye mahkemelerinin kurulması bu dönemin önemli gelişmelerindendir. 1864 tarihli vilayet nizamnamesi ile vilayet meclislerine ilk defa bir takım idari anlaşmazlıkları çözme yetkisi verilmiştir. Fakat söz konusu yetkinin tam anlamıyla günümüzdeki vergi yargısı niteliğinde olduğu söylenemez. Nizamiye mahkemelerine sadece ceza kanunlarında yer alan bazı suçlar için, ticaret mahkemelerinde ise gümrük resmiyle ilişkili gümrük kaçakçılığına ilişkin başvurulabilmiş, bunların dışındaki vergi uyuşmazlıkları bu mahkemelerde dava edilememiştir.<sup>9</sup>

Vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve karara bağlama hususunda yetkilendirilen “Şura-i Devlet Nizamnamesi” (Danıştay) 1868 yılında Fransız

<sup>6</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan ve A. Burçin Yereli, **Türk Vergi Yargısı**, 2. Baskı, İzmir, 1999, s. 1.

<sup>7</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, ss. 3-4.

<sup>8</sup> Yüce, s. 78.

<sup>9</sup> Yüce, s. 79.

Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuş olup, günümüzdekine benzer ilk vergi yargısı teşkilatı niteliğindedir.

Sonraki yıllarda farklı farklı yasalar ile her vergi için özel bir vergi yargısı teşkilatı kurulmuştur. Buna göre; kanunlarda çözüm mercii tespit edilmemiş uyuşmazlıklar ve dolaylı vergilerin adliye mahkemelerinde, bunların dışındaki uyuşmazlıkların il ve ilçe idare meclisleri ve Danıştay'da incelenmesine karar verilmiştir<sup>10</sup>

## **2. Cumhuriyet Sonrası Dönem**

Cumhuriyet döneminde vergi yargısı hususunda pek çok yeni düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler de göz önüne alınarak Cumhuriyet dönemi vergi yargısı gelişimi 1982 öncesi dönem ve 1982 sonrası dönem olmak üzere ikiye ayrılarak ele alınacaktır.

### **a. 1982 Öncesi Dönem**

Cumhuriyet döneminin başlarında Tanzimat dönemindeki karma sistem devam etse de bir takım yeni düzenlemeler de yapılmıştır. İlk göze çarpan düzenleme İl ve ilçe kurullarının görevinin dolaysız vergiler için idari komisyona yüklenmesidir. 1926' daki 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile bazı illerde "Muvazzaf İtiraz Komisyonları", Ankara'da da bir üst vergi yargı merci olan "Vergiler Temyiz Komisyonu" kurulmuştur.<sup>11</sup> Bu dönemde modern vergi yargısı düzeni kurulamamıştır. Ancak vergi ihtilaflarının çözümünde görevli komisyonların kurulması bu yöndeki gelişmelerin ilk adımıdır.<sup>12</sup> Komisyonlar başlarda yalnızca kazanç vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakarken daha sonraları yetkileri genişletilmiştir. 1939 yılında yürürlüğe giren 3692 sayılı kanun ile de her vergi için ayrı komisyon sistemine son verilerek gümrük ve pul vergileri haricindeki tüm vergi uyuşmazlıklarının çözümü için itiraz ve temyiz komisyonları yetkilendirilmiştir.<sup>13</sup>

1950' de 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girmesi ile sadece farklı kanunlardaki dağınık hükümler toparlanmış, 3692 sayılı kanun ile kurulmuş

---

<sup>10</sup> Aksoy, s. 37.

<sup>11</sup> Aksoy, s. 38.

<sup>12</sup> Yüce, s. 79.

<sup>13</sup> Cengizhan Hatipoğlu, "Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 65, Sayı: 1, 2007, ss. 85-126. <https://arastirmax.com/en/system/files/dergiler/41030/makaleler/65/1/arastirmax-gecmisten-bugune-turk-vergi-yargisi.pdf> (01.11.2020)

komisyonlarda değişiklik yapılmamıştır. Aynı yıl 5655 Sayılı kanun ile hem komisyonların yapısında bir takım değişiklikler yapılmış hem de Muvazzaf İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonu üyelerinin seçimini yapan Ayırma Meclisi kurulmuştur.<sup>14</sup>

1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile vergi yargısı hususunda önemli değişiklikler yapılmamıştır. 1982 öncesi vergi yargısı sistemini toparlamamız gerekirse; 213 sayılı VUK' dan kaynaklı vergi uyuşmazlıkları sırası ile Vergi İtiraz Komisyonları, Vergi Temyiz Komisyonları ve nihai karar aşamasında ise Danıştay'da çözümlenmekteydi. Gümrük Kanununun 80. ve 84. maddeleri uyarınca, Gümrük ve tek el idarelerince tahsil edilen vergi ve resim ile ithalatta alınan harcama vergilerinden doğan uyuşmazlıkları Vergi İtiraz Komisyonu ve Temyiz Komisyonu dışındaki idari birimler çözmekte; ancak bu kararlara karşı Danıştay'a başvurulabilmekteydi. VUK hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın cezai sorumluluğu gerektiren tüm vergi anlaşmazlıklarında görevli mahkeme ise ceza mahkemeleriydi.<sup>15</sup>

#### **b. 1982 Sonrası Dönem**

1982 sonrası çıkarılan yeni kanunlar ile birlikte yeni yargı sistemi oluşturulmuştur. Yeni sistem ile vergi yargısında birliğin gerçekleştirilebilmesi ve vergi yargısının bağımsız hale gelmesi amaçlanmıştır. Zaman ve gelir kaybını azaltmak amacıyla üç dereceli yargı sistemi 2 dereceli yargı sistemine dönüştürülmüş ve bazı usul hükümlerinde değişikliğe gidilmiştir.<sup>16</sup>

2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile İYUK' un 20 Ocak 1982'de Resmi gazetede yayınlanması ile birlikte idari yargı sisteminde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İdarenin bir uzantısı gibi faaliyet gösteren itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılmış, vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargı içine alınarak Vergi mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) kurulmuştur. Böylelikle vergi yargılamasında 3 mercii ve 2 dereceli yapıya geçilmiştir.<sup>17</sup> Reform ile birlikte vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi; BİM ve Danıştay ise ikinci derece mahkeme olarak görevlendirilmiştir.

---

<sup>14</sup> Aksoy, s.39.

<sup>15</sup> Aksoy, s. 39.

<sup>16</sup> Aksoy, ss. 51-52.

<sup>17</sup> Yüce, s. 80.

Son olarak 2014 yılında yürürlüğe giren 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile idari yargı sisteminde uygulanmaya başlayan istinaf sistemi vergi yargılaması içine de dahil edilmiş ancak uygulamaya 2016 yılında geçilebilmiştir. İstinaf mahkemeleri ilk derece mahkemeleri ile temyiz mercii arasına yerleştirilmiş olup, yapılan yeni düzenleme ile istinaf mahkemelerinin ilk derece mahkeme kararlarının denetimini sağlaması aynı zamanda da Danıştay’ın iş yükünü hafifletmesi amaçlanmıştır.<sup>18</sup>

## **B. Vergi Davasının Hukuki Niteliği**

Doktrinde vergi davasının hukuki niteliği üzerine görüş birliği bulunmamaktadır. Vergi davasının iptal davası mı, tam yargı davası mı, karma bir dava mı, yoksa kendine özgü bir dava mı olduğuna yönelik tartışmalar devam etmektedir. Konumuz olan vergi yargılamasında re’sen araştırma ilkesine geçmeden önce vergi davasının hukuki niteliğinin saptanması önemli görülmektedir. Bu nedenle vergi davasının hukuki niteliğine yönelik kuramsal yaklaşımlara değinilecektir.

Türk idare hukuku öğretisindeki ağırlık görüşü vergi davasının tam yargı davası türlerinden biri olduğu yönündedir. Gözübüyük, Vergi davalarında mükellef tarafından salınan bir verginin esasına veya miktarına itiraz edildiği, yargılama sonunda ise Danıştay tarafından verginin kaldırılması, indirilmesi, ya da fazla alınan verginin geri iadesine karar verildiği gerekçeleri ile vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğunu belirtmekte, ancak görüşlerine vergi uyuşmazlıklarının niteliği, yargı organlarının görevleri ve davacının talepleri bir arada değerlendirildiğinde vergi davalarının bir bölümünün tam yargı davası, bir bölümünün ise iptal davası olarak değerlendirilebileceğini eklemektedir.<sup>19</sup>

Vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunanlar, vergi davalarında davacının verginin esasına veya tutarına itiraz ettiğini bu anlamda tam yargı davalarına benzediğini ileri sürerler.<sup>20</sup> Bu görüşün temelinde vergi davasının

<sup>18</sup> Seyfi Yıldız ve M. Kemal Bostan. “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2017, ss. 115-116.

<sup>19</sup> Şeref Gözübüyük. **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitapevi, 33. Baskı, Ankara, 2013, s. 268. Gözübüyük, s. 268.

<sup>20</sup> Serkan Açar. “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 62, 2016, s. 286, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-62-202> , ( 06.11.2020)

konusunun para ile ilgili olması, başka bir anlatımla sübjektif bir hak ihlaline dayanması yatmaktadır.<sup>21</sup>

Bu fikrin oluşmasında Fransız idari hukukçu Duguit'nin yaptığı ikili ayırım etkili olmuştur. Duguit, objektif yargı ve sübjektif yargı olarak ikili bir ayırım yapar ve bu ayırma göre vergi yargısında uyumsuzlığa konu bir borç olduğunu ve bunun yalnızca sübjektif bir hukuksal sorun olduğunu savunur.<sup>22</sup>

Vergi davasının iptal davası niteliğinde olduğunu ileri sürenler; vergi davalarında idare tarafından kanunlarca belirlenen matrah ve oranlara uyulup uyulmadığının incelendiğini, diğer bir anlatımla vergi hakiminin iptal davasında olduğu gibi objektif nitelikte bir araştırma yaptığını savunurlar.<sup>23</sup> Vergi davasında hakim davaya konu işlemi sadece iptal etmemekte, uyumsuzluğun esası hakkında da hüküm kurmaktadır. Vergi davasının iptal davası niteliğinde olduğunu ileri sürenler bu durum için vergi davasının usulde tam yargı davası gibi işlem görse de esasında objektif dava niteliği taşıdığını savunurlar.<sup>24</sup> Vergi davasının iptal davası niteliğinde olduğunu savunan Fransız hukukçu M. Gaudemet bu durumu; *"Vergi davası izlenen usul açısından tam yargı davasına yaklaşırsa da, niteliği açısından daha az objektif yargı değildir."*<sup>25</sup> şeklinde ifade etmiştir.

Kimi hukukçulara göre de vergi davası kendine özgü bir davadır. Bu görüşü savunanlara göre; Vergi davası esasında objektif yargı olmakla birlikte sübjektif yargı özelliklerini de içinde barındıran kendine özgü bir dava türüdür.<sup>26</sup> Vergi davasının kural olarak iptal davası niteliğini taşıdığını; fakat hukukilik denetimi ile vergi dairesi ve yükümlü arasındaki özel ilişkinin gündeme gelmesi nedeniyle tam yargı davası niteliğini de kazandığını ileri sürerler.<sup>27</sup> Bu görüşü savunanlar, fikirlerinin dayanağı olarak idari yargı kolu içinde özel görevli vergi mahkemelerinin kurulmasını göstermektedirler. Yine bu görüşü savunanların gösterdikleri gerekçeler arasında İYUK' un 3/e, 17/1 ve 28/6 maddelerinde "vergi davası" ifadesinin

<sup>21</sup> Ahmet Kumrulu. **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, (yayımcı yok), Ankara, 1989, s. 141.

<sup>22</sup> Charles Debbasch, Jean Claude Ricci, **Contentieux Administratif**, Dalloz, Paris, 1985, s. 916' den aktaran A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 7. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2014, s. 616.

<sup>23</sup> Tumangil, s. 152.

<sup>24</sup> Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, **Droit Fiscal**, 3. edition, Dalloz, Paris, 1977, s. 300-301' den aktaran Kumrulu, s. 148.

<sup>25</sup> Paul Marie Gaudemet, **Finances' Publiques**, 1975,( Ed. Montchrestien), Paris, s. 351' den aktaran Tumangil, s. 153.

<sup>26</sup> Bernard Castagnede, "Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal", **Revue de Science Financière**, 1970, s. 19, 21-23' den aktaran Kumrulu, Vergi Yargılama, s. 156.

<sup>27</sup> Castagnede, s. 28-29' den aktaran Kumrulu, s. 157.

kullanılması ve aynı kanunun 37. maddesinde vergi mahkemelerinde yetkinin özel olarak düzenlenmesi yer almaktadır.<sup>28</sup>

Vergi davasının karma bir dava olduğunu öne süren görüşe göre; vergi davası hem tam yargı davası hem de iptal davası niteliği gösteren karma bir dava türüdür. Yargıcın yetkilerinin genişliği açısından tam yargı davasının unsurlarını, objektif ve yasallık öğelerini barındırması nedeniyle de iptal davası unsurlarını içermektedir.<sup>29</sup> Vergi davasının karma bir dava olduğunu savunanları, ağırlıklı olarak tam yargı davası niteliği taşıdığını savunanlar ve ağırlıklı olarak iptal davası niteliğini taşıdığını savunanlar olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür. İptal davasına ağırlık veren görüş dikkate alındığında vergi davası, objektif hukuki durumun kanunilik denetimine dayandığı bir dava türü olarak görülmektedir. Ancak hakim vergilendirme işleminin yasallığını denetlerken tam yargı yetkisi ile çalışarak dava esnasında yaptığı araştırmaların ötesine geçerek takdir yetkisini kullanabilir. Vergi davasını diğer iptal davalarından ayıran bu özelliğini “vergi hukukunun özerkliğinin” yargılama hukukuna yansımaları olarak değerlendirmek gerekir.<sup>30</sup>

Ağar, vergi davalarının “iptal davası ağırlıklı karma model” olduğu görüşünü savunmakta olup, haciz, ihtiyati haciz, ödeme emri gibi tarh işlemi ya da tahsil aşamasındaki işlemlere karşı açılan davalar ile hakim tarafından esas ilişkin karar verilen davaların “iptal davası” niteliğinde olduğunu, iade davası gibi tahsilden sonra açılan davaların ise kural olarak, “tam yargı davası” niteliğinde olduğunu ileri sürmektedir.<sup>31</sup> Sonuç olarak değerlendirdiğimizde biz de Ağar’ın “iptal davası ağırlıklı karma model” düşüncesine katılmaktayız.

### **C. Türk Vergi Yargılaması İlkeleri**

Çalışmanın bu bölümünde Türk Vergi Yargılama usulünün ilkeleri tespit edilecek olup, söz konusu ilkelerin temel özellikleri ele alınacaktır.

#### **1. Kamuya Yararlılık İlkesi**

Kamuya yararlılık ilkesi, idari yargının ve idari yargıya paralel olarak da vergi yargısının en temel ilkesidir. Diğer yargılama ilkelerinin de esası kamuya yararlılık

---

<sup>28</sup> Ağar, s. 293.

<sup>29</sup> Tümaygil, s. 154.

<sup>30</sup> Ağar, s. 294.

<sup>31</sup> Ağar, s. 297.

ilkesine dayanmakta olup, bu çerçevede değerlendirilmeleri gerekmektedir.<sup>32</sup>Söz konusu ilke ile toplumsal barış ve hukuk güvenliğinin sağlanmasının yanı sıra bireyin de idare karşısında korunması hedeflenmektedir.<sup>33</sup>

Yargı kararlarının çoğunun gerekçesi kamuya yararlılık kavramına dayanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin de vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin kararlarında<sup>34</sup> özellikle kamuya yararlılık kavramına atıf yapıldığı görülmektedir.

## 2. Yazılılık İlkesi

Vergi yargılamasında kural olarak dosya üzerinden karar verilmektedir. İYUK' un 1. maddesinin 2. fıkrasında “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde yazılılık ilkesinin yasal dayanağını oluşturmaktadır. Yazılılık ilkesi ile usul ekonomisi amaçlanmakta olup, vergi yargılamasındaki uyuşmazlıkların mümkün olan en kısa sürede ve en az masraf ile çözümlenmesi hedeflenmektedir.<sup>35</sup>

Vergi yargılamasında yazılılık ilkesi hakim olmakla birlikte bu ilkenin bazı istisnaları da bulunmaktadır. Bu istisnalara örnek olarak İYUK' un 17. maddesi ve VUK' un mükerrer 378. maddesi verilebilir. İYUK' un 17. maddesinde belirtilen hallerde duruşma yapılabilir. Yine VUK' un mükerrer 378. maddesine göre gerekli görüldüğü hallerde inceleme elemanları ve mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavir veya muhasebecisi mahkemece dinlenebilmektedir.<sup>36</sup>

Danıştay içtihatları incelendiğinde yazılılık ilkesine büyük önem verildiği, hatta bazı kararlarda yazılılık ilkesi öne sürülerek re'sen araştırma ilkesi ve usul ekonomisinin göz ardı edildiği görülmektedir.<sup>37</sup> Daha sonra ayrıntılı olarak da değinileceği üzere vergi yargılamasında yazılılık esas olması nedeniyle tanık ve yemin deliline başvurulamamakta, taraflar sorgulanamamaktadır. Söz konusu delillere başvurulamaması re'sen araştırma ve delil serbestisi ilkeleri ile

---

<sup>32</sup> Kumrulu, s. 45.

<sup>33</sup> Yüce, s. 70.

<sup>34</sup> Anayasa Mahkemesi (AYM), Esas (E): 1986/5, Karar (K): 1987/7, Tarih (T): 19.03.1987, AYM, E: 1988/9, K: 1988/28, T: 27.09.1988, AYM, E: 1992/29, K: 1993/23, T: 24.06.1993, AYM, E: 2003/106, K: 2004/59, T: 12.05.2004, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (04.12.2020).

<sup>35</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2014, s.133.

<sup>36</sup> Yüce, s. 67.

<sup>37</sup> Kamile Türkoğlu Üstün, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 335.

bağdaşmamaktadır.<sup>38</sup> Ayrıca söz konusu durum bazı hallerde adil yargılanma hakkına da aykırılık oluşturmaktadır.

### 3. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Söz konusu ilke yasal dayanağını VUK' un 3/B maddesinden almaktadır. Madde hükmü incelendiğinde ispat kurallarının yanı sıra ekonomik yaklaşım yorumuna ilişkin hüküm içermekte olduğu görülmektedir. VUK' un 3/B maddesinde yer alan *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”* hükmü ile vergi yargılamasında ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir. Söz konusu ilke takdire dayalı olmayıp, hem anayasa hem de kanunlarda yer alan vergilendirme ilkeleriyle sınırlanmış bir ilke aynı zamanda bir yorum yöntemidir.<sup>39</sup>

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve kanun hükümlerinin yorumlanmasında hukuki şekillerin dışına çıkılarak gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin temel alınmasıdır.<sup>40</sup> Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna has bir yorum şeklidir. Hukuk kuralının yorumlanmasının yanı sıra maddi olayın tespitini de içermesi nedeniyle ekonomik yaklaşım bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Söz konusu üst kavram ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurlarından meydana gelmektedir. “ekonomik analiz” vergiyi doğuran olayın niteliğine ve ekonomik uygulanabilirliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesi, “ekonomik yorum” ise vergilendirilebilir olaya ekonomik gerçekler dikkate alınarak uygulanacak hukuk kuralıdır.<sup>41</sup>

Vergi uygulamalarında ekonomik yaklaşım ilkesi göz önünde bulundurularak olayın görünen yüzüyle değil, gerçek yüzüyle ilgilenilmesi ve bu doğrultuda hareket edilmesi gerekmektedir. Danıştay da birçok kararında ekonomik yaklaşım ilkesine dikkat çekmiş ve VUK' un 3/B maddesinde yer alan yasal düzenlemenin üzerinde durarak, *“vergiyi doğuran olayın tespit edilmesinde dış dünyada görünümünü sağlayan biçimsel işlemlerin değil, bu işlemler ile anlatılmak istenen olay ya da*

<sup>38</sup> Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, **Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan**, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997, (Tanık Beyanı), s. 484.

<sup>39</sup> Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara, 2021, s. 33.

<sup>40</sup> Yüce, s. 70.

<sup>41</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Değişiklikler İşlenmiş 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, ss. 24-25.

*ilişkinin gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.*<sup>42</sup> Bir olayın görünen şekli ile gerçek mahiyeti arasında bir farklılık olması durumunda, görünenin arkasındaki gerçek mahiyetin gün yüzüne çıkarılması ve ona göre vergisel işlem yapılması gerektiği üzerinde durulmuştur.

#### 4. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas; bir olaya ilişkin kanunda amaçlanan düzenlemenin, benzer özellik ve şartlara sahip ancak kanunla düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanmasıdır. Başka bir anlatımla; kanun koyucu tarafından herhangi bir düzenleme yapılmamış somut soruna ilişkin yasal boşluğun, benzerlik gösterdiği hukuki sorunlara ilişkin düzenlemeler ile doldurulmasıdır.<sup>43</sup>

Anayasanın 73. Maddesi uyarınca “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Söz konusu madde hükmü uyarınca vergi yargılamasında kıyas yasağı bulunmaktadır. Anayasada yer alan bu düzenleme uyarınca, hakim vergi yargılamasında kıyasa yol açacak şekilde yorum yapmaktan kaçınmak zorundadır.<sup>44</sup> Bazı vergi hukukçuları maddi hukuk bakımından kıyas yasağının geçerli olduğunu; ancak şekle ve usule ilişkin konularda kıyasa başvurulabileceğini savunmaktadır.<sup>45</sup>

#### 5. Delil Serbestisi İlkesi

Vergi yargılamasına özgü özellikler sonucu ortaya çıkan delil serbestisi ilkesi, vergiye tabi olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini ispat etmek için her türlü delilin kullanılabilmesi anlamına gelmektedir.<sup>46</sup> Delil serbestisi ilkesi yasal dayanağını VUK’ un 3/B maddesinden almaktadır. Aynı madde ile delil serbestisi ilkesine iki istisna da getirilmiştir. Madde hükmü gereğince “yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesine” ispat aracı olarak başvurulamamaktadır.

<sup>42</sup> Danıştay (Dnş). 7. Daire( D.), E: 2005/574, K: 2005/2452, T: 13.10.2005, Dnş. 9. D., E: 2016/12863, K: 2019/7487, T: 26.12.2019, Dnş. Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK.), E: 2019/547, K: 2020/975, T: 23.09.2020, Dnş. VDDK., E: 2020/522, K: 2020/606, T: 22.05.2020, Dnş. VDDK., E: 2020/527, K: 2020/607, T: 22.05.2020, (Çevrimiçi) <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, (05.12.2020).

<sup>43</sup> Yüce, s. 69.

<sup>44</sup> Yaşar Ayyıldız, **Türk Vergi Yargısı**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, s. 90.

<sup>45</sup> Bakınız (bkz.), Selim Kaneti, “ Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:123, 1991, s. 38, Akkaya, s. 62, Yüce, s. 69.

<sup>46</sup> Yüce, s. 68.

Delil serbesti ilkesinin benimsenmesinde hiç şüphesiz yasal dayanağını İYUK' un 20. maddesinden alan ve vergi yargılamasına hakim olan re'sen araştırma ilkesinin de önemli bir rolü bulunmaktadır. Delillerin sayıca sınırlandırılmasına engel olan re'sen araştırma ilkesi delil serbestisi ilkesine temel oluşturmaktadır.<sup>47</sup>

Vergi yargılamasında asıl olan maddi gerçekliğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu nedenle maddi gerçeğin araştırılmasında her türlü delilden yararlanılması gerekmektedir.<sup>48</sup> Fransız öğretisinde Colson bu düşünceye paralel olarak medeni yargılamaya nazaran idari yargılamada delil serbestisinin daha gerekli ve kapsamlı olduğunu ileri sürmekte, söz konusu görüşüne dayanak olarak da medeni yargılamada “kanuni delil ilkesinin” geçerli olduğunu; ancak idari yargılamada “mutlak gerçekliğin” arandığını göstermektedir.<sup>49</sup>

## 6. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Resen araştırma ilkesi ve delil serbestisi ilkeleri sonucunda ortaya çıkan delillerin serbest değerlendirilmesi ilkesi aynı zamanda söz konusu ilkelerin tamamlayıcısı niteliğindedir. Delil serbestisi ilkesi, hüküm öncesinde karşımıza çıkmakta olup, delillerin sayısı ve nitelikleri ile ilgilidir. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise; ispat gücü ile ilgili olup, hüküm aşamasında karşımıza çıkmaktadır.<sup>50</sup>

Söz konusu ilke; mahkemece delil olarak kabul edilmiş ispat vasıtalarının, kesin bir delil kuralına bağlı olmaksızın serbestçe değerlendirilmesini ifade etmektedir. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi uyarınca hakim, somut olaya ilişkin delilleri mantık kurallarını, özel bilgilerini ve hayat tecrübesini kullanarak değerlendirmekte ve kararını bu çerçevede edindiği kanıya dayanarak serbestçe vermektedir.<sup>51</sup>

<sup>47</sup> Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Delil Sistemi), s.260.

<sup>48</sup> Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:55, Sayı:2, Ankara, 2006, s. 83, <https://dergipark.org.tr>, (06.12.2020).

<sup>49</sup> Jean-Philippe Colson, **L'Office du Juge et la Preuve dans le Contentieux Administratif**, Paris, 1970.s.165' den aktaran, Ergün, s. 84.

<sup>50</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması, s.119.

<sup>51</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması, s.118.

## 7. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Türk vergi yargılamasında kural olarak toplu yargılama usulü benimsenmiştir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 3. maddesinde bölge idare mahkemelerinin, 4. maddesinde ise vergi ve idare mahkemelerinin kurul olarak yargılama yapacağı hüküm altına alınmıştır.

Toplu yargılama usulü ile; tek hakimin vereceği kararlara nazaran, hakimlerin bilgi ve tecrübelerinin bir araya getirilmesiyle daha doğru kararlar verileceği savunulmakta olup, adaletin daha iyi dağıtılması ve karşılıklı denetimin sağlanması amaçlanmaktadır.<sup>52</sup>

Vergi mahkemelerinde toplu yargılama usulü esas olmakla birlikte istisnai durumlar da mevcuttur. 2576 sayılı Kanunun 7. maddesinde tek hakimle bakılacak davalar açıkça belirtilerek istisnanın çerçevesi belirlenmiştir.

## 8. Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi yargı hukukunun temel ilkelerinden biri olan resen araştırma ilkesinin amacı; kamu yararı ve düzenini sağlamakta olup, söz konusu ilke yasal dayanağını İYUK'un 20. maddesinin 1. fıkrasından almaktadır.

Re'sen araştırma ilkesi sayesinde hakim taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümlenebilmesi ve gerçeğin ortaya çıkarılması için bireyin ulaşamadığı bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırma ve tarafların talebi olmasa dahi ilgili kişi ve kurumlardan söz konusu bilgi ve belgeleri isteyebilme görev ve yetkisine sahip olmaktadır. Söz konusu ilke sayesinde hem idare yargı organlarınınca denetlenebilmekte hem de idare ile birey arasındaki güç dengesizliği giderilmektedir. Bu nedenle re'sen araştırma ilkesi vergi yargılama sürecinin tümüne hakim olan önemli bir araçtır.<sup>53</sup>

Çalışma konumuz olması nedeniyle bu aşamada re'sen araştırma ilkesine sadece vergi yargılaması ilkeleri içinde yer alması nedeniyle genel hatları ile değinilmiş olup, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde re'sen araştırma ilkesi ayrıntılı olarak incelenecektir.

<sup>52</sup> Faruk Eren, **Ceza Usulü Hukuku**, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1978, ss. 107-108.

<sup>53</sup> Yücel Oğurlu, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi" **A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 1998, s. 132.

## II. KAVRAMSAL OLARAK RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ VE VERGİ YARGILAMASINDAKİ ÖNEMİ

Çalışma konumuz içerisinde re'sen araştırma ilkesi öncelikle kavramsal olarak ele alınacak olup, daha sonra re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılamasındaki öneminin tespit edilebilmesi amacıyla vergi yargılaması içerisindeki yasal dayanakları ortaya konulacak ve ardından vergi yargılaması içerisinde kabul edilme nedenleri incelenecektir. Diğer yargılama alanlarındaki yerinin tespit edilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

### A. Kavramsal Olarak Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesi; İYUK, doktrin ve yargı kararlarında “kendiliğinden inceleme yapmak”, “re'sen inceleme”, “kendiliğinden araştırma”<sup>54</sup>, “re'sen tahkik”<sup>55</sup>, “yargıcın kendiliğinden harekete geçmesi”<sup>56</sup>, “re'sen araştırma yetkisi” gibi farklı kavramlar kullanılarak ifade edilmektedir. Söz konusu kavramların hepsi aynı anlama gelmekte olup, bu yazıda re'sen araştırma ilkesi kullanılacaktır.

Re'sen terimi, “*kendi başına, kendiliğinden, bağımsız olarak, kimseye bağlı olmaksızın*”<sup>57</sup> anlamına gelmektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde re'sen araştırma ilkesini yargı organları tarafından gerçeği ortaya çıkarmak için kendiliğinden yapılan araştırma olarak tanımlamak mümkündür.

Çalışmaya konu ilke dava malzemelerinin hazırlanmasında tarafların yanında hakim de görevli olması anlamına gelmektedir.<sup>58</sup> Bu ilkenin esas olduğu davalarda, hakim tarafların bildirmiş olduğu vakıalarla bağlı değildir. Gerekli gördüğü hallerde taraflarca ileri sürülmeyen vakıaları kendiliğinden araştırıp, kararını bu vakıalara dayandırarak verebilmektedir.<sup>59</sup> Re'sen araştırma ilkesinin esas olduğu davalarda mahkeme uyuşmazlık konusu olayın hukuki niteliğini saptama, uygulanacak hukuk kurallarını belirleme ve çözüme ulaşma hususlarında tam yetkiye sahiptir.<sup>60</sup>

<sup>54</sup> Kırbaş, s.214.

<sup>55</sup> Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s.80.

<sup>56</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

<sup>57</sup> Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.sozluk.gov.tr>, (01.05.2021).

<sup>58</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması, s.260.

<sup>59</sup> Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.409-410.

<sup>60</sup> Mehmet Sönmez, **Vergi Davasında Re'sen Araştırma İlkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi**, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144.Yıl, Danıştay Yayınları, Ankara, 2012, s. 224, <https://silo.tips/download/danitay-ve-dar-yargi-gn-144-yil>, (03.05.2021).

## B. Vergi Yargılamasındaki Re'sen Araştırma İlkesinin Yasal Dayanakları

Vergi yargılamasının temel ilkeleri arasında yer alan re'sen araştırma ilkesi yasal dayanaklarını İYUK ve VUK' da yer alan düzenlemelerden almaktadır. İYUK ve VUK' da yer alan düzenlemeler haricinde re'sen araştırma ilkesine ilişkin diğer kanunlarda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

### 1. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Vergi yargılaması ilkeleri arasında yer alan re'sen araştırma ilkesi yasal dayanağını İYUK' un 20/1. maddesinden almakta olup, madde hükmünde;

*“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...”*

düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu madde metninde yer alan “her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar” ifadesi ile idari yargıda görülecek davalarda re'sen araştırma ilkesinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Danıştay bir kararında söz konusu maddenin açıklamasını şu şekilde yapmıştır:

*“...İdari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler... İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler...”<sup>61</sup>*

İdari yargı ve vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin esas alınmasının bir takım nedenleri vardır. Öncelikle belirtmek gerekir ki söz konusu yargılama alanları kamu hukukunun bir dalı olup, kamu hukukunun genel prensiplerine tabidirler. Buna paralel olarak idari yargı ve vergi yargılamasında re'sen araştırma yetkisi kullanılarak kamu düzeni ve kamu yararının sağlanması amaçlanmaktadır.

<sup>61</sup> Dnş. 3. D. , E: 1990/2057, K: 1990/3199, T: 21.11.1990, [www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com). (03.05.2021)

Diğer bir neden ise “ tarafların eşit olmaması” hususudur. İdari ve vergi uyuşmazlıklarında, uyuşmazlığa ilişkin bilgi ve belgelerin çoğu taraflardan biri olan idarenin elinde bulunmaktadır. Bu da eşitsizliğe neden olmaktadır. Söz konusu yargılamalarda “silahların eşitliği” ilkesinin uygulanabilmesi için re’sen araştırma ilkesi gereklidir.<sup>62</sup> Resen araştırma yetkisi ve görevi sayesinde hakim davacının ileri sürmüş olduğu iddia ve delillerle sınırlı kalmayarak, gereken durumlarda her türlü incelemeyi kendiliğinden yapabilmektedir. Böylelikle taraflar arasındaki eşitsizlik dengelenerek, idare karşısında zayıf olan tarafın hukuki güvenliği sağlanmaktadır.

Bir diğer neden hiç şüphesiz hukuk devleti amacının gerçekleştirilmesidir. Devlete karşı zayıf konumda olan bireylere yönelik tek taraflı olarak tesis edilen idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenebilmesi, adil yargılanma hakkının ve hukukun üstünlüğünün bir gereğidir.<sup>63</sup> Söz konusu hukuka uygunluk denetiminin sağlanabilmesi amacıyla idari ve vergi yargılamasında özellikle süre, görev, yetki gibi kamu düzenine ilişkin konularda re’sen araştırma yetkisine başvurulduğu görülmektedir.<sup>64</sup>

Danıştay kararlarında da söz konusu ilkeye önem verildiği görülmekte olup, kabul edilme nedenleri ve işlevselliği üzerinde durmaktadır.<sup>65</sup> İstinaf mahkemeleri olan Bölge İdare Mahkemelerinin de Danıştay kararlarına paralel kararları bulunmaktadır.<sup>66</sup>

## 2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Düzenlemesi

Vergi yargılamasındaki re’sen araştırma ilkesine ilişkin bir diğer yasal düzenleme VUK m 3/B’ de yer almaktadır. Madde metninde “*Vergilendirmede*

<sup>62</sup> Sönmez, s. 226.

<sup>63</sup> Sönmez, s. 226.

<sup>64</sup> A. Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 402.

<sup>65</sup> Dnş. 12. D., E: 2007/5480, K: 2010/414, T: 02.02.2010 sayılı kararında;

“...resen araştırma ilkesi; bir taraftan kamu düzenine ilişkin hususlarda mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi, bir taraftan da idari yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığının bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle getirilmiştir...” [www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com), (03.05.2021).

<sup>66</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi (BİM) Dnş. 2. VDDK, E: 2019/15, K: 2019/181, T: 20.02.2019 sayılı kararında;

“...İdari yargıda mevcut olan "resen araştırma" ilkesi, idari davalarda, davadaki tarafların dışında kamu yararını ilgilendiren hususların da bulunması nedeniyle idari yargıcın yetkilerini genişletme, onu davada aktif hale getirmektedir. Ancak, bu yetki kullanılırken, "idari işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği, "iddia ve savunmanın genişletilmesi veya değiştirilmesi yasağı", "çelişmeli yargılama", ilkelerine ters düşülmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan, güçlü olan kamu idaresi tarafından tesis edilen ve "hukuka uygunluk" karinesinden yararlanan bir işlemin hukuka uygunluğunun denetimi esnasında, re’sen araştırma ilkesinin getirilmesinin nedenlerinden biri olan ve Devlete göre zayıf durumda bulunan davacıların hakkının gözetilmesi hususu, adil yargılanma ilkesinin ve hukuk devleti olmanın zorunlu bir gereğidir...” [www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com), (03.05.2021).

*vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde her ne kadar vergilendirme aşamasında idarenin maddi gerçeğe ulaşmak için sahip olduğu görev ve yetkiyi düzenliyor gibi gözüküyor ise de, madde metninin yargılama aşaması içinde geçerli olacağı açıktır. Şöyle ki vergilendirme aşamasında idareye tanınan re’sen araştırma yetki ve görevinin davaya esas teşkil eden idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen yargı organına verilmemesi mümkün değildir. Bu sebeple doktrin ve yargı kararlarında vergi yargılamasının temel ilkeleri arasında yer alan resen araştırma ilkesinin yasal dayanakları arasında 3/B maddesi de gösterilmektedir.

Söz konusu madde metninde maddi gerçeğin önemi açıkça vurgulanmıştır. Vergi yargılamasında hakim maddi gerçeğe ulaşmak için tarafların sunduğu delillere bağlı olmaksızın, uyuşmazlığın çözümü için gerekli tüm delilleri yargılamaya getirmek ve incelemek zorundadır.

### **C. Diğer Yargılama Alanlarında Re’sen Araştırma İlkesi**

Yargılama hukuk dallarında uyuşmazlıkların çözümünde ispat araçlarının mahkemeye sunulması ve malzemelerinin hazırlanması hususlarında “taraflarca getirilme” ve “re’sen araştırma” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır.<sup>67</sup>

Taraflarca getirilme ilkesinin esas olduğu davalarda yargılamanın temeli olan vakıa ve deliller taraflarca mahkemeye getirilir, mahkeme de bu vakıa ve delillere bağlı kalarak hüküm kurar.<sup>68</sup> Re’sen araştırma ilkesinin esas olduğu davalarda ise dava malzemelerinin hazırlanmasından taraflar ile birlikte hakim de görevlidir.

