

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**VERGİ YARGISINDA ADİL YARGILANMA HAKKI
ÇERÇEVESİNDE TANIK BEYANI**

MELİSA ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN

**Danışman
Doç. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN**

MANİSA-2025

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**VERGİ YARGISINDA ADİL YARGILANMA HAKKI
ÇERÇEVESİNDE TANIK BEYANI**

MELİSA ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN

**Danışman
Doç. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN**

MANİSA-2025

TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zeka ve program kullanmadığımı beyan ederim.

MELİSA ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

MELİSA ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN
Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’ nın “*Temel Haklar ve Ödevler*” başlıklı ikinci kısmında mevcut 36. maddedeki düzenleme gereğince; “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” İspat hakkı, mevcut düzenlemeden de anlaşılacağı üzere Anayasal bir koruma altındadır. İspat hakkını kullanırken başvurulacak araçları ise deliller oluşturmaktadır.

Vergi yargılamasında delil kavramı gerek ilkeleri gerekse uygulanabilirliği bakımından diğer yargı kollarına göre özerk yorumlanması gereken bir konumdur. Bu nedenle çalışmamızda diğer yargı kollarındaki delillerden de bahsedilerek vergi hukuku kapsamındaki delil kavramı daha net aydınlatılmaya çalışılmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ nde mevcut 6. madde gereğince “*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, adil ve kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.*” Sözleşme ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ nin adil yargılanma hakkını değerlendirirken temel amacı iç hukuktan bağımsız ve kendi kıstasları dahilinde bir yol belirlemektir. Bu bağlamda vergi yargısı bakımından yapılan değerlendirmenin özü de farklı koşullar altında belirlenmektedir. Nitekim, uygulamada oldukça tartışmalı olan tanık delilinin vergi hukukunda uygulanabilirlik ölçütlerinin adil yargılanma hakkı bakımından ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın amacı, adil yargılanma hakkı ışığında yargılama sırasında oluşan delil çeşitlerinin Türk vergi yargısı açısından değerlendirilmesi ile tanık delilinin

kendisine has yapısının uygulamadaki eksiklikler doğrultusunda detaylıca incelenmesidir. Değerlendirme neticesinde vergi hukukunun delil sisteminin de diğer yargı kollarına kıyasla özerk bir yapısı olduğu sonucuna varılmıştır. Nitekim, diğer yargı kollarında detaylı olarak hüküm altına alınan birtakım deliller ile ilgili vergi hukukunda düzenleme bulunmamaktadır. Uygulamada ise eksikliğin tamamlanarak kapsamlı bir düzenleme beklentisi tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlıkları, İspat ve Delil, Delil Çeşitleri, Türk Vergi Yargısında Tanık Delili, Adil Yargılanma Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi.

2025, 144 sayfa

ABSTRACT

Master's Thesis

MELİSA ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN
Manisa Celal Bayar University
Graduate School of Education
Department of Finance

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN

According to the regulation in Article 36 of the second part of the Constitution of the Republic of Turkey titled “Fundamental Rights and Duties”; *“Everyone has the right to claim and defend themselves as a plaintiff or defendant before the judicial authorities and to a fair trial by making use of legitimate means and methods.”* As can be understood from the relevant provision, the right to proof is guaranteed by the Constitution. The tools used in exercising the right to proof are constituted by evidence.

The concept of evidence in tax litigation is in a position that should be interpreted autonomously compared to other branches of justice in terms of both its principles and applicability. For this reason, in our study, we have tried to clarify the concept of evidence within the scope of tax law more clearly by mentioning evidence in other branches of justice.

According to Article 6 of the European Convention on Human Rights, *“Everyone has the right to have his case heard fairly, publicly and within a reasonable time by an independent and impartial court established by law, which will decide on the disputes concerning his civil rights and obligations or on the merits of the criminal charges brought against him.”* Both the Convention and the European Court of Human Rights determine a path independent of domestic remedies and in line with their own criteria when evaluating the right to a fair trial. Therefore, the essence of the assessment made in terms of tax jurisdiction is determined under different conditions. Indeed, the criteria for the applicability of witness evidence, which is quite

controversial in practice, in tax law should be evaluated separately in terms of the right to a fair trial.

The purpose of the study is to evaluate the types of evidence formed during the trial in light of the right to a fair trial in terms of the Turkish tax jurisdiction and to examine in detail the specific structure of witness evidence in line with the deficiencies in practice. As a result of the assessment, it was concluded that the evidence system of tax law also has an autonomous structure compared to other branches of jurisdiction. Indeed, there is no regulation in tax law regarding certain evidence that is ruled in detail in other branches of jurisdiction. In practice, the expectation for a comprehensive regulation has been determined by completing the deficiencies.

Keywords: Tax, Tax Disputes, Proof and Evidence, Types of Evidence, Witness Evidence in Turkish Tax Jurisdiction, Right to a Fair Trial, European Court of Human Right.

2025, 144 pages

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

“Vergi Yargısında Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Tanık Beyanı” konulu tarafımca Danışman hocam Sayın Doç. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN ile birlikte hazırlanan yüksek lisans tezim üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm olan “Türk Hukuk Sisteminde İspat ve Delile İlişkin Kavramsal Çerçeve” başlığı altında tez konusu ile ilgili kavramlar hakkında bilgi verilerek delil ve ispatın Türk hukukundaki yerine değinilmiştir. “Vergi Hukukunda Delil Çeşitleri” başlıklı ikinci bölümde Türk vergi yargısındaki deliller detaylı olarak irdelenmiştir. “Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanının Rolü” başlıklı üçüncü bölümde ise tezin dayandığı temel konu detaylandırılarak adil yargılanma hakkının önemine değinilmiştir.

Çalışma boyunca her açıdan tecrübe ve bilgisiyle bana destek olan danışman hocam Sayın Doç. Dr. Pelin MASTAR ÖZCAN’a, hayatımın her anında gerek maddi gerekse manevi olarak yanımda olup beni bugünlere getiren, varlıkları sayesinde varolduğum merhum annem Mehtap ERDOĞAN ile babam Mehmet Naci ERDOĞAN’a, süreç boyunca bana destek veren eşim Mert ÖZKÖSEMEN’e, çalışma hayatımda ve tez yazım sürecinde bana destek olan Gülizar DURSUN GÖKÇE’ye ve tüm aileme teşekkür ederim.

MELİSA ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN

Manisa-2025

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
Bs.	Bası
C	Cilt
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
dp.	Dipnot
E.	Esas
Ed	Editör
E.T	Erişim Tarihi
H.D	Hukuk Dairesi
H.G.K	Hukuk Genel Kurulu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İHEB	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	Karar
K.T	Karar Tarihi
md.	Madde
Örn.	Örneğin
Para.	Paragraf
R.G	Resmi Gazete

s.	Sayfa
ss	Sayfa Sayısı
S.	Sayı
Sözleşme	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TBK	Türk Borçlar Kanunu
Vol.	Volume
vb.	ve benzeri
vd.	ve devamı
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
vs.	ve sair
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y	Yıl

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR	V
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	VI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE İSPAT VE DELİLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.İspat Kavramı Ve İspat Yüğü	3
1.1.Türk Hukuk Sisteminde İspat Yüğü	4
1.2.İspat Türleri.....	8
1.2.1.Doğrudan ve Dolaylı İspat	8
1.2.2. Asıl İspat, Karşı İspat ve Aksi İle İspat.....	8
1.3. İspat Ölçüsü	10
1.3.1.Tam İspat ve Yaklaşık İspat	10
1.4.İspat Kuralları	11
1.4.1.Olağana Dayanma.....	11
1.4.2.Karinelere Dayanma	11
1.4.2.1.Kanuni ve Fiili Karine.....	11
1.4.2.2.Kesin ve Adi Karine	12
1.4.3.İspatın Resmi Sicil ve Belgelere Dayanması.....	12
2.Delil Kavramı ve Konusu.....	13
2.1.Delillerin Sınıflandırılması	14
2.1.1. Kesin Delil	14
2.1.2.Senet	15
2.1.3.Kesin Delille İspatın Zorunlu Olduğu Haller	17
2.1.4.Yemin.....	18
2.2.Takdiri Delil.....	19
2.2.1.Tanık	19
2.2.2.Bilirkişi	21

2.2.3.Keşif ve Uzman Görüşü	22
3.Delil ve İspata İlişkin Yargılama İlkeleri	23
3.1.Anayasal İlkeler.....	23
3.2. Medeni Yargılama Hukukuna İlişkin İlkeler	25
3.3. Ceza Yargılamasına İlişkin İlkeler	26
3.4.Vergi Yargılamasına İlişkin İlkeler	28
4.Vergi Yargılamasında Kavramsal Çerçeve.....	29
4.1.Vergi Yargısı ve Yargılama Süreci	29
4.2. İdari Yargı ve Vergi Yargısı Kavramları	30
4.2.1. Hukuki Nitelik.....	30
4.2.2. Tam Yargı Davası ve İptal Davası.....	32
4.2.3. Vergi Davaları	34
4.3.Türk Vergi Yargısında Kavramsal Olarak İspat.....	36
4.3.1.Türk Vergi Yargısında İspat Yükünün Yeri	37
5.Vergi Hukukunun Delil ve İspat Kavramlarına İlişkin İlkeleri.....	38
5.1.Delil Serbestisi İlkesi.....	38
5.1.1.Delil Serbestisi İlkesinin Sınırları.....	39
5.1.2. Tanık Anlatımları.....	39
5.1.3. Yemin Delili İstisnası	40
5.2.Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	40
5.3.Kıyas Yasağı İlkesi.....	42
5.4.Yazılılık İlkesi	43
5.5.Re’sen Araştırma İlkesi	43

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA DELİL ÇEŞİTLERİ

1.Vergi Yargılaması Nezdinde Mevcut Deliller	45
1.1.Keşif	45
1.2.İkrar	47
1.3.Tanık Beyanı	48
1.4.Bilirkişi Delili	49
1.5.Kesin Hüküm	51
2.Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller	52

2.1.Beyannameler.....	52
2.2.Bildirimler	53
2.3.DeFTERler	53
2.3.1.Belgeler ve Kayıtlar	55
2.3.1.2.Faturalar	58
2.3.1.2.1.Fatura Yerine Geçen Belgeler	59
2.3.1.2.1.1.Parekende Satış Fişleri	59
2.3.1.2.1.2. Gider Pusulası	60
2.3.1.2.1.3. Müstahsil Makbuzu	60
2.3.1.3.Sevk İrsaliyesi ve İrsaliyeli Fatura.....	61
2.3.1.4.Serbest Meslek Makbuzu	62
2.3.1.5.Ücret Bordrosu.....	62
2.3.1.6. Diğer Belgeler.....	63
2.3.1.6.1.Yolcu Listesi	64
2.3.1.6.2.Günlük Müşteri Listesi.....	64
2.3.1.6.3.Adisyon	64
2.3.1.6.4.Reçete	64
2.3.1.6.5.Muhabere Evrakı.....	65
2.3.1.6.6.Kıymetli Evrak.....	65
3.İdare Nezdinde Oluşan Deliller	65
3.1.Yoklama Fişleri	65
3.2.Vergi İnceleme Tutanakları	67
3.3.Arama Tutanakları.....	69
3.4.Bilgi Toplama Tutanakları.....	71
3.5.Takdir Komisyonu Kararları	72
3.6.Uzlaşma Tutanakları.....	75
4.Vergi Hukukunda Delil Serbestisi	76
5.Vergi Hukuku Kapsamındaki Delil Sınırlamaları.....	77
5.1.Yemin	78
5.2.Belge ve Kayıt Düzeni.....	78
5.3.Tanık Beyanları.....	79
6.Vergi Hukukunda Delil Tespiti	80
6.1.Delil Tespitinin Hukuki Niteliği.....	81

6.2.Delil Tespitinin Şartları	82
6.2.1.Dava Öncesi Delil Tespiti	83
6.2.2.Dava Sonrası Delil Tespiti	84
6.3.Tespit Usulü	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA HAKKI KAPSAMINDA TÜRK VERGİ YARGISINDA TANIK BEYANININ ROLÜ

1.Genel Olarak Adil Yargılanma Hakkı	86
1.1.Genel Anlamda İnsan Hakları	86
1.2.Kavram Olarak Adil Yargılanma Hakkı	90
1.3.Adil Yargılanma Hakkının Ölçütleri	95
1.4.Adil Yargılanma Hakkının Unsurları	96
1.4.1.Yargıya Erişim Hakkı	96
1.4.2.Bağımsız ve Tarafsız Mahkemelerde Yargılanma Hakkı	97
1.4.3.Yargılamanın Makul Sürede Sonuçlanması	98
1.4.4.Yargılamanın Aleniliği	99
1.4.5.Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı	101
1.5. Adil Yargılanma Hakkının Türk Vergi Yargısında Uygulanabilirliği	102
1.5.1. Vergi Aslına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması	102
1.5.2. Vergi Cezasına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması	104
1.5.3. Silahların Eşitliği İlkesinin Vergi Yargılamasındaki Uygulanabilirliği	106
2.Genel Olarak Tanık Beyanı	107
2.1.Tanık Beyanının Tanımı ve Kapsamı	108
2.2.Tanık Beyanı İle İlgili Diğer Hukuk Dallarında Mevcut Hukuki Düzenlemeler	109
2.2.1. Medeni Yargılama Hukukunda Tanık Beyanı	110
2.2.2.Ceza Yargılaması Bakımından Tanık Beyanı	113
2.3.Vergi Yargısında Tanık Beyanının Yeri	116
2.3.1.Türk Vergi Yargısı Hukukunda Tanık Deliline Dayanmak İçin Gerekli Şartlar	118
2.3.1.1.Vergiyi Doğuran Olay Bakımından Kurulacak İlişki	119
2.3.1.2.Danıştay Tarafından Belirlenen Hususlar	122
2.3.2.Türk Vergi Yargı Sisteminde Tanık Beyanının Kullanımı	123

3.Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Vergi Hukukunda Tanık Beyanının	
Uygulanabilirliği	126
3.1.Danıştay'ın Konuya Yaklaşımı	128
3.2.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı	131
3.3. Türk Vergi Yargılaması Sırasında Tanık Deliline Başvuru İmkanına İlişkin Bir İnceleme	135
4.Genel Bir Değerlendirme	137
SONUÇ.....	140
KAYNAKÇA.....	145



GİRİŞ

Mevcut hukuk sistemindeki yargı organlarının bağımsız olması ile idarece yapılan işlemlerin yargı denetimi süzgecinden geçebilmekte olması hukuk devleti ilkesinin bir temeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi idaresince yapılan işlemler de hukuk devletinin bir temeli olarak yargı denetimine tabidir. Vergi idaresince yapılan işlemler neticesinde mükellef ile idare arasında doğacak uyuşmazlıkların çözümü için başvurulacak yargı yolu ise “vergi yargısıdır”.

Kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi hukuku, devletin mali olaylarını hukuki boyutta çözüme kavuşturan; vergi hukuku, harcama hukuku ve bütçe hukuku olarak üç sınıflandırmaya ayrılan mali hukukun bir alt dalı olarak karşımıza çıkmaktadır. Beyana dayalı olarak işleyen Türk vergi sisteminin bir gereği olarak, mükelleflerin beyan ettikleri kazançlarının incelenerek denetlenmesi sistemin doğru işlemesi için bir zorunluluktur. Yapılan incelemede ise mevcut durumun gerçek mahiyeti ortaya konularak ödenmesi gereken vergiyi ortaya çıkarmak amaçlanmaktadır. Vergi idaresince yapılmakta olan bu inceleme ve araştırmaya vergi incelemesi denir. Vergi inceleme elemanlarının mükelleflerin eksik veya hatalı beyanlarını tespit etmesi halinde mükellefler vergi zıyaı gibi bir takım cezai işlemlerle karşı karşıya kalmaktadır. Bu sebeple aleyhine işlem yapılan mükellefler; hak arama hürriyeti dahilinde yargı yoluna başvurma hakkına sahiptir. Yargıya intikal eden bir durumun gerçekliği kuşkusuz ki ispatlama faaliyeti kapsamında delillendirilecektir. Bu nedenle ispatlama faaliyeti ve deliller yargılamanın temel taşıdır.

Neticede delil bir ispat aracı olarak değerlendirilmektedir. Başka bir deyişle, taraflar uyuşmazlık nezdinde haklılıklarının ispatını deliller nezdinde gerçekleştirmektedir. Delil kavramı, iddia ve savunmanın doğruluğunun tespiti için sunulan bilgi ve belgelerdir. İspat kavramı ise, daha geniş bir kavram olarak delil türlerini içerisinde barındırmaktadır. İspat, iddia ve savunmanın haklılıklarını kanıtlamak için sundukları delillerin tamamıdır. Bir dava dosyasındaki mevcut deliller mahkeme hakimi tarafından değerlendirilirken, bu delillerin ispat edilebilirliği araştırılmaktadır. İddiasını ispatlama amacıyla olan taraflar ise haklılıklarını ispata elverişli delillere dayandırarak mahkeme huzurunda gerekli kanaati sağlamakla yükümlüdür. Bu bakımdan ispat ve delil kavramları hangi hukuk kolu olduğuna bakılmaksızın adil yargılanma hakkının temelini oluşturur.

Vergilendirme ile vergi yargısı sürecinde deliller değerlendirilirken Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi ile Anayasamızın 36. Maddesinde güvence altında olan adil yargılanma hakkı kavramı özel olarak irdelenmesi gereken bir konudur. Nitekim, adil yargılanma hakkı kapsamında vergilendirme sürecinde dayanan tanık beyanlarına vergi yargısında mahkeme huzurunda tekrar başvurulmaması, bireylerin adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir. Bu nedenle çalışmamızda vergilendirme ile vergi yargısı kapsamında delil niteliğine haiz kavramları adil yargılanma ilkesi çerçevesinde irdelemek amaçlanmaktadır. Çalışmanın amacı, vergi yargısında adil yargılanma hakkı çerçevesinde tanık beyanının değerlendirilmesidir.

Çalışmada üç bölüm bulunmaktadır. Birinci bölümde Türk hukuk sistemi bağlamında ispat ve deliller kavramsal olarak mercek altına alınmıştır. Bu bölümde medeni yargılama hukuku ile ceza yargısı da irdelenmiş ve Türk vergi yargısında ispat ve delillerin rolü başlığı ile sonlandırılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türk vergi yargısındaki delil türleri detaylı olarak açıklanmıştır. Deliller temel olarak üç sınıflandırma altında toplatılarak sınırları açıklanmaya çalışılmıştır. Neticede çalışmanın ilk iki bölümündeki temel amaç da adil yargılanma hakkı kapsamında mevcut tanık delili değerlendirilirken delil sisteminin temelini irdeleyerek doğru bir değerlendirmeye ulaşmaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise vergi hukukunda tartışmalı delillerden olan tanık delilinin uygulanabilirliği adil yargılanma ilkesi çerçevesinde değerlendirilmiştir. İlk olarak adil yargılanma hakkının tanımı ve kapsamı incelenmiş; sonrasında ise vergilendirme süreci ve vergi yargısında uygulama sorunları yaşayan tanık delili, adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmiş ve sonuç bölümü ile tez sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE İSPAT VE DELİLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, ispat kavramının ardından delil kavramı irdelenerek, farklı hukuk dalları ile birlikte ispat yükü ve ispat yükünün hangi tarafa ait olduğu incelenecektir. Sonrasında ise ispat türleri ve kuralları açıklandıktan sonra delil kavramının üzerinde durulacaktır. Tüm açıklamaların ardından ise ispat ve delile yönelik yargılama ilkeleri tüm yargı kolları açısından tek tek değerlendirilecektir.

1.İspat Kavramı Ve İspat Yükü

Hukuki anlamda ispat kavramı; bir vakıanın doğru ya da yanlışlığını kanıtlama faaliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır¹. Bir davaya ilişkin uyuşmazlık konusu vakıanın gerçek olup olmadığı hakkında hakimde kanaat uyandırma faaliyeti ispat olarak tanımlamak mümkündür².

Ülkemiz hukuk sistemindeki ispat kavramı kaynağını esasen T.C. Anayasası'nın 36. Maddesinden almaktadır. Buna göre *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.”* hükmü önem arz etmektedir³. Nitekim, Anayasanın 73. Maddesinde ise verginin kanuniliği güvence altına alınarak mükelleflere vergi ödevi yüklenmiştir. Verginin kanuniliği ile adil yargılanma hakkı ortak değerlendirildiğinde; vergi idaresince mükellefe yönelik yapılan iş ve işlemlere karşı yargı yoluna başvuran mükellef, haklılığını kanıtlama amacı ile hukuka uygun delillerden yararlanarak savunmasını gerçekleştirmek durumundadır⁴. İdare ise, geniş takdir yetkisini kullanarak⁵ mükellefin iddialarını çürütme amacı ile kendi elinde bulunan delillerden yararlanarak yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu ispat etmeye çabalayacaktır. Bu bakımdan ispat hakkının en az savunma hakkı kadar önemli ve yer

¹ Mehmet Batun, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.128.

² Münci Çakmak, **İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s.255.

³ 18.10.1982 Tarih ve 2709 Sayılı T.C. Anayasası (RG.9.11.1982-17863).

⁴ Erdem Utku Çakır, “Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 16, Sayı 184, 2020, ss.943-978, s.947.

⁵ Sinan Seçkin ve Gül Üstün, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, **Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan**, İstanbul, 2011, s.524. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file.05.04.2025>.

edinmiş bir hak olduğunu unutmamak gerekir⁶. İspat hakkının anlamını açıklarken, üzerinde durulması önem arz eden temel noktalardan biri ispat yüküdür.

1.1.Türk Hukuk Sisteminde İspat Yükü

İspat yükü kavramının vergi yargısındaki rolünü kavrayabilmek için diğer hukuk dallarındaki konumlarını da değerlendirmek gerekmektedir. Çalışmamızın bu başlığı altında idari yargı sisteminde detaylı bir inceleme öncesi medeni yargılama hukuku ile ceza hukuku anlamında delil ve ispat açısından bir değerlendirme yapılacaktır.

İspat, 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu' nun (HMK) dördüncü kısmında detaylı olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda detaylı incelemeler ayrı bir araştırma konusu olacağından dolayı önem arz eden husus olarak ispat yükünün ana düzenlemesi olan madde 190 üzerinde durmanın yararlı olacağı görüşündeyiz. HMK madde 190'a göre ispat yükü; *"kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir."* Nitekim, *"Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir."* Hükmü ile açıklanmıştır⁷.

İspat faaliyetinin yargılamadaki anlamı, mahkeme hakiminin doğrudan duyu organları ile gözlenemeyen ancak uyumsuzluğu çözüme kavuşturmasının da zorunluluk arz ettiği olaylar hakkında maddi gerçekliğe ulaşma yükümlülüğünü yerine getirmesidir⁸. Böylelikle yargılama esnasındaki deliller hakim in yargılama sonucuna yönelik kanaat geliştirmesini sağlamaktadır. Böylece, tarafların ispat çabaları sayesinde hakim, olayı değerlendirerek bir hükme varabilmektedir⁹.

⁶ Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 3-4, 2014, s. 524.

⁷ RG 27836 Sayı 04.02.2011 T. 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6100&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>. (22.10.2024).

⁸ Murat Yavaş, "Medeni Yargılamanın Amacı Bağlamında İspat Yükü Kavramı, Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın'a Armağan - Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2015,Cilt 21, Sayı 2, İstanbul, s.742.

⁹ Doğan Gedik, "Ceza Muhakemesinde Hakim in Delilleri Değerlendirme Serbestliği (CMK M.217)", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, Cilt.21, Özel Sayı, 2019, S. 913-963, S.917.

İspat faaliyeti, hayatta yaşanan ve hukuki olarak karşılığı bulunan olaylara, başka bir deyişle maddi vakıalara ilişkindir¹⁰. Türk hukukunda kural olarak hakim, mevcut mevzuat düzenlemelerini somut olaya uygulama görevini üstlenen bir yargı üyesidir. Bu noktada hakimin görevi davanın esasını teşkil eden uyuşmazlığa ilişkin delillerin taraflarca getirilen vakıalar eşliğinde değerlendirerek konuya uyan hukuk normunu tespit etmektir. Sonrasında ise hakim, tespit ettiği hukuk normunun unsurlarının taraflarca getirilen deliller ile karşılığını bulup bulmadığını belirleyecektir¹¹.

Özel hukuk anlamında hakimin temel görevi davadaki vakılardan hangisinin ispata muhtaç durumda olduğunu tespit etmesi gerekliliğidir. Bu hususu tespit ettikten sonra hakim, hangi vakıada hangi tarafın ispat yükü altında olduğunu belirleyerek bir tensip zaptı ile taraflara bu hususları ihtar etmektedir. Unutmamak gerekir ki ispat yükü özel hukukta bir zorunluluk değildir; taraflara yüklenen bir külfettir¹². Taraflar iddialarını ispat yükü altındadır. İddiasını ispat edemeyen taraf özel hukuk açısından davayı kaybeden taraf olacaktır. Zira medeni yargılama hukukunda taleple bağlılık ilkesi hakimdir. Hakim tarafların talepleri ile bağlı olmaktadır.

Bir özel hukuk dava dosyasında süreç sırasıyla aşağıdaki gibi ilerlemektedir¹³:

-Davacı taraf dava dilekçesini hazırlayarak mahkemeye başvurur.

-Mahkemece dava dilekçesi ile mahkeme tarafından düzenlenecek tensip zaptı davalı tarafa tebliğ edilir. Tebligat neticesinde davalının ilgili dava dilekçesi ile tensip zaptına karşı cevaplarını sunmak için iki haftalık süresi bulunmaktadır. Davalının cevap dilekçesi davacıya tebliğe çıkarılmaktadır. Davacının da işbu cevap dilekçesine iki hafta içerisinde bir cevap dilekçesi sunma hakkı mevcuttur. Davacı tarafından sunulan cevaba cevap dilekçesi davalıya tebliğ edilir. Davalının son olarak ikinci cevap dilekçesi sunma hakkı bulunmaktadır. Dilekçe aşamaları sona erdikten sonra hakim tensip zaptı ile bir ön inceleme duruşma günü tayin ederek taraflara “Başka bir yerden getirilecek deliller ile bildirmediikleri delilleri bildirmeleri” için iki haftalık süre

¹⁰ Batun, s.129.

¹¹ Yavaş, s.746.

¹² Barış Toraman, “Medeni Usul Hukukunda İspat Hakkına Dair Bazı Tespit Ve Değerlendirmeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı, Cilt 16, 2014, s.1488.

¹³ Mehmet Kodakoğlu, “Medeni Usul Hukukunda Okunamayan Veya Uygunsuz Yahut İlgisiz Dilekçe (HMK m. 32)”, **Kırıkkale Hukuk Mecmuası**, Cilt 4, Sayı 1, 2024, ss.307-342, s.334.

vermektedir¹⁴. Basit yargılamaya tabi davalar ile karşı dava içeren dosyalar harici süreç yukarıdaki gibi ilerlemektedir. İşte bu noktada ispat yükü ortaya çıkar. Hakim tensip zaptı ile taraflara iddialarını hangi delillerle ispat edeceklerini mahkemeye bildirmeleri için süre vermektedir¹⁵. Her iki taraf da iddiasını ispat etmeye elverişli delilleri mahkemeye sunmaktadır. Böylece mahkeme hakimi somut olayda hangi tarafın haklı olduğuna tam bir kanaat getirebilmektedir. İspat yükü her hukuk kolunda önem arz etmektedir. Sonuç olarak davasını ispat edemeyen taraf davayı kaybetmektedir.

İspat yükünü hakimnin belirleyeceğinden kasıt hangi tarafın hangi delilleri sunacağını kararını hakimnin vereceği değildir. Taraflarca elde edilen tüm deliller, hukuka uygun olduğu sürece süresi içerisinde mahkemeye sunulabilmektedir. Hakim ilk aşamada tüm bu delilleri değerlendirerek maddi gerçeğe ulaşmakla yükümlüdür¹⁶. Örneğin iki taraf da aynı olay ile ilgili tanık bildirdiğinde hakim, her iki tarafın tanığını dinleyerek maddi olayı açığa çıkarmakla görevlidir. Bu noktada hakimnin taraflardan birinin hukuka uygun olarak tanık bildirme hakkına engel teşkil edecek yönde bir uygulamaya gitme hakkı bulunmamaktadır.

İspat yükü 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu (TMK) madde 6' ya göre; kanunun aksini düzenlemediği hallerde, tüm tarafların ispat etmek istedikleri vakıaların varlığını deliller vasıtasıyla ispat yükümlülüğü altındadır¹⁷. Bazı hallerde tarafların olgularının ne olduğuna göre ispat yükü de değişkenlik göstermektedir.

İspat yükü ile ilgili HMK madde 190 ile madde 6 birlikte değerlendirildiğinde çıkarılması gereken sonuç ise, vakıanın ispat edilmesi ile birlikte doğan hukuki sonuçtan kendi yararına kazanç sağlayan tarafın o vakıayı ispat yükü altında olduğudur. Ancak kanunda aksi de düzenlenmiş olabilmektedir. Örneğin kusursuz

¹⁴ Orhan Eroğlu, "Medeni Usul Hukukunda Davaya Cevap ve Cevap Dilekçesi Vermemenin Sonuçları", **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt 76, Sayı 2, 2018, ss.23-68, s. 32-33.

¹⁵ Halil Yılmaz, "Hukuk Muhakemeleri Kanunu İle İş Yargılamasında Ne Değişti?", s.193, <https://sicil.mess.org.tr/Media/Uploads/sicil24-191-207.pdf>, (13.02.2025).

¹⁶Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 11.10.2012, 9908/21367 Sayılı Kararı: "*Hâkimin davayı aydınlatma ödevi olarak ifade edilen bu düzenlemeyle doğru hüküm verebilmesi ve maddi gerçeğin bulunabilmesi amaçlanmıştır. Düzenlemede her ne kadar 'açıklama yaptırabilir' denilmişse de, bunun hâkimin davayı aydınlatması için bir 'ödev' olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü, davayı aydınlatma ödevi sayesinde hâkim, iddia veya savunmanın doğru ve tam olarak anlaşılmasını sağlayacak ve bu şekilde doğru olmayan bir kararın verilme sini önleyecektir.*" Bkz. Cemil Simil, "Hakimin Davayı Aydınlatma Ödevinin Sınırları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, ss. 1351-1376, s.1352.

¹⁷ 22.11.2001 Tarih ve 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu (RG. 8.12.2001-27836).

sorumluluk hallerinde davalı kusursuzluğunu ispatlayarak sorumluluğunun doğmasının önüne geçebilmektedir. Bu husus davalıya TBK kapsamında tanımlanan bir haktır. Nitekim esas olan, HMK gereğince kanunen karineye dayanan bir tarafın, sadece karinenin temelindeki vakıaya ilişkin ispat yükünü üstlendiğidir¹⁸.

Nitekim, bazı hallerde ispat yükü değişkenlik göstermektedir. Esasen olması gereken iddia sahibinin ispat yükümlülüğü olsa da; bu kuralın TMK' nın 2. Maddesinde düzenleme altına alınan dürüstlük kuralı ile hakkaniyet ilkesinden kaynaklanan istisnaları bulunmaktadır¹⁹. Böyle hallerde ise ispat yükü tersine dönmüş olacaktır.

İspat yükü kanuni karinelerle de tersine çevrilebilmektedir. Vergi hukuku açısından örnek vermek gerekirse; ilk görünüş karinesinden yararlanan defter ve belgeleri usulüne uygun tutan kişilerin tuttuğu defter ve kayıtların doğru olduğu kabul edilmekte ve vergilendirme de bu belgelere dayandırılmaktadır²⁰. Belge düzenine uyulmadığının saptanması halinde bu karineden yararlanma imkanı ortadan kalkar ve vergi idaresi, belgelere dayanmadan, resen vergi tarh etme imkanı kazanır²¹.

Ceza yargılamasında ispat yükü ise, bir suçun işlendiğini ve sanığın bu suçla ilişkisini kanıtlamayı ifade eder²² ve ispat faaliyeti iddia makamı olan savcının görevidir. Başka bir deyişle, bir suç iddiası ortaya atıldığında, bu iddianın doğruluğunu ispatlamak savcının sorumluluğundadır. Sanık ise suçsuz olduğunu ispat için çabalayacaktır.

Sanık, suçsuzluk karinesinden yararlandığı için, savcının ya da müştekinin sunduğu delillerle suçluluğu ispat edilmediği sürece suçlu kabul edilmez. Bu durum,

¹⁸ Meral Sungurtekin Özkan, **Türk Medeni Yargılama Hukuku**, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, 2013, s.264-265.

¹⁹ Talih Uyar, “Yargıtay Kararlarında “Dürüstlük (Objektif İyiniyet)” Kuralı (Mk.2/I) Ve “Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı” (Mk.2/II)”, s.440, <https://hukuk.deu.edu.tr> (13.02.2025).

²⁰ Yıldırım Taylar, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama Ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2021, ss.774-790, s.788.

²¹ Merve Başelma, **Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, (Yüksek Lisans Tezi), Tc. Tırakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Edirne, 2023, s.6.

²² Tuba Beyza Katırsız, “Ceza Muhakemesinde ve İslam Hukukunda İspat”, **Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, 2024, s.41.

ceza yargılamasında "suçun sabit olması" ilkesine dayanır. Suçun, her türlü şüpheden uzak bir biçimde kanıtlanması gerekmektedir²³.

Bazı hallerde sanığın, kendisine yöneltilen suçlamaları çürütmek amacı ile mahkeme dosyasına delil sunma yükümlülüğü de mevcuttur. Burada vurgulanmak istenen asıl husus, olayın aydınlanması için vakıaları delillendirme yükümlülüğü altında olan asıl tarafın savcılık olduğudur. Bu noktada, "şüpheden sanık yararlanır" kuralı önemli bir ilke olarak öne çıkar. Bu ilke gereği yargılama neticesinde sanığa isnat edilen suçun tam olarak aydınlatılamaması durumunda sanık yasa gereği şüpheden yararlanacaktır²⁴.

1.2.İspat Türleri

İspat türleri; doğrudan ve dolaylı ispat ile asıl, karşı ve aksini ispat olarak karşımıza çıkar.

1.2.1.Doğrudan ve Dolaylı İspat

Vakıaya uygulanacak hukuki düzenlemenin unsurlarını sağlayan ispata doğrudan ispat adı verilmektedir. Nitekim, somut bir olaya ya da işleme dayanmaktansa bu olay ya da işlemi destekleyen ancak oraya dahil olmayan başka bir olay ya da işlem ile gerçekleştirilen ispat faaliyetine dolaylı ispat adı verilmektedir. Dolaylı ispat ise delil serbestisinin bir sonucudur²⁵. Başka bir deyişle dolaylı ispat, yan vakıalar ile asıl vakıayı ispatlama faaliyetine verilen isimdir.

1.2.2. Asıl İspat, Karşı İspat ve Aksi İle İspat

Bir iddiayı ortaya atan tarafın, bu iddiasını kanıtlamaya yönelik yaptığı ispat faaliyeti "*asıl ispat*" olarak adlandırılır. Buna karşılık, karşı tarafın, asıl ispatla ortaya konulan kanaati çürütmek veya sarsmak amacıyla gerçekleştirdiği ispat faaliyetine ise "*karşı ispat*" denir²⁶. Karşı ispat, iki şekilde olabilir. Birincisi "doğrudan karşı ispat" olup, burada karşı taraf, asıl ispatın konusunu doğrudan hedef alarak, o iddianın yanlış olduğunu kanıtlamaya çalışır. İkincisi ise "dolaylı karşı ispat"tır²⁷. Bu ispat türünde,

²³ Şeyma Sert, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık**, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul, 2024, s.16.

²⁴ Yusuf Başlar, "Ceza Muhakemesinde İspat", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2022, ss.1383-1399, s.1396.

²⁵ Durmuş, s. 511.

²⁶ Hakan Albayrak, "Medeni Usul Hukukunda İspat Kolaylığı Kavramı", **Kırıkkale Hukuk Mecmuası**, Ekim 2024, s.958. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/4154755>. (05.04.2025.)

²⁷ Ömer Faruk Altan, "Takdiri Deliller", 2020, <https://www.omerfarukaktan.com/takidiri-deliller>. (14.02.2025).

karşı taraf, asıl ispatın konusunu oluşturan olaylara doğrudan odaklanmak yerine, dayanan hukuk kuralının koşullarıyla ilgisi olmayan ancak asıl ispatın sonuçlarını etkileyecek emareleri ortaya koyarak hakimın kanaatini sarsmayı amaçlar²⁸.

Asıl ispatta hedeflenen ana unsur hakimde iddia edilen vakıaların gerçekliği hakkında kanaat uyandırmaktır. Karşı ispatta ise asıl amaç karşı tarafın hakimde oluşturacağı kanaati sarsmak ve hakimde bu yönde şüphe uyandırmaktır. Örneğin, davacı taraf alacaklı olduğu davada alacağını ispatlamak amacı ile tanık deliline dayanmıştır. Davacının tanık deliline dayanması asıl ispattır. Aynı durumda davalının kendi eylemi ile zarar sebebi ile meydana gelen alacak arasında illiyet bağı olmadığını ispatlama gayesi ile tanık deliline dayanması ise karşı ispat faaliyetidir²⁹.

Aksi ile ispat ise, isimlendirmesinden de temel özelliğini belli eden bir ispat türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir tarafın sunduğu delillerin aksi yönünde delil sunarak iddiayı çürütme faaliyetine asıl ispat faaliyeti adı verilir. Aksi ile ispatı kısaca karinenin aksini kanıtlama faaliyeti olarak da nitelendirmek mümkündür³⁰.

Karşı ispat ve aksini ispat arasında belirgin bir fark bulunmaktadır. Karşı ispata başvurulduğunda, bir taraf iddiasını desteklemek üzere somut deliller sunarken, karşı taraf bu iddianın doğru olmadığını göstermeye çalışır³¹. Buna karşılık, aksini ispatta durum farklıdır; burada ispat edilmesi gereken husus, zaten mevcut bir karineye dayanılarak kabul edilmiş olur. Dolayısıyla, bu karineye aykırı bir iddiada bulunan kişi, herhangi bir ispat yükü altında olmayan karşı tarafın iddiasını çürütmek için delil sunmak zorundadır³². Durumu örnekle açıklamak gerekirse; davacı, (A) vakıasına dayanmakta ve mahkeme nezdinde (A) vakıasının doğruluğunu ispata çalışmaktadır. Davalı ise (A) vakıasının gerçek olmadığını ispatlamaya çalışır. Davacının ispat faaliyeti asıl ispat iken; davalının ispat faaliyeti karşı ispattır. Oysa davacının dayandığı (A) vakıası, karineye dayanarak ispat edilmiş sayıldığı takdirde davacının bu noktadan sonra (A) vakıası hakkında herhangi bir ispat faaliyetine girişmesi

²⁸ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, (Doktora Tezi), T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2015, s. 80.

²⁹ Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, 5. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015, s.341.

³⁰ Ahmet Ak, **Vergi Yargılama Hukuku (Vergi Davaları) Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, Sonçağ Yayıncılık, Ankara, 2022, s.156.

³¹ Toraman, s.1490.

³² Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 62, Sayı 3, 2013, ss.729-759, s.735.

gerekmemektedir. Davalının, davacının dayandığı karinenin aksini ispatlaması gerekmektedir. Bu noktada ise aksini ispat faaliyeti karşımıza çıkmaktadır³³.

1.3. İspat Ölçüsü

İspat ölçüsü, hakimde vakıanın ispat edilmiş kabul edilmesi için gereken kanaatin derecesinin ne olduğudur. Başka bir deyişle, ispat ölçüsünü belirleyen temel nokta, hükmü tesis edecek hakimin kanaatinin yeterlilik düzeyidir. Bu bağlamda başarılı bir ispat faaliyetinden bahsedebilmek için ispat ölçüsünün yeterli olması gerekmektedir³⁴.

İspat ölçüsü belirlenirken “*tam ispat ve yaklaşık ispat*” olarak iki değerlendirme üzerinde durulmaktadır. Bir vakıa hakimin gözünde kuvvetle muhtemel derecede gerçek ise bu durumda tam ispat faaliyeti gerçekleşmiş olur. Kaldı ki hukuk sistemimizdeki kesin delil ile ispatın zorunlu olduğu hallerde de ispat ölçüsü tam ispattır³⁵.

1.3.1. Tam İspat ve Yaklaşık İspat

Yaşanan olayın yaşanma şekli ile ilgili olarak hakim nezdinde öngörü oluşturma amacıyla yapılan ispata tam ispat adı verilmektedir. Tam ispatın gerçekleşmiş sayılması için, hakimce mevcut deliller usulüne uygun şekilde tam olarak değerlendirilmiş olmalıdır. Mevcut deliller beyanlar arası çelişkileri doldurmalı ve hakim ispat edilen vakıanın doğruluğundan vicdanen emin şekilde karar vermelidir. Bu nedenle dosya kapsamındaki deliller arası illiyet de hakim tarafından tam olarak kurulmuş olmalıdır³⁶. Başka bir deyişle, tam ispat ölçüsünün sağlanması için hakimde tereddüt bırakmayacak şekilde kanaat oluşmuş olması gerekmektedir³⁷.

Bu ispat türü bazı durumlarda yaklaşık olarak sağlanabildiğinde karşımıza yaklaşık ispat kavramı çıkar. Örnekle açıklamak gerekirse; mahkemeden ihtiyati tedbir kararı talep edildiğinde, hakime olayın tam ispat ile ispatlanma zorunluluğu yoktur. Hakime olayı yaklaşık ispat ile ispatlamak da ihtiyati tedbir kararının verilebilmesi

³³ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 342.

³⁴ Leyla Keser, “İlk Görünüş İspatı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Prof. Dr. Mahmut Birsal’e Armağan**, İzmir 2001, ss.231-253, s.239.

³⁵ Albayrak, s.955-956.

³⁶ Pekcanitez s.340.