### **1. Medeni Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi**

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ nun (HMK) 25/1 maddesi *“Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz.”* şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde ile medeni yargılama hukukunda taraflarca getirilme ilkesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

<sup>67</sup> Baki Kuru ve diğerleri, s. 405-406.

<sup>68</sup> Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku**, 7. Baskı, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2019, s.184.

Bu ilkenin hakim ve taraflar açısından ayrı ayrı sonuçları bulunmaktadır. Hâkim, taraflarca öne sürülen olgu ve kanıtlarla bağlı olup, taraflarca öne sürülmeyen vakıaları kendiliğinden araştıramaz. Taraflar ise taleplerini haklı gösterecek iddia ve savunmalarına ilişkin vakıa ve delillerini mahkemeye sunmak zorundadır.<sup>69</sup>

Medeni yargılama hukukunda taraflarca getirilme ilkesinin esas olmasının bir takım nedenleri vardır. Temel neden medeni yargılama esnasında görülmekte olan davaların özel hukuktan kaynaklanması bu nedenle de bireysel yararın ön planda yer almasıdır. Yine buna paralel olarak diğer bir neden ise dava ile ilgili vakıa ve delillerin en iyi taraflarca bilinmesi ve tarafların kendi hayatına ilişkin bu vakıaları daha iyi ileri sürebilecek olmasıdır.<sup>70</sup>

Medeni yargılama hukukunda her ne kadar taraflarca getirilme ilkesi esas olsa da kamu düzeni ve kamu yararının ön planda olduğu davalarda re'sen araştırma ilkesi uygulanmaktadır. Kişilik haklarını koruyan davalar, nüfus kayıt düzeltme davaları, babalık davaları, boşanma ve ayrılık, evlenmenin butlanı, kadastro davaları ve işe iade davalarını medeni yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalara örnek olarak verebiliriz.<sup>71</sup>

## **2. Ceza Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 1. Maddesinde kanunun amacı belirtilmiştir. "Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir." Madde hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere ceza hukukunda kamu yararı, kamu düzeni ve güvenliği ön planda tutulmaktadır. Türk Ceza Kanununa paralel olarak ceza yargılamasında da bu hususlar temel kabul edilmektedir.

5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanununun (CMK), kovuşturma aşamasına ilişkin düzenlemelerinde, mülga 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda düzenlenmiş re'sen araştırma ilkesi yer almamaktadır. Kanun metni incelendiğinde re'sen araştırma ilkesinin ağırlıklı olarak ceza yargılamasının soruşturma evresinde

<sup>69</sup> L. Şanal Görgün, Levent Börü ve Mehmet Kodakoğlu, **Medeni Usul Hukuku**, 10. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2020, s. 225.

<sup>70</sup> Murat Atalı, İbrahim Ermenek ve Ersin Erdoğan, **Medeni Usul Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 593.

<sup>71</sup> Seda Özümücü, "Türk Hukukunda Yargıtay Kararları Işığında Re' sen Araştırma İlkesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı: 2, 2016, ss. 145-171.

yer aldığı görülmektedir. Ancak CMK' da yer alan kovuşturma evresi ve delillere ilişkin hükümler değerlendirildiğinde mahkemenin delil araştırabileceği anlaşılmaktadır.<sup>72</sup> CMK' nın kabulünden sonra verilen Anayasa Mahkemesi'nin bir kararı da bu görüşü destekler niteliktedir:

*“...ceza muhakemesinde mahkeme, dava açıldıktan sonra pasif konumda olmayıp, hüküm vermek için yeterli kanaate ulaşınca kadar maddi gerçeği araştırmaya devam etmek zorundadır. Resen araştırma ilkesi uyarınca mahkemeler, Cumhuriyet savcısının ortaya koyduğu delillerle bağlı olmadıkları gibi, savcı olmasa bile kendiliklerinden, hüküm için gerekli tüm araştırmaları yapmak ve tarafların haklarını korumak zorundadırlar”<sup>73</sup>*

Kamu yararı ve düzeninin ön planda olduğu ceza yargılamasının amacı maddi gerçekliği ortaya çıkarmaktır. Bu nedenle ceza yargılamasında re'sen araştırma yöntemi kullanılmaktadır.<sup>74</sup>

#### **D. Vergi ve Vergilendirme Yetkisi**

Kamu gelirleri, devletin hukuki ve iktisadi egemenliği altındakiler arasında, belli kurallar çerçevesinde dağıtılan mali yükümlülüklerdir. Vergi, bu mali yükümlülükler arasındaki en önemli kamu finansman aracı olarak görülmektedir.<sup>75</sup> Devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak kamu harcamalarını finanse etmek için gerekli geliri sağlamakta, ayrıca vergilendirme yetkisini ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak için bir araç olarak kullanmaktadır.<sup>76</sup>

Vergilendirme yetkisini dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı şekilde tanımlamak mümkündür. Dar anlamda tanımlamak gerekirse vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde yalnızca vergi koymayla ilgili yetkisi olarak ifade edilebilir. Bu vergilendirme yetkisinde ödeme gücü ilkesi esas alınmaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise devletin gerçek ve tüzel kişilere kamu harcamalarını karşılamak için yüklediği tüm mali yükümlülükleri ifade etmekte olup, bu vergilendirme yetkisinde karşılık esasına dikkat edilmektedir.<sup>77</sup>

<sup>72</sup> Fahri Gökçen Taner, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği**, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019, s. 363.

<sup>73</sup> AYM, E: 2011/43, K: 2012/10, T: 19.01.2012, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>

<sup>74</sup> Nevzat Toroslu ve Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakeme Hukuku**, 17. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017, s. 301.

<sup>75</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2019, s. 29.

<sup>76</sup> Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993, s. 2.

<sup>77</sup> Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

Arıkan vergilendirme yetkisini: “Devlerin egemenlik gücüne dayanarak ya da halktan aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesine denir.”<sup>78</sup> şeklinde tanımlamıştır. Vergilendirme yetkisi, devletin, bireylerin mülkiyet haklarına dayanan kaynakları üzerinde denetim sağlamak için kullandığı bir güç olup, vergi yükümlülerinin rızasından bağımsız olarak, devletin egemenlik gücüne dayanmaktadır.<sup>79</sup>

## **E. Türk Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesinin Kabul Nedenleri**

Çalışmanın bu bölümünde re’sen araştırma ilkesinin vergi yargılamasında kabul nedenleri üzerinde durulacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki tüm bu nedenlerin temeli yukarıda belirttiğimiz vergi ve vergilendirme yetkisinin teorik temellerine dayanmaktadır.

### **1. Hukuk Devleti Olma Amacını Gerçekleştirmek**

Vergi yargılaması ile, davacı ile davalı arasındaki uyuşmazlığın çözümünün yanı sıra idarenin yargısal denetimi de yapılmaktadır. Uyuşmazlığın çözümü esnasında hem taraflarının hak ve menfaatlerinin korunması hem de hukuka uygunluk denetimi sayesinde hukuk devleti olma amacının gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir.<sup>80</sup> Vergi yargılamasında söz konusu denetimin gerçekleştirilmesinde re’sen araştırma ilkesinin payı büyüktür. Hiç şüphesiz vergi yargılamasında re’sen araştırma ilkesinin kabul edilmesinin en önemli nedeni de idarenin hukuka bağlılığını sağlayarak hukuk devleti amacını gerçekleştirmektir.<sup>81</sup>

Vergi yargısı, kamu hukukunun bir dalı olup, bu yargılama usulü kamu düzeninin sağlanması hedeflenmektedir. Bu nedenle vergi yargılamasındaki hukuka uygunluk denetimi, tarafların hak ve menfaatlerinin korunması dışında ayrıca bir öneme sahiptir. Vergi yargılamasında hakim, idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka

<sup>78</sup> Zeynep Arıkan, "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı.", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, 1996/1997, s. 270.

<sup>79</sup> Tosuner, Arıkan, s. 32.

<sup>80</sup> Mustafa Berkant Günindi, **Vergi yargılaması Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, ss. 22-23.

<sup>81</sup> Erol Çırakman, "Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması", **İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 10-11-12 Haziran 1982, s. 105.

uygunluğunu re'sen araştırma yetkisini kullanarak geniş kapsamda denetleyebilmektedir. Bu anlamda değerlendirildiğinde re'sen araştırma ilkesi hukuk devleti ilkesinin somutlaşmasına büyük oranda katkı sağlamaktadır.<sup>82</sup> Danıştay kararlarında da re'sen araştırma yetkisinin hukuka uygunluk denetiminin gerektirdiği her çeşit incelemeyi kapsadığı açıkça belirtilmekte olup, vergilendirmenin hukuka uygunluğu araştırılırken re'sen araştırma yetki ve görevinin kullanılması gerektiği üzerinde durulmaktadır.<sup>83</sup>

## **2. Taraflar Arasında Eşitsizliğin Dengelenmesi**

Vergi yargılamasında uyuşmazlığa ilişkin bilgi ve belgelerin çoğu taraflardan biri olan idarenin elinde bulunmaktadır. Bu da taraflar arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Vergi yargılamasında hakime tanınan re'sen araştırma yetki ve görevi sayesinde söz konusu yargılamalarda “silahların eşitliği” ilkesinin uygulanması hedeflenmektedir.<sup>84</sup> Hakim söz konusu yetkiyi kullanarak, idarenin elinde bulunana bilgi ve belgeleri talep edebilmekte, idarece uyuşmazlığa ilişkin hazırlanan rapor ve tutanakları temin edebilmektedir.

Vergi yargılamasında hakim vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunu denetlerken taraflarca bildirilen delillere bağlı kalmaksızın gerekli gördüğü hallerde hukuki nitelendirme ve delilleri toplama işini re'sen yapabilmektedir. Böylelikle idareye karşı zayıf durumda olan kişinin hukuki güvenliğinin taraflar arasında eşitsizliğin dengelenmesi amaçlanmaktadır.<sup>85</sup>

## **3. Maddi Gerçeği Ortaya Çıkarmak**

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde; “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” denilmek suretiyle vergi yargılamasında maddi gerçeğin önemi vurgulanmıştır. Buna göre vergi yargılamasında öncelikle vergiyi doğuran olay, başka bir anlatımla verginin tarh sebeplerinin meydana gelip gelmediğin saptanması, sonrasında meydana gelmiş ise matrahın doğru ve gerçek duruma uygun olup olmadığının tespiti gerekmektedir.<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> Sönmez, s. 263

<sup>83</sup> Bkz. Dnş. 3. D., E: 2008/1132, K: 2010/1556, T. 13.5.2010, Dnş VDDK, E: 2009/264 , K: 2010/207 T: 07.05.2010, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> .

<sup>84</sup> Sönmez, s. 226.

<sup>85</sup> Günindi, s. 26.

<sup>86</sup> Sönmez, s. 241.

Medeni yargılamada olaylar görüldükleri şekliyle kabul edilmekte olup, hakim taraflarca ileri sürülmeyen vakıaları kendiliğinden araştıramamaktadır.<sup>87</sup> Ancak vergi yargılamasında “*vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas olması*” nedeniyle, şekil değil olayların içeriği dikkate alınmaktadır.<sup>88</sup> Bu husus vergi yargılamasını medeni yargılamadan ayıran en önemli özelliklerden biridir.

Vergi yargılamasında söz konusu ilkenin kabul edilmesinin bir diğer nedeni de; hakim maddi gerçeğe ulaşmasını sağlamaktır. Bu nedenle hakim tarafların sunduğu delillere bağlı olmaksızın, re’sen araştırma ilkesini kullanarak uyuşmazlığın çözümünde gerekli delilleri yargılamaya getirmek ve incelemek zorundadır. Hakimin re’sen araştırma yetkisini kullanarak her delil ve belirtiyi aydınlatması ve maddi gerçeğe ulaşması gerekmektedir<sup>89</sup>.

İYUK’ un 20. maddesi ve VUK’ un 3. maddesi bir arada değerlendirildiğinde; vergi yargılamasında re’sen araştırma yetkisini kullanmak husunda hakim takdir yetkisinin bulunmadığı, re’sen araştırma yetkisinin aynı zamanda hakim görevi olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Danıştay’ın yerleşik kararları incelendiğinde, hakim maddi olay hakkında yeterince araştırma ve inceleme yapmadan karar vermesinin, bozma sebebi<sup>90</sup> olduğu görülmektedir.

### III. RE’SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN KAPSAMI

Çalışmanın bu bölümünde vergi yargılamasında re’sen araştırma ilkesinin yasal dayanağını oluşturan İYUK’ un 20. maddesi daha ayrıntılı incelenerek kapsamı belirlenmeye çalışılacaktır.

<sup>87</sup> Görgün ve diğerleri, s. 225.

<sup>88</sup> Öncel ve diğerleri, s. 203.

<sup>89</sup> Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015, s. 31.

<sup>90</sup> Danıştay 9. Dairesi 2002/5192 E., 2004/3381 K., , 20.5.2004 T. Sayılı kararında; “...*Vergi Mahkemesince yükümlü şirketin 1996 yılında mal alımında bulunduğu kişi ve şirketler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları ve tespitler incelenerek ve bu kişi ve şirketlerin adlarına cezalı tarhiyat yapıp yapılmadığı, bunlara karşı dava açılıp açılmadığı hususları araştırılarak düzenledikleri faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadıklarının tespiti yapılması ve bu incelemenin sonucuna göre şayet varsa sahte olduğu tespit edilen faturaların katma değer vergisi indiriminin reddi, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olmadığı tespit edilen faturaların katma değer vergisi indiriminin kabulü icap ederken, bu inceleme yapılmadan cezalı tarhiyatın terkinine ilişkin kararda isabet görülmemiştir.*” denilerek yerel mahkemenin kararı bozulmuştur. benzer nitelikteki kararlar için bkz. Dnş. 9. D., E: 1997/3912, K: 1998/669, T: 19.02.1998 (Danıştay Dergisi (DD.) Sayı: 97, s. 642); Dnş 7. D, E: 1997/4231, K: 1998/1788, T: 12.05.1998, (DD., Sayı: 98, s. 386), <https://www.danistay.gov.tr/danistay-dergiler>.

## A. Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma Yetkisine Sahip Yargı Mercileri

İYUK' un 20. maddesinde yer alan hükümden anlaşılacağı üzere Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ile İdare ve Vergi mahkemelerine re'sen araştırma yetki ve görevi verilmiştir. Söz konusu mahkemelerde yargılamanın tek hakimle yapılması durumunda re'sen araştırma yetkisi tek hakim tarafından, yargılamanın heyet halinde yapılması durumunda ise mahkeme başkanı ya da mahkeme başkanı tarafından görevlendirilecek üye hakim tarafından kullanılmaktadır.<sup>91</sup>

Madde metninde yer alan “Bölge İdare Mahkemeleri” kanunun ilk halinde yer almamaktaydı. 28.06.2014 tarihli “6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun” 19' uncu maddesi ile İYUK' un 45. maddesinde değişiklik yapılarak BİM' deki yargılama sistemi değiştirilerek itiraz kanun yolu kaldırılmış, yerine istinaf kanun kabul edilmiştir. Buna paralel olarak 6545 sayılı kanunun 17. maddesi ile İYUK' un 20. Maddesi de değiştirilerek, madde metnine “Bölge İdare Mahkemeleri” ibaresi eklenmiştir.

Yeniden başlama<sup>92</sup> anlamına gelen istinaf, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kesin olmayan nihai kararların hem maddi hem de hukuki yönden denetiminin yapılması ve hukuki aykırılıkların giderilmesi için başvuru olan olağan kanun yoludur. İstinaf kanun yolunda temyizden farklı olarak ilk derece mahkemesi kararları hukuki yönünün yanı sıra maddi yönden de incelenmekte, gerekli görülen durumlarda mahkemece yeni bir yargılama yapılarak yeniden karar verilebilmektedir.<sup>93</sup>

Kanun metninde de açıkça belirtildiği üzere BİM tarafından yapılan istinaf incelemelerinde maddi vakıalar hakkında ilk derece mahkemesi tarafından edinilen bilgi ve belgeler yeterli bulunmazsa, mahkeme ilk derece mahkemesi gibi gerekli incelemeyi yapabilmekte, yeni bilgi ve belge araştırabilmektedir.<sup>94</sup>

Üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise hangi durumlarda Danıştay'ın re'sen araştırma yetkisini kullanabileceğidir. Danıştay tarafından bu yetki sadece ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı davalarda kullanılabilmektedir.

<sup>91</sup> Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1997, s.13.

<sup>92</sup> <http://www.lugatim.com>, (23.07.2021).

<sup>93</sup> Yüce, s. 235.

<sup>94</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss. 316-317.

2575 sayılı Danıştay Kanunu' nun 24. maddesinde<sup>95</sup> ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar açıkça belirtilmiştir. Bunun dışında kalan Danıştay'ın "temyizen" incelediği dosyalarda re'sen araştırma yetkisi bulunmamaktadır.<sup>96</sup> Bu husus temyiz mahkemesi olan Danıştay'ın, maddi olay yargılaması yapmamasından kaynaklanmaktadır. Temyiz incelemesi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olup, Danıştay tarafından dosyanın esasını incelenmemektedir. Danıştay'ın maddi olay hakkındaki araştırma eksikliğini gidererek nihai karar verme yetkisi bulunmamaktadır. Danıştay tarafından temyiz incelemesi esnasında ilk derece mahkemesince toplanan bilgiler yeterli görülmediği takdirde ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar bozulmakta ve eksiklik giderildikten sonra yeniden karar verilmek üzere dosya ilk derece mahkemesine gönderilmektedir.<sup>97</sup>

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı dosyalardaki re'sen araştırma yetkisinin 2575 sayılı Danıştay Kanunu' nun 49. Maddesinde<sup>98</sup> de düzenlendiği görülmektedir. "Evrağın getirilmesi ve Yetkililerin Dinlenilmesi" başlıklı maddede Danıştay'ın incelemekte olduğu işlerde gerekli gördüğü durumlarda her türlü evrağı getirebileceği ve bilgi isteyebileceği hüküm altına alınmıştır.

## B. İstenecek Bilgi ve Belgeler Açısından

Vergi yargılamasındaki re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde hangi bilgi ve belgelerin isteneceği bütünüyle hakimnin takdirinde olup, tarafların ya da ilgili diğer kişilerin hangi bilgi ve belgelerin isteneceği hususunda herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır. Başka bir anlatımla, taraflar her ne kadar hakimden davanın diğer tarafı ya da ilgili kişilerden bilgi ve belgelerin talep edilmesi hakkına sahip olsalar da hangi bilgi ve belgelerin isteneceği hususu tamamen hakimnin takdirinde olup, söz

<sup>95</sup> 2575 sayılı Danıştay Kanunu madde 24: "1. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak: a) Cumhurbaşkanının kararlarına, b) Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı karanameleri dışındaki düzenleyici işlemlere, c) Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmemeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar. 2. Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçilmiş gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar."

<sup>96</sup> Kazım Yenice ve Yüksel Esin, **İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983, ss. 539-540

<sup>97</sup> Yüce, s. 240.

<sup>98</sup> 2575 sayılı Danıştay Kanunu madde 49/1: "İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir."

konusu talep hakim tarafından uygun görülmezse, bilgi ve belgeler ilgililerden talep edilmeyebilir.<sup>99</sup>

İYUK ‘un 20. maddesi incelendiğinde, söz konusu maddenin 3. Fıkrası hariç, hakime uyuşmazlığın esasına ilişkin olayı çözmesi ve maddi gerçeğe ulaşması için delil tespiti aşamasında geniş yetki ve görev verildiği görülmektedir. Ancak bu noktada re’sen araştırma yetkisinin yalnızca bir yetki değil aynı zamanda hakimnin görevi de olduğu hususu üzerinde durulması gerekmektedir.

Burada belirtmek gerekir ki hakimnin re’sen araştırma yetkisi sınırsız değildir. Söz konusu yetki kullanılırken keyfi davranılmaması gerekmektedir. Danıştay kararlarında da hakimnin takdir yetkisinin sınırsız olmadığı belirtilerek, bu noktada adil yargılanma hakkına dikkat çekildiği görülmektedir.<sup>100</sup>

Üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise hakimnin taraflarca ileri sürülen bilgi ve belgelerle bağlı olmamasıdır. Vergi yargılamasında hakim maddi gerçeği ortaya çıkarmak için gerekli gördüğünde taraflarca ileri sürülmeyen bilgi ve belgeleri dahi talep edebilmektedir. Danıştay kararlarında; maddi gerçeğin ortaya çıkması için hakim tarafından mahkemeye getirtilerek incelenmesi gereken belgelerin, taraflarca mahkemeye getirilmemeleri nedeniyle incelenmemesi ve söz konusu belgelerin yokluğunda karar verilmesinin re’sen araştırma ilkesine ve hukuka aykırı olduğu belirtilmektedir.<sup>101</sup>

### C. Talepte Bulunulacak Kişiler Açısından

İYUK’un 20/1. maddesinde ye alan “Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.” ifadesinden de açıkça anlaşılabacağı üzere hakime tanınan re’sen araştırma yetkisi sadece taraflar ile sınırlandırılmamıştır. Hakim gerekli gördüğü takdirde ilgili diğer kişilerden de bilgi ve belge talebinde bulunabilmektedir.

Vergi davalarının çoğunda idare davalı konumundadır. Ancak bu noktada belirtmek gerekir ki vergi yargılamasında idari yargıdan farklı olarak davacının elinde

<sup>99</sup> Sunay, s. 13.

<sup>100</sup> Dnş. 5. D., E: 1990/4297, K: 1991/1099, T: 06.06.1991, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, (28.11.2021)

<sup>101</sup> “İthal eşyanın gümrük değerinin belirlenmesinde etkili motor şasi numaralarının, ithal olunan araçların marka, model ve tiplerinin, davacıdan istenilmesi olanaklı bulunduğundan, idareden istenilerek, gönderilmemesi üzerine dava konusu işlemin iptaline karar verilmesinde isabet olmadığına...” (Dnş. VDDK, E: 2000/200, K: 2000/372, T: 17.11.2000). <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, (29.11.2021)

de birçok bilgi ve belge bulunmaktadır. Örneğin; Türk vergi sisteminde ağırlıklı olarak yükümlünün beyanının esas olduğu düşünüldüğünde özellikle beyana dayalı vergisel işlemlere ilişkin bilgi ve belgelerin yükümlüde bulunacağı açıktır. Yine mükellefin ilgili kanunlar uyarınca defter ve belgeleri tutmak ve muhafaza etmekle yükümlü olduğu göz önüne alındığında, defter ve kayıtların davacının elinde bulunacağı açıktır. Davacının üçüncü kişilerle yapmış olduğu sözleşmeleri de davacından istenebilecek belgeler arasında saymak mümkündür.<sup>102</sup> Davacıya ait sicil dosyası ve şahsi işlem dosyası ise davalı idarenin elinde bulunmaktadır. Yine her ne kadar davalı idarece mükellefe tebliğ zorunluluğu bulunsa da uygulamada çoğunlukla vergi inceleme ve vergi teknik raporlarının, vergi/ceza ihbarnameleri ile birlikte mükellefe tebliğ edilmediği görülmektedir. Bu gibi durumlarda söz konusu raporların davalı idareden celbi gerekmektedir. Hakimin maddi gerçeğe ulaşmak için gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri öncelikle dava taraflarından talep etme; ancak söz konusu bilgi ve belgelere taraflardan ulaşılamaması ya da onların elinde bulunmaması durumunda diğer ilgililerden de talep etme hakkı bulunmaktadır.

Mahkemece istenen bilgi ve belge taleplerinin taraflarca yerine getirilmemesi durumunda doğacak sonuçlar İYUK' un 20. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca "Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmede, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir." Madde metninden de açıkça anlaşılabileceği üzere madde sadece tarafların talepleri yerine getirmemesinin sonuçlarını düzenlemektedir. İlgili diğer kişilerin mahkemenin taleplerini yerine getirmemeleri durumunda söz konusu madde uygulanamamaktadır. Ancak İYUK' un 28/4. maddesi<sup>103</sup> uyarınca bir kamu görevlisinin mahkeme kararına uymaması nedeniyle ilgili idareye karşı tam yargı davası açılabilir. Ayrıca ilgili kamu görevlisi hakkında da 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu' nun (TCK) 257. Maddesi uyarınca görevi ihmal suçu dolayısıyla savcılığa suç duyurusunda bulunulabilmektedir.<sup>104</sup>

---

<sup>102</sup> Ergün, s. 75

<sup>103</sup> İYUK madde 28/4: "(Değişik: 21/2/2014-6526/18 md.) Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir."

<sup>104</sup> Çınar Can Evren. "İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı: 1-2, 2008, s.715.

#### D. İhtilafsız Konular Açısından

Medeni yargılamanın amacı, maddi gereçe ulaşmak, bu anlamda uyuşmazlığın meydana geldiği zamandaki maddi hakkı tespit ederek taraflar arasındaki ihtilafı sonlandırmaktır.<sup>105</sup> Bu nedenledir ki taraflarca getirilme ilkesinin esas olan medeni yargılama hukukunda kamu yararının ön planda olduğu istisnai durumlar haricinde mahkemece ihtilaf bulunmayan konularda araştırma yapılmaz. Aksi durum zaten medeni yargılama hukukunun ruhuna ters düşecektir. Söz konusu yargılama hukukunda hakim iki tarafın da kabul ettiği hususları doğru kabul etmekte, gerçekte ne olduğu ile ilgilenmemektedir. Örneğin, davacı tarafından dava dilekçesinde belirtilen bir husus davalı tarafından sunulan cevap dilekçesinde ikrar edilmişse, mahkeme ikrar edilen hususa ilişkin bir araştırma yapmamaktadır.

Vergi yargılama hukukunda medeni yargılamadan farklı olarak kamu yararı ön plandadır. Söz konusu yargılama hukukunun amacı re'sen araştırma yetki ve görevini kullanarak maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bu nedenledir ki mahkeme iki tarafça kabul edilmiş, ihtilaf bulunmayan, hususları dahi re'sen araştırma yetkisine sahiptir. Vergi yargılama hukukunda çözümlenen uyuşmazlıkların bir tarafında mükellef diğer tarafta Devlet ya da onun devrettiği yetkiyi kullanan kamu idareleri bulunmaktadır. Bu nedenledir ki özellikle davacının idarece yapılan bazı işlemlerden habersiz olması ya da söz konusu işlemlerin ne anlama geldiğini bilemeyecek durumda olması nedeniyle görünüşte taraflar her ne kadar anlaşmış olsa da davacı anlaşılan hususun çekişmeli olup olmadığını dahi bilmiyor olabilir.<sup>106</sup> Bu nedenle idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin sağlanma ve idare karşısında bireyi koruma amaçları da bulunan vergi yargılamasında hakim uyuşmazlığı sağlıklı bir şekilde çözümleyebilmek için taraflar arasındaki ihtilafsız konuları dahi re'sen araştırabilmektedir.<sup>107</sup> Danıştay'ın da bu çerçevede vermiş olduğu pek çok karar bulunmaktadır.<sup>108</sup>

<sup>105</sup> Murat Yavaş, "Medeni Yargılamanın Amacı Bağlamında İspat Yükü", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, 2015, s. 745.  
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/maruhad/issue/27556/289909>, (15.10.2021)

<sup>106</sup> Şenlen Sunay, s. 19.

<sup>107</sup> Ergün, s. 75.

<sup>108</sup> Bkz. "...re'sen araştırma yetkisine istinaden, idari yargı makamlarının, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, uygulanacak hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme ulaşmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı da kendiliklerinden yapabilecekleri, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilecekleri; iddia ve savunmalarda ortaya konulan maddi olayın gerçek niteliğinin saptanması için tarafların iddia ve savunmaları ile yetinmeyerek, söz konusu hususların gerçeğe uygun olup olmadığını bilirkişiye gidilmesi de dahil olmak üzere, maddi delil ve bulguları toplamak ve uyuşmazlığın çözümü için gerekli her türlü inceleme, bilgi edinme ve araştırma yollarını tüketmekle yükümlü oldukları sonucuna

Belirtmek gerekir ki; vergi hakiminin taraflar arasında ihtilaf bulunmayan konularda re'sen araştırma yetkisi sınırsız değildir. Daha öncede belirttiğimiz üzere vergi yargılamasının amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bu nedenle taraflar arasında ihtilaf bulunmayan husus hakim tarafından maddi gerçeğe ulaşılması için gerekli görülmezse ve kamu yararı bulunmuyorsa söz konusu hususun araştırılmasına gerek yoktur.<sup>109</sup> Aksi durum usul ekonomisi ilkesine aykırı olup, davanın makul sürede ve az masrafla bitmesine engel olacaktır.<sup>110</sup> Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise vergi yargılaması esnasında ya da öncesinde yükümlü lehine olan bir husus idarece kabul edilmiş ve ihtilafsız hale gelmişse söz konusu hususun mahkemece doğru kabul edilmesi gerekmekte olup, ayrıca bir araştırma yapılmaması gerekmektedir.<sup>111</sup> Çünkü daha önce de belirttiğimiz gibi vergi yargılamasında idari işlemin hukuka uygunluk denetimi yapılırken, aynı zamanda idare karşısında yükümlü korunmaktadır. Bu nedenledir ki idarenin aleyhine sonuç doğuracak bir konuyu kabul etmesi nedeniyle yükümlü lehine doğan usuli kazanılmış bir hakkın doğruluğunun mahkemece araştırılması vergi yargılamasının ruhuna aykırı düşecektir. Danıştay tarafından verilen yerleşik içtihatlar incelendiğinde de vergi yükümlüsü ya da sorumlusu lehine olan ihtilafsız konuların araştırılmaksızın mahkemece doğru kabul edildiği, söz konusu hususların yine de araştırılması gerektiği yönünde bir gerekçe gösterilmediği görülmektedir.<sup>112</sup>

#### IV. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN SINIRLARI

Vergi hakimine tanınan re'sen araştırma yetki ve görevinin sınırsız olarak kullanılması mümkün değildir. Hem söz konusu yetkinin kullanımında keyfiliğe kaçılmaması hem de re'sen araştırma yetkisinin amacının aşılaraq işlevselliğinin ortadan kalkmaması için söz konusu yetkinin sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir.

---

ulaşmaktadır..." Dnş. 7. D., E: 2020/1719, K: 2020/4693, T: 17.11.2020, [www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com), (04.12.2021).

<sup>109</sup> Gümüşkaya, s. 58.

<sup>110</sup> Recep İbiş, Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 99.

<sup>111</sup> Günindi, s. 45.

<sup>112</sup> "...şirketten tahsil olanağı kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcinin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilemediği takdirde hisseleri oranı ile sınırlı olmak üzere şirket borcunun ilgili olduğu dönemde şirkete ortak olan ortakların takibe alınması gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibe tabi tutulmasında yasal isabet görülmemiştir..." Dnş. 9 D., E: 2007/ 4131, K: 2009 / 136, T: 22.01.2009, Benzer kararlar için bkz. Dnş. VDDK., E: 2002/ 610, K: 2003 / 319, T: 13.06.2003, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, ( 04.12.2021).

## A. Yerindelik Denetimi Yasağı

Anayasanın 125. maddesinde<sup>113</sup> ve ona paralel olarak düzenlenen İYUK' un 2. maddesinin 2. fıkrasında<sup>114</sup> açıkça belirtildiği üzere idari yargı yerlerinin yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğu ile sınırlı olup, söz konusu yetkilerin yerindelik denetimi şeklinde kullanılması mümkün değildir. Aynı maddelerin devamında belirtildiği üzere idari yargı yerlerince yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesi kısıtlanamayacağı gibi idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde ve idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilmesi de mümkün değildir.

Söz konusu madde metinlerinden anlaşılacağı üzere vergi hakimine tanınan re'sen araştırma yetkisinin sınırlarından biri hukuka uygunluk denetimidir. Bu noktada yerindelik denetimi ve hukuka uygunluk denetiminin ne olduğu hususlarına değinmekte fayda görülmektedir. Yerindelik denetimi, hakim tarafından idari eylem ve işlemlerin yerinde, etkin ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir.<sup>115</sup> Hukuka uygunluk denetimi ise; idarenin eylem ve işlemlerinin kanunlara, yerleşik içtihatlarla ve süreklilik kazanmış idari uygulamalara uygun olup olmadığının denetimidir. Danıştay kararlarında da idari eylem ve işlemler üzerindeki yargısal denetimin söz konusu işlemlerin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olduğu, sınırın aşılması yerindelik denetimi yapılmasının Anayasa, ilgili diğer kanunlar ve idare hukuku ilkeleriyle bağdaştırılamayacağı açıkça belirtilmektedir.<sup>116</sup>

<sup>113</sup> 1982 Anayasası madde 125: "...Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez..."

<sup>114</sup> İYUK madde 2/2: " İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler. "

<sup>115</sup> Yüce, s. 71.

<sup>116</sup> "...İdari işlemler üzerindeki yargısal denetim, bu işlemlerin hukuka uygunluğunun saptanmasıyla sınırlıdır. İdarenin takdir yetkisinin denetimine yargı organları yönünden getirilen ve idari işlemlerin yalnızca hukuka uygunluk açısından denetlenebilecekleri biçiminde ifade edilen kural, aynı zamanda idarenin takdir yetkisinin kullanılmasında uyması gereken sınırları da koymuş bulunmaktadır. Başka bir anlatımla, idarelerin belirli bir kamu hizmetinin etkili ve verimli bir biçimde yürütülmesi, kamu yararının daha somut bir biçimde ortaya konulması için birden çok seçenekten birisini tercihte takdir yetkisiyle donatıldıkları durumlarda idari yargı organlarının yapılacak denetim idarenin tercih ettiği seçeneğin ve bunun uygulanmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılması ve saptanmasıyla sınırlı olup, idari yargı organlarının idareyi bu seçeneklerden birisini tercihe zorlayacak ya da muayyen bir yönde işlem veya eylem tesisine zorunlu kılacak bir biçimde yargı kararı vermeleri ve böylece idari işlemlerin denetiminde, hukuka uygunluk sınırını aşarak, yerindelik denetimine girmeleri, Anayasa ve yasa kurallarıyla ve idare hukuku ilkeleriyle bağdaştırılamaz..." Dnş. 5. D., E:1987/2389, K:1987/1620 T:23.11.1987, DD., Sayı: 70-71, s. 255.

Sonuç olarak toparlamamız gerekirse; Anayasa, ilgili kanunlar ve yerleşik içtihatlardan açıkça anlaşılacağı üzere yargı yerlerinin, idarenin yerini alacak nitelikte yerindelik kararı vermeleri mümkün değildir. Mahkemeye idari eylem ve işlemlerin hukuka aykırı bulunması durumunda söz konusu idari işlem iptal edilmekte veya tam yargı davası olması durumunda idare tazminat ödemeye mahkum edilmektedir.<sup>117</sup> İşbu nedenle doktrinde idare hâkimi yasallık hâkimi olarak ifade edilmektedir.<sup>118</sup>

## B. Gönderilmesi Zorunlu Olmayan Belgeler

Re'sen araştırma yetkisine getirilen bir diğer sınırlama ise İYUK' un 20. maddesinin 3. fıkrasında yer almaktadır. İYUK' un 20/3 fıkrası uyarınca; "İstenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir." Madde metninden de açıkça anlaşılacağı üzere İYUK' un 20. maddesinin 3. fıkrası ile idari yargı hakimine tanınan re'sen araştırma ve inceleme yetkisine önemli bir sınırlama getirilmiştir.

Söz konusu madde metninde gizli bilgi ve belgelerin tespiti hususunda idareye oldukça geniş bir takdir yetkisi tanındığı görülmektedir. Ancak idareye tanınan bu yetki mutlak olmayıp, gerektiğinde gizli olduğu iddia edilerek mahkemeye gönderilmeyen bilgi ve belgelerin gerçekten gizlilik niteliği taşıyıp taşımadığının araştırılması gerekmektedir. Aksi durum idari davalarda taraf olan idarenin kendisine tanınan yetkiye dayanarak, mahkemeye cevap vermekten kaçınmasına ve yargı denetimini önleyici bir tutum içerisine girmesine neden olacaktır.<sup>119</sup>

İdarenin kendiliğinden bilgi ve belgelere " gizlidir" kaydı koyması ya da ek bir yazı ile belgenin gizli olduğunu belirtmesi söz konusu belgelere gizlilik niteliği kazandırmamaktadır. Usulen en uygun yol idarenin mahkemeye başvurarak gizlilik kararı almasıdır.<sup>120</sup> Aksi durumda, idarenin kendiliğinden gizli olduğu iddiası ile bilgi ve belgeleri mahkemeye göndermemesi, idarece mahkemeye güven duyulmadığı anlamına gelecektir.<sup>121</sup>

<sup>117</sup> Yüce, s. 71.

<sup>118</sup> Mustafa Kaya, "İdari Yargıda Yerindelik Denetimi", **Gümrük Dünyası Dergisi**, No: 60, 2009, s. 60.

<sup>119</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 308..

<sup>120</sup> Bkz. Dnş.5. D., E: 1990/4297, K: 1991/1099, T: 06.06.1991, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (04.12.2021)

<sup>121</sup> Evren, s. 719.