³⁷ Sungurtekin Özkan, s.269.

için yeterlidir³⁸. Kaldı ki ihtiyati tedbir kararının özü “eski hale getirilmesinin mümkün olmama ihtimalinden” kaynaklanmaktadır. Nitekim yaklaşık ispatın yeterli olabilme ölçüsü, ispatın hukuki olarak bir karşılık sağlamasıdır³⁹.

1.4.İspat Kuralları

İspat kuralları karşımıza olağana dayanan kurallar ve karinelere dayanan kurallar olarak iki farklı şekilde çıkabilmektedir. karineler de kendi içerisinde kanuni karine ve fiili karine ile kesin karine ve adi karine olarak bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

1.4.1.Olağana Dayanma

Olağana dayanan ispat kavramından kasıt olması muhtemel olan durumu ispat yükü altındaki tarafın iddiasını ispatla yükümlü olmamasıdır. Nitekim evlilik birliği içerisinde dünyaya gelen çocuğun babasının evlilik birliğindeki eş oluşu ya da on sekiz yaşını doldurmuş ve kısıtlaması bulunmayan ergin bireylerin fiil ehliyetine sahip olduğunun kabulü olağan olaya dayanan ispat durumlarına örnek gösterilebilir⁴⁰.

1.4.2.Karinelere Dayanma

İspat hukukunda karine kavramı en önemli kavramlardan biridir. Karinenin varlığı halinde kanuni olarak karineye dayanan taraf, bu noktada yalnızca karineye dayandırılan vakıayı ispatlamakla yükümlüdür⁴¹. Nitekim HMK madde 190/2’de açıkça söylediği üzere; “*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.*” düzenlemesi ispat yükünün ait olduğu tarafı hüküm altına almıştır⁴².

1.4.2.1.Kanuni ve Fiili Karine

Kanuni karine, kanun hükmü gereği belli bir olay için öngörülen hükümden, belirli olmayan bir olayın da netliğe kavuşmasıdır. Örneğin; TMK madde 166/3’ te düzenlenen “*Evlilik en az bir yıl sürmüş ise, eşlerin birlikte başvurması ya da bir eşin*

³⁸ Ahmet Başözen, “Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde “Yaklaşık İspat” Ve “İhtimal” Kavramı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı 2014, ss. 653-694, s.659.

³⁹ Başelma, s.8-9.

⁴⁰ Salih Karadeniz, “Soybağının Reddi Davası”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Ocak 2023, ss.117-144, s.121.

⁴¹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 2010, s.88.

⁴² 12.01.2011 Tarih ve 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (RG. 4.2.2011-24607).

diğerinin davasını kabul etmesi hâlinde, evlilik birliği temelinden sarsılmış sayılır.” hükmü kanuni karineye örnek teşkil eder⁴³.

Fiili karine, herhangi bir hukuk kuralına gereksinim olmadan, bir vakıanın doğruluğunu, hayat tecrübesi kurallarına göre belirleyen karinedir. Örneğin; bir senet alacaklıca borçluya iade edildiğinde bu durum borcun ödendiğine yönelik fiili karine teşkil etmektedir⁴⁴.

1.4.2.2.Kesin ve Adi Karine

Kesin karine, aksi ispat edilemeyen karinelere denmektedir. Başka bir deyişle bu karinelere karinenin dayandığı vakıanın ispatı karinenin oluşması için yeterlidir. Karşı taraf vakıası kanıtlanan karinenin aksini ispat edemez⁴⁵.

Adi karine ise karineye dayanmayan tarafın aksini ispat edebileceği karinelere⁴⁶. TMK 285’ e göre; “*Evlilik devam ederken veya evliliğin sona ermesinden başlayarak üçyüz gün içinde doğan çocuğun babası kocadır.*”⁴⁷ Bu noktada babalık karinesi, aksi ispatlanıncaya kadar kabul edilmektedir.

1.4.3.İspatın Resmi Sicil ve Belgelere Dayanması

Resmi siciller, kanunun alenileştirilmesini istediği belirli hukuki ilişkileri veya olayları kaydeden ve devlet memurları ile noterler tarafından tutulan kayıtlardır. Başka bir deyişle; içeriği ile ilgili yalnızca ilgi ve menfaati olanların bilgi edinmeleri mümkün olan ve resmi memurlarca tutulan kayıtlara resmi sicil adı verilir⁴⁸. Nüfus sicili, noter sicili, ticaret sicili gibi siciller resmi sicildir. Bu nedenle resmi sicillerin kanunen yetkilendirilen kişilerce tutulması zorunluluk arz etmektedir.

Resmi senet, resmi bir makam tarafından düzenlenen ve resmi makamın dahil olduğu bir belge olup, hukuki bir durumu veya işlemi belgeleyen resmi nitelikte bir evraktır. Buna karşın adi senet, bir kişinin iddialarını kanıtlamak amacıyla düzenlenen bir belgedir. Adi senet yalnızca kişinin kendi imzası ile oluşabilen bir senettir. Bu noktada adi senet, tarafın imzasını taşıırken, resmi senet ise noterler, tapu sicil

⁴³ 22.11.2001 Tarih ve 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu (RG. 8.12.2001-27836).

⁴⁴ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s.325.

⁴⁵ Batun, s.142.

⁴⁶ Karakaş, s.756.

⁴⁷ 22.11.2001 Tarih ve 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu (RG. 8.12.2001-27836).

⁴⁸ Yalçın Kavak, “Resmi Sicil ve Senetlerle İspat”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1, 18-25, 2020, s.18.

memurları ve sulh hakimleri gibi yetkililer tarafından oluşturulur⁴⁹. Resmi senet ve sicillerin doğru olmadığını iddia eden taraf, bu senet ve sicilin aksini ispatlamak zorundadır. Başka bir deyişle burada ispat yükü aksini iddia eden tarafa aittir.

Resmi sicil ve senetler bir hukuki muamele ile ilgiliyse, bu durumun aksinin sadece başka bir senetle ispatı mümkündür. Ancak, bu sicil ve senetler bir hukuki fiil veya olayı içeriyorsa, aksi durum tanık veya senetle ispatlanabilir. Adi senet üzerindeki imza ikrar edildiği takdirde delil olarak resmi senet ile aynı niteliği taşımaktadır⁵⁰. Başka bir deyişle, ispat gücü bakımından resmi senet ile adi senet eşit konuma gelmektedir.

2.Delil Kavramı ve Konusu

Hukukta delil, bir olay ya da durumun doğruluğunun veya yanlışlığının ispatı hakkında hakimde kanaat uyandırmak için kullanılan araçtır⁵¹. Delilin konusu iddia ve savunmanın esasına ilişkin maddi olaylardır. Yaşanan maddi olay ile ilgili delil sunan taraf sunduğu delillerle haklılığını ispatladığı takdirde davayı kazanan taraf olacaktır⁵². Bu noktadan da anlaşılacağı üzere hukuk kuralları delilin konusunu teşkil etmezler. Çünkü hukuk kuralları ispat gerektirmez; maddi olayın hukuki mahiyetini tayin ederek bu olaya hangi hukuk kuralının uygulanacağını tespit etmek ve uygulamak hakimnin görevidir. Nitekim istisnai de olsa hukuk kuralları delilin konusunu teşkil edebilmektedir. Örneğin bir olaya yabancı hukuk kurallarının uygulanması gerektiğini savunan taraf bu iddiasını delillendirerek hakime kanıtlamalıdır. Bu durumda olaya hangi hukukun uygulanacağı delilin konusunu oluşturmaktadır.

Deliller kural olarak taraflarca gösterilmektedir. Ayrıca hakim keşif, bilirkişi delillerine kendiliğinden de başvurabilmektedir. Hakim tarafları duruşma salonuna çağırarak isticvap talep edebileceği gibi, davanın her aşamasında belirli delillerin mahkemeye sunulmasını taraflardan isteyebilir veya belirli kurum ve kuruluşlara bir delilin mahkemeye gönderilmesi ile ilgili müzekkere yazabilir. Nitekim hakim

⁴⁹ Kavak, s.22.

⁵⁰ Özden Özkaya Ferendeci, “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ndaki Belge Terimi Ve İspat Hukukundaki Yeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, ss. 813-830, s.817.

⁵¹ Batun, s.133.

⁵² Çakmak, s.266.

görevinin de maddi olayı gerçeğe en yakın şekilde aydınlatarak bu olaya uygulanacak hukuk kuralını tespit etmek ve davayı karara bağlamak olduğu unutulmamalıdır⁵³.

2.1.Delillerin Sınıflandırılması

Delillerin doğru şekilde sınıflandırılması konunun daha çabuk ve kolay analizi için önem teşkil etmektedir. Ayrıca doğru bir sınıflandırma usul ekonomisi ilkesine uygun olarak yargılama süreci de hızlandırılmış olur. Türk Hukuk Yargısında deliller çok geniş ve özellikle incelenmesi önem arz eden bir konudur. Çalışmamızın bu bölümünde ilgili kavramlardan kanaatimizce konuyu anlamlandırmaya yetecek ölçüde ve önemli noktaları ile bahsedilecektir.

2.1.1. Kesin Delil

Kesin delil, bir olayın varlığını kanıtlamak için zorunlu olarak kabul edilen ve mahkeme tarafından sorgulanmayan delillerdir. Bu tür deliller, genellikle resmi belgeler ve noter onaylı evraklar gibi kaynaklardan gelir⁵⁴. Kesin deliller, karşı tarafın itirazlarına rağmen, mahkemece tartışmaya kapalı bir biçimde kabul edilir⁵⁵. Örneğin, bir kişinin sahip olduğu taşınmazın mülkiyetini kanıtlamak için sunduğu tapu belgesi resmi bir nitelik taşıdığı için mahkeme tarafından kesin delil olarak kabul edilir. Tapu, mülkiyetin varlığını açıkça ortaya koyar ve bu nedenle karşı tarafın itirazları mahkemece dikkate alınmaz. Kesin delillere kanuni delil de denmektedir ve kesin hüküm yaratırlar.

Kesin deliller, taraflarca hazırlama ilkesinin mevcut olduğu davalarda hakimi bağlayıcı niteliktedir. Hakimin bu kesin deliller üzerinde herhangi bir takdir yetkisi mevcut değildir. Ancak, re'sen araştırma ilkesinin hakim olduğu bir dava dosyasında yemin ve senet gibi kesin deliller hakimi bağlamaz⁵⁶. Başka bir deyişle, idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısı kapsamında incelenen deliller takdiri delil niteliğindedir⁵⁷.

Medeni yargılama hukuk sistemimizdeki kesin deliller senet, yemin ve kesin hüküm halleridir. Ancak ceza yargılamasında hakim olayı vicdani kanaatini kullanarak çözmek için olayın diğer yönlerini de değerlendirilmelidir. Başka bir deyişle ceza

⁵³ Ufuk Kayıkcı, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 1998, s.14.

⁵⁴ <https://www.ahmetmizrak.com/post/resmi-CC%87-belgelerde-i-CC%87spat>. (03.01.2025).

⁵⁵ Mine Akkan, "Medeni Usul Hukukunda Tarafların Farklı Olması Durumunda Kesin Hükümün Delil Niteliği", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Özel Sayı, 2009, s.38.

⁵⁶ Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, s.353.

⁵⁷ Çakmak, s.267.

yargılamasında hakim, kesin deliller kapsamında değerlendirilen deliller ile medeni yargılama hukukunda olduğu gibi bağlı değildir.

2.1.2.Senet

Bir kimsenin aleyhine delil oluşturan imzalı belgeler senet olarak tanımlanmaktadır⁵⁸.

Senet kavramı, medeni yargılama hukukumuzdaki en önemli kesin delildir. Bir belgenin senet olarak kabul edilebilmesi için birtakım unsurlara sahip olması gerekir⁵⁹:

“1-Senet sayılan belge bir cisim bulmalı, yani dış aleme yansıyacak şekilde varlık kazanmalıdır.

2-Senet yazılı olmalıdır.

3-Senet bir irade beyanını içermelidir.

4-Senet imzalanmış olmalıdır.”

HMK madde 200-201 gereğince yapıldıkları zamanki miktar veya değeri 2025 yılı için parasal sınırı 33.751,585-TL’yi geçen hukuki işlemlerin senetle ispatının zorunludur. Ayrıca bu hukuki işlemler senede karşı tanıkla ispat yasağına tabidir⁶⁰. Nitekim HMK madde 201’de sayılan hukuki işlemlerin⁶¹ parasal sınırın altında kalsa dahi tanıkla ispatı mümkün değildir.

Senetler, resmi senet ve adi senet şeklinde iki ana gruba ayrılmaktadır. HMK madde 204’e göre medeni usul hukuku çerçevesinde resmi senet, ispat bakımından adi senetlere kıyasla daha güvenilir bir geçerlilik oluşturmaktadır. Resmi senet, düzenlemede resmi bir makam ya da memurca katılarak oluşan belgelerdir. Bu katılım, imza atmak, tarih belirlemek, kimliği onaylamak veya senedin re’sen düzenlenmesi gibi şekillerde gerçekleşebilir. Medeni usul hukukunda, kesin delille ispatı gereken hukuki işlemler için resmi senet düzenlenmesi zorunlu değildir. İmzası

⁵⁸ Sungurtekin Özkan, s.276.

⁵⁹ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s.359.

⁶⁰ www.legalbank.net.

<https://legalbank.net/belge/hmk-ve-iikda-yer-alan-parasal-sinirlar-2024-yili/3009245/> (30.10.2024).

⁶¹ 6100 Sayılı HMK madde 201: “Senede bağlı her çeşit iddiaya karşı ileri sürülen ve senedin hüküm ve kuvvetini ortadan kaldıracak veya azaltacak nitelikte bulunan hukuki işlemler”.

inkar edilmeyen adi senetler, resmi senetler ile birlikte kesin delil niteliği taşır⁶². Ancak imza inkarı durumunda resmi senetler, adi senetlere göre daha güçlü bir kesin delil olarak kabul edilir. Nitekim vakıayı resmi bir senede dayalı olarak ispat etmek isteyen taraf, resmi senedin kendisine has özelliği gereği bu senedin doğruluğunu ayrıca ispatlamak zorunda olmamaktadır⁶³. Karşı taraf, senette bulunan imzanın kendisine ait olmadığını savunsa da, bu iddia resmi senedin mahkeme tarafından delil olarak kullanılmasının önünde bir engel oluşturmamaktadır. İmzası inkar edilen adi senet ile resmi senet arasında ispat gücü açısından ise bir fark yoktur⁶⁴.

HMK madde 204/1' e göre; “...mahkeme ilamları ile düzenleme biçimindeki noter senetleri...”, sahteliği ispat edilmedikçe kesin delil sayılırlar. HMK m.204/2 hükmü, onaylama biçimindeki resmi senetleri, içeriklerinin tersi ispat edilmeye kadar, kesin delil olarak kabul etmiştir⁶⁵.

Adi senet ise metnin taraflarca imza altına alınması ile oluşan senettir. Başka bir deyişle, adi senetin oluşması için resmi makam ya da memurun huzurunda gerçekleşmiş olması gerekmemektedir. Nitekim HMK madde 205/1' e göre; “Mahkeme huzurunda ikrar olunan veya mahkemece inkar edenden sadır olduğu kabul edilen adi senetler, aksi ispat edilmedikçe kesin delil sayılırlar.” Yani adi senette mevcut imzanın sahibi imzasına itiraz etmediği sürece, bu adi senet mahkemece kesin delil sayılmaktadır.

Resmi ve adi senette sahtecilik iddialarındaki farklılıkları incelerken önemli olan temel husus iki senet türünün de kesin delil teşkil etme konusunda birbirine eşit olduğu gerçeğinin unutulmamasıdır. Resmi senette sahtecilik iddiasında bulunan taraf, bu iddiasını ayrı bir dava konusu olarak dile getirmelidir. Ayrıca sahtecilik iddiasını inceleyen mahkeme dosyası karara bağlanıncaya kadar asıl dava dosyasında bekletici mesele yapılmalıdır. Nitekim bu süreçte asıl dava dosyasında alınan tüm kararlar bekletici mesele yapılan sahtecilik dosyası sonuçlanıncaya kadar bir hüküm doğurmayacaktır.

⁶² Ferdenci, s.817.

⁶³ Serdar Kale, Salih Keser, “Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 21, Sayı 2, 2015, ss.701-726, s.712.

⁶⁴ Kavak, s.22.

⁶⁵ Kavak, s.23.

Adi senette sahtecilik iddiasında ise senetteki imza veya yazı inkar edildiğinde, bu husus karara bağlanana kadar senet mahkemece herhangi bir işleme esas alınamadığı gibi delil olarak da değerlendirilememektedir. Ancak, verilen ihtiyati tedbir kararları, sahtelik iddiasından etkilenmez ve gerektiğinde hakimce yeniden ihtiyati tedbir kararı verilebilir⁶⁶.

2.1.3.Kesin Delille İspatın Zorunlu Olduğu Haller

Yukarıda da açıkladığımız üzere hukuki işlemlerin miktarının belirli bir miktarı aşması halinde(2025 yılı için 33.751,585-TL)⁶⁷ senetle (kesin delillerle) ispat zorunludur⁶⁸. Bu miktar değerlendirilirken önemli olan işlemin yapıldığı tarihteki miktardır.

Kanunda anlatılmak istenen esas olarak tarafların senet deliline karşı aksini tanıkla ispat edemeyeceğidir⁶⁹. Ancak senetle ispat zorunluluğuna ilişkin hükümlerin kamu düzenine ilişkin olmadığı unutulmamalıdır. Bu nedenle karşı tarafın açık muvafakati halinde senetle ispat zorunluluğu altındaki taraf iddiasını tanık delili ile ispatlayabilecektir⁷⁰. Nitekim, bu hususlar yalnızca hukuki işlemin mevcudiyeti halinde gerçekleşecektir. Maddi vakıaya ilişkin bir olayla karşılaşıldığında ortada bir haksız fiil sorumluluğu meydana geleceğinden ötürü, haksız fiiller her türlü delille ispat edilebilecektir.

Bununla birlikte, kanun her durumda her iki tarafa da senetle ispat zorunluluğu öngörmemektedir. Bir işçi fazla mesai yaptığını veya ücretini alamadığını her türlü delille ispat edebiliyorken, işveren ücret ödemesini gerçekleştirdiğini senetle ispat etmektedir. Burada işçi tarafından gerçekleştirilen bir işin yerine getirilmesi bir işlem değil bir fiili durumdur.

Senetle ispat kuralının istisnaları da kanunla düzenlenmektedir. Örneğin, bir senedin zayi olması durumunda senet aslına ulaşmak imkansızlaşacaktır. Hal böyle

⁶⁶ Pekcanitez, Atalay ve Özkes, s. 365.

⁶⁷ <https://legalbank.net/belge/hmk-ve-iikda-yer-alan-parasal-sinirlar-2025-yili/3009245/>. (05.04.2025).

⁶⁸ Kale ve Keser, s.709.

⁶⁹ Bersun Sarıgül Ata, “Belge ve Belgenin Delil Kuvveti”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ocak 2020, s.26.

⁷⁰ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, T. 28.5.2015, E. 2014/3791, K. 2015/2901. Sayılı Kararları. Bkz: Ozan Tok, Harika Koltas, “Senetle İspat Kuralının Tesis Ediliş Amacı Bakımından Bazı Vakıaların İspatına İlişkin Değerlendirmeler”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2016, s.2678.

olunca şartlar sağlandığı takdirde senedin dayandığı hukuki işlem tanık delili dahil olmak üzere her türlü delille ispat edilebilmektedir.

2.1.4.Yemin

Yemin, ispat yükü üzerinde olan tarafın teklif edebildiği, başvurulması için öncelikle yemin teklif eden tarafın sunduğu tüm delillerin incelenerek yeterli kanaat uyandırmadığının tespit edilmesi gereken, mahkeme huzurunda uyuşmazlık konusu olaydaki haklılığına ilişkin usule uygun şekilde tüm kutsal değerleri üzerine sözlü garanti verdiği bir kesin delildir⁷¹.

Kanunen iki tarafın da irade açıklamalarının yetersiz olduğu hallerde, tarafların üzerinde serbest olarak tasarruf edemediği bir işlem veya vakıanın geçerliliği için yemin teklif edilmesi mümkün değildir. Nitekim, yemin teklifi eden kişinin yemin ile birlikte namus ve onuru zedeleyen ya da yemin konusu bir soruşturma ya da kovuşturma geçirmesine sebebiyet veren vakıalar yeminin konusunu oluşturmaz⁷².

Kendiliğinden araştırma ilkesinin geçerli olduğu davalar kamu düzenine ilişkin olup yemin delilinin konusunu oluşturmamaktadır⁷³. Zira bu ilkenin geçerli olduğu davalarda hakim, taraflardan birinin ikrarı ile de bağlı değildir. Bu nedenle yemin delilinin geçerlilik bulabilmesi için o davada taraflarca getirilme ilkesinin hakim olması gerekmektedir. Nitekim bir ceza yargılaması sırasında yemin deliline başvurulmamaktadır.

Yemin delili başvurulacak son çare olmalıdır⁷⁴. Nitekim Yargıtay 1. Hukuk Dairesi de 21.04.2014 tarihli kararında yeminin son çare olduğunu ve diğer deliller incelenmeden yemin deliline dayanılamayacağını kararlarında açıklamıştır⁷⁵:

“Yemin, son çare olarak başvurulacak bir delildir. Başka bir deyişle, yemin deliline başvurabilmek için öncelikle yemin önerisinde bulunanın ileri sürdüğü diğer delillerin incelenmesi ve bunların yeterli olmadığına anlaşılmaması gerekir. Bu nedenle,

⁷¹ Filiz Berberoğlu Yenipınar, **Hukuk Davalarında İspat**, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2021, s.75.

⁷²Hakan Pekcanitez, Muhammet Özkes, Mine Akkan, Hülya Taş Korkmaz, **Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku**, Cilt 2, 15. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.1875.

⁷³ Selda Özümücü, “Türk Hukukunda Yargıtay Kararları Işığında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2014, ss.145-171, s.150.

⁷⁴ Batun, s.185.

⁷⁵ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, 21.04.2014 T. 2014/8181 K, <https://www.lexpera.com.tr/> (31.10.2024).

tüm deliller toplanıp değerlendirilmeden mahkemece davacıya yemin teklif edilmesine bir sonuç bağlanamaz.”

2.2.Takdiri Delil

Takdiri delil, mahkemenin olayın özel koşullarına göre değerlendirdiği delillerdir⁷⁶. Bu delillerin geçerliliği ve güvenilirliği, mahkeme tarafından özgürce yorumlanır. Örneğin, tanık beyanları veya uzman raporları bu kategoridedir⁷⁷. Mahkeme, bu delillerin ne ölçüde ikna edici olduğunu ve olayla olan ilişkisini kendi takdirine bağlı olarak belirler. Başka bir örnek vermek gerekirse bir trafik kazasına tanık olanlarca verilen ifadeler takdiri delil teşkil etmektedir. Burada tanık anlatımları kazanın gerçekleşme şekline ilişkin bilgi sunsa da mahkeme değerlendirmeyi yaparken yalnızca tanık beyanları üzerinden ilerleyerek kanaat oluşturmamaktadır. Nitekim tanık ifadeleri insan tarafından verilen beyanlardır. Bu nedenle zaman, mekan ve duruma göre farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle takdiri delil olan tanık beyanları değerlendirilirken hakim, hangi tanığın ifadesinin gerçeğe daha yakın olduğuna ve bu ifadelere ne ölçüde itibar edilebileceğine de karar vermek zorundadır⁷⁸.

2.2.1.Tanık

Tanık delili aşağıda açıklanacağı üzere bu çalışmada vergi yargısı bakımından detaylı olarak incelenecek bir delil türüdür. Bu nedenle diğer yargı kolları bakımından da detaylı olarak ele almanın gerekli olduğu kanaatindeyiz.

Çekişmeli bir davada, geçmiş zamanda yaşanmış olay ve durumlarla ilgili bilgi sahibi olan kişilerin, dava konusu olay ve duruma yönelik sahip olduğu bilgi doğrultusunda yemin eşliğinde mahkeme huzurunda şahitlik yapmasına tanıklık adı verilmektedir. Buradaki yemin kavramını kesin delil olan yemin ile karıştırmamak gerekir. Kesin delil teşkil eden yemin delili taraflardan herhangi bir asilin mahkeme huzurunda gerçekleştirdiği bir delil türüdür⁷⁹.

⁷⁶ Zeynep Ezgi Yıldız ve Doğukan Arık, “Türk Usul Hukukunda Delil ve Delillerin İbrası”, <https://www.sch-legal.com>(17.02.2025).

⁷⁷ Batun, s.169.

⁷⁸ Cenk Akil, Meltem Ercan Özler, “Tanıklık Beyanının Delil Değerinin Değerlendirilmesi Hakkında Bir İnceleme (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 25.02.2015 Tarihli Kararının Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Adalet Akademik Dergisi**, Sayı 34, Nisan 2018, ss.61-73., s.65.

⁷⁹ Ali Türkmen, “Institution of Oath in Turkish Private Judicial System”, **International Journal Of Legal Progress**, Volume 1, Number 2, 2015, s.110.

Bir davada kural olarak herkes tanıklık yapabilmektedir. Ancak davanın tarafları tanıklık yapamaz. Nitekim tanık deliline yalnızca taraflar dilekçelerinde dayandığı zaman başvurulabilmektedir. Hakim re'sen taraflardan birine tanık deliline başvurusu yönünde müdahalede bulunamaz⁸⁰. Nitekim ceza yargılamasında durum biraz daha farklı ilerlemektedir. Ceza yargılamasındaki amaç bir suçun gerçek oluş biçimini aydınlatmak olduğundan dolayı mahkeme hakimi gerekli gördüğü tanıkları taraflar talep etmeden dinleyebilmektedir.

Davada tanık deliline dayanan taraf, mahkemeye tanıkların isim, adres, TC kimlik numarası ile tanıkların hangi konuyu aydınlatma amacı ile tanıklık yapacaklarına ilişkin bir tanık listesi sunmak zorundadır. Listede gösterilmeyen kişiler ikinci olarak tanık listesi verilerek dinletilemez. İkinci bir tanık listesi verilmesi kural olarak yasaktır⁸¹. Nitekim daha önceden süresinde bildirilen tanıklardan birinin ölmesi veya ıslah yolu ile dava temeli vakıalar değiştirilmiş ya da yeni vakıalar ileri sürülmüş ise, yeni vakıalara ilişkin tekrar tanık bildirilebilmektedir.

Yine de belirtmek gerekir ki, Yargıtay kararları incelendiğinde kesin sürede tanık bildirmeyen taraflar, duruşma öncesi masraf yatırarak tanıkları bildirdiği takdirde tanıkların dinlenilmesi gerektiği yönünde hüküm kurmaktadır. Hatta Yargıtay, bu kesin süreden sonra sonraki duruşmada sunulan tanık listesini dahi kabul etmektedir⁸². Bu noktada yargılamanın sağlıklı olarak sübuta ermesi için tanık listesini verme süresinin Yargıtayca esnetildiğini söylemek mümkündür. Esasen bu görüşün temeli, taraflar kesin süre içerisinde liste sunmasalar da, kesin sürenin sağlamak istediği temel amacı ihlal etmeden tanıklarını bildirdiklerinden dolayı celse talikine sebebiyet verilmemiş olması sayesinde kısa sürelerin hakkı kısıtlamasını engellemektir⁸³.

Dilekçeler aşamasında tanık deliline dayanan ancak tanık isim ve adreslerini içerir tanık listesini mahkeme hakimince verilen kesin sürede sunmayan taraf, dinleteceği tanıkları duruşma salonunda hazır ettiği takdirde, hakim hazır edilen tanıkları dinleyebilmektedir. Ancak tanık deliline dayanmayan taraf tanık dinletmek

⁸⁰ Ejder Yılmaz, Ramazan Arslan, Sema Taşpınar Ayvaz, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınevi, 2020, s.436.

⁸¹ Baki Kuru, Burak Aydın, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınevi, 8. Baskı, 2023, s. 302.

⁸² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 28.04.2010 T., 2010/2-221-241 Sayılı Kararı.

⁸³ Ejder Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, Yetkin Yayınevi, 4. Baskı, 2021, s.1192.

istediği takdirde, tanığın dinlenebilmesi için karşı tarafın açık onayı gerekmektedir. Nitekim uygulamada çekişmeli davalar bakımından karşı tarafın muvafakat vermesi çok sık rastlanan bir durum değildir.

Unutulmamalıdır ki tanık takdiri bir delildir. Mahkeme hakimi nihai hükmü kurarken tanık beyanlarını detaylı olarak inceleyecek ve bu beyanların hükme ne ölçüde etki edeceğini belirleyecektir. Ayrıca hakim, beyanların hükme ne ölçüde esas teşkil ettiğini gerekçeli karar yazılırken gerekçelendirmek durumundadır⁸⁴.

Tanık olarak gösterilen kişinin belli durumlarda tanıklıktan çekinme hakkı vardır⁸⁵. Ancak unutulmamalıdır ki istisnalar harici hukuk yargısında hakim, bildirilen duruşma gün ve saatinde hazır bulunmayan tanığa yönelik ihzar müzekkeresi yollama hakkına sahiptir. Benzer şekilde ceza yargısında da suç teşkil eden bir hususta şahit olan kişi mahkeme tarafından zorla dinletilebilmektedir⁸⁶. Kaldı ki ceza yargılamasında isteği dışı bir olaya şahit olan kişi, mahkeme hakiminin gerekli görmesi halinde tanıklık yapmak istemese de duruşma salonuna zorla getirilebilmektedir. Nitekim ceza yargısında hakimin temel amacı, suç unsurlarını eksiksiz olarak tespit etmektir.

2.2.2.Bilirkişi

Yargılama devam ederken hakimce uyuşmazlık harici teknik bir konu ile karşılaşıldığında, bu konuyu aydınlatmak adına konunun uzmanı kişilerce dosyaya bir rapor hazırlanmasını isteyebilmektedir. Konu hakkında özel ve teknik bilgi donanımına sahip kişilere bilirkişi; bu kişilerce tanzim edilen ve mahkemeye sunulan raporlara da bilirkişi raporu denmektedir.

Bilirkişi, tecrübe olarak hakimin sahip olmadığı bilgiyi kendi tecrübe ve prensiplerine dayanarak sabit olay ya da durumdan teknik bir sonuç elde eden veya kendi özel bilgisi dahilinde uyuşmazlığa konu olayı tespit eden kişi/kişilerdir⁸⁷.

⁸⁴ Akil ve Özler, s.62.

⁸⁵ 6100 Sayılı HMK madde 248’de sayılan tanıklıktan çekinme halleri: “*Tarafların nişanlısı, evlilik bağı bitmiş olsa da eşler, kendisinin ve eşinin altsoy ve üstsoyu, üçüncü derece de dahil olmak üzere kan veya kayın hısımları, koruyucu aile ve onların çocukları ile koruma altına alınan çocuk, sır nedeniyle tanıklıktan çekinme*” şeklindedir.

⁸⁶ Erdiñç Avşar, “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Tartışılması Ve Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 124, 2021, s.57.

⁸⁷ Ramazan Arslan, “Bilirkişilik, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir, 2000, s.190.

Bu noktada söylenmesi gereken en önemli nokta; bilirkişilerin hukuki değerlendirme yapma yetkisinin olmadığıdır. Bilirkişiler yalnızca uzmanlıklarına ait teknik konu ve olay hakkında değerlendirme yapabilirler. Bilirkişinin önüne gelen olay taraflar arasında çekişmeli ise bu konudaki hukuki kararı verme yetkisi hakime aittir. Kaldı ki Türk kanunlarının uygulayıcısı ve yorumlayıcısı hakimdir. Hakim bu görevini bilirkişilere devredemeyeceği gibi bu hususta bilirkişi de yetkilendiremez. Aksi halde hakimin sorumluluk hallerine gidilmesi gerekmektedir⁸⁸.

Asıl kural yukarıdaki gibi olsa da ne yazık ki uygulamada hakimlerin hukuki değerlendirme ile ilgili hususlarda dosyayı bilirkişiye tevdi ettiği veya bilirkişilerin teknik olayı değerlendirirken hukuki değerlendirme de gerçekleştirdikleri görülmektedir. Örneğin, kat mülkiyeti hukuku ile ilgili bir uyuşmazlıkta dosyanın hakimce kat mülkiyeti hukuku konusunda uzman olan bir bilirkişiye gönderilmesi kanaatimizce hakimin hakkı yerine getirmekten kaçındığı anlamına gelmektedir.

2.2.3.Keşif ve Uzman Görüşü

Keşif, mahkeme hakiminin vakıa ile ilgili kişi ya da nesneler hakkında doğrudan olarak duyu organları vasıtasıyla bilgi edinmesi faaliyeti olarak tanımlanabilmektedir⁸⁹.

Yargıtay da keşif faaliyetini; “...*Yargıcın dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duygularıyla bilgi edinmesi...*” olarak tanımlamıştır⁹⁰.

Keşif kararı taraflarca talep edilebileceği gibi mahkemece de re’sen alınabilmektedir. Hakim, olayı aydınlatma amacı ile kendiliğinden dava konusunun bulunduğu yerde önceden belirlenecek tarih ve saatte keşif yapılmasına karar verebilmektedir⁹¹. Keşif yer ve zamanı taraflara tebliğ edilerek gerçekleştirilir.

Uzman görüşü ise, uygulamada zaman zaman başvurulabilen ve HMK madde 293 ile yeni sayılabilecek bir düzenleme ile hayatımıza giren bir takdiri delildir. Taraflar tahkikat aşamasında hakimden uzman görüşü alabilmek için süre isteyemezler. Lakin kendileri uzman görüşü olarak beyan dilekçesi ile dosyaya

⁸⁸ Pekcanitez, Özekes, Akkan ve Korkmaz, s.1916.

⁸⁹ Süha Tanrıver, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınevi, Cilt 1, 5. Baskı, 2023. S.960.

⁹⁰ Yargıtay 20. Hukuk Dairesi, 17.09.2013 Tarih, 3338/8065 Sayılı Kararı.

⁹¹ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Madde 288.

sunabilirler⁹². Hakim nihai kararı verirken bilirkişi raporu ile bağılı olmadığı gibi, uzman görüşü ile de bağılı değildir. Taraflar, tüm aşamalarda olduğu gibi dilekçelerini hazırlama aşamasında uzman görüşü alabilmektedir⁹³. Lakin vakıayı ispatlayacak tarafın mahkemece atanmayan ve kendi imkanları ile anlaştığı bir uzmandan aldığı rapor ile mahkemece tayin edilen bilirkişi tarafından düzenlenen rapor ispat ölçüsü bakımından aynı mahiyette kabul edilmemektedir⁹⁴.

3.Delil ve İspata İlişkin Yargılama İlkeleri

Yargılama hukuku dallarının her biri kendi içerisinde bir delil ve ispat sistemi ile yürümektedir. Örneğin, medeni yargılama hukukunda yukarıda anlatıldığı üzere belirli bir miktarın üzerindeki hukuki işlemlerde kanundan kaynaklı senetle ispat zorunluluğu mevcutken⁹⁵; ceza yargılamasında ise hukuka uygun yollar ile elde edilen her türlü delil serbestçe kullanılabilir. İdari yargı bakımından ise çoğunlukla yazılı delille ispat aranmaktadır. Ayrıca ceza hukukunda “Şüpheden sanık yararlanır” ilkesi gereğince dosya kapsamındaki mevcut deliller değerlendirilirken hakimde sanığın suçu işlediğine dair sabit kanı uyanmadığı takdirde hakim, sanığın “suçu işlediği sabit olmadığından” bahisle beraatine karar vermektedir⁹⁶. Oysa medeni yargılamada hüküm giyme ihtimali bulunan bir sanık yoktur; ispat yükü altında olan taraf, ispat yükünü yerine getirmediği takdirde hakim, iddiasını ispatlayamayan tarafın aleyhine karar vermektedir. Ceza yargılamasında ise, ispatsız kalan vakıanın sonucunda verilen karar sanık lehine olacaktır. Bu nedenle ceza yargılamasında uygulanacak ispat yükü ile medeni yargılamada uygulanacak ispat yükü farklı kıstaslara tabidir⁹⁷.

3.1.Anayasal İlkeler

20. yüzyılın büyük hukukçusu Duguit, *“insan hiçbir zaman tek başına yaşamadı; insan yaratılışı sebebi ile sosyaldır; yalnız yaşayamaz ve hiçbir zaman*

⁹² Mikail Bora Kaplan, “Medenî Usûl Hukukunda Bilirkişi Raporu ile Uzman Görüşü Arasındaki Çelişkinin Giderilmesi”, **Türk-Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2022, ss.557-586, s.560.

⁹³ Kaplan, s.564.

⁹⁴ Reşat Gökhan Basan, “Özel Hukuk Yargılamalarında Uzman Görüşünün Değerlendirilmesi Ve Çelişkilerin Giderilmesi”, **Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi** Cilt 16, Sayı 1, ss. 123-142, s.128.

⁹⁵ Kale ve Keser, s.709.

⁹⁶ Başlar, s.1387.

⁹⁷ Muhammet Özekes, **Sorular-Şemalar-Örneklerle Temel Hukuk Bilgisi**, On İki Levha Yayınları, 12. Bası, 2022, s.220-222.

yaşamamıştır.” Demiştir⁹⁸. Gerçekten de toplum olabilme durumu yalnızca kanun niteliğindeki kurallar ile mümkün olmaktadır. Bu toplum olabilme halinin devamlılığı için de toplumdaki düşünce ayrılıkları ile çıkar çatışmalarının uzlaştırılması gerekmektedir. Aksi halde, Bousset’in dediği gibi, *“herkesin arzu ettiği şeyi yapabildiği yerde, hiç kimse istediğini yapamaz.”* Bu noktada da toplumların gündelik yaşamlarını sürdürebilmeleri için uyulması gerekli kurallar bütünlerinin bir araya getirilmesi ile anayasalar, kanunlar meydana gelmiştir⁹⁹.

Anayasa, kavramsal olarak toplumun siyasi örgütlenmesini ilgilendiren temel organların kuruluş, görev ve faaliyetlerini düzenleyen; bu organların kişilerle olan ilişkilerini düzenleyen kuralların bütünüdür. Başka bir deyişle, devletin temel yapı taşlarını belirleyen kuralların yasalaştırılmasıdır¹⁰⁰.

Anayasa hukuku ise bir iç kamu hukuku olarak, devletin kuruluşu, işleyişi, bireylerin hak ve özgürlükleri kavramlarını mercek altına alan temel bir hukuk dalıdır¹⁰¹.

Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devleti ülkesidir. 1961 Anayasası ile Türk hukuk sistemine kazandırılan hukuk devleti ilkesi, 1982 Anayasasında da yer bulmuştur. Anayasa' nın 2. maddesinde, devleti insan haklarını önde tutan, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiş, ardından madde 5 ile devletin, bireylerin ve toplumun refahını, mutluluğunu sağlamak; toplumun maddi ve manevi gelişimi için gereken koşulları oluşturmak; ayrıca hak ve özgürlükler önünde engel teşkil eden siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri ortadan kaldırmakla yükümlü olduğu vurgulanmıştır. Hukuk devleti ilkeleri, Anayasa'nın çeşitli maddelerinde yer bulmuş ve bu unsurların teminat altına alınması sağlanmıştır. Bu ilkeler arasında, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması; özgürlüklerin, Anayasa'da belirlenen sınırlar içinde, yasalarla kısıtlanabilmesi ve bu kısıtlamaların demokratik toplum düzenine aykırı olamaması; yargı bağımsızlığı gibi kavramlar öne çıkmaktadır¹⁰².

⁹⁸ Yahya Berkol Gülgeç, “Özne, Hukuk ve Hak”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 28, Sayı 2, 2024, s.436.

⁹⁹ Fevzi Demir, **Anayasa Hukuku**, 9. Baskı, İzmir, 2015, s.5.

¹⁰⁰ Demir, s.33.

¹⁰¹ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınevi, 27. Baskı, İstanbul, 2023, s.8.

¹⁰² Ramazan Çağlayan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, 1998, s.43.

Anayasanın 36. Maddesinde, “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” Verginin kanuniliğini güvence altına alan Anayasa’nın 73. maddesi, bireyleri devlet karşısında hukuki açıdan korurken, 36. madde de kişilerin hak arama ve adil yargılanma haklarını güvence altına alır. Bu bağlamda, idarenin gerçekleştirdiği işlemlere karşı mükelleflerin yargı yoluna başvurabilme hakkı bulunmaktadır¹⁰³. Yargılama sürecinde ise, taraflar olan mükellef ve idare, haklılıklarını ortaya koyabilmek için savunma yapmalı ve bu savunmalarını hukuka uygun şekilde düzenlenmiş belgelerle ispatlamalıdır. Bu, adil bir yargılama sürecinin sağlanabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır¹⁰⁴.

Yukarıdaki anlatımlardan anlaşılaçağı üzere, bir hukuk devleti olan Türkiye Cumhuriyeti, başta Anayasa ve devamında yasal düzenlemelerle güvence altına alınan ilkeler etrafında şekillenmiştir. Başka bir deyişle, yasa koyucu tarafından yapılan tüm düzenlemeler Anayasaya ve hukuk devleti ilkesine uygun olmak zorundadır¹⁰⁵. Yasa koyucu tarafından hazırlanan ve kabul edilen mevzuatın anayasa ve ilkelere uygunluğunu denetleme yetkisi ise Anayasa Mahkemesi’ne aittir¹⁰⁶.

3.2. Medeni Yargılama Hukukuna İlişkin İlkeler

Anayasada güvence altında olan hak arama özgürlüğünün bir gereğı olarak, medeni hukukun kişilere tanıdığı hakların maddi anlamda yerine getirilmediğı durumlarda, hak kaybına uğrayan gerçek veya tüzel kişiler çeşitli yargı organlarına başvurabilmektedir¹⁰⁷. Nitekim, haksızlığa uğrayan kişinin bu hakkı kullanabilmesi, hakim karşısında ispat aracı olarak kullanılan delillerin yeterliliğine bağlıdır. Başka bir deyişle, haksızlığa uğrayan taraf, bu durumu maddi vakıaya ilişkin deliller ile ispat ederek hakimde lehine kanaat uyandırmak zorundadır. Türk Medeni Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereğı de kişiler, iddia ettikleri vakıaları ispatladıkları ölçüde hukuki korumadan yararlanabilirler.