İYUK' un 20. maddesinin 3. fıkrasının son cümlesinde idare tarafından gizli olduğu gerekçesiyle mahkemeye sunulmayan bilgi ve belgelerin karara esas alınmayacağı açıkça belirtilmiştir.<sup>122</sup> Mahkeme ve karşı tarafça incelenmeyen ve yargılama sürecinde tartışmaya konu olmayan bilgi ve belgelerin hükme esas teşkil etmesi idarenin eylem ve işlemelerinin hukuka uygunluğunun denetlenmesini imkansız hale getirecektir. Bu nedenle idare tarafında gizli olduğu ileri sürülerek mahkemeye sunulmayan bilgi ve belgelere dayanılarak yapılan savunmaya göre hüküm kurulması mümkün değildir. İdare bilgi ve belge sunmaması nedeniyle doğacak her türlü sonuca katlanmak zorundadır.<sup>123</sup>

Belirtmek gerekir ki söz konusu madde metninde yer alan sınırlama vergi yargılaması açısından gerekli olmadığı gibi geçerli de değildir. Vergi yargılaması esnasında istenebilecek belgeler vergilendirme işlemine ilişkin olup, söz konusu belgelerin “devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin” olması mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu sınırlamanın vergi yargılamasında uygulama alanı bulunmamaktadır.<sup>124</sup>

### **C. Re’sen Araştırma Yetkisinin Kullanılmasında Keyfilik Yasağı**

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere re’sen araştırma yetkisi sadece bir yetki değil aynı zamanda hakime verilen bir görevdir. Bu nedendir ki re’sen araştırma yetkisi keyfi veya sınırsız olarak kullanılabilen bir araç olmayıp, hukuka uygunluk denetimini gerçekleştirebilecek oranla sınırlıdır.<sup>125</sup>

Hakime tanınan re’sen araştırma yetkisinin hukukun genel mantığı ve ilkeleri çerçevesinde kullanılması gerekmektedir. Hususa ilişkin Danıştay kararları incelendiğinde hakime tanınan re’sen araştırma yetkisinin sınırlarının aşılıp aşılmadığına dönüştürülmesi gerektiğinin altının çizildiği görülmektedir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda; “idari yargıda resen araştırma ve inceleme ilkesi geçerli ise de bu olgu mahkemece araştırmaların keyfi şekilde yürütülebileceği anlamına gelmez.” denilmek suretiyle re’sen araştırma ilkesinin sınırı çizilmiş ve kanunda gösterilen sınırlar dahilinde bir araştırma yapılmaksızın,

<sup>122</sup> Bkz. Dş. 5. D., E: 1996/1345, K: 1996/2819, T: 25.09.1996, DD., Sayı: 93, ss. 304-305

<sup>123</sup> Şenlen Sunay, ss. 25-26.

<sup>124</sup> Özkan, s. 68.

<sup>125</sup> Şenlen Sunay, s. 14.

re'sen araştırma ilkesinin sınırları aşılarak, mükellefe tuz satan kişinin “sözlü ifadesine” dayandırılarak verilen karar hukuka aykırı bulunmuştur.<sup>126</sup>

Danıştay tarafından yine mükellef adına 1980 takvim yılı için salınan gelir vergisi ve kaçakçılık cezasına karşı açılan davada verilen kararın gerekçesinde; *“her ne kadar idari yargıda re'sen araştırma ve inceleme ilkesi geçerli ise de bu olgu mahkemenin araştırmalarını keyfi şekilde yürütebileceği anlamına gelmez.”* denilmek suretiyle re'sen araştırma ilkesinin sınırı çizilmiş ve söz konusu sınırı aykırılık nedeniyle karar hukuka aykırı bulunarak bozulmuştur.<sup>127</sup>

Yukarıda verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere re'sen araştırma ilkesinin sınırları Danıştay kararları ile çizilmiş olup, pek çok kararda söz konusu yetkinin yargı denetimini aşmadan, keyfilikten uzak ve kanunda gösterilen usullere bağlı kalınarak kullanılması gerektiği belirtilmiştir.<sup>128</sup>

<sup>126</sup> Dnş. 3. D, E: 1989/1724, K: 1990/3422, T: 12.12.1990, DD., Sayı: 82-83, ss. 231-232

<sup>127</sup> Dnş. 3. D, E: 1989/452, K: 1989/2340, T: 25.10.1989, DD., Sayı: 78-79, ss. 176-177

<sup>128</sup> Bkz. *“...idari yargı yerlerine geniş bir resen araştırma yetkisi tanınmış olup, bu hüküm uyarınca mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Ancak bu yetkinin varlığı, inceleme aşamasında idarenin yasaca inceleme yapmaya yetkili kılınan elemanları tarafından yapılması gerekirken yapılmamış bulunan tespitleri, dava aşamasında mahkemenin davalı idareye yaptırması sonucunu doğurmaz. Gerçeğin saptanmasını güçleştirecek noksan incelemeye dayalı bir tarhiyat dava konusu olduğunda, mahkemenin dava aşamasındaki söz konusu noksanlığı bu şekilde gidermeye çalışması yargı denetimini aşan bir uygulamadır...”* Dnş. VDDK, E: 2000/347, K.: 2001/198, T: 20.04.2001, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (20.11.2021)

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA ARAÇLARI DELİLLER, DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE İSPAT YÜKÜ

#### I. DELİL KAVRAMI

Türk Dil Kurumu tarafından delil kavramı “İnsanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare”<sup>129</sup>olarak tanımlanmıştır. Hukuki bir terim olarak delil kavramı; taraflar arasında uyuşmazlığa sebep olan bir eylemin ya da hukuki bir olgunun var olup olmadığı hususunda yargı mercii tarafından gösterilmesine izin verilen ispat aracı olarak tanımlanabilir.<sup>130</sup>

Her yargılama hukukunun ortak konusu olması nedeniyle delil kavramının pek çok tanımının yapıldığı görülmektedir. Medeni yargılama hukukunda delil HMK madde 187<sup>131</sup>’ den yola çıkılarak; çekişmeli hususların ispatı için başvuru, tarafların üzerinde mutabık kalamadıkları ve arasındaki uyuşmazlığın çözümüne yardımcı olacağı düşünülen araç olarak tanımlanmıştır. Vergi hukukunda ise delil; “Vergi ile ilgili iddiaları ve hukuki olayları ispat için gerek idare gerekse mükellef tarafından ortaya konan maddi ve gayrimaddi belge ve araçlar”<sup>132</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Taraflarca getirilme ilkesinin hakim olduğu Medeni Yargılama hukukunda tarafların delillerini dilekçeleri ile birlikte belirtmeleri ve en geç ön inceleme aşamasına kadar mahkemeye sunmaları gerekmektedir. Bu aşamadan sonra kural olarak taraflarca başka delil gösterilmesi mümkün olmamaktadır. HMK madde 140’ da açıkça belirtildiği üzere “...yapılan ihtara rağmen dilekçelerinde gösterdikleri belgeleri sunmayan veya belgelerin getirilmesi için gerekli açıklamayı yapmayan tarafın bu delillere dayanmaktan vazgeçmiş sayılmasına karar verilir.”

Re’sen araştırma ilkesinin hakim olduğu idari yargılama hukuku buna paralel olarak da vergi yargılamasında da teorik olarak tarafların dilekçeleri ile birlikte delillerini sunmaları gerekmektedir. Ancak bu aşamada söz konusu yargılama alanlarını medeni yargıdan ayıran en önemli özellik hakim tarafların dilekçelerinde göstermiş oldukları delillerle bağlı olmamasıdır. Re’sen araştırma ilkesinin hakim

<sup>129</sup> Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.sozluk.gov.tr>, 19.09.2021.

<sup>130</sup> Ejder Yılmaz, s.167.

<sup>131</sup> 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) madde 187: “İspatın konusunu tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir.”

<sup>132</sup> Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.34.

olduğu vergi yargılamasında hakim gerekli gördüğü hallerde taraflarca ileri sürülmeyen vakıaları kendiliğinden araştırıp, kararını bu vakıalara dayandırarak verebilmektedir.<sup>133</sup>

## II. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI

Yargılama aşamasında mahkemeye getirilen deliller işlevsel ve niteliksel olarak birbirilerinden ayrılmaktadır. İşbu nedenle deliller çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak sınıflandırılmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki; söz konusu sınıflandırmada esas alınan kriterler mutlak bir anlam ifade etmemekte olup, bir delil aynı zamanda birden fazla sınıfa ait özellik gösterebilmektedir. Çeşitli kriterler göz önüne alınarak yapılan sınıflamalardan başlıcaları; “Kesin Delil – Takdiri Delil”, “Bağlı Delil–Serbest Delil”, “Kişisel Delil–Nesnel Delil”, “Kanuni Delil–Akdi Delil”, “Doğrudan Delil–Dolaylı Delil”, “Yasak Delil–Yasak Olmayan Delil”, “Re’sen Müracaat Edilebilen- Re’sen Müracaat Edilemeyen Delil”<sup>134</sup> şeklindedir

### A. Kesin Delil – Takdiri Delil

Bütün yargılama dallarında delillerin en yaygın sınıflandırılması “kesin delil-takdiri delil” ayrımıdır. Söz konusu ayrımın temelinde kesin delillerin hakimi bağlayıcı nitelikte olması yatmaktadır. Uyuşmazlığa esas olaya ilişkin kesin delillerden birinin sunulması durumunda hakim, olayı ispat edilmiş saymakta ve buna göre karar vermektedir. Hakimin kesin delilleri kabul edip etmeme noktasında herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Medeni yargılama hukukunda kesin hüküm, ikrar ve yemin kesin deliller arasında sayılmakta iken; bilirkişi, tanık, uzman görüşü ve keşif takdiri deliller arasında yer almaktadır.

Re’sen araştıma ilkesinin bir sonucu olarak ceza yargılaması ve idari yargılama hukukunda kesin delil kabul edilmemektedir. Söz konusu yargılama alanlarında hem delil serbestisi ilkesi olduğu kabul edilmekte hem de tüm deliller eşit güçte sayılarak hakimin takdirine bırakılmaktadır. Takdiri delil sisteminin kabul edilmesinin temelinde hiç şüphesiz söz konusu alanların kamu hukuku içinde yer alması yatmaktadır. Kamu yararının ön planda olması nedeniyle, söz konusu

<sup>133</sup> Şenlen Sunay, s. 34.

<sup>134</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Delillerin Sınıflandırılması, ss.39-54.

yargılama alanlarında ispat vasıtaları önceden belirlenmiş dar kalıplar içine sokulmamış, hak kayıplarının önün geçmek için deliller takdiri delil niteliğinde sayılmıştır.<sup>135</sup>

### **B. Bağlı Delil–Serbest Delil**

Hakimin serbest değerlendirmesine tabi olmaksızın taraflar arasındaki uyuşmazlığın aydınlatılmasında hangi delillerin kullanılacağına önceden belirlendiği delillere bağlı delil; hakim tarafından uyuşmazlığın özelliğine göre serbestçe belirlenebilen delillere serbest delil denilmektedir. Serbest delillere sayı ve şekil gibi kısıtlama ölçütlerinin getirilmesi mümkün değildir. Bu yönüyle takdiri delillerin özelliklerini göstermektedirler.<sup>136</sup>

### **C. Kişisel Delil–Nesnel Delil**

Uyuşmazlık konusu olay ile ilgili bilgi sahibi olan kişilerin açıklamaları kişisel delil olarak değerlendirilmektedir. Kişisel delil dışında kalan olayın ispatına yarayan diğer her türlü delil ise nesnel delildir. Tanık beyanı kişisel deliller arasında yer alırken defter, belge ve senetler nesnel deliller arasında yer almaktadır.<sup>137</sup>

### **D. Kanuni Delil–Akdi Delil**

Kanuni delil; taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümünde başvurulabilecek delillerin yasa koyucu tarafından belirlendiği delillerdir. Akdi Delil ise; tarafların aralarında çıkacak uyuşmazlığa ilişkin başvuracakları delillerin sözleşme ile önceden belirlendiği delillerdir.

### **E. Doğrudan Delil–Dolaylı Delil**

İspata konu olay ile delil arasındaki ilişkinin doğrudan ya da dolaylı olmasına göre yapılan sınıflandırmadır. Doğrudan delil; bireyin beş duyu organını kullanarak

---

<sup>135</sup> Karakoç, Delillerin Sınıflandırması, s. 41.

<sup>136</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 43

<sup>137</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 45

olayın asli unsurları hakkında topladığı bilgi ve belgelerdir.<sup>138</sup> Vergi yargılamasında mükellefinin tutmakla yükümlü olduğu defter ve belgeler doğrudan delile örnek olarak gösterilebilir. Dolaylı delil ise; uyuşmazlık konusu olaya ilişkin bir bilgi ile elde edilen delildir.

#### **F. Yasak Delil-Yasak Olmayan Delil**

Söz konusu sınıflandırma delillerin elde edilme yönteminin mevzuata ve hukuka uygun olup olmadığı veya değerlendirilebilir olup olmadığı kriterine göre yapılmaktadır.

#### **G. Re'sen Müracaat Edilebilen- Re'sen Müracaat Edilemeyen Delil**

Yargılama usullerine özgü bir sınıflandırmadır. Hakim tarafların talebine bağlı kalmaksızın uyuşmazlık konusu olayın ispatına ilişkin delillere kendiliğinden müracaat edebiliyorsa söz konusu delillere re'sen müracaat edilebilen deliller denilmektedir.<sup>139</sup> Re'sen araştırma ilkesinin hakim olduğu vergi yargılamasında hakim tarafların talebi ile bağlı olmaksızın gerekli gördüğü durumlarda delillere re'sen müracaat edilmektedir. Taraflarca getirme ilkesinin hakim olduğu medeni yargılama usulünde kullanılan deliller kural olarak re'sen müracaat edilemeyen delillerdir.

### **III. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN TOPLANMASI**

Yargılama sürecinde uyuşmazlık konusu olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin hakimde kanaat uyandırmak amacıyla delillerin hazır bulundurulmasına delillerin toplanması denilmektedir.<sup>140</sup> Delillerin yargılama sürecine katılması için üç farklı yol bulunmaktadır. Bunlar; davanın taraflarının delilleri ikame etmesi, delillerin delil tespiti yolu ile toplanması ve delillerin re'sen araştırma yoluyla toplanmasıdır.

<sup>138</sup> Çolpan Mücahit Küçük, **Genel Olarak Delil Kavramı ve İdari Yargıdaki Uygulamaları**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s.41.

<sup>139</sup> Karakoç, Delillerin Sınıflandırması, s. 47

<sup>140</sup> Karakoç, Delillerin Sınıflandırması, s. 267.

## A. Davanın Taraflarının Delilleri İkame Etmesi

Delil gösterme, delil ileri sürme gibi farklı şekillerde de anılan delil ikamesi, tarafların kendi iddialarının doğruluğunu veya uyuşmazlığın diğer tarafının iddialarının gerçeğe aykırı olduğunu kanıtlamak için, uygun vasıtalarla başka bir anlatımla delillere dayanarak giriştikleri hakimi inandırma eylemidir.<sup>141</sup>

Delillerin davanın taraflarınca getirilmesi her ne kadar kural olsa da re'sen araştırma ilkesinin esas olduğu yargılama usullerinde hakim, taraflarca getirilen delillere bağlı kalmaksızın gerekli delilleri kendisi de toplayabilmektedir.

İYUK' un 3. maddesinde dava dilekçesinde bulunması gerekenler açıkça belirtilmiştir. Söz konusu maddenin b bendinde yer alan "*Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller*" ibaresinden delillerin tamamının dava dilekçesinde gösterilmesinin zorunlu olduğu anlamı çıkarılmaktadır. Ancak noktada söz konusu zorunluluğun mutlak olmadığının belirtilmesi gerekir. Şöyle ki; uyuşmazlığa ilişkin delillerin davacının elinde bulunmaması ya da davacının delilleri kendi imkanı ile elde etmesinin imkansız olduğu durumlarda söz konusu delillere nereden ulaşılabilirliğinin belirtilmesi yeterlidir. Başka bir anlatımla yargılamanın yürütülebilmesi için gerekli ve davacı tarafından ulaşılabilen bilgi ve belgelerin dava dilekçesinde yer alması durumunda delillerin gösterilmesi zorunluluğu yerine getirilmiş olur. Delillerin eksik kalması durumunda re'sen araştırma ilkesi uyarınca, gerekli delillerin hakim tarafından toplanması gerekmektedir

### 1. İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/ Değiştirilmesi Yasağı

Yargılama esnasında mahkemelerden adil ve doğru karar vermelerinin yanında söz konusu kararları makul bir sürede vermeleri de beklenmektedir. Davaların mümkün olan en kısa sürede sonuçlanmasını sağlayan vasıtaların başında da iddia ve savunma sebeplerinin birlikte beyan edilmesi gelmektedir. Bu nedenle medeni yargılama hukukunda tarafların iddia ve savunma sebeplerini bir arada beyan etme zorunluluğu bulunmaktadır.<sup>142</sup>

İddia ve savunmanın genişletilmesi/ değiştirilmesi yasağına ilişkin usul ve esaslar HMK' de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. HMK' nin 141. Maddesinde: "Taraflar, cevaba cevap ve ikinci cevap dilekçeleri ile serbestçe iddia veya

<sup>141</sup> Bilge Umar, Ejder Yılmaz, **İspat Yükü**, 2. Baskı, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1980, s. 32.

<sup>142</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 274.

savunmalarını genişletebilir yahut değiştirebilirler. Dilekçelerin karşılıklı verilmesinden sonra iddia veya savunma genişletilemez yahut değiştirilemez.” denilmek suretiyle iddia ve savunmanın genişletilmesi/ değiştirilmesi yasağının başlangıcı belirlenmiştir. Aynı maddenin devamında ise “iddia ve savunmanın genişletilip değiştirilmesi konusunda ıslah ve karşı tarafın açık muvafakati hükümleri saklıdır.” denilmek suretiyle söz konusu yasağın istisnaları belirtilmiştir. Yine HMK’ nın 107/2. maddesinde yer alan talep artırımı ve 109/1. maddesinde yer alan kısmi dava müesseseleri söz konusu yasağın diğer istisnalarına örnek olarak verilebilmektedir.

Medeni yargılama hukukunda kural olarak iddia ve savunmanın genişletilmesi/değiştirilmesi yasaktır. Ancak kamu düzeni ve kamu yararının ön planda olduğu bazı davalarda re’sen araştırma ilkesi uygulanmakta olup, bu davalarda söz konusu yasağın uygulanması mümkün değildir. Söz konusu davalarda uyuşmazlığa esas olayın aydınlatılması için hakim gerekli gördüğü durumlarda re’sen araştırma yaparak taraflarca ileri sürülmeyen delilleri yargılama sürecine dahil edebilmektedir.

## **2. Vergi Yargılamasında İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/ Değiştirilmesi Yasağı**

Doktrinde, İYUK ‘un 16. maddesinin 4. bendinde yer alan “Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler.” hükmünü ve söz konusu maddeye istisna getiren aynı kanunun 21. maddesinde yer alan “Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir...” hükmünü esas gösterilerek vergi yargılamasında iddia ve savunmanın genişletilmesi/değiştirilmesi yasağının olduğunu ileri süren görüşler bulunmaktadır.<sup>143</sup> Ancak söz konusu maddelerin yasak olarak nitelendirilebilmeleri için öncelikle bu yasağın re’sen araştırma ilkesi karşısındaki konumunun belirlenmesi gerektiği görüşündeyiz.

Tezin daha önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere vergi yargılamasının amacı, maddi anlamda gerçekliğe ulaşmaktır. Maddi anlamda gerçeklik ile anlatılmak istenen ise sadece yargılama usulü kurallarının usulüne uygun uygulanması sonucu ulaşılan gerçeklik değil haklı ve haksız ayıran mutlak

<sup>143</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 342.

anlamda gerçekliktir.<sup>144</sup> Söz konusu yargılama hukukunda usul kuralları yargılamanın amacına ulaşmasına hizmet eden araç görevindedir. Bu nedenle vergi yargılama hukukunda tarafların salt usul kurallarının katılığı nedeniyle hak kaybına uğramaları düşünülemez. Söz konusu yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin esas olmasının nedenlerinin başında da işbu husus yer almaktadır. Söz konusu ilke hakime, uyuşmazlığın çözümlenebilmesi ve maddi gerçeğe ulaşılabilmesi için tarafların ulaşamadığı bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırma ve tarafların talebi olmasa dahi ilgili kişi ve kurumlardan söz konusu bilgi ve belgeleri isteyebilme görev ve yetkisi sağlamaktadır.<sup>145</sup>

İYUK' un 16. maddesi ve 20. maddesi her ne kadar birbiri ile çatışan maddeler olsalar da söz konusu maddelerin karşılıklı geldiği durumlarda re'sen araştırma yetkisini düzenleyen İYUK' un 20. maddesinin ağır basacağı kesindir. Başka bir anlatımla; bu iki maddenin karşılıklı geldiği durumlarda kamuya yararlılık ilkesi göz önüne alınarak hakimın re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde hareket etmesi gerekmektedir. Yani taraflar yeni bir hak iddia edemeseler bile maddi gerçeği ortaya çıkarmakla yükümlü mahkeme re'sen araştırma ilkesi uyarınca kendiliğinden araştırma yaparak gerektiğinde yeni olgulara dayanarak hüküm verebilmektedir. Bu çerçevede İYUK 'un 16. maddesinin 4. bendi değerlendirildiğinde maddenin iddia ve savunmanın genişletilmesi/değiştirilmesi yasağından çok çabukluk ilkesi ile ilişkili olduğu söylenebilir.<sup>146</sup> Kanun koyucu söz konusu madde ile tarafların bilgi ve belgeleri geç ileri sürmesini yasaklayarak yargılamanın uzamasını engellemeyi amaçlamaktadır.

İYUK' un sonradan ibraz edilen belgelere ilişkin 21. maddesinin de re'sen araştırma ilkesi karşısındaki konumunun belirlenmesi gerekmektedir. Burada önemli olan uyuşmazlığın maddi yönüne ilişkin belgenin niteliğidir. Sonradan ibraz edilen belge uyuşmazlığın esasına ilişkin olayı ispat eder nitelik taşıyor ise, yani hakimın re'sen araştırma yetkisini kullanarak inceleme gereksinimi duyacağı bir belge ise, İYUK' un 21. maddesinde yer alan imkansızlık şartı aranmaksızın belge kabul edilir. Ancak sonradan ibraz edilen belge uyuşmazlığın çözümü için hakimın re'sen araştırıp, incelemek zorunda olduğu belgeler arasında değil ise, bu durum İYUK' un 21. maddesinin uygulama alanına girmektedir. Bu halde, mahkeme tarafından öncelikle sonradan ibraz edilen belgelerin dilekçeler ve savunmalarla birlikte

<sup>144</sup> Ejder Yılmaz, "İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3-4, 1983, ss. 25-26.

<sup>145</sup> Yücel, s. 132.

<sup>146</sup> Karakoç, Delillerin Sınıflandırması, s. 281.

verilmesini engelleyici bir durumun olup olmadığının araştırılması gerekmekte olup, araştırma sonunda söz konusu belgelerin zamanında ibraz edilmelerine imkan olmadığı kanısına varılırsa belgelerin kabulü ile diğer tarafa tebliğine karar verilir.<sup>147</sup>

## **B. Delillerin Delil Tespiti Yoluyla Toplanması**

Delil tespiti, açılan veya daha sonra açılacak bir davaya ilişkin delillerin kanunda belirtilen şartlar dahilinde önceden toplanmasını ve güvence altına alınmasını sağlayan hukuki müessesedir.<sup>148</sup> Söz konusu müessesenin amacı gecikme nedeniyle mevcut delillerin kaybolmasını önlemektir.<sup>149</sup>

Delil tespiti bir dava olmayıp, hukuki niteliği itibarıyla ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz müesseseleri gibi koruyucu bir tedbirdir. Ancak delil tespiti söz konusu müesseselerden bir takım farklılıklar içermektedir. İhtiyati tedbirler dava konusu mal ya da hakkın güvence altına alınması amacı ile o mal ya da hakka ilişkin geçici bir koruma sağlanırken; delil tespitinde yargılama boyunca kullanılacak delillerin kaybolmasını önlemek için delillerin önceden tespitine ilişkin koruma sağlanmaktadır.<sup>150</sup>

Tarafların delil tespiti talep edebilmeleri için iki temel şartın bulunması gerekmektedir. Bunlardan ilki tespiti talep edilen delilin inceleme sırasının gelmemiş olması, diğeri ise delil tespitinde bulunan tarafın hukuki menfaatinin bulunmasıdır. İnceleme aşamasına geçildiğinde artık delilin doğrudan kendisi incelenecek olup, bu nedenle delil tespiti talep edilmesinde hukuki yarar bulunmamaktadır.<sup>151</sup> Ancak örneğin; uyuşmazlığa esas olayın çözümlenebilmesi için şahit olarak dinlenmesi gereken kişinin hasta olması ya da uzun süreli yurt dışına çıkacak olması gibi durumlarda dava öncesinde söz konusu kişinin ifadesinin delil tespiti yoluyla tespit edilmesinde hukuki yarar bulunmaktadır.

Vergi yargılamasında delil tespitine ilişkin düzenlemeler İYUK' un 58. maddesi ve HMK' ya atıf yapan 31. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeleri dava açılmadan önce delil tespiti ve dava açıldıktan sonra delil tespiti şeklinde ayırarak incelemekte fayda bulunmaktadır.

<sup>147</sup> Yenice ve Esin, s. 554.

<sup>148</sup> Kuru ve diğerleri, s. 554 .

<sup>149</sup> Necip Bilge ve Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3.baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978, s. 209.

<sup>150</sup> Pekcanıtez ve diğerleri, s. 579.

<sup>151</sup> İsmail Doğanay, "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun Tespiti Delaile Dair Hükümleri Üzerine Bir İnceleme", AD, Sayı: 7, 1954, s. 892' den aktaran Melih Sanan, **Delil Tespiti**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi ), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014, s. 5.

## 1. Dava Açılmadan Önce Delil Tespiti

Delil tespitine ilişkin düzenlemenin yer aldığı İYUK'un 58. Maddesinde, idari dava açıldıktan sonra bu davalara ilişkin delil tespitlerini yapacak idari yargı yerleri belirtilmiş; ancak dava açılmadan önce yapılacak delil tespitine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle dava açılmadan önce yapılacak delil tespitinin İYUK' un 31. maddesinde<sup>152</sup> yapılan atıf nedeniyle HMK' nın ilgili maddesine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. HMK' nın delil tespitinde görev ve yetkiyi düzenleyen 401. maddesinde dava açılmadan önce yapılacak delil tespitine ilişkin "...esas hakkındaki davaya bakacak olan mahkemeden veya üzerinde keşif yahut bilirkişi incelemesi yapılacak olan şeyin bulunduğu veya tanık olarak dinlenilecek kişinin oturduğu yer sulh mahkemesinden istenir." şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu madde metninde yer alan "esas hakkındaki davaya bakacak olan mahkeme" ifadesinden her ne kadar dava açmadan önce yapılacak delil tespitleri için de idari ve vergi mahkemelerine başvurulabileceği anlamı çıksa da Danıştay bu hususu kabul etmemektedir. Danıştay' ın yerleşik kararları incelendiğinde; dava açılmadan önce yapılacak delil tespiti için idare ya da vergi mahkemelerine başvurulamayacağı belirtilerek, esas dava idari yargıda açılacak dahi olsa dava açılmadan önce yapılacak delil tespitleri için hukuk mahkemelerinin görevli kılındığı görülmektedir.<sup>153</sup> Gözübüyük ve Karakoç Danıştay' ın söz konusu tutumunun HMK' nın 401. maddesinin 1. fıkrası ile bağdaşmadığını savunmaktadır. Ancak karşıt görüşler de bulunmaktadır.<sup>154</sup>

<sup>152</sup> İYUK madde 31: "1. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında 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."

<sup>153</sup> "...İlgililerin, delillerin tespitine ilişkin istemlerinin incelenebilmesi için idari yargıda açılmış idari bir davanın bulunmasının zorunlu olduğu..." Dnş. 5. D. E: 1987/2333, K: 1988/408, T: 03.02.1988, DD., Sayı: 72-73, ss. 317-318 " ...Danıştay' a idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin saptanmasını ancak Danıştay' dan isteyebilecekleri hüküm altına alındığı ve olayda ise alınan hükme uygun olarak açılmış dava bulunmadığı gerekçesiyle reddine...." Dnş. 6. D. E: 1976/ 3011, K: 1976/3450, T: 26.05.1976, Benzer kararlar için bkz. Dnş. 10. D., E: 1965/3483, K: 1966/ 1189, T: 11.05.1966, DD., Sayı: 103-106, ss. 380.

<sup>154</sup> Mülga 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 90. maddesinin gerekçesi: "Danıştay' da açılmış veya açılacak davalarda da delillerin tespiti lüzumu hasıl olmaktadır. Danıştayca delil tespiti yapılması, usulü dairesinde dava açıldıktan ve bu davanın, Danıştay' ın görevine girdiği anlaşıldıktan sonra mümkün olabilir. Nitekim, yürütmenin durdurulmasında da usul böyledir. Bu itibarla tasarıda dava açılmadan önce Danıştay' a delil tespiti görevi verilmemiştir." şeklinde belirtilmiştir. Baki Kuru, söz

Bizim görüşümüze göre de Danıştay' ın tutumu HMK' nın ilgili maddesi ile bağdaşmamaktadır. İdari dava açılmadan önce yapılacak delil tespitlerinin idari yargı yerlerince yapılması durumunda tespit edilen delillerin asıl dava açısından daha kullanılabilir ve faydalı olacağı kanısındayız.

Belirtmek gerekir ki; her ne kadar idari dava açılmadan önce adli yargıda delil tespiti yaptırılabilir olsa da söz konusu tespit işleminin geçerli olabilmesi için kanunda belirtilen hususlara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Yapılan delil tespitinin vergi mahkemesindeki derdest davada hükme esas teşkil edebilecek içerik ve yeterlilikte olması gerekir. Delil tespitinin gereken unsurları taşımaması durumunda, eğer vergi mahkemesi gerekli görürse re'sen araştırma yetkisini kullanarak tekrar delil tespiti yapılabilir.<sup>155</sup>

## 2. Dava Açıldıktan Sonra Delil Tespiti

Dava açılmadan önce yapılacak delil tespitinin aksine İYUK' un 58. maddesi ile dava açıldıktan sonra yapılacak delil tespiti ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İYUK' un 58/1 maddesinde “Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde ile dava açıldıktan sonra yapılacak delil tespitinde görevli ve yetkili mahkemenin davanın görüldüğü mahkeme olduğunu açıkça belirtilmiştir. Madde metni HMK' nın dava açıldıktan sonra delil tespitini düzenleyen 401. Maddesinin 4. Fıkrası<sup>156</sup> ile de paralellik göstermektedir.

İYUK' un 58/ 2 maddesi uyarınca “Davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitin mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir.” Söz konusu madde metninden de anlaşılabacağı üzere vergi hakimi, delil tespiti hususunda mahalli idari veya adli yargı mercilerine istinabe edebilmektedir.<sup>157</sup> Ancak kanundaki düzenleme her ne kadar bu yönde olsa

---

konusu madde ile İYUK'un 58. Maddesinin benzerlik gösterdiğini bu nedenle mülga 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 90. Maddesinin gerekçesinin İYUK'un 58. Maddesi için de geçerli olması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle idari dava açılmadan önce idari yargı yerlerinden delillerin tespit edilmesinin istenemeyeceğini savunmaktadır. Baki Kuru, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt: 3, Demir Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 3145.

<sup>155</sup> Celal Karavelioğlu. Açıklamalı, İçtihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.1666.

<sup>156</sup> HMK madde 401/4: “Dava açıldıktan sonra yapılan her türlü delil tespiti talebi hakkında sadece davanın görülmekte olduğu mahkeme yetkili ve görevlidir.”

<sup>157</sup> Baki Kuru, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt: 1, Demir Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 542.

da Danıştay' ın görüşü idari dava açıldıktan sonra adli yargı yerlerinde tespit yaptırılmayacağı yönündedir.<sup>158</sup> Doktrinde de bu yönde görüşler bulunmaktadır. Yenice ve Esin, delil tespiti yapılacak yerde idare ya da vergi mahkemelerinin olması durumunda adli mahkemelerde tespit yapılmasının uygun düşmeyeceğini savunmaktadır.<sup>159</sup>

Kanun metninin son fıkrasında delil tespit isteminin ivedilikle karara bağlanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle idari yargıda da medeni yargılama hukukunda olduğu gibi adli tatilde delil tespitine ilişkin işlemlerin yapılması mümkündür.

### 3. Noter Tarafından Yapılan Delil Tespiti

1512 sayılı Noterler Kanun' unda yer alan noterlere verilen özel görevler arasından tespit işlemleri de sayılmış olup, söz konusu husus kanunun 61. maddesinde<sup>160</sup> düzenlenmiştir.

Noterler tarafından yapılan tespit işlemleri mahkemelerce yapılan delil tespitinden farklıdır. Sonuç olarak noterler bir yargı organı değildir. Bu nedenle de noterlerce yapılan tespitlerin hukuk mahkemelerince yapılan delil tespiti ile aynı hukuki sonuçları doğurması beklenemez.<sup>161</sup> Bu nedenle mahkemeler noterler tarafından yapılan delil tespitlerini ancak takdiri delil olarak değerlendirmektedir.

<sup>158</sup> "... Olayda ise, temyize konu kararın Asliye Hukuk Mahkemesi aracılığıyla yaptırılan keşif ve bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapora dayalı olarak verildiği, söz konusu keşif ise delillerin tespitine yönelik olmayıp uyuşmazlığın esasının çözümünü sağlayıcı teknik ve bilimsel donelerin elde edilmesine yönelik bir inceleme olduğu açıktır. İYUK' da keşif ve bilirkişi incelemesinin mahalli mahkemeler aracılığıyla yaptırılabilmesine ilişkin bir hüküm yer almadığı gibi, yukarıda yazılı 31.madde ile gönderme yapılan HMUK' da bu tarz incelemeyi olanaklı kılan bir hükme yer verilmemiştir. Her ne kadar, sözü edilen keşif ve bilirkişi incelemesi HUMK' un istinabeye ilişkin maddelerine dayanılarak gerçekleştirilmiş ise de, kurum olarak istinabenin böyle bir incelemeyi kapsamı ve olanaklı kılması düşünülemez. Öte yandan, 2577 sayılı Kanunun 31.maddesinde yapılan değişiklik ile, bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılacağı kuralına yer verilerek bu görevin esasen bir başka yargı yeri ne bırakılması tamamen önlenmiş bulunmaktadır. Bu durumda, uyuşmazlığın çözümü için bir başka yargı yerine yaptırılan keşif ve bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak verilen kararda isabet görülmemiştir..." Dnş. 6. D., E: 1990/429, K: 1991/1027, T: 08.05.1991, DD., Sayı: 84, ss. 432-433, "...İdari yargıda keşif ve bilirkişi incelemelerinin davaya bakan idari yargı mercileri tarafından yapılması gerekli olduğundan 2577 sayılı yasanın 58. Maddesinin 2. Fıkrasındaki delillerin tespitine ilişkin hükümlere dayanılarak mahalli adli yargı mercii tarafından keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılarak bunun sonucuna göre işlemlerin iptaline karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır..." Dnş 6. D., E: 1994/3089 E, K: 1995/ 925, T: 09.03.1995, DD., Sayı: 91, s. 601.

<sup>159</sup> Yenice ve Esin, s. 755.

<sup>160</sup> 1512 sayılı Noterler Kanunu madde 61: "Noterler bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklini, kıymetini, ilgili şahısların kimlik ve ifadelerini tespit ederler ve davet edildiklerinde piyango ve özel kuruluşların kur'a, seçim ve toplantılarında hazır bulunarak durumu belgelendirirler."

<sup>161</sup> "...Noterlik Kanununda, Noterin görev ve yetkileri belirlenmiş olup, bunlar arasında ancak mahkemelerce yapılması mümkün olan delil tespiti görevi noterlere verilmemiştir. Mahkemece bu yönden yanılıya düşülerek noterce yapılan tespit sonucu davalıya ayrılan mahallin fuarın

Noterler tarafında yapılan tespitlerin mahkemelerce yapılan delil tespitleri ile aynı sonucu doğurmayacağı kesin olmakla birlikte, kamu hizmeti veren noterlerce düzenlenen ve Noterlik Kanunu' nun 82. maddesi<sup>162</sup> gereği aksi ispat edilene kadar geçerli kabul edilen belgelerin mahkemelerce kuvvetli bir delil olarak değerlendirileceği de açıktır.

Vergi yargılamasının tabi olduğu kanunlarda yargılama esnasında tanık dinletilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, uygulamada vergi mahkemelerinde tanık ifadesinin alınması mümkün olmamaktadır. Bu nedenle tanığının mahkemede dinletemeyen tarafın, noter huzurunda dinletmesi ve noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı mahkemeye sunması uygulamada sıkça rastlanılan bir durumdur. Böylelikle uygulamadaki engeller aşılarak uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılmasında tanık ifadesine başvurulması sağlanmaya çalışılmaktadır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde söz konusu hususa ayrıntılı olarak değinilecektir.

### **C. Delillerin Re'sen Araştırma Yoluyla Toplanması**

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak üzerinde durulduğu üzere vergi yargılamasında hakim re'sen araştırma ilkesi sayesinde taraflarca ileri sürülmüş vakialara bağlı olmaksızın, gerekli gördüğü hallerde taraflarca ileri sürülmeyen vakiaları kendiliğinden araştırıp, kararını bu vakialara dayandırarak verebilmektedir.