¹⁰³ Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiğı”, **Türkiye Barolar Birliğı Dergisi**, Sayı 103, 2012, s.283.

¹⁰⁴ Aktaş Sağlam, s. 508.

¹⁰⁵ Yüksel Metin, “Anayasa Mahkemesinin Norm Denetimi Kararlarında Hukuk Devletinin Unsuru Olarak Ölçülülük İlkesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 40, Sayı 1, 2023, ss. 333-370, s.337.

¹⁰⁶ Çağlayan, s.44.

¹⁰⁷ İsmail Köküarı, “Hak Arama Özgürlüğü Ve 2010 Anayasa Değışiklikleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2011, s.177.

Medeni usul hukukunda tarafların gerçek ya da tüzel kişi olduğuna bakılmaksızın taraflar arası eşitlik ilkesi hakimdir. Başka bir deyişle, tarafların her biri yargılama sırasında kanuni sürelerle uyarak iddialarını ispatlamak amacıyla delillerini sunma hakkına sahiptir. Hukuk davası yargılamasında aktif rolü taraflar oynamaktadır. Hakim taraflara kıyasla daha pasif bir konumdadır. Başka bir deyişle, hakim tarafların sunduğu delillerle bağlı olup; dosya kapsamında mevcut deliller üzerinden dosyayı karara bağlamaktadır¹⁰⁸. Bu noktada taraflarca hazırlama(getirilme) ve taleple bağlılık ilkeleri karşımıza çıkmaktadır.

Türk medeni usul hukukunda vakıayı ispata elverişli delillerin mahkemeye sunulmasının sorumluluğu tarafların üzerindedir. Bir eksiklik halinde, elverişli delili mahkemeye sunamayan taraf davayı kaybetmenin sorumluluğunu üstlenmiş olmaktadır. Bu husus taraflarca getirilme ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir deyişle, davacı ya da davalı maddi hukuk kapsamında haklı olsa da, talep sonucunun dayandığı vakıalar mahkeme huzurunda ispatlandığı ölçüde talepleri değerlendirilecektir¹⁰⁹. Ancak, taraflarca getirilme ilkesinin kamu düzenini ilgilendiren davalarda uygulanmadığını vurgulamak bu noktada önem arz etmektedir. Kamu düzenini ilgilendiren hususlarda hakim re'sen araştırma ilkesi kapsamında yargılamayı sürdürmektedir¹¹⁰.

Medeni usul hukukunda tarafların iddia ve savunma sürelerini kısıtlayan teksif ilkesi, teksif ilkesi ile yakından ilgili olan usul ekonomisi ilkesi, doğrudanlık ilkesi gibi birçok ilke mevcuttur. Çalışmamız bakımından önem arz eden ilkeler ise adil yargılanma hakkı ile hukuki dinlenilme hakkıdır. İlgili kavramlara çalışmamızın 3. Bölümünde detaylıca yer verilmiştir.

3.3. Ceza Yargılamasına İlişkin İlkeler

Ceza yargılaması hukuku, insan hakları ve özgürlüklerinin korunmasını sağlamak amacıyla, uluslararası sözleşmeler ile Anayasa kapsamında güvencede olan ilkeler doğrultusunda geliştirilmiştir. Bu çerçevede, Avrupa Birliği'ne uyum sürecinin de bir gerekliliği olarak, yeni CMK 1.6.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ceza yargılaması, iki temel evreden oluşur: soruşturma ve kovuşturma. 5271 sayılı CMK

¹⁰⁸ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.358-362.

¹⁰⁹ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s.178.

¹¹⁰ Özmumcu, s.145.

madde 2/1’ de yer alan tanımlara göre, *"Soruşturma, suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen aşamadır; kovuşturma ise, iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar süren süreçtir"*¹¹¹.

Ceza hukukunda ceza muhakemesinin asıl amacı adil yargılanma hakkı çerçevesinde asıl olanı gün yüzüne çıkartmaktır. Hukuk yargılamasında taraflarca getirilme ilkesi gereğince ispat araçları ve deliller taraflar tarafından mahkemeye sunulmaktadır. Ancak ceza yargılamasında hakim olan ilkeler delil serbestisi ile re’sen araştırma ilkesidir¹¹². Bu nedenle taraflarca mahkemeye bildirilmeyen olaylar veya sunulmayan deliller olsa da hakim/heyet, yargılamayı yürütürken delilleri toplamak ve gerçeği açığa çıkarmak zorundadır. Çünkü yargılama sonucu kurulacak hükmün dayandığı delillerin şüpheyi yer bırakmayacak şekilde maddi olayı ispatlamış olması gerekmektedir. Nitekim ceza yargılamasında “şüpheden sanık yararlanır ilkesi” geçerlidir¹¹³.

Ceza hukukunda, kurallara uyulmadığı takdirde zora başvurulma yetkisi mevcuttur. Bu husus ceza hukukunu diğer hukuk dallarından ayıran en belirgin özelliklerden biridir. Başka bir deyişle, cezai yaptırımlar devlet eli ile uygulanmaktadır. Ölçülülük ilkesinin bir gereği olarak, hukuk devletince kişilere tanınan insan haklarının gerçekleştirilmesi ve adaletin sağlanması için hukuk güvenliğini uygulayan devlet bu yetkilerini kullanırken her müdahale içeriği, konusu ve amacı yeterli ölçüde sınırlandırılmış olmak zorundadır. Nitekim kişilerin alacağı cezalar da bu kapsamda değerlendirilmelidir¹¹⁴.

Kanunların yer açısından uygulanabilirliği ve ceza hukukundaki hakim ilkeler ceza hukukuna ilişkin başlıca düzenlemeleri oluşturmaktadır. Bu noktada en temel ilkelerden birisi kanunların yer bakımından uygulanabilirliğini belirleyen egemenlik ilkesidir. Bu noktada mülkilik ilkesinin de bir gereği olarak, devletler kendi kanunlarını hakimiyet sınırı içerisinde gerçekleşen suçlara karşı uygulayabilmektedir.

¹¹¹ Nazlı Çubuklu, **Ceza Yargılaması Hukukunda Tutuklama**, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Ceza Ve Ceza Usul Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara, 2015, s.1.

¹¹² Bekir Boga, “**Ceza Muhakemesinde Düşme Kararlarının Suçsuzluk Karinesine Etkisi**”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt, 32, Sayı 4, s.2591.

¹¹³ Nurullah Kunter, Ferudun Yenisey, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.580-588.

¹¹⁴ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, 11. Bası, Ankara, 2016, s.53-63.

Bu noktada söylemek gerekir ki, mülkilik ilkesinin dışında kalan bir yerde işlenen bir suçun devletin sınırları dışında işlenmiş olmasına rağmen, belli şartlar sağlandığı takdirde, yine de devletin yargı organlarının devreye girmesidir. Ülkemizde ceza hukukunda mülkilik ilkesi esastır¹¹⁵.

İspat kavramı da, hukukun her dalında olduğu gibi Ceza Muhakemesi Hukuku kapsamında da ele alınmış bir konudur. Ceza Muhakemesi Kanununda delil serbestisinin hakim olduğu bir yargılama süreci olduğundan dolayı bu süreçte suçun işlenip işlenmediğine dair hakimde tam kanaat uyandıracak her delil hukuka uygun olduğu takdirde maddi gerçekliğe ulaşmak için kullanılabilir. Kaldı ki hukuka aykırı yollar ile edinilen deliller ile kurulan hüküm yargıtayca bozma sebebidir¹¹⁶.

3.4. Vergi Yargılamasına İlişkin İlkeler

Devletin vergi alma yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan kamu harcamalarının karşılanması, kanunilik, eşitlik, adaletli vergi dağıtımı gibi ilkelerle sınırlıdır. Ayrıca, bu yetki Anayasa'nın genel hükümleri ve bazı özel maddelerinde yer alan "*hukuk devleti, sosyal devlet ve hukuki güvenlik*" ilkeleriyle de güvence altına alınmıştır. Vergilendirme, Anayasa'da öngörülen bu ilkeler doğrultusunda, yalnızca kanunla yapılabilir. Anayasal düzenin sağladığı bu ilkeler, vergi hukukunun temelini oluşturan ilkelerdir ve vergi yükümlülükleriyle bireylerin temel hakları arasındaki ilişkinin anlaşılması bu bağlamda daha anlamlı hale gelir. Hukuk devletinde, bireylerin devletin müdahalesinden korunmuş temel hak ve özgürlükleri bulunur. Anayasaya dayalı bu hukuki güvenlik, belirtilen ilkelere uyulmasıyla teminat altına alınabilir. Vergilendirme ve vergi kanunları, Anayasa'nın getirdiği genel ilkeler ve özellikle 73. maddede belirtilen ilkeler ışığında değerlendirilebilir¹¹⁷.

Ülkemizin yargı sisteminde vergi yargısı, idari yargı sisteminin alt kolundadır. Nitekim buradaki amaç da her yargı sisteminde olduğu gibi maddi gerçekliğe ulaşmaktır. Bu maddi gerçekliğe giden yolda da uyulması gereken kurallar olduğu gibi uyulması gerekli birtakım ilkeler de mevcuttur.

¹¹⁵ İlyas Şahin, "Ceza Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması Ve Türk Ceza Kanununda Esas Alınan İlkeler", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, 2015, s.109.

¹¹⁶ 4.12.2004 Tarih ve 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (RG.17.12.2004-25673) madde 266/2-a, 230, 217, 289/1-i.

¹¹⁷ Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel S., 2010, s.123-191, s.123-124.

Çalışmamızın ileri kısımlarında ispat ve delil açısından vergi yargılamasına hakim ilkeler detaylı olarak ele alınacaktır.

4.Vergi Yargılamasında Kavramsal Çerçeve

Vergi yargılaması sırasında görülen bir vergi davasının belirli aşamaları bulunmaktadır. Bu aşamalar sırası ile: ilk inceleme, dava dilekçesinin tebligat aşaması, davaların incelenmesi, davanın karara bağlanması ve sonuçlanmasıdır¹¹⁸. Delil ve ispat kavramları ise karşımıza davanın incelenmesi aşamasında çıkmaktadır. Bu noktada vergi yargılamasında delil ve ispat kavramını incelemeden önce vergi yargısında bilinmesi gereken belirli kavramlardan bahsedilecektir.

4.1.Vergi Yargısı ve Yargılama Süreci

Vergi yargısı kavramı bir bütün halinde değerlendirildiğinde, idari yargı içerisinde örgütlenmiş olan bir yapı anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, idari yargıda uygulanan usul ve esaslar vergi yargısı bakımından da geçerli olmaktadır¹¹⁹. Mevzuat kapsamında ise 2577 sayılı İYUK genel nitelikli kanun olup; 213 sayılı VUK' ta düzenleme olmayan hallerde İYUK hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

Vergi yargısında yargılama süreci denildiğinde ise anlaşılması gereken husus belli aşamalardan oluşmaktadır. Yargılama süreci esasen vergi idaresince mükellef ya da mükelleflere karşı yapılan bir idari işlem ile başlamaktadır¹²⁰. Bu işlem vergi incelemesi sonucu yapılan tarhiyat ya da vergi idaresince alınan bir karar olabilmektedir. İdari işlemin yapılması ile birlikte bu işleme karşı bir itiraz süreci işlemektedir. Vergi idaresince alınan kararlara vergi mükellefleri kanuni süreler içerisinde itiraz edebilirler. Bu süreler yasal düzenlemeler ile hüküm altına alınmıştır. İlgili itiraz kısmen kabul edilir ya da kabul edilmez ise mükellef bu hususta vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Dava sürecinde ve duruşmalarda taraflar hazır olarak hukuki prosedürlere uygun şekilde savunmalarını gerçekleştirmek ve delillerini bildirmekle yükümlüdür¹²¹. Yargılama sürecinin sübuta ermesi ile birlikte mahkemece

¹¹⁸ Tarık Özdemir ve Hakan Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, 2015, s.325.

¹¹⁹ Hakan Arslaner, “Vergi Yargılamasında Bağlantılı Davalar”, **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı 3, 2023, s.251.

¹²⁰ Onur Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt 75, Sayı 1, 2017, ss.159-190, s.161.

¹²¹ Şevin Taşdelen, “Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki”, **Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2022, s.48-52.

karar verilmektedir. Bu karara ilişkin tarafların istinaf ve temyiz sürecine başvurma hakkı doğmaktadır. Tüm bu aşamalar genel anlamda vergi hukukunda yargılama sürecini oluşturur. Bu noktada vergi yargılamasında delil ve ispat kavramlarının önemini kavrayabilmek açısından vergi yargılamasına ilişkin belirli temel kavramlar ile bu kavramların hukuki niteliğini açıklamak gerekmektedir.

4.2. İdari Yargı ve Vergi Yargısı Kavramları

Vergi yargısı esasen bağımsız bir kol değildir. İdare ve mükellef arasında gerçekleşen her türlü iş ve eylemden doğan uyuşmazlıkların çözüm yolunu gerçekleştiren yargısal yol vergi yargısı kapsamındadır. Vergi yargısı, idari yargı kapsamında olan bir yargı sistemidir¹²².

“İdari yargı, yönetimin idare hukukunca düzenlenen etkinliklerine dayalı işlem ve eylemlerinden doğan uyuşmazlıklara bakan, adli yargının dışında kendine özgü kuralları ve yargılama yöntemleri olan ayrı bir yargı düzenidir”¹²³.

Vergi yargısının idari yargı kapsamında olmasının bir sonucu olarak, vergi hukukunda genel idare hukuku ile idari yargılama usullerinin geçerli olması gerekmektedir. Bununla birlikte vergi yargısı ile ilgili mevzuat düzenlemeleri de aynı şekilde idari yargı mevzuatı kapsamında yer almaktadır.

Mali hukuk açısından bakıldığında ise, mali hukukun konusu devlet ve kamu tüzel kişilerinin tüm mali faaliyetlerini düzenleyen kuralların bütünüdür. Vergi hukuku ise kamu gelirleriyle ilgili uyuşmazlıklar ile ilgili ve sadece cebre dayanan kurallar bütünüdür¹²⁴.

4.2.1. Hukuki Nitelik

İdarenin hukuka aykırı eylem ve işlemleri her seferinde aynı şekillerde ortaya çıkmadığından ötürü bunların sonucunda oluşan hukuka aykırı durumu gidermek amacıyla belirli dava türleri mevcuttur¹²⁵ ve bu dava türleri de kendi içerisinde farklı

¹²² Fatih Çavdar, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Spesifik Bir İnceleme: Edirne Vergi Mahkemesi”, **Politik Ekonomik Kuram Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, 2024, s.100.

¹²³ Münci Çakmak, **İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları**, Seçkin Yayınevi, Birinci Baskı, Ankara, 2021, s. 17.

¹²⁴ Ümit Süleyman Üstün, Erkan Aydın, Ersan Öz, Mustafa Erkan Üyümez, Funda Başaran Yavaşlar, Hasan Hüseyin Bayraklı ve Emrah Ferhatoğlu, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını No 3800, Ekim, 2018, s.3.

¹²⁵ Aysema Pelin Şaşmaz, “İdarenin Sorumluluğu Ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış”, **Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2016, s.215.

özellikler göstermektedir. Bir yargı konusu idari yargıda çözümlendiği takdirde, bu tür davalara idari dava denmektedir. İdari davalar iki şekilde olabilir: Objektif ve subjektif idari davalar. Objektif idari davalar, hukuk kurallarının ya da hukuki durumun ihlaline dayanan iptal davalarıdır. Mevcut hukuki durum ihlali sözleşme kapsamında doğan tam yargı davası gibi öznel nitelikte ise subjektif idari davalar karşımıza çıkmaktadır¹²⁶.

Ülkemizde ise idari davalar 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunuyla düzenlenen tam yargı davası ya da iptal davası olarak incelenmektedir. İki dava türünün ana amacı idarenin eylem ve işlemlerini yargı süzgecinden geçirerek olası hukuka aykırılıkların giderilmesidir.

Nitekim, iptal davasındaki temel gaye hukuki düzeni korumaktır. Ortadaki hukuka aykırı işlemin iptalinin asıl amacı ise sistemin zedelenmesini engellemektir. Başka bir deyişle, hukuka aykırı gerçekleştirilen bir işlemin iptali ile, hukuki zedeleme yargı kararı ile onarılmış olacaktır¹²⁷. Tam Yargı davası, kişisel anlamda ihlal edilen bir hak olması durumunun, hakkın korunma amacı nedeniyle başvurulmuş bir yoldur. Başka bir deyişle ihlal edilen hakkın onarımını sağlar.

Dava türlerini klasik olarak sınıflandırdığımızda; eda davaları, tespit davaları ve yenilik doğuran (inşai) davalar olarak üç şekilde karşımıza çıkar. Tam yargı davaları bu sınırlamaya kıyasla ilgilinin öznel/sübjektif hukuki durumu sonucuyla ortaya çıkan bir ihlalin giderimini amaçladığından dolayı eda davalarına benzerlik göstermekle birlikte¹²⁸, amaç idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması olduğundan dolayı özel hukuktan doğan eda davalarından ayrılır.

İptal davasında ise, davaya konu işlemin hukuka aykırılığından kaynaklı iptal kararı verilmesi, inşai niteliktedir. Başka bir ifade ile, mahkemece hükmedilen iptal kararı neticesinde, idari işlem geriye dönük olarak iptal edilmektedir. Yani bu karar sonucunda ortaya çıkan yeni bir hukuki durum mevcut olur. Bu durum ise iptal davalarına inşai nitelik kazandırmaktadır.

¹²⁶ Ayşe Yücesoy, “İptal Davaları Bağlamında Dolaylı Ve Kişisel Menfaat Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 23, Sayı 38, 2018, ss.173-203, s.183.

¹²⁷ Serkan Acinoroğlu, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 23, Sayı 3, 2009, s.192.

¹²⁸ Ahmet Bağrıaçık ve M. Ayhan Tekinsoy, “Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 3, 2022, s.585.

4.2.2. Tam Yargı Davası ve İptal Davası

İYUK madde 2/1'e göre¹²⁹; idari dava türleri “*iptal davaları, tam yargı davaları ile idari sözleşme kaynaklı uyuşmazlıklara ilişkin davalar*” olarak sayılmıştır.

Her ne kadar maddede üç ayrı dava türü sayılmış gibi gözükse de, temelde iki dava mevcuttur. idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar iki davanın da konusunu oluşturabilir.

İdarece gerçekleştirilen eylem ve işlem neticesinde kişisel bir hakkı doğrudan zedelenen tarafın, zararının tazmini amacıyla açtığı davalara tam yargı davası denilmektedir. Tam yargı davalarına örnek vermek gerekirse; tahsili gerçekleşmiş bir vergiye ilişkin idarece iade edilecek miktarın iade edilmemesi üzerine, idare aleyhine açılan tazminat davası ile, vergi idaresince infazı geciktirilen bir kararın gecikme faizine ilişkin davalar¹³⁰ tam yargı davalarına örnek teşkil eder. Esasen vergi davaları nitelik anlamında birer iptal davasıdır. Yine de yukarıda sayılan örnekler gibi istisnai durumlarda vergi hukukunda tam yargı davası da karşımıza çıkmaktadır¹³¹.

İptal davaları ise, idari amaçların unsurlarının(yetki, sebep, konu, amaç) hukuka aykırılığı nedeniyle iptalleri için hakkı ihlal edilenler tarafından açılan davalara denmektedir. Bu davaların konusu idari işlemin iptalidir¹³². Ödeme emri düzenlenmesi, haciz uygulamaları, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddi, verginin tarhına yönelik işlemler bu davalara örnek olarak gösterilebilir.

¹²⁹ Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programı,

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=3483#>, (05.12.2023). “1. İdari dava türleri şunlardır:

a) İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,

b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,

c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar. ”

¹³⁰ Danıştay VDDK 1992/301 E. – 1993/74 K. 18.06.1993 T. Sayılı Kararı. Bkz.

<https://www.vergi.tc/yargi-karar/1993-74-1992-301/4b42e89b-a385-450e-bac5-0c2fffb99801>. (29.12.2024).

¹³¹Turgay Gözler ve Abdullah Demir, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, **Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı 2, Cilt 4, 2015, s. 30.

¹³² Atilla Uyanık, “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı 61, Ocak 2003.

İptal davasının başlıca özelliklerini toplarsak¹³³;

“- İptal davaları konu olarak idari işlemleri esas almaktadır. Bu sebeple idari sözleşmeye dayalı bir eyleme karşı iptal davası açılması mümkün değildir.

- İptal davasındaki amaç temelinde, idari işlemlerin hukuka uygunluğunun karine olarak kabul edilmesinden dolayı bu karinenin aksinin kanıtlanabilmesidir.

- İptal davası neticesinde, iptal edilen idari işlem tüm sonuçları ile birlikte geçmişe yönelik olarak silinir.

- İptal davası açılabilmesi için tarafın bir menfaatinin ihlal edilmiş olması yeterli görülmektedir.

- İptal davası nitelik olarak objektif yapıya sahiptir. Başka bir deyişle dava neticede herkes için hüküm doğurmaktadır.”

Bu davalar yargısal denetimlerinin konusu bakımından da değişiklik göstermektedir. İptal davalarının denetim konusu idari işlemdir. Yargılama sonundaki amaç bir hakkın yerine getirilmesi, yükümlülüğün ifa ettirilmesinden ziyade idari işlemin hukuka uygun olup olmadığının tespitidir¹³⁴. Tam yargı davalarında ise 2577 Sayılı Kanunun 2/1-b’ maddesinde söylendiği üzere, eylem ya da işlemin veya idari bir sözleşmenin yerine getirilip getirilmemesi nedeniyle zarar gören tarafın bu kaybının telafi edilmesi amaçlanmaktadır¹³⁵.

Buna karşılık, tam yargı davalarında esas olan kaybedilen bir hakkın telafi edilmesidir. Bu tür davalarda hakim, hukuksal sonuçları belirlerken idarenin sorumluluğunu da inceleyerek zarar doğuran eylemlerin tespitini gerçekleştirmektedir¹³⁶.

Tam yargı davaları, esas olarak kamu idaresinin mali sorumluluğu çerçevesinde ortaya çıkan ve çoğunlukla idarenin neden olduğu zararların tazminine yönelik açılan

¹³³ Detaylı Bilgi İçin Bkz: Ramazan Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, 2015, ss. 127-145, s. 128.

¹³⁴ Selami Demirkol, “İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru”, www.sayistay.gov.tr, s.66 (27.02.2025).

¹³⁵ T.C. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 2014/78 E. – 2014/503 K. 05.05.2014 T. Sayılı Kararı.

¹³⁶ Nazım Taha Koçak, “Tam Yargı Davalarında Zararın Hesaplanmasına İlişkin İlkeler”, **Adalet Dergisi**, Sayı 67, Şubat 2022, ss.325-357,s.329.

davalar ile idarenin hukuka aykırı bir şekilde el koyduğu mal veya paranın geri alınmasını hedefleyen istirdat davalarını kapsar¹³⁷. Kapsamı oldukça geniş olan tam yargı davası, idari kararlar, eylemler ve sözleşmelerden doğan hak kayıplarına ilişkin davaları içerir¹³⁸.

İYUK madde 28/3 ile birlikte istisnai bir hüküm koyulmuştur. Buna göre; *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.”*

4.2.3. Vergi Davaları

Vergi davalarının hukuki niteliğine bakıldığında karşımıza farklı görüşler çıkmaktadır. Bu görüşleri dört ana başlıkta toplayabiliriz. Bunlar: iptal davası olduğunu savunanlar, tam yargı davası olduğunu savunanlar, karma bir nitelik taşıdığını savunanlar ve ayrı bir dava türü olduğunu savunanlardır¹³⁹.

Vergi davalarının iptal davası olduğunu destekleyen görüşe göre, vergi davalarının usulen tam yargı davası gibi işlem görmesi iptal davası olma niteliğini zedelememektedir. Bu görüşe göre İYUK madde 3/2e bendinde yer alan “vergi davalarında” ibaresi hatalıdır. Çünkü vergi davaları İYUK madde 2’de açıkça sayılmadığından ötürü, maddede sayılan davalardan birinin kapsamına girmek zorundadır¹⁴⁰.

Temelini Laferriere’nin “idari konulardaki vergi uyuşmazlıklarına bakan hakime verilen yetkilerin karşılaştırmalı olarak çözülmesi” görüşünden alan vergi davalarının tam yargı davası olduğunu savunanlara göre, vergi davaları para ile ölçülebilen davalardır. Yani yükümlüler verginin miktarına ya da esasına itiraz etmekte, mahkeme de verginin kaldırılmasına, indirilmesine ya da fazlanın iadesine

¹³⁷ Mehmet Akif Bayrakçı, **İdarenin Eylemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2013, s.12.

¹³⁸ Armağan, s. 129.

¹³⁹ Acinöroğlu, s.196.

¹⁴⁰ Yusuf Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, s.3685.

karar vermektedir¹⁴¹. Burada hakim yalnızca idari işlemin iptalini gerçekleştirmeye kalmamakta, işin esasına girip karar vermektedir¹⁴².

Vergi davalarının karma nitelikte olduğu görüşünü savunanlar da kendi içerisinde ikiye ayrılmıştır. Bu durumda; vergi davalarının iptal davasına yakın olduğunu savunan görüş ile vergi davasının yakınlık olarak tam yargı ile birlikte değerlendirilebileceğini savunan iki ayrı görüş karşımıza çıkmaktadır. İlk görüşte ilke olarak esas olan iptal davasıdır¹⁴³. Tam yargı davası istisnai olarak vergi davaları arasında yerini almıştır. Bu bakımdan tahsilden sonra açılan iade davaları tam yargı davası iken; mahkemece esasa ilişkin karar verilen davalar iptal davası olarak kabul edilmektedir. Böylelikle karma bir model oluşmaktadır¹⁴⁴. Vergi davasının uyuşmazlık yönünden iptal davası iken; hakim yetkileri yönünden ise tam yargı davası olduğunu savunan bir görüş de mevcuttur.

Vergi davalarını ayrı bir dava türü olarak düşünenler de mevcuttur¹⁴⁵. Bu görüşü savunanlar açısından vergi davalarını ayrı bir tür olarak nitelendirilecek düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Günümüzde geçerliliği olan bir düşünce değildir.

Kabul gören genel görüşlere göre, vergi davası ne sadece iptal davasıdır ne de sadece tam yargı davasıdır. Bu noktada vergi uyuşmazlığının konusunun kapsamı devreye girmektedir. Talebin konusuna göre iptal ya da tam yargı dava formatında açılmaktadır. Bu nedenle ayrı bir dava türü olarak nitelendirilmemelidir¹⁴⁶.

Başka bir deyişle, vergi davası adında bir dava türü mevcut değildir. Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili iptal ve tam yargı davaları mevcuttur. Mevzuatın belirli konudaki davaları başlıklar altında toplamasından o davaların yeni bir dava türü olduğu çıkarımını yapmak doğru ve yeterli değildir. Ancak uygulamada, günlük

¹⁴¹ Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBB Dergisi**, Cilt 21, Sayı 78, Eylül 2008, s.259.

¹⁴² Çakmak, s. 40.

¹⁴³ <https://recepungor.av.tr/blog/vergi-davalarinin-hukuki-niteliği/229>. (20.12.2024).

¹⁴⁴ Armağan, s.142.

¹⁴⁵ Dursun, s.232.

¹⁴⁶ Atilla Uyanık, “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı 61, Ocak 2003.

yaşamda ve mevzuatta bir vergi davası kavramı mevcudiyetinden ötürü mecburen “vergi davası” ibaresi kullanılmaktadır.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında, vergi davalarının temel olarak vergilendirme sürecine ilişkin işlemlerin yargısal denetimini amaçladığı söylenebilir. Bu tür davalar, gerek vergi yükümlülere gerekse vergi idaresi tarafından açılabilmekte olup, uygulamada çoğunlukla iptal davası biçiminde karşımıza çıkmaktadır¹⁴⁷.

Her ne kadar doktrinde bu konuda farklı görüşler bulunsa da, vergi davalarının bazı özel durumlarda tam yargı davası niteliği kazanabileceği kabul edilmektedir. Ancak bu gibi istisnalar dışında, mükellefe zarar veren işlemler genellikle iptal davası çerçevesinde yargıya taşınmaktadır.¹⁴⁸

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinde, tarh ve tahsil aşamalarına yönelik olarak açılan ve mahkemelerin esas hakkında hüküm kurduğu davalar genellikle iptal davası niteliği taşımaktadır. Buna karşılık, verginin tahsilinden sonra gündeme gelen uyuşmazlıklarda ise çoğunlukla tam yargı davası söz konusu olmaktadır¹⁴⁹. Bu çerçevede, vergi yargılamasının ağırlıklı olarak iptal davasına dayanan, ancak bazı durumlarda tam yargı özellikleri de barındıran karma bir yapıya sahip olduğu ifade edilebilir¹⁵⁰.

4.3.Türk Vergi Yargısında Kavramsal Olarak İspat

Vergiye doğuran olayın kanıtlanabilirliği ispat ve delil vasıtasıyla sağlanabilmektedir. Nitekim, bu olayın gerçekçi, kanıtlanabilir olması ve yasal bir zemine dayanması gerekmektedir. Bahse konu olay hakkında çıkan bir uyuşmazlık sonucu yargı organları devreye girdiğinde ispat ve delil kavramları önem kazanmaktadır. Tarafların sundukları deliller ispat güçleri oranında hakimde lehe kanaat oluşturabilmektedir¹⁵¹.

Vergi idaresi, somut olayda ispat kuralları ile bağlıdır. Bu sebeple ispat kavramı vergi hukukunda önemli yere sahiptir. Her ne kadar vergi yargılamasında delil serbestliği ilkesi hakimse de hem idare hem de mükellefler iddia ettikleri olayların

¹⁴⁷ Acinöroğlu, s.192.

¹⁴⁸ Acinöroğlu, s.17.

¹⁴⁹ Serkan Ağar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm. (03.01.2024).

¹⁵⁰ Acinöroğlu, s. 204.

¹⁵¹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 16. Baskı, İstanbul, 2022, s.26.

doğruluğunu ispatlamak için bazı delilleri kullanmak zorundadır. Bu sebeple vergi hukukunda ispatın önemi ayrıdır¹⁵².

İspatın kapsamı, kanıtlanması gereken olayın mahiyetine göre farklılık gösterir. Bu sebeple, ispat yükünü taşıyan idarenin veya mükellefin, hangi konuları ne şekilde ve hangi ölçüde kanıtlayacağına karar vermesi önemlidir. Bu bağlamda, her bir olayın somut özelliklerini ayrı ayrı değerlendirmek en sağlıklı sonucu verecektir.

4.3.1. Türk Vergi Yargısında İspat Yükünün Yeri

Türk vergi sistemi açısından cumhuriyet dönemindeki en önemli vergi reformları Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları temel alınarak, 1949 ve 1950 yıllarında yapılmıştır. Bu model günümüz anlamındaki yargı organlarını sağlamasa da mahkeme görevini gerçekleştiren ilk sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. 1982 yılında gerçekleşen vergi reformunda ise Fransız modeli benimsenerek, Alman ve Fransız modellerini içeren karma bir vergi sistemi modeli kurulmuştur¹⁵³.

Vergi yargılamasında esas teşkil eden temel kanun 2577 Sayılı İYUK'tur. Ayrıca 213 sayılı VUK da idari usul alanında yer alan bir düzenlemedir. Vergi idaresinin hizmet, görev, sorumluluk ve yetkilerini düzenler. Ancak, 213 sayılı VUK, 2577 Sayılı İYUK karşısında özel kanundur. Vergi yargılaması ile ilgili esas düzenlemeler İYUK kapsamında hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, VUK, mükelleflerin hakları, yükümlülükleri, sorumlulukları, ispat araçları ve belgelerin nasıl düzenlenmesi gerektiği gibi konuları ele alırken, vergi idaresinin hak, sorumluluk ve yetkilerine dair esasları da içerir. Bunun yanında, vergi yükümlülüğü ve vergileme esasları ile ilgili temel kuralları belirler¹⁵⁴. Ancak, 213 Sayılı VUK, vergi mahkemeleri ve bu mahkemelerdeki yargılama usulüne dair herhangi bir düzenleme içermez¹⁵⁵.

1980 yılında Danıştay'ın ispat yükü yönündeki kararları doğrultusunda 213 Sayılı VUK'un 3. Maddesinin B bendi ile kanuna ilk kez ispat yükü ile ilgili hüküm eklenmiştir¹⁵⁶.

¹⁵² Beşelma, s. 46.

¹⁵³ Nihal Saban, "Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu", **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV)**, İstanbul, 2000, s.26-27.

¹⁵⁴ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, Yetkin Yayınları, 2023, s. 1295.

¹⁵⁵ Başelma, s.47.

¹⁵⁶ Kayıkçı, s.58. 213 Sayılı VUK madde 3/B: "A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde

Vergi hukuku çerçevesinde ispatın ölçüsünü tartıştığımızda, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi, vergilendirme süreçlerinde ispatın "gerçek" temelinde yapılmasını öngörür. Yani, yargıcın gerçeği bulması durumunda bir olayın ispatı tamamlanmış sayılır. Ayrıca, Anayasa'nın 138. maddesi gereği yargıçlar, kararlarını "vicdani kanaat"lerine göre verirler. Bu durumda, bir olayın ispatlanması için, tek başına vergiyi doğuran olayın gerçekliğini ortaya koymak yeterli kabul edilmeyecektir. Bununla birlikte, gerçekte yaşandığı iddia edilen olayın veya işlemin olup olmadığını belirleyecek nihai kararı yargıcın kanaati oluşturur. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, hakimin kanaatinin bir delil niteliği taşımadığıdır; zira yargıcın kanaati, yalnızca sunulan delillerin değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan bir sonuçtur ve usule dair bir durumdur¹⁵⁷.

VUK' un 3/B maddesi gereğince, eğer bir durum hayatın normal akışına uygunsa, bunu iddia eden tarafın ispatlamasına gerek yoktur. İspat yükümlülüğü, bu olağan durumun aksini ileri süren kişiye aittir. Vergi hukukunda da özel hukukta mevcut olan hayatın olağan akışına uygunluk kuralı uygulama alanı bulmaktadır¹⁵⁸.

5.Vergi Hukukunun Delil ve İspat Kavramlarına İlişkin İlkeleri

Çalışmamızın bu başlığı altında vergi yargılamasında delil ve ispat kavramlarına ilişkin; delil serbestisi ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, yazılılık ilkesi, re'sen araştırma ilkeleri¹⁵⁹ incelenecektir.

5.1.Delil Serbestisi İlkesi

Vergi yargılamaları sırasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarda, tarafların kendi tezlerini kanıtlamak için diledikleri her türlü delile başvurabilmeleri, delil serbestisi prensibinin doğal bir sonucudur. Vergiyi doğuran olayın temeli ile olaya ilişkin

vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

¹⁵⁷ Karataş Durmuş, s.510.

¹⁵⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 14. Baskı, 2023, sf.92.

¹⁵⁹ Betül Hayrullahoğlu, **Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir, 2012, s.39.

gerçekleştirilen işlemlerin esasen belgelendirilmesi her türlü delille ispat edilebilir. Nitekim delil serbestisi ilkesinin istisnaları da mevcuttur¹⁶⁰.

5.1.1. Delil Serbestisi İlkesinin Sınırları

Vergi hukuku kapsamındaki delil serbestisi ilkesinin, ceza hukukuna kıyasla daha dar yorumlanması gerekmektedir. Nitekim kanun koyucunun buradaki amacı, belirli hususların yalnızca belgeyle ispatının gerçekleştirilmesini sağlamaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu3/B-2’de “...*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz...*” şeklinde kurulan açık hüküm ile vergi yargılamasındaki delil serbestisi ilkesinin sınırları çizilmiştir.

İdari yargı sisteminde delil serbestisi ilkesi, bir davanın aydınlatılması ve sonuçlandırılması için her türlü delilin değerlendirilebileceğini ifade eder. Bu ilke, idari mahkemelerde delillerin herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın incelenmesi gerektiğini belirtir. Ancak, delil serbestisi mutlak bir kural değildir ve bazı durumlarda, örneğin tanıklık veya yemin gibi deliller, idari yargılamada geçerli sayılmayabilir¹⁶¹.

5.1.2. Tanık Anlatımları

Tanık anlatımlarının vergi hukuku kapsamında delil niteliği teşkil etmesi için, tanık beyanlarının vergiyi doğuran temel durum ile direkt olarak ilişkili olması gerekmektedir. Tanık delili doğası gereği görgüye ve bilgiye dayanan bir delil türüdür. İlgili düzenleme bu noktada sınırlama getirerek vergiyi doğuran olay ile doğrudan bağlantılı olmayan tanık beyanlarının hükme esas alınmasının önüne geçmiştir¹⁶². Lakin tanık beyanlarının vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkili olması için hangi ölçütlerin esas alınacağı hakkında kanunda bir düzenleme yoktur.

Danıştay da kararlarında vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilişkili olmadığı takdirde hükme esas alınamayacağı yönünde hüküm kurmuştur¹⁶³: “...*belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve bu kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara*

¹⁶⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.354.

¹⁶¹ Erdoğan, s.38.

¹⁶² Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, 2018, s.110.

¹⁶³ Danıştay 7. Dairesi, 2008/5507 E. – 2009/3054 K. T.17.06.2009 Sayılı Kararı, www.kazanci.com.tr (14.11.2024).

uygun bulunması ve belgelerin temsil ettiği vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel işlemlerin noksansız yerine getirilmiş olması, düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca; söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir. Eğer, bir olayın görünüşteki biçimi ile gerçek mahiyeti arasında bir uyumsuzluk mevcut ise, vergilendirmede, biçimsel görünüşün gerisindeki gerçek mahiyetin öne çıkarılması ve buna göre işlem yapılması, anılan yasal düzenlemenin gereğidir. Vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ispatında, delil serbestisi esası getirilmiş olduğundan, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat külfeti bunu iddia edene aittir...”

Tanık anlatımının hangi noktada vergiyi doğuran olay ile doğrudan bağlantılı olduğu da somut olaya göre değerlendirilmelidir.

5.1.3. Yemin Delili İstisnası

Vergi hukukunun kendisine özgü olan özellikleri nedeniyle yemin burada delil olarak kabul edilmemektedir¹⁶⁴. Adli yargı sisteminde, davanın tarafları genellikle yargı huzurunda eşit haklar elde eden gerçek ya da tüzel kişilerdir. Vergi yargısında ise bir taraf her zaman devlettir ve devletin yemin etmesi mümkün değildir. Vergi hukukunda, vergi alacaklısı olan devletin çok geniş yetkileri bulunurken, mükelleflerin de yerine getirmeleri gereken pek çok yükümlülük bulunmaktadır¹⁶⁵. Mükellefler çoğunlukla vergi borçlarını gönülsüz bir şekilde ödemektedirler. Bu tür durumdaki mükelleflerden yemin etmeleri beklenemez, çünkü böyle bir durumda mükellef, doğru olmayan bir şekilde yemin etmeye zorlanmış olur¹⁶⁶.

5.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

213 sayılı VUK’ un 3. maddesinde de söylendiği üzere; vergilendirmede esas olan vergiyi doğuran olay ile bu olaylara ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetidir. Ekonomik yaklaşım ilkesi bu hükümde karşımıza çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olay

¹⁶⁴ Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat”, Kasım, 2012, [Vergi Yargısında İspat | Turgut Candan](#) (03.03.2025).

¹⁶⁵ Kerem Can Güner ve Veli Kargı, “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı 66, 2021, ss.77-106, s.90.

¹⁶⁶ Zeynep Yüksel Durmaz, **Vergi Hukukunda Delil ve İspat**, (Onaylanmış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara, 2010, s.46.

ve kanun maddeleri yorumlanırken yalnızca hukuki içeriğin biçimlerine göre değil, gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasına ekonomik yaklaşım ilkesi denir. Ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum kavramları bu başlıkta karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik irdeleme kavramı, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliğine göre belirlenmesidir. Bu olaya uygulanacak hukuk kuralının işin ekonomik gerçeklerini irdeleyerek belirlenmesine ise ekonomik yorum adı verilmektedir¹⁶⁷.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunda da uygulama alanı bulan bir kavramdır. Bu ilkeye göre, vergiye tabi olayın hukuki niteliği ile ekonomik gerçeği arasında bir çelişki bulunması halinde, esas alınması gereken unsur olayın ekonomik içeriğidir. Buna göre, eylem hukuka aykırı dahi olsa, eğer bu eylem sonucunda ekonomik bir kazanç elde edilmişse, mükellef buna bağlı olarak vergi ödeme yükümlülüğü altına girer¹⁶⁸. Bu ilke, uygulamada genel olarak idare lehine uygulama alanı bulan bir ilkedir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, uygulamada yalnızca maddi olayların değerlendirilmesini değil, aynı zamanda yorum ve ispat süreçlerini de kapsar¹⁶⁹. Bu çerçevede, yorum faaliyeti; vergi mevzuatında yer alan genel ve soyut ifadelerin, somut olaylara uygulanabilir hale getirilmesi amacıyla açıklığa kavuşturulmasıdır¹⁷⁰.

Ekonomik yaklaşım ise, genellikle peçeleme işlemleri ve sözleşmelerinin tespit edilmesinde başvurulanan bir ilkedir. Peçeleme işlemi, bir olayın vergi kanunları açısından vergilendirilmesi gereken bir duruma girmesine rağmen, taraflarca vergiden kaçmak amacıyla başka bir olaya dönüştürülmesidir. Bu tür işlemler için yapılan sözleşmelere ise "peçeleme sözleşmesi" adı verilmektedir. Başka bir deyişle, özel hukuktaki muvazaalı işlemin vergi hukukundaki uygulanma şekline peçeleme sözleşme denmektedir¹⁷¹.

¹⁶⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.355.

¹⁶⁸ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Yetkin Yayınevi, 3. Baskı, 2021, s.30.

¹⁶⁹ Özden Özdemir, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **MuhasebeTR**, 2015.[Vergi Hukukunda İspat \(Ekonomik Yaklaşım İlkesi\)](#). (05.04.2025).

¹⁷⁰ Hasan Yalçın, "Vergi Hukukunda Yorum", **Türkiye Ekonomik Mali Araştırmalar Vakfı (TEMAR)**, 2021. [Vergi Hukukunda Yorum – TEMAR](#). (05.04.2025).

¹⁷¹ Ali Erol, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi", **Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2019, 57-64, s.61.

5.3.Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas kavramı, bir kuralın, nitelik ve şart olarak benzer hususlar içermesine karşın kanunda herhangi bir düzenlemede yer bulamamış başka bir olay ya da duruma uygulanmasıdır. Anayasa madde 73’ te “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” düzenlemesi ile hüküm altına alınan kanunilik ilkesinin bir gereği olarak, vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi hakimdir. Dolayısıyla hakim bir vergi yargılamasını yürütürken yalnızca kanundaki düzenlemelerle bağlı kalmak ve benzer kanun maddeleri ile kıyas yaparak karar vermekten kaçınmak zorundadır¹⁷².

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için sürekli bir mali kaynak ihtiyacı bir zorunluluktur. Bu nedenle devlet, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, vergilendirme yetkisini kullanarak vatandaşlarından vergi almaktadır. Bu durum şüphesiz, doğrudan bireylerin mülkiyet haklarına müdahale anlamına geldiğinden, kamu düzeninin korunması ve hukuk devleti ilkesinin sağlanabilmesi için kamu güveninin korunması oldukça önemlidir¹⁷³. Bu nedenle vergilendirme sırasında idareye olan güvenin sarsılmaması için vergi kanunlarının detaylı olarak her olay ve duruma yönelik düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi hukukunda kıyas yasağı, yürürlükteki vergi yasalarının açık, net ve özellikle de belirlilik ilkesine uygun olmasını zorunlu kılar. Eğer bu koşullar sağlanamazsa, yasalar yoruma açık ve belirsiz bir hale gelir, bu da kıyas yasağının ihlal edilmesi anlamına gelir¹⁷⁴. Vergi hukukunda her durumun kendine has özellikleri bulunur ve bu yüzden, vergi yasalarında açıkça belirtilmeyen bir durum için vergi almak, yeni vergi oranları belirlemek veya farklı uygulamalar geliştirmek mümkün değildir. Aksi takdirde, bu durum kanunilik ilkesine aykırı düşer ve bireylerin üzerinde ek yükümlülükler meydana getirir¹⁷⁵. Sonuç olarak, kıyas yasağının çiğnenmesi sadece hukukun genel ilkeleri açısından değil, aynı zamanda hukuk devleti, hukuki güvenlik

¹⁷² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.354-355.

¹⁷³ Güner ve Kargı, s.81.

¹⁷⁴ Tekbaş, s.134.

¹⁷⁵ Gözde Kazaker, “Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C ilt 16, Özel Sayı 2014, s. 4785-4814, s.4807.

ve belirlilik ilkelerinin de ihlaline yol açar. Bu ilkeler, birbirini destekleyen ve bir bütün oluşturan temel değerlerdir¹⁷⁶.

5.4.Yazılılık İlkesi

İYUK madde 1’de açıkça söylendiği üzere, idari yargılamada esas olan yargılamanın dosya üzerinden yürütülmesidir¹⁷⁷. Ancak istisnai olarak kanunla düzenlenen hallerde duruşma talepli de yargılama yapılabilmektedir¹⁷⁸.

5.5.Re’sen Araştırma İlkesi

Çalışmamızın önceki kısımlarında da belirtildiği gibi, temel amacı maddi gerçekliğe erişmek olan vergi yargılamasında hakim ceza yargılamasında olduğu gibi, maddi gerçekliğe erişebilmek için tarafların sunduğu delillerle bağlı değildir¹⁷⁹. Vergi yargılamasına, yargıcın aktif rol oynadığı “tahkik usulü” olarak adlandırılan bir sistem hakimdir¹⁸⁰. Başka bir deyişle, hâkim yalnızca tarafların öne sürdüğü iddialarla sınırlı kalmaksızın, olayın tüm yönleriyle açıklığa kavuşması adına gerekli inceleme ve araştırmaları kendiliğinden yapabilecektir. Re’sen araştırma yetkisinin bir diğer tarafı da, hakim delilleri serbestçe değerlendirebilme özgürlüğüdür¹⁸¹.

Vergi yargılama hukukunda re’sen araştırma ilkesinin uygulanmasının dört temel nedeni bulunmaktadır¹⁸²:

¹⁷⁶ Fatma Mutlu, “Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, Haziran 2024, ss.27-35, s.28.

¹⁷⁷ 6.1.1982 Tarih ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (RG.20.1.1982-17580) Madde 1: “1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir.

2. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.”

¹⁷⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) madde 17: “1. (**Değişik: 5/4/1990-3622/7 md.**) Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.^[13] 2. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.

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

4. (**Değişik: 5/4/1990-3622/7 md.**) 1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

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

¹⁷⁹ Serdar Şahin, “Türk Vergi Hukukunda Kanuna Aykırı Delil: Yargı Kararları Doğrultusunda Bir Değerlendirme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 33, Sayı 1, 2025, s.440-441.

¹⁸⁰ Çınar Can Evren, “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt 12, Sayı 1-2, 2008, s.706.

¹⁸¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.354.

¹⁸² Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 55, Sayı 2, 2006, ss.65-89, s.70-71.

İlk olarak, vergi yargılama hukuku, bir kamu hukuku dalı olarak kabul edilir. Bu nedenle, vergi yargılamasında kamu düzeninin sağlanması ve kamu hukukunun genel ilkelerinin uygulanması hedeflenmektedir.

İkinci olarak, vergi yargılaması, uzun vadede hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanması adına önemli bir araç olarak kabul edilmektedir. Hakimin, davada yalnızca tarafların sundukları delillerle sınırlı kalmaması, hukukun üstünlüğü ve adaletin sağlanması açısından kritik bir rol oynar¹⁸³.

Üçüncü olarak, vergi yargılama hukukunun temeldeki amacı, diğer yargı kollarında olduğu gibi vakıya ilişkin maddi gerçeği ortaya çıkarmaktır. Bu amaç doğrultusunda, hakim tarafların sunduğu verilerle yetinmemeli, davanın doğru bir şekilde sonuçlanabilmesi için gerektiğinde kendi araştırmalarını yapmalıdır¹⁸⁴.

Son olarak, vergi yargısında "tarafların eşit olmaması" meselesi, re'sen araştırma ilkesinin uygulanmasının bir diğer gerekçesidir. Vergi yargısında, taraflar arasındaki güç dengesizliği ve bilgi farkları, hakimin davanın gerçeğine ulaşmasında aktif bir rol oynamasını gerektirir¹⁸⁵.

¹⁸³ Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı, 2010, ss.257-312, s.296.

¹⁸⁴ Ramazan Armağan ve Ayşe Armağan, "Türk Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları", **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2021, Cit 8, Sayı 2, ss.417-444, s.418.

¹⁸⁵ Zeynep Erdoğan, "Vergi Yargısında Re'sen Araştırma İlkesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2024, Sayı 50, ss. 30-51, s.36.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA DELİL ÇEŞİTLERİ

Delil kavramı vergi hukukunda bir ispat aracıdır. Bu araçlara gerek mükellefler gerek idare, haklılıklarını ispat etmek amacıyla kullanabilmektedir¹⁸⁶. Vergi yargılamasına hakim olan delil serbestisi ilkesinin bir gereği olarak her iki taraf da çeşitli delillere dayanarak iddia ve savunmalarını ispatlayabilirler. Bu noktada üzerinde durulması önem arz eden durum ise, kullanılan delillerin hukuka ve kanuni düzenlemelere uygun olması gerektiğidir. Aksi halde elde edilen delillere dayanarak vergi idaresince yapılan tarhiyatlar yargıya taşınacaktır¹⁸⁷.

Vergi hukuku kapsamındaki delil çeşitlerini vergi yargılaması nezdindeki deliller, mükellef nezdindeki deliller ve idare nezdindeki deliller olarak sınıflandırarak incelemek gerekmektedir¹⁸⁸.

1.Vergi Yargılaması Nezinde Mevcut Deliller

Mükellefler tarafından, idarenin vergisel işlemlerine karşı açılan davalarda, tarafların sunduğu deliller her zaman hakimde yeterli kanaat uyandırmayabilir. Bu tür durumlarda, hâkimin yalnızca mükellef ve idarenin sunduğu delillere dayanması yeterli olmayabilir ve ek delillere başvurulması gerekebilir¹⁸⁹.

1.1.Keşif

Bazı durumlarda bir uyuşmazlığın çözümü için hakimın ilgili uyuşmazlık konusu hakkında kendi duyu organlarını kullanarak bir kanaate ulaşması gerekmektedir. Böyle durumlarda hakim keşif yapılması yönünde karar vermektedir¹⁹⁰. Keşif, uyuşmazlık konusunun bulunduğu yerde yapılabileceği gibi niteliği itibari ile hakimce tayin edilecek başka bir yerde de yapılabilir.

Keşif işlemi vergi yargısında diğer yargı kollarına göre nadir karşılaşılan bir delil türüdür. İYUK delil ile ilgili olarak genel anlamda HMK'ya atıfta bulunmakla

¹⁸⁶ Neslihan Alkan Gökem, “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ocak 2013, s.386.

¹⁸⁷ Özcan Altay, “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa’ya Uygunluğu”, **Anayasa Yargısı**, Cilt 38, Sayı 1, Haziran 2021, s.311.

¹⁸⁸ Karataş Durmuş, s.523.

¹⁸⁹ Armağan ve Armağan, s.427.

¹⁹⁰ Ahmet Gökçen ve Kerim Çakır, “Ceza Muhakemesinde Delil, Delillerin Muhafazası, Toplanması, Değerlendirilmesi Ve Delil Yasakları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, Cilt 21, Özel Sayı, 2019, ss. 2911-2951, s.2912.

yetinmiştir¹⁹¹. Bu nedenle keşif delili bakımından HMK, vergi yargısını da yakından ilgilendirmektedir.

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun altıncı bölümünde yer alan keşif delili, hem mahkeme tarafından kendiliğinden başvurulabilecek hem de taraflardan birinin talebiyle kullanılabilecek bir delil niteliğindedir¹⁹². Keşfin nerede, ne zaman ve hangi kapsamda yapılacağına mahkeme karar verir; gerekli görüldüğünde keşif sırasında tanıkların dinlenmesine de imkan tanınmaktadır¹⁹³.

Ayrıca keşif mahalinde gerektiğinde bilirkişilerce de inceleme yapılarak sonrasında keşif sırasındaki bilgi ve izlenimlere göre bilirkişilerce rapor tanzim edilmektedir. Keşif gün ve saati taraflara bildirilir. Ancak taraflar hazır bulunmasa da keşif tarafların yokluğunda gerçekleştirilmektedir.

Keşif delili ile ilgili unutulmaması gereken başka bir husus, hakimin karar verirken keşif mahalindeki izlenimleri ile bağlı olmadığıdır. Dosya kapsamındaki deliller bir bütün olarak değerlendirildiğinde hakim keşif mahalindeki kanaatinden farklı olarak hüküm kurabilmektedir.

Keşif delili vergi yargılamasında sık rastlanan bir delil türü değildir. Ancak, belli durumlarda¹⁹⁴ keşif deliline dayanmak zorunluluk arz edebilmektedir. Böyle durumlarda keşif gerek müvekkillerin talebi üzerine gerek hakimce re'sen yapılabilmektedir. Ancak her halükarda keşfe çıkılması için uyuşmazlık konusunun çözümünde keşif delilinden fayda sağlanma şartı aranmaktadır¹⁹⁵.

Danıştay da bir kararında; borca batık olan şirketin vergi borçlarından kaynaklı uygulanacak hacze ilişkin keşfe gidilerek keşif sonucu düzenlenecek bilirkişi raporu

¹⁹¹ Seçkin Yavuzdoğan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2007, s.ii.

¹⁹² Halil Demir, "HMK'nın Keşif Delili Hükümleri ve Yargıtay Kararlarına Göre İncelenmesi", 2021. [HMK'nın Keşif Delili Hükümleri ve Yargıtay Kararlarına Göre İncelenmesi](https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-hukukunda-ispat-ve-delil/150). (04.04.2025).

¹⁹³ Murat Öcal, "HMK Madde 288 Keşif Kararı". [HMK Madde 288 Keşif kararı - Avukat Murat ÖCAL](https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-hukukunda-ispat-ve-delil/150). (04.04.2025).

¹⁹⁴ (tabi afetler, yangın, kaza gibi durumlar ve değeri değişen mallarla ilgili olarak) Bkz. Halil İbrahim Turan, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil" <https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-hukukunda-ispat-ve-delil/150>. (04.01.2025).

¹⁹⁵ Yüksel Yılmaz, s.247.

ile ilgili gayrimenkule ilişkin değerin tespitinin yapılması gerektiği yönünde hüküm kurmuştur¹⁹⁶.

1.2.İkrar

Konusu karşı tarafın ileri sürdüğü vakıalar olan ikrar, tarafın yargılamada kendi lehine olan sonucu değil; aleyhine olan sonucu mahkeme huzurunda kabul etmesidir¹⁹⁷. Taraflarca hazırlama ilkesi olan davalarda ikrar bir kesin delil olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak hakimin re'sen araştırma ilkesi hakim olan ceza yargısı ile vergi yargısında ikrar takdiri delil olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu nedenle vergi yargısı ile ceza yargısında, ikrarın mutlaka diğer deliller ile tamamlanması gerekmektedir. Nitekim, duruşma sırasında yapılan ikrar dahi tek başına kesin delil teşkil etmemektedir.

Ceza yargılaması bakımından da Yargıtay Ceza Daireleri ve Ceza Genel Kurulu kararlarında, ikrarın delil niteliği üzerinde durulmuş ve hâkimi bağlayıcı bir delil olarak tek başına yeterli görülmeyeceği vurgulanmıştır. İkrarın geçerli sayılabilmesi için, ifadenin hâkim huzurunda verilmesi, herhangi bir maddi veya manevi baskı, tehdit ya da aldatma olmaksızın, tamamen özgür irade ile yapılması ve suç teşkil eden fiilin işlenişiyile uyumlu, destekleyici delillerle doğrulanması şartları dikkate alınarak karar verilmektedir¹⁹⁸.

Medeni yargılama bakımından ikrar ise *“Bir kişinin, karşı tarafın mahkemece hükme bağlanmasını talep ettiği hakkın veya hukuki durumun oluşmasına dayanak oluşturan ve karşı tarafça öne sürülen maddi olayların tamamını ya da bir kısmını doğru kabul ettiğini ifade etmesi anlamına gelir.”*¹⁹⁹. HMK madde 188/1 gereğince; davada taraflardan birinin iddia ettiği vakıasını, mahkeme huzurunda diğer tarafça

¹⁹⁶ D.3.D. 10.04.2002 T., 2002/2790 E., 2004/268 K. Sayılı İlamı: “...davacının ortağı ve müdürü olduğu iki limited şirketin vergi borçlarından dolayı evine uygulanan haciz işlemi, ara kararı üzerine mahallinde yaptırılan keşif sonucu düzenlenen mahkemece yaptırılan keşif ve bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda hacizli gayrimenkulün özellikleri ve değeri tespit edilmiştir. Bu özellikler ile borçlunun aile yapısı, borçlu ile aynı konutta ikamet etmek durumunda bulunan birey sayısı, bunların sosyal konumları ve ihtiyaçları gibi ölçülerin birlikte değerlendirilmesi suretiyle haczedilen evin, borçlunun haline münasip olup olmadığı hususunda bir sonuca varılması mümkün olacaktır...” <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18187800&arananKelime=3.%20Daire,2002/2790,2004/268> (27.11.2024).

¹⁹⁷ Bilge Umar "Muhtevası ve Hukuki Mahiyeti Bakımından İkrar Kavramı." **Journal of Istanbul University Law Faculty**, Cilt 30 Sayı 1-2, 1964, ss. 244-263, s.244.

¹⁹⁸ Adnan Deynekli, “İkrarda Manevi Unsur”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s.322.

¹⁹⁹ YHGK 09.11.1955 gün E:4-79 K:78 Sayılı Kararı. www.kazanci.com.tr (27.11.2024).

ıkrar edilmesi ile birlikte vakıa çekişmeli olma özelliğini yitirir. Bu sebeple artık o vakıanın ispat edilmesi gerekmez. İkrar, tek taraflı usuli bir işlemdir ve taraf beyanından ibarettir²⁰⁰.

İkrar, davanın kabulüyle benzerlik gösterse de, aralarında temel bir fark mevcuttur. Davayı kabul etmek, doğrudan davanın nihai sonucuna yönelik bir işlemdir; ancak ıkrar, sadece belirli vakaların doğruluğunu teyit etmeyi ifade eder²⁰¹. Eğer bir taraf, karşı tarafın talebini kabul ederse, bu durum davanın sona ermesine yol açan bir hukuki işlem olup, buna “kabul” denir. Kabul durumunda, karşı tarafın ortaya koyduğu olayların kendisine değil, bu olaylardan varılan sonuca onay verilmiş olur. Buna karşın, ıkrar sadece olayların doğru olduğunu bildirmek anlamına gelir ve talep sonucuna ilişkin bir değerlendirme içermez. Kabul edilen taleple dava sona ererken, ıkrar sadece ilgili olayların ispat yükünü ortadan kaldırır ve yargılama devam eder. Sonuç olarak, kabul davayı bitirirken, ıkrar yalnızca karşı tarafın ispat yükümlülüğünü hafifletir ve davayı sona erdirmez²⁰².

1.3.Tanık Beyanı

Tanık delili tanım olarak; taraf olmayan bir kimsenin dava konusu olaya ilişkin duyu organları vasıtası ile elde ettiği bilgiler mahkeme hakimi önünde anlatmasıdır²⁰³. Tanığın kendisi değil, sunduğu ifade delil niteliği taşır. Bu ifadenin davaya katkı sağlayabilmesi için, olayla ilgili ayrıntılı bilgi sunması gereklidir. Bu bağlamda, tanığın görerek edindiği bilgiler, işiterek elde ettiklerinden daha değerli kabul edilir. Tanığın gözlemlerinin, dava konusu olayla zaman ve mekân açısından ne kadar yakın olduğu da önem taşır. Olaylara dair tanıklığın detaylı olması, sunulan bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır²⁰⁴.

Vergi Usul Kanunu madde 3/B’ye göre; tanık delilin vergi yargılamasında delil teşkil edebilmesi için, dinlenecek tanık beyanının vergiyi doğuran olay ile doğrudan ilişkisi olması gerekmektedir²⁰⁵. Bu nedenle medeni yargılama ve ceza

²⁰⁰ Yargıtay 3. H.D. 2021/282 E., 2021/2334 K. Sayılı İlamı

<https://barandogan.av.tr/blog/mevzuat/hmk-madde-188-ikrar.html> (27.11.2024).

²⁰¹ Süha Tanrıver, “Türk Medeni Yargılama Hukukunda İkrarın Bölünüp Bölünemeyeceği Sorunu, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 2, 1993, s.215.

²⁰² Öztan ve Gürpınar, s.261.

²⁰³ Pekcanitez, Atalay ve Özkes s.1739.

²⁰⁴ Akil ve Özler, s.62.

²⁰⁵ Güray Kurşunoğlu, “Vergi Hukukunda Yorum ve İspat”, <tr-sorumlu-vergicilik-guray-kursunoglu.pdf>, (11.03.2025).

yargılamasından farklı olarak, vergi yargılamasında tanık delilinin sınırları daha keskin bir şekilde çizilmiştir. Örneğin, bir müteahhittin vergi incelemesi sırasında kendisinden gayrimenkul satın alan kişinin beyanlarına başvurulabilir. Ancak alım-satım işlemi sırasında yalnızca müteahhit ile alıcının yanında bulunan bir kişinin vereceği beyan vergi hukuku kapsamında delil teşkil etmemektedir²⁰⁶.

577 sayılı İYUK'un 31. maddesi uyarınca, idari yargılamada bu kanunda açık bir düzenleme bulunmadığı hallerde HMK'nın hükümleri kıyasen uygulanabilir. Ancak bu kıyasen uygulama sınırsız değildir; yalnızca belirli usul işlemleriyle sınırlı olup, tanık delili bu çerçevede doğrudan sayılan bir yöntem değildir²⁰⁷. Bu çerçevede, idare ve vergi davalarında, delil tespiti yoluyla tanık dinlenilmesi talep edilebilir ve tanık ifadelerinin tutanakları dava dosyasına eklenebilir. Taraflar, dava açılmasının akabinde ilgili delillerin tespitini davaya bakmakla görevli vergi mahkemesinden talep edebilmektedir²⁰⁸. Vergi hukuku kapsamında tanık delili çalışmamızın üçüncü bölümünde detaylıca incelenmiştir.

Ancak bu noktada unutulmamalıdır ki yargı kolları açısından tanık beyanları her ne kadar doktrinde “doğruluğu gerçeğe en yakın şekilde kabul edilen” bir delil türü olarak ifade edilse de; uygulamada tanık beyanlarının taraflı ve ezberletilmiş olarak sıklıkla karşımıza çıktığı bir gerçektir. Herhangi bir yargılama esnasında tanıklık müessesesini icra edenin de insan olduğu unutulmamalıdır.

1.4.Bilirkişi Delili

Bilirkişilik müessesini geniş bir tanımla açıklamak gerekirse; alanında yeterli düzeyde bilimsel ve teknik bilgisi bulunan, mesleki tecrübesi yüksek, bir yargılama sırasında hukuki değerlendirme ile çözülemeyecek bir uyuşmazlık hakkında kendi teknik ve mesleki bilgisi dahilinde ilgili uyuşmazlık hakkında görüş bildiren, bu bağlamda yargıçlara en doğru kararı verebilmeleri için kolaylık sağlayan kişilere

²⁰⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.372.

²⁰⁷ Sezin Öztoprak, “Yargı Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Tanık”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 23, Sayı 2, 2021, ss.1363-1404, s.1366.

²⁰⁸ Gizem Kapucu, Metin Kocatepe, “Vergi Yargılamasında Tanık”, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, Ocak 2021, ss.133-165., s.143.

bilirkişi denmektedir. Bu kimselerin yargılama sonunda maddi manevi bir menfaat sağlamayacak kişiler olması da zorunludur²⁰⁹.

İYUK madde 31, bilirkişilik ile ilgili düzenlemeler için HMK'ya atıfta bulunmuştur²¹⁰. Bu bakımdan HMK'da mevcut hükümlerin idari yargı bakımından bilirkişilik konusundaki temel düzenlemeleri oluşturduğunu söylemek mümkündür.

Bilirkişilik, vergi yargılaması sırasında uyuşmazlık konusu teknik ve mesleki bilgiler gerektiren durumun çözümü için başvurulacak bir delil türüdür. Bu anlamda bilirkişilik iki temel amaçla kullanılır²¹¹:

İlk olarak vergiyi doğuran olaya sebep olan özel hukuk ilişkisinin bağlantılı olduğu hususlarda bilirkişi incelemesine başvurulabilmektedir²¹². Örneğin, motorlu taşıtlar vergisine haiz bir aracın değerinin tespiti için bilirkişi incelemesi yapılabilmektedir.

İkinci olarak ise vergi inceleme sürecinde mükellef ya da idare tarafından gerçekleştirilen bir işlem hakkında bilirkişi incelemesine başvurulabilmektedir²¹³. Örneğin, tarhın ikmalen vergi idaresince yapılması sonucu yargı önüne gelen bir olayda, tarhın doğru yapıp yapılmadığının tespiti amacıyla mükellefin defter ve belgeleri bilirkişi incelemesine gönderilebilmektedir.

Bu noktada eklemek gerekir ki, vergi yargılamasında bilirkişi incelemesi ve raporu, takdiri delil niteliği taşımaktadır. Hakim hüküm kurarken bilirkişinin raporda belirttiği görüşü ile bağlı değildir. Hakimin bilirkişi raporunu serbestçe değerlendirme yetkisi mevcuttur²¹⁴. Başka bir deyişle, hakim bilirkişi raporundaki mevcut görüşün aksi yönde bir karar verebilmektedir.

²⁰⁹ Hasan Arslaner, "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesinin Önemi", (Hakemli Makale), **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt 81, Sayı 3, 2023, ss.187-228, s.192.

²¹⁰ Baki Kuru, Barış Toraman, "Hukuk Yargısında Ve İdari Yargıda Bilirkişi Listeleri", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt 17, Sayı 1, 2014, ss.9-16, s.10.

²¹¹ İbrahim Organ ve Cansu Sevinç, "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler", **Maliye Dergisi**, Sayı 170, Haziran 2016, s.119-120.

²¹² Arslaner, s.207.

²¹³ Organ ve Sevinç, s.121.

²¹⁴ Ersin Erdoğan ve S.Hilal Üçüncü, "Bilirkişilik Kurumu Ve Bilirkişi Raporunun Delil Değerine İlişkin Bazı Sorunlar", **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, 2020, ss.354-387, s.371.

Bilirkişinin yargılama sürecindeki temel görevi, hakime dava konusu hakkında özel ve teknik bilgi sunmaktır. Ancak buradan bilirkişi raporunun hakimın kararı niteliğinde olduğu anlamı çıkarılmamalıdır; uyuşmazlığı çözme yetkisi yalnızca hakime aittir. Hakim, kararını verirken bilirkişi raporundan yararlanabilir fakat raporun aksine hüküm vermesi de mümkündür. Ancak bu durumda hakim, kararının neden bilirkişi raporu doğrultusunda oluşturulmadığını gerekçelendirmek zorundadır. Aksi halde verilen karar usul ve yasaya aykırılık teşkil edecektir.

Dosya kapsamında alınan bilirkişi raporlarına karşı tarafların itiraz hakları olduğu unutulmamalıdır. Bu hallerde hakim dosyayı aynı bilirkişiye ek rapor için gönderebileceği gibi uyuşmazlığın boyutuna, itirazların kapsamına göre dosyayı yeni bir bilirkişi incelemesine de gönderebilmektedir.

1.5.Kesin Hüküm

Bir mahkeme hükmünün, bütün yargı mercilerini bağlayıcı nitelik taşımasına kesin hüküm denir. Kararı veren mahkemenin kendisi dahil tüm mahkemeler kesin hüküm ile bağlıdır²¹⁵. Bu sebeple kesinleşmiş bir mahkeme hükmü, başka davalarda da delil niteliği teşkil etmektedir.

Bir mahkeme kararının kesin hüküm teşkil etmesi, ilgili karar hakkında olağan kanun yollarına başvurulamayacağını göstermektedir. Bazı mahkeme hükümleri verildikleri andan itibaren kesindir. Başka bir deyişle bu hükümlere karşı herhangi bir üst mahkemeye başvuruda bulunulamaz. Verildiği andan itibaren kesin olan kararlar, süresi içerisinde olağan kanun yoluna başvurulmadığından dolayı kesinleşen kararlar, süresi içerisinde olağan kanun yoluna başvurulsa da başvuru reddi üzerine kesinleşen kararlar kesin hüküm teşkil etmektedir²¹⁶.

Olağanüstü kanun yolları; ya olağan kanun yollarının tamamının kullanılması sonrasında ya da bu yolların süresinde kullanılmaması nedeniyle kesinleşmiş hâle gelen yargı kararlarına karşı başvurulabilen, istisnai nitelikteki denetim yollarıdır. Bu kapsamda, özellikle kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi gibi yollar

²¹⁵ Alkim Aktaş İnan, “İdari Yargılama Hukukunda Kesin Hükmün Olumlu Etkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Kabul Tarihi 04.09.2024, s.1657.

²¹⁶ Ramazan Çağlayan, “İdari Yargıda Kesin Hüküm”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 1999, ss.1-123, s.1-2.

öne çıkmaktadır²¹⁷. Kanun yararına temyiz, idare ve vergi mahkemeleri yahut bölge idare mahkemesince verilen kesin kararlar ile süresi içerisinde istinaf ve temyiz kanun yollarından geçmeden kesinleşmiş kararlarına ilişkin başvurulabilen bir yoldur. Yargılamanın yenilenmesi ise, yalnızca kanunda sınırlı sayıda düzenlenen sebeplerin mevcudiyeti halinde gerçekleşebilen bir olağanüstü kanun yoludur. Mahkemece verilen kararda mevcut hukuka aykırılık, fiili hataların giderimi amacı ile kararı veren mahkemeden yargılamanın yenilenmesi talep edilebilmektedir²¹⁸.

2.Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller

Türk vergi sisteminde VUK'un 227. Maddesi gereğince belge düzenine uymak mükelleflere kanunen yüklenen bir zorunluluktur. Bu belgeler mükellefler tarafından tutulmakta olup, herhangi bir uyuşmazlık karşısında ispat niteliği taşımaktadır.

2.1.Beyannameler

Türk vergi sistemi kural olarak beyan esasına dayanmaktadır²¹⁹. Başka bir deyişle Vergi mükellefi, ödemesi gereken verginin matrahını ve tutarını kendisi hesaplayarak vergi idaresine bildirmekle yükümlüdür. Bu bildirim, beyanname düzenlenmesi yoluyla gerçekleştirilir. Beyanname aracılığıyla belirtilen tutar, mükellef tarafından kabul edilmiş sayılır ve vergi dairesine sunulan bu beyan doğrultusunda tahakkuk işlemi yapılır²²⁰. Beyan usulü, mükelleflerin vergiye tabi olan unsurları başkalarından daha iyi bileceği varsayımına dayanır. Bu yöntemin en belirgin özelliği, idarenin vergi miktarının tam karşılığını alabilmesinin mükellefin doğru beyanname vermesine bağlı olmasıdır. Zira beyan usulünde vergi dairesi, vergi matrahının belirlenmesinde doğrudan bir rol oynamaz. Vergi dairesi, yalnızca mükellefin verdiği bilgileri denetler.

213 Sayılı VUK madde 378 gereği, vergi mükellefleri beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlara dayanarak yapılan tarh işlemlerine karşı dava

²¹⁷ Uğur İhtiyaroğlu, “Olağanüstü Bir Denetim Yolu Olarak Kanun Yararına Bozma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 60, Ekim 2024, s.115.

²¹⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.366-367.

²¹⁹ Recep Narter, “Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır: Özel Hayatın Gizliliği”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 197, Şubat 2022, s.12.

²²⁰ Karakoç, s.124.

açamamaktadırlar²²¹. Ancak Danıştay, mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyan vermesi halinde dava açma haklarının saklı tutulduğunu kararlarında belirtmiştir²²².

2.2.Bildirimler

Mükellefin en temel yükümlülüğü, vergi dairesine bildirimde bulunmaktır. Bu bildirim sayesinde vergi dairesi, mükellef ile mükellef nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bildirim, mükellefin iş faaliyetlerine başlama, faaliyetlerinde değişiklik yapma veya faaliyetini sonlandırma gibi durumları, kanunda belirlenen süre ve şekillere uygun olarak vergi idaresine iletmesidir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa gereğince bu bildirim yükümlülüğü, vergiye tabi olan ticaret ve sanat erbapları, serbest meslek sahipleri, kurumlar vergisi mükellefleri, kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerdeki komandite ortakları için geçerlidir²²³.

Gerçek veya tüzel kişiler, gerçekleştirdikleri vergiye tabi işlemler sonucunda sürekli ya da geçici olarak mükellefiyet yükümlülüğü altına girerler. Örneğin, bir kişi ev satın aldığı anda, bu işlem sonucu tapu harcı ödemek gibi geçici bir mükellefiyet doğar. Ancak aynı kişi, satın aldığı evi kiraya verdiğinde elde ettiği gelir nedeniyle sürekli bir mükellefiyet söz konusu olur ve ayrıca ev sahibi olması sebebiyle emlak vergisi gibi servet vergilerine tabi olur. Bu kişi, evinde ticari ya da mesleki faaliyet başlattığında ise, ilgili bildirim yükümlülükleri artar. Bu durum, işe başlama, işi bırakma, adres ve iş değişiklikleri gibi bildirim zorunluluklarını beraberinde getirir²²⁴.

2.3.DeFTERler

VUK'un 253. Maddesi uyarınca *“kanun gereği defter tutma yükümlülüğünde olanlar; tuttukları defterlerle üçüncü bölümde belirtilen belgeleri, ait oldukları yılı izleyen takvim yılından itibaren beş yıl boyunca saklamakla yükümlüdür.”* Ayrıca, VUK madde 256 gereği, mükellefler bu defter ve belgeleri yetkili mercilere sunma

²²¹ Hamza Ertekin, “Ek Vergilerin İhtirazi Kayıtlı Beyanı ve Dava Süreci”, 2023, <https://www.bbdas.com.tr/2023-5-ek-vergilerin-ih-tirazi-kayitla-beyani-ve-dava-sureci-b-2255> (02.01.2025).

²²² Veysi Seviğ, “Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kapsamındaki Gelişmeler”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı 7, Ekim, 1979, s. 294.

²²³ Yüksel Durmaz, s.71.

²²⁴ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, “2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu-3, Vergi Usul Kanunu”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, İstanbul, 2015, s.5-6.

yükümlülüğü altındadır²²⁵. VUK madde 30/3 ile madde 355'e göre; Bu saklama ve sunma zorunluluğuna uymayan mükellefler hakkında vergi idaresi tarafından re'sen tarhiyat yapılarak usulsüzlük cezası yaptırımını uygulanabilmektedir. Ayrıca, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, koşullar sağlandığında bu durum "gizleme" olarak kabul edilip vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilir. VUK madde 359 ile madde 344'e göre; Gizleme fiili sabit olduğu takdirde, hem on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hem de vergi ziyana sebep olunması halinde, kaybedilen verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanabilir²²⁶.

Defter tutma zorunluluğu, TTK ve VUK 'ta düzenlenmiştir. Ancak bu kanunların bu konudaki amaçları birbirinden farklıdır. Bununla birlikte, iki kanun hükümleri birbirleri ile etkileşim halindedir. Ticaret hukukunda düzenlemeler genellikle tacirler için yapılırken, vergi hukukunda tacir konumundaki kişiler mükellef olarak kabul edilmektedir. Ticaret hukukunda defterlerin delil olarak kullanılması konusunda detaylı düzenlemeler mevcuttur. Ancak vergi hukukunda bu konuda bu kadar ayrıntılı düzenlemeler yer almamaktadır²²⁷.

Burada önemli olan bir diğer husus, vergi incelemesi aşamasında ibraz yapılmayan defter ve belgelerin, vergi yargılaması sırasında mahkemeye ibraz edilmesi halinde delil olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Bu hususta Danıştay'ın görüşleri değişkenlik göstermektedir.

Danıştay bir kararında²²⁸; "...Olayda; temyize konu karara dayanak alınan defter ve belgelerin, davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilen yazı ile ibraz edilmesi istenilmiş olmasına rağmen, inceleme elemanına ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine gerekçe olarak, hiçbir neden göstermediği gibi sadece şifahi olarak evrak, belgeler ile mal alış ve satış faturalarını inceleme elemanına götürdüklerini ancak, gerek olmadığı ifade edilerek alınmadığını ileri

²²⁵ 213 Sayılı VUK m. 256: "önceki maddelerde yer alan gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde kapsamında getirilen yükümlülüklere tabi olanlar, saklamak zorunda oldukları tüm defter, belge, karneler ve iletmek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik bant, disket gibi ortamlardaki kayıtları ve bu kayıtlara erişim veya okunabilir hale getirilmesi için gereken tüm bilgi ve şifreleri saklama süresi boyunca yetkili makamların talebi halinde incelemeye sunmakla mükelleftir."

²²⁶ 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. 375-408, s.378.

²²⁷ Karakoç, s.127.

²²⁸ Danıştay VDDK., 26.12.2012 T. 2010/707 E. - 2012/618 K. Sayılı Kararı. www.kazanci.com.tr.

sürmektedir. Defter ve belgelerin muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında, ileri sürülen bu hususların haklı mazeret olarak kabulü mümkün değildir. 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.” Şeklinde hüküm kurarak defter ve belgelerin incelenemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir.

Nitekim sonraki yıllarda ise Danıştay kararları vergi yargılaması sırasında ibraz edilen defter ve belgelerin delil olarak değerlendirilebileceği yönündedir. Örneğin²²⁹; “...2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda re’sen araştırma ilkesi benimsenmiş, aynı Kanunun 31. maddesinin atıfta bulunduğu 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 266. maddesinde, hakim’in özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. / Olayda, davacı tarafından hem dava dilekçesinde hem de temyiz dilekçesinde defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğunun belirtildiği görüldüğünden, yukarıda sözü edilen re’sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle, söz konusu belgelerin gerçekten alış yapılan emtialara dair alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak hasıl olacak duruma göre bir karar verilmesi gerektiğinden, böyle bir inceleme yapılmaksızın verilen kararda hukuki isabet bulunmamaktadır.”

2.3.1.Belgeler ve Kayıtlar

Mükellef nezdinde oluşan delillerden biri de, mükellefin tutmakla yükümlü olduğu kayıtlar ile korumakla yükümlü olduğu belgelerdir. Nitekim mükellefin başlıca sorumluluklarından biri de vergiye tabi olaya ilişkin işlemi belgelendirmektir.²³⁰

²²⁹ Danıştay. 9. D., 30.03.2017 T., 2014/6558 E. - 2017/3429 K. Sayılı Kararı. www.kazanci.com.tr.

²³⁰ Yusuf, s.142.

Vergi hukukunda, belge düzeni ile kayıt sisteminin taşıdığı önem tartışmasıdır. Türk Vergi Mevzuatı, vergiye tabi işlemlerin uygun belgelerle ispatlanmasını ve bu belgelerin belirlenen süreler içerisinde kanunen öngörülen defter ve kayıtlara geçirilmesini esas alır²³¹. “*Belge ve kayıt düzeni*” olarak adlandırılan yapı, mükelleflerin vergiyle ilgili işlemleri ile bu işlemlere taraf olan üçüncü kişilerin faaliyetlerinin izlenebilirliğini sağlamayı hedefler. Bu sistem aracılığıyla, mükellefin malvarlığı, sermaye yapısı, mali durumu, gelir-gider hareketleri ve genel finansal sonuçları tespit edilerek denetim altına alınabilir hale getirilir²³².

Vergilendirme işleminin belgelendirilmesi düzgün yapılmadığı takdirde, mükellefler cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Beyan esası ile işleyen bir vergi sisteminin neticesinde mükelleflerin defter kayıtları ile beyanlarının desteklenmesi gerekmektedir. Bahsi geçen defter kayıtları ise haliyle belge dayanaklı olmalıdır. Bu doğrultuda, mükelleflerin gelir ve giderlerini belgeleyerek, matrah belirlmeleri, beyan sürecinde ispat yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu belgeleme işlemi, hem vergi denetimi hem de mükellefin ispat yükü bakımından önem teşkil etmektedir²³³.

Belge ve kayıtlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227-252. Maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. Bu maddelerde, olayların hangi belgelere bağlanması gerektiği ile bu belgelerin ne olduğu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yasaca “*ispat edici kağıtlar*” gelir unsurlarına göre gruplandırılarak; “*ticari kazanç için fatura, serbest meslek kazancı için serbest meslek makbuzu ve ücretler için bordro*” olarak hüküm altına alınmıştır. Örneğin; VUK madde 230 gereğince düzenlenmesi yasal zorunluluk teşkil eden faturalar, ticari bir ilişki sonucu bir alım satım karşılığında, müşterinin borçlandığı bedeli gösterme amacı ile düzenlenir²³⁴.

Bu nedenle belge düzeninde VUK ile belirlenen esaslar uygulanmaktadır. Başka bir deyişle; kanunda belirlenen esaslara uymadan hazırlanan belgelerin geçerliliği sekteye uğramaktadır. Hazırlanan belge maddi ve şekli açıdan VUK’ta düzenlenen kanun hükümlerine uygun olmak zorundadır. Çünkü VUK kapsamında

²³¹ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 4, 2012, s.1315.

²³² Danıştay 3.D. 24.12.2021 T. 2010/7112 E. – 2012/4884 K. sayılı kararı. www.kazanci.com.tr.

²³³ Yüksel Durmaz, s.85.

²³⁴ Gümüşkaya, s.276.

esas teşkil eden temel unsur belge düzenlemedir²³⁵. VUK’a aykırı olarak düzenlenen belgeler vergi hukukuna göre istisna teşkil etmektedir. Nitekim ispat yalnızca yargılamada başvurulmuş bir müessese olmamakla birlikte; idarece yapılan işlemlerde de mükelleflerin haklılıklarını ispat etmeleri gerekmektedir. Bu nedenle gerekli belgelerin idareye sunulması önem taşımaktadır. Örneğin; vergi incelemesi sırasında mükellef matrahını oluştururken kullandığı tüm bilgi ve belgeleri idarece yetkili kılınan memurlara ibraz etmek durumundadır. Bu noktada idare, kendisine verilen bilgi ve belgeler üzerinden yapacağı inceleme ile bir kanaate varmaktadır²³⁶.

Vergi Usul Kanunu madde 227/2’ye göre, defter tutma zorunluluğu bulunmayan ve kurumlar vergisinden muaf olan bazı yükümlüler de belge düzenlemekle yükümlüdür. Bununla birlikte, bazı istisnai durumlar söz konusudur. Vergi Usul Kanunu’nun 228. maddesi gereğince, örf ve teamüllere göre belgeye dayandırılması beklenmeyen giderler, belge edinmenin mümkün olmadığı giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak belirlenen giderlerde belge şartı aranmaz. Ancak, bu giderlerin gerçek meblağlar üzerinden kayıt altında tutulması ve miktarlarının işin kapsam ve niteliğine uygun olması gerekmektedir²³⁷.