## **IV. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

İspat araçları olan deliller vergi yargılaması içerisinde de önemli yere sahiptirler. İşbu nedenle çalışmanın bu bölümünde re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde delillerin değerlendirilmesine yer verilecektir.

---

*açılışında boş bulunduğunun kabulü de doğru olmayıp konuyla ilgili tüm deliller toplanarak sonucu dairesinde bir karar verilmesi gerekmektedir. Bu hususlar gözetilmeden yazılı şekilde hüküm tesisinde isabet görülmemiştir...* Yargıtay (Yar.) 19. Hukuk Dairesi (H.D.), E: 1996/10758, K: 1996/7530, T: 12.09.1996.

<sup>162</sup> 1512 sayılı Noterler Kanunu madde 82. "...Noterler tarafından bu kısmın ikinci bölümünün hükümlerine göre düzenlenmiş olan hukuki işlemler, sahteliği sabit oluncaya kadar geçerlidir..."

## A. İkrar

İkrar, bir kimsenin yargılama sırasında kendi aleyhine netice doğuran bir olayı yargılamanın yürütüldüğü mahkeme önünde kabul etmesidir.<sup>163</sup> Başka bir anlatımla Taraflardan birinin diğer tarafın ileri sürdüğü iddiaların doğru olduğunu bildirmesidir.<sup>164</sup>

Bir beyanın ikrar sayılabilmesi için, bir tarafın diğer tarafın öne sürdüğü vakianın doğrulunu kabul etmesi gerekmektedir. Bu nedenle, bir tarafın kendi ileri sürdüğü vakıaların doğruluğunu beyan etmesi ikrar sayılmamaktadır.<sup>165</sup> İkrar tek taraflı bir irade beyanıdır. Bu nedenle ikrarın kabulü karşı tarafın uygun görmesine bağlı değildir. Ayrıca belirtilmesi gereken bir diğer husus ise ileri sürülen bir iddia karşısında susma kural olarak ikrar sayılmamaktadır.

İkrarın delil değeri, hiç kimsenin kendi aleyhine sonuç doğuracak hususlarda gerçeği yansıtmayan beyanlarda bulunmayacağı düşüncesine dayanmaktadır. Başka bir anlatımla; kişinin kendi iradesiyle aleyhinde sonuç doğuracak beyanlarda bulunması durumunda söz konusu beyanın gerçek olduğu kabul edilmektedir.<sup>166</sup> Bu nedenle Danıştay kararlarından da görüldüğü üzere vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetlerinin tespit edilmesinde mükellef ve vergi sorumlusunun ikrarı önemli bir delil sayılmaktadır.<sup>167</sup>

Danıştay kararları incelendiğinde, ikrarın delil değeri taşıyabilmesi için bazı şartların arandığı görülmektedir. “İkrarın herhangi bir şüpheyi yer vermeyecek şekilde tespit edilmiş olması”<sup>168</sup>, “açık ve net bir şekilde yapılmış olması”<sup>169</sup>, “tehdit, hile ve baskı altında yapılmamış olması”<sup>170</sup>, “ticari icaplara uygun olması”<sup>171</sup> ve “ikrarda bulunanın bilebileceği hususa ilişkin olması”<sup>172</sup> yapılan değerlendirmede aranan şartlar arasında yer almaktadır.

Taraflarca getirilme ilkesinin esas olduğu yargılama hukukunda ikrar “mahkeme dışı ikrar” ve “mahkeme içi ikrar” olarak ikiye ayrılmakta olup, ikrarın delil

<sup>163</sup> Umar ve Yılmaz, s. 191.

<sup>164</sup> Kuru ve diğerleri, s. 366.

<sup>165</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 170.

<sup>166</sup> Memduh Aslan ve Akın Gencer Şentürk, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 43, 2008, s. 20.

<sup>167</sup> Dnş. 3. D., E: 1987/703, K: 1988/1142, T: 13.04.1988 sayılı kararında: “...Serbest Müşavirlik faaliyetine, işe başladığını vergi dairesine bildirdiği tarihten önce başladığı ve elde ettiği gelir, davacının kendi ifadesi ile sabit bulunduğundan, salınan vergide aykırılık bulunmadığı...”

<sup>168</sup> Dnş. 9. D., E: 1992/2671, K: 1992/3428, T: 23.12.1992, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

<sup>169</sup> Dnş. 3. D., E: 1986/2287, K: 1986/1629, T: 30.06.1986, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

<sup>170</sup> Dnş. 7. D., E: 2000/8519, K: 2004/464, T: 25.02.2004, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

<sup>171</sup> Dnş. 4. D., E: 1984/2765, K: 1985/1657, T: 05.06.1985, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

<sup>172</sup> Dnş., 4. D., E: 1987/2995, K: 1988/2170, T: 27.09.1988, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

niteliği yapıldığı yere göre değişiklik göstermektedir. Mahkeme dışı ikrar takdiri delil kuvvetinde olup; ancak bu ikrarı destekleyen delillerin bulunması durumunda hakim tarafından hükme esas alınabilmektedir.<sup>173</sup> Mahkeme içi ikrar ise; yargılama sırasında dosyaya ibraz edilen bir dilekçe ile ya da duruşma yapılan durumlarda sözlü beyanın zapta geçirilmesi ile gerçekleşmekte olup, kesin delil niteliğindedir.<sup>174</sup>

Vergi yargılama hukukunda da mahkeme dışı ve mahkeme içi ikrar yapılması mümkün olmakla birlikte, takdiri delil sisteminin geçerli olması nedeniyle ikrarın nerede yapıldığının bir önemi olmaksızın ikrar takdiri delil sayılmaktadır. Ancak; ikrarın delil değerini açıklarken bahsettiğimiz hususlar nedeniyle vergi yargılama hukukunda ikrar, kesin delil etkisi yapabilmektedir.<sup>175</sup>

## B. Tanık

Tanık ifadesi, davaya taraf olmayan üçüncü bir kişinin, tarafların arasındaki uyuşmazlık hakkında duyu organlarıyla bizzat edinmiş olduğu bilgiyi mahkemeye iletmesidir.<sup>176</sup> Bu tanımdan yola çıkarak; uyuşmazlık konusu olayı duyuları aracılığı ile kavrayarak, edindiği bilgiyi aktaran kişiye tanık denilmektedir.

Tanık davaya taraf olmayan üçüncü kişidir. Bu nedenle tarafların kendi işleri ile ilgili hususlarda tanık olması mümkün değildir. Ancak vekil ya da kanuni temsilci tanık olarak dinlenebilmektedir.

Tanık ifadesi zayıf ve çürük bir delil olması nedeniyle tüm hukuk dallarında takdiri delil olarak sayılmaktadır. Bu hususun temelinde ise tanık ifadesinin hafızaya dayanması yatmaktadır. Hafızanın kapasitesi kişiden kişiye değişiklik göstermekte olup, kişilerin kendileriyle ilgisi olmayan ya da özel ilgileri bulunmayan hususları hafızalarında muhafaza etmeleri her zaman güven verici olmamaktadır. Ayrıca tanığın taraflardan birine duyduğu sempati ya da antipati hissi de bilerek ya da bilmeyerek tanık ifadesini etkileyebilmekte bu durum da tanık ifadesine duyulan güveni sarsmaktadır.<sup>177</sup>

Tanığın duyu organlarıyla edindiği bilgiyi aynen aktarması gerekmektedir. Tanık edindiği bilgiyi aktarırken yorum yapamayacağı gibi, söz konusu olayın

<sup>173</sup> Kuru ve diğerleri, ss. 439-440.

<sup>174</sup> Neslihan Alkam Görkem, **Türk Vergi yargı Sisteminde Delil**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.167.

<sup>175</sup> Karakoç, s. 171.

<sup>176</sup> Şenlen Sunay, s. 58.

<sup>177</sup> Bilge ve Önen, ss. 522-524.

doğruluğuna ilişkin araştırma yapmak zorunda da değildir. Tanığı bilirkişiden ayıran özelliklerin başında bu husus gelmektedir.<sup>178</sup>

VUK 3/B-2 maddesinde “Vergiye doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddenin mefhumu muhalifinden vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında, olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin ispat aracı olarak kullanılabileceği anlaşılmaktadır. Yine aynı maddenin ilk cümlesinden yemin hariç her türlü delilin ispat vasıtası olarak kullanılabileceği açıkça anlaşılmaktadır. Söz konusu madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde vergilendirme aşamasında tanık deliline başvurulabileceği açık olup, söz konusu hususa ilişkin en ufak bir şüphe bulunmamaktadır.

Vergi yargılamasında tanık ifadesine başvurulup başvurulamayacağı hususu ise hala tartışmalıdır. Tanık ifadesine başvurulamayacağını savunan görüşün temelinde vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin esas olması ve İYUK’ un HMK’ ya atıf yapan 31. maddesinde tanık ifadesine ilişkin bir hüküm bulunmaması yatmaktadır. Diğer taraftan tanık ifadesine başvurulabileceğini savunanlar görüşlerini re’sen araştırma ilkesine ve VUK’ un 3/B maddesinin vergi yargılamasında uygulanabilirliğine dayandırmaktadır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde söz konusu tartışmalara ayrıntılı olarak değinilecek olup, adil yargılanma hakkı çerçevesinde vergi yargılamasında tanık ifadesine başvurulması hususu ayrıntılı olarak değerlendirilecektir. Ancak çalışmanın bu bölümünde de belirtmek gerekir ki; uygulamada vergi mahkemelerinde tanık ifadesinin alınması mümkün olmamaktadır. Bu nedenle vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanlarınca alınan tanık ifadesi yargılama esnasında delil olarak sunulmaktadır. Hususa ilişkin uygulamada kullanılan diğer bir yöntem ise noter huzurunda tanık dinletilerek, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanın mahkemeye sunulmasıdır.

Vergi yargılamasında tanık dinletilmesine ilişkin tek düzenleme VUK’ un mükerrer 378. maddesinde bulunmaktadır. Söz konusu madde metninde “Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.” hükmü yer almaktadır. Madde metninde belirtilen kişiler dışında vergi yargılamasında tanık dinletilememesi ve bu hususun adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilmesine çalışmanın

---

<sup>178</sup> Bilge ve Önen, s. 523.

ilerleyen bölümlerinde değinilecek olup, bu nedenle çalışmanın bu kısmında konuya ilişkin daha fazla değerlendirme yapılmamaktadır.

Tanık beyanının delil değeri taşıyabilmesi için aranan şartlar VUK' un 3/B-2 bendinde belirtilmiştir. Madde hükmü uyarınca “tabii ve açık olmayan şahit ifadesi” delil niteliğinde sayılmamaktadır. Madde metninde tanık ifadesinin hangi durum ve şartlarda vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisinin bulunmuş sayılacağı belirtilmemiş; ancak Danıştay’ ın yerleşik içtihatlarında husus aydınlatılmıştır.

Danıştay kararları incelendiğinde tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan iktisadi bir ilişkisinin arandığı görülmektedir. Örneğin kayıt dışı para aldığı iddia edilen mükellef hakkındaki incelemede, husus mükelleften mal almış birden fazla kişinin birbirini teyit eden beyanları ile ispat edilebilir. Bu noktada Danıştay alıcıların, satıcı konumunda olan mükellefin fatura dışı ve kayıt dışı para aldığına yönelik husumetten kaynaklanmayan ve birbirlerini teyit eden beyanlarını delil niteliğinde kabul etmektedir.<sup>179</sup> Kişilerin husumetten kaynaklı verdiği düşünülen ve salt soyut ifadeler içeren beyanları ise delil niteliğinde kabul edilmemektedir.<sup>180</sup> Vergi yargılamasında vergiyi doğuran olay ile herhangi bir ekonomik ilişkisi olmayan, sadece tesadüfen olaya şahit olan kimselerin beyanları delil değeri taşımamaktadır. Bu husus vergi yargılamasını diğer yargılama alanlarından ayırmaktadır. Vergi yargılamasının tersine diğer yargılama alanlarında tesadüfen olaya şahitlik eden kişilerin beyanları da takdiri delil niteliği taşımaktadır.

Danıştay kararları incelendiğinde görülmektedir ki; hekimin hastalarının, mükellefin muhasebecisinin<sup>181</sup>, avukatın müvekkillerinin<sup>182</sup> ve işyerinde çalışan işçilerin<sup>183</sup> vergiyi doğuran olayla ilgilerinin tabii olduğu kabul edilmekte olup, söz konusu kişilerin vergiyi doğuran olaya ilişkin vermiş oldukları beyanlar maddi delil niteliği taşımaktadır. Yine taşıt sürücüsünün<sup>184</sup>, emtia alıcısının<sup>185</sup>, komisyoncunun<sup>186</sup>, faiz karşılığı borç alan kişinin<sup>187</sup> tarafı oldukları hukuki ilişkiler nedeniyle vergiyi doğuran olayla ilgilerinin tabii sayıldığı ve bu kişilerin hususa ilişkin vermiş oldukları beyanların tanık beyanı niteliği taşıdığı görülmektedir.

<sup>179</sup> Dnş. 4. D., E: 1980/3390, K: 1981/523, T: 233.02.1981, DD., Sayı: 44-45, ss. 187-188 Dnş. 4. D., E: 1982/778, K: 1982/1858, T: 05.05.1982

<sup>180</sup> Dnş. 13. D., E: 1978/898, K: 1979/202, T: 08.02.1979, DD., Sayı: 36-37, ss. 642-643

<sup>181</sup> Dnş. 3. D., E: 1987/2954, K: 1988/1858, T: 22.06.1988, Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat VI”, Maliye Postası, Sayı: 246, Aralık, 1990, s. 56.

<sup>182</sup> Dnş. 3. D., E: 1986/3625, K: 1987/1255, T: 13.05.1987 T., Candan, s. 56.

<sup>183</sup> Dnş. 4. D., E: 1988/2042, K: 1988/4360, T: 7.12.1988 T., DD., Sayı: 74-75, s. 224

<sup>184</sup> Dnş. 3. D., E: 1986/3234, K: 1987/2632, T: 19.11.1987 T., Candan, s. 56.

<sup>185</sup> Dnş. 4. D., E: 1984/1536, K: 1985/1658, T: 07.06.1988 T., Candan, s. 56.

<sup>186</sup> Dnş. 3. D., E: 1986/2886, K: 1987/2624, T: 19.11.1987, Candan, s. 56.

<sup>187</sup> Dnş. 7. D., E: 1973/2056, K: 1973/1808, T: 31.05.1973, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

Tanık beyanının vergiyi doğuran olay ile ilgisinin açık olması tanık beyanının delil değeri taşıyabilmesi için aranan diğer bir şarttır. Tanığın bulunduğu konum kimi zaman yanıltıcı olmakta ve tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii gibi görülmektedir. Bu noktada vergilendirmeye ilişkin beyanı delil niteliği taşıyacak kişinin vergiyi doğuran olayla tabii ilişkisinin açık olarak anlaşılabilir olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Örneğin; yetkili olmayan şirket ortağının, şirket işlemlerinden haberdar olduğu varsayılarak, sadece şirket ortağı olmasına dayanılarak alınan beyanı maddi delil niteliği taşımamaktadır<sup>188</sup>

### C. Bilirkişi Raporu

Davanın dayandırıldığı vakıaların değerlendirilmesinde özel ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulması durumunda, söz konusu hususa ilişkin bilgi ve görüşüne başvurulmuş ve hakime yardımcı olmak amacıyla özel ve teknik bilgisini kullanarak rapor hazırlayan kişiye “bilirkişi” denir.<sup>189</sup>

Vergi yargılama hukukunda, taraflar dışında olup, tanık gibi beyanı delil değeri taşıyan bir diğer üçüncü kişi de bilirkişidir. Ancak belirtmek gerekir ki her ikisi de dava tarafları dışındaki üçüncü kişi konumunda olmasına rağmen tanık ve bilirkişi birbirinden farklı ispat araçlarıdır. Tanık duyu organlarıyla edindiği bilgiyi mahkemeye aynen aktarırken, bilirkişi kendisine başvurulmuş hususa ilişkin özel ve teknik bilgisini kullanır.

Vergi yargılama hukukunda bilirkişilik müessesine ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak İYUK’ un 31. maddesi ile bilirkişilik müessesine ilişkin düzenlemeler için HMK’ ya atıfta bulunulmuştur. Ayrıca aynı maddenin devamında bilirkişilerin, bilirkişilik bölge kurullarınca düzenlenen listelerden seçileceği ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve HMK’ nın uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. HMK’ nın 266–287. maddeleri arasında bilirkişilik müessesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

HMK’ nın 266. maddesinde bilirkişiye başvurulacak durumlar belirtildiği gibi “...genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda...” bilirkişiye başvurulamayacağı da açıkça düzenlenmiştir. Kanunda bilirkişiye başvurulması gerektiği açıkça belirtilen durumlar dışında, davanın dayandığı vakıaların aydınlatılması ve değerlendirilmesi

<sup>188</sup> Dnş. 4. D. E: 1988/5491, K: 1989/831, T: 21.02.1989, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

<sup>189</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 192, Benzer tanımlar için bkz. Kuru ve diğerleri, s. 397, Bilge ve Önen, s. 538, Şenlen Sunay, s. 42.

hususunda özel ve teknik bilgiye ihtiyacı olup olmadığını hakimın kendisinin takdir etmesi gerekir. Hakimın özel bilgisinin, davanın dayandığı vakıanın aydınlatılmasında yetersiz kaldığı durumlarda bilirkişiye başvurulması zorunludur.<sup>190</sup>

Vergi yargılamasında hakimın gerektiğinde bilirkişi müessesine başvurusu re'sen araştırma yetkisini kuvvetlendirir niteliktedir. Hususa ilişkin Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) kararlarında; re'sen araştırma ilkesine dikkat çekilerek, hakimın gerekli durumlarda re'sen araştırma yetkisini kullanarak bilirkişi müessesine başvurusu gerektiği üzerinde durulduğu görülmektedir.<sup>191</sup>

Bilirkişiye uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılması, başka bir anlatımla davanın maddi kısmı için başvurulmaktadır. Yani bilirkişinin görev alanı uyuşmazlık konusu olaya ilişkin özel ve teknik bilgiyi ortaya koymakla sınırlıdır. Bilirkişinin bu sınırların dışına çıkarak, kendisini hakimın yerine koyması ve davanın sonucuna ilişkin değerlendirmede bulunması mümkün değildir. Uyuşmazlık konusu olaya ilişkin değerlendirmede bulunup sonuç çıkarmak hakimın görevidir. Bilirkişi raporunda sadece uyuşmazlık konusu olaya ilişkin özel ve teknik bilgilerin yer alması gerekmektedir.<sup>192</sup>

Bilirkişi raporu da tanık delili gibi takdiri deliller içinde yer almaktadır. HMK'nın 282. maddesinde "Hâkim, bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir." hükmü yer almaktadır. Madde lafzından bilirkişi raporunun hakimi bağlamayacağı, hakimın delilleri serbestçe değerlendirebileceği açıkça

<sup>190</sup> "...Davacıya intikal eden limited şirket hisselerinin, ölüm tarihi itibarıyla çıkarılan bilançoda gösterilen öz sermayeyi oluşturan unsurların yeniden değerlendirilmesi suretiyle ve öz sermayenin konunun uzmanı bilirkişi marifetiyle tespiti gerekmektedir. Bu suretle takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedelin hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak incelemeyle ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerekir..." VDDK, E: 2019/241, K: 2019/902, T: 13.11.2019, Dnş. VDDK. Kararlar Bülteni, Sayı: 8, s. 4, "...re'sen araştırma ilkesi uyarınca, numune alma imkanı bulunmadığından imal edilen ürünlerin üretim formülü üzerinde, üretilen ürünün kimyasal özelliklerinin tespiti amacıyla, bu konuda uzman ve tarafsız olan üç kişiden oluşturulacak bilirkişi heyeti marifetiyle konunun incelenmesi sonucunda düzenlenecek rapordaki tespitlerin tarife yorum kuralları kapsamında izahname ve açıklama notları çerçevesinde Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesince değerlendirilmesi suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerekirken, yukarıda yazılı gerekçeyle verilen kararın tarh edilen vergiler ile kesilen vergi ziyayı cezalarına ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir..." Dnş. 7. D., E: 2020/1719, K: 2020/4693, T: 17.11.2020, [www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com), (04.12.2021). "...Davacı şirketin üretim planı, teknik kapasitesi ve faaliyet alanıyla ilgili ekonomik veriler ile davacı beyanlarının değerlendirilmesi suretiyle hazırlanacak bilirkişi raporunun dosyaya kazandırılmasıyla uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması gerekirken mezkur gerekçeyle verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır..." Dnş. 4. D., E: 2015/9804, K: 2018/3225, T: 02.04.2018, [www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com).

<sup>191</sup> "...Re'sen araştırma ilkesi uyarınca, numune alma imkânı bulunmadığından imal edilen ürünlerin üretim formülü ve üretim reçetesi temin edilerek üretilen ürünün kimyasal özelliklerinin tespiti amacıyla bu konuda uzman ve tarafsız olan üç kişiden oluşturulacak bilirkişi heyeti marifetiyle konunun incelenmesi gerekir..." VDDK, E: 2019/278, K: 2019/902, T: 13/11/2019, Dnş. VDDK. Kararlar Bülteni, Sayı: 8, s. 4, Benzer kararlar için bkz. VDDK, E: 2019/313, K: 2020/77, T: 29.01.2020 T., Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararlar Bülteni, Sayı: 11, s.11, VDDK, E: 2019/1443, K: 2020/899, T: 01.07.2020, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararlar Bülteni, Sayı: 15, s. 3.

<sup>192</sup> Karakoç, Delil Sistemi, ss. 200-201.

anlaşılmaktadır. Hakim bilirkişi raporunu serbestçe takdir etmekte, bilirkişi raporunda yer alan bilgi ve açıklamalardan raporun sonucunun doğru olmadığı kanaatine vardığı durumlarda bilirkişi raporunun aksine de karar verebilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki hakimin takdir yetkisi mutlak ve sınırsız değildir. Bu nedenle bilirkişi raporunun aksine karar verdiği durumlarda, bilirkişi raporunda varılan sonucun hangi nedenle uygun görülmediğini kararında açıkça belirtilmesi gerekmektedir.<sup>193</sup>

HMK madde 281’de belirtildiği üzere hakim “..bilirkişi raporundaki eksiklik yahut belirsizliğin tamamlanması veya açıklığa kavuşturulmasını sağlamak için...” bilirkişiden ek rapor talep edebilmektedir. Yine mahkeme gerekli görürse “...yeni görevlendireceği bilirkişi aracılığıyla, tekrar inceleme de yaptırabilir...” Bilirkişi raporları arasında çelişki olması durumunda, kararda yeniden incelemenin gerekçesi açıkça belirtilmek suretiyle dosya üçüncü bilirkişiye gönderilebilmektedir.<sup>194</sup>

#### **D. Yemin**

Medeni yargılama hukukunda yemin delili kesin deliller arasında sayılırken, vergi yargılama hukukunda yemin hiçbir şekilde delil olarak kabul edilmemektedir. VUK’ un 3/B maddesinde yer alan “...Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir...” hükmü ile vergi yargılamasında yemin deliline başvurulamayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

Yeminin vergi yargılama usulünde ispat aracı olarak kullanılamamasının sebebi hiç şüphesiz söz konusu yargılama usulünün kendine özgü yapısına uymamasından kaynaklanmaktadır. Yeminin ispat aracı olabilmesi için uyumsuzluğun her iki tarafına da teklif edilebiliyor olması gerekmektedir. Ancak vergi yargılama hukukunda çözümlenen uyumsuzlukların bir tarafında mükellef diğer tarafında devlet ya da onun devrettiği yetkiyi kullanan kamu idareleri bulunmaktadır. Yemin ise yalnızca gerçek kişiler için anlam ifade etmekte olup, “eşyanın tabiatı” gereği kamu idarelerine yemin teklif edilememektedir.<sup>195</sup> Uyumsuzluğun bir tarafına yemin teklif

<sup>193</sup> “...Başka bir deyişle hakim bilirkişi raporunda varılan sonucu yeterli görmemekle beraber, raporda yer alan özel ve teknik bilgilerle anlaşmazlığı sonuçlandırabiliyor ise, kararda bunun gerekçelerini, bilirkişi raporunda varılan sonucun hangi nedenle uygun görülmediğini belirtmek zorundadır....” Dnş. 7. D., E: 1991/1814, K: 1991/2789, T: 19.11.1991 T., Benzer kararlar için bkz. Dnş. 3. D., E: 1989/2916, K: 1991/2026, T: 05.06.1991, DD., Sayı: 84-85, ss.123-127.

<sup>194</sup> Şenlen Sunay, s. 52.

<sup>195</sup> Neslihan Alkam Görkem, "Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2013/1, s. 384.

edilebilirken diğer tarafına yemin teklif edilememesi “silahlarda eşitlik” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.<sup>196</sup> Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere yemin delili vergi yargılama hukukunun kendine özgü yapısına uymamaktadır. Bu nedenle de VUK 3/ B maddesinde yer alan “yemin hariç” ibaresiyle vergi yargılama hukukunda ispat aracı olarak kullanılması yasaklanmıştır. İspat yükü kendisine düşen idare ya da mükellef iddialarını ispatlamak için karşı tarafa yemin teklif edememektedir.

## E. Karineler

Sözlük anlamıyla karine; “karışık bir iş veya sorunun anlaşılmasına, çözümlenmesine yarayan durum, ipucudur.”<sup>197</sup> Hukuki bir terim olan karine; bilinenden bilinmeyi çıkarmaya yarayan hukuki bir çıkarımdır.<sup>198</sup> Başka bir anlatımla, belli olan bir olaydan belirsiz başka bir olay hakkında sonuç çıkarılmasıdır.<sup>199</sup>

Karineler; tanımda belirtilen çıkarımın bizzat kanun veya hakim tarafından yapılması ya da kanun ile düzenlenip düzenlenmemelerine göre fiili ve kanuni olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.<sup>200</sup>

Belli bir olaydan belli olmayan başka bir olay hakkında hakim tarafından sonuç çıkarılmasına fiili karine denilmektedir.<sup>201</sup> Hakim fiili karine ile, bir hukuk kuralı ile bağlı olmaksızın hayat tecrübeleri ve mantık kurallarına dayanarak belli bir olaydan belli olmayan başka bir olaya ilişkin sonuç çıkarmaktadır.

Fiili karineler ispat yükünü uyuşmazlığın diğer tarafına geçirmemektedir. Fakat ispatı gereken olayı doğrudan ispat edemeyen hak sahibi fiili karineyi ispat aracı olarak kullanarak, olay hakkında hakimde kanaat oluşmasını sağlayabilir. Hakim de bu karineyi göz önünde tutarak, hayat tecrübeleri ve mantık kurallarına dayanarak ispat edilmesi gereken asıl olayın meydana gelmiş olduğu sonucunu çıkarabilir.<sup>202</sup>

Yargı kararları incelendiğinde karinelere sıklıkla yararlanıldığı görülmektedir. Fiili karinelerin hepsine değinmek mümkün olmamakla birlikte Danıştay’ın yerleşik içtihatlarında öne çıkan fiili karinelere örneklemeye yoluyla

<sup>196</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 257.

<sup>197</sup> Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.sozluk.gov.tr>, 06.09.2021.

<sup>198</sup> Yılmaz, s. 180

<sup>199</sup> Kuru ve diğerleri, s. 358, Benzer tanımlar için bkz. Umar ve Yılmaz, s. 165.

<sup>200</sup> Sema Taşpınar, “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımdaki Rolü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 45, Sayı: 1, 1996, s. 534.

<sup>201</sup> Kuru ve diğerleri, s.359, Benzer tanımlar için bkz. Umar ve Yılmaz, ss 165-166, Bilge ve Önen, s. 505.

<sup>202</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 258.

bahsedilecektir. Örneğin; Danıştay, satın alma belgeleri gerçeği yansıtmayan borçlu tarafından düzenlenen faturaların gerçeği yansıtmayacağını karine olarak kabul etmektedir.<sup>203</sup> İşyeri bulunmayan ve ikametgâhı belirlenemeyen kişilerin sahte fatura düzenleyicisi oldukları karine olarak kabul edilmektedir.<sup>204</sup> Mükelleflerin yasal defterlerine kaydetmedikleri işlemlerini özel defterlerine kaydetmeleri, Danıştay tarafından vergi kaçakçılığına yönelik işlem yaptıklarını gösterir fiili karine olarak değerlendirilmektedir.<sup>205</sup>

Belli bir olaydan belli olmayan başka bir olay hakkında kanun tarafından sonuç çıkarılmasına “kanuni karine” denilmektedir. Kanuni karineye dayanan tarafın söz konusu olayı ispat etme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu çerçevede değerlendirildiği takdirde kanuni karinelerin ispat yüküne istisna teşkil görülmektedir.<sup>206</sup> Kanuni karineler, kendi içlerinde “kesin kanuni karineler” ve “adi kanuni karineler” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aksi hiçbir şekilde ispat edilemeyen karinelere “kesin karine”; aksi ispat edilebilen karinelere ise “adi kanuni karine” denilmektedir. Bu ayrımın dışında kalan diğer kanuni karineler ise hak ve olay karinesidir. Ancak tez içinde bu ayrımın ayrıntısına değinilmeyecektir.

VUK’ un pişmanlık müessesesini düzenleyen 371. maddesinde yer alan “Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” hükmü emlak vergisi söz konusu olduğunda pişmanlık müessesesine başvurulamayacağına ilişkin kesin karine teşkil etmektedir. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ( KVK) yer alan örtülü sermayeye ilişkin düzenleme vergi hukukunda kesin kanuni karineye örnektir. KVK madde 12 uyarınca; “Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.” Söz konusu madde lafzından da açıkça anlaşıldığı üzere örtülü sermaye yaratma amacı güdülmese dahi “öz sermayesinin üç katını aşan kısmı” örtülü sermaye sayılmaktadır. Burada aksi ispatlanamaz kesin bir kanuni karine bulunmaktadır. KVK’ nın transfer

<sup>203</sup> “...Alış belgelerinin gerçeği yansıtmadığı tespit edilen yükümlünün düzenlediği faturaların da gerçek olduğu kabul edilemeyeceğinden % 2 komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulü ile yapılan cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık yoktur...”, Dnş. VDDK. E: 2000/176, K: 2000/350, k: 27.10.2000, [www.sinerjimevzuat.com](http://www.sinerjimevzuat.com), 25.09.2021.

<sup>204</sup> “...İşyeri bulunmayan ve ikametgâhı saptanamayan kişilerin tacir oldukları kabul edilerek verdikleri faturaların gerçek sayılmasına imkân bulunmamaktadır...”, Dnş. 7. D., E: 1988/4280, K: 1992/2241, T: 01.06.1992, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), 25.09.2021.

<sup>205</sup> Dnş. 3. D., E: 1989/2368, K: 1984/2286, T: 23.10.1989, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), 25.09.2021.

<sup>206</sup> Kuru ve diğerleri, s. 337.

fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 13. maddesinde<sup>207</sup> yer alan emsallere uygunluk ilkesi ise adi kanuni karineye örnek teşkil etmektedir. KVK madde 13/3 uyarınca; “Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.” Söz konusu madde lafzından da anlaşıldığı üzere “emsallere uygunluk ilkesi” “üç katını aşan kısmı” gibi kesin bir ifade değildir. Emsalin ne olduğu hususu tartışmaya açıktır. Emsallere uygunluk aksi ispatlanabilir bir kavram olması nedeniyle adi kanuni karineye örnektir. Adi kanuni karineye diğer bir örnek olarak VUK’ un 30. maddesinde sayılan haller verilebilmektedir. Örneğin VUK’ un 30/4. maddesinde yer alan “defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih olmaması” durumu vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmamasının bir karinesini oluşturmakta ve re’sen tarh gerektirmektedir. Ancak madde metninde yer alan durumlar aksi ispat edilebilir olmaları nedeniyle adi kanuni karineye örnek teşkil etmektedir. Hem fiili hem de kanuni karinelere ilişkin örnekleri arttırmak mümkün olmakla birlikte tez konumuz olmaması nedeniyle verilen örnekler yeterli görülmektedir.

## V. İSPAT YÜKÜ

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle genel olarak ispat yükü kavramına değinilecek olup, sonrasında re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde ispat yükü değerlendirilerek, vergi yargılamasındaki ispat yükü üzerinde durulacaktır.

### A. Kavramsal Çerçeve

Genel anlamda tanımlamak gerekirse bir olayın ya da hukuksal olgunun varlığı ya da yokluğu hususunda hakimde kanaat oluşturmak için girişilen inandırma

<sup>207</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu madde 13: “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır...”

eylemine “ispat” denilmektedir.<sup>208</sup> Taraflar ispat araçlarını kullanarak iddia ve savunmalarındaki olguların doğruluğuna hakimi inandırmaya çalışırlar.<sup>209</sup>

Uyuşmazlığa esas olay iddia edilip, somutlaştırıldıktan sonra söz konusu olayın kim tarafından ispat edileceği sorusu “ispat yükü” kavramını ortaya çıkarmaktadır.<sup>210</sup> Başka bir anlatımla; yargılama esnasında hangi olguların kanıtlanması gerektiğini belirledikten sonra, kimin kanıtlaması gerektiği sorusu, ispat yükü kavramını gündeme getirmektedir. İspat yükü, bir zorunluluk değil, sadece bir külfettir. Yani taraflardan biri üstüne düşen ispat yükümlülüğünü yerine getirmeyen ise karşı taraf ya da mahkeme söz konusu yükümlülüğü yerine getirmesi için onu zorlayamaz. Yani ispat yükümlülüğünü yerine getirmeyen taraf sadece söz konusu olayı ispat edememiş sayılır. Maddi veya manevi bir yaptırımla karşılaşmadığı gibi cebren ifaya da zorlanamaz. Ancak ispat yükünü yerine getirmeyen kişi davanın aleyhine sonuçlanması tehlikesiyle karşılaşabilir.<sup>211</sup>

Doktrinde İspat yükü “objektif ispat yükü” ve “sübjektif ispat yükü” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Objektif ispat yükü, uyuşmazlığın temelinde yer alan olayların ispat edilememesi durumunda, ispat yükümlülüğünü yerine getirmeyen tarafın aleyhinde hüküm kurulmasıdır. Sübjektif ispat yükü ise, delil ikame yüküdür. Tarafların lehlerine ya da aleyhlerine hüküm verilmesini engellemek için delil gösterme yükümlülüğünü ifade eder.<sup>212</sup>

İspat yükünün hangi tarafta olacağına ilişkin genel kural TMK’ nın 6. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu madde uyarınca “Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.” Kanun metninden de açıkça anlaşılacağı üzere ispat yükü yalnızca davacı ya da yalnızca davalı gibi belli bir tarafa yüklenmemekte, sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa bırakılmaktadır.

İspat yüküne ilişkin diğer bir kural HMK’ nın 1901/1. fıkrasında yer alan “İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.” şeklindeki düzenlemedir. Söz konusu madde metninden de anlaşılacağı üzere ispat yükü her zaman bir vakıyı iddia edene ait değildir. Örneğin bir tarafın iddia ettiği vakıanın ispatı halinde karşı taraf kendi lehine hak çıkarıyor ise, ispat yükü iddia edende değil, karşı taraftadır.<sup>213</sup>

---

<sup>208</sup> Kuru ve diğerleri, s. 351.

<sup>209</sup> Gözübüyük, s. 464.

<sup>210</sup> Yüce, s. 312.

<sup>211</sup> Kuru ve diğerleri, s. 377.

<sup>212</sup> Gümüşkaya, s.107.

<sup>213</sup> Yüce, s. 312.

MK' un 6. maddesi ve HMK' nın 190. maddesinde yer alan düzenlemelerin istisnaları da bulunmaktadır. Çalışmanın karinelere ilişkin bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kanuni karineler ispat yükünün istisnasını oluşturmakta olup, adi kanuni karineye dayanan taraf yalnızca karinenin temelini yer alan vakıa bağlamında ispat yükü altındadır. Başka bir anlatımla adi kanuni karineye dayanan taraf sadece karinenin varlığını ispat ile yükümlü olup, iddiasını ispatla yükümlü değildir.<sup>214</sup> Kanuni karine ispatı zorunlu olan hususun delili sayılması nedeniyle ispat yükünü tersine çevirir.

Diğer bir istisna ise tarafların kendi aralarında "ispat yükü sözleşmesi" yapmalarıdır. Taraflar ispat yükü sözleşmesi ile üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri bir hususa ilişkin çıkan bir uyuşmazlıkta ispat yükünün kime ait olacağını belirleyebilirler. İspat yükü sözleşmesinin varlığı halinde ispat yükünün kimde olduğu araştırılmaksızın, sözleşmede belirtilen tarafın ispat yükünü yerine getirmesi beklenir. Ancak burada belirtmek gerekir ki ispat yükü sözleşmesi sadece medeni yargılama hukuku gibi taraflarca getirilme ilkesinin hakim olduğu yargılama alanlarında geçerlidir. Vergi yargılama hukukunda söz konusu sözleşmenin geçerliliği bulunmamaktadır.

MK' un 6. maddesi ve HMK' nın 190. Maddesinde yer alan genel kurallar her ne kadar vergi yargılaması için de geçerli olsa da, re'sen araştırma ilkesinin doğal sonucu olarak bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle bir sonraki başlıkta vergi yargılamasına hakim olan re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde ispat yükü değerlendirilecektir.