Vergi mükellefleri, vergiyi doğuran olayla ilgili işlem ve faaliyetleri, kanunda belirtilen belgeler aracılığıyla kanıtlayabilecektir. Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayların ispatında delil olarak kullanılabilecek belgelere ilişkin kapsamlı düzenlemeler getirmiştir. Bu belgelerin hangi özellikleri taşıması gerektiği, nasıl düzenleneceği ve içeriklerinde bulunması gereken unsurlar ayrıntılı biçimde belirlenmiştir²³⁸; ayrıca bu alandaki düzenleme ve denetim yetkisi Maliye Bakanlığı’na bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı’nın yetki bağlamında geniş tutulmasının amacı, VUK madde 257 gereğince, hızla değişen ekonomik ve teknolojik koşullarda belge düzeninin etkinliğini artırmak ve vergi kaybı ile kaçaklarını en aza indirmektir²³⁹.

²³⁵ Mustafa Şimşek, **Türk Belge Sisteminde Belge Düzeninin Hukuksal Çerçevesi**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2002, s.4.

²³⁶ Karataş Durmuş, s.506-507.

²³⁷ Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel S., 2010, s.27-55, s.28.

²³⁸ Güray Kurşunluoğlu, “Vergi Hukukunda Yorum ve İspat”, s.107. [tr-sorumlu-vergicilik-guray-kurşunluoglu.pdf](https://www.guraykurşunluoglu.com.tr/sorumlu-vergicilik-guray-kurşunluoglu.pdf). (22.03.2025).

²³⁹ Yusuf, s.142.

2.3.1.2.Faturalar

VUK madde 229'a göre fatura; *“Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

İlgili tanıma göre fatura verilmesinin yalnızca tacirler arası bir işlem olarak anlaşılması olağan olsa da kanun nihai tüketiciler ile ilgili bir ayrıma gitmiştir²⁴⁰: VUK madde 232/1'de; *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar; kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara; Serbest meslek erbabına; kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara; defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere; vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.”* Şeklinde hüküm kurarak tacir olmayanların da fatura verebileceğini düzenlemektedir.

Nihai tüketicilerde ise²⁴¹; *“nihai tüketicilerin, fatura verebilecek durumdaki kişilerden satın aldıkları hizmet bedelinin KDV dahil 6.900-TL²⁴²'yi geçmesi,*

Nihai tüketicilerin alımları yukarıda belirtilen parasal sınırın altında kalmakla beraber nihai tüketicinin fatura talep etmesi halleri.”

Vergi hukuku bağlamında fatura, Alım-satım ile işletmelerin gelir-giderleri fatura ile ispat alanı bulmaktadır. Bu kapsamda fatura, vergi hukuku ve ticaret hukuku bağlamında ticari faaliyetlerde temel yapı taşı olarak kabul edilir. Özellikle beyana dayalı vergi sistemlerinde, fatura, ekonomik işlemlerle ilgili kayıtların gerçeği yansıtmasını sağlayan bir araçtır. Vergi beyanlarının, gerçek ekonomik faaliyetlerle tutarlı olmasını ve kayıtların doğru bir şekilde tutulmasını garanti eden hayati bir belgedir. VUK'ta 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile kıymetli kağıt haline getirilen faturanın basımı Maliye Bakanlığı bünyesinde gerçekleştirilmektedir. Faturanın basımının Maliye Bakanlığı'na verilmesi ile amaçlanan hedef ise güven ortamını oluşturarak fatura kullanımını yaygınlaştırmak ile ticari hayattaki

²⁴⁰ İlhami Öztürk ve Uğur Yiğit, “Nihai Tüketicilere Yapılan Mal ve Hizmet Satışlarında Fatura Düzenleme Süresi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 125, Şubat 2010, s.92.

²⁴¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.146.

²⁴²Bkz. 30.12.2023 T. 32415 RG. 556 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği: *“Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçiler dışındaki kişilere yani tüketicilere satılan mal ve sunulan hizmet bedelinin belli meblağı aşması halinde fatura düzenlenmesine ilişkin, daha önce 4.400 TL olarak uygulanmakta olan had, 01.01.2024 tarihinden itibaren 6.900 TL olacaktır.”* .

hareketliliği belgeye dayandırmaktır. Bu sayede faturasız satışın da önüne geçilmesi hedeflenmiştir²⁴³.

Fatura, teslim ya da ifa gerçekleşikten sonra yedi gün içerisinde düzenlenmelidir. Yedi günlük sürede düzenlenmeyen faturalar şekli olarak yok hükmündedir. Ancak maddi anlamda geçerliliklerini sürdürürler.

2.3.1.2.1.Fatura Yerine Geçen Belgeler

Bazı alım satımlar ile hizmetlerde fatura düzenlenmesi zorunlu değildir. Ancak bu durumlarda dahi mükellefler bu alım satım ya da hizmeti fatura yerine geçen bir belgeye dayandırmalıdır. Bu başlık altında perakende satış fişleri, gider pusulası ve müstahsil makbuzu değerlendirilecektir.

2.3.1.2.1.1.Parekende Satış Fişleri

VUK madde 233' e göre perakende satış fişleri; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutma mecburiyetindeki çiftçilerin fatura zorunluluğu bulunmayan satış ve işlerinde perakende satış fişi ile bu satış ya da işi belgelendirmeleri gerekmektedir²⁴⁴. Perakende satış fişlerinde, fişin düzenlendiği tarih, işletme ya da mükellefin bilgileri ile parasal miktar mutlaka gösterilmelidir. Perakende satış fişleri seri ve sıra numarasına göre teselsül ettirilen, bir nüsha müşteride kalacak şekilde iki nüsha olarak tanzim edilen belgelerdir²⁴⁵.

3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanununun 1. Maddesi gereği; satın aldıkları malları, satışı yapanlar dışında kimselere satan ya da hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti vardır. Bu cihazlardaki satış fişi ve rulolar, fatura düzenlenmesinin zorunlu olmadığı hallerde fatura yerine geçmektedir²⁴⁶. Perakende satış fişi de burada karşımıza çıkmaktadır.

²⁴³ Karakoç, s.150.

²⁴⁴ Kanun metninde perakende satış fişlerine ek olarak; makineli kasaların kayıt ruloları ile giriş ve yolcu taşıma biletleri de sayılmıştır.

²⁴⁵ Rasim Sezer, “Perakende Satış Vesikalarının Gider Yazılması”, [Perakende Satış Vesikalarının Gider Yazılması | Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.](#) (11.03.2025).

²⁴⁶ A.Murat Yıldız, “Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi” [odeme-kaydedici-cihazkul..07052014152102.doc](#). (11.03.2025).

2.3.1.2.1.2. Gider Pusulası

Vergiden muaf olan esnafların fatura düzenleme yetkisi yoktur. Bu sebeple bu kişilerce ticaret yapan vergi mükellefleri, yapılan işlemi belgelemek amacıyla iki nüsha olacak şekilde gider pusulası düzenlemektedirler. Gider pusulasının geçerli olabilmesi için mutlaka anlaşmalı matbaalarda bastırılmak ya da noterden tasdik ettirilmek zorundadır²⁴⁷.

Gider Pusulası, ticari işletmelerdeki giderleri belgelemeye yarayan ve fatura yerine geçen belgelerden biridir. VUK'un 234. maddesi uyarınca; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazançları basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan serbest meslek sahipleri ve çiftçiler, vergiden muaf esnaftan aldıkları mal veya yaptırdıkları işler için gider pusulası düzenleyip bu pusulayı karşı tarafa imzalatmakla yükümlüdür. Ayrıca, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bir kişiden altın, mücevher gibi değerli eşyalar satın aldıklarında, satıcıya imzalatılacak şekilde bir gider pusulası düzenlemek zorundadır²⁴⁸.

Gider pusulası, 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında olan malın iade sürecinde fatura yerine geçen belgelerdendir. Başka bir deyişle gider pusulası, tarafı ticari işletmelerde giderleri belgelemekte kullanılan araçlardan biri olarak karşımıza çıkar²⁴⁹.

2.3.1.2.1.3. Müstahsil Makbuzu

Müstahsil Makbuzu, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yapılan alım sonucunda²⁵⁰ bedel için iki nüsha şeklinde düzenlenen, bir nüshası çiftçiye verilen, diğer nüshası se çiftçiye imzalatılarak geri alınan bir belgedir. Vergi Usul Kanunu madde 235'e göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usulde kazancı tespit edilenler ve defter tutma mecburiyetindeki çiftçiler ile gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler arası gerçekleşen bir işlem sonucu tanzim edilen fatura yerine geçen bir belgedir²⁵¹. Bu belge malı satın alan tarafından düzenlenmektedir.

²⁴⁷ Güray Ögredik, "Gider Pusulası İle "Aynı Kişiye" "Sürekli" Yapılan Ödemelerde Sigorta Ve Vergi Riskleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2014.

²⁴⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 234.

²⁴⁹ Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, "Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Düzenlenmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 30, Sayı 159, Mayıs-Haziran 2020, İstanbul, ss.13-27, s.20.

²⁵⁰ Yavuz Çalık, "Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçi ve Müstahsil Makbuzu", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 140, Mayıs 2011, s.52.

²⁵¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.149.

2.3.1.3. Sevk İrsaliyesi ve İrsaliyeli Fatura

Sevk irsaliyesi basit bir anlatımla; olduğu yerden başka bir yere sevk edilen ticari malın sevki esnasında düzenlenen belge olarak karşımıza çıkmaktadır. başka bir deyişle; ticari bir mal, işletme dışında başka bir yere taşındığı durumlarda, ticari malın malikinin düzenlediği bir belgedir.

230. madde kapsamında, sevk irsaliyesi; bir malın ticari amaçla taşınması durumunda düzenlenmesi zorunlu olan bir belgedir. Mal satıcı tarafından sevk ediliyorsa bu belge satıcı tarafından, alıcı tarafından taşınıyorsa alıcı tarafından düzenlenmelidir. Ayrıca, sevk işlemini gerçekleştiren taşıma aracında bu belgenin bulundurulması gerekmektedir²⁵².

Sevk irsaliyesi, malların taşınması sırasında vergi denetiminin yapılabilmesi ve fatura düzeninin kontrol edilerek vergi kaybının önlenmesi amacıyla kanunca zorunluluk tesis eden belgelerdendir²⁵³.

Ticari işi gereği malı taşıyan alıcı ya da satıcılar açısından, mala ilişkin fatura düzenlenmişse dahi sevk irsaliyesini bulundurma zorunluluğu mevcuttur. Ancak tüketiciler, kişisel tüketim amacıyla aldıkları ürünleri kendileri taşıdığında veya taşıttığında, yanlarında satın alma sırasında verilen fatura ya da perakende satış fişi bulunduğu sürece, sevk irsaliyesine ihtiyaç duyulmaz.

Sevk irsaliyesi ile fatura, iki ayrı belge olarak düzenlenebileceği gibi, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince²⁵⁴ tek belge halinde de düzenlenebilmektedir. Bu belgeye ise irsaliye faturası denmektedir.

İrsaliyeli fatura düzenlendiği takdirde artık ayrıca bir sevk irsaliyesi düzenlenmemektedir. Mükellefler tarafından anlaşmalı matbaalarda basımı zorunlu olan ve en az üç örnek düzenlenmesi gereken irsaliyeli faturaların da bir nüshası sevk irsaliyesinde olduğu gibi taşıyıcı araçta bulundurulması zorunludur.

İrsaliyeli faturanın geçerli sayılabilmesi için belirli unsurları içermesi zorunludur. Bu belgede; düzenleyen kişinin adı, işletme unvanı, iş yeri adresi, vergi

²⁵² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.151.

²⁵³ Oğuz Kürşat Ünal, **Fatura ve İspat Külfeti: En Son Yargıtay Kararlarıyla Güncelleştirilmiş**, Asil Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara, 2003, s.20.

²⁵⁴ 20989 RG. 12.12.1991 T. 211 sıra nolu VUK. Genel Tebliği.
22132 RG. 5.12.1994 T. 232 sıra nolu VUK. Genel Tebliği.

dairesi ile vergi kimlik numarası yer almalıdır. Ayrıca sevk edilen malların cinsi, miktarı, birim fiyatı ve toplam bedeli gibi malın niteliğine ilişkin bilgiler açıkça belirtilmelidir²⁵⁵. Gönderim yapılan adres, alıcının adı, unvanı, adresi ve varsa vergi bilgileri de eksiksiz şekilde yazılmalıdır. Bunun yanında, faturanın seri ve sıra numarası, düzenlenme tarihi ile saati ve basımını yapan matbaaya ilişkin bilgiler de belgede yer almalıdır. Bu unsurlardan herhangi birinin eksik olması durumunda, düzenlenen belge irsaliyeli fatura olarak kabul edilmez²⁵⁶.

2.3.1.4.Serbest Meslek Makbuzu

VUK madde 236 gereğince serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabı kişilerce düzenlenen, mesleki faaliyet kapsamındaki her türlü tahsilat amacıyla düzenlenmesi zorunlu olan belgedir.

VUK madde 237 gereğince; *“Serbest meslek makbuzlarına: Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; Alınan paranın miktarı; Paranın alındığı tarih; Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.”*

Serbest meslek makbuzu bir fatura değildir. Kaldı ki serbest meslek makbuzu faturada olması gereken hususları düzenleyen VUK madde 229’daki şartları da sağlamamaktadır. Serbest meslek erbaplarının düzenlemek zorunda olduğu makbuzlar serbest meslek makbuzu olarak adlandırılmaktadır.

Günümüzde serbest meslek makbuzunda 509 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca e-serbest meslek makbuzu (e-SMM) sistemine geçilmiştir. Bu tebliğ ile serbest meslek makbuzları elektronik ortamda düzenlenmekte, muhafaza edilmekte, GİB’e iletilmektedir²⁵⁷.

2.3.1.5.Ücret Bordrosu

Bir işyerinde çalışan işçiye ödenen ücret, işverence bir belgeye bağlanmak zorundadır. İşverence işçinin ücret dökümlerinin tutulduğu belgelere ücret bordrosu

²⁵⁵ Ender Özdemir, “Türk Vergi Sisteminde Sevk İrsaliyesi Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 184, Ocak 2015, s.90.

²⁵⁶ Ozan Muzaffer Köstü, **Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler**, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara, 2010, s.33.

²⁵⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.150.

adı verilmektedir. VUK madde 238'e göre; “İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.”

VUK'un 239. Maddesi gereğince; “Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçer.”

Şunu da belirtmek gerekir ki, bir iş sözleşmesinde, işverenin işçiye ödemekle yükümlü olduğu ücreti ödemediğini kanıtlama sorumluluğu yine işverene aittir. Eğer işçi, kendisine ödeme yapılmadığını iddia ederse, işveren bu ödemenin işçiye yapıldığını ispatlamakla mükelleftir. Bu nedenle işçiye yapılacak ödemelerin en sağlıklı yolu banka kanalından geçmektedir. Çünkü işçi kendisine bir ödeme yapılmadığını tanık delili dahil her türlü delil ile ispatlayabilirken, işveren ancak yazılı delil sunmak suretiyle işçiye ücretin ödendiğini ispatlayabilmektedir.²⁵⁸

Ücret bordrosunun ait olduğu ay bordronun en başında yazılıdır. İşverenler her ayın en geç 20. Gününe kadar bordroyu hazırlayıp tarihler. İlgili bordro işveren ya da vekili (müessese müdürü) ve bordroyu düzenleyen memurca imza altına alınır.²⁵⁹

2.3.1.6. Diğer Belgeler

Vergi hukuku kapsamında yukarıda anlatılan belgelerin yanında başka belgeler de mevcuttur. Delil serbestisi ilkesinin hakim olduğu vergi hukuku bakımından bu belgeler de usulüne uygun olarak tanzim edildiği sürece idare ve yargı nezdinde geçerli deliller olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁶⁰

Çalışmamızın bu bölümünde uygulamada sık rastlanan belgelerden kısaca bahsedilecektir. Ancak vergi hukuku kapsamında delil teşkil edecek diğer belgeler aşağıdaki başlıklarla sınırlı değildir. Bir hüküm ifade etmesine rağmen bu belgeler dışında kalan ve bir hakkın ispatında delil teşkil edebilecek olan taahhütnameler,

²⁵⁸ Karakoç, s.161.

²⁵⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.152.

²⁶⁰ Karataş Durmuş, s.517.

sözleşmeler, mahkeme ilamları, vergi makbuzları gibi belge ve evrakların da yükümlülerce muhafaza edilmeleri gerekmektedir²⁶¹.

2.3.1.6.1.Yolcu Listesi

Yolcu listesi, VUK madde 240/B’de düzenlenmektedir. İlgili madde gereğince şehirlerarası otobüs seyahati gerçekleştiren yolcu taşıma şirketleri, yolcu başına bilet kesmekle yükümlüdür. Bu taşıma şirketindeki taşıtların gerçekleştirdiği seferler için birbirini sıra numaralı olarak takip eden düzenledikleri belgeye yolcu listesi denmektedir.

2.3.1.6.2.Günlük Müşteri Listesi

VUK madde 240/C’ de düzenlenen günlük müşteri listesi, konaklama yerlerince düzenlenen ve ilgili tarihte konaklayan müşteri bilgilerini gösteren belgelere denir. Günlük müşteri listeleri anlaşmalı matbaalardan temin edilmeli ya da aslının noterce tasdik edilmiş olması gerekmektedir.

2.3.1.6.3.Adisyon

Gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmeleri, sundukları hizmetin ve ürünlerin türünü ve özelliklerini belirten adisyonları düzenlemekle yükümlüdür²⁶². Maliye Bakanlığı'nın zorunlu tuttuğu belgeler arasında yer alan adisyonların özellikleri ve düzenlenme şekli, 185 Seri No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Ancak, işletme hesabı esasına göre defter tutan ve faaliyetinde alkollü içki sunumu olmayan lokanta, kafeterya, pastane ve gazino gibi hizmet işletmelerinin adisyon kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır²⁶³.

2.3.1.6.4.Reçete

Özel muayenehanelerde, polikliniklerde ve hastanelerde çalışan ya da bu yerlerin sahibi olan hekimler tarafından özel muayene ve tedavi için verilen reçeteler, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde düzenlenmesi zorunlu belgeler arasında yer almaktadır. Bu reçeteler, yalnızca defterdarlıkla anlaşmalı matbaalarda bastırılarak kullanılabilir²⁶⁴.

²⁶¹ Biyan, s.51.

²⁶² Muhasebe Dersleri. <https://www.muhasabedersleri.com/ticari-belgeler/adisyon>. (05.04.2025).

²⁶³ Biyan, s.85.

²⁶⁴ 20161 RG. 01.06.1989 T. 191 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

2.3.1.6.5.Muhabere Evrakı

VUK madde 241 gereğince; tüccarlarca ticari eylem ve işlemleri sebebiyle yazılan ya da alınan mektuplara (telgraflar ile hesap hulasaları dahil) muhabere evrakı denmektedir. Bu evrakların da mükelleflerce muhafaza edilmesi zorunludur.

2.3.1.6.6.Kıymetli Evrak

Vergi Usul Kanunu' nda mevcut mükerrer 241. madde gereğince; *“Mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanısıra aşağıdaki hususları da ihtiva etmesi zorunludur.*

1. Müteselsil seri ve sıra numarası.

2. Alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası. Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.”

3.İdare Nezdinde Oluşan Deliller

İdare nezdinde oluşan deliller; yoklama fişleri, vergi inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu kararları, uzlaşma tutanakları²⁶⁵ olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1.Yoklama Fişleri

Yoklamaya ilişkin düzenlemeler, vergi denetim türleri arasında VUK'ta ilk sırada yer almaktadır. Bu husus dahi yoklamanın önemini vurgulamakla birlikte, idarenin mükellefiyetler hakkında ilk bilgi edinebileceği denetim yöntemidir²⁶⁶.

VUK madde 127/1'e göre yoklamanın amacı, *“mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek”* olarak belirtilmektedir²⁶⁷.

²⁶⁵ Durmuş, s.524.

²⁶⁶ Furkan Beşel, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği*, (Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Sakarya, 2017, s.37.

²⁶⁷ Kurşunluoğlu, s.107.

Yoklama, vergi yükümlülüğünü henüz başlatmamış kişilerin ve vergiye tabi olmayan kaynakların tespitini sağlayarak vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlayan bir düzenlemedir²⁶⁸. Bu süreç, aynı zamanda vergi kaçakçılığını önlemek için kaçak vergi ödeyenlerin belirlenmesini ve bu kişilerin vergilendirilmesini mümkün kılar. Böylece, vergiye tabi olmayan mükelleflerin kayıtlara geçmesi sağlanarak vergi adaletine katkıda bulunulmuş olur²⁶⁹. Yoklama, vergi idaresinin bilmediği verileri ortaya çıkarma amacı taşır ve bu sayede vergi adaletinin tesisi sağlanırken aynı zamanda hazineye ek gelir kazandırılır. Vergiyi doğuran olayla ilgili önemli bilgiler de yoklama sırasında belirlenebilir.

VUK madde 131/1 gereği; yoklama işleminin sonuçları bir tutanak niteliğinde olan yoklama fişine yazılmaktadır. Söz konusu fiş aynı zamanda bir tespit tutanağı niteliğindedir. VUK madde 353/3 gereği ceza ihbarnamesi sıfatına haiz olduğu durumlar da mevcuttur.

Yoklama işlemi sırasında, iki nüsha hazırlanan fişin tarih atılması gerekmektedir. Eğer ilgili kişi ya da yetkili kişi bulunursa, fişin imzalanması sağlanır. Ancak, bu kişiler ya da yetkililer mevcut değilse veya imzalamayı reddederlerse, durum fişe kaydedilir. Bu durumda, fişin imzalanması için polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birinin imzası alınır. İlk nüsha, yoklama yapılan kişiye veya yetkilisine teslim edilir. Eğer kişi bulunamazsa, fişin bir kopyası, belirlenen adrese 7 gün içinde posta yoluyla gönderilir²⁷⁰.

Yoklama fişlerinin usulüne uygun olarak düzenlenmesi, bu belgelerin hukuki olarak tutanak işlevi görmesini sağlar. Bu durumda, vergi incelemeleri ve matrah takdiri yapan takdir komisyonları, bu belgeleri geçerli bir delil olarak kullanabilir. Böylece, yoklama fişleri, VUK madde 30 bağlamında, vergi idaresi tarafından re'sen vergi tarh edilmesine temel teşkil edebilmektedir²⁷¹.

²⁶⁸ Zeliha Alpsöy, "Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi", **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, 2021, s.571.

²⁶⁹ Mehmet Arslan, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi Maliye Ana Bilim Dalı, Malatya, 1994, s.96.

²⁷⁰ İsmet Yurteri, "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 100.Sayı, 2012, s.258-259.

²⁷¹ Yurteri, s.258.

453 No’lu VUK Genel Tebliği²⁷² uyarınca elektronik yoklama uygulaması ile e-yoklama fişi Vergi Usul Kanununa 132/A maddesi ile eklenmiştir. Bu sayede 01/09/2015 tarihi itibarıyla elektronik ortamda kayıt alınmasının önü açılmıştır.

3.2.Vergi İnceleme Tutanakları

Modern vergileme sisteminin temelini oluşturan beyan esasına göre, vergi idaresi, mükelleflerin beyanlarının oluşturulmasında doğrudan bir rol üstlenmez. Ancak, bu süreçte mükellef ile idare arasında etkili bir iletişim kurulması büyük önem taşır²⁷³. Beyannamelerde yer alan matrah ve diğer bilgilerin doğruluğu, yalnızca vergi idaresinin yapacağı inceleme ve denetimlerle ortaya çıkarılabilir. Bu bağlamda, vergi idaresinin elindeki en önemli araçlardan biri vergi incelemesidir²⁷⁴. Vergi incelemesi, mükellefin defter, kayıt, belgeler ve envanter üzerinde yapılan ayrıntılı bir denetim sürecidir. İncelemenin temel amacı, mükellefin beyanlarının doğruluğunu kontrol etmek ve beyan edilen bilgilerin eksiksiz ve gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmektir.

Vergi incelemesi işlemini *“tarh ve tahakkuk etmesi gereken vergi borcunun tam ve doğru şekilde ortaya çıkarılabilmesi amacıyla vergi inceleme elemanlarınca her türlü delilden serbestçe faydalanılmak suretiyle derinlemesine yapılan araştırma ve bu araştırma sonucunda ulaşılan maddi ve hukuki olguların nitelendirilmesi eylemi”* şeklinde tanımlamak doğru olacaktır²⁷⁵.

Vergi incelemesinin amacı VUK madde 134’ te de açıkça söylendiği üzere; *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.”* Vergilerin doğru bir şekilde hesaplanması, güvence altına alınması ve tespit edilmesi görevi, yalnızca vergi incelemesiyle sınırlı değildir; bu, vergilendirme sürecinin tamamında vergi idaresinin temel amacı ve sorumluluğudur. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde, Maliye Bakanlığının *“gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek”*le görevli olduğu belirtilmiştir. Benzer şekilde, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve

²⁷² 29392 RG.20.06.2015 T. 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

²⁷³ Murat Batı, *Vergi Reformları ve Öneriler*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Eylül 2023, Ankara, s.61.

²⁷⁴ TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Vergi İncelemesinde Amaç”, [Vergi İncelemesinde Amaç - Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı](#). (21.03.2025).

²⁷⁵ Zübeyir Bakmaz, “Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak İncelemenin Yapılacağı Yer”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 7, Sayı 2, 2022, ss.463-486, s.465.

Görevleri Hakkında Kanunun 4. maddesinde, Gelir İdaresi Başkanlığının, devlet alacaklarının tahsil edilmesini sağlamak ve bu konuda gerekli önlemleri almakla yükümlü olduğu vurgulanmaktadır. Burada ifade edilen ‘devlet gelirlerini tahsil etmek’ kavramı, yalnızca dar anlamda tahsilat işlemini değil, vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar olan tüm aşamaları kapsamaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresi sadece tahsilatla değil, aynı zamanda tarh, tebligat ve tahakkuk işlemlerinin gerçekleştirilmesiyle de sorumludur²⁷⁶.

VUK madde 135’e göre vergi incelemesi; “*Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*”

Vergi incelemesine tabi olan kişiler de VUK madde 137 gereğince; kanunlarla kendisine defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunluluğu getirilen gerçek ve tüzel kişiler olarak sayılmıştır. Nitekim mali işleme taraf olabilen tüm gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabi olarak değerlendirilmelidir²⁷⁷.

İncelemenin zamanı ile ilgili VUK madde 138, incelemenin ne zaman gerçekleştirileceğine dair önceden bildirimde bulunma zorunluluğu getirmemektedir. İnceleme, sonuçlanmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi dolana kadar her zaman başlatılabilir²⁷⁸. Daha önce inceleme yapılmış ya da matrah resen belirlenmiş olsa dahi, yeniden inceleme yapılması ve gerekli görülürse ek tarhiyat uygulanması mümkündür. Burada dikkat edilmesi gereken temel nokta, incelemenin beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmesidir. Bu süre aşıldığı takdirde inceleme yapılamazken, süre dolmadan her koşulda inceleme yapılabilir²⁷⁹.

²⁷⁶ Yasemin Cangüloğlu, **Vergilendirmede Etkinlik Ve Mükellef Hakları Bakış Açısıyla Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinde Vergi İncelemesi**, (Doktora Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s.8.

²⁷⁷ Nas, s.1315.

²⁷⁸ Ahmet İnneci ve Neslihan Coşkun Karadağ, “Vergi Usul Kanunu’na Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, **Maliye Dergisi**, Sayı 169, Temmuz-Aralık 2015, s.67.

²⁷⁹ Adil Nas, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 60, Sayı 2, 2011, ss.309-390, s.314.

VUK madde 139 gereği, vergi incelemelerinin dairede yapılması esastır. İlgili kanun hükmü gereğince vergi idaresi, incelemeye tabi kişiden gerekli defter ve belgeleri vergi dairesine getirmesi için yazılı olarak talepte bulunur. İncelemede olan mükellef tarafından haklı bir mazeret olmaksızın defter ve belgeler daireye ibraz edilmediği takdirde, ilgili defter ve belgeler ibraz edilmemiş sayılmaktadır. Haklı mazereti nedeni ile defter ve belgeyi ibraz etmeyen mükellefe ise makul bir süre verilmektedir. İncelemenin vergi dairesinde yapılması, incelemeye tabi kişinin iş yerinde tespit yapılmasını veya çalışmalar yürütölmesini engellemez. Mükellef ya da vergi sorumlusunun talebi üzerine ve iş yerinin uygun olması koşuluyla, inceleme iş yerinde de gerekleřtirilebilir²⁸⁰. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenmektedir.

Vergi inceleme tutanakları VUK madde 141’de hüküm altına alınmıştır. İnceleme aşamasında gereken durumlarda, vergilendirme kapsamındaki olaylar ve bu kapsamdaki hesap durumları kayıt altına alınarak belgelendirilebilir. İlgili kişilerin varsa itiraz ve görüşleri de tutanağa eklenir. Hazırlanan bu tutanakların bir nüshasının mükellefe ya da incelemeye tabi kişiye teslim edilmesi bir zorunluluktur²⁸¹. şeffaflık ilkesine uygun olarak, raporun temelini oluşturacak tutanağın mükellefe teslim edilmesi büyük önem taşır. Aksi halde, bu durum hem sürecin sağlıklı ilerlemesini engeller hem de incelemenin güvenilirliğini zedeleyebilir. Bu nedenle, inceleme elemanlarının bu konuya özen göstermesi gerekir. İlgililer tutanakları imzalamaktan kaçındıkları takdirde, tutanakta belirtilen olaylar ve hesaplara ilişkin defter veya belgeler, kişinin rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar kesinleşene kadar geri verilmez. Ancak, ilgililer tutanakları imzaladıkları takdirde, bu defter ve belgeleri geri alma hakkına sahiptirler²⁸². Bunun tek istisnası, söz konusu belgelerin suç delili niteliğinde olmamasıdır.

3.3.Arama Tutanakları

Vergi incelemesinin sağlıklı ve etkin bir biçimde yürütölabilmesi amacıyla, mükellefler ile vergiyi doğuran olaya doğrudan veya dolaylı şekilde bağlı kişi ve

²⁸⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Vergi İncelemesinin Yapılacağo Yer”, Vergi İncelemesinin Yapılacağo Yer - Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (21.03.2025).

²⁸¹ Fatih Aras, “Vergi İnceleme Tutanakları”, VUK Madde 141 İnceleme Tutanakları | Av. Dr. Fatih ARAS. (21.03.2025).

²⁸² Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, “Vergi İncelemesine “İncelemeye Başlama Bildirimi” İle Başlanacak”, **Mevzuat Sirküleri**, Cilt 107, Sayı 2, 03.07.2022.

kuruluşlara yönelik gerçekleştirilen işlemler, arama faaliyeti kapsamında değerlendirilmektedir²⁸³. Bu noktada bu kişi ve kuruluşların; işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya yönelik delil oluşturan her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olan incelemeye “*aramalı inceleme*” denir²⁸⁴. Arama işlemi vergi incelemesi denetimi için aracı rol üstlendiğinden dolayı aramalı inceleme terimi kullanılmaktadır.

Başka bir tanıma göre arama, ihbar üzerine veya vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yönünde kuvvetli şüphe uyandıran mükellefler veya kaçakçılıkla ilgili görünen kişilerin işyerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde delillerin toplanması için gerçekleştirilen bir araştırmadır²⁸⁵.

Mükelleflerin, vergi kanunları kapsamında belirlenen yükümlülüklerini uygun şekilde yerine getirip getirmediğinin tespiti; yoklama, vergi incelemesi, bilgi toplama ve fiili envanter gibi yöntemlerle denetlenmektedir. Vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerin ihlali durumunda, genellikle maddi nitelikte cezalar uygulanır. Ancak, bazı fiiller, vergi ziyaı olup olmadığına bakılmaksızın, hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektirebilir. Bu kapsamda en önemli yaptırımlar arasında vergi kaçakçılığına ilişkin cezalar bulunmaktadır. Yine VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçları, fiilin niteliğine göre farklı sürelerde hapis cezasını öngörmektedir. Kaçakçılık suçlarının tespiti ise genellikle ihbarlar ya da devam eden bir vergi incelemesi sırasında elde edilen bulgular sonucunda gerçekleşmektedir. Aramalı vergi incelemelerinde mükellefin rızası aranmaz ve suç teşkil eden unsurların yasal arama kararıyla ele geçirilmesi esastır. Bu sayede, mükellefin rızasıyla ibraz etmeyeceği suç delilleri de elde edilebilir.²⁸⁶

Arama tutanakları ile ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanununun 142 ile 147. Maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. VUK madde 143/1'de ise arama ile elde

²⁸³ Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı 1, 2007, ss. 155-186, s.160.

²⁸⁴ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 9. Baskı, 2022, s. 227.

²⁸⁵ Mehmet Yüce ve İsmail Hakkı Yücelen, **Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021, s. 178.

²⁸⁶ Engin Hepaksaz, Fatih Çevikcan ve Ersan Öz, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı 354, ss.149-157. s.151.

edilen bilgi ve belgelerin bir tutanakla kayıt ve imza altına alınması gerektiği düzenlenmiştir²⁸⁷.

Arama işlemi, diğer delil türlerine göre daha özenli ve hassas bir çalışma gerektirmektedir. Çünkü arama sırasında mükellefin özel hayatına müdahale söz konusu olup bu husus kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin zarar görmesine yol açabilmektedir. Bu sebeple, aramanın Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen kurallara uygun şekilde gerçekleştirilmesi büyük önem taşır. VUK'ta düzenlenmeyen durumlarda ise Ceza Muhakemesi Kanunu'nun arama hükümleri esas alınmaktadır.

Nitekim uygulamada çoğu zaman aramalı vergi incelemelerinin vergi idaresince yasal hükümlere uygun olmayarak yürütüldüğü ve yasaya aykırılık teşkil eden arama tutanaklarına dayanarak vergi tarhiyatı yapıldığı görülmektedir²⁸⁸. Böyle durumlarda yargı yoluna başvurulması gerekmektedir. Danıştay VDDK da bu husustaki emsal kararında; hukuka aykırı şekilde gerçekleştirilen arama işlemi ve bu işleme dayalı tanzim edilen arama tutanağının delil niteliğinde olmayacağını hüküm altına almıştır²⁸⁹.

3.4.Bilgi Toplama Tutanakları

Vergi incelemelerinde bilgi toplama süreci kritik bir öneme sahiptir. Bu bağlamda, kamu kurum ve kuruluşlarının temel yükümlülüklerinden biri talep edilen bilgi ve belgeleri sağlamak olarak belirlenmiştir. Bilgi verme yükümlülüğü yalnızca mükelleflerle sınırlı olmayıp, VUK madde 148 uyarınca kamu kurumları, mükellefler ve mükelleflerle işlem yapan diğer gerçek ve tüzel kişiler de Maliye Bakanlığı veya inceleme yetkisine sahip kişiler tarafından talep edilen bilgileri vermekle yükümlüdür. Bu bilgiler, incelemenin sağlıklı şekilde yürütülmesi ve tahsilatın doğru yapılabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bilgiler yazılı veya sözlü olarak talep edilebilir,

²⁸⁷ 213 Sayılı VUK madde 143/1'e göre; "Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur."

²⁸⁸ Başelma, s.116.

²⁸⁹ "Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine dair Kanun'un emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmektedir." Danıştay VDDK , 13/12/2017 tarih ve 2017/368 E., 2017/626 K. sayılı kararı, <https://www.kazanci.com.tr>, (01.12.2024).

ancak bu süreçte zorla getirme kararı uygulanamaz. Ancak yine de bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere yaptırım söz konusudur. Bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere VUK madde 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bilgi verme iki şekilde gerçekleşir: sürekli bilgi verme ve talep üzerine bilgi verme. VUK'un 151. maddesine göre, bilgi talep edilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlardaki gizlilik hükümlerini gerekçe göstererek bilgi vermekten kaçınamazlar. Sonuç olarak, kamu kurumları ile gerçek ve tüzel kişiler, hem sürekli hem de yazılı olarak bilgi sağlama yükümlülüğüne sahiptir²⁹⁰.

Yine, her ne kadar bilgi verme sorumluluğundan kaçılmasa da Vergi Usul Kanununun 151. maddesinde bu sorumluluktan muaf olanlar da düzenlenmiştir. Buna göre; posta, telefon ve telgraf idarelerince tutulan bilgiler, hekimlerin ve sağlık çalışanlarının hastalarının mahremiyeti gereği edindiği bilgiler ile avukatların ve dava vekillerinin görevleri dolayısıyla hakim olduğu bilgiler bilgi verme sorumluluğunun istisnalarını teşkil etmektedir²⁹¹.

3.5.Takdir Komisyonu Kararları

Mükellefler, tutmakla yükümlü oldukları defter ve belgeleri gerektiğinde ibraz etme amacı ile hazır bulundurmakla yükümlüdürler. Ancak mükellefler bu ödevi yerine getirmediğinde bu halde, ilk görünüş karinesi geçersiz kılınarak vergi matrahı idarece re'sen tarh edilmektedir.

VUK madde 30 kapsamında açıklandığı üzere re'sen tarh; vergi matrahının tespitine imkan olmayan hallerde takdir komisyonunca takdir edilen ya da inceleme elemanlarınca hazırlanan rapordaki mevcut matrah veya matrah farkı üzerinden idarece vergi tarh edilmesidir²⁹².

Kanunun açık hükmünden de anlaşılacağı üzere, re'sen tarh matrah ya da matrah farkı üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle de re'sen tarhiyatın yapılabilmesi için matrah ve matrah farkı idarece bilinmek zorundadır. VUK gereğince de matrah ve

²⁹⁰ Feyzanur Çiçek, "Vergi Hukukunda Denetim Türleri", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, <https://academia.edu> (02.12.2024).

²⁹¹ Ali Erol, **Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi Ve Sonuçları**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2015, s.32.

²⁹² Uğur Tülü, **Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2006, s.iii.

matrah farkını tespit etme yetkisi takdir komisyonlarına ya da inceleme elemanlarına aittir²⁹³.

Kanunun 72-76. Maddeleri arasında düzenlenen takdir komisyonu, vergi idaresinin ve mükelleflerin temsilcilerinden oluşan, matrah ve servet takdirlerini belirlemekle görevli sürekli veya geçici nitelikteki kurullardır. Bu komisyonlar, kendiliğinden harekete geçemez ve karar alamazlar. Karar alabilmeleri için mutlaka yetkili makamlar tarafından bir talep iletilmesi gerekmektedir. Bu taleplerin büyük kısmı vergi dairelerinden gelse de, VUK m. 267 kapsamında mükelleflerin de talepte bulunması mümkündür. Ancak, takdir komisyonunun karar alabilmesi için bir başvuru veya talebin olması zorunludur. Takdir komisyonları, sürekli veya geçici olarak görev yapabilir. Sürekli komisyonlar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenirken, bu tür komisyonların bulunmadığı yerlerde takdir işlemleri geçici olarak oluşturulan komisyonlar tarafından yürütülür²⁹⁴.

Takdir komisyonlarının verdiği kararlar, vergi idaresinin iç işleyişine ait işlemlerden sayılmaz. Bu sebeple, vergi idaresinin bu kararları değiştirme, iptal etme, uygulamaktan vazgeçme veya tekrar değerlendirilmek üzere komisyona geri gönderme yetkisi bulunmamaktadır. Vergi dairesi, komisyonun aldığı kararlara hukuki çerçeve içinde kaldığı sürece uymakla yükümlüdür. Ancak, idarenin bu kararlara karşı yargı yoluna başvurması mümkündür²⁹⁵. Danıştayın da matrahı takdir eden takdir komisyonuna karşı açılan davada mahkeme, yalnızca komisyon kararını iptal etmekle kalmayıp takdir edilmesi gereken matrah olması halinde bu hususun da takdirini gerçekleştirmekle yükümlüdür²⁹⁶. Bununla birlikte, takdir komisyonlarının gerektiğinde bilirkişi incelemesi yaptırtma yetkisi de mevcuttur.

Bu noktada söylemek gerekir ki VUK madde 114'te mevcut olan komisyona başvuru halinde zamanaşımının duracağına ilişkin olan düzenleme Anayasa Mahkemesi kararı ile kaldırılmıştır²⁹⁷.

²⁹³ Sevil Şin, "Vergi Takdir Komisyonları", **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl 8, Sayı 16, 2018, s.164.

²⁹⁴ Şin, s.163.

²⁹⁵ Yüksel Durmaz, s.148.

²⁹⁶ Bkz. Gümüşkaya, s.40; Dnş.4.D., E.1985/2799, K.1985/1246, 24.4.1985 Sayılı Kararı.

²⁹⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararı.

VUK madde 114/1 gereğince; “*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*”. İlgili hükümden anlaşılabacağı üzere, zamanaşımının işlemesi vergi alacağının doğumuna bağlıdır. Bu nedenle zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıl başlamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararına göre; Zamanaşımı, “vergi alacağının belirli bir süre içinde takip edilmemesi nedeniyle sona ermesi” olarak tanımlanmaktadır(VUK madde 113). Bu düzenleme, kamu yararı gözetilerek kabul edilmiş olup, vergi idaresini alacaklarını zamanında ve dikkatli bir şekilde takip etmeye zorlayarak disiplin altına alır ve idarenin etkinliğini artırır²⁹⁸. Zamanaşımı, mükellefin başvurusuna gerek olmaksızın kendiliğinden hüküm ifade eder. Vergi Usul Kanununda belirtilen tarh zamanaşımı süresi dolduğunda, vergi idaresinin ilgili vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer. Bu sürenin aşılması durumunda, mükellefe vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez²⁹⁹. Eksik tarh edilen vergiler için tamamlayıcı tarhiyat yapılması veya yargı kararıyla iptal edilen bir verginin yeniden tarh edilmesi, zamanaşımı süresi içinde gerçekleşmek zorundadır. Süre dolduktan sonra vergi incelemesi yapılması da mümkün değildir.

Anayasa Mahkemesince³⁰⁰; “*Kuralın birinci tümcesinde, başvuru vergi dairesine bırakılmış, 'vergi dairesinin matrah takdiri için' takdir komisyonuna başvuracağı belirtilmiş, ikinci tümcesinde ise takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda açık ve net olarak bir süre belirlenmemiştir. Bir başka deyişle takdir komisyonunun matrah tespit ederek buna ilişkin kararın vergi dairesine gönderilmesinde herhangi bir süre öngörülmemiştir. İtiraz konusu kuralın ikinci tümcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.*” Gerekçeleri ile ilgili

²⁹⁸ Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “Mücbir Sebepler” Ve “Ödeme”Ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi**, Cilt 61, Sayı 3, 2012, s.1025.

²⁹⁹ Hacer Kadioğlu Özdemir, **Türk Vergi Hukukunda Sürelerin Analizi**, (Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Trabzon, Mayıs 2017, s.77.

³⁰⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 2010/103 Esas, 2010/106 Karar ve 7.12.2010 Tarih Sayılı Kararı. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>. (04.04.2025).

kanun maddesinin Anayasamızın dürüstlük kuralına aykırılık teşkil ettiği tespit edilerek iptaline karar verilmiştir.

İptal kararında de belirtildiği üzere; Anayasa'nın 2. maddesinde vurgulanan hukuk devleti ilkesinin temel dayanaklarından biri olan hukuk güvenliği, belirliliği de beraberinde getirir. Vergi hukukunda belirlilik, yükümlülüklerin hem mükellefler hem de idare açısından açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder³⁰¹. Kanunlar, bireylerin mevcut koşullarda hangi işlemlerinin hangi sonuçları doğuracağını makul bir şekilde öngörebileceği şekilde tasarlanmalıdır. Vergi sistemi, mükelleflerde belirsizlik ya da güvensizlik duygusu yaratmamalıdır.

3.6.Uzlaşma Tutanakları

Devlet, vergi uyuşmazlıklarını daha hızlı çözebilmek adına çeşitli alternatif yöntemler geliştirmiştir ve bu yöntemler arasında en etkili ve önemlisi uzlaşma mekanizmasıdır³⁰². Hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde yargı sürecinin uzun ve maliyetli olması nedeniyle, uzlaşma, mükellef ile idarenin karşılıklı mutabakat sağladığı ve anlaşmazlıkları hızlı bir şekilde çözüme kavuşturan bir yöntemdir. Karşılaştırmalı hukukta da uzlaşma, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının en temel ve yaygın biçimlerinden biri olarak kabul görmektedir³⁰³.

Vergi uyuşmazlıkları çeşitli nedenlerle oluşabilmektedir. Uyuşmazlıklar; vergi mevzuatının karmaşık yapısı sebebiyle ortaya çıkabileceği gibi idare ya da mükelleften kaynaklanan sebeplerle de ortaya çıkabilmektedir³⁰⁴.

Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargısal yolların yanı sıra idari çözüm yolları da etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Bu idari yollar, vergilendirme süreci içinde geniş bir kapsama sahiptir. Henüz vergi incelemesi başlamadan ya da mükellef hakkında bir ihbar söz konusu olmadan, mükellefin kendi beyanı ile 'Pişmanlık ve Islah' mekanizmasından yararlanması mümkündür³⁰⁵. Ayrıca, inceleme öncesinde 'İzaha Davet' yöntemi ile uyuşmazlıkların çözülmesi de

³⁰¹ Coşkun Can Aktan, "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2017, s.103.

³⁰² Hasan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı 17, 2016, s.280.

³⁰³ Hocaoglu, s.493.

³⁰⁴ Çavdar, s.97.

³⁰⁵ Ahmet Ak, "Türk Vergi Hukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar Ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 2, 2016, s.3-4.

sağlanabilir. Vergi incelemesi devam ederken ‘Tarhiyat Öncesi Uzlaşma’ imkânı sunulurken, inceleme sonrası ortaya çıkan tarhiyatlara ilişkin olarak ise ‘Tarhiyat Sonrası Uzlaşma’, ‘Cezalarda İndirim’ ve ‘Hata Düzeltme’ gibi yöntemler devreye girmektedir. Son yıllarda, mükelleflerin en çok tercih ettiği idari çözüm yolu ise uzlaşma yöntemi olmuştur³⁰⁶.

Türk Vergi Hukuku kapsamında, uzlaşmayı idari bir çözüm yolu olarak; vergi dairesi ile mükellefin, dava sürecine gitmeden önce, vergi tarhiyatı ve cezası konusunda karşılıklı görüşmeler sonucunda anlaşmaya varmaları şeklinde tanımlayabiliriz³⁰⁷. Danıştay’ın tanımına göre uzlaşma³⁰⁸; “...vergî kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması...” şeklinde tanımlanmıştır.

Uzlaşma sürecinin sonuçları, tarafların hak ve yükümlülüklerini belirleyen bir tutanakla kayıt altına alınır. Bu tutanak kapsamında, idare uzlaşılan konuyla ilgili takip işlemlerini durdurmayı taahhüt ederken, mükellef ve ceza sorumlusu ise kararlaştırılan vergi ve ceza tutarını dava yoluna başvurmaksızın ödemeyi kabul eder. Uzlaşma tutanağı taraflarca imzalandığı anda kesinleşir ve bu andan itibaren bağlayıcı hale gelir. Kesinleşen uzlaşma kararlarının derhal uygulanması zorunludur. Ancak, uzlaşma geçmişe yönelik etkili olmaz. Uzlaşma tarihinden önce ödenmiş cezalar mükellefe iade edilmez ve mükellefin bu konuda herhangi bir talepte bulunma hakkı yoktur. Tutanak, imzalandığı andan itibaren yürürlüğe girer ve taraflar için hüküm ifade eder³⁰⁹.

4.Vergi Hukukunda Delil Serbestisi

İdari yargılama usulünde önemli bir prensip, delillerin serbestçe kullanılabilmesidir. Bu prensibe göre, idari davalarda her türlü delil, uyuşmazlığın çözümüne katkı sağlamak amacıyla değerlendirilebilir. Bu yaklaşım, idari yargının esasen maddi gerçeği ortaya çıkarmayı hedeflemesinden kaynaklanmaktadır³¹⁰.

³⁰⁶ Sarılı, s.44.

³⁰⁷ Özcan Altay, “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa’ya Uygunluğu”, **Anayasa Yargısı**, Cilt 38, Sayı 1, 2021, Ss. 285-316, S.289.

³⁰⁸ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 23/20/1986 Tarih,1986/2 E. - 1986/2 K. Sayılı Kararı.

³⁰⁹Nas, s.51.

³¹⁰ Ceylan, s.326.

Ancak unutulmamalıdır ki delil serbestliği ilkesi, idari yargılama açısından mutlak bir kural değildir. Aşağıda da inceleneceği üzere, idari yargı sisteminde tanık ifadeleri ve yemin delili kullanılmaz³¹¹. Ayrıca, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, mahkeme taraflardan bağımsız bir şekilde idareden talep edilen bilgi ve belgeleri gizlilik ilkesi nedeniyle incelemeye almayabilir. Bu da, delil serbestliği ilkesinin sınırlarının çizilebileceği bir durumu oluşturur³¹². Ayrıca, hukuka aykırı yollarla elde edilen bir bilgi veya belgenin değerlendirilmemesi gerektiği hallerde, delil serbestliği ilkesinin istisnası gündeme gelir.

5.Vergi Hukuku Kapsamındaki Delil Sınırlamaları

Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Vergi yargılamasında delil serbestliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin her türlü işlem ve eylemin farklı delillerle ispatlanabilmesine olanak tanıyan bir ilke olsa da; ceza hukukunda olduğu kadar geniş kapsamlı uygulanmamaktadır³¹³. Kanun koyucu, sınırlandırılmamış bir delil serbestisinin doğurabileceği olumsuzlukları göz önünde bulundurarak, bazı durumlarda yalnızca belirli belgelerin kanıt olarak kabul edilmesini ve belirli delillerin geçerli sayılabilmesi için belirli koşulları taşımasını zorunlu kılmıştır. Kanuna aykırı olarak ele geçirilen delillerin delil niteliğine haiz olmadığı da bu hususlardan biridir³¹⁴.

VUK m. 3/B gereğince; “*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*” Düzenlemesi ile yine VUK'ta belge düzenine ilişkin yapılan düzenlemeler gereğince delil serbestisinin sınırları kanunla çizilmiştir. Buna göre; belge ve kayıt düzeni, yemin delili ve tanık anlatımları vergi hukukunda delil sınırlamalarını oluşturmaktadır.

³¹¹ Öztoprak, s.1367.

³¹² Adem Güvez, “İdari Yargılama Hukukunda Tanık Delili”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ekim 2021, s.2117.

³¹³ Karataş Durmuş, s.523.

³¹⁴ Burçin Bayrak Şenocak, “Anayasa Mahkemesi Ve Yargıtay Kararlarında Hukuka Aykırı Delillerin Adil Yargılanma Hakkına Etkisi”, s.20. <https://inhak.adalet.gov.tr/> (24.03.2025).

5.1.Yemin

VUK madde 3/B-II kapsamında yemin delilinin vergi hukuku bağlamında bir delil teşkil etmeyeceği açıkça düzenlenmektedir. Bu nedenle, dava tarafları iddialarını ispat etmek amacıyla yemin teklif edemezler. Vergi hukukunun niteliği kendine özgüdür. Medeni usul hukukunda taraflar eşit konumdadır. Ancak vergi yargısında taraflardan biri devlettir. Bu nedenle yemin delilinin uygulanması maddi olarak imkansızlaşmaktadır³¹⁵.

Vergi hukukunda taraf olan devletin geniş yetkileri mevcuttur. Mükelleflere ise çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Bu nedenle vergisini ödeyecek olan bir mükellef, genel olarak bu ödemeleri zorunluluktan gerçekleştirmektedir³¹⁶. Hal böyle iken, mükellefin doğruları söyleyerek yemin etmesi beklenemez. Mükellefe yemin deliline dayanma imkanı verilmesi, yemin delilinin özüne aykırılık teşkil ederek mükellefi doğru beyanda bulunmamaya teşvik etmektedir³¹⁷.

Yemin delilinin vergi hukuku bağlamında ispat aracı teşkil etmemesinin temel sebeplerinden biri ise, vergi inceleme elemanlarının yargılama yetkisinin olmaması ile vergi işlemlerinin somut deliller ile oluşturulması gerekliliğinden kaynaklanır³¹⁸.

5.2.Belge ve Kayıt Düzeni

Vergi Usul Kanununun 3/B-II. maddesi delil serbestisini esas alsa da, önemli bir karineyi de barındırmaktadır. Bu karineye göre, beyanlarını yasanın defter tutma, belge düzenleme ve bildirim kurallarına uygun şekilde yerine getiren mükellef, 'uygunluk ve doğruluk' karinesinden yararlanır. Belge düzenine uygun işlemlerin, aksi kanıtlanana kadar gerçeği yansıttığı kabul edilir ve bu durumun aksini ispat etme yükümlülüğü vergi idaresine aittir³¹⁹. İlk görünüş karinesinden yararlanmak, mükellefe hukuki bir avantaj sağlar. Ancak, mükellef belge ve defter düzenine uygun hareket etmezse, bu karineden faydalanamaz ve ilgili belgeler delil niteliğini kaybeder. Böyle bir durumda, vergi idaresi re'sen vergi tarh ve takdir edebilir³²⁰.

³¹⁵Tekin ve Çelikkaya, s.105.

³¹⁶ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s.158.

³¹⁷ Kurşunluoğlu, s.106.

³¹⁸ Karataş Durmuş, s.519.

³¹⁹ Biyan, s.30.

³²⁰Biyan, s.30.

Başka bir deyişle; mükellefler, vergiye dayalı eylem ve işlemlerini kanunda belirtilen belgelere dayandırarak yine kanunda belirtilen usulde defterlere kaydetmekle yükümlüdürler. Kanunen kendilerine yüklenen bu sorumluluğu üstlenmeyen mükelleflerin defter ve belgeleri delil niteliklerini kaybedecektir. Tam da bu noktada belge ve kayıt düzeni delil serbestisinin sınırlarını çizmektedir³²¹.

Belge ve kayıt düzeni vergi hukukunda oldukça önemli bir alan teşkil etmektedir. Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesini ve bu belgelerin, kanunda öngörülen defterlere kaydedilmesini temelde belge ve kayıt düzeni ilkesi olarak benimsemiştir. Bu ilkenin amacı ise; mükelleflerin ve onlarla hukuki ilişki içinde olan üçüncü kişilerin vergiye ilişkin işlemlerinin kayda alınması, mükelleflerin mal varlığı, sermaye ve mali durumları ile faaliyet sonuçlarının tespit edilmesi, denetlenmesi ve incelenmesinin sağlanmasıdır³²².

VUK'un belge ve kayıt düzenine ilişkin maddeleri, vergisel işlemlerin hangi belgelerle belgelendirileceğini ve bu belgelerin taşınması gereken unsurları ayrıntılı bir şekilde düzenlemektedir. Bu kapsamda, yükümlülerin gerçekleştirdiği vergiye tabi işlemler, ancak belirtilen belgelerle ispat edilebilir³²³. Kanun, fatura, fiş, makbuz gibi belgelerin düzenlenme zorunluluğunu ve bu belgelerde yer alması gereken bilgileri belirleyerek, belgelerin geçerliliği için uyulması gereken kuralları ortaya koymaktadır. Vergisel olayların kayıt altına alınması ve denetlenebilmesi, bu belgelere uygun şekilde hareket edilmesiyle mümkün olur. Danıştay da kararlarında bu yönde hüküm kurmaktadır. Danıştay, gelir tablosu ile bilanço fotokopisinin mükellef lehine delil teşkil etmesi için, defter kayıtlarının da gelir tablosu ile bilanço fotokopisini doğrulaması gerektiğini belirtmiştir³²⁴.

5.3.Tanık Beyanları

VUK madde 3/B-II uyarınca; tanık beyanlarının vergi hukuku anlamında delil teşkil edebilmesi için, bu beyanların verginin doğumuna sebebiyet veren olay ile açık

³²¹ İskender Ekici, **Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter Ve Belge Muhafaza Ve İbraz Mecburiyetleri**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2020, s.10.

³²² Dnş.3.D., 21.12.2012 T., 2010/7112 E. - 2012/4884 K. Sayılı Kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (03.12.2024).

³²³ Fatma Taş, "Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri", **Maliye Dergisi**, Sayı 152, 2007.

³²⁴ Gümüşkaya, s.276.

bir ilişkisinin bulunması mecburidir. Bir olaya tesadüf eseri tanıklık eden üçüncü bir kişinin beyanlarının vergi hukuku bağlamında delil teşkil etmesi mümkün değildir. Yine de, ilgili kanun hükmünde açık ve doğal bir ilişki vurgulansa da; bu ilişkinin hangi şartlarda var olduğunun kabul edileceği konusunda herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

Danıştayın bu noktadaki ölçüsü “ taraflar arasındaki mevcut husumetin” değerlendirilerek tanık beyanlarının delil teşkil edip etmeyeceğine karar verilmesi yönündedir³²⁵.

6.Vergi Hukukunda Delil Tespiti

Delil tespiti, gelecekte açılması planlanan bir davada kullanılacak ya da mevcut bir davada henüz değerlendirilmemiş delillerin zaman içinde kaybolmasını veya geçerliliğini yitirmesini önlemek amacıyla başvurulmuş hukuki bir yol olmakla birlikte; aynı zamanda, mevcut bir durumun muhafaza edilmesini sağlamak için de kullanılabilen bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır³²⁶.

HMK’nın 400-406’ncı maddeleri arasında düzenlenen delil tespiti, İYUK madde 31’de mevcut atıf gereği vergi yargısı bakımından da HMK uyarınca uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim İYUK madde 58’de de idari davalara ilişkin delil tespitine değinilmiştir³²⁷.

Yargılama sürecinde delillerin korunması büyük bir öneme sahiptir. Delillerin dava açılmadan önce ya da yargılama sırasında henüz sunulmadan önce kaybolması, yok olması veya incelenmesinin zorlaşması gibi riskleri önlemek amacıyla yapılan tespit işlemi, delil tespiti olarak adlandırılır. Bu uygulama, hukuki güvencenin sağlanmasına katkıda bulunarak bireylerin hak arama özgürlüğünü destekleyen önemli bir mekanizmadır³²⁸.

³²⁵ “alıcıların birbirini teyid eden ve samimiyeti konusunda özel bir şüphe bulunmayan ve aradaki bir husumetten kaynaklanmayan ifadelerinin, fatura dışı ve kayıt dışı bir paranın satıcı tarafından alındığının delili olabileceği” Danıştay 4. D., 1972/3986 E. - 1973/4635 K. Sayılı Kararı, “alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeni ile husumet doğduğundan alıcının her zaman için satıcı aleyhine ifade vermesi mümkün görüldüğünden alıcı ifadelerinin sağlıklı kabul edilemeyeceği” Danıştay 4. D., 1977/711 E. - 1977/2635 K. Sayılı Kararı, Bkz: Durmaz, s.45.

³²⁶ Çakmak, s.300.

³²⁷ Batun, s.187.

³²⁸ Ahmet Furkan Karacan, “İdari Yargılama Hukukunda Delil Tespiti Kurumu”, **Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, 2024, s.24.

6.1.Delil Tespitinin Hukuki Niteliği

Delil tespiti hukuki niteliğine ilişkin doktrinde çeşitli görüşler olmakla birlikte, başlıca görüşleri sıralamak mümkündür.

İlk görüşe göre, delil tespiti asıl konuya bağımlı nitelikte var olmaktadır. Başka bir deyişle, bağımsız bir yapıda olmayan delil tespiti mutlaka açılmış ya da açılacak bir dava konusuna ilişkin olmalıdır³²⁹.

Yargıtayca da bir dönem kabul gören ikinci görüşe göre, delil tespiti bir davadan ziyade bir ihtiyati tedbir niteliğindedir³³⁰. Nitekim bu noktada söylemek gerekir ki, ihtiyati tedbir bir geçici koruma tedbiridir. Geçici koruma tedbirleri zorlayıcı tedbir olarak karşımıza çıkmakta ve tedbir konusu ortadan kalkınca geçici tedbir de ortadan kalkmaktadır³³¹. Ancak delil tespiti yapıldığında taraflarca itiraz gerçekleştirilmediği takdirde tespit kalıcı ve bağlayıcı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Delil tespiti hukuki niteliğine ilişkin doktrinde görüş birliği yoktur. Ancak kanaatimizce delil tespiti bir ihtiyati tedbir çeşidi olduğuna yönelik görüşe katılmak mümkün değildir.

Delil tespiti kurumunun hukuki niteliği hakkında görüş birliği bulunmamakla birlikte, ihtiyati tedbir niteliğine sahip olduğu görüşüne kanaatimizce katılmak mümkün değildir. İhtiyati tedbir, bir hakkın veya malın dava sürecinde korunmasını sağlamak için doğrudan bu hak veya mal üzerinde uygulanan geçici bir önlemdir. Buna karşılık, delil tespiti, yargılama sırasında ihtiyaç duyulacak delillerin kaybolmasını veya incelenmesinin zorlaşmasını önlemeye yönelik bir işlemdir. Bu bakımdan, delil tespiti esas davayla bağlantılı bir hukuki süreçken, ihtiyati tedbir dava sonucunun uygulanabilirliğini güvence altına almayı amaçlar. Delil tespiti, yargılamanın sağlıklı bir şekilde yürütülmesine katkı sağlarken, ihtiyati tedbir, mahkeme kararının etkili bir şekilde yerine getirilmesini hedefler³³².

³²⁹ Ali Yaşasın, **Medeni Usul Hukuku'nda Delil Tespiti**, (Yüksek Lisans Tezi), Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2017, s.12.

³³⁰ Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin T. 31.10.1985, E.1985/7199, K. 1985/8880 Sayılı Kararı.

³³¹ Mustafa Göksu, "Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre İhtiyati Tedbirin Uygulanmasını Talep Etme Zorunluluğu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, ss. 1253-1273, s.1256.

³³² Yaşasın, s.25.

6.2.Delil Tespitinin Şartları

Kanun, kişilere, doğrudan kendilerini ilgilendiren ve kişisel haklarına zarar gelebilecek durumlarda dava açma ve açılan davada savunma yapma hakkı tanımaktadır³³³. HMK madde 400/1 e göre taraflardan her biri ile görülmekte olan veya ileride açılacak dava ifadeleri birlikte mevcut olmalıdır. Bu durum, delil tespiti talep edebilmek için, talep eden kişinin, ya mevcut bir davanın ya da ileride açılacak bir davanın tarafı olmasının gerektiğini ortaya koymaktadır³³⁴. Bu nedenle, bir davada taraf olmayan ve ileride açılacak davaya ilişkin hukuki bir ilgisi bulunmayan üçüncü kişiler, delil tespiti talep etme hakkına sahip değildir.

Delil tespitinin en önemli şartlarından biri, tespit yaptıracak tarafın hukuki yararı bulunması gerekliliğidir. Dava açabilmenin temel şartlarından biri olan hukuki yarar, davacının ileri sürdüğü hakkın korunabilmesi için mahkeme kararına veya hukuki bir desteğe ihtiyaç duyup duymadığının belirlenmesidir³³⁵.

HMK m. 400/2'de, delil tespiti yapılabilmesi için hukuki yararın var olması gerektiği ifade edilmiştir. Hükmün devamında, kanunda belirli durumlar dışında, “delilin zamanında tespit edilmemesi durumunda kaybolma riski” veya “ileride sunulmasının önemli ölçüde zorlaşması” gibi hallerde, delil tespitinin yapılabilmesi için hukuki yarar bulunduğu kabul edilmektedir³³⁶. Bu çerçevede, kanun yalnızca açıkça belirlenen hallerde hukuki yarar şartı aramadan delil tespiti yapılmasına olanak tanırken, delilin kaybolma tehlikesi veya ileri sürülmesinin zorlaşması durumlarında da hukuki yararın var olduğu kabul edilmektedir³³⁷. Bu noktada kanunda açıkça sayılan halleri örneklemek gerekirse; 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu m. 149/1-a maddesi gereğince marka hakkına yapılan bir tecavüzü ileri sürmeye yetkili kişi, tecavüz oluşturabilecek davranışların tespitini kanun gereği hukuki yararı olup olmadığına bakılmaksızın mahkemeden isteyebilmektedir³³⁸.

³³³ Hülya Çelik Şeşen, “Adil Yargılanma Hakkı Çevrevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 16, 2017, s.2.

³³⁴ Yaşasın, s.60.

³³⁵ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s.250.

³³⁶ Aziz Serkan Arslan, “6100 Sayılı Hmk Madde 401 Hükmüne Göre Delil Tespitinde Görevli Ve Yetkili Mahkeme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 21, Sayı 2, 2013, s.245.

³³⁷ Fatih Tahiroğlu, “Medenî Usûl Hukukunda Delil Tespitinde Görevli Ve Yetkili Mahkeme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2022, s.1243.

³³⁸ Yaşasın, s.63.

Nitekim delil tespiti bakımından gerekli harç ve masraflar yatırıldığı ve istisnai durumlar harici hukuki yarar da bulunduğu takdirde taraflar, çekişmeli durum için halihazırda bir yargılama var ise ilgili mahkemesinden yok ise sıfırdan delil tespiti isteyebilecektir. Kaldı ki delil tespitini de davadan önce istenen ile davadan sonra istenen delil tespiti olarak iki ayrı başlık altında değerlendirmek gerekmektedir.

6.2.1.Dava Öncesi Delil Tespiti

İYUK madde 31 gereğince uygulanan HMK hükümlerine göre; taraflar, görülmekte olan bir dava ile ilgili olan ancak henüz inceleme sırası gelmemiş veya ilerde açılacak bir davada delil olarak dayanacağı vakıanın tespiti amacı içeren bir hususa ilişkin tespit ile keşif, bilirkişi ya da tanık delillerinin kullanılması için talepte bulunabilmektedir³³⁹.

Dava açılmadan önce gerçekleştirilen delil tespiti sayesinde, vakıalar tespit edilerek koruma altına alınmış olunmaktadır. Nitekim delil tespitinin de temel işlevi bu yöndedir³⁴⁰.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, çalışmamızın birinci bölümünde de detaylı olarak incelendiği üzere, iptal davaları ve tam yargı davaları olmak üzere iki ana dava türü bulunmaktadır. Bu durum, idari yargıda "delil tespiti davası" adıyla bir dava türünün mevcut olmadığı anlamına gelmektedir. Ayrıca, söz konusu kanun, idari dava açılmadan önce delil tespiti yapılmasıyla ilgili bir düzenleme getirmemiştir³⁴¹.

Delil tespiti ile ilgili düzenleme, yalnızca idari dava açıldıktan sonra uygulanabilir ve bu düzenleme Kanun'un 58. maddesinde yer almaktadır. Dolayısıyla, teoride idari yargı açısından dava açılmadan önce delil tespiti yapılması mümkün değildir. Mahkeme ve Danıştay kararları da, idari yargıda dava açılmadan önce delil tespiti yapılabileceği yönünde bir hüküm bulunmadığını ortaya koymaktadır³⁴².

Hal böyle olsa da uygulamada idari dava açılmadan önce delil tespitinin yapılmasının gerekliliği aşıkardır. Bu nedenle, idari dava öncesi yapılması zorunluluk

³³⁹ "(1) Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ilerde açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir." HMK madde 400/1.

³⁴⁰ Çakmak, s.301.

³⁴¹ Karacan, s.30.

³⁴² Karacan, s.31.

arz eden delil tespitinde görevli mahkeme adli yargı mahkemesi olan sulh hukuk mahkemeleri olarak karşımıza çıkmaktadır³⁴³.

6.2.2.Dava Sonrası Delil Tespiti

İdari yargıda, bir dava açıldıktan sonra davaya ilişkin delillerin tespiti talep edilebilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 58. maddesi, yalnızca açılmış olan davayı gören mahkemenin, yani Danıştay, idare mahkemesi veya vergi mahkemesinin, delil tespiti yapabileceğini hükme bağlamaktadır³⁴⁴.

Danıştay, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde delil tespiti talebinde bulunulduğunda, yargı organları bu talebi değerlendirdikten sonra, tespiti gerçekleştirecek bir mahkeme üyesini görevlendirebileceği gibi, delil tespitinin yerel idari ya da adli yargı mercileri aracılığıyla yapılmasına da karar verebilir³⁴⁵.

Bu durumdan çıkarılacak ana fikir, idari davanın açılmasının ardından, idari davaya ilişkin delillerin tespiti için yalnızca davanın görüldüğü mahkemeye başvurulabileceğidir. Hukuk mahkemeleri, idari davaya ilişkin delil tespiti taleplerini kabul edemez ve bu tür başvuruları reddetmekle yükümlüdür³⁴⁶.

İdari yargıdaki bir dava ile ilgili yapılacak delil tespiti talebinde, delillerin dava ile doğrudan bağlantılı olması gerekir. Eğer delil tespiti henüz dava açılmadan talep ediliyorsa, ileride açılacak davanın açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Delil tespitinin talep edilmesi, ileride açılacak davanın somut olarak belirlenmesiyle mümkün olmalıdır³⁴⁷.

6.3.Tespit Usulü

Delil tespiti talep ederken, talep dilekçesinde istenen delilin içeriği, tanık veya bilirkişilere sorulacak sorular ve delillerin kaybolma olasılığı ya da ortaya konmasında güçlük yaşanacağına dair endişe uyandıran unsurlar açıkça belirtilmelidir. Ayrıca, bu talepte bulunan kişinin, HMK'nın 402/1. maddesi gereği adı, soyadı ve adresi de dilekçeye eklenmelidir.³⁴⁸ Ayrıca delil tespiti için mahkemece belirlenecek gerekli

³⁴³ Yavuzdoğan, s.103.

³⁴⁴ Hüseyin Bilgin, **İdari Davalar ve Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, 2025, s.739.

³⁴⁵ Yavuzdoğan, s.105.

³⁴⁶ Uyuşmazlık Mahkemesi HB. 2008/5 Esas, 2008/199 Karar ve 07.07.2008 Tarihli Kararı. www.kararlar.uyusmazlik.gov.tr. (20.03.2025).

³⁴⁷ Arslan, s.251.

³⁴⁸ Çakmak, s.303.

avansın da dosyaya yatırılması gerekmektedir. Nitekim delil tespiti mahkemece re'sen yapılabilecek bir işlem değildir.

Mahkeme, delil tespiti talebini kabul ederse, kararı içerir tensip tutanağı ve talep dilekçesi karşı tarafa gönderilir. Kararda, delil tespitinin yer ve zamanı, nasıl yapılacağı, karşı tarafın bu işlemi izleme hakkı, itirazların ve ek soruların mahkemeye sunulması gerektiği gibi bilgiler yer alır. Delil tespiti sonrasında, tespit tutanağı ve varsa bilirkişi raporunun bir örneği, mahkeme tarafından karşı tarafa kendiliğinden iletilir³⁴⁹.

İdari yargı mercilerinde açılan davalarla ilgili olarak yapılan delil tespiti talepleri hakkında verilen kararlar, taraflara ayrı bir tebliğ edilmez. Bu karar, delil tespitiyle ilgili diğer acil taleplerle birlikte taraflara iletilir. Tarafların, delil tespiti raporuna itiraz etme hakkı bulunmakla birlikte, bu itirazlar hemen sonuçlandırılmaz; davanın esasına ilişkin nihai karar verilirken dikkate alınır³⁵⁰.

³⁴⁹ Ak, s.372.

³⁵⁰ Karacan, s.34.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA HAKKI KAPSAMINDA TÜRK VERGİ YARGISINDA TANIK BEYANININ ROLÜ

1.Genel Olarak Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, yargılamanın ilkelerini belirleyerek³⁵¹ adil sonuçlara varmayı güvence altına almayı hedeflemektedir. Bu nedenle hukuk devletinin temel yapı taşıdır.

2001 Anayasa değişikliği sonrası, Anayasamızın “*Hak Arama Hürriyeti*” başlıklı 36. maddesine açıkça eklenerek ifade edilen adil yargılanma hakkının sağladığı güvenceler, Anayasa Mahkemesi’ne göre hukuk devletinin temelini oluşturmaktadır.

Adil yargılanma hakkı, yargılama sürecinin her basamağında bulunan ve sağladığı güvencelerle tüm ilk ve üst derece mahkemeler için geçerlilik arz eden bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵². Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) uygulamalarında, idari ve disiplin organlarında yürütülen süreçleri de bazı durumlarda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 6. maddesi kapsamında değerlendirir. Hatta, olağan mahkemelerce verilecek kararların esasını etkileyecek nitelikte olan durumlarda, 6. maddedeki güvenceler Anayasa Mahkemesi yargılamalarında da dikkate alınır³⁵³. Bununla birlikte, adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin bütünü üzerinden değerlendirilir. Bu doğrultuda, yargılama sürecinin herhangi bir aşamasında sağlanamayan bir güvencenin, sonraki aşamalarda telafi edilmesi ya da telafi olanağının sunulması durumunda, Anayasa’ya ya da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne aykırılık teşkil edecek bir ihlalin varlığından söz edilemeyebilir³⁵⁴.

1.1.Genel Anlamda İnsan Hakları

İnsan hakları mücadelesinde en önemli unsurlardan biri olan adil yargılanma hakkı, tarih boyunca süregelen mücadeleler sonucunda insanlık adına kazanımlar

³⁵¹ Sibel İncoğlu, “Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4”, **Avrupa Konseyi**, Nisan 2018, s.1.

³⁵² Süha Tanrıver, “Hukuk Yargı(Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 53, 2004, s.191.

³⁵³ Mehmet Kopuz, “Adil Yargılanma Hakkının Bir Unsuru Olarak Çelişmeli Yargılanma Hakkı”, **Çekmece İZÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 9, Sayı 19, 2022, ss.13-32, s.14.

³⁵⁴ İncoğlu, s.2.

sağlayarak olumlu sonuçlar doğurmuştur. Bu hak, günümüzde de gelişimini sürdüren ve en çok tartışma konularından olan bir temel evrensel bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵⁵. Temel haklar her ne kadar ülkelerin ulusal anayasal güvenceler ile koruduğu haklar olsa da, bu hakların uluslararası alanda da korunuyor olması oldukça önemlidir. Temel hakların uluslararası düzeyde korunması ise 20. Yüzyılın ikinci yarısında yaygınlık kazanmaya başlamıştır.

Bunun sebebini İkinci Dünya Savaşı'nın küresel etkilerinden biri olarak değerlendirmek mümkündür. İkinci Dünya Savaşı öncesinde, devletlerin kendi vatandaşlarına yönelik hak ihlalleri ve kötü muameleleri çoğunlukla iç hukuk kapsamındaki meseleler olarak değerlendiriliyordu. Bu dönemde uluslararası hukuk yalnızca devletler arasında geçerliydi ve bireyler bu sistemin doğrudan muhatabı değildi³⁵⁶. Dolayısıyla, bireylerin temel haklarına yönelik bir ihlal söz konusu olduğunda, uluslararası bir otoritenin bu duruma müdahale etmesi beklenmiyordu. İnsan hakları, tamamen egemen ulus devletlerin iç yetki alanında yer alan bir konu olarak kabul görmekteydi. Ancak, savaşın beraberinde getirdiği büyük yıkım ve sistematik insan hakları ihlalleri, bu yaklaşımın yetersizliğini ortaya koymuş ve insan haklarının yalnızca ulusal düzeyde değil, uluslararası düzeyde de güvence altına alınması gerekliliğini gündeme getirmiştir³⁵⁷. Bu bağlamda, adil yargılanma hakkının kapsamını anlayabilmek için öncelikle insan hakları kavramının ne anlama geldiğinin irdelenmesi gerekmektedir.

İnsan hakları kavramı, insanlık tarihinin başından beri var olan ve geniş bir tanımlamaya sahip, içerisinde felsefi, ahlaki, hukuki unsurların tamamını barındıran bir kavramdır³⁵⁸. İnsanın değerini korumayı ve maddi-manevi olarak varlığını geliştirmeyi amaçlayan üstün kurallara³⁵⁹ insan hakları denir.

³⁵⁵ Tuğba Asrak Hasdemir, "İnsan Hakları", Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı/Çalışma Genel Müdürlüğü, s.293. [https://www.ksbu.edu.tr/Images/Uploads/NSAN_HAKLARI\(1\).pdf](https://www.ksbu.edu.tr/Images/Uploads/NSAN_HAKLARI(1).pdf). (04.01.2025).

³⁵⁶ United Nations Chronicle, "International Human Rights Law: A Short History"

<https://www.un.org/en/chronicle/article/international-human-rights-law-short-history>. (06.04.2025).

³⁵⁷ Yaşar Salihpaşaoğlu, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 1-2, 2009, s.255.

³⁵⁸ Kemal Gözler, **İnsan Hakları Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 5.Baskı, 2023, s.83.

³⁵⁹ Hakan Pekcanıtez "Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı", **İzmir Barosu Dergisi**, sayı 2, 1997, ss.35-55, s.36.

İnsan hakları, yalnızca insan olarak kazanılan, yapısı gereği vazgeçilemeyen, devredilemeyen, zamanaşımına uğramayan haklar³⁶⁰ olarak tanımlanabilir. Bir başka tanıma göre insan hakları; yalnızca insan olmanın bir gereği olarak sahip olunan haklardır³⁶¹.

İnsan hakları, iç hukuk ve uluslararası hukuk bağlamında incelenmesi gereken, her iki hukuk sistemini de etkileyen bir kavramdır. Birçok farklı şekilde tanımlanabilen bu kavram için doktrinde tanım olarak bir görüş birliği mevcut değildir. Ancak ne yazık ki literatürde farklı teoriler ve algılar ile açıklanabilen insan haklarının tanımı, günümüz çağdaş temelinde yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle hak ve insan haklarının yeniden kavramsallaştırılmasına ihtiyaç duyulduğu aşikardır³⁶².

Doktrinde net bir tanım yapılmasa da insan hakları, genel olarak dar ve geniş anlamda tanımlanabilmektedir. Geniş anlamda insan hakları, bireyin insan olmasından kaynaklanan ve evrensel kabul gören hakları ifade eder. Bu bakış açısı, kişilerin doğrudan doğruya elde ettikleri, doğuştan sahip oldukları hakları kapsamaktadır. Dar anlamda insan hakları ise, temel hak ve özgürlüklerin anayasa veya uluslararası belgelerle açıkça tanımlanmış ve korunmuş halini ifade eder. Bu ayrım, hakların kapsamını ve koruma düzeylerini belirlemek açısından önem taşır³⁶³.

İnsan hakları hukuku ise, doğrudan insan haklarının kendisini değil, bu hakları düzenleyen ve koruyan hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk dalıdır. Başka bir deyişle, insan hakları hukukunun temel konusu, insan haklarını doğrudan ele almak değildir; bu hakları tanımlayan ve çerçevesini çizen kuralları ele almaktır. Hukuk kurallarının bulunmadığı bir yerde, hukuk bilimi de faaliyet gösteremez. Bu durum, pozitif ya da doğal hukuk anlayışlarıyla ilgili bir mesele değildir. Pozitif hukuk ile doğal hukuk arasındaki asıl fark, hukuk kurallarının kaynağına ilişkin bir tartışmadır; yani hukukun konusunun kural olup olmamasıyla değil, bu kuralların hangi kaynaktan türediğiyle ilgilidir³⁶⁴.

³⁶⁰ Halil Kalabalık, **İnsan Hakları Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, 2017, s.26.

³⁶¹ Burçin Kızılcıklı, **İdari Yargılama Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı – İdare Hukuku Monografileri**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023, s.56.

³⁶² Fatih Karaosmanoğlu, **İnsan Hakları**, Seçkin Yayıncılık, 2011, s.59.

³⁶³ Özge Kaplan, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı**, (Yüksek Lisans Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı, Gaziantep, 2021, s.5.

³⁶⁴ Gözler, s.36.

Anayasamızın 12. maddesinde mevcut; “*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.*” Hüküm gereğince Anayasa’da doğal hukuk teorisinin kabul edildiği görülmektedir. Gerek madde 12 gerek diğer kanun hükümleri gereğince kanunlarımızda “*temel hak ve hürriyetler*” olarak ele alınan insan hakları kavramı, pozitif hukuk sisteminin üzerinde yer alan bir bütündür³⁶⁵. Nitekim, 12’nci maddede kullanılan “*temel hak ve hürriyetler*” terimi, anayasa tarafından düzenlenen hak ve hürriyetler anlamında değil, genel anlamda, yalnızca anayasada düzenlenen “*insan hakları*” anlamında kullanılmıştır³⁶⁶. Ancak, temel hak ve hürriyetler kavramının insan hakları kavramı karşısında oldukça dar bir anlam taşıdığıının da unutulmaması gerekmektedir. Bu bağlamda “*temel haklar*” adı ile de kullanılan insan hakları, insanın vatandaşlık veya kişilik statüsü sebebiyle evrensel olarak sahip olduğu subjektif haklar iken; temel hak ve hürriyetler ise, insan haklarının yalnızca anayasallaşmış kısımlarıdır³⁶⁷. Bu nedenle mevcut kullanım biçiminin eksik kaldığı yönündeki görüşlere katılmaktayız.

Doktrinde insan hakları ile pozitif hukukun birbiriyle ayrılmaz bir bağ içerisinde olduğunu, insan haklarının pozitif hukukta mevcudiyetini koruduğu takdirde korunabilecek durumda olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır³⁶⁸.

Yargıda insan haklarının uygulanabilirliği ise, bu hakların yalnızca tanınmasıyla sınırlı olmamalıdır. Temel amaç her zaman gerçek ve efektif bir koruma sağlamak olmalıdır³⁶⁹. Bu nedenle, devletlerin insan haklarını hukuk kuralları ile tanımasının yanında, adil yargılanma hakkını güvence altına alacak sistemi işletmesi ve taraflara erişilebilir hale getirmesi önem taşımaktadır. Ancak bu halde bireyler haklarını savunup koruyabilecektir³⁷⁰. Bu noktada devletin de tarafların yargı sistemine olan güvenini de arttırmak için çalışması gerekmektedir.

Günümüzde insan hakları, devletin bireylerin koruma garantörü olması yönündeki bir bakış açısı ile ilerlemektedir. İnsan haklarına verilen bu önem

³⁶⁵ Meltem Dikmen Canikoğlu, “Anlamı, Kapsamı Ve Sınırlarıyla Temel Haklar Ve Anayasalarımız”, s.461. <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/M.-Caniklioglu4.pdf>. (06.04.2024).

³⁶⁶ Gözler, s.275.

³⁶⁷ Kalabalık, s.28.

³⁶⁸ Mahmut Gökpinar, “Bir Kavram Olarak İnsan Hakları ve Çeşitli Açılardan Sınıflandırılması”, **TBB Dergisi**, sayı 120, 2015, s.17.

³⁶⁹ Sami Zariç, “Türkiye’de İnsan Hakları Yargısı”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 25, 2011, s.3.

³⁷⁰ Pekcanıtez, s.36.

doğrultusunda, ulusal ve uluslararası belgelerde kavramın tam anlamıyla tanımı yapılmamış; bunun yerine, içerdiği hak türleri sıralanarak açıklanmaya çalışılmıştır. AİHM, hakların tanımını yapmaktan ziyade, her somut olayın özelliklerini değerlendirerek adil yargılanma hakkının asgari koşullarının sağlanıp sağlanmadığını incelemektedir. Doktrinde bu yaklaşım, hakkın kapsamının daraltılmaması açısından olumlu görülse de insan haklarının kapsamının yeterince netleştirilmediği eleştirisiyle tartışılmaktadır³⁷¹.

1.2.Kavram Olarak Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, “*adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usulî güvence sağlayan bir haklar bloku*”³⁷² olarak tanımlanabilir. Kökleri 1215 yılındaki Magna Carta³⁷³’ya kadar uzanan ve amerikan yasalarında “Due Process”³⁷⁴ olarak anılan adil yargılanma hakkı doktrinde, “doğru ve dürüst yargılanma ya da dürüst işlem”³⁷⁵ olarak tanımlanmaktadır.