## **B. Re'sen Araştırma İlkesi Çerçevesinde İspat Yükünün Değerlendirilmesi**

Delil ve ispata ilişkin genel kurallar her hukuk dalında bulunmakla birlikte, içinde yer aldıkları hukuk dalına özgü özelliklerden etkilenecek şekilde değişiklik göstermektedirler. Bir önceki bölümde ispat yüküne ilişkin genel kurallar incelenirken taraflarca getirilme ilkesinin esas olduğu medeni yargılama hukukundaki ispat yükü değerlendirilmiştir. Bu bölümde re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde ispat yükü değerlendirilecektir. Ancak vergi yargılamasında yer alan ispat yükü incelenmeden

<sup>214</sup> Bkz. HMK' nın ispat yükü başlıklı 190. maddesinin 2. fıkrasında yer alan kanuni karinelere ilişkin düzenleme: "*Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir.*"

önce “re’sen araştırma ilkesi”, “delil serbestliği ilkesi” ve “delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi” nin esas olduğu bir diğer yargılama alanı olan ceza yargılamasındaki ispat yükü hususuna değinilmekte fayda görülmektedir.

Doktrindeki ağırlıklı görüş ispat yükü sorununun ceza yargılamasında bulunmadığı yönündedir. Söz konusu yargılama hukukundaki ispat yüküne ilişkin görüşleri inceleyecek olursak; Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu’na göre ceza yargılamasında re’sen araştırma ilkesinin esas olması nedeniyle hakimın re’sen araştırdığı delillere dayanarak ispat sorununu çözmesi gerekmektedir. Şüpheli ya da sanık masumiyetini ispatla sorumlu değildir. Ceza yargılamasında kuralın, savunmanın değil, savunmanın aksinin kanıtlanması olduğunu savunmaktadır.<sup>215</sup> Öztürk, Tezcan ve Erdem’ e göre sanığa susma hakkı veren ceza yargılamasında ispat yükü olgusundan söz edilmesi mümkün değildir.<sup>216</sup> Erem ise ceza yargılamasında ispat yükünün tamamen olmamasının mümkün olmadığını, medeni yargılama hukukunda olduğu gibi şekli anlamda bir ispat yükünden bahsedilememekle birlikte maddi anlamda bir ispat yükü bulunduğunu savunmaktadır.<sup>217</sup> Kanımızca “şüpheden sanık yararlanır ilkesi” ve “masumiyet karinesinin” bir sonucu olarak ceza yargılamasında ispat yükü sorununun olmaması gerekmektedir. Söz konusu yargılama alanında şüphe sanık lehine yorumlanmakta ve suçu ispat edilemediği sürece sanık hakkında mahkumiyet kararı verilememektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde mahkemenin ispat yükünü paylaşmasına gerek olmadığı söylenebilir.<sup>218</sup> Suçlu olduğu iddiasıyla şüpheli hakkında iddianame düzenleyen ve cezalandırılmasını talep eden savcılık, iddiasını ispatlamakla yükümlü olup, yargı mercii ise; maddi gerçeği, sanığın suçlu olup olmadığı yönünde araştırmayı kendiliğinden yapmak zorundadır.

Vergi yargılamasında re’sen araştırma ilkesi esas olmakla birlikte ispat yükümlülüğü devam etmektedir. Danıştay’ın hususa ilişkin vermiş olduğu gerekçeli kararlarında “iddia sahibi iddiasını ispata zorunda olduğundan” ifadesine yer vermesi de söz konusu genel kuralın idari yargıda da geçerli olduğunu kanıtlar niteliktedir.<sup>219</sup>

VUK’ da ise ispat yüküne ilişkin düzenleme kanunun ispat başlıklı 3/B maddesinin son fıkrasında yer almaktadır. Söz konusu madde uyarınca “İktisadi,

<sup>215</sup> Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 8.

<sup>216</sup> Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 264.

<sup>217</sup> Faruk Erem, **Diyaletik Açısından Ceza Yargılaması Hukuku**, 6. Baskı, Işın Yayıncılık, Ankara 1986, s. 362.

<sup>218</sup> Gümüşkaya, s. 125.

<sup>219</sup> Dnş. 3. D., E: 1998/1581, K: 1999/2041, T: 21.05.1999, Dnş. 3. D., E: 1990/110, K: 1992/3584, T: 26.11.1992, Dnş. 3. D., E: 86/3214, K: 86/2449, T: 03.12.1986, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>

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.” Söz konusu düzenlemeyi MK ve HMK’ da yer alan genel düzenlemelerin bir yansıması olarak değerlendirmek mümkündür<sup>220</sup> Madde metninde yer alan iktisadi icap kavramı ekonomik durum ve koşulları; ticari icap kavramı, ticari örf ve adetleri; teknik icap kavramı ise üretim faaliyetleri esnasında bulunması gereken unsur ve özellikleri ifade etmektedir.<sup>221</sup> Söz konusu unsurların hayatın olağan akışına uymaması halinde, ispat yükü normal ve mutad olmayan durumu ileri süren tarafa aittir. Bu durum Danıştay kararlarında da açık ve net bir şekilde ifade edilmektedir.<sup>222</sup> Örneğin VUK’ un 30. maddesinde “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitin mümkün olmadığı haller” sayılmış olup, söz konusu hallerin varlığı durumunda re’sen vergi tarhi yapılacağı belirtilmiştir. Bu gibi durumlarda ispat yükü mükellefte olup, re’sen takdir sebeplerinin bulunmadığı ve işlemlerin kanuna uygun şekilde yapıldığının mükellef tarafından ispatlanması gerekmektedir.<sup>223</sup>

Bu noktada İYUK madde 20’ de düzenlenen ve vergi yargılamasının temelinde yer alan ilkenin ispat yüküne etkisinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi yargılamasında hakim re’sen araştırma yetkisinin ispat yükü ile sınırlandırılması ve taraflardan birinin ispat yükümlülüğünü yerine getirmemesinin taraflarca yerine getirme ilkesinin esas olduğu yargılama alanı ile aynı sonucu doğurması beklenemez. Aksi durumda re’sen araştırma ilkesinin uygulama alanı kalmayacak olup, adeta önemsiz bir ilke haline gelecektir. Vergi yargılamasında mahkemece yapılan araştırma sonucunda konu hakkında herhangi bir sonuca

<sup>220</sup> Gülsen Güneş, **Vergi Hukukunda İspat**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984., s. 53.

<sup>221</sup> Öncel ve diğerleri, s. 204.

<sup>222</sup> “...gayrimenkul alım, satım ve inşaa işlerinin devamlı olması halinde faaliyetin ticari faaliyet, elde edilen kazancın ise ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup, gayrimenkul alım satım faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için gayrimenkul alım satım işlerinin devamlılık unsuru taşıyıp taşımadığının ortaya konulması gerekmektedir. Bir faaliyetin devamlılık niteliği taşıyıp taşımadığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir...Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer. Uyuşmazlıkta; davacının bağımsız bölüm satışlarında devamlılık bulunduğu, bu nedenle gerçekleştirilen faaliyetin ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirildiği, söz konusu faaliyetin ticari kazanç elde edilmesi dışında başka sebeplerle gerçekleştirildiği yolunda dosyaya herhangi bir ispat edici bilgi veya belgenin sunulmadığı anlaşıldığından, aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır...” Dnş. 4. D. , E: 2016/6710, K: 2021/3490, T: 22.06.2021, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>.

<sup>223</sup> Aslan ve Şentürk, ss. 23-24.

ulaşılamazsa, o zaman ispat yükü üzerinde olan taraf iddiasını ispat edememiş sayılmakta ve o taraf aleyhinde karar verilmektedir.<sup>224</sup>

Danıştay kararları incelendiğinde bu hususa dikkat çeken kararlar olduğu görülmektedir. Örneğin; davacı tarafından Almanya'daki adresinin de bildirilmesine rağmen Almanya' ya tebligat yapılmaması nedeniyle ödeme emrinin iptaline ilişkin açılan davada, söz konusu iddiaların vergi dairesi tarafından cevaplanmaması nedeniyle davalı idarenin ispat yükümlülüğünü yerine getirmemesi gerekçesiyle ilk derece mahkemesi vergi dairesi aleyhine karar vererek ödeme emirlerini iptal etmiştir. Davalı idarenin temyizi üzerine incelenen dosyada Danıştay, davalının söz konusu iddiaları cevaplamamasının tek başına hüküm kurmak için yeterli olmadığı ve mahkemenin re'sen araştırma görevi çerçevesinde hususu inceleyerek karar vermesi gerekirken eksik inceleme sonucu karar vermesi nedeniyle söz konusu kararı bozmuştur.<sup>225</sup> Yine davalı vergi idaresinden istenen bilgi ve belgelerin verilmemesi nedeni ile ilk derece mahkemesi tarafından davalı idare aleyhine verilen karar, söz konusu bilgi ve belgelerin davacının elinde de bulunması ve re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde söz konusu bilgi ve belgelere davacıdan da ulaşılabilecek olması gerekçeleri ile Danıştay tarafından eksik inceleme nedeniyle bozulmuştur.<sup>226</sup>

---

<sup>224</sup> Şener Özkan, **Vergi Yargılaması Hukuku'nda Re'sen Araştırma İlkesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 60.

<sup>225</sup> Dnş. 9. D., E. 1986/2905, K: 1986/3043, T: 17.11.1986, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 22.11.2021.

<sup>226</sup> Dnş. 7. D., E: 1999/215, K: 1999/3196, T: 05.10.1999, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 22.11.2021.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA HAKKI ÇERÇEVESİNDE RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

#### **I. DANIŞTAY KARARLARINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ**

Çalışma içerisinde her ne kadar ilgili yerlerde konuya ilişkin Danıştay kararlarına yer verilmiş olsa da çalışmanın bu bölümünde re' sen araştırma ilkesi çerçevesinde verilen Danıştay kararları daha ayrıntılı incelenecektir. Öncelikle vergi incelemesi esnasında idareye sunulmayan defter ve belgelerin yargılama sırasında mahkemeye sunulması durumunda mahkemece incelenmesine ilişkin ilgili yargı kararları ve doktrindeki görüşler incelenerek konuya ilişkin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu (DİBK) kararı değerlendirilecektir. Ayrıca konuya ilişkin verilmiş Anayasa Mahkemesi kararı da incelenecektir. Sonrasında takdir komisyonu kararı ya da inceleme raporu ile belirlenen matrahın vergi mahkemelerince araştırılıp araştırılmayacağı hususunda Danıştay tarafından verilen farklı kararlar ele alınacaktır. Son olarak da re'sen araştırma kararına dikkat çeken farklı Danıştay kararlarına yer verilecektir.

#### **A. Vergi İncelemesi Esnasında İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Yargılama Esnasında Mahkemeye İbrazı**

VUK' un 253. maddesi<sup>227</sup> ile defter tutmak zorunda olan mükelleflere söz konusu defterleri 5 yıl muhafaza zorunluluğu getirilmiş olup, aynı kanunun 256. maddesi<sup>228</sup> ile de defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü yüklenmiştir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeme re'sen tarhiyat sebebi olup, söz konusu mükelleflere ilişkin vergi idaresince re'sen tarhiyat yapılarak özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Ayrıca defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellef cezai yaptırımlar

---

<sup>227</sup> VUK madde 253: “Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

<sup>228</sup> VUK madde 256: “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar...”

ile de karşılaşmaktadır. VUK 359. Madde ile "...Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir..." denilmek suretiyle gizleme fiilinin sınırları belirlenmiştir. Madde metninin devamında belirtildiği üzere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmakta ve mükellef gizleme fiili nedeniyle on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası<sup>229</sup> ile yargılanmaktadır. Ayrıca mükellefin söz konusu fiil ile vergi ziyasına neden olması durumunda ziyaa uğratılan verginin üç katı vergi ziyası cezası da kesilmektedir.

Burada değinilmesi gereken bir diğer husus ise mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmediği döneme ilişkin tüm katma değer vergisi (KDV) indirimlerinin reddedilmesi hususudur. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 34. Maddesi<sup>230</sup> uyarınca KDV indirimi yapılabilmesinin ön koşulları arasında mal veya hizmet alışına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin, yasal defterlere usulüne uygun işlenmesi ve bu belgelerde KDV tutarının ayrıca gösterilmesi yer almaktadır. Mükellef tarafından defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda söz konusu ön koşul gerçekleştirilmemiş sayılarak idarece mükellefin KDV indirim talepleri reddedilmekte, re'sen KDV tarh edilerek üç kat vergi ziyası cezası uygulanmaktadır.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğü ve söz konusu yükümlülüğe uymamanın yaptırımları vergi yükümlülerinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğünü etkilemektedir.<sup>231</sup> Bu nedenledir ki konunun ayrıntılı olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Yakın biz zamana kadar Danıştay kararlarında idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibrazı durumuna söz konusu belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususunda bir görüş birliği bulunmamaktaydı. Ancak DİBK 08.02.2019 tarih 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı kararı ile mükellefler lehine sayılabilecek şekilde kararlar birleştirilmiştir.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde hem idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında mahkemeye ibraz edilmesini destekleyen görüşler ve hususa ilişkin Danıştay kararları hem de aksi yöndeki görüşler ve bu yöndeki

<sup>229</sup> VUK' un 359. maddesinde yapılan değişiklik çerçevesinde 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle, eski kanun metninde yer alan "üç" ifadesi "beş" olarak değiştirilmiştir.

<sup>230</sup> 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu madde 34/1: "*Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.*"

<sup>231</sup> Yıldırım Taylar, "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2018, s. 379.

Danıştay kararları incelenecektir. Sonrasında hususa ilişkin DİBK' un 08.02.2019 tarih 2013/3 E., 2019/1 K. Sayılı kararı incelenerek, söz konusu karar değerlendirilecektir.

### **1. İdareye İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Vergi Yargılama Organlarınca İncelenebileceği Yönündeki Görüş ve Danıştay Kararları**

Doktrinde idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında mahkemeye ibrazı halinde, yargı organlarınca söz konusu defter ve belgelerin incelenerek karara esas alınması gerektiğini savunanlar vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitinin gerektiğini belirterek söz konusu görüşlerini re'sen araştırma ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi ve delil serbestisi ilkesine dayandırmaktadır.<sup>232</sup>

Ağar hususa ilişkin<sup>233</sup> olarak; idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında ibraz edilmesi durumunda delil mahiyeti taşıyorsa re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde incelenmesi gerektiğini savunmaktadır.

Ateşgöğü' da idareye sunulmayan bilgi ve belgelerin yargılama esnasında ibraz edilmesi durumunda delil serbestisi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi çerçevesinde mahkemenin söz konusu bilgi ve belgeleri incelemesi gerektiğini savunmaktadır.<sup>234</sup>

Her ne kadar daha önce de belirttiğimiz gibi 2019 tarihli DİBKK kararı öncesinde Danıştay' ın hususa ilişkin kararlarında birlik olmasa da ağırlıklı olarak idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi yargılama organlarınca incelenebileceği yönünde karar verildiği görülmektedir.

<sup>232</sup> Bkz. Sönmez konuya ilişkin yapmış olduğu değerlendirmede: "...delil serbestisinin geçerli olduğu vergi yargısında, davacının vergisel işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığının en temel kanıtlarından biri de yasal defter ve belgelerdir....bu kanıtların şekli yönden kabul edilmemesi hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğurabilir." Sönmez s.252.

<sup>233</sup> Serkan Ağar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, ss. 135-136.

<sup>234</sup> "...Mükellef artık kendisine düşen bu ispat işini, vergi incelemesi ve yargılama esnasında yapabilmelidir. Mükellefin, özellikle delil serbestisi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkeleri çerçevesinde, yüklenmiş olduğu KDV'nin gerçekliğini her türlü belgeyle ortaya koyabilmesine müsaade edilmesi ve vergi denetmeni ile hakim de sunulan bu belgeleri önceden konulmuş bir sınırlamaya bağlı kalmadan serbestçe değerlendirmek suretiyle KDV indiriminin hukuka uygunluğu hakkında bir karara varması gerekir..." Erdem Ateşgöğü, "Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2016, ss. 248-249 Benzer görüşler için bkz. Ömer Gören, "Derdest Vergi Davasında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 4, 2009, ss.103-104.

Dnş. 9. D., 30/12/2016 tarihli ve 2016/997 E., 2016/7964 K. sayılı kararında; İdareye ibraz edilmeyen bilgi ve belgelerin yargılama sırasında mahkemeye ibraz edilmesi durumunda söz konusu belgelerin delil niteliğinde olması nedeniyle re'sen araştırma ilkesi göz önüne alınarak mahkemece değerlendirilmeleri gerektiği, vergi idaresinin görüşü ve tespitleri de alındıktan sonra gerekli görüldüğü takdirde bilirkişiye de başvurularak karar verilmesi gerektiği vurgulanmış, aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararı bozulmuştur.<sup>235</sup>

## **2. İdareye İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Vergi Yargılama Organlarınca İncelenemeyeceği Yönündeki Görüş ve Danıştay Kararları**

Doktrinde idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında mahkemeye ibrazı halinde, yargı organlarınca söz konusu defter ve belgelerin incelenerek karara esas alınmasını hukuka aykırı bulan görüşler bulunmaktadır. Söz konusu görüşü savunanlar; vergi yargılama organlarının denetiminin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olduğunu, yargı organlarınca defter ve belgelerin incelenmesinin İYUK madde 2/2' de yer alan yasağa aykırı olacağını ve söz konusu durumun idarece yapılan vergi denetimini etkisiz hale getireceğini iddia etmektedir.<sup>236</sup>

<sup>235</sup> Benzer kararlar için bkz. "...Çalındığından bahisle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi yükümlüyü, katma değer vergisi indirimine ilişkin koşullardan ikincisi olan indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama sorumluluğundan kurtarmaz. Ticari icaplara göre kendisine mal ve hizmet sunan kişi ve kuruluşları bilmek durumundaki bir alıcının, gerekli girişimlerde bulunarak emtia alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat olanağına sahip olduğunun kabulü gerekmektedir. Mahkemece, yükümlüden ibraz edebileceği fatura ve benzeri vesikalar istenerek; 3065 sayılı Katma Değer vergisi Kanununun 29 ve 34. maddeleri uyarınca ihtilaflı dönemde indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, davacı şirkete yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda yer alıp almadığının tespiti için, ibraz edilecek bu faturalardan vergi dairesi de haberdar edilip gerçek mal teslimi ve hizmet alımına ilişkin olup olmadıklarının araştırılması suretiyle dava hakkında karar verilmesi gerekirken, vergi aslına yönelik davanın reddinde yasaya uygunluk bulunmamaktadır..." Dnş. VDDK, E: 2004/141, K: 2005/4, T: 18.02.2005, Bu yönde ki diğer kararlar için bkz. Dnş. VDDK, E: 2008/372, K: 2010/12, T: 22.01.2010, Dnş. VDDK., E: 2004/145, K: 2004/204, T: 24.12.2004, Dnş. VDDK., E: 2001/441, K: 2001/469, T: 07.12.2001, Dnş. 9. D., E: 1999/4586, K: 2000/2469, T: 14.09.2000, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>.

<sup>236</sup> Benzer görüşler için bkz. "Gerçekten de, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi için ticari faaliyetlerin kayıt altına alındığı defter ve belgelerin, şekle ve usulüne uygunluğu, mahiyeti, hukuki muamelelerin gerçekliği, kapsamlı bir vergi incelemesiyle ve de vergiye konu ekonomik ilişkinin karşı tarafı nezdinde vergi idaresinin kanunlarla üstelendiği yetkilerle yapacağı inceleme ve araştırmayla mümkündür." İbiş, s. 139., Mustafa Sefa Kara, "Yargıya İbraz Edilen Yasal Defter ve Belgeler", <http://www.vergialgi.net/vergi/yargiya-ibraz-edilen-yasal-defter-ve-belgeler/>, 19.12.2021, Cihangir Özkök, "İnceleme Elemanına İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Yargı Aşamasında İbrazının KDV İndirimine Etkisi", <http://www.alomaliye.com/2017/01/20/defter-ve-belgelerin-yargi-asamasinda-ibrazi/>, 19.12.2021,

Candan hususa ilişkin özetle; yargı organlarınca idareye ibraz edilmeyen defter ve belgeler esas alınarak hüküm kurulmasının idari yetkinin yargı organlarınca kullanılması anlamına geleceğini ve vergi incelemesinden beklenen sonuçların ortadan kalkmasına neden olacağını savunmaktadır. Bu nedenle İbraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye incelenmesini hukuka aykırı bulmaktadır.<sup>237</sup>

Söz konusu görüşlere paralel pek çok Danıştay kararı da bulunmaktadır. Bu kararların gerekçelerini incelememiz gerekirse;<sup>238</sup>

Danıştay VDDK 25/3/2015 tarih ve 2015/16 E., 2015/135 K. sayılı kararının gerekçesinde; İYUK' un 20. maddesi ile idari yargı yerlerine verilen re'sen araştırma yetkisinin amacının idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi olduğunun altını çizerek, idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin idari yargı yerlerince incelenmesinin idari yargı yerlerinin idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağını, bu durumun re'sen araştırma yetkisinin kullanımı olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını belirterek, mahkemeye kurulan ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının talep edilerek söz konusu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ve bu çerçevede karar verilmesini hukuka aykırı bulmuştur.

Dnş. 9. D., 30.01.2017 T., 2013/2910 E., 2017/407 K. sayılı kararının gerekçesinde; inceleme esnasında hiçbir mücbir sebep olmaksızın defter ve

---

Övül Çölgezen, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 350, 2010, s. 55.

<sup>237</sup> Candan'ın hususa ilişkin açıklamalarının tamamı için bkz. Turgut Candan, "30'uncu Yılında KDV Uygulamaları-3", <https://www.youtube.com/watch?v=z4PQvqYYZM4>.

<sup>238</sup> Benzer kararlar için bkz. "...vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştırmayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan gerçek mahiyetin biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırma ve düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan defter ve belgelere dayanılarak, bir idari davada, davacı lehine karar verilemez...Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir..." Dnş. VDDK., E: 2010/707, K: 2012/618, T: 26.12.2012, Dnş. 4. D., E: 2009/5371, K: 2012/ 3664, T: 22.06.2012, Dnş. VDDK., E: 2010/707, K: 2012/618, T: 26.12.2012, Dnş. VDDK., E: 2016/59, K: 2016/195, T: 24.02.2016, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 19.12.2021.

belgelerini ibraz etmeyen yükümlünün, söz konusu defter ve belgeleri yargılama esnasında ibraz etmesinin uzun vadede vergi incelemesi ile amaçlanan sonuçları ortadan kaldıracığını belirterek, KDV indiriminin reddi nedeniyle yapılan dava konusu tarhiyatı hukuka uygun bulmuştur.

### 3. Konuyla İlgili Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı

Mücbir sebep nedeniyle ibraz yükümlülüğünü yerine getiremeyen mükellef ile mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler adına , ilgili dönem KDV indirimlerinin reddi ile re'sen KDV tarh edilmesi ve vergi zıyaı cezası kesilmesi nedeniyle açılan davalarda Danıştay Vergi Dava Daireleri ile Danıştay VDDK tarafından verilen kararlar arasında görüş birliği bulunmaması nedeniyle söz konusu husus Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından incelenmiş ve DİBK' nın 08.02.2019 tarih 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı kararı ile aykırılığın içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine karar verilmiştir.

DİBK tarafından verilen kararda husus, mücbir sebebin varlığı halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ve mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilmemesi olarak ikiye ayrılarak incelenmiş; hususa ilişkin kanun maddeleri ve önceki dönemdeki yargı kararları değerlendirilerek hüküm kurulmuştur.

Mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememesine ilişkin olarak;

Kurul VUK' un re'sen tarhı düzenleyen 30. maddesi uyarınca mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin re'sen vergi tarhını gerektirdiğine oy çokluğu ile karar vermiştir. Husus ispat külfeti açısından da değerlendirilmiş olup, bu değerlendirme uyarınca içtihatların; mükellefin mutlak bir şekil şartına bağlı olmaksızın mücbir sebebin varlığının ispatlanması halinde kendisinden ibraz yükümlülüğünü yerine getirmesinin beklenemeyeceği, aynı şekilde indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerini temini ile söz konusu vergileri ispat etmek gibi bir yükümlülüğünün de bulunmadığı yönündeki, VDDK' nın 13.12.2017 T., 2017/428 E., 2017/636 K. sayılı kararı<sup>239</sup> doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmiştir.

<sup>239</sup> Dnş VDDK 13.12.2017 tarih ve E:2017/428 ; K:2017/636 “...Davacı şirketin arşiv olarak kullandığı binanın su basması nedeniyle, defter ve belgelerinin okunamaz ve kullanılamaz durumda olduğu, gerek Jandarma Karakol Komutanlığı, Zabıta Amirliği ve İtfaiye Müdürlüğü tarafından düzenlenen tutanaklarla, gerek Sarıyer 2. Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporla ortaya konularak, 213 sayılı Kanun'un 13. maddesi uyarınca mücbir sebep halinin varlığının ispatlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda davacıdan, defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceği gibi katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen davacının, indirim uygulama koşullarından ikincisi olan,

Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilmemesine ilişkin olarak;

Kurul yapmış olduğu değerlendirmede mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen yükümlülerin KDV indirimlerinin reddi ile re'sen KDV tarh edilmesi ve vergi zıyaı cezası kesilmesi nedeniyle açılan davalarda, yükümlülerin yargılama esnasında davaya konu vergilendirme dönemine ilişkin defter ve belgeleri mahkemeye sunabileceklerini iddia etmeleri halinde, mahkemece defter ve belgelerin istenilerek incelenmesi gerektiğini, söz konusu defter ve belgelere ilişkin davanın diğer tarafı olan vergi dairesinin görüşü de alındıktan sonra mahkemece karar verilmesi gerektiğini belirterek, bu konuda oluşan içtihat ayrılığının VDDK' nın 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı<sup>240</sup> doğrultusunda birleştirilmesine karar vermiştir.

Kurul tarafından verilen kararın değerlendirme bölümünde; KDV' nin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özellikleri üzerinde durularak, gerçekten yüklenilmesi nedeniyle indirim konusu yapılan KDV' nin, sadece ön koşulun

---

*indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğü de bulunmadığından, ibraz ödevinin yerine getirilmediği gerekçesiyle yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararını bozulmuştur."*

<sup>240</sup> Dnş. VDDK., E: 2017/627, K: 2017/623, T: 13.12.2017 "... Davacının yargı yerine ibraz edeceği defter ve belgeleri üzerinde vergi idaresine tanınmış yetki ve tekniklerin yargı yerince kullanılması; indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığının ve yüklenilmiş vergi olduğunun, yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olanaklı değildir. Esasen davanın; kendisine ibraz edilmemiş olması nedeniyle, yasanın öngördüğü şekilde indirilebilecek vergilerden oluşup oluşmadığı henüz vergi idaresi tarafından belirlenememiş olan kayıt ve belgeler hakkında, idarenin hiçbir görüş belirtmesine olanak tanınmadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanunu'na uygun düşmeyecektir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, davaların açılması, delillerin toplanması ve ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören 3, 16, 20 ve 21. maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esası öngörülmüştür. Bu cümleden olarak, 3. maddesinin üçüncü fıkrasında dava konusu işlem ve belgelerin asılları ve örneklerinin dilekçeye karşı taraf sayısından bir fazla sayıda eklenmesi; 16. maddesinin birinci fıkrasında dava dilekçesi ve eklerinin birer örneğinin davalıya tebliği; 21. maddesinde ise dilekçe ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin, bunların zamanında verilmesine imkan bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde kabulü ile karşı tarafa tebliği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi gerekmektedir. İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafın davasına kanıt olmak üzere ilk derece yargı yerine sunabileceğini bildirdiği ancak, daha önce vergi idaresine ibraz edilmemiş defter ve belgelerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayanıp dayanmadığının ortaya konulmasına bağlı olup, vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği bu defter ve belgeler üzerinde, gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağı kuşku yoktur. Bu durumda, vergi mahkemesince, davacının, dava dilekçesinde ibraz edebileceğini belirttiği defter ve belgeleri istenerek, ibraz edilecek belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin konusunu oluşturan katma değer vergisi indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığına ilişkin herhangi bir saptama yapılmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur."

varlığının kanıtlanamaması nedeniyle reddedilmesinin KDV' nin bu özelliklerini bozacağı, bu nedenle davacıların iddialarının incelenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Değerlendirme bölümünde öne çıkan bir diğer husus ise yargılama esnasında ibraz edilen defter ve belgelere ilişkin vergi dairesinin görüşü alınmaksızın karar verilmemesi gerektiğinin belirtilmesidir. Bu husus İYUK'un "davaların açılması", "delillerin toplanması" ve "ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini" öngören ilgili maddeler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esasına dayanılarak, dosyaya taraflardan biri tarafından ibraz edilen belgelere ilişkin diğer tarafın görüşünün alınması gerektiği üzerinde durulmuştur.

#### **4. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı Hakkında Değerlendirme ve Görüşlerimiz**

DİBK tarafında verilen 08.02.2019 tarihli 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı kararın temel hak ve özgürlükler açısından olumlu, mükellef lehine verilmiş bir karar olduğu görüşündeyim. Uyuşmazlığın bir tarafında kamu otoritesi diğer tarafında vergilendirme yoluyla hak ve özgürlüklerine müdahale edilen yükümlü olduğu düşünüldüğünde taraflar arasındaki dengenin hak arama özgürlüğü ve ispat külfetinin geniş yorumlanması ile sağlanması gerektiği açıktır.<sup>241</sup>Bu çerçevede değerlendirildiğinde DİBK kararının "silahların eşitliği" ilkesi açısından da önemli bir karar olduğu görülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki; inceleme esnasında idareye ibraz edilemeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında ibraz edilmesi durumunda inceleme yapılması hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı açısından da büyük önem taşımaktadır.<sup>242</sup>

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde DİBK kararının aksi yönündeki görüşlere ve yargı kararlarına değinilmişti. Söz konusu görüşlerin temelinde İdareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında mahkemeye ibrazı halinde, yargı organlarınca söz konusu defter ve belgelerin incelenerek karara esas alınmasının İYUK madde 2/2' de yer alan yasağa aykırı olacağı ve idarece yapılan vergi denetimini etkisiz hale getireceği düşüncesi yer almaktadır. Söz konusu görüşlere katılmak mümkün değildir.

---

<sup>241</sup> Taylar, s. 397.

<sup>242</sup> ATEŞAĞAOĞLU; konuyu hak arama özgürlüğü çerçevesinde değerlendirmekte olup, vergi mükellef ve sorumlularının ispat hakkını yargılama aşamasında da kullanabileceğini belirtmektedir. Ateşagaoglu, s. 248.

Öncelikle belirtmek gerekir ki; daha önce de üzerinde durulduğu üzere defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili VUK' un 359. maddesi uyarınca "gizleme" olarak kabul edilmekte ve bu fiili işleyenler on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca söz konusu fiilin vergi ziyaına sebep olması durumunda üç kat vergi ziyai cezası kesilmekte yine ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle aynı kanunun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Gizleme suçu, sonucu hareket ile bitişik bir suç olması nedeniyle ibraz yükümlülüğünün bir kez yerine getirilmemesi halinde, suçun maddi unsuru tamamlanmış sayılmakta ve fail hürriyeti bağlayıcı ceza ile mahkum edilmektedir.<sup>243</sup> Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde, vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun ibraz etmeme fiili nedeniyle hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile cezalandırılacağı göz önüne alındığında vergi denetiminin işlevsiz hale geleceği endişesinin yersiz olacağı açıktır. Bu noktada belirtmek isteriz ki; defter ve belgelerin mahkemeye ibrazı ile suçun maddi unsurunun sanık lehine yorumlanması gerekmektedir. Kanaatimce defter ve belgelerin soruşturma aşamasında ibraz edilmesi durumunda "kovuşturmaya yer olmadığı" kararı, kovuşturma aşamasında ibraz edilmesi durumunda ise "beraat" kararı verilmesi gerekmektedir. Her ne kadar şuanda Yargıtay aksi görüşte<sup>244</sup> olsa da DİBK kararının zaman içinde ceza mahkemelerini de etkileyeceği ve Yargıtay içtihatlarını da bu yönde değiştireceği düşünülmektedir.

245

Daha önce de belirtildiği üzere DİBK kararının aksi yönündeki görüşlerin temelinde yer alan diğer bir görüş ise idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında mahkemeye ibrazı halinde, yargı organlarınca söz konusu defter ve belgelerin incelenerek karara esas alınmasının İYUK madde 2/2' de yer alan yasağa aykırı olacağıdır.

İdareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında ibraz edilmesi ve söz konusu defter ve belgelerin yargı organınca hükme esas alınmasının İYUK madde 2/2' de yer alan yasağa aykırı olması düşünülemez. Şöyle

<sup>243</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s. 446.

<sup>244</sup> "İşyerini terk eden sanığa 2001 yılına ait defter ve belgelerini ibraz etmesi için yapılan tebligata rağmen süresinde ibraz etmemesi, yurt dışına gittiği ve üç ay sonra Türkiye'ye döndüğü şeklindeki mazeretinin, VUK'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebepler arasında sayılmaması, defter ve belgelerin tebligattan iki sene sonra yakalama sonrası mahkemeye sorgu sırasında ibrazı karşısında, sanığın yasal süresi içerisinde bilerek defter ve belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle müsnet suçun tüm unsurlarının oluştuğu...", Yar. 11. Ceza Dairesi, E: 2008/18432, K: 2011/22708, T: 02.12.2011, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), 25.12.2021

<sup>245</sup> Vergi incelemesi esnasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin sonradan vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda, sanık hakkında beraat kararı verilmesi gerektiği yönündeki görüş için bkz. Açar, s. 138. Aksi yöndeki görüş için bkz. Taylar, s. 387.

ki söz konusu madde uyarınca idari yargı yerlerinin yetkisi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olup, yerindelik denetimi yapmaları mümkün değildir. Yine aynı kanun maddesi uyarınca idari yargı yerleri idari eylem ve işlem niteliğinde ya da idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde yargı kararı veremezler. Bu kapsamda DİBK kararını değerlendirmemiz gerekirse;

Mahkemenin sonradan ibraz edilen defter ve belgeleri incelemesinin yerindelik denetimi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Aksine KDV' nin gerçekten yüklenilip yüklenilmediği hususu hukuka uygunluk denetimine tabi olup, mahkemece ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi suretiyle vergilendirme işleminin temel nedenini oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti araştırılmaktadır. Mahkemece verilebilecek kararlar belirli olup, defter ve belgelerin yargılama esnasında mahkemeye sunulması durumunda, *“vergi ve ceza kesme işlemlerinin iptali”, “davanın reddi”* ya da *“davanın kısmen kabul kısmen reddi”* şeklinde karar verilecektir. Söz konusu kararların da İYUK' un 2. maddesinin 2. fıkrasına aykırılık oluşturacak nitelikte idari eylem ve işlem niteliğinde kararlar olamayacağı açıktır. Vergi idaresi vergi tarhı ve ceza kesme işlemlerinde, *“vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini”* tespit etmek zorunda olup, bağlı yetkiye sahiptir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde vergi idaresinin zaten vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatı ve KDV iadesi hususlarında takdir yetkisinin bulunmadığı açıktır. Bu nedenle defter ve belgelerin mahkemece incelenmesi ile idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde karar verilmesi mümkün değildir.<sup>246</sup>

Belirtmek gerekir ki idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında incelenmesi katma değer vergisinin niteliği ve işleyişine de daha uygun olacaktır. KDV dolaylı bir vergi olup, niteliği gereği vergi yükünü nihai olarak tüketiciye yansıtmaktadır. Defter ve belgelerin yargı organınca incelenememesi verginin yansıtılamaması ve yükün mükellef üzerinde kalmasına yol açabilir. Bu durum da katma değer vergisinin niteliğinin bozulmasına neden olabilir.<sup>247</sup>

<sup>246</sup> Taylar, ss. 393-400.

<sup>247</sup> İBKK kararı öncesinde verilen Danıştay kararlarında da bu hususa dikkat çekildiği görülmektedir. Bkz. *“...Yasa 34'üncü maddesindeki koşulların varlığını kanıtlamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanımamakla birlikte, katma değer vergisinin yansıma özelliği bu vergiye ait yükün, nihai tüketiciye intikal etmesini öngörmektedir. Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin salt ön koşulun varlığı kanıtlanamadığı için önlenmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağından davanın; davacı iddiaları doğrultusunda incelenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır....”* Dnş. VDDK, E: 2008/372, K: 2010/12, T: 22.01.2010, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com)

## 5. Konuyla İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu Anayasanın 148. maddesinin 3. Fıkrasında düzenlenmiştir. Bireysel başvuru yolu sadece bir hakkın ihlal edilip edilmediği yönünde bir tespit davası niteliğinde değildir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında bireysel başvuru yolunun, “bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin kamu gücü tarafından ihlalinin önlenmesi ve bir ihlal tespiti durumunda da bu ihlalin sonuçlarını ortadan kaldıracak veya meydana gelen zararı giderecek şekilde hukuki sonuçlar doğuran bir dava”<sup>248</sup> niteliğinde olduğu açıkça belirtilmiştir.