Adil yargılanma hakkı, hukuk devletinin temelini oluşturmakta; yargılama usul ve ilkelerini belirleyerek, yargılama sonucunda da adil bir karar elde etmeyi güvence altına almayı amaçlamaktadır.

AİHS madde 6’ da hüküm altına alınan ve 2001 Anayasa Değişikliği ile Anayasanın 36. Maddesine eklenen adil yargılanma hakkı, ülkemizde de anayasal bir hak olarak kabul görmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin kararlarına da bakıldığında, adil yargılanma hakkının hukuk devletinin temel öğelerinden biri olarak kabul edildiği de görülmektedir³⁷⁶.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) madde 6/1’e göre;

³⁷¹ Kaplan, s.7.

³⁷² Mine Uzun, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama Ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 63, Sayı 1, 2014, ss.219-245., s.225.

³⁷³ Magna Carta Libertatum(Büyük Özgürlükler Sözleşmesi), 1215 yılında İngiltere’de imzalanan, İngiltere kralının kanunlara uygun davranarak hukukun üstünlüğünü kabul ettiği ve bazı yetkilerinden feragat ettiği ilk anlaşmadır. Bu belge günümüz anayasal düzenlerinin temelidir. Bkz: Metin Urcin, Magna Carta Libertatum, <https://www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/Magna2017-2.pdf> (06.12.2024)

³⁷⁴ Kaynağı Magna Carta’ya dayanan ve Amerikan anayasasında federal devletin hukuka uygun hareket etmesini temin eden kavram. Bkz: Kemal Altınparmak, "Due Process Of Law" Kavramının Amerikan Hukukundaki Yeri Üzerine Bir İnceleme, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/629483> (06.12.2024).

³⁷⁵ Pekcanitez, s.38.

³⁷⁶ Bkz. Özkan Şen Başvurusu, E.2012/791 K.T. 7.11.2013, Seyla Suvari ve Leyla Kalyoncu Başvurusu, E.2013/6313 K.T.5.11.2015.

“1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.”

Yukarıdaki düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, bireylerin hak ve özgürlüklerine ilişkin bir müdahale söz konusu olduğu vakit, bu bireylerin adil yargılanma hakkı, AİHS madde 6 ile güvenceye alınmıştır. Gerek komisyon gerek AİHM, adil yargılanma hakkını geniş kapsamda yorumlamaktadır³⁷⁷.

Adil yargılanma hakkının temel amacı, yargı sürecinde adaleti sağlamak ve tarafların haklarını koruyacak şekilde adil bir yargılama gerçekleştirmektir. Bu doğrultuda, adaleti temin etmek için farklı yargılama usullerine başvurulması gerekebilir. Ancak, bu hakkın herhangi bir şekilde sınırlandırılması ya da kısıtlanması, adil yargılanma hakkının özüne zarar verecek boyuta ulaşmamalıdır³⁷⁸.

Uluslararası alanda temelleri 1215 Magna Carta’nın 39. Maddesi³⁷⁹ ile atılan adil yargılanma hakkı, İkinci Dünya Savaşı’nın küresel etkilerinin en önemli sonuçlarından biridir. Savaş sonrası ülke vatandaşlarının yaşadığı psikolojik çöküşün etkilerini azaltmak amacı ile *“İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair*

³⁷⁷ Bkz. 1975 tarihli Delcourt Belçika davası: *“Demokratik bir toplumda, Sözleşme anlamı kapsamında, adil bir adalet idaresi hakkı o denli önemli bir yere sahiptir ki 6. Madde (1)’in kısıtlayıcı bir şekilde yorumlanması bu hükmün amaç ve hedefine uygun düşmez.”* (Adalet Bakanlığı, Directorate General of Human Rights Council of Europe F-67075 Strasbourg Cedex, Council of Europe, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi’nin Uygulanmasına İlişkin Klavuz, İnsan Hakları Kitapçıkları-3, 1. Baskı, 2001.)

³⁷⁸ Hüseyin Turan, “Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki Yeri ve Önemi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, sayı 84, 2009, ss.213-230, s.230.

³⁷⁹ Magna Carta Libertatum Madde 39: *“Özgür hiç kimse kendi benzerleri tarafından ülke kanunlarına göre yasal bir şekilde muhakeme edilip hüküm giymeden tutuklanmayacak, hapsedilmeyecek, mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacak, kanun dışı ilan edilmeyecek, sürgün edilmeyecek veya hangi şekilde olursa olsun zarara uğratılmayacaktır.”* Bkz. Hukuk Ansiklopedisi [https://hukukbook.com/magna-carta/\(06.12.2024\)](https://hukukbook.com/magna-carta/(06.12.2024)).

Avrupa Sözleşmesi”³⁸⁰ düzenlenmiştir. Bu sözleşmenin, yedi yüz yıl sonra bile Magna Carta’nın eşdeğeri şekilde hazırlandığı belirtilmektedir.³⁸¹.

Ceza hukukuna ilişkin olarak sanıkların hukuka uygun olarak yargılanmasını savunan *Petition of Rights*³⁸², 1628 yılında kabul edilmiştir. Kısa bir zaman sonra 1679 yılında ise, keyfi tutuklamaların önüne geçen, tutuklama süresini ilk kez 48 saat ile sınırlayan *Habeas Corpus*³⁸³ düzenlenmiştir. Bu bağlamda, İngiltere insan haklarında dünya genelinde önemli bir rol oynamıştır. İngiltere’nin ardından Kuzey Amerika’daki koloniler *Virginia Haklar Bildirgesi*’ni³⁸⁴ 1776 yılında imzalamıştır. Bu bildirme hak ve özgürlükleri liste halinde sayarak diğer belgelerin arasında en geniş düzenlemeyi gerçekleştirmiştir. Nitekim ilgili bildirmede sayılan hakların evrensellik özelliği dahi kabul edilmiş; yaşam hakkının insanın doğumundan itibaren sahip olduğu bir hak olduğu kabul edilmiştir. Bildirmede adil yargılanmaya ilişkin olarak; bilgi edinme hakkı, yüzleşme hakkı, bağımsız yargılanma hakkı³⁸⁵ gibi düzenlemeler de mevcuttur.

Fransız ihtilalinden sonra, 1789 yılında, “*İnsan ve Vatandaşlık Hakları Bildirgesi*” ilan edilerek, kişilerin keyfi suçlanmalarının önüne geçilmiş, cezalarda kanunilik ilkesi düzenlenerek tutuklama ve cezaların keyfiliğine son verilmiş ve masumiyet karinesinden bahsedilmiştir³⁸⁶.

³⁸⁰ “Sözleşme 4 Kasım 1950’de Roma’da imzalanmış ve 59. maddeye uygun olarak 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Sözleşme’yi 4 Kasım 1950 tarihinde imzalamış ve 10 Mart 1954 tarihinde ihtirazi kayıtla onaylamıştır. 6366 Sayılı Onay Kanunu 19 Mart 1954 gün ve 8662 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Sözleşmeyi yeniden düzenleyen 11 Numaralı Protokol 11 Mayıs 1994 tarihinde imzaya açılmış ve 4. maddeye uygun olarak 1 Kasım 1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye 11 Numaralı Ek Protokolü 11 Mayıs 1994 tarihinde imzalamış ve 14 Mayıs 1997 tarihinde onaylamıştır. 4255 Sayılı Onay Kanunu 22 Mayıs 1997 gün ve 22996 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.” Bkz. İnsan Hakları Ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi (11 Nolu Protokol İle Değiştirilmiş Metin), TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu, ss.333-348. https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2712020094937009_tur.pdf (06.12.2024).

³⁸¹ Kaplan, s.15.

³⁸² “I.Charles döneminde parlamentonun yetkilerinin azaltılması konusunda fikirlerin yaygınlaşması sonucunda kabul edilmiştir. Parlamento, Kral Charles’in bu düşüncesine direnmiş ve 1628 yılında *Petition Of Rights* adıyla İngiliz Haklar Bildirgesi krala kabul ettirilmiştir. *Petition Of Rights*, İngiltere’nin günümüzde güçlü bir parlamentoya sahip olmasının yolunu açan önemli bir belgedir.” Bkz. Hukuk Ansiklopedisi <https://hukukbook.com/ingiliz-haklar-bildirgesi-petition-ofrights/> (06.12.2024).

³⁸³ Habeas Corpus ile aynı zamanda idarenin eylem ve işlemleri yargı yoluna açılmıştır.

³⁸⁴ Her koloninin kendi anayasasını hazırlaması çağrısı yapan Amerikan Kongresi üzerine, Virginia eyalet temsilcilerinin, 12 Haziran 1776 tarihinde ilan ettiği bildiridir. Bkz. <https://hukukbook.com/tag/virginia-insan-haklari-bildirgesi/> (06.12.2024).

³⁸⁵ Ezgi Çırak, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, Cilt 21, Özel Sayı, 2019, ss.997-1028, s.1001.

³⁸⁶ Çırak, s.1001.

Ayrıca, 1945 yılında kurulan Birleşmiş Milletler Konseyince insan hakları ihlallerinin uluslararası denetimi amacıyla hazırlanan³⁸⁷ ve İkinci Dünya Savaşı akabinde 10 aralık 1948’de kabul edilen *Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nde*³⁸⁸ adil yargılanma hakkının düzenlendiği madde 10’a göre; “Herkesin, hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesinde ve kendisine herhangi bir suç isnadında bağımsız ve yansız bir mahkeme tarafından tam bir eşitlikle, hakça ve kamuya açık olarak yargılanmaya hakkı vardır.” hükmü mevcuttur. Türkiye, ilgili bildirgeyi 10.12.1948 tarihinde kabul etmiştir. Bildirge ülkemizde 27.05.1949 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir³⁸⁹.

Adil yargılanma hakkının uluslararası alandaki korunmasında en önemli güvence olan AİHS, 1950 yılında Türkiye tarafından da imzalanmıştır. Lakin uluslararası antlaşmaların iç hukuk kuralları ile uyumlu olma zorunluluğu sebebi ile bu antlaşmaları destekleyen iç hukuk kurallarının oluşturulması gerekmektedir³⁹⁰. Bu sebeple 6366 Sayılı İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve buna Ek Protokolün tasdiki hakkında Kanunun³⁹¹ 1954 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte 4 Kasım 1950 yılında Roma’da imzalanan AİHS, iç hukuk bakımından da tasdik edilmiştir. Ancak, Türkiye sözleşmeyi ihtirazi kayıt ile imza altına almıştır. 6366 Sayılı kanunun 3. Maddesine göre; “*insan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesine Ek Protokolün ikinci maddesi 3 Mart 1924 tarih ve 430 sayılı Tevhidi Tedrisat Kanununun hükümlerini ihlâl etmez.*”. Böylece AİHS, Tevhidi Tedrisat Kanununa aykırılık teşkil etmedikçe Türkiye için bağlayıcı hale gelmiştir.

AİHS’nin Türk hukuk sistemine katılması neticesinde Türkiye, AİHS madde 1 uyarınca kendi yetki bölgesinde bulunan herkesin sözleşmenin birinci kısmında mevcut hak ve yükümlülüklerden faydalanmasını temin etmek zorundadır. Bu husus da devletin bireylerin insan haklarını korumaya ve ihlalinin önlemeye yükümlü olması anlamındadır³⁹².

³⁸⁷ Kızılcıklı, s.57.

³⁸⁸ Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nun 10.12.1948 tarih ve 217 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.

³⁸⁹ Kızılcıklı, s.58.

³⁹⁰ Rona Albay, “Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 70, 2007, s.194.

³⁹¹ 8662 RG No., 19.03.1954 T.

³⁹² Kaplan, s.17.

AİHS, adil yargılanma hakkı kapsamında karşımıza çıkan en önemli düzenlemelerden biridir. Sözleşme sayesinde hak ihlali ile karşı karşıya olan bireyler devletlerine karşı bireysel başvuruda bulunabileceği gibi; tarafların her ikisinin de devlet olduğu başvurularda da imkan doğmuştur. Sözleşmenin 11.05.1994 tarihli 11 nolu ek protokolü ile düzenlenen madde 6, adil yargılanma hakkının bir güvencesidir.

6.maddeninin birinci fıkrasında adil yargılanma hakkının gereklerinin bir kısmı sayılırken; ikinci fıkrada cezalarda sanığın suçsuzluk karinesi düzenlenmiş; üçüncü fıkrada ise suç isnat edilen kişilerin hakları hüküm altına alınmıştır. İlgili sözleşmenin 7 nolu ek protokolünün 2-3-4.maddelerinde de adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemeler mevcuttur³⁹³. Bu bağlamda da 1.11.1998 tarihinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kurularak, bireylerin yaşanan hak ihlalleri neticesinde direkt olarak mahkemeye başvurabilmesinin önü açılmıştır³⁹⁴.

Türk hukukunda ise, 1982 Anayasası madde 90'a göre; *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."* Bu noktada unutmamak gerekir ki, ilgili hüküm yalnızca temel hak ve hürriyetler arasında çıkan

³⁹³ "Madde 2 Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı:

1. Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkum edilen her kişi, mahkumiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dahil olmak üzere, yasayla düzenlenir.

2. Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle önem derecesi düşük suçlar bakımından ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatini müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkumiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir.

Madde 3 Adli hata halinde tazminat hakkı:

Bir kişinin, kesin bir kararla cezai bir suçtan mahkum edilmesi ve sonradan yeni veya yakın zamanda keşfedilmiş bir delilin kesinlikle yanlış bir adalet uygulaması olduğunu göstermesi veya kişinin affedilmesi nedeniyle cezai kararın iptal edilmesi halinde, bilinmeyen delilin açıklanmamış olmasının tamamen veya kısmen o kişiye atfedildiğinin ispatlandığı haller dışında, böyle bir mahkumiyet sonucunda cezaya maruz kalan kişi, ilgili devletin yasası ve uygulamasına göre tazmin edilecektir.

Madde 4 Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı:

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 yargılamaz 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. Sözleşme'nin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile derpiş olunan yükümlülöklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz."

³⁹⁴ Kızılıklı, s. 62.

bir uyuşmazlıktan bahsetmektedir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak değerlendirmede, AİHS yasaların üstünde bir norm olarak karşımıza çıkacaktır³⁹⁵.

1.3.Adil Yargılanma Hakkının Ölçütleri

AİHS madde 6 uyarınca adil yargılanma hakkının devreye girebilmesi için başvuru konusunun belirli şartları karşılaması gerekir. Bu bağlamda, başvurunun ya medeni hak ve yükümlülüklerle bağlantılı bir meseleye dayanması ya da bir suç isnadını kapsaması gerekmektedir. Söz konusu iki koşuldan birinin mevcut olması, adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği için temel bir gerekliliktir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde "medeni hak ve yükümlülükler" ile "suç isnadı" terimleri açık olarak tanımlanmamıştır. İlgili kavramlar içtihatlar ile anılandırılmaktadır. Bu husus neticesinde idari uyuşmazlıklar ile iki ölçüt arasında nasıl bir bağ kurulacağı sorunu gündeme gelmektedir. Bu noktada, AİHM'in içtihatlarında bu kavramları yorumlama yöntemlerine bakılmaktadır. Mahkeme, ilgili kavramları taraf devletlerin iç hukuk düzenlemelerinden bağımsız olarak, yalnızca kendi içtihatları doğrultusunda değerlendirmektedir. Bu yaklaşım, kavramların genel ve daha geniş bir bağlamda değerlendirilmesine olanak tanımaktadır³⁹⁶. Mahkeme bu sayede, maddeyi daha geniş şekilde yorumlamayı tercih ederek idari uyuşmazlıkları da "medeni hak ve yükümlülükler çerçevesindeki uyuşmazlıklar" olarak kapsam alanına almaktadır³⁹⁷.

Örneğin, AİHM'ce verilen "Tre Traktörler Aktiebolag-İsveç" kararında; lokantada yapılan içki satışı neticesinde vergi ödenmemesi sebebiyle içki satış ruhsatının iptali yönünde verilen karara ilişkin AİHM'ye "mahkemeye erişim hakkının ihlali" iddiası ile yapılan başvuru sonucunda AİHM, içki ruhsat iptalinin lokanta ve müşterileri arasında mevcut ticari alışveriş kaynaklı özel hukuk ilişkisini de

³⁹⁵ Salihpaşaoğlu, s.264.

³⁹⁶ Uzun, s.221-222.

³⁹⁷ Detaylı bilgi için bkz: Kaplan, s.23. "AİHM'in Tre Traktörler Aktiebolag-İsveç kararına konu edilen olayda içki satışı yapan bir lokantanın vergi ödememesi gerekçesiyle içki satış ruhsatının iptaline ilişkin karar üzerine başvuru sahibi mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Mahkeme'ye başvurmuştur. Mahkeme ise idari bir işlem niteliğinde olan söz konusu iptal kararının lokanta işlevini gerçekleştirmesini de engelleyeceği düşüncesinden hareket ederek, bu hususun müşteriler ile lokanta sahibi arasında sözleşmesel anlamdaki ticari alışverişin özel hukuk ile ilgili bir talep veya yükümlülük meydana getirebileceğini nazara alarak AİHS md.6'yı uygulanabilir bulmuştur."

engelleyeceğinden bahisle AİHS 6.maddeyi uygulanabilir bulmuştur³⁹⁸. Bu noktada söylemek gerekir ki, AİHM her ne kadar idari uyuşmazlıkları geniş bir perspektifle inceleme alanına dahil etse de; vergi uyuşmazlıkları direkt olarak kamu düzenine ilişkin görüldüğünden dolayı bu konudaki hak ve yükümlülükleri tamamen kamusal hak ve yükümlülükler olarak değerlendirmektedir³⁹⁹.

Suç isnadı bakımından da AİHM aynı derecede özerk bir tutum takınmaktadır. Buna göre, devletlerin iç hukukundaki hukuki yorumunun AİHM bakımından önemi çok sınırlı olup mahkemenin kendi standart ve kıstasları göz önünde bulundurulmaktadır. Nitekim, bu standartlar ışığında mahkeme idari ceza davalarını ve mali nitelikli vergi cezalarını da AİHS kapsamında bulmuştur.

1.4.Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

Adil yargılanma hakkı, bireylerin mahkemeye erişim hakkı kapsamında, bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yargılanırken bu yargılamanın mağduriyete sebebiyet vermeyecek ölçüde makul bir sürede, aleni ve hakkaniyetli olarak gerçekleştirilmesini ifade etmektedir.

1.4.1.Yargıya Erişim Hakkı

Yargıya erişim hakkı, AİHS madde 6 ve AB Temel Haklar Şartı madde 47⁴⁰⁰ uyarınca adil yargılanma hakkı kapsamındadır. Mahkemeye erişim hakkı kavramı, devlet nezdinde hak ihlali gerçekleştiğini iddia eden bireylerin yasal bir yol olarak mahkemeye başvuru hakkını güvence altına almak amacı taşımakta ve hak arama hürriyetinin doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. AİHS kapsamında mahkemeye erişim hakkı yukarıda bahsi geçen iki ölçüt ile sınırlı olarak devam etmektedir⁴⁰¹.

³⁹⁸ Detaylı Bilgi İçin Bkz. Kaplan, s.24. “AİHM, B.N: 6232/73, K.T: 28/06/1978, König-Almanya Kararı”.

³⁹⁹ Detaylı Bilgi İçin Bkz. Uzun, s.222. “Ferrazzini/İtalya, No. 44759/98, AİHM 2001-VII.

⁴⁰⁰ Madde 47 Hakkın Elde Edilmesi ve Adil Mahkeme Hakkı:

“Hak ve özgürlükleri Birlik yasaları ile garantiye alınmış olan herhangi bir kimsenin bu hakları ihlal edildiğinde, bu kimse bu maddede belirtilen şartlara uygun bir şekilde bir mahkeme karşısında hakkını geri alma yetkisine sahiptir.

Ayrıca herkes, önceden yasalarla oluşturulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemede ve makul bir zaman süresi içerisinde adil ve açık yargılamaya tabi olma hakkına da tabidir.

Adil yargıya erişebilmek için gereken durumlarda, yeterli mali olanağı bulunmayanlara hukuki yardım sağlanır.”.

⁴⁰¹ Servet Alyanak, **Avrupa Birliği Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı ve Etkili Yargısal Denetim**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2023, s.66.

Yargıya erişim hakkı, AİHM tarafından ilk defa “Golder/Birleşik Krallık”⁴⁰² kararında tanımlanmıştır. Başvurucu, hapishanede mahkum sıfatıyla bulunduğu sırada yasa dışı işlere bulaştığına dair kendisine iftira atan güvenlik görevlisine karşı dava açmak için avukatı ile görüşmek istemiştir. Ancak başvurucunun herhangi bir avukatla görüşmesine izin verilmemiştir. Bu nedenle dava açamayan başvuru, mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğinden bahisle AİHM’ye başvuruda bulunmuştur. AİHM, başvurucunun başvurusunu AİHS madde 6 kapsamında bulmuştur⁴⁰³. İlgili davada esas tartışılan husus, mahkemeye erişim hakkının açılmayan bir davayı da kapsayıcılığıdır. AİHM, bu hakkın bireylerden alınmasını devletin keyfiliği olarak yorumlamıştır. Böylelikle adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkı, açılmamış davalarda da geçerli sayılmıştır.

Esasen, ilgili karara kadar AİHS’de mahkemeye erişim hakkı ile ilgili açık bir tanım bulunmamaktaydı. İlgili kararlar birlikte mahkemeye erişim hakkındaki tanımlamaların da önü açılmıştır. Mahkemeye erişim hakkı AİHM’ye göre, bireylerin, uyuşmazlığın mahkeme huzurunda etkin biçimde karara bağlanmasını talep edebilme hakkıdır⁴⁰⁴.

Mahkemeye erişim hakkı geniş olarak yorumlanması gereken bir kavram olup; mahkemeye erişimden kasıt ise her türlü hukuki desteğe ulaşım hakkı olarak algılanmalıdır. Başka bir deyişle, burada kanunların sade dille yazımı, mahkeme harici olan çözüm yolları, avukat ve notere erişim gibi geniş kapsamlı bir hukuki erişimden bahsedilmektedir⁴⁰⁵.

1.4.2. Bağımsız ve Tarafsız Mahkemelerde Yargılanma Hakkı

Mahkeme terim olarak, tamamen tarafsız ve bağımsız olan ve kanunla kurulan bir makamı ifade etmektedir⁴⁰⁶. Mahkemeler, görev alanlarındaki uyuşmazlıklar hakkında kanunun getirdiği usul ve kurallara uygun şekilde karar vererek, gerektiğinde

⁴⁰² Golder/Birleşik Krallık, AİHM, B. No:4451/70, 21.02.1975.

⁴⁰³ Alyanak, s.72.

⁴⁰⁴ Mert Asker Yüksektepe, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İle Anayasa Mahkemesi İlamları Işığında Adil Yargılanma**, Platon Hukuk Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Ocak 2021, s.295.

⁴⁰⁵ Osman Doğu, Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi**, Legal Kitabevi, Cilt 2, İstanbul, 2016, s.567.

⁴⁰⁶ Gözler, s.39.

verilen kararları cebren icra ettirebilen merciilerdir. Bu sebeple mütalaa veren makamlar mahkeme niteliğinde değildir⁴⁰⁷.

Anayasa'nın 37. Maddesinde açıkça söylendiği üzere; *“Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz.”*

Yine Anayasamızın 142. Maddesine göre; *“Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir.”*

Bireyler, yasama organınca kurulan mahkemeler ile mahkemelerdeki bağımsız hakimler önünde yargılanma hakkına sahiptir. Gerek mahkemelerin kuruluş esasları gerek hakimlerin göreve geliş esasları yine kanunla belirlenmektedir.

Yargı bağımsızlığı, yargılama sürecinin başlangıcından sonuna kadar, delillerin objektif bir şekilde değerlendirilmesine dayanarak, herhangi bir iç veya dış müdahaleden uzak bir ortamda karar alınmasını ifade eder. Bu kavram, yargının, hem yasama ve yürütme organlarından hem de yargılamanın taraflarından tamamen bağımsız hareket edebilmesini gerektirir⁴⁰⁸. Doktrinde de yargı bağımsızlığını tam olarak güvence altına alamayan devletler hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir⁴⁰⁹.

1.4.3. Yargılamanın Makul Sürede Sonuçlanması

Yıllarca süren davalar ülkelerin çoğu için adil yargılanma hakkının önüne geçen bir şikayet sebebi olmuştur. AİHS'ye taraf devletlerin tamamı iç hukuklarında yargılamanın gereksiz yere uzamasını engelleyici düzenlemeleri gerçekleştirmekle yükümlüdür.

İç hukukumuzdaki düzenleme Anayasamızın 141. maddesinde mevcuttur. Buna göre; *“Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının*

⁴⁰⁷ Feyyaz Gölcüklü, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 49, Sayı 1, 1994, s.210.

⁴⁰⁸ Kalabalık, s.532.

⁴⁰⁹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 24. Baskı, Yetkin Yayınevi, 2024, s.133.

görevidir.” Düzenlemesi usul ekonomisi ilkesine de vurgu yaparak makul sürede yargılamanın önemini vurgulamıştır.

Makul sürede yargılanma hakkının iki önemli etkisinden biri; makul yargılama sonucunda erken tecelli edecek adalet ile yargılama sırasında gecikme sebebiyle doğacak olumsuzlukları engelleyecek olmasıdır. İkincisi ise, makul sürede yapılan yargılama neticesinde ceza hukuku anlamında sanık, kendisine isnat edilen suç unsurundan olabildiğince erken kurtulacaktır⁴¹⁰.

Yukarıda açıklandığı üzere adil yargılanma hakkı kapsamında AİHM, idari yargı ve hukuk yargısı ayırımına girmeksizin kendi kriterlerine göre bir inceleme yapmaktadır⁴¹¹. Nitekim, iç hukukumuzda makul sürede yargılanma hakkını idari yargı kapsamında ayrıca incelemek daha sağlıklı olacaktır. İdari yargılama hukukunda makul sürede yargılanma hakkı, yalnızca davacı taraf için geçerli bir koruma sağlamaktadır. Davalı sıfatıyla yer alan idare, kamu otoritesini temsil etmesi nedeniyle bu hakkın öznesi olarak kabul edilmez⁴¹². Bu doğrultuda, idarenin makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapacağı başvurular, kişi yönünden yetkisizlik teşkil ettiği gerekçesiyle reddedilmektedir⁴¹³.

1.4.4. Yargılamanın Aleniliği

Yargılamalar, bireylerin yargıya olan güveni kazanmanın bir gereği olarak, özel bir gizlilik kararı olmadığı takdirde kamuya açık olarak yürütülmektedir. Bu sebeple, yargılamanın aleniliği kapsamında duruşmaları izleme imkanı, hükmün duruşma sırasında açıkça verilmesi, tarafların dosya kapsamındaki belgelerin tamamına erişebilmesi alenilik ilkesinin bir gereğidir.

AİHM, aleniliğin amacını Axen-Almanya kararında vurgulamıştır⁴¹⁴: “madde 6/1’de yer alan yargısal organlar önündeki yargılamanın aleni karakteri, tarafları kamu denetimi olmaksızın adaletin gizli bir şekilde yerine getirilmesinden korumaktadır; bu özellik aynı zamanda, hem üst hem de alt derece mahkemelerine olan güveni koruma

⁴¹⁰ Kalabalık, s.538.

⁴¹¹ Çırak, s.1011.

⁴¹² Burcu Turan, “AİHS Çerçevesinde İdari Yargıda Gerekçeli Karar Hakkı”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 1, Haziran 2022, ss.177-202, s.180.

⁴¹³ Ayşe Özkan Duvan, “Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 68, Sayı 1, 2019, ss.287-336, s.293.

⁴¹⁴ Kızılcıklı, s.184.

araçlarından biridir. Aleniyet, adaletin yerine getirilişini görünür kılarak, her demokratik toplumun temel ilkelerinden biri olan adil yargılanma güvencesine katkıda bulunmaktadır.” AİHM’ye göre, yargılamanın bireylerin özel hayatlarının gizliliğini zedeleyecek ya da ahlak, kamu düzeni, ulusal güvenlik ya da çocukların yararına özel bir durum gerektirecek haller ile aleniliğin dosyanın gidişatına zarar getireceği durumlar haricinde tamamen ya da kısmen aleni olarak gerçekleştirilmesi temeldir.

Anayasa madde 141’de mevcut “ *Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.*” Hükmünü değerlendirirken Anayasa’nın 36. Maddesinde mevcut hükmü de değerlendirmeye katmak gerekmektedir. İki hüküm birlikte değerlendirildiğinde ise, alenilik ilkesinin adil yargılanma hakkının bir unsurunu teşkil ettiği tartışmasızdır.

Yargılamanın açık şekilde gerçekleştirilmesini talep etme hakkı, aynı zamanda duruşmaların kamuya açık yapılmasını da kapsar. Anayasa Mahkemesi, bazı durumlarda duruşma yapılmamasını Anayasa’nın 36. veya 141. maddeleri kapsamında değil, yargıcın vicdani kanaatine dayalı olarak karar verme yetkisini düzenleyen 138. madde çerçevesinde ele almış ve somut olaylarda bu durumu Anayasa’ya aykırı bulmamıştır. Bununla birlikte, Mahkeme somut verileri dikkate alarak değerlendirme yapmakta ve duruşmanın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini veya aleniyet ilkesine uygunluğunu genellikle 36. ve 141. maddeler temelinde incelemektedir⁴¹⁵.

AİHS’de aleniyete ilişkin düzenleme, yargılama sürecinde duruşma yapılmasını örtülü olarak kapsamaktadır⁴¹⁶. AİHM’nin E. Turizm Taşımacılık Tekstil Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. ile kararında, duruşma yapılması ve sözlü yargılama ilkesinin mutlak bir zorunluluk olmadığı vurgulanmıştır. Mahkeme, tarafların bu haklarını açık veya zımni bir şekilde kullanmaktan vazgeçmesi ya da kamu yararının gerektirdiği özel durumlarda duruşma yapılmamasının mümkün olduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda, tarafların duruşma talebinde bulunmaması gibi durumlar, zımni bir feragat olarak değerlendirilebilmektedir⁴¹⁷. Ancak unutulmamalıdır ki esas olan

⁴¹⁵ Kaplan, s.62.

⁴¹⁶ Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınevi, İstanbul 2013, s.257.

⁴¹⁷ Yüksektepe, s.419-420.

feragatin açık ve şüpheyeye yer bırakmayacak şekilde gerçekleştirilmesidir. AİHM, zımni feragati yalnızca kamu yararının zedelenmeyecek olması ve zımni feragatin şüpheyeye yer bırakmayacak şekilde gerçekleştirilmesi halinde kabul etmektedir. Esasen sayılan iki koşul yerine geldiğinde feragatin açık olarak yapılmış olacağı kanaatindeyiz.

1.4.5.Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı

AİHS’de, içeriği ayrıntılı olarak belirtilmese de adil yargılanma hakkının temel bir unsurunu oluşturan "hakkaniyete uygun yargılanma" hakkının kapsamı, AİHM içtihatları doğrultusunda belirlenmiştir. Sözleşme metninin bu konuda sınırlı kalması, adil yargılanmanın sadece maddede sayılan haklarla sınırlı olmadığını, hakkaniyete uygun bir yargılama için ek unsurların da gerekli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, "hakkaniyete uygun yargılanma" kavramı, adil yargılanmanın gereklerini ve amaçlarını içeren, AİHM içtihadıyla şekillenen ve sürekli gelişen dinamik bir haktır. Yargılamanın adil olması için, sözleşmede açıkça belirtilen hakların ötesinde, adalete uygunluk ilkesini sağlayan diğer hakların da göz önünde bulundurulması zorunludur⁴¹⁸. Başka bir deyişle, "Hakkaniyete uygun yargılanma" ifadesi, aslında adil yargılanma için gerekli olan hakların, sözleşmede sayılanlarla sınırlı olmadığını, adaleti sağlamak amacıyla ek hak ve unsurların da devreye girmesi gerektiğini vurgular.

Olguları ve sorunları yeterli olarak irdeleyebilme, delillere dayanabilme, dava dosyası hakkında bilgi alabilme imkanları hakkaniyete uygun yargılanma hakkının temelini oluşturmaktadır⁴¹⁹. Bu sebeple, sözleşme, aleni yargılanma hakkını ayrı bir hak olarak tanımlıyor olsa da, bu hakkın adil ve hakkaniyete uygun bir yargılama için olmazsa olmaz bir unsur olduğu açıktır. Dolayısıyla, aleni yargılanma hakkı, etkin bir hukuki dinlenilme hakkının temel bileşenlerinden biri olarak kabul edilebilir⁴²⁰.

⁴¹⁸ Şeref Gözbüyük, Feyyaz Gölcüklü, Abdurrahman Saygılı, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara, 2019, s.270 vd.

⁴¹⁹ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar, Murat Önok, **İnsan Hakları El Kitabı**, 10. Baskı, Seçkin baskı, Ankara, 2019, s.373.

⁴²⁰ Emine Sevcan Uçan, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir, 2013, s.96.

1.5. Adil Yargılanma Hakkının Türk Vergi Yargısında Uygulanabilirliği

Adil yargılanma hakkı, yukarıda da izaha çalıştığımız gibi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesinde yer bulmaktadır.

Maddedeki mevcut düzenlemeden anlaşılmaktadır ki maddenin etkisi ancak “*medeni hak ve yükümlülükler*” ve “*suç isnadı*” ile ilgisi nispetinde ortaya çıkmaktadır. Ancak, meselenin idari yargı ve buradan hareketle vergi yargısı boyutu madde metninde geçmemiş olup ancak mahkemenin içtihatlarıyla şekillenmiştir⁴²¹. Öyle ki, mahkeme bu kavramların ulusal hukuklardaki anlamlarının kendi yorumunda birebir aynı şekliyle korunmadığını ortaya koymuştur. Buna göre, medeni “*hak ve yükümlülükler*” kriteri yalnızca özel hukuk ile “*suç isnadı*” kriteri ise yalnızca ceza hukuku ile ilgili alanlarda uygulanabilir olduğu şeklinde bir sonuca varılmamalıdır. Gayet tabi madde metninin bu şekilde ortaya konmuş olması vergi yargısı boyutunu tartışmalı hale getirmektedir. AİHM'in vergi davalarına ilişkin bu noktada somut olaya göre birbirinden farklı kararlar verdiğini söylemek mümkündür⁴²².

1.5.1. Vergi Aslına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması

Vergi aslına ilişkin davalarda adil yargılanma hakkının uygulanma kriterini belirlerken sözleşmedeki “*medeni hak ve yükümlülükler*” kavramını ve vergi aslına ilişkin davaların bu kapsamda bir uyuşmazlık kabul edilip edilemeyeceğini incelemek gerekir.

Vergi aslı ile ilişkili uyuşmazlıklar tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarında gerçekleştirilen işlemlere dair gerçekleşen uyuşmazlıklara denmektedir. İdarenin bu aşamalarındaki tüm işlemlerinin yargı denetimine tabi olmasının bir sonucu olarak mükellef ile vergi idaresi arasında idari yolla çözülemeyen uyuşmazlıklar, doğrudan vergi yargısının konusunu meydana getirir⁴²³. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların kamusal niteliğinin ağır basması nedeniyle, bu tür uyuşmazlıkları medeni hak ve yükümlülükler kavramı dışında değerlendirmektedir. Bu konuda öne çıkan en önemli kararlar arasında *Ferrazzini - İtalya* davası yer almaktadır⁴²⁴. Söz konusu kararda, vergi aslına yönelik uyuşmazlıkların bireylerin maddi çıkarlarını etkileyebileceği belirtilmekle birlikte, bu etkinin tek başına

⁴²¹ Gözübüyük ve Gölçüklü, s.142.

⁴²² Uçan, s.28.

⁴²³ Karakoç, s.157

⁴²⁴ Ferrazzini/İtalya, AİHM, B.N: 44759/98, K.T: 12/07/2001.

uyuşmazlıkları medeni hak ve yükümlölükler kapsamında değerlendirmek için yeterli olmadığı vurgulanmıştır.

Vergilendirme işlemi, birey ile devlet arasında kamusal bir borç ilişkisi doğurur. Bu ilişki, her ne kadar kamusal yönü ağır basan bir yapı sergilese de, vergilendirmenin temelde bireylerin mülkiyet hakkına müdahale ettiği açıktır. Vergiyi doğuran olaydan başlayarak vergilendirme sürecindeki her aşama, özellikle tahsilat aşamasının sona ermesine kadar olan süreçte, bireylerin mülkiyet hakkına doğrudan bir etki yaratır. Dolayısıyla, vergi yükümlülerinin, vergilendirme sürecinde adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini öne sürmesi beklenen bir durumdur.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), *Schouten ve Meldrum - Hollanda* kararında, vergi yükümlölüklerini demokratik toplum düzeninin bir gereği olan vatandaşlık görevi olarak değerlendirmiş ve bu tür yükümlölüklerin medeni hak ve yükümlölükler kapsamında yer almadığı sonucuna varmıştır. Ancak, bu yaklaşım yalnızca AİHM'in yargılama alanında geçerli olup, Türk hukuk sistemi açısından doğrudan bir bağlayıcılık taşımamaktadır⁴²⁵.

Türkiye'de, Anayasa'nın 36. maddesi, adil yargılanma hakkını düzenlerken, medeni hak ve yükümlölükler ile kamu hukukuna dayalı uyuşmazlıklar arasında bir ayırım yapmamaktadır. Bu bağlamda, Danıştay, AİHM'in yaklaşımından farklı olarak, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Benzer şekilde, Anayasa Mahkemesi de vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları adil yargılanma hakkı kapsamında ele almaktadır⁴²⁶.

Buna rağmen, Anayasa Mahkemesi'nin bu yaklaşımı, bireylerin haklarının korunması ve genişletilmesi açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar dahil, adil yargılanma güvencelerinin sağlanması,

⁴²⁵ Kader Melis Topçu, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, s.221.

⁴²⁶ Anayasa Mahkemesi 2013/596 Sayılı Kararı: “‘*Vergi aslını ilgilendiren uyuşmazlıklar dahil olmak üzere, her ne kadar kamusal niteliği ağır basan bir ilişki olsa da salt vergisel uyuşmazlıkların, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlölükler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişki olduğu belirtilmiş ve belirtilen tespitler çerçevesinde, vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla somut başvuruda vergi uyuşmazlıklarının bir bütün olarak adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil olduğuna*” Bkz. Şennur Öztürk Alp ve Meltem İrteş Gülşen, “Şüpheli Duruma Düşmüş Mükellef Haklarının Korunması İlkesinin Oecd Ve Türkiye Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi”, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, Cilt 7, Sayı 2, 2020, ss.50-63, s.60.

anayasal hakların güçlendirilmesi ve hukuk sisteminin daha adil bir yapıya kavuşması adına önemli bir ilerleme olarak görülmelidir⁴²⁷.

1.5.2. Vergi Cezasına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 6. maddesinin 2. ve 3. fıkraları, adil yargılanma hakkının ceza yargılamalarına ilişkin güvencelerini düzenlemektedir. Ancak madde metninde yer alan "suç isnadı" kavramı açıkça tanımlanmamıştır. Medeni hak ve yükümlülükler kavramında olduğu gibi, suç isnadı kavramının da tanımsız bırakıldığı ve bu nedenle AİHM' in içtihatlarının bu konuda belirleyici olduğu ortadadır⁴²⁸. Doktrinde bu durum, suç isnadı kavramının dar yorumlanmasının Sözleşme'nin sağladığı güvencelerin amacına ulaşmasını engelleyeceği ve koruma kapsamını daraltacağı şeklinde eleştirilmektedir⁴²⁹.

AİHM, Engel - Türkiye kararında suç isnadı kavramını, ulusal hukuktan bağımsız olarak otonom bir biçimde değerlendirmiştir. Bu bağlamda suç isnadının 6. madde kapsamında yer alıp almadığını belirlemek için üç kriter ortaya konmuştur. Engel Kriterleri olarak bilinen bu ölçütler, suçun niteliği, uygulanabilecek muhtemel cezanın ağırlığı ve ulusal hukukta sınıflandırmasını içermektedir. Suçun niteliği değerlendirilirken, ilgili suçun kamu yararını mı, yoksa belirli bireysel ya da kurumsal çıkarları mı ilgilendirdiği dikkate alınır⁴³⁰. Öte yandan, uygulanabilecek cezanın ağırlığına ilişkin kriter, caydırıcı nitelikte ciddi para cezaları veya hürriyeti bağlayıcı cezaları kapsamakta, daha hafif yaptırımlar ise kapsam dışında bırakılabilmektedir. Blokker davasında geçici ehliyet iptali gibi yaptırımların, her durumda 6. madde kapsamında değerlendirilmediği belirtilmiştir. Suçun ulusal hukukta sınıflandırması ise, AİHS'nin otonom ceza kavramı çerçevesinde kesin belirleyici olmamakla birlikte, ulusal hukuk tarafından cezai bir nitelik atfedilmişse 6. madde korumasının doğrudan uygulanabileceğini göstermektedir.

Vergi cezası ile tarhiyat işlemlerinin birlikte tebliğ edilmesi, bu iki unsurun hukuki olarak nasıl değerlendirileceği konusunda tartışmalara yol açmaktadır.

⁴²⁷ Topçu, s.244.

⁴²⁸ Fatih Gökçen Taner ve Akif Yıldırım, "Suç Isnadına Veya Medeni Hak Ve Yükümlülüklerle İlişkin Uyuşmazlıklarda Duruşmaya Video Konferans Yöntemiyle Uzaktan Katılma", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 70, Sayı 1, 2021, ss.229-293, s.243.

⁴²⁹ Reşat Koparan, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığında Adil Yargılanma Hakkı", **Adalet Dergisi**, Sayı 12, 2002, s.167.

⁴³⁰ AİHM, B.N: 5100/71, K.T: 08/06/1976, Engel ve diğerleri/Hollanda kararı.