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 08.02.2019 tarihli İBKK’ ya kadar vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatının iptali istemi ile açılan davalarda yargılama esnasında defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususunda bir içtihat birliği bulunmamaktaydı. İşbu nedenle vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatının iptali istemi ile açtığı dava içtihat farklılığı nedeniyle reddedilen başvuru, hakkaniyete uygun yargılama hakkının ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuş olup, söz konusu başvuru Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmiştir. Başvuruya ilişkin olarak verilen 2015/4255 başvuru numaralı, 09.06.2020 tarihli kararda<sup>249</sup>;

Anayasa Mahkemesi tarafından öncelikle idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında ibraz edilmesi durumunda mahkemece incelenebileceği yönündeki Danıştay kararları ve aksi yöndeki kararlar incelenmiş, sonrasında hususa ilişkin verilen 08.02.2019 tarih 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı değerlendirilerek karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde; Hukuk sisteminde bölgesel ve görevsel yetki farklılıkları nedeniyle yargı içtihatlarında oluşan farklılıkların doğal olduğunu, Danıştay’ ın içtihat değişikliğine gitmesinin tek başına adil yargılama hakkının ihlali olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak mahkemece yapılan incelemeler sonucunda İBKK’ ya kadar geçen otuz yıllık sürenin herhangi bir içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından çok uzun bir süre olduğu, içtihadın birleştirilmesine kadar geçen sürede kişilerin uzun süre boyunca belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının Anayasa’nın 36. maddesi ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki “*hakkaniyete uygun yargılanma*

<sup>248</sup> AYM, E: 2011/59, K: 2012/34, T: 01.03.2012, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr,> 03.01.2022.

<sup>249</sup> AYM, Başvuru No: 2015/4255, T: 09.06.2020, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr,> 03.01.2022.

*hakkını*” ihlal ettiği sonucuna varılmıştır. Adil yargılanma hakkı ihlali ve buna bağlı sonuçların ortadan kaldırılması için dosyanın yeniden yargılanmak üzere ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir.

Belirtmek gerekir ki Anayasa Mahkemesi tarafından verilen işbu karar; vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatının iptali istemi ile açılan davalarda yargılama esnasında defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususundaki içtihat farklılıklarının 08.02.2019 tarihli 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı İBKK ile giderilmesinin adil yargılanma hakkı çerçevesinde önemini gözler önüne sermektedir.

## **B. Matrah Araştırması**

Takdir komisyonu kararı ya da inceleme raporu ile belirlenen matrahın vergi mahkemelerince araştırılıp araştırılmayacağı hususu tartışmalı olup, Danıştay’ın da bu hususta farklı görüşleri bulunmaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesi<sup>250</sup>, gayrimenkul alım satım faaliyeti nedeniyle elde edilen gelirin bir kısmının kayıt dışı bırakıldığı iddiası ile re’sen tarh edilen vergi ziyayı cezalı gelir vergisi ve vergi ziyayı cezalı geçici vergilerinin kaldırılması istemi ile açılan bir davada;

*“(…) davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda gayrimenkullerin alış tarihlerine, alış bedellerine, maliyet bedellerine ilişkin bir tespit ortaya konulamadığı, gerçek satış bedelleri ile ilgili olarak alıcıların kullandığı banka kredileri, satışı yapılan gayrimenkullerin rayiç bedellerini içerir kapsamlı bir vergi incelemesi yapılmadan, gerçek maliyet bedelleri ile satış tutarları arasındaki fark dikkate alınmaksızın inşaat maliyetleri ve müteahhit kârı ile ilgili olan Danıştay kararları doğrultusunda satış hasılatının doğrudan %20’si kâr kabul edilerek davacı adına eksik incelemeye dayalı olarak yapılan dava konusu vergi ziyayı cezalı gelir vergisi ve geçici gelir vergisi tarhiyatlarında hukuka uygunluk bulunmadığı...”*

gerekçesi ile davayı kabul ederek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararını; gayrimenkul alım-satımı nedeniyle elde ettiği ticari kazancı kayıt ve beyan dışı bıraktığı sabit olan davacının kayıt dışı kazancının belirlenebilmesi için vergi mahkemesince re’sen araştırma gereği yeterli araştırma yapılarak, sektörel kârlılık oranına ilişkin ilgili ticaret odasından temin edecek kârlılık oranı çerçevesinde tarhiyatın tadil etmesi gerektiği gerekçesi ile bozmuş, matrahın kararda belirtilen şekilde vergi mahkemesi tarafından incelenmesi gerektiğine hükmetmiştir.

<sup>250</sup> Dnş. 4 .D., E: 2018/5218 , K: 2020/ 4056 , T: 22.10.2020, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), 05.01.2022.

Danıştay'ın re'sen araştırma ilkesi uyarınca yargı organlarınca matrah araştırılması yapılması gerektiği yönünde başkaca kararları bulunduğu gibi <sup>251</sup> aksi yönde kararları da mevcuttur. Örneğin;

Davacı şirket tarafından, yasa dışı ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu yönünde tespitler barındıran vergi tekniği raporunu esas alan takdir komisyonu kararına istinaden 2010 ila 2013 yılları için re'sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi ile 2010 yılının Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül, 2011 yılının Ocak-Mart, 2012 yılının Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve 2013 yılının Ocak-Mart, Nisan-Haziran dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı geçici verginin kaldırılması istemi ile açılan davada, Danıştay Üçüncü Dairesi;<sup>252</sup>

Takdir komisyonu kararına done teşkil eden vergi teknik raporunda yapılan saptamalarda; davacı tarafından dava konusu dönemlere ilişkin süreklilik arz edecek şekilde faiz karşılığı borç para verildiği kesin olmakla birlikte, tefecilik faaliyeti kapsamında verilen borç paralara ilişkin net bir faiz oranı ve vadenin tespit edilememesi nedeniyle davacının elde ettiği gelirin net bir şekilde tespit edilemediğinin ifade edildiği, takdir komisyonu tarafından, vergi tekniği raporunda borç verme kapsamında yer alan tutarın tamamının gerçeğe en yakın biçimde ve ticari teknik icaplara uygun hiç bir faiz oranı uygulanmaksızın doğrudan faiz geliri sayılması suretiyle takdir edilen matrah esas alınarak yapılan tarhiyatlara hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kaldıran yerel mahkeme kararını, usul ve hukuka uygun bularak, İYUK' un 49. Maddesinde yer alan bozma sebeplerinden birinin bulunmaması gerekçeleri ile kararı onamıştır.<sup>253</sup>

<sup>251</sup> Dnş. 3. D., E: 2010/5801, K: 2011/1078, T: 07.04.2011 kararında; "...gayrimenkul alım satımından elde edilen gelirin ticari kazanç olduğu halde beyan edilmediği ileri sürülerek takdir komisyonu kararı uyarınca salınan gelir vergisine karşı açılan davada, ...*takdir komisyonunun matrah takdiri esnasında herhangi bir inceleme ve araştırma yapmadığı, buna ilişkin herhangi bir belgenin dosyaya ibraz edilmediği, takdirin dayanağının gösterilmediği, soyut, genel ifadelerle ve kanaate dayalı olarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı* gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararını; ...*vergi mahkemesince re'sen araştırma ilkesi uyarınca, davacı tarafından satış yapıldığında ihtilaf bulunmayan taşınmazların gerçek satış bedellerinin tespiti amacıyla tapu harç matrahları da göz önünde bulundurularak gerekirse bilrkişi incelemesi yaptırılıp maliyet ve giderleri de dikkate alınmak suretiyle tarh matrahı tespit edilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir.*" gerekçesiyle bozmuş, matrahın kararda belirtilen şekilde vergi mahkemesince incelenmesi gerektiğine hükmetmiştir.

<sup>252</sup> Dnş. 3. D., E: 2021/1523, K: 2021/4201, T: 05.10.2021, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 15.01.2022

<sup>253</sup> Dnş. 3. D., E: 2021/1523, K: 2021/4201, T: 05.10.2021 kararının re'sen araştırma ilkesine dikkat çeken karşı oyu şu şekildedir. "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesinin 1. bendinde Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları kurala bağlanarak idari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke uyarınca idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayı hukuki çözüme kavuşturma açısından her türlü inceleme ve araştırmayı yapma, iddia ve savunmalarda ortaya konulan hususlara ilişkin bilgi ve belgeleri isteme ve inceleme yetkisine sahiptir. Dosyanın

Hususa ilişkin kararlar incelendiği takdirde Danıştay'ın sadece genel ifadeler barındıran ve somut tespitlere dayanmayan inceleme raporları ve takdir komisyonu kararları uyarınca yapılan tarhiyatlara ilişkin açılan davalarda, takdir komisyonu kararı ya da vergi inceleme raporu ile belirlenen matrahın vergi mahkemelerince araştırılıp araştırılmayacağı hususunda farklı kararları olduğu görülmektedir.<sup>254</sup> Kararların gerekçelerine bakıldığı takdirde vergi mahkemelerince matrah araştırması yapılabileceğine ilişkin görüşün re'sen araştırma yetki ve görevine dayandığı görülmektedir. Aksi yöndeki kararlarda ise; idarece yapılması gereken inceleme görevinin usulüne uygun şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle yapılan incelemenin vergi incelemesinin maksadını düzenleyen VUK' un 134. maddesine<sup>255</sup> aykırı olduğu, takdir edilen matrahın ise aynı kanunun 31. maddesinin 8. Fıkrasında öngörülen dayanaktan yoksun olduğu gerekçeleri ile davaya konu salınan vergi ve kesilen cezaların iptaline karar verildiği görülmektedir.

Çalışmanın re'sen araştırma ilkesinin sınırlarının ele alındığı bölümünde ayrıntılı olarak incelendiği üzere Anayasanın 125. maddesinde ve ona paralel olarak düzenlenen İYUK madde 2/2' de açıkça belirtildiği üzere vergi mahkemelerinin yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğu ile sınırlı olup, söz konusu yetkilerin yerindelik denetimi şeklinde kullanılması mümkün değildir. Yine aynı kanun maddeleri ile vergi mahkemeleri tarafında idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde ya da idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi mahkemelerince matrah araştırması yapılamayacağına ilişkin görüşün temeli, mahkemelerce matrah araştırması yapılmasının vergi hakimine tanınan

---

*incelenmesinden, davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki saptamaların dava konusu dönemlerde süreklilik arz edecek şekilde faiz karşılığında borç para verildiğini ortaya koyduğu, söz konusu vergi tekniği raporunun takdir komisyonuna done teşkil edecek verilere ilişkin kısmında tefecilik faaliyeti kapsamında verilen borç paralara ilişkin olarak net bir faiz oranı ve vadenin tespit edilemediği, dolayısıyla mükellefin tefecilik faaliyeti nedeniyle elde ettiği gelirinin de belirlenemediğinin ifade edilerek matrahın takdir komisyonunca belirlenmesinin istenildiği, takdir komisyonunca ise vergi tekniği raporunda borç verme kapsamında olduğu belirlenen tutarlarının tamamının faiz geliri sayılması suretiyle matrah takdir edildiği anlaşılmıştır. Gerçeğe en yakın biçimde ve ticari teknik icaplara uygun bir faiz oran araştırılıp matrah tespit edilerek oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinin aradığı anlamda inceleme yapılmadığı sonucuna varıldığından Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum."*

<sup>254</sup> SÖNMEZ; konuya ilişkin değerlendirmesinde: "Matrahın denetiminde, idare inceleme ve araştırma imkanı varken, hiçbir somut tespit yapmaksızın, zaman aşımı süresinin dolması ve iş yükü gibi bir kısım nedenlerle, formülize edilmiş gerekçeler kullanarak matrahı belirlemiş ise...idarenin yetkisi ve inceleme koşulları olmasına karşın yapmadığı incelemeyi yargı yerinde yapmasını beklemek, idari işlem niteliğinde karar verme sonucunu doğurabilir. Ancak, tarh nedeninin varlığı tartışmasız olan ve beyan edilmesi gereken belirli bir matrahın olduğu dosya içeriğinden anlaşılan olaylarda, idare gerekli inceleme ve araştırmayı yaparak bir matrah tespit etmiş ise, idarenin tespit edemediği hususlar da yargı yerince re'sen araştırılarak, dosyadaki diğer bilgi ve belgeler de incelenerek matrah hakkında tadilen onama kararı verilebilir." Sönmez s.267

<sup>255</sup> VUK madde 134/1: "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır."

re'sen araştırma ilkesinin sınırlarını aşacağı ve İYUK' un 2. Maddesinin 2. Fıkrasına aykırılık göstereceği hususlarına dayandırılmaktadır.

Çalışmanın bir önceki bölümünde ayrıntılı olarak ele alındığı üzere çok yakın bir tarihe kadar idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında ibraz edilmesi durumunda mahkemece incelenip incelenemeyeceği hususunda görüş farklılıkları bulunmaktaydı. DİBK' nın 08.02.2019 tarih 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı kararı ile söz konusu görüş farklılıklarına son verilerek, mükellefler lehine sayılabilecek şekilde kararlar birleştirilmiştir. DİBK kararı bir önceki bölümde ayrıntılı olarak ele alınmış olması nedeniyle ayrıntılarına bu bölümde tekrar yer verilmeyecektir. Ancak söz konusu DİBK kararının, Danıştay'ın vergi mahkemelerince matrah araştırması yapıp yapılamayacağına ilişkin kararına da tesir edeceği düşünülmektedir. DİBK kararı ile, inceleme elamanlarına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama esnasında mahkemeye ibraz edilmesi durumunda, mahkemenin re'sen araştırma yetki ve görevi ile söz konusu bilgi ve belgeleri inceleyebileceği, idarenin görüş ve saptamaları da alındıktan sonra yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilebileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde mahkemece matrah araştırmasının da yapılabilmesi gerekmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 30.11.2011 tarih ve 2009/47 E., 2011/666 K. sayılı kararında, vergi mahkemelerine tanınan re'sen araştırma yetki ve görevinin kapsamı belirlenerek, mahkemelerce re'sen araştırma yetkisi kapsamında matrah araştırması yapılabileceği belirtilmiştir. Söz konusu kararın ilgili bölümü şu şekildedir:

*“...resen araştırma yetkisinin, vergi davalarının çözümlenmesi yönünden vergiyi doğuran olayın niteliği, vergilendirmenin matrahı, salınan vergi ve kesilen cezanın miktarını da kapsadığı açıktır. (...) vergiyi doğuran olayın gerçek niteliği, salınan vergi ve kesilen cezanın miktarı ve üzerinden hesaplandığı matrahın hukuka uygunluğu saptanmak üzere yapılması gereken araştırma ve incelemelerin, 2577 sayılı yasanın 2'nci maddesinde yargı yetkisine getirilen sınırı aşacağından söz edilmesine olanak yoktur...”<sup>256</sup>*

VUK 3/B maddesinde de açıkça belirtildiği üzere “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” Bu çerçevede değerlendirildiğinde de sadece genel ifadeler barındıran, somut

<sup>256</sup> Dnş. VDDK., E: 2009/47 , K: 2011/666 , T: 30.11.2011, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 20.01.2022. Söz konusu kararı karşı oyu ile birlikte ayrıntılı olarak değerlendiren Sönmez yargı yerlerince re'sen araştırma yetkisi kullanılarak gerekli araştırmaların yapılması gerektiğini, aksi durumun hak arama özgürlüğünü kısıtlayacağını belirtmektedir. Ayrıntılı değerlendirme için Bkz. Sönmez ss.249-252.

tespitlerin yer almadığı inceleme raporları ve takdir komisyonu kararları esas alınarak yapılan tarhiyatlara ilişkin açılan davalarda takdir komisyonu kararı ya da vergi inceleme raporu ile belirlenen matrahın vergi mahkemelerince re'sen araştırma yetkisi kullanılarak araştırılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

### **C. Diğer Re' sen Araştırma Örnekleri**

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde vergi yargılamasındaki re'sen araştırma ilkesi, kapsamı ve sınırları ayrıntılı olarak incelenmişti. Söz konusu ilkenin uygulamadaki yerinin daha iyi anlaşılabilmesi açısından re'sen araştırma ilkesine vurgu yapan Danıştay kararlarının incelenmesinin de önemli olduğu düşünülmektedir. Bu çerçevede her ne kadar çalışmanın daha önceki bölümlerinde yer yer hususa ilişkin Danıştay kararları paylaşılmış olsa da çalışmanın bu bölümünde re'sen araştırma ilkesine vurgu yapan farklı Danıştay kararlarına yer verilerek bu kararlar daha ayrıntılı incelenecektir.

Şirket yönetim kurulu başkanı tarafından şirketin muhtelif vergi borçları için teminat olarak gösterilen taşınmaz hakkında tesis edilen haciz işleminin iptali istemi ile açılan davada;

İlk derece mahkemesi tarafından; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki kanunun 70. maddesinin 11. bendi ile hüküm altına alınan “borçlunun haline münasip evinin ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir.” kuralına dikkat çekilerek, somut olayda davacının şirketin muhtelif borçlarına ilişkin kendi rızası ile şirket namına teminat olarak gösterdiği taşınmaz üzerine uygulanan hacizlerin söz konusu madde kapsamında uygulanan koruma kapsamına girmediği belirtilmiştir. İlk derece mahkemesi tarafından aksi durumun sözü edilen yasal düzenlemenin getiriliş amacına ve lafzına uygun olmayacağı gibi kamu alacağını da teminatsız bırakarak tehlikeye sokacağı gerekçesi ile dava reddedilmiştir.

Davacı tarafından istinaf kanun yoluna başvurulmuş olup, karar BİM tarafından incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda yerel mahkeme tarafından verilen kararın usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılarak istinaf başvurusunun İYUK madde 45/3 uyarınca reddine karar verilmiştir. Söz konusu karar davacı tarafından, borçlunun haline münasip evinin haczedilemeyeceği, adına kayıtlı taşınmazın teminat olarak gösterildiğine ilişkin şirket adına davalı idareye

verilen dilekçede imzasının bulunmadığı, noterden tasdikli sözleşme olmaksızın şahsi kefalet tesis edilmesinin mümkün olmadığı gerekçeleri ile temyiz edilmiştir.

Danıştay tarafından verilen kararda;<sup>257</sup> İYUK'un 20. Maddesine dikkat çekilerek, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü incelemeyi kendiliğinde yapabilecekleri üzerinde durulmuştur. İYUK'un 31. maddesi ile atıf yapılan HMK'nın 266. maddesi uyarınca dilekçedeki imzanın davacının kendisine ait olup olmadığının tespitinin uzmanlık gerektirmesi nedeniyle; davacının şirkete ait tarh dosyasında ya da karar belgelerinin asıllarında yer alan imzaları ile diğer resmi kurumlarda kullandığı imzaların toplanarak, sonrasında davacıdan da imza örnekleri alındıktan sonra davaya esas teşkil eden belgelerde yer alan imzaların davacının el ürünü olup olmadığının, laboratuvar ortamında bilirkişilerce incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Açıklanan gerekçeler ile bilirkişi inceleme sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere temyiz isteminin kabulü ile kararın bozulmasına karar vermiştir.

Davacı tarafından, KDV iade işlemlerinin teminat alınmadan genel esaslara göre yerine getirilmesi istemiyle idareye yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemi ile açılan davada;

İlk derece mahkemesi tarafından, alım yaptığı şirketler hakkında olumsuz tespitler olması nedeniyle Kod listesine alınan ve KDV iade işlemlerinin özel esaslara göre yerine getirilmesine karar verilen davacı şirket hakkında tesis edilen işlemin hiçbir yasal dayanağının bulunmaması ve idarenin mükellefleri bu şekilde sınıflandırmasının hukuka aykırı olması gerekçeleri ile davaya konu işlemin iptaline karar verilmiştir. İlk derece mahkemesi tarafından verilen karara karşı idare tarafından temyiz kanun yoluna başvurulmuştur.

Danıştay tarafından verilen kararda özetle;<sup>258</sup> mahkemece re'sen araştırma ilkesi uyarınca detaylı araştırma yapılarak idari işlemin dayanağını oluşturan hususların açıklığa kavuşturulması gerektiği belirtilmiştir. Davalı idarece yapılan açıklamalardan davacı hakkında belgesiz satışları, kayıt ve beyan dışı hasılatları nedeniyle düzenlenmiş vergi inceleme raporları bulunduğu anlaşıldığı, bu nedenle, mahkemece davalı idarece sözü edilen vergi inceleme raporları ve raporda adı geçen ve haklarında inceleme yapıldığı belirtilen mükellefler hakkında düzenlenen vergi teknik raporları ve söz konusu vergi inceleme raporları esas

<sup>257</sup> Dnş. 3. D., E: 2018/2115, K: 2021/2652, T: 27.05.2021, Benzer kararlar için bkz. Dnş. 3. D., E: 2010/173, K: 2012/264, T: 06.02.2012, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 25.01.2022

<sup>258</sup> Dnş. 4. D., E: 2016/9637, K: 2021/1249, T: 20.02.2021, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 25.01.2022

alınarak davacı hakkında tarhiyat yapıp yapılmadığı, hususa ilişkin açılmış ve sonuçlanmış dava bulunup bulunmadığı hususları araştırılarak, tüm bu bilgi ve belgelerin dosyaya getirilmesi ile yapılacak incelemeye göre karar verilmesi gerektiği belirtilerek yerel mahkeme tarafından hiçbir araştırma yapılmaksızın verilen karar bozulmuştur.

Davacı tarafından 4811 sayılı Vergi Barişı Kanunu uyarınca matrah artırımında bulunulduğu belirtilerek ve söz konusu kanunda yer alan düzenleme gereği aynı vergisel dönem için tarhiyat yapılamayacağı ileri sürülerek, 2001 yılı için yapılan tarhiyatların iptali istemi açılan davada Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından;<sup>259</sup>

Davacı tarafından ileri sürülen 2001 dönemi için 4811 sayılı Vergi Barişı Kanunundan yararlanılarak gelir vergisi yönünden matrah artırımında bulunulduğu ve söz konusu döneme ilişkin tahakkuk eden vergilerini ödediği yönündeki iddialar araştırılmaksızın verilen ilk derece mahkemesi kararı hukuka aykırı bulunmuştur.

Verilen kararın gerekçesinde; vergi incelemelerindeki amacı düzenleyen VUK' un 134. maddesine dikkat çekilerek, mahkemelere verilen re'sen araştırma yetki ve görevi uyarınca davacı tarafından ileri sürülen iddiaların araştırılarak, davaya konu tarhiyata ilişkin dönem için 4811 sayılı Vergi Barişı Kanunundan yararlanılıp yararlanılmadığı hususunun tespit edilerek karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Davacı tarafından, araç-alım satımı faaliyeti dolayısıyla elde ettiği geliri beyan dışı bıraktığı gerekçesi ile takdir komisyonu kararına istinaden re'sen salınan KDV ve verginin bir kat tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemi ile açılan davada;

İlk derece mahkemesi tarafından, takdir komisyonu kararına dayanak olarak gösterilen Vergi kimlik numarası ile araç bilgileri sorgulama belgesine göre her ne kadar davacı tarafından farklı marka ve modellerde araç alım-satımı yapıldığı anlaşılsa da davaya konu vergi ve vergi ziyai cezalarına done teşkil eden takdir komisyonu kararında söz konusu bilgi ve belgelere yer verilmemesi ve belgelerde anılan araçların alım-satım bedellerinin yer almaması hususları değerlendirilerek, belgelerin matrahın doğru olarak tespit ve takdirine esas alınamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca mahkemece takdir komisyonu kararında noter satış sözleşmelerinin yer almaması ve araçların kasko bedelinden satıldığına ilişkin herhangi bir belge

---

<sup>259</sup> Dnş. 4. D., E: 2008/3662, K: 2010/3642, T: 29.06.2010, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 25.01.2022

bulunmaması hususları da göz önüne alınarak araç satım bedellerinin matrah tespitinde dikkate alınamaması ve takdir komisyonu kararında esas alınan %3 karlılık marjının nasıl tespit edildiğine ilişkin herhangi bir açıklamanın bulunmaması nedenleri ile harici araştırmalar ile varsayımsal olarak tarh edildiği gerekçesi ile vergi ve vergi ziyayı cezalarının iptaline karar verilmiştir.

Söz konusu karara ilişkin davalı idarenin istinaf başvurusu VDDK tarafından, ilk derece mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesi ile reddedilmiştir.

Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay 4. Dairesi;<sup>260</sup>

Davacı tarafından alım-satımı yapılan araçların kasko bedelleri üzerinden tespit edilen matrahın, davacı lehine düşük karlılık oranından hesaplandığı göz önüne alındığında matrah tespitinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun ve olayın özelliklerine göre normal ve mutad kabul edilmesi gereken nitelikte olup olmadığı hususunun VUK' un 3/B maddesi uyarınca her türlü delil ile ispatlanabileceği üzerinde durularak, mahkemece *“re'sen araştırma”*, *“delil serbestisi”*, *“delillerin serbestçe değerlendirilmesi”* ve *“ekonomik yaklaşım”* ilkeleri uyarınca kasko bedellerinin gerçek satış bedeli olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunun araştırılması, bu kapsamda araçların emsal bedellerinin Ticaret Odası ya da Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonundan talep edilerek, elde edilen bilgi ve belgeler çerçevesinde karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu gerekçeler ile hiçbir araştırma yapılmaksızın vergi ve vergi ziyayı cezalarını kaldıran Vergi Mahkemesi kararına ilişkin istinaf isteminin reddine karar veren VDDK kararını hukuka aykırı bularak bozmuştur.

Davacı tarafından, takdir komisyonu kararına dayanılarak 2009/8, 9, 10, 11 ve 12. dönemleri için re'sen tarh edilen KDV' nin kaldırılması istemi ile açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi<sup>261</sup>,

İlk derece mahkemesi, tarhiyat zamanaşımı süresinin dolmasına az bir süre kala yapılan takdir komisyonuna sevk işleminin, geçerli bir sebep olmamasına rağmen sadece kanunda belirtilen zamanaşımı süresini uzatmak için yapıldığı, takdir komisyonu tarafından davacı hakkında vergi incelemesi ya da yeterli araştırma yapılmaksızın sadece Vergi Denetim Kurulu' nun ilgili yazısına istinaden matrah takdirinde bulunulduğu, geçerli bir takdire sevk nedeni olmaksızın zamanaşımı

<sup>260</sup> Dnş. 4. D., E: 2018/4556 , K: 2019/678, T: 29.01.2019, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 26.01.2022

<sup>261</sup> Dnş. 4. D., E: 2017/3162, K: 2021/2785, T: 25.05.2021, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 28.01.2022

süresini uzatmak için yapılan sevk işlemi sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezaların hukuka aykırı olduğu gerekçeleri ile davaya konu vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiş olup, söz konusu karara karşı ilgili kurum tarafından istinaf kanun yoluna başvurulmuştur. BİM tarafından yerel mahkeme kararı usul ve hukuka uygun bulunarak istinaf başvurusu reddedilmiştir. Davalı idare tarafından söz konusu karara karşı temyiz kanun yoluna başvurulmuştur.

Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen kararda; VUK' un 113. ve 114. maddelerine dikkat çekilerek, takdir komisyonu kararına istinaden yapılan re'sen tarhiyatlarda zamanaşımı hususunun değerlendirilmesinde *"...takdir komisyonuna sevk tarihi, takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihi, ihbarnamenin tebliğ tarihi ve takdir komisyonunda geçen süreye takdir komisyonuna sevk tarihi ile takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihi arasındaki süreye..."* bakılması gerektiği belirtilmiştir. Bu çerçevede somut olayı değerlendiren Danıştay, davacının zamanaşımı süresinin dolmasına 9 gün kala takdire sevk edilmiş olmasının zamanaşımı süresini durdurduğunu belirterek, davacı tarafından iddia edilen diğer hususların mahkemece re'sen araştırma yetki ve görevi uyarınca araştırılarak karar verilmesi gerektiği üzerinde durmuş, Ba-Bs raporunda belirtilen firma hakkında vergi tekniği raporu olup olmadığı araştırılmaksızın, vergi tekniği raporunun varlığı halinde rapor değerlendirilmeksizin tarhiyatın esası hakkında karar veren ilk derece mahkemesi kararına ilişkin istinaf talebini reddeden BİM kararının bozulmasına karar vermiştir.

İdarenin müeyyideli yazısı üzerine ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi veren davacı tarafından söz konusu düzeltme beyannamelerine istinaden davalı idare tarafından tahakkuk ettirilen KDV, damga vergisi ve vergi ziyaı cezalarının iptaline karşı açılan davada;

İlk derece mahkemesi tarafından davalı idarece herhangi bir incelemeye dayanılmaksızın sadece ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi esas alınarak tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası hukuka aykırı bulunarak, davaya konu vergi ve cezaların iptaline karar verilmiştir. Söz konusu karara karşı idare tarafından temyiz kanun yoluna başvurulmuştur.

Danıştay 4.Dairesi tarafından verilen kararda özetle:<sup>262</sup> Anayasa Mahkemesinin 27.02.2019 tarih ve Başvuru No: 2015/15100 sayılı kararına vurgu yapılarak, Söz konusu kararda idarenin müeyyideli yazısı doğrultusunda ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi veren davacı tarafından düzeltme beyannamelerine

<sup>262</sup> Dnş. 4. D., E: 2016/17770, K: 2019/4319, T: 30.05.2019

istinaden tahakkuk ettirilen vergi ve cezalara karşı açılan davanın incelenmeksizin reddedilmesinin Anayasanın 35. Maddesi ile güvence altına alınan mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varıldığı belirtilerek, İYUK madde 20 uyarınca, yerel mahkemece gerekli bilgi ve belgeler temin edildikten sonra maddi olayın hukuki bir değerlendirmesi yapılması gerektiği sonucuna varılmış ve ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar bozularak dosya İlk derece mahkemesine geri gönderilmiştir. Yerel mahkemece verilen ısrar kararına karşı davalı idare tarafında temyiz kanun yoluna başvurulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararda özetle;<sup>263</sup> İYUK' un 20. Maddesinde yer alan re'sen araştırma yetki ve görevine dikkat çekilerek ilk derece mahkemesi tarafından bozma kararı üzerine verilecek ara karar ile davacıdan, ihtilaflı faturaların malın fiilen teslimine veya hizmetin ifasına dayandığı iddiasını ispatlayan bilgi ve belgeler, davalı idareden ise müeyyideli yazıda belirtilen mükellef hakkındaki tespitleri içeren raporlar istenip, taraflara söz konusu belgelere karşı itirazlarını ileri sürmelerine imkân verildikten sonra karar verilmesi gerektiği belirtilerek davalı idare tarafından yapılan temyiz isteminin kabulü ile ilk derece mahkemesinin ısrar kararı bozulmuştur.

## **II. VERGİ YARGILAMASINDA TANIK DİNLENEMEMESİNİN ADİL YARGILANMA HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde vergilendirme aşamasında tanık beyanı üzerinde durulmuş; ancak yargılama aşamasında tanık dinletilip dinletilemeyeceği hususunda görüş birliği bulunmadığı belirtilmekle birlikte konuya ilişkin ayrıntılı bilgi verilmemiştir. Çalışmanın bu bölümünde söz konusu tartışma ayrıntılı olarak ele alınarak “*re'sen araştırma ilkesi*” ve “*adil yargılanma hakkı*” çerçevesinde değerlendirilecektir.

### **A. Vergi Yargılanmasında Tanık Dinlenememesi**

İdari yargılama usulünde buna paralel olarak da vergi yargılamasında tanık dinletilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüşler bulunmakta olup, uygulama da

<sup>263</sup> Dnş. VDDK., E: 2020/527, K: 2020/607 , T:22.05.2020, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> 28.01.2022.

bu yöndedir.<sup>264</sup> Bu bölümde söz konusu görüşün kaynaklarına ayrıntılı olarak değinilecektir.

Tanık dinletilemeyeceğine ilişkin görüşün dayanaklarının başında vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin esas olması yer almaktadır. İYUK' un 1. maddesinin 2. fıkrasında “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*” denilmek süratiyle vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin esas olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır. Vergi yargılamasında tanık dinletilemeyeceğini savunanlar işbu madde hükmünü ileri sürerek, tanık dinletilmesinin yazılılık ilkesine aykırı olduğunu iddia etmektedir. Yazılılık ilkesi ile vergi yargılamasında usul ekonomisinin amaçlanmakta olduğunu, uyuşmazlıkların mümkün olan en kısa sürede ve en az masraf ile çözümlenmesi gerektiğini, yazılılık ilkesinin doğal bir sonucu olarak uyuşmazlığa ilişkin kararların evrak üzerinden yapılan inceleme sonucunda verildiğini, işbu nedenle vergi yargılamasında duruşmaların istisnai olarak yapıldığını, duruşma yapılması durumunda dahi tutanak tutulma zorunluluğunun bulunmadığını ileri sürerek yargılama esnasında tanık dinletilmesinin vergi yargılamasının ruhuna aykırı olduğunu iddia etmektedirler.<sup>265</sup>

Bir diğer dayanak noktası ise; tanıklık müessesine ilişkin olarak İYUK ‘da herhangi bir düzenleme bulunmaması ve İYUK’ un 31. maddesi<sup>266</sup> ile HMK’ ya atıf yapılan hususlar arasında da tanıklık müessesinin yer almamasıdır. Söz konusu görüşü savunanlar iş bu dayanak noktalarını ileri sürerek idari yargıda buna paralel olarak da vergi yargılamasında tanık dinlenmesi ve dinletilebilmesinin mümkün olmadığını belirtmektedir. Danıştay’ın da bu görüşü destekler nitelikte kararları bulunmaktadır.<sup>267</sup>

<sup>264</sup> Danıştay’ın bu yönde vermiş olduğu birçok karar bulunmaktadır. Bkz. Dnş. 3. D., E: 1986/1201, K: 1986/2706, T: 04.12.1986, Benzer kararlar için bkz., Dnş. 3. D., E: 1989/3460, K: 1990/3569, T: 25.12.1990, Dnş. 8. D., E: 2003/3369, K: 2004/917, T: 25.02.2004, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 28.01.2022.

<sup>265</sup> Bu görüşleri aktaran; Kaşıkçı, s.141, Gümüşkaya, s. 286, Artuk Ardıçoğlu, “İdari Yargıda Tanık”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 215, 2010, Ankara, s. 300.

<sup>266</sup> İYUK madde 31/1: “*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır...*”

<sup>267</sup> “... 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...” Dnş. 8. D., E: 2003/3369, K: 2004/917, T: 25.02.2004, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 01.02.2022.

Uygulama her ne kadar farklı olsa da doktrindeki ağırlıklı görüş İdari yargılamada buna paralel olarak da vergi yargılamasında tanık dinletilebileceği yönündedir.

Söz konusu görüşü savunanların dayanak noktalarının başında İYUK madde 20 yer almakta olup, re'sen araştırma yetkisi ve delil serbestisi ilkelerinin mahkemece gerekli görülen durumlarda tanık dinleme yetkisini de içerisinde barındırdığı düşünülmektedir.<sup>268</sup> Bu görüşe göre; İYUK' da tanıklık müessesine ilişkin bir düzenlemenin yer almaması, hakimin ilgilileri dinlemesine engel teşkil etmemekte, İYUK madde 20 ile hüküm altına alınan "her çeşit incelemeyi yapma yetkisi", hakime tanık beyanlarına başvurma yetkisi de tanınmaktadır.<sup>269</sup>

Söz konusu görüşü savunanların diğer bir dayanak noktası ise İYUK' un 31. maddesinin 2. fıkrasında yer alan<sup>270</sup> İYUK ve 31. maddede yer alan haller dışındaki durumlar için uyuşmazlıkların çözümünde VUK' un ilgili maddelerinin uygulanacağı yönündeki hükümdür. Söz konusu madde metni dayanak gösterilerek VUK' un 3/B-2 maddesinin vergi yargılamasında da uygulanabileceği savunulmaktadır. Söz konusu madde metni ile "*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille*" ispatlanabileceği hüküm altına alınmış olup, devamında "*vergiye doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi*" nin ispat aracı olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir. Vergi yargılamasında tanık deliline başvurulabileceğini savunanlar, söz konusu maddeleri bir arada değerlendirerek, tanık deliline başvurulmasına yönelik yasal herhangi bir engel bulunmadığını ileri sürmektedir.

Vergi yargılamasında tanık dinletilme ve dinlenmesinin mümkün olduğunu savunanlar; inceleme esnasında vergi idaresi tarafından tanık beyanlarının alınabildiği hatta işbu beyanların tarha esas alındığını belirterek, bu kapsamda değerlendirildiğinde yargılama esnasında tanık deliline başvurulamamasının "*adil yargılanma hakkı*" ve "*silahların eşitliği*" ilkelerine aykırılık teşkil edeceğini ileri sürmektedir<sup>271</sup>

<sup>268</sup> Hasan Dursun, "İdari Yargıda Tanığa ve Tanıklığa Yer Verilmesi Bir Zorunluluktur", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 28, 2008, s. 92.

<sup>269</sup> Gürsel Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, İstanbul, 2004.

<sup>270</sup> İYUK madde 31/2: "*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.*"

<sup>271</sup> Zehreddin Aslan, İrfan Barlas, Kahraman Berk, Nilay Arat, Şebnem Sayhan, Mehmet Akif Bardakçı, Gamze Gümüşkaya, Mutlu Kağıtçıoğlu, Halil Altındağ, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, (Ed. Zehreddin Aslan), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 194.