Özellikle, tarhiyatın ve cezanın birbirinden ayrılarak ayrı ayrı ele alınabilmesinin mümkün olup olmadığı sorusu önem arz etmektedir. AİHM, Georgiou - Birleşik Krallık kararında, vergi cezası ile tarhiyat işlemlerinin birlikte değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir⁴³¹. Bu olayda, eksik beyan sebebiyle hem ek vergi tahakkuku hem de cezai yaptırım uygulanmış ve AİHM, vergi cezası ile tarhiyat işleminin birbirinden ayrılamayacağına karar vermiştir. Mahkeme, adil yargılanma hakkı güvencelerinin hem vergi cezası hem de tarhiyat için geçerli olması gerektiğini ifade etmiştir. Bu durum, yalnızca vergi aslından kaynaklanan tarhiyat işlemleriyle karşılaşan mükelleflerin, ceza ile birlikte tarhiyata maruz kalanlara kıyasla daha dezavantajlı bir konumda olduğu eleştirilerini beraberinde getirmiştir⁴³².

AİHM ayrıca, suç isnadının kamu yararına mı yoksa dar kapsamlı bir çıkar için mi düzenlendiği konusuna özel önem atfetmektedir. Engel ve Diğerleri - Hollanda kararında, askeri kuralların ihlali gibi durumların genellikle kamu yararı için değil, özel bir grup ya da kurumun çıkarları için düzenlendiği belirtilmiştir⁴³³. Bunun yanında, suçun kamu yararına yönelik niteliği değerlendirilirken, uygulanan yaptırımın etkisinin ve ağırlığının da göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi ceza hukuku kapsamında düzenlenen bazı fiiller, ulusal hukukta cezai nitelikte olmasa dahi AİHS'nin 6. maddesi çerçevesinde değerlendirilebilmektedir. Örneğin, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali gibi fiiller, ulusal hukukun tanıdığı cezai özelliklerine bakılmaksızın doğrudan adil yargılanma hakkı kapsamında ele alınabilir. Bu durum, AİHS'nin ceza kavramını otonom bir şekilde yorumlamasıyla açıklanmaktadır.

⁴³¹ AİHM'nin 40042/98 Başvuru No.lu ve 16.05.2000 Tarihli Kararı. Detaylı Bilgi İçin Bkz: Anayasa Mahkemesi'nin 2013/596 Başvuru No.lu ve 08.05.2014 Tarihli Kararı: "... Diğer taraftan Georgiou/İngiltere kararında ise KDV aslı ve buna bağlı vergi kaçakçılığı cezasına karşı birlikte açılan davada başvuruçunun adil yargılanma hakkının ihlâl edildiği iddiasını inceleyen AİHM, kaçakçılık cezasının suç isnadını içerdiğini, olayın niteliğine bakıldığında, suç isnadına ilişkin bölümlerle suç isnadı olmayan vergi aslına ilişkin bölümleri birbirinden ayırmanın güç olduğuna ve bu nedenle başvuru hakkında yapılacak değerlendirmenin zorunlu olarak vergi tarhiyatını da kapsayacak şekilde olması gerektiğine karar vermiştir..." <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/>. (06.04.2025).

⁴³² Kaplan, s.77.

⁴³³ AİHM'nin 5100/71 Başvuru No.lu ve 08.06.1976 Tarihli Engel ve Diğerleri – Hollanda Kararı. [ENGEL AND OTHERS v. THE NETHERLANDS](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/). (06.04.2025).

Paykar Yev Haghtanak Ltd. - Ermenistan davasında, AİHM mali yaptırımların amacının bireyleri cezalandırmaktan çok, mükellefleri yasal yükümlülüklerini yerine getirmeye teşvik etmek olduğunu ifade etmiştir. Ancak bu teşvik edici nitelik, mali yaptırımların cezai bir karakter taşımasını engellememekte ve bu yaptırımları 6. maddenin koruma kapsamına dahil etmektedir.

AİHM'nin içtihatlarına bakıldığında, adil yargılanma hakkı kapsamındaki suç isnadı kavramının geniş yorumlandığı ve bireylerin temel haklarının korunması adına ulusal hukuk sınıflandırmalarının ötesine geçildiği anlaşılmaktadır. Bu yaklaşım, hukukun üstünlüğü ilkesinin korunması ve bireylerin temel haklarının güçlendirilmesi açısından önemli bir katkı sağlamaktadır.

1.5.3. Silahların Eşitliği İlkesinin Vergi Yargılamasındaki Uygulanabilirliği

Adil yargılanma hakkı kapsam olarak oldukça geniş inceleme gerektiren bir konudur. Çalışmamızın niteliği gereği her konuya değinilemese de silahların eşitliği ilkesi açısından bir değerlendirme yapmanın konuyu kavrama açısından önemi olduğu kanaatindeyiz.

Silahların eşitliği ilkesi, adil yargılanma hakkının temel ilkelerindendir. Bu ilke, tarafların dil, din, ırk, cinsiyet, siyasi görüş ayrımı olmaksızın davaya eşit şekilde katılımını savunur⁴³⁴. Yargılamanın her aşamasında, tarafların karar üzerinde eşit etkiye sahip olmalarını ve eşitlik ilkesi çerçevesinde karşılıklı iddia ve savunmalarını ileri sürebilmelerini, bu savunmaları tartışabilmelerini sağlayacak bir ortamın oluşturulması, silahların eşitliği ilkesinin gerçekleşmesi için şarttır⁴³⁵.

Adil yargılamanın temel taşlarından biri olan "*silahların eşitliği*" ilkesi, yargı sürecinin her adımında tarafların eşit haklara ve imkanlara sahip olması ile hakimın yargılamayı tarafsız ve objektif yürütmesini gerektirir⁴³⁶. Özellikle vergi davalarında iptal talebinin gerekçelerinin ayrıntılı ve açık bir şekilde değerlendirilmesi, adil yargılama için elzem bir husustur. Davalı kurumun beyanına dayalı, ek inceleme ve

⁴³⁴ Meral Saral, "İnsan Hakları Normları ve İnsan Hakları Hiyerarşisi", **Ekonomi, Politika ve Finans Araştırmaları Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2021, ss.464-482, s. 468.

⁴³⁵ Pekcanitez, s.46.

⁴³⁶ Tezcan, Erdem, Sancakdar ve Önok, s.445-407.

araştırma yapılmadan verilen kararlar ise silahların eşitliği ilkesiyle ters düşmektedir ve dolayısıyla hakkaniyete aykırıdır⁴³⁷.

Silahların eşitliği ilkesi, vergi davalarında oldukça önemlidir. Nitekim, hakim tarafsız ve eşit davranma yükümlülüğü altındayken vergi idaresinin devlet otoritesine dayandığı unutulmamalıdır⁴³⁸. Hakimin silahların eşitliği ilkesine aykırı davranarak objektif ve tarafsız tutum sergilemekten kaçınması halinde, ezilen taraf vergi mükellefleri olacaktır. Bu durumun mükellefin savunma hakkını ortadan kaldırarak hak arama hürriyetine büyük bir darbe olacağı kuşkusuzdur⁴³⁹.

Ayrıca, toplanan deliller ve sunulan görüşler hakkında tarafların bilgilendirilmemesi ve görüş bildirme olanağı tanınmaması, silahların eşitliği ilkesini zedelemekte ve taraflar arasındaki dengeyi bozmaktadır. Örneklendirmek gerekirse; idarece hazırlanan vergi tekniği raporlarının uygulamadaki durumu silahların eşitliği ilkesine aykırıdır. Mükellefin sahte belge düzenleyerek devleti yanılttığı iddiasında olan idare, bir vergi tekniği raporu düzenler. Nitekim dava sürecinde ise idarece düzenlenen belgenin aslı mükellefe verilmeyerek mükellefin savunma hakkına aykırı hareket edilmektedir⁴⁴⁰.

2.Genel Olarak Tanık Beyanı

Takdiri bir delil olarak karşımıza çıkmasına rağmen tanık delili, dava taraflarının en sık başvurduğu delil türüdür. Bu sebeple hem hukuk hem de ceza yargılaması bakımından delil türleri arasında önemli bir yer teşkil etmektedir⁴⁴¹. İdari yargıda ise açık bir düzenleme yapılmaktan ziyade hukuk yargı kurallarına atıfta bulunarak eksiklik giderilmeye çalışılmıştır. Ancak bu hususun uygulama adil yargılanma hakkını da ciddi ölçüde zedelediği unutulmamalıdır.

Tanık beyanlarıyla ilgili yaygın anlayış, tanığın gerçeğe aykırı bir şekilde ifade vermesinin engellenmesidir. Bir başka deyişle, bir kişinin şahit olduğu bir olayı

⁴³⁷ Demirbaş Aksüt, s.296.

⁴³⁸ Harun Yılmaz, "İdari Yargıya İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Silahların Eşitliği İlkesi", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Sayı 19, 2020, s.30.

⁴³⁹ Anayasa Mahkemesi, "Silahların Eşitliği İlkesi", 2020. <https://www.akademikhukuk.org/silahlarin-esitligi-ilkesi>. (06.04.2025).

⁴⁴⁰ Danıştay VDDK, 2019/576 E. – 2019/424 K. 03.07.2019 T. Sayılı Kararı. www.kazanci.com.tr (09.12.2024).

⁴⁴¹ Devrim Güngör, "Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Delil Değeri Üzerine Bazı Tespit Ve Değerlendirmeler", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 6,sayı 2, 2015, s.308.

hatırlamakta güçlük çekmesi ya da eksik hatırlaması mümkündür, ancak olayın aslını yanlış hatırlaması genellikle kabul edilmez⁴⁴².

Nitekim bu noktada söylemek gerekir ki, bir olayla ilgili tanığın ifadesi ile bu ifadenin alındığı tarih arasında uzun bir süre geçmesi durumunda, tanığın olayı hatırlamada zorlanması beklenebilir. Bu tür durumlarda, mahkemenin bu ifadeyi doğru şekilde değerlendirebilmesi için bir psikologdan yardım alınmasının elzem olduğu dosyalar ile ceza yargılamasında karşılaşılabilmektedir⁴⁴³.

2.1.Tanık Beyanının Tanımı ve Kapsamı

Tanıklık, davanın tarafı olmayan kişilerin, davayla ilgili olarak şahsen edindikleri bilgileri ve gözlemleri mahkemeye sunmalarını ifade eder⁴⁴⁴. Tanık, davada taraflar arasındaki ihtilafla bağlantılı olarak, geçmişte gerçekleşmiş olaylar hakkında sahip olduğu bilgi ve izlenimlerini mahkemeye aktaran kişiye denmektedir⁴⁴⁵. Tanığın, davanın tarafları dışında bir kişi olması gerektiği açıktır. Genellikle, tanıklar sadece gördüklerini veya duyduklarını bildirirler; kişisel fikir veya yorumları ise soru konusu olmaz. Bu nedenle, tanıklar olayları yorumlama yetkisine sahip değildir ve bu yönüyle bilirkişilerden ayrılırlar⁴⁴⁶.

Hukuk sistemlerinde, tanıklar dava taraflarından bağımsız bireyler olarak, deneyimledikleri ve gözlemledikleri bilgilere dayanarak mahkemeye bilgi sunar. Tanıklar, davada uyuşmazlık yaratan olaylara dair bizzat tanık oldukları durumları aktarırlar⁴⁴⁷. Bu açıdan bakıldığında, tanık beyanı doğrudan gözlem yoluyla elde edilen bir delil türü olarak değerlendirilir ve sunulan bilgi, yalnızca tanığın algılayabildiği, doğrudan gözlemlediği olaylarla sınırlıdır. Tanık beyanları, kişisel değerlendirme veya yorum kapsamında incelenmemektedir. Tanık beyanlarında, tanıklık yapacak insanca gözlemlenen olaylar mahkemeye aktarılır. Bu nedenle, tanık ifadeleri, yargılama sürecinde tarafsızlık ve nesnellik sağlamak açısından büyük önem

⁴⁴² Semiyet Badem, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanık”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 45, 2021, s.290.

⁴⁴³ Muhammet Kızıl, “Tanık İfadesi ve İnandırıcılık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2014, s.403.

⁴⁴⁴ Kuru, s.305.

⁴⁴⁵ Fatih Karamercan, “Medeni Usul Hukukunda Tanık ve Tanıklık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, 2018, s.154.

⁴⁴⁶ Hasan Oral, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 147, 2020, ss.75-110

⁴⁴⁷ Karamercan, s.155.

taşımaktadır⁴⁴⁸. Bu noktada hakimin de tanık beyanlarını delil olarak değerlendirirken bu ölçütlere göre hareket etmesi gerekmektedir. Nitekim unutulmamalıdır ki tanıklık yapacak kişi ile lehine tanıklık edeceği taraf arasındaki yakınlık, tanık beyanları değerlendirilirken dikkate alınmalıdır. Neticede tarafla özel hayatında yakınlık barındıran bir tanığın mahkeme huzurunda tarafsız bir anlatım gerçekleştirmeyeceği aşıkardır⁴⁴⁹.

Tanık beyanı, sadece tanığın doğrudan gözlemlediği ya da duyduğu olaylarla sınırlıdır. Tanık, dava taraflarından bağımsız bir kişi olarak, yalnızca kendi gözlemlerini ve algılarını mahkemeye sunar. Tanık, bu süreçte sadece yaşadığı olayları aktarır ve herhangi bir kişisel yorum ya da değerlendirme yapmaz. Bu durum, tanık beyanını diğer delil türlerinden ayıran önemli bir farktır; çünkü tanığın ifadeleri yalnızca gerçeği aktarma amacını güder ve olayla ilgili herhangi bir öngörü veya kişisel görüş mahkemeye iletilmez⁴⁵⁰.

Bilirkişi beyanı ile tanık beyanı arasındaki fark ise burada dikkat çekmektedir; bir bilirkişinin kendi uzmanlık alanına dayalı olarak olay hakkında teknik ve bilimsel yorumlar yapabilmesidir. Buna karşın, tanık sadece bizzat gözlemlediği veya deneyimlediği olayları aktarır. Örneğin, bir trafik kazasında tanık, kazanın gelişimini anlatabilirken, bir mühendis bilirkişi, kazanın meydana gelmesindeki teknik faktörleri açıklayabilir⁴⁵¹. Bu nedenle, tanık beyanı gözlemsel olarak değerlendirilmelidir. Neticede bu tür beyanlar yalnızca tanığın doğrudan gözlemleri ve algıları doğrultusunda elde edilen bilgilere dayanır. Bu nedenle aksi yönde bir delil olmadıkça tanık beyanlarının gerçeğe uygunluğunun kabulü gerekir⁴⁵².

2.2.Tanık Beyanı İle İlgili Diğer Hukuk Dallarında Mevcut Hukuki Düzenlemeler

Tanık delili, hukuk sistemlerinde önemli bir delil olarak yer almakta ve farklı yargı süreçlerinde karşımıza çıkmaktadır. Hem ceza hem de hukuk davalarında tanıkların ifadeleri, mahkemelerin olayları çözmesine yardımcı olan önemli bilgiler

⁴⁴⁸ Adli Destek ve Mağdur Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, *Tanığa Yaklaşım Klavuzu*, Ankara Açık Cezaevi Matbaa Atölyesi, Ankara, Aralık 2023, s.12.

⁴⁴⁹ Metin Köse, “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Delil Olarak Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1, 2019, s.180.

⁴⁵⁰ Güngör, s.308.

⁴⁵¹ İbrahim Ermenek, “Takdiri Deliller”, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, s.7-9. <https://m.ataaof.edu.tr/pdf.aspx> (25.03.2025).

⁴⁵² Yargıtay 2.HD. 2014/18387 E., 2015/2810 K., 25.02.2015 T. Sayılı Kararı. <https://kazanci.com.tr/> (25.03.2025).

sunar⁴⁵³. Bu beyanların geçerli sayılması, yürürlükteki hukuki düzenlemelere ve yargı uygulamalarına dayanmaktadır.

2.2.1. Medeni Yargılama Hukukunda Tanık Beyanı

Medeni yargılama hukuku bakımından, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Dördüncü Bölüm madde 240-265 arası mevcut düzenlemeler ile tanık delili detaylı olarak hüküm altına alınmıştır. Nitekim mevcut düzenlemeler söz konusu maddeler ile sınırlı kalmamış; çeşitli kanun maddelerinde de tanık beyanına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir⁴⁵⁴. Tanık delilinin medeni yargılama hukukundaki düzenlemeleri oldukça detaylı ve başka bir inceleme konusu olacak önemde olduğundan dolayı çalışmamızın bu bölümünde önem arz eden hususlara değinilecektir.

HMK'nın 240. Maddesinin 2. Fıkrasında; tanık deliline dayanacak tarafın, mahkeme nezdinde dinleteceği tanıkların isim, adres, kimlik numarası gibi bilgilerini bir liste halinde mahkemeye bildirmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Tanık listesi nitelik olarak dilekçeler aşamasına eklenmesi gereken bir belge olarak karşımıza çıkmamaktadır. Doktrin bağlamında, kanunun 140. Maddesinin 5. Fıkrasında yer alan delil gösterilmesi ile delil sunulması kavramları farklı anlamlar taşımaktadır⁴⁵⁵. Bu hüküm, delillerin sunulması ile delillerin gösterilmesi arasındaki farkı net bir şekilde ortaya koymaktadır. Buna göre, taraflar dilekçelerinde tanık delilinden söz ettiklerinde, yani tanıkları delil olarak sunmak istediklerinde, dinletmek istedikleri olayları anlatan ve tanıkların isimleri, soyadları ve tebligat yapılabilecek adresleri gibi bilgileri içeren tanık listesini mahkemeye sunmaları gerektiği, bu iki kavramın birbirinden ayrı olduğunu göstermektedir⁴⁵⁶.

HMK madde 243'e göre; dava ve cevap dilekçelerinde tanık deliline dayanan taraf ek olarak tanık listesi sunma yükümlülüğü altında değildir. taraflar, tanıklarını mahkemece tanık dinleneceği yönünde ara karar kurulan duruşma celsesinde de hazır etmek suretiyle dinletebilmektedir. Ancak bu noktada söylemek gerekir ki,

⁴⁵³ Karamercan, s.154.

⁴⁵⁴ Ahmet Ekin ve Kübra Demir, "Tanık Delili (HMK m.240-265)", <https://www.ekinhukuk.com.tr/tanik-delili-hmk-m-240-265/>. (27.03.2025).

⁴⁵⁵ Mehmet Turan, "Tanık Listesi Sunulması", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 49, 2022, s.299.

⁴⁵⁶ Karamercan, s.162.

dilekçelerde tanık deliline dayanmayan tarafın ilgili kanun maddesi kapsamında tanık delilinden faydalanması mümkün olmayacaktır⁴⁵⁷.

HMK'nın 200. Maddesinde yer alan senetle ispat zorunluluğu olan hallerde tanık deliline dayanmak mümkün değildir. Madde 200'ün uygulandığı hallerde taraflardan birinin tanık dinletme talebinde bulunması durumunda, hakim önce uyuşmazlığın tanıkla ispat edilmesinin mümkün olup olmadığını değerlendirir⁴⁵⁸. Eğer bir mesele kesin delille ispat edilmesi gereken bir konuysa ve buna dair bir istisna bulunmuyorsa, tanık dinletilmek istendiğinde, tanığın mahkemede dinlenmesi karşı tarafın açık muvafakatine bağlı olacaktır. Eğer karşı taraf bu durumu kabul eder ve açıkça muvafakat ederse, hakim tanık dinletmek isteyen tarafın tanığını dinler. Aksi halde, tanık dinlenme talebi reddedilmektedir⁴⁵⁹. Tanıkla ispat yasağı re'sen araştırma ilkesinin mevcut olduğu davalarda, bu davaların özü gereği geçerli değildir.

Nitekim bu konuda Yargıtay Hukuk Genel Kurulu da bir kararında⁴⁶⁰; *"...Genel olarak ispat vasıtalarından olan tanık deliline ise HMK'nın senetle ispat zorunluluğunu düzenleyen 200. maddesi ve senede karşı ispat yasağı başlıklı 201. maddesinde düzenlenen haller dışında başvurulabileceği söylenebilir. Bu bakımdan maddi bir vakıanın ispatı için de tanık deliline başvurulabilecektir..."* şeklinde hüküm kurmuştur.

HMK madde 324'e göre; hakimce belirlenecek avans mahkeme veznesine verilen kesin süre içerisinde yatırıldığı takdirde tanık, aynı kanunun 243. Maddesi gereğince davetiye ile mahkeme huzuruna çağırılmaktadır. Kesin süreye rağmen avansı yatırmayan taraf, kendisine avans yatırılmadığı takdirde tanık dinletilmesinden vazgeçmiş sayılacağı yönünde ihtar da yapıldıysa, bu noktada mahkeme hakimince ilgili tarafın tanık dinletmekten vazgeçmiş sayılacağı yönünde karar verilmektedir⁴⁶¹.

Bu noktada HMK madde 240/2'de mevcut ikinci tanık listesi verme yasağından bahsetmek gerekmektedir. Bu kural kesin bir kural olup kamu düzenine ilişkindir. Bu nedenle hakim, ikinci bir tanık listesi ile karşı karşıya kaldığında re'sen

⁴⁵⁷ Turan, s.300.

⁴⁵⁸ Pekcanitez, Atalay ve Özkes, s.375.

⁴⁵⁹ Pekcanitez, Özkes, Akkan, Korkmaz, s.1866.

⁴⁶⁰ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 22.01.2016 Tarih, 2014/14-236 Esas, 2016/72 Karar Sayılı Kararı. Bkz. Karamercan s.166-167.

⁴⁶¹ Pekcanitez, Atalay ve Özkes, s.387.

ikinci tanık listesini kabul etmeyecektir. Nitekim, ıslah yoluna başvuran tarafın dahi ikinci bir tanık listesi sunma hakkı bulunmamaktadır⁴⁶².

Ancak, ıslah yoluna başvuran tarafın, ikinci tanık listesi verilme yasağını çiğnemediği ölçüde tanık dinletebilmesinin önünde kanuni bir engel bulunmamaktadır. Nitekim ıslah müessesesinin işleyişi gereği, ıslah yapılmasında kanuni engel bulunmayan davalarda bu yolla birlikte yeni deliller sunulması mümkün olmaktadır. Yine de ıslah sonrası yeni tanık dinletebilmek için, ıslah dilekçesinde deliller bölümünde tekrar ve açıkça tanık deliline dayanılması gerektiği gerçeği de unutulmamalıdır⁴⁶³.

Tanık delili ile ilgili önemli başka bir husus ise, tanıklık yapmanın mecburi oluşudur. Kanunun 245. Maddesine dayanan bu kural gereğince, tanıklık yapacak şahıs, tanık olarak çağırıldığı mahkemenin ilgili gün ve saatteki duruşmasına gelerek, mahkeme huzurunda söyleyeceği beyanlarının doğruluğu hakkında yemin etmek suretiyle bildiği, tanık olduğu her hususu doğru ve objektif şekilde mahkeme huzurunda anlatmakla yükümlüdür⁴⁶⁴. Nitekim yalancı tanıklık da ceza hukuku kapsamında suç niteliğindedir.

Her ne kadar tanıklık zorunlu bir husus olsa da; kanunda bazı kişilere tanıklıktan çekinme hakkı da tanınmıştır. Kanunun 247. Maddesi gereğince kanunda sayılmış hallerden birinin mevcudiyeti halinde tanıklık yapacak kişi, mahkeme huzurunda tanık olmaktan çekinme hakkına sahip olmaktadır⁴⁶⁵. Tanıklık yapacak kişinin hangi durumlarda tanıklıktan çekineceği ile çekinme hallerinin istisnaları da kanunun 248. ve devam maddelerinde sayılmaktadır⁴⁶⁶.

⁴⁶² Pekcanıtez, Özokes, Akkan, Korkmaz, s.1888.

⁴⁶³ Turan, s.299.

⁴⁶⁴ Pekcanıtez, Atalay, Özokes, s.388.

⁴⁶⁵ Pekcanıtez, Özokes, Akkan, Korkmaz, s.1902.

⁴⁶⁶ HMK madde 248:

“Kişisel nedenlerle tanıklıktan çekinme

(1) Aşağıdaki kimseler tanıklıktan çekinebilirler:

a) İki taraftan birinin nişanlısı.

b) Evlilik bağı ortadan kalkmış olsa dahi iki taraftan birinin eşi.

c) Kendisi veya eşinin altsoy veya üstsoyu.

ç) Taraflardan biri ile arasında evlatlık bağı bulunanlar.

d) Üçüncü derece de dâhil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı ortadan kalkmış olsa dahi kayın hısımları.

e) Koruyucu aile ve onların çocukları ile koruma altına alınan çocuk.” Devam maddeleri için Bkz: 6100 Sayılı HMK madde 248-253.

Bu noktada kanunun 249. Maddesinden özel olarak bahsetmek gerekir. İlgili madde gereğince; kanun gereği sır niteliğinde bilgilere sahip olan kişiler tanıklık yapmaktan çekinebilmektedir. Bu madde kapsamına avukatlar⁴⁶⁷ da dahildir. Buradaki temel ve en önemli farkı örneklemek gerekirse, tanıklık yapacakları tarafın açık muvafakati ile hekimler mahkeme huzurunda tanıklık yapmaktan çekinemeseler de; avukatlar müvekkillerinin açık izni olsa dahi tanıklıktan çekinme hakları saklıdır⁴⁶⁸.

Tanıklar, doğrudanlık ilkesinin de bir sonucu gereği kural olarak davanın sürdüğü yer mahkemesinde dinlenir. Ancak yerleşim yeri farklı il ve ilçelerde bulunan tanıklar da kanunen istinabe⁴⁶⁹ suretiyle dinlenebilmektedir⁴⁷⁰. Davate uygun şekilde hazır bulunan tanığa kimlik tespiti yapılarak yemin ettirilir. Buradaki yemin ile kesin delil olan yemini karıştırmamak gerekmektedir. Kesin delil teşkil eden yemin delili taraflardan herhangi bir asilin mahkeme huzurunda gerçekleştirdiği bir delil türüdür⁴⁷¹.

Anlatımı boyunca tanığın sözü kesilmeden dinlenir. Kanunun 261. Maddesi gereğince, tanık anlatımlarını bitirdikten sonra hakim ve taraf vekilleri sırayla tanığa anlatımına ilişkin doğrudan soru yöneltebilmektedir. Ancak taraf olan asiller tanığa doğrudan soru sorma hakkına sahip değildir. Asillerin tanığa sorulacak soruyu önce hakime iletmeleri gerekmektedir. Hakim, sorulan sorunun hukuken gerekli olup olmadığını takdir ederek sorunun tanığa sorulmamasına karar verme yetkisi mevcuttur⁴⁷².

2.2.2.Ceza Yargılaması Bakımından Tanık Beyanı

Ceza yargılaması bakımından tanık beyanı da diğer yargı kolları ile aynı şekilde tanımlanabilmektedir. Buna göre, beş duyu organını kullanarak algılanan bir olayın mahkemeye aktarılması, ceza yargılamasında da tanık delilinin tanımı olarak kabul edilebilir.

Tanık, davada taraf sıfatında bulunmayarak, dava konusu ile ilgili bildiklerini mahkemeye aktaran kişiye denir. Bu kişinin verdiği beyan ise tanık beyanı olarak

⁴⁶⁷ 19/3/1969 tarih ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 36. Maddesi gereğince avukatın sır saklama yükümlülüğüne ilişkin kanuni düzenleme.

⁴⁶⁸ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2017/2-2209 E. – 2020/475 K. ve 24.06.2020 T. Sayılı Kararı. <https://www.kazanci.com.tr/>. (28.03.2025).

⁴⁶⁹ 6100 Sayılı HMK madde 259/4 gereğince “Mahkemenin yargı çevresi dışında bulunan tanığın, bulunduğu yer mahkemesi tarafından dinlenmesine karar verilebilir.”

⁴⁷⁰ Pekcanitez, Atalay ve Özkes, s.392.

⁴⁷¹ Türkmen, s.110

⁴⁷² Pekcanitez, Özkes, Akkan ve Korkmaz, s.1906.

adlandırılır. Başka bir deyişle, delilin temelini oluşturan unsur tanıklık yapan gerçek kişinin kendisidir⁴⁷³.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, tanıklığın doğasını, tanıklara verilen sorumlulukları, haklarını ve tanık ifadelerinin nasıl alınması gerektiğine dair ayrıntılı düzenlemeler sunmaktadır⁴⁷⁴. Ayrıca, tanıklıktan doğan yükümlülükler çerçevesinde devlet, tanıkların karşılaşılabileceği potansiyel tehlikelere karşı koruma önlemleri de almaktadır. Bununla birlikte, tanıkların korunması sadece bu kanunla değil, aynı zamanda 5726 sayılı Tanık Koruma Kanunu ile de ele alınmaktadır. Bu yasa ile tanıkların, tanık sıfatları sebebiyle başlarına gelebilecek ve ceza hukuku bağlamında suç özneleri olabilecekleri olay ve durumlardan korunmalarını amaçlamaktadır⁴⁷⁵.

Bilindiği üzere ceza yargısında “*delil serbestisi*” ilkesi geçerlidir⁴⁷⁶. Bu sebeple tanık anlatımları ceza muhakemesi hukukunda önemli bir yer kaplamaktadır. Nitekim medeni yargılama hukuku bakımından tanık deliline dayanma hakkı belirli şekil şartları ve sürelerle bağılıyken; ceza yargılamasında delil serbestliğinin bir sonucu olarak tanık beyanları daha esnek şekilde ispat aracı olarak kullanılabilir⁴⁷⁷.

CMK'nın 52. maddesinde yer alan “*Tanığın Dinlenilmesi*” başlığı, tanık beyanının sözlü bir ifade olduğunu vurgulamaktadır. Bu noktadaki asıl gaye, yazılı belgelerin okunmasından ziyade tanığın sözlü olarak yaptığı açıklamanın dinlenmesidir. Bu nedenle, tanık, beyanını verirken yazılı bir metni okumak suretiyle ifade veremez⁴⁷⁸.

Devlete karşı yerine getirilmesi elzem bir yükümlülük olarak da kabul edilen tanıklık; tanık olan kişinin, tanık olduğu olaya ilişkin mahkemeye doğru ifade verme yükümlülüğünden gelmektedir⁴⁷⁹. Bu sebeple kanun maddeleri de temelinde aynı anlayışı temel alarak düzenlenmiştir. Usule uygun şekilde mahkemeye çağırılan tanık, mahkemece belirlenen gün ve saatte hazır bulunmak zorundadır⁴⁸⁰. Bu zorunluluk

⁴⁷³ Badem, s.292.

⁴⁷⁴ Cangül Altundış, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık**, (Yüksek Lisans Tezi), Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Şubat 2022, s.1.

⁴⁷⁵ Aşar, s.43.

⁴⁷⁶ Levent Yalçın ve Martyna Kusak, “Cezai Konularda Delillerin Kabul Edilebilirliği”, **Türkiye Rehberi Avrupa Konseyi**, Ekim 2023, s.16.

⁴⁷⁷ Güngör, s.308.

⁴⁷⁸ Badem, s.292.

⁴⁷⁹ Şerafettin Canpolat, *Usul Hukukunda Tanık ve Psikolojisi*, Kemal Matbaa, Adana, 1974, s.35.

⁴⁸⁰ Bünyamin Teker, **İş Yargılamasında Tanık Delili**, (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı, Ankara, 2024, s.49.

tanıklıktan çekinme hakkı olanlarca da geçerlidir. Zira, tanıklıktan çekinme de tanık tarafından hakim huzurunda yapılması gereken bir müessesedir. Tanık, mahkeme önünde açık beyanı ile tanıklıktan çekineceğini bildirmelidir⁴⁸¹.

Tanık beyanının alınmasıyla ilgili belirlenen düzenlemelerin tamamı, tanığın dinlenmeden önce, dinlenme sırasında ve sonrasında uyulması gereken prosedürleri içeren kurallar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kuralların doğru bir şekilde uygulanması, güvenilir ve doğru bilgilere ulaşmak açısından gereklidir.

CMK'nın 52. Maddesi gereğince; tanıkların her biri, diğer tanıklarla denk gelmeyecek şekilde ve sırayla mahkeme nezdinde dinlenmek zorundadır. Kaldı ki kimlik belirlenmesi ile ilgili özel bir durum olmadıkça ya da gecikme halinde bir risk doğmadıkça tanıklar birbirleri ile yüzleştirilmez⁴⁸². Nitekim isabetli olan düzenlemenin temel gayesi de tanık beyanlarının birbirlerinden etkilenmeyerek özgün bir şekilde alınabilmesi amacından gelmektedir.

Hukuk yargısında olduğu gibi ceza yargısında da tanıklık yapacak kişinin çekinme hakkı kanunla düzenlenmiştir. Tanıklık yapacak kişi, CMK'nın 45. maddesi gereğince kanuni şartların oluşması halinde tanıklık yapmaktan çekinebilmektedir⁴⁸³. İlgili kanunun 45. Maddesi gereğince; *“(1) Aşağıdaki kimseler tanıklıktan çekinebilir: a) Şüpheli veya sanığın nişanlısı. b) Evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi. c) Şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoyu. d) Şüpheli veya sanığın üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımları. e) Şüpheli veya sanıkla aralarında evlâtlık bağı bulunanlar. (2) Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı veya akıl zayıflığı nedeniyle tanıklıktan çekinmenin önemini anlayabilecek durumda olmayanlar, kanunî temsilcilerinin rızalarıyla tanık olarak dinlenebilirler. Kanunî temsilci şüpheli veya sanık ise, bu kişilerin çekinmeleri konusunda karar veremez. (3) Tanıklıktan çekinebilecek olan kimselere, dinlenmeden önce tanıklıktan çekinebilecekleri bildirilir. Bu kimseler, dinlenirken de her zaman tanıklıktan çekinebilirler.”* Düzenlemesi ile kimlerin ceza yargısında tanıklıktan çekinme hakkı olduğu hüküm altına alınmıştır⁴⁸⁴. Yine aynı kanunun devam

⁴⁸¹ Köse, s.179.

⁴⁸² Güngör, s.312.

⁴⁸³ Faruk Turhan, “Ceza Muhakemesinde Şüpheli Veya Sanığın Yakınlarının Tanıklıktan Çekinme Hakkı - Kapsamı, Koşulları Ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 28, Sayı 3, 2020, ss.1383-1427, s.1386.

⁴⁸⁴ Badem, s.319.

maddelerinde de tanıklıktan çekinme halleri düzenlenmektedir. Tüm bu haller özünde medeni yargılama ile aynı ya da benzer hususları içermektedir.

Ek olarak kısaca bahsedilmesinin yararlı olacağını düşündüğümüz bir diğer husus aynı kanunun 58. Maddesinde mevcut “*tanık koruma*” düzenlemesidir. Tanıklığın en önemli rolü, yazılı delillerin neredeyse hiç bulunmadığı ve gizliliğin son derece önemli olduğu örgütlü suçlar gibi durumlarda, iddia makamının elindeki tek somut kanıt olmasından kaynaklanmaktadır⁴⁸⁵. Bu nedenle, tanığın beyanını verirken dışarıdaki baskılara karşı bir koruma mekanizmasına güvenilebilmesi bazen ceza yargılamasının kilit noktası olabilmektedir.

Ayrıca, CMK. m. 53/1-d gereği, tanığa duruşma süresince mahkeme başkanı ya da hakimin izni olmadan salonu terk etmemesi gerektiği bildirilmektedir. Bu kuralın amacı, beyanlarını veren tanığın duruşma salonunun dışında bekleyen diğer tanıklarla karşılaşmasını ve bilgi alış verişinde bulunmasını engellemektir⁴⁸⁶.

2.3.Vergi Yargısında Tanık Beyanının Yeri

Tanık beyanı, ceza ve hukuk yargılamalarında önemli bir delil olarak, sırasıyla CMK ve HMK çerçevesinde açıkça düzenlenmiş ve her iki yargı dalında da sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak, idari yargılama süreçlerinde, İYUK’ta tanık deliline özel bir düzenleme bulunmamaktadır⁴⁸⁷. Bunun yerine, yalnızca bilirkişi ve keşif delilleriyle ilgili olarak İYUK’un 31. maddesi üzerinden HMK’ya atıfta bulunulmuştur. İYUK 31. maddesinde, kanunda açık bir hüküm bulunmayan ve HMK’ya atıf yapılmayan durumlarda, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Buna ek olarak, VUK’un 3. maddesi uyarınca tanık ifadeleri, Danıştay tarafından vergilendirme süreçlerinde kabul edilmekte olup, VUK’un mükerrer 378. maddesinde, duruşmada dinlenebilecek kişiler açıkça belirtilmiş ve bu kişilerin kimler olacağı sınırlanmıştır⁴⁸⁸.

İdare mahkemelerinin kurulmasından önce, Danıştay’ın aşırı yoğun iş yükü, farklı bölgelerden başvuruların zorluğu ve tanıkların dinlenmesinin yüksek maliyetlere yol açarak davaların uzamasına sebep olacağı yönündeki görüşler, idari yargıdaki tanık

⁴⁸⁵ Candaş Güröl, “Tanığın Korunması Müessesesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 60, 2005, s.44.

⁴⁸⁶ Güngör, s.315.

⁴⁸⁷ Kapucu ve Kocatepe, s.135.

⁴⁸⁸ Öztoprak, s.1365.

delilinin kullanılmaması gerektiği savunmalarını oluştuyordu⁴⁸⁹. Ancak, Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinin ülke genelinde yaygınlaşmasıyla bu nedenlerin çoğu geçerliliğini yitirmiştir. Üstelik, mahkemelerin iş yükü fazla olsa da, bu durum adaletin sağlanmasından ödün verilmesi sonucu doğurmamalıdır⁴⁹⁰.

İdari yargılama hukukunda tanık delilinin kullanımı, doktrinde hala tartışılmakta olup, yargı organları, mahkeme önünde doğrudan bilgi aktarımı yapılmasını içeren bu tür uygulamaları idari yargı alanında kabul etmemektedir⁴⁹¹.

İdari yargılama hukukunda ele alınmayan bazı konular, genellikle HMK'nın kaynak gösterildiği yargılama hukukuyla ilişkilendirilmektedir⁴⁹². Bu bağlamda, özellikle medeni yargılama hukukunda tanık beyanlarının delil olarak kabul edilme sürecine dair prosedürlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi, temel konumuzun doğru şekilde anlaşılması ve değerlendirilmesi için son derece önemli bir adım teşkil etmektedir.

Vergi yargılamasında tanık beyanlarının kullanımı, idari yargılama süreçlerinden farklılık göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi, vergiyi doğuran olayla ilgili her türlü delilin, yemin dışında, geçerli olduğunu belirtmekle birlikte, olayla doğrudan ilişkisiz ve açık olmayan tanık ifadelerinin delil olarak kabul edilemeyeceğini vurgulamaktadır. Bu hüküm, sadece vergiyle ilgili işlemler için geçerli olmakla birlikte, vergi yargılamasında da aynı şekilde uygulanmaktadır. Bu bağlamda, vergiyi doğuran olayla açık ve doğrudan bağlantılı olan tanık ifadeleri, vergi yargılama süreçlerinde geçerli bir delil olarak kabul edilebilmektedir⁴⁹³.

İdari yargılama usulünde, yazılı yargılamanın esas alındığı, 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 78. maddesinde belirtilmiş olup, bu maddeye göre “*idari yargılamada inceleme evrak üzerinden yapılır*” şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Benzer şekilde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 1. maddesinde de “*Danıştay,*

⁴⁸⁹ Ergün, s.82.

⁴⁹⁰ TC. Danıştay Başkanlığı, *155.Yıl Danıştay İdari ve Yargı Günü Sempozyumu*, Danıştay Yayınları, 10-11 Mayıs 2023, Ankara, s.13.

⁴⁹¹ Güvez, s.2096.

⁴⁹² Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1, ss. 33-46, s.7.

⁴⁹³ Ergün, s.83.

bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve incelemeler evrak üzerinden gerçekleştirilir” denilmektedir.

Yazılı yargılama usulünde, taraflar iddialarını kanıtlayıcı delilleri, dava ve cevap dilekçeleriyle birlikte yazılı olarak mahkemeye sunarlar. Taraflardan her gibi, iddialarını destekleyecek bilgi ve belgeleri mahkemeye iletir. Eğer duruşma yapılmasına karar verilirse, taraflar duruşma esnasında da bu delilleri mahkemeye sunabilirler. Duruşma sırasında sunulamayan belgeler, sunulamama gerekçesiyle birlikte mahkemeye sunulur ve mahkeme gerekli gördüğünde, bu belgeler karşı tarafa tebliğ edilerek dosyaya eklenir⁴⁹⁴.

İdari yargıda tanık delilinin kullanılmaması, genellikle yazılı bir yargılama usulü ile idari işlemlerin büyük ölçüde yazılı olmasına dayandırılmaktadır⁴⁹⁵. Yazılı yargılama esasının bu duruma bir gerekçe oluşturması anlaşılabilir, ancak idari işlemlerin yazılı olmasının, tanık delilinin kullanımına engel bir neden olarak gösterilmesi doğru değildir⁴⁹⁶. Bunun nedeni ise; idari işlemler, iptal davaları ve idari işlemlerden doğan zararlara ilişkin olarak tam yargı davalarına konu olabilmektedir. Ancak, idari eylemlerden kaynaklanan tam yargı davalarında tanık delilinin kullanılmaması sadece yazılılık ilkesine bağlanarak savunulamaz⁴⁹⁷. Bu nedenle, idari yargılamanın tamamının tamamen yazılı usule dayandırılmasını, kabul görmemesi gereken bir yaklaşım olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

2.3.1. Türk Vergi Yargısı Hukukunda Tanık Deliline Dayanmak İçin Gerekli Şartlar

Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinin ikinci fıkrasında, tanıklık deliline yalnızca vergiyi doğuran olayla doğrudan ve doğal bir ilişki içinde bulunan kişilerin başvurabileceği hükme bağlanmıştır. Tanık