## B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya İlişkin Yaklaşımı

Türkiye' nin de imzalamış olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 46. maddesi uyarınca akit devletler, taraf oldukları davalarda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) tarafından verilen nihai kararlara uymayı taahhüt etmişlerdir. Söz konusu kararlar ulusal mahkemelerde verilen kararları ortadan kaldırmamaktadır. Ancak AİHM tarafından ihlalin varlığının tespit edilmesi durumunda akit devletler tarafından, AİHM kararlarının uygulanması için gereken önlemlerin alınması gerekmektedir.

2004 yılında Anayasa' nın 90. maddesine eklenen son fıkra ile birlikte usulüne uygun yürürlüğe girmiş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelerin normlar hiyerarşisinde kanunlardan önce geldiği açıkça hüküm altına alınmıştır. 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesine getirilen 3. fıkra; "Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir." düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu düzenleme sonrası Anayasa Mahkemesinin sadece AİHS yer alan hükümleri değil, AİHM tarafından verilen kararları da dikkate alması gerektiği açıktır.<sup>272</sup>Bu nedenle AİHM' nin vergi hukuku hakkında vermiş olduğu kararların incelenmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

AİHM 'nin vergi hukukuna ilişkin içtihatlarının 1980'lerin sonlarına doğru şekillenmeye başladığı görülmektedir. Vergilendirmeyi devletlere özgü bir yetki olarak değerlendiren AİHM, konuya ilişkin taraf devletlere geniş bir takdir hakkı tanımaktadır. AİHM' in vergi hukukuna ilişkin ilk kararlarında; mükellef ile vergi mercii arasındaki ilişkinin kamusal boyutu ön planda tutularak başvuruların "kabul edilemez görüldüğü" göze çarpmaktadır. AİHS ve protokollerin bir arada değerlendirilmesi gerektiğini belirten AİHM söz konusu kararlarını; mülkiyetin korunmasına ilişkin 1 nolu Protokolün 1. maddesine<sup>273</sup> dayandırarak, akit devletlerin

<sup>272</sup> Gülay Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Vergi Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 20, ss. 141-142.

<sup>273</sup> AİHS'nin 1 Nolu Protokolünün 1. Maddesi: "*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka harçların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.*"

vergilendirmeye ilişkin yasaları çıkarabilme yetkilerini mülkiyetin korunmasına ilişkin ilgili protokol ile saklı tuttuklarını belirtmektedir. AİHM'in sonraki kararlarında ise; vergi yükümlülerinin AİHS ile güvence altına alınan hakları değerlendirilerek, başvuruların esastan incelendiği görülmektedir.<sup>274</sup>

Avrupa İnsan Hakları Komisyonu vergi hukukunda kamusal yön ve kamusal yetki kullanımının ağır bastığını savunmaktadır. Bu nedenle AİHM' nin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin başvuruları AİHS 'nin 6. maddesi bağlamında değerlendirmede olduğu görülmektedir. Ancak hürriyeti bağlayıcı cezalar ve mali nitelikteki vergi cezalarına ilişkin başvurular, AİHS 'nin 6. maddesi bağlamında değerlendirilmekte ve yükümlünün madde kapsamında adil yargılanma hakkını oluşturan bütün haklardan faydalanabileceği öngörülmektedir.<sup>275</sup> Bu noktada belirtmek gerekir ki Avrupa İnsan Hakları Komisyonu' nun söz konusu görüşüne katılmak mümkün değildir. Taraf devlet tarafından vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale edilen ve bu nedenle maddi menfaati zarar gören yükümlünün hukuka aykırılık iddiası ile açmış olduğu vergi davası, doğrudan kişinin medeni bir hakkı ile bağlantılı olup, söz konusu uyuşmazlığın AİHS' nin 6. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır.<sup>276</sup>

Çalışma konumuz kapsamında AİHM' nin vergi davalarına ilişkin içtihatlarında önemli bir yere sahip olan bazı kararlarına değinilmesi gerekmektedir.

### 1. Ferrazzini- İtalya Kararı

İlk olarak 2001 tarihli Ferrazzini- İtalya<sup>277</sup> kararına değinilecektir. Başvurucu tarafından vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davanın 14 yıl devam etmesi nedeniyle, AİHS' nin 6/1 maddesi çerçevesinde adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası ile AİHM 'ye başvurulmuştur. Söz konusu başvuruya ilişkin davalı devlet tarafından, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların ceza davasına ilişkin değil vergi yargılamasına ilişkin olması nedeniyle söz konusu hususun AİHS' nin 6/1 maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülmüştür. AİHM tarafından davalı devletin savunması kabul edilerek başvuru oy çokluğu ile reddedilmiştir. Söz konusu karar ile birlikte AİHM vergi yargılamasına ilişkin uyuşmazlıkları AİHS' nin 6.

<sup>274</sup> Hasan Oral, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı ( Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirmesi )", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:147, 2020, s. 96.

<sup>275</sup> Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I", **Vergi Sorunları**, Sayı: 143, 2000, ss. 162-163.

<sup>276</sup> Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayım, 1. Baskı, İstanbul, 2006, s. 94.

<sup>277</sup> AHM, Ferrazzini – İtalya, Başvuru No. 44759/98, Büyük Daire, T: 12.07.2001, <https://hudoc.echr.coe.int/> , 12.06.2022.

Maddesi çerçevesinde değerlendirmeyeceğini net bir şekilde ortaya koymuştur. İşbu nedenle söz konusu karar oldukça önemlidir. Kararın gerekçeleri incelendiği takdirde AİHM tarafından vergi mükellefi ile vergi mercii arasındaki ilişkinin kamusal niteliğine ağırlık verildiği ve başvurunun bu çerçevede değerlendirildiği görülmektedir. Ferrazzini- İtalya kararı döneminde oldukça tartışılmış olup, AİHS ile güvence altına alınan haklara olumsuz etkisi nedeniyle çok eleştirilmiştir.

## 2. Jussilia- Finlandiya Kararı

AİHM tarafından verilen bir diğer önemli karar Jussilia- Finlandiya kararıdır.<sup>278</sup> Esa Jussilia tarafından sahibi olduğu şirketin bir takım beyan yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle vergi levhasından silinmesine itiraz edilerek, idare mahkemesinde dava açılmış olup, mahkemeden ilgili vergi müfettişinin ve taraf bilirkişisinin tanık olarak dinletilmesi amacıyla davanın duruşmalı görülmesi talep edilmiştir. Mahkemece dosyanın duruşmalı görülmesinin açıkça gerekli görülmediği gerekçesi ile söz konusu talep reddedilerek, tanık olarak gösterilen kişiler dinlenmemiştir. Finlandiya Ulusal Mahkemesi tarafından verilen karara ilişkin Jussilia tarafından AİHM' ye başvuruda bulunulmuştur.

AİHM tarafından verilen kararın detayına inmeden önce anlaşmazlık hususuna ilişkin Finlandiya ulusal mevzuatında yer alan düzenlemeye de değinilmesinde yarar görülmektedir. Finlandiya İdari Yargı Usulü Kanunu uyarınca; davanın idare dışındaki tarafının talebi üzerine dava duruşmalı olarak görülebilmektedir. Ancak ilgili maddenin devamında söz konusu hükme bir takım sınırlamalar getirilmiştir. Mahkemece yargılamanın duruşmalı yapılmasına yönelik talebin kabul edilemez olduğuna hükmedilmesi veya talebin derhal reddedilmesi ya da uzlaşmazlığın niteliği gereği yargılamanın duruşmalı yapılmasının gerekli görülmediği hallerde talep reddedilebilmektedir.

AİHM, söz konusu başvuruyu incelerken Ferrazzini ilkesine vurgu yaparak, başvurunun vergi tarhiyatlarına ilişkin kısmını kabul edilemez bulmuş; ancak tanık dinlenmemesine ilişkin kısmını adil yargılanma hakkı çerçevesinde incelemeye almıştır.

<sup>278</sup> AİHM, Jussila – Finlandiya, Başvuru No. 73053/01, Büyük Daire, T: 23.11.2006, <https://hudoc.echr.coe.int/>, 12.06.2022. Kararın ayrıntılı değerlendirmesi için bkz. Billur Yaltı "İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, 2007, ss. 7-20.

AİHS' nin 6/3-d bendinde<sup>279</sup> tanık dinletilmesi hususunda “savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek.” hakkına sahip olduğu belirtilmektedir. Söz konusu madde hükmünde “silahların eşitliği” ilkesi çerçevesinde tanık dinletilme hususunun ele alındığı görülmektedir. AİHM görüşüne göre; söz konusu madde taraflara tanıklarının davet edilmesini ve dinlenmesini isteme noktasında eşit haklar sağlamakla birlikte, tanık dinletme noktasında mutlak bir hak vermemektedir. AİHM taraflara eşit haklar tanındığı sürece, tanık delilinin gerekli olup olmadığı noktasında yerel mahkemenin takdir yetkisi olduğu görüşündedir.<sup>280</sup> Bu çerçevede incelenen Jussila-Finlandiya davasında; AİHM tarafından yargılamanın ceza yargılaması kapsamında olmadığı bu nedenle başvurucunun adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir. Ayrıca Finlandiya ulusal mevzuatı uyarınca başvurucunun duruşma talep etme hakkından yoksun bırakılmadığı, tanık dinlenmesi hususunda yerel mahkemenin takdir yetkisinin bulunduğu hususlarının altı çizilerek başvuru reddedilmiştir.

### 3. Lehtinen- Finlandiya Kararı

İncelenmesi gereken bir diğer önemli karar Lehtinen- Finlandiya<sup>281</sup> kararıdır. Sahibi olduğu şirket hakkında yapılan inceleme sonucu, şirket defterlerinin usulüne uygun tutulmaması ve bazı satışların işlenmemesi gerekçeleri ile yetkili merci tarafından ek vergi tarh ettirilen Hannu Lahtinen tarafından söz konusu vergilerin iptali istemi ile idare mahkemesine başvurulmuştur. Lehtinen yargılamanın duruşmalı yapılmasını talep ederek, inceleme esnasında vergi müfettişi tarafından beyanları alınan üç çalışanın tanık olarak dinletilmesini istemiştir. Ancak idare mahkemesi tarafından yargılamanın duruşmalı yapılması gerekli görülmediği gerekçesi ile söz konusu talep reddedilmiştir. Karara ilişkin Lehtinen tarafından AİHM'ne başvurulmuştur.

AİHM tarafından verilen Lehtinen kararının incelemesine geçilmeden önce hususa ilişkin Finlandiya ilgili mevzuatına değinmekte fayda görülmektedir. Finlandiya mevzuatı uyarınca; mükellefin yasal süresi içerisinde beyanname

<sup>279</sup> AİHS madde 6/3-d: “İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek.”

<sup>280</sup> Begüm Dilemre Öden, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017, s.249.

<sup>281</sup> AİHM Lehtinen – Finlandiya, Başvuru No: 32993/02 Büyük Daire, T: 22.10.2008, <https://hudoc.echr.coe.int/>, 12.06.2022. Kararın ayrıntılı değerlendirmesi için bkz. Oral, ss. 101-104

vermemesi veya eksik beyanname vermesi halinde vergi borcunun yüzde 20' si oranında ek vergi tahakkuku yapılabilmekte, gerekli beyanların verilmesi yönünde yapılan ihtarla rağmen yükümlü tarafından eksikliklerin tamamen veya kısmen yerine getirilmemesi durumunda ek tahakkuk bedelinin vergi borcunun iki katına kadar arttırılabileceği belirtilmektedir. Finlandiya içtihatlarında ek vergi tarhiyatı ceza niteliğinde görülmekte, ayrıca mükellefin aynı konu sebebiyle ceza kovuşturmasına uğramasının önüne geçilmektedir.

Finlandiya devleti savunmasında, ek tarhiyatın mükellefin yasal sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamak için uygulanan özel bir yaptırım olduğunu, devletin mali menfaatlerini korumaya yönelik olması nedeniyle ceza hukuku ile değil idare hukuku ile bağlantılı olduğunu; ayrıca davaya konu uyuşmazlık miktarının düşük olduğunu ileri sürerek, konunun AİHS' nin 6. maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir. Finlandiya devleti tarafından başvurunun AİHS' nin 6. maddesi kapsamında değerlendirmeye alınabileceği kabul edilse dahi duruşma hakkının mutlak bir hak olmadığı, dosya içerisinde yeterli ve gerekli delillerin mevcut olduğu, bu nedenle davacı tarafından dinlenmesi talep edilen tanıkların dinlenmesinde hukuki bir yarar bulunmadığı ileri sürülmüştür.

AİHM tarafından yapılan değerlendirmede; vergi davalarının AİHS madde 6 kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine yönelik daha önceki içtihatlarla atıfta bulunulmuş, söz konusu içtihatlarda yer alan ölçütler çerçevesinde ek tarhiyatın cezai nitelikte olduğu, bu nedenle söz konusu işlemin davalı devlet tarafından idare hukuku kapsamında ve maliye sistemi içerisinde değerlendirmesinin ek tarhiyatının niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca uyuşmazlığa esas tutarın düşük ya da yüksek olmasının yaptırımın cezai niteliğini değiştirmeyeceği de açıkça belirtilmiştir. AİHM söz konusu başvuruya ilişkin vermiş olduğu mütalaasından Jussilia kararına da değinerek söz konusu başvurunun Jussilia başvurusundan farkları üzerinde durmuştur. AİHM' ye göre; Jussilia tarafından duruşma talep edilmesindeki amaç vergi müfettişi ile bilirkişinin dinlenmesi ve çapraz olarak sorgulanması ile hukuka aykırılığın ortaya çıkartılması iken, Lehtinen tarafından duruşma talep edilmesindeki amaç maddi vakaların ortaya çıkarılmasıdır. Söz konusu iki başvuru arasındaki bu temel farklılıktan yola çıkılarak AİHM tarafından söz konusu başvuruya ilişkin olarak; yazılı deliller ile beyan edilen hususların gerçeğe uygunluğunun ancak başvurucunun ve söz konusu tanıkların sözlü beyanlarının alınması ile ortaya çıkarılabileceği, bu nedenle başvurucunun yargılamanın duruşmalı yapılması ve tanık dinletilmesi hususundaki başvurusunun

ulusal mahkeme tarafından reddedilmesinin AİHS 'nin 6. Maddesinde yer alan hükme aykırılık teşkil ettiği kararına varılmıştır.

#### 4. Kallio – Finlandiya Kararı

AİHM tarafından, vergi yargılamasının duruşmalı yapılması ve tanık beyanına başvurulmasının AİHS' nin 6. maddesi kapsamında yer alan “adil yargılanma hakkı” nın bir gereği olduğu yönünde verilen bir diğer karar Kallio-Finlandiya kararıdır.<sup>282</sup>

Sahibi olduğu şirkete ilişkin yapılan vergi incelemesinde, defterlerin eksik ve usulsüz tutulduğu gerekçesiyle yetkili idare tarafından ek vergi tarh ettirilen Pentti Antton Kallio tarafından idare mahkemesinde dava açılarak; ek vergi tarhiyatına esas alınan gelir kalemleri yönünden mükellefiyetin kendi şirketinde olmadığı, inceleme esnasında alt yüklenicisi olduğu şirketlerle ilişkilerinin nitelendirilmesinde hata yapıldığı, ek vergi tarhiyatına dayanak teşkil eden inceleme raporunun gerçeğe aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Başvurucu yargılamanın duruşmalı yapılmasını talep ederek, şirketin alt yüklenicisi olduğu işler bakımından konumunun tespiti amacıyla tanık dinletmek istemiştir. Ancak idare mahkemesi tarafından yargılamanın duruşmalı yapılması gerekli görülmediği gerekçesi ile söz konusu talep reddedilmiştir.

AİHM tarafından söz konusu başvuruya ilişkin verilen kararda; Lehtinen kararında benimsenen ölçütler burada da aynen ifade edilerek, idare mahkemesince yapılan değerlendirmede uyuşmazlığa ilişkin konunun hem hukuki hem de maddi unsurlar yönünden incelenmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. AİHM tarafından, başvurunun tanık olarak gösterdiği kişilerin sözlü beyanına başvurulmaksızın, dosya içerisinde yer alan bilgiler ile uyuşmazlığın maddi yönden aydınlatılabilmesinin mümkün olmadığı belirtilerek, başvurunun yargılamanın duruşmalı yapılması ve tanık dinletilmesi hususundaki başvurusunun ulusal mahkeme tarafından reddedilmesinin AİHS 'nin 6/l. maddesi hükmüne aykırılık teşkil ettiği kararına varılmıştır.

AİHM tarafından verilen kararlarda vergi yargılaması esnasında tanık dinletilmesi konusunda, ulusal mevzuatta yer alan tanık dinletme hakkı çerçevesinde maddi hukuka dayalı bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Uyuşmazlığa esas teşkil

---

<sup>282</sup>AİHM, Kallio – Finlandiya, Başvuru No: 40199/02, Dördüncü Daire, T: 22.07.2008, <https://hudoc.echr.coe.int/>

eden somut olayın aydınlatılması noktasında tanık delilinin objektif elverişliliği değerlendirilmektedir. Bu çerçevede uyuşmazlığa esas vakıaların maddi yönden aydınlatılması için tanık deliline başvurulması gerekli iken, ulusal yargı tarafından söz konusu delile başvurulmaması AİHS madde 6 bağlamında “adil yargılanma hakkının ihlali “ olarak kabul edilmektedir.<sup>283</sup>

### C. Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Vergi yargılamasında tanık dinletilip dinletilemeyeceği hususu tartışmalı olup söz konusu tartışmalara çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Toparlamamız gerekirse; tanık ifadesine başvurulamayacağını savunan görüşün temelinde vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin esas olması ve İYUK’ da tanık deliline ilişkin bir düzenlemenin yer almaması aynı zamanda İYUK’ un HMK’ ya atıf yapan 31. maddesinde tanık ifadesine ilişkin bir hüküm bulunmaması yatmaktadır.<sup>284</sup> Diğer taraftan tanık ifadesine başvurulabileceğini savunanlar söz konusu görüşlerini İYUK’ un 20. maddesi ile hüküm altına alınan “re’sen araştırma ilkesine“ ve VUK’ un 3/B maddesinin vergi yargılamasında da uygulanabilirliğine dayandırmaktadır.<sup>285</sup>

Her ne kadar doktrindeki ağırlıklı görüş vergi yargılamasında tanık dinletilebileceği yönünde olsa da uygulamada yargılama esnasında tanık dinletilememektedir. Danıştay kararlarının da yargılama esnasında tanık dinletilemeyeceği yönünde olduğu görülmektedir. Ancak bu durum açıkça adil yargılanma hakkına engel teşkil etmektedir.

VUK’ un 3/B maddesi ile vergilendirme aşamasında; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin devam hükmünden ise vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında, olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin ispat aracı olarak kullanılabileceği anlaşılmaktadır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde vergilendirme aşamasında tanık deliline başvurulabileceği açık olup, söz konusu hususa ilişkin en ufak bir şüphe bulunmamaktadır. Vergilendirme aşamasında idare tarafından tanık

---

<sup>283</sup> Oral, s. 104.

<sup>284</sup> Vergi yargılamasında yer alan yazılılık ilkesinin tanık dinlenmesine engel teşkil ettiği yönündeki görüşler için bkz. Candan, s.60., Vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin esas olması aynı zamanda İYUK’ da HMK’ ya atıf yapılan konular arasında tanık deliline yer verilmemesi gerekçeleri ile vergi yargılamasında tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı yönündeki görüş için bkz. Şenlen, s. 589.

<sup>285</sup> Bkz. Kaplan, s.41., Gümüşkaya, s.287.

deliline başvurulabilmesi ve söz konusu tanık beyanlarının yargılama aşamasında delil olarak kullanılmasına karşın vergilendirme işlemine karşı açılan davada davacı tarafından tanık dinletilememesi açıkça adil yargılanma hakkına aykırıdır. AİHS' nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesinin 3/d fıkrasında tanık dinletilmesi hususunda "savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek." hakkına sahip olduğu belirtilmektedir. Söz konusu madde hükmünde tanık dinletilme hususunun "silahların eşitliği" ilkesi çerçevesinde ele alındığı görülmektedir.<sup>286</sup> AİHM hususa ilişkin vermiş olduğu kararlarda, idari aşamada alınan tanık beyanlarını ancak yargılama aşamasında mahkemece ve taraflarca tanığın tekrar sorguya çekilmesinin mümkün olduğu durumlarda geçerli bir delil olarak kabul etmektedir.<sup>287</sup>

Çalışmanın ikinci bölümünde tanık deliline ilişkin yapılan açıklamalarda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere vergi yargılamasında tanık dinletilmesine ilişkin olarak VUK' un mükerrer 378. maddesinde istisnai bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu madde metninde "Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler." hükmü yer almaktadır. Maddi hükmünde yer alan "dinler" ifadesinden açıkça anlaşılacağı üzere vergi hakiminin bu hususta herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Duruşmalı yapılan vergi yargılaması esnasında yükümlünün "mali müşavirini" veya "muhasebecisini" hazır bulundurması durumunda hakim tarafından söz konusu kişilerin dinlenmesi gerekmektedir. Yine aynı şekilde inceleme elemanının da dinlenmesi mümkündür. Söz konusu madde metni ile tanık dinletme hakkının kişi yönünden sınırlandırıldığı görülmektedir. Uyuşmazlığa esas maddi olayın aydınlatılabilmesi için madde metninde geçen kişiler dışında da tanık dinletilmesi gerekebileceği göz önüne alındığında söz konusu madde ile getirilen sınırlamanın adil yargılanma hakkına aykırı olduğu açıktır.<sup>288</sup>

Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi yargılamasında tanık dinletilmesine engel hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı görüşündeyiz.<sup>289</sup> Uygulamada tanık dinletilememesinin pek çok zorluğa yol açtığı hatta kimi durumlarda hak kayıplarına

---

<sup>286</sup> Öden, s. 249.

<sup>287</sup> Günindi, s. 151.

<sup>288</sup> Kaşıkçı, s. 144.

<sup>289</sup> Benzer yöndeki görüşler için bkz. Oral, s. 89., Mahmut Ceylan "İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:16, 2018, s. 327.

neden olduğu açıktır. Tanığının mahkemede dinletemeyen tarafın, noter huzurunda dinleterek, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı mahkemeye sunduğu görülmektedir. Bu durum vergi yargılamasında tanık dinletilmesinin bir ihtiyaç olduğunu açıkça ortaya koymakta olup, söz konusu ihtiyacın giderilmesi gerekmektedir.<sup>290</sup>

Kanımızca re'sen araştırma yetki ve görevi uyarınca vergi hakiminin Anayasa' nın 90. maddesinin son fıkrasında yer alan hükmü göz önüne alarak AİHS' nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı çerçevesinde duruşmalı olarak görülen vergi yargılamalarında tanık dinleyebilmesi gerekmektedir. İYUK' un 20. maddesinde yer alan “kendiliğinden” ibaresinin, hakime tanık dahil her türlü yasal delile başvurma yetkisi verdiği görüşündeyiz.<sup>291</sup> Bu noktada belirtmek gerekir ki VUK 3/B-2' de yer alan sınırlamanın sadece vergilendirme aşaması için geçerli olduğu açık olup, yargılama esnasında söz konusu madde metninde yer alan şartlar aranmaksızın tanık dinlenebilmesi gerekmektedir.<sup>292</sup>

Vergi yargılaması esnasında tanık dinlenmesi hususundaki doktrindeki görüş ayrılıklarının ve uygulamadaki tereddütlerin ortadan kaldırılması için yeni bir yasal düzenleme yapılması gerektiği açıktır. Yapılacak bu düzenleme ile yargılama aşamasında tanık dinlenebileceğinin açık ve net bir şekilde hükme bağlanması gerekmekte olup, re'sen araştırma yetkisi ve adil yargılanma hakkı göz önüne alınarak hakime tanık dinleme hususunda serbestlik tanınması gerekmektedir. Bu çerçevede yapılacak düzenlemede AİHM' nin hususa ilişkin vermiş olduğu kararların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. AİHM tarafından AİHS' nin 6/3-d maddesi göz önüne alınarak savunmanın dinlenmesini talep ettiği tüm tanıkların değil, silahların eşitliği ilkesi uyarınca aynı şartlar altında tanık dinletilmesi gerektiği üzerinde durulduğu görülmektedir.<sup>293</sup> Bu kapsamda yapılacak düzenlemede de tanık dinletme hakkı mutlak bir hak olmamalı, mahkemece hakkaniyete uygun bir gerekçe ileri sürüldüğü takdirde söz konusu hakka sınırlama getirilebilmelidir.<sup>294</sup>

---

<sup>290</sup> DURSUN; konuya ilişkin değerlendirmelerinde tanık dinletilmesinin önemine dikkat çekerek; “*Tanık dinlenilmesinin olanaksız olduğu bir yargı düzeninde maddi gerçekliğe ulaşması olanaksız değilse bile oldukça zordur.*” Dursun, s. 93.

<sup>291</sup> Benzer görüşler için bkz. Kaşıkçı, s. 145.

<sup>292</sup> Benzer görüşler için bkz. Gizem Kapucu ve Metin Kocatepe, “Vergi Yargılamasında Tanık”, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı: 1, 2021, s.154

<sup>293</sup> Bkz. AİHM, Jussila – Finlandiya, Başvuru No. 73053/01, Büyük Daire, T: 23.11.2006, <https://hudoc.echr.coe.int/>

<sup>294</sup> Sibel İnceoğlu, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Beta Yayınları, 4. baskı, İstanbul, 2013, ss. 224-225.

### III. “NE BIS İN İDEM” İLKESİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ MAHKEMESİ VE CEZA MAHKEMESİ KARARLARININ ETKİLEŞİMİ

“Ne Bis İn İdem” ilkesi çerçevesinde vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının etkileşimi ve bu etkileşime re’sen araştırma yetkisinin etkisinin çalışma konumuz açısından önemli olduğu ve değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Konumuz çerçevesinde değerlendirmelere başlamadan önce Anayasa Mahkemesi’ nin hususa ilişkin vermiş olduğu ve uygulamada büyük değişikliklere yol açacağını düşündüğümüz 04.11.2021 tarihli Anayasa Mahkemesi kararının incelenmesinde fayda görülmektedir.<sup>295</sup> Anayasa Mahkemesi 04.11.2021 tarih 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı kararı ile VUK’ un 367. Maddesinin 6. fıkrasının<sup>296</sup> Anayasa’nın 36. maddesine aykırı olması nedeniyle iptaline karar vermiştir. 09.03.2022 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan karar, çeşitli AİHM kararları ile desteklenmiş olup, önemli tespitler barındırmaktadır. İşbu nedenle hususa ilişkin değerlendirmelerde bulunmadan önce konuyla bağlantılı işbu kararın ayrıntılı olarak incelenmesi yerinde olacaktır.

#### A. 04.11.2021 tarih 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararının İncelenmesi

VUK’ un 340. maddesinin, 359. maddesinin (b) fıkrası ile son paragrafının ve 367. maddesinin son fıkrasının Anayasa’nın 2., 11. ve 90. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptalleri için Anayasa mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan değerlendirmeler neticesinde VUK’ un 367. maddesinin son fıkrası adil yargılanma hakkına aykırı olduğu gerekçesi ile mahkemece iptal edilmiştir. Konumuz ile yakından bağlantılı olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi’ nin söz konusu iptal kararı ve karar gerekçesinde yer alan değerlendirmeleri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

VUK’ un 367. maddesinde yer alan “...bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezaları...” ifadesi vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük

<sup>295</sup> Benzer görüşler için bkz. “İptal kararının, ne bis in idem ilkesi yönünden içerdiği tespit ve değerlendirmeler ile vergi uyumsuzluğundan doğan idari davalar yönünden Türk hukuk uygulamasında uzun yıllar önemli bir başvuru kaynağı olacağına inanıyoruz.” Yunus Emre Yılmazoğlu. “Anayasa Mahkemesi’nin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri” **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 80, Sayı: 3, 2022, 255-328.

<sup>296</sup> VUK madde 367/6: “Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

cezalarına, "...vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler..." ifadesi ise aynı kanunun ceza kesme yetkisini düzenleyen 365. Maddesinde yer alan hüküm gereği uyarınca ilgili vergi idaresi birimlerine işaret etmektedir. Madde metni ile; bağlantılı olarak işlenen vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçları hakkında vergi idaresi tarafından yürütülen vergi cezalarının tespiti ve uygulanması süreci ile ceza mahkemelerinde yürütülen yargılama süreci ve hakim tarafından verilen kararın birbirini bağlamayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Karşılıklı bağlamazlığa ilişkin düzenleme yapan işbu madde Anayasa mahkemesi tarafından 6216 sayılı "Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkındaki Kanun" un 43. maddesi uyarınca Anayasanın 36. maddesi yönünden incelemeye alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararda öncelikli olarak Ne Bis İn Idem ilkesi üzerinde ayrıntılı olarak durulduğu görülmektedir. Kararda "Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama" anlamına gelen söz konusu ilkenin Anayasamızda açıkça düzenlenmediği; ancak AİHS' ye ek 7' nolu protokolün 4. maddesinde<sup>297</sup> "Ne Bis İn Idem" ilkesinin açıkça düzenlendiği belirtilmiştir. Söz konusu protokolün onaylanmasının uygun bulunmasına ilişkin kanun TBMM tarafından onaylanarak, 23.03.2016 tarihinde resmi gazetede yayınlanmış ve protokol 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. "Ne Bis İn Idem" Anayasa mahkemesi tarafından ilk başlarda sadece hukuk devleti ilkesinin temel ilkeleri arasında sayılmaktaydı. Ancak Anayasa mahkemesi Ünal Gökpinar kararında<sup>298</sup> hukuk güvenliği ve hukuk devleti ilkesi hususunda kendi oluşturduğu içtihatları göz önüne alarak ve bir takım uluslararası metinleri referans göstererek

<sup>297</sup> AİHS 7 nolu protokol madde 4: "1 Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez. 2- Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez. 3-Sözleşmenin 15. Maddesi çerçevesinde bu Madde ile öngörülen yükümlülöklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz."

<sup>298</sup> Bkz. AYM, Ünal Gökpinar, Başvuru No: 2018/9115, T: 27.03.2019, paragraf 49: "Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi, yukarıda değinildiği üzere bireylerin, haklarında yürütölen bir ceza yargılaması sürecinin varlığı hâlinde tekrar yargılanmamalarını veya cezalandırılmamalarını güvence altına almaktadır. Böylelikle adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hukuk güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesinde mündemiç olan aynı suç nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim ne bis in idem ilkesi Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'de ayrı bir hak olarak düzenlenmiş ise de AİHM kararlarında bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantılı özel bir güvence olduğu vurgulanmıştır..." <https://hudoc.echr.coe.int/>

söz konusu ilkeyi Anayasanın 36. Maddesi ile hüküm altına alınan adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak kabul etmiştir.

AİHS ek 7' nolu protokolün 4. maddesinden de açıkça anlaşılacağı üzere “Ne Bis İn İdem” ilkesinine aykırılık sonucuna varılabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Anayasa mahkemesi kararında söz konusu koşullar şu şekilde sıralanmıştır:

*“1- Ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin olması. 2- Bu sürecin kesin/kesinleşmiş mahkumiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması. 3- Tekrar (yeniden) ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi. 4- Farklı yargılama süreçlerinin aynı fiile ilişkin olması. 5- İlkenin istisnalarından birinin olmaması.”<sup>299</sup>*

İlk dört koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda “Ne Bis İn İdem” ilkesine aykırılık meydana gelmektedir. 5'inci koşul ile kastedilen istisnalar ise uluslararası hukukta söz konusu ilkeye istisna olarak öngörülen özel durumlardır. AİHS' nin ek 7 nolu protokolünün 4. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “yeni delillerin ortaya çıkması ve önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı” durumları söz konusu istisnalara örnek olarak verilebilir. Madde metninde yer alan bu iki istisna dışındaki istisna ise AİHM içtihatları ile ortaya çıkmış olup, her ne kadar şeklen birden fazla olsa da genel olarak “cezaya ilişkin süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesi” gerekliliği ile oluşmuştur.

Anayasa mahkemesi kararında, 3.istisna hususunda bazı kriterlere dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Özellikle de aynı fiile ilişkin farklı hukuk disiplinleri kapsamında yürütülen yargılama süreçleri için AİHM içtihatları ile de benzer şekilde <sup>300</sup>ortaya konulan kriterler şu şekildedir:

*“ - Birden fazla sürecin hukuka aykırı aynı fiilin farklı yönlerini ele almak üzere birbirini tamamlayıcı farklı amaçlar takip edip etmediği;  
- Aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütülebileceğinin öngörülebilir olup olmadığı;  
- Birden fazla süreç arasında mümkün olduğunca delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli etkileşim sağlanıp sağlanmadığı, bu kapsamda birden fazla bağımsız süreç yürütüldüğü izlenimi verecek şekilde herhangi bir tekrarın oluşmasından kaçınılıp kaçınılmadığı, özellikle farklı yetkili makamlar tarafından bir süreçte tespit edilen olguların diğer süreçte de kullanılmasına özen gösterilip gösterilmediği;  
- Kişilerin, haklarında yürütülen birden fazla süreç sonunda tek bir süreç yürütülmüş olsaydı karşılaşılabilecek külfete göre aşırı bir külfet yüklenmesini önlemek için ilk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşende dikkate alınıp alınmadığı;*

<sup>299</sup> AYM, E: 2019/4, K: 2021/78, T: 04.11.2021, paragraf 27.

<sup>300</sup> AİHM, A ve B/Norveç (BD), Başvuru No: 24130/11 ve 29758/11, T: 15.11.2016, paragraf 132,134, <https://hudoc.echr.coe.int/>, 12.06.2022.

- Yukarıda unsurlarına yer verilen maddi yönden bağlantının sağlanması hâlinde her iki sürecin zaman yönünden de bağlantılı olup olmadığı (Bu bağlamda bir sürecin diğer sürecin tamamlanmasından sonra makul bir süre içerisinde sonlandırılıp sonlandırılmadığının değerlendirilmesi gerekir).<sup>301</sup>

Anayasa mahkemesi kararında; özellikle aynı fail tarafından aynı fiil ile işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin durumlarda Anayasa' nın 36. maddesi ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında "Ne Bis İn Idem" ilkesine aykırılık sonucuna varılabilmesi için yukarıda belirttiğimiz üzere bazı kriterlerin gerçekleşmesi gerektiği üzerinde durulmuş, söz konusu kriterler tek tek ele alındıktan sonra bu çerçevede madde metni değerlendirmeye alınmıştır.

Yetkili idare tarafından yapılan inceleme sonucunda kişinin kaçakçılık suçunu işlendiği kanaatine varılması durumunda ilgili mercii tarafından düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet Başsavcılığına iletilmektedir. Söz konusu aşamalardan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçu nedeniyle kovuşturmanın başlaması için öncelikle bir vergi incelemesinin mevcut olması gerekmektedir. İşbu nedenle kaçakçılık suçu ya da vergi kabahatleri nedeniyle başlatılan cezalandırmadan birinin kesinleşerek sona ermesinden sonra diğerinin yargılanmasına başlanması veya söz konusu süreçlerden biri henüz kesinleşmeden diğer sürecin yargılamasına başlanması ve bu durumda ilk süreç kesinleştikten sonra da diğer sürecin yargılamasına devam edilmesi durumlarında yeniden yargılama söz konusu olabilmektedir. Bu durum söz konusu süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmesi halinde "ne bis in idem" ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Aşağıda söz konusu kriterler çerçevesinde anayasa mahkemesi tarafından yapılan değerlendirmeye yer verilecektir<sup>302</sup>

Mahkemece öncelikle yargılama süreçlerinin birbirini tamamlayıcı nitelikte olup olmadığı hususu değerlendirilmiştir. Kaçakçılık suçuna ilişkin cezalandırma süreci ile genel olarak hukuka aykırı fiilleri işleyenlerin cezalandırılması, suç işlenmesinin önüne geçilmesi ve kamu düzeninin sağlanmasının amaçlandığı; Vergi kabahatleri nedeniyle uygulanan idari yaptırımların amacının ise; idari düzenin korunabilmesi için mükellef ve sorumluların kanun ile belirlenen yükümlülüklerine aykırı davranmalarının önüne geçmek olduğu belirtilmiş, yapılan değerlendirme sonucunda aynı fiile ilişkin olmakla birlikte biri adli diğeri idari olmak üzere farklı

<sup>301</sup> AYM, E: 2019/4, K: 2021/78, T: 04.11.2021, paragraf 33, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>

<sup>302</sup> AYM, E: 2019/4, K: 2021/78, T: 04.11.2021, paragraf 78-85, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 12.06.2022.

hukuki değerleri koruyan iki ayrı cezalandırma usulünün tamamlayıcı amaçlar içerisinde olduğu kanaatine varılmıştır.

Sonrasında “aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütölmesinin öngörölür olup olmadığı” hususu değerlendirmeye alınmıştır. Bu noktada VUK’ un ilgili hükümlerinde vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin izlenecek yargılama süreçleri ve verilecek cezaların ayrıntılı olarak düzenlendiği belirtilerek süreçlerin öngörölülebilir olduğu kanaatine varılmıştır.

“Delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespiti aşamalarında yeterli etkileşim sağlanıp sağlanmadığı hususuna” ilişkin yapılan değerlendirmede; Vergi incelemesinde yer alan tespitlerin hem aynı fiil ile işlenen kaçakçılık suçu hem de vergi kabahatlerine ilişkin yargılama süreçlerine done teşkil ettiği düşünölldüğünde başlangıç aşamasında her iki süreç için de sunulan delillerin aynı olduğu; ancak yargılama aşamasında söz konusu süreçlerin birbirinden tamamen bağımsız yürütölldüğü belirtilmiştir. Davaya konu madde metninde yargılama aşamasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesi hususunda tekrara düşölmesine engel olacak herhangi bir etkileşime yer verilmediği üzerinde durularak, süreçler arasındaki etkileşimsizlik nedeniyle sonuçlandırma aşamalarında zamansal farklılıkların ortaya çıkabileceği, karşılıklı bağlamazlık kuralının süreçler arasındaki bağlantı eksikliğini pekiştirdiği sonucuna varılmıştır. Sonuç olarak itiraza konu kuralın idare veya yargı organlarınca söz konusu eksikliğin giderilmesine ve “süreçlerin bir bütölünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütölmesine” engel olduğu kanaatine varılmıştır.

“Tek bir sürece oranla aşırı bir külfet yüklenmemesi” hususuna ilişkin yapılan değerlendirmelerde; davaya konusu bağlamazlık kuralının ilk yargılamada verilen cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını engellediği ve süreçler arasında etkileşime izin vermediği kanaatine varılmıştır. Bu durumun kişi aleyhine hükmedilen toplam cezasının aşırı külfete neden olduğu hallerde dengeleyici bir mekanizmanın uygulanmasına ve cezalandırma sürecinin hakkaniyete uygun yürütölmesine engel olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mahkemece yapılan tespitler neticesinde; Anayasa’nın 36. maddesi ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkının yargılama sürecinin ve usulünün hakkaniyete uygun olarak yürütölmesini teminat altına aldığı belirtilerek<sup>303</sup>, birbiri

<sup>303</sup> Bu konuda bkz., AYM, M.B., Başvuru No: 2018/37392, T: 23.07.2020, paragraf 80, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 12.06.2022.

ile bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yapılan yargılamaların süreçleri arasında yeterli etkileşimin sağlanamaması durumunun gerekçeli karar hakkı<sup>304</sup> ve adil yargılanma hakkı güvencesi ile bağdaşmayan kararlar verilmesi sonucunu doğuracağı kanaatine varılmıştır. Anayasa mahkemesi tarafından verilen kararın son kısmında mahkemenin hususa ilişkin görüşü açık bir şekilde ortaya konmuştur.

*“...Bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir. Dolayısıyla bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği anlaşılmaktadır.”<sup>305</sup>*

Yapılan açıklamalar sonucunda Anayasa Mahkemesi 04.11.2021 tarih 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı kararı ile VUK’ un 367. maddesinin son fıkrasının Anayasa’nın 36. Maddesine aykırı olması nedeniyle oy çokluğu ile iptaline karar vermiştir.

### **B. Re’ sen Araştırma İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

VUK’ un 341. ve 344. maddeleri arasında vergi ziyai cezası, 351-355. maddeleri arasında usulsüzlük cezası ve 359. maddesinde “kaçakçılık suçu” başlığı altında vergi suçlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

VUK’ un 340. maddesinde “Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde metninden de açıkça anlaşılabacağı üzere bir kişiye aynı fiili nedeniyle hem vergi kabahati cezası hem de vergi suçu cezası verilmesi mümkündür. Yine aynı kanunun 367. maddesinin, Anayasa mahkemesinin iptal kararı sonrası, son fıkrasında 359. maddede yer alan kaçakçılık suçları nedeniyle cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyai cezası ya da usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır.

Kabahatler Kanunu’ nun 15. maddesinde “ne bis in idem” ilkesi kapsamında önemli hükümler yer almaktadır. Söz konusu maddenin 3. fıkrasında “Bir fiil hem

<sup>304</sup> Bu konuda bkz., AYM, Mehmet Okyar, Başvuru No: 2017/38342, T: 13.2.2020, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 12.06.2022.

<sup>305</sup> AYM, E: 2019/4, K: 2021/78, T: 04.11.2021, paragraf 88, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>

kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” düzenlemesi yer almaktadır. Bu durumda söz konusu madde ile VUK’ un 340. maddesi ve 367. Maddenin son fıkrasının belirli durumlarda aynı konuda farklı hükümler içerdiği söylenebilmektedir.<sup>306</sup> Bu durum doktrinde “ne bis in idem” ilkesi çerçevesinde tartışılmaktadır.<sup>307</sup>

Anayasa mahkemesinin iptal kararı öncesinde VUK’ un 367. maddesinin son fıkrasında; vergi idaresince yürütülen vergi cezalarının tespiti ve uygulanması süreci ile ceza mahkemelerinde yürütülen yargılama süreci ve hakim tarafından verilen kararın birbirini bağlamayacağı hükmü yer almaktaydı. Bağlamazlığa ilişkin söz konusu düzenleme AİHS’ nin 36. maddesine aykırı görülerek AYM tarafından iptal edilmiştir. Hiç kuşkusuz söz konusu iptal kararının ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasındaki etkileşimi arttıracığı açıktır. Mahkemeler arasındaki etkileşimin çalışma konumuz gereği re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kamu yararı ve düzeninin ön planda olduğu ceza yargılamasının amacı maddi gerçekliği ortaya çıkarmaktır.<sup>308</sup> Bu nedenle vergi yargılamasının temel ilkeleri arasında yer alan re’ sen araştırma ceza yargılamasında da kullanılmaktadır. Ceza yargılamasında kesin delil müessesesi bulunmamakta olup, maddi gerçeğin ortaya çıkartılması amacıyla mahkemece her türlü delil ve belirti araştırılmakta ve vicdani kanaat çerçevesinde değerlendirilmektedir.<sup>309</sup>

Anayasa mahkemesinin iptal kararının gerekçesinde bağlantılı olarak işlenen vergi suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin olarak aynı fiili farklı boyutları ile ele alan, kendi usul ve kurallarına göre değerlendiren birbirinden farklı yargılama organlarının her durum ve koşulda birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi hiçbir durum ve şartta birbirini bağlamayacakları sonucuna ulaşılmasının da mümkün

<sup>306</sup> Denizhan Horozgil, “ AİHM ve AYM Kararları Işığında Vergi Cezalarında “ Non Bis İn İdem” İlkesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 34, Sayı: 157, 2021, ss. 255-294.

<sup>307</sup> “...Vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddede hareket seçimlik olarak belirlenmiş olmasına rağmen somut olarak bir netice öngörülmemiştir... Ancak sırf hareket suçu olması nedeniyle bu suç vergi ziyayı kabahatinden ayrılır. Vergi ziyasında vergilendirme ile ilgili ödev niteliği taşıyan davranışların yapılmaması nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere verginin geri verilmesi neticesi aranır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile vergi ziyasını oluşturan ‘fiil’ aynı değildir. Bu iki fiil karşılığı uygulanan yaptırımlar sebep, sonuç, hukuksal dayanak, amaç ve usul açılarından da farklıdır... dolayısıyla bu durum non bis idem ilkesinin uygulama alanında değildir...” Recep Narter, Ercan Sarıcaoğlu, “Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 1-2, 2013 ss. 87-89. Aksi yönde ise bkz. Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, ss. 86-87.

<sup>308</sup> Toroslu, Fevzioğlu, s. 301.

<sup>309</sup> Kunter ve diğerleri, s. 77.

olmadığı kanaatine varılmıştır. Bu çerçevede değerlendirildiği takdirde yargılama esnasında vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinin etkileşim içinde olması gerektiği açıktır.

Kanaatimizce her iki yargılama için de esas olan re'sen araştırma ilkesinin bu kapsamda nasıl değerlendirildiği ve kullanıldığının önemlidir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde vergi hakimi ya de ceza hakimi tarafından re'sen araştırma ve delil serbestisi ilkeleri öne sürülerek diğer yargılamada sanık/yükümlü lehine toplanan delillerin, yapılan tespitlerin ve verilen kararların göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bunun yerine hakime tanınan re'sen araştırma yetki ve görevi kapsamında diğer yargı organı tarafından toplanan delillerin gerektiğinde incelemeye alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararını değerlendirdiğimiz bölümde ayrıntılı olarak ele aldığımız üzere “ne bis in idem”, ilkesine 3. istisna olarak “cezaya ilişkin süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesi” hususuna ilişkin Anayasa mahkemesi tarafından AİHM kararlarına paralel bazı kriterler dikkate alınmaktadır. Bu kriterler çerçevesinde mahkemeler arasında etkileşimin sağlanabilmesi açısından re'sen araştırma ilkesinin büyük bir paya sahip olduğu görüşündeyiz. Yargılama süreci içerisinde delillerin toplanması, değerlendirilmesi ve olguların tespiti aşamasında hakimler tarafından re'sen araştırma yetkisi kullanılarak mahkemeler arasında etkileşimin sağlanması, delil toplanması aşamasında herhangi bir tekrarın oluşmaması ya da herhangi bir delilin gözden kaçırılmaması için oldukça önemlidir.<sup>310</sup> Ayrıca cezalandırma sürecinin hakkaniyete uygun gerçekleştirilebilmesi için re'sen araştırma yetkisine sahip hakimlerin diğer yargılama sürecini de takip etmesi ve bu kapsamda değerlendirme yaparak yargılama sonucunda kişi üzerinde aşırı külfet yüklenmesinin önüne geçmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

---

<sup>310</sup> YILMAZOĞLU; Anayasa mahkemesinin iptal kararı sonrasında karşılıklı bağlamazlık kuralının ortadan kalkması ile birlikte adli ve idari yargı süreçleri arasında bağlantı kurulması gerektiğini belirtmekte, bu anlamda idari yargı organları tarafından ara karar ile ceza soruşturma ve kovuşturma makamlarından bilgi ve belge istenmesini en etkili yol olarak göstermektedir. Bkz. Yılmazoğlu, s. 275

## SONUÇ

Türk Vergi Yargılama usulünün temel ilkelerinin başında re'sen araştırma ilkesi yer almaktadır. Söz konusu yargılama alanını diğer yargılama usullerinden ayıran özelliklerinin başında da yine re'sen araştırma ilkesi ve re'sen araştırma ilkesinin sonuçları bulunmaktadır. Kısacası re'sen araştırma ilkesi vergi yargılamasının özüne o kadar nüfuz etmiştir ki vergi yargılamasını re'sen araştırma ilkesi olmaksızın değerlendirmek ve incelemek mümkün değildir.

Vergi yargılaması hususunda verilen Danıştay kararları incelendiğinde; kararların birçoğunun temelini yine re'sen araştırma ilkesine dayandırıldığı görülmektedir. Danıştay tarafından verilen kararlarda, ilk derece mahkemesinin re'sen araştırma yetki ve görevini gerektiği gibi kullanıp kullanmadığı ya da verilen kararın re'sen araştırma yetkisi sınırları çerçevesinde olup olmadığı değerlendirilmektedir.

Vergi yargılama usulünün re'sen araştırma ilkesinden bağımsız düşünülmesi mümkün değildir. Bu nedenle çalışma konusu olarak vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi seçilmiştir. Tez içerisinde; kavramsal olarak re'sen araştırma ilkesi, vergi yargılaması içerisinde önemi, kapsamı, sınırları, söz konusu ilke bağlamında delil ve ispat hususu, konuya ilişkin verilen önemli Danıştay kararları ve adil yargılanma hakkı çerçevesinde vergi yargılamasındaki problemler incelenmiş ve özetle bazı sonuçlara ulaşılmıştır.

Vergi yargılama usulünün temel ilkelerinin başında yer alan re'sen araştırma ilkesinin amacı; kamu yararı ve düzenini sağlamak olup, söz konusu ilke yasal dayanağını İYUK' un 20. maddesinin 1. fıkrasından almaktadır. Söz konusu madde metninde yer alan “ her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar” ifadesi ile idari yargıda buna paralel olarak da vergi yargılamasında görülecek davalarda re'sen araştırma ilkesinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Re'sen araştırma ilkesine ilişkin bir diğer yasal düzenleme ise VUK' un 3/B maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde her ne kadar vergilendirme aşamasında idarenin maddi gerçeğe ulaşmak için sahip olduğu görev ve yetkiyi düzenliyor gibi gözüküyor ise de, madde metninin yargılama aşaması için de geçerli olacağı hem doktrinde hem de yargı kararlarında kabul edilmiştir.

Re'sen araştırma ilkesi dava malzemelerinin hazırlanmasında tarafların yanında hakim de görevli olması anlamına gelmektedir. Söz konusu ilkenin esas olduğu davalarda hakim, tarafların bildirmiş olduğu vakıalarla bağlı değildir. Gerekli

gördüğü hallerde taraflarca ileri sürülmeyen vakıaları kendiliğinden araştırıp, kararını bu vakıalara dayandırarak verebilmektedir. Re'sen araştırma ilkesinin yasal dayanaklarını oluşturan İYUK' un 20. maddesi ve VUK' un 3/B maddesi bir arada değerlendirildiğinde, re'sen araştırma yetkisini kullanmak hususunda hakimın takdir yetkisinin bulunmadığı, re'sen araştırma yetkisinin aynı zamanda hakimın görevi olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Danıştay'ın yerleşik kararları incelendiğinde de hakimın maddi olay hakkında yeterince araştırma ve inceleme yapmaksızın karar vermesinin, bozma sebebi olduğu görülmektedir

Uyuşmazlıkların çözümünde ispat araçlarının mahkemeye sunulması ve malzemelerinin hazırlanması hususlarında “taraflarca getirilme” ve “re'sen araştırma” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Taraflarca getirilme ilkesinin esas olduğu davalarda yargılamanın temeli olan vakıa ve deliller taraflarca mahkemeye getirilmekte, hakim tarafından bu vakıa ve delillere bağlı kalınarak hüküm kurulmaktadır. Görülmekte olan davaların özel hukuktan kaynaklanması ve bireysel yararın ön planda olması nedeniyle Medeni yargılama hukukunda taraflarca getirilme ilkesi esastır. Kamu yararı ve düzeninin ön planda olduğu ceza yargılamasında ise amaç maddi gerçekliği ortaya çıkarmaktır. Bu nedenle idari yargılama usulünde olduğu gibi ceza yargılamasında da re'sen araştırma yöntemi kullanılmaktadır.

Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin kabul edilme nedenlerinin başında idarenin hukuka bağlılığını sağlayarak hukuk devleti amacının gerçekleştirilmesini sağlamak yer almaktadır. Vergi yargısı, kamu hukukunun bir dalı olup, bu yargılama usulü ile kamu hukukunun uygulanması ile kamu düzeninin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu nedenle vergi yargılamasındaki hukuka uygunluk denetimi, tarafların hak ve menfaatlerinin korunması dışında başkaca bir öneme de sahiptir. Hakim re'sen araştırma yetki ve görevi sayesinde idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu geniş kapsamda denetleyebilmektedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde re'sen araştırma ilkesinin hukuk devleti ilkesinin somutlaşmasına doğrudan katkı sağladığı açıktır. Vergi yargılamasında uyuşmazlığa ilişkin bilgi ve belgelerin çoğu taraflardan biri olan idarenin elinde bulunmakta olup, bu durum da taraflar arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu nedenle “silahların eşitliği” ilkesinin uygulanabilmesi için hakim re'sen araştırma yetki ve görevi ile donatılmıştır. Re'sen araştırma yetkisi sayesinde davalı idareye karşı açılan davalarda zayıf durumda olan davacının hukuki güvenliği sağlanarak taraflar arasında eşitsizliğin dengelenmesi amaçlanmaktadır. Re'sen araştırma

ilkesinin kabul nedenlerinden bir diğeri ise; hakimın re'sen araştırma yetkisini kullanarak her delil ve belirtiyi aydınlatmasını ve maddi gerçeğe ulaşmasını sağlamaktır.

İYUK' un 20. maddesinde yer alan madde hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere re'sen araştırma yetki ve görevi; Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ile İdare ve Vergi mahkemelerine tanınmıştır. İstinaf incelemesi esnasında ilk derece mahkemesi tarafından yapılan inceleme yeterli görülmediği takdirde, BİM tarafından re'sen araştırma yetkisi kullanılarak yeni bilgi ve belgeler araştırılabilmektedir. Danıştay'ın re'sen araştırma yapma yetkisi ise yalnızca ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı davalarda bulunmakta olup, temyizen incelediği davalarda maddi olay yargılaması yapmaması nedeniyle re'sen araştırma yetkisi bulunmamaktadır. Vergi yargılamasında taraflar her ne kadar karşı taraf ya da ilgili kişilerden bilgi ve belgelerin istenmesini talep hakkına sahip olsa da hangi bilgi ve belgelerin isteneceği hususu tamamen hakimın takdirinde olup, söz konusu talep hakim tarafından uygun görülmezse, reddedilebilmektedir. Vergi yargılamasında amaç maddi gerçekliğe ulaşmaktır. Bu nedenle hakim iki tarafça kabul edilmiş, ihtilaf bulunmayan hususları dahi re'sen araştırma yetkisine sahiptir. Ancak burada belirtmek gerekir ki bu yetki sınırsız değildir. Maddi gerçeğe ulaşılması için gerekli görülmediği durumlarda usul ekonomisi ilkesi de göz önünde bulundurularak ihtilaf bulunmayan konuların araştırılmaması gerekmektedir. Yine vergi yargılaması esnasında ya da öncesinde yükümlü lehine olan bir husus idarece kabul edilmiş ve ihtilafsız hale gelmişse söz konusu hususun mahkemeye doğru kabul edilmesi gerekmekte olup, ayrıca bir araştırma yapılmasına gerek yoktur.

Vergi hakimine tanınan re'sen araştırma yetkisinin bazı sınırları bulunmaktadır. Aksi durum söz konusu yetkinin kullanımında keyfiliğe neden olabileceği gibi amacının aşıl原因 olarak işlevselliğinin ortadan kalkmasına da neden olacaktır. Re' sen araştırma ilkesinin sınırlarının başında hukuka uygunluk denetimi yer almaktadır. Anayasanın 125. maddesinde ve ona paralel olarak düzenlenen İYUK madde 2/2' de açıkça belirtildiği üzere idari yargı yerlerinin yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğu ile sınırlı olup, söz konusu yetkilerin yerindelik denetimi şeklinde kullanılması mümkün değildir. Aynı maddelerin devamında belirtildiği üzere idari yargı yerlerince yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesi kısıtlanamayacağı gibi idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde ve idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilmesi de mümkün değildir. Re'sen araştırma yetkisine getirilen bir diğer sınırlama ise İYUK'

un 20. maddesinin 3. fıkrasında yer almaktadır. Ancak vergi yargılaması esnasında istenebilecek belgeler vergilendirme işlemine ilişkin olup, söz konusu belgelerin *“devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin”* olması mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu sınırlamanın vergi yargılamasında uygulama alanı bulunmamaktadır. Re’sen araştırma ilkesinin sınırları Danıştay kararları ile de çizilmiş olup, pek çok kararda söz konusu yetkinin yargı denetimini aşmadan, keyfilikten uzak ve kanunda gösterilen usullere bağlı kalınarak kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

Vergi yargılamasındaki ispat yükü ve delil sistemi de çalışma konumuz içerisinde önemli bir yere sahiptir. Medeni yargılamadaki genel kurala paralel olarak vergi yargılamasında da ispat yükü *“iddia eden iddiasını ispatla yükümlüdür”* ilkesine göre belirlenmektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki hakimın re’sen araştırma yetkisinin ispat yükü ile sınırlandırılması mümkün değildir. İspat yükü hangi tarafta olursa olsun re’sen araştırma yetkisi uyarınca hakim tarafından gerekli araştırmanın yapılması gerekmektedir. Ancak mahkemece yapılan araştırma sonucunda konu hakkında herhangi bir sonuca ulaşılamazsa, o zaman ispat yükü üzerinde olan taraf iddiasını ispat edememiş sayılmakta ve o taraf aleyhinde karar verilmektedir. Davaların ispat araçları ise delillerdir. Kamu yararının ön planda olduğu vergi yargılamasında, ispat araçları önceden belirlenmiş dar kalıplar içine sokulmamakta, hak kayıplarının önüne geçmek için takdiri delil niteliğinde sayılmaktadır. Söz konusu husus aynı zamanda re’sen araştırma ve delil serbestisi ilkelerinin de birer yansımasıdır. Delillerin eşit güçte sayılması ve hakimın takdirine bırakılması, vergi yargılamasına hakim olan işbu ilkelerin işlevselliğini kaybetmemesi için de büyük önem arz etmektedir. Vergi yargılamasında takdiri delil sisteminin geçerli olması sebebiyle nerde yapıldığı önem arz etmeksizin ikrar takdiri delil sayılmaktadır. Ancak bir kimsenin kendi aleyhine sonuç doğuracak hususlarda gerçek olmayan beyanlarda bulunmayacağı açıktır. İşbu nedenle ikrar çoğu zaman kesin delil etkisi göstermektedir. Danıştay kararlarında da ikrarının önemli deliller arasında sayıldığı görülmektedir. VUK 3/B-2 maddesinin mefhumu muhalifinden vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında, olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin ispat aracı olarak kullanılabileceği açıkça anlaşılmaktadır. Diğer yargılama alanlarının tersine vergi yargılamasında tanık delili sınırlandırılmış ve şarta bağlanmıştır. Madde metninden de açıkça anlaşılabileceği üzere vergi incelemesi esnasında tanık deliline başvurulabilmektedir. Vergi

incelemesi sırasında yetkili idare tarafından alınan tanık beyanının yargılama esnasında delil olarak kullanılabileceği hususunda tereddüt bulunmamakla birlikte, yargılama esnasında tanık dinletilip dinletilemeyeceği konusu tartışmalı olup, uygulamada tanık dinlenmemektedir. Vergi yargılamasında tanık dinletilmesine ilişkin tek düzenleme VUK' un mükerrer 378. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde uyarınca mali müşavir ve muhasebecinin hazır bulundurulması durumunda hakim tarafından söz konusu kişiler dinlenebilmektedir. Uyuşmazlığa esas maddi olayın aydınlatılabilmesi için madde metninde geçen kişiler dışında da tanık dinletilmesi gerekebileceği göz önüne alındığında söz konusu madde ile getirilen sınırlamanın adil yargılanma hakkına aykırı olduğu açıktır. Vergi yargılama hukukunda bilirkişilik müessesesine ilişkin özel bir düzenleme yer almamakla birlikte, İYUK' un 31. maddesi ile hususa ilişkin HMK' ya atıfta bulunulmuştur. Hakimin özel bilgisinin, davanın dayandığı vakıanın aydınlatılmasında yetersiz kaldığı durumlarda bilirkişiye başvurulması zorunlu olup, gerekli görülen durumlarda bilirkişi müessesesine başvurulması re'sen araştırma yetkisini de kuvvetlendirir niteliktedir. Danıştay kararlarında da re'sen araştırma yetkisine dikkat çekilerek, lüzumlu görülen durumlarda bilirkişi müessesesine başvurulması gerektiği üzerinde durulmaktadır. VUK' un 3/B maddesinde *"...Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir..."* hükmü yer almakta olup vergi yargılamasında yemin deliline başvurulamayacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Söz konusu yasak hiç şüphesiz yemin delilinin vergi yargılama hukukunun kendine özgü yapısına uymamasından kaynaklanmaktadır.

Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılaması içerisindeki yerinin daha iyi anlaşılabilmesi için çalışma içerisinde re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde verilen Danıştay kararları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Ayrıca adil yargılanma hakkı çerçevesinde vergi yargılamasındaki problemler de değerlendirilmiştir. Bu noktada 08.02.2019 tarihli 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı DİBK kararı ayrıntılı olarak incelenmiştir. Söz konusu DİBK kararında özetle; idareye ibraz edilmeyen bilgi ve belgelerin yargılama esnasında ibraz edilmesi durumunda söz konusu belgelerin delil niteliğinde olması nedeniyle re'sen araştırma ilkesi uyarınca mahkemece değerlendirilmeleri gerektiği, davalı idarenin görüşü ve tespitleri de alındıktan sonra gerekli görüldüğü takdirde bilirkişiye de başvurularak karar verilmesi gerektiği kararına varılmıştır. Yaklaşık 30 yıldır devam eden tartışmaları sona erdiren DİBK kararı temel hak ve özgürlükler açısından olumlu ve mükellef lehine verilmiş bir karar olması yönünden oldukça önemlidir. Ayrıca söz konusu kararın *"hak arama*

*özgürlüğü” ve “adil yargılanma hakkının”* gerçekleşmesine de büyük katkı sağlayacağı açıktır. Takdir komisyonu kararı ya da inceleme raporu ile belirlenen matrahın vergi mahkemelerince araştırılıp araştırılmayacağı hususu da tartışmalı olup, Danıştay’ın konuya ilişkin farklı kararları bulunmaktadır. DİBK kararının bu tartışmalara da tesir edeceği ve Danıştay’ın bu konuda da yerleşik içtihat oluşturmaya katkı sağlayacağı düşüncesindeyiz. VUK’ un 3/B maddesinde de açıkça belirtildiği üzere *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”* Bu çerçevede değerlendirildiğinde sadece genel ifadeler ile hazırlanan, somut tespitlere dayanmayan inceleme raporları ve takdir komisyonu kararları esas alınarak yapılan tarhiyatlara ilişkin açılan davalarda hakim tarafından re’sen araştırma yetkisi kullanılarak matrah araştırması yapılması, vergi yargılamasının amacına daha uygun olacaktır.

Hiç şüphesiz vergi yargılamasındaki en büyük problemlerden biri yargılama esnasında tanık dinletilememesidir. Çalışma içerisinde konu detaylı olarak ele alınmış olup, AİHM kararları ışığında ve adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilmiştir. İYUK’ un 20. maddesinde yer alan “kendiliğinden” ibaresinin hakime tanık dahil her türlü yasal delile başvurma yetkisi verdiği görüşündeyiz. Re’sen araştırma yetkisine sahip hakimin duruşmalı olarak görülen vergi yargılamasında tanık dinleyebilmesi gerekmektedir. Hem doktrindeki görüş ayrılıklarının hem de uygulamadaki tereddütlerin ortadan kaldırılması için bu hususta yeni bir yasal düzenleme yapılması gerektiği açıktır. Yapılacak bu düzenleme ile vergi yargılaması esnasında tanık dinlenebileceğinin açık ve net bir şekilde hükme bağlanması gerekmekte olup, re’sen araştırma yetkisi ve adil yargılanma hakkı göz önüne alınarak hakime tanık dinleme hususunda serbestlik tanınması gerekmektedir. AİHM kararlarında AİHS’ nin 6/3-d maddesi göz önüne alınarak savunmanın dinlenmesini talep ettiği tüm tanıkların değil, silahların eşitliği ilkesi uyarınca aynı şartlar altında tanık dinletilmesi gerektiği üzerinde durulduğu görülmektedir. Yapılacak düzenlemede bu hususun da göz önüne alınmasının önemli olduğu düşüncesindeyiz. Düzenleme içerisinde tanık dinletme hakkı mutlak bir hak olarak ele alınmamalı, mahkemece hakkaniyete uygun bir gerekçe ileri sürüldüğü takdirde söz konusu hakka sınırlama getirilebilmelidir.

Anayasa Mahkemesi 04.11.2021 tarih 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı kararı ile VUK’ un 367. Maddesinin 6. fıkrasının Anayasa’nın 36. maddesine aykırı olması nedeniyle iptaline karar vermiştir. “Non Bis İn İdem” ilkesinin ayrıntılı olarak ele alındığı karar, çeşitli AİHM kararları ile de desteklenmiş olup içeriğinde önemli

tespitler barındırmaktadır. Bu nedenle Anayasa mahkemesi tarafından verilen karar çalışma konumuzu ilgilendirdiği bölüm itibari ile ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Anayasa mahkemesinin iptal kararı öncesinde VUK' un 367. maddesinin son fıkrasında; vergi idaresince yürütülen vergi cezalarının tespiti ve uygulanması süreci ile ceza mahkemelerinde yürütülen yargılama süreci ve hakim tarafından verilen kararın birbirini bağlamayacağı hükmü yer almaktaydı. Anayasa mahkemesi tarafından yargılama süreçleri arasında yeterli etkileşimin sağlanamaması durumunun gerekçeli karar hakkı ve adil yargılanma hakkı güvencesi ile bağdaşmayan kararlar verilmesi sonucunu doğuracağı kanaatine varılarak bağlamazlığa ilişkin düzenleme iptal edilmiştir. Anayasa mahkemesi kararı sonrasında re'sen araştırma yetkisi kapsamında diğer yargı organları tarafından toplanan delillerin araştırılmasının daha da önem arz edeceği açıktır.

Sonuç olarak, Türk vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin uygulanmasında ortaya çıkan eksikliklerin giderilmesi amacıyla önerilerimizi şu şekilde sıralamak mümkündür. Öncelikle takdir komisyonu kararı ya da inceleme raporu ile belirlenen matrahın vergi mahkemelerince araştırılıp araştırılmayacağı hususuna ilişkin Danıştay kararlarında yer alan içtihat ayrılıklarına son verilmesi gerekmektedir. 08.02.2019 T. 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı DİBK kararı da göz önüne alınarak mahkemelere re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde matrah araştırması yapma yetkisi tanınmalı ve Danıştay kararlarındaki içtihat ayrılıkları bu doğrultuda giderilmelidir. Hem doktrindeki hem de uygulamadaki tereddütlerin ortadan kaldırılması amacıyla yeni bir yasal düzenleme yapılarak vergi yargılamasında tanık dinlenebileceğinin açık ve net bir şekilde hükme bağlanması gerekmektedir. Bu kapsamda yapılacak düzenleme ile re'sen araştırma ilkesi ve adil yargılanma hakkı göz önüne alınarak hakime tanık dinlemesi hususunda serbestlik tanınmalıdır. Ancak belirtmek gerekir ki; yapılacak düzenlemede AİHM kararlarında yer alan kriterler de göz önüne alınmalıdır. Bu çerçevede söz konusu tanık dinletme hakkı mutlak bir hak olmamalı, mahkemece hakkaniyete uygun gerekçe ileri sürüldüğü takdirde tanık dinletme hakkına sınırlama getirilebilmelidir.

## KAYNAKÇA

Ağar, Serkan. "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 62, 2016.

Ağar, Serkan. **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara, 2021.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Alkam Görkem, Neslihan. **Türk Vergi yargı Sisteminde Delil**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

Ardıçoğlu, Artuk. "İdari Yargıda Tanık", **Yaklaşım Dergisi**, Ankara, Sayı: 215, 2010.

Arıkan, Zeynep. "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı.", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, 1996/1997.

Arslan Öncü, Gülay. "Vergi Hukuku ve Vergi Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 20.

Arslan, Memduh, Akın Gencer Şentürk. "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", **Mali Pusula Dergisi**, S.43, Temmuz 2008.

Aslan, Zehreddin, İrfan Barlas, Kahraman Berk, Nilay Arat, Şebnem Sayhan, Mehmet Akif Bardakçı, Gamze Gümüşkaya, Mutlu Kağıtçıoğlu, Halil Altındağ. **Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, (Ed. Zehreddin Aslan), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Atalı, Murat. **İbrahim Ermenek ve Ersin Erdoğan**. Medeni Usul Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Ateşaoğlu, Erdem. "Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükümü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2016.

Ayyıldız, Yaşar. **Türk Vergi Yargısı**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.

Baki Kuru. **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt: 1, Demir Yayıncılık, İstanbul, 2001.

Bilge, Necip, Ergun Önen. **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3.baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.

Ceylan, Mahmut. "İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:16, 2018, s. 327.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çırakman, Erol. "Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması", **İdare Hukukunda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 10-11-12 Haziran 1982.

Dilemre Öden, Begüm. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017.

Dolun, Galip. "Mali Kaza", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12. Seri, 1966.

Dursun, Hasan. "İdari Yargıda Tanığa ve Tanıklığa Yer Verilmesi Bir Zorunluluktur", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 28, İstanbul, 2008.

Ejder Yılmaz. “İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 3-4, 1983.

Erem, Faruk. **Diyalektik Açısından Ceza Yargılaması Hukuku**, 6. Baskı, Işın Yayıncılık, Ankara 1986.

Eren, Faruk. **Ceza Usulü Hukuku**, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1978.

Ergün, Çağdaş Evrim. “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:55, Sayı:2, Ankara, 2006.

Evren, Çınar Can, “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı: 1-2, 2008.

Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015, s. 31.

Gören, Ömer. “Derdest Vergi Davasında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 4, 2009.

Görgün, L. Şanal, Levent Börü ve Mehmet Kodakoğlu. **Medeni Usul Hukuku**, 10. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2020.

Gözübüyük A. Şeref, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 7. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2014, s.616.

Gözübüyük A. Şeref, Güven Dinçer. **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

Gözübüyük, Şeref. **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 33. Baskı, Ankara, 2013.

Güneş, Gülsen. **Vergi Hukukunda İspat**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984.

Günindi, Mustafa Berkant. **Vergi yargılaması Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.

Hatipoğlu, Cengizhan. **Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 65, Sayı: 1, 2007.

Horozgil, Denizhan. "AİHM ve AYM Kararları Işığında Vergi Cezalarında "Non Bis İn Idem" İlkesi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 34, Sayı: 157, 2021.

İbiş, Recep. **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.

İnceoğlu, Sibel. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınları, 4. baskı, İstanbul, 2013.

Kaplan, Gürsel. "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 1, İstanbul, 2004.

Kapucu, Gizem ve Metin Kocatepe. "Vergi Yargılamasında Tanık", **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı: 1, 2021, s.154

Kara, Mustafa Sefa. Yargıya İbrahim Edilen Yasal Defter ve Belgeler, <http://www.vergialgi.net/vergi/yargiya-ibraz-edilen-yasal-defter-ve-belgeler/>, 12.06.2022.

Karakoç, Yusuf. "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", **Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan**, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997, s.484.

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

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.

Karavelioğlu, Celal. **Açıklamalı, İctihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 9. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

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

Kaya, Mustafa. “İdari Yargıda Yerindelik Denetimi”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, No: 60, 2009.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

Kumrulu, Ahmet. **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, (yayımcı yok), Ankara, 1989.

Kunter, Nurullah, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu. **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 18. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Kuru, Baki. **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt: 3, Demir Yayıncılık, İstanbul, 2001.

Narter, Recep, Ercan Sarıcaoğlu. “Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1–2, 2013.

Oğurlu, Yücel. “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi” A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, 1998.

Oral, Hasan. “ Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı ( Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:147, 2020.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku, Değişiklikler** İşlenmiş 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Özkan, Şener. **Vergi Yargılaması Hukuku’nda Re’sen Araştırma İlkesi** (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.

Özkök, Cihangir. “İnceleme Elemanına İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Yargı Aşamasında İbrazının KDV İndirimine Etkisi”, <http://www.alomaliye.-com/2017/01/20/defter-ve-belgelerin-yargi-asamasinda-ibrazi/>,

Çölgezen, Övül. “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 350, 2010.

Özmumcu, Seda. “Türk Hukukunda Yargıtay Kararları Işığında Re’ sen Araştırma İlkesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:4, Sayı: 2, 2016.

Öztürk, Bahri, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem. **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Pekcanıtez Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes. **Medeni Usul Hukuku**, 7. Baskı, OnikiLevha Yayınları, İstanbul, 2019.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Sanan, Melih. **Delil Tespiti**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi ), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014.

Selim Kaneti. “ Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:123, 1991.

Sönmez, Mehmet. “Vergi Davasında Re’sen Araştırma İlkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144.Yıl**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2012.

Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1997.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

Taner, Fahri Gökçen, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği**, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019.

Taşpınar, Sema. “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımdaki Rolü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 45, Sayı: 1, 1996.

Taylar, Yıldırım. “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2018.

Toroslu, Nevzat ve Metin Feyzioğlu. **Ceza Muhakeme Hukuku**, 17. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2019.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2014.

Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan ve A. Burçin Yereli. **Türk Vergi Yargısı**, 2. Baskı, İzmir, 1999.

Tuhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.

Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat VI”, **Maliye Postası**, Sayı: 246, Aralık, 1990.

Turgut, Candan. “30’uncu Yılında KDV Uygulamaları-3”, <https://www.youtube.com/watch?v=z4PQvqYYZM4>, 12.06.2022.

Turmangil, Civan. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 39, Sayı: 1-4, 1982.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.sozluk.gov.tr>.

Türkoğlu Üstün, Kamile. **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Umar, Bilge, Ejder Yılmaz. **İspat Yükü**, 2. Baskı, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1980,

Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 143, 2000.

Yaltı, Billur. “**Vergi Yükümlüsünün Hakları**”, Beta Basım Yayım, 1. Baskı, İstanbul, 2006.

Yaltı, Billur. “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, 2007, ss. 7-20.

Yavaş, Murat. “ Medeni Yargılamanın Amacı Bağlamında İspat Yükü”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, 2015.

Yenice, Kazım, ve Yüksel Esin. **İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983.

Yıldız, Seyfi ve M. Kemal Bostan. “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2017.

Yılmaz Özbacı. **Vergi Davaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2001.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Anayasa Mahkemesi’nin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri” **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 80, Sayı: 3, 2022, 255-328.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.

<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-62-202>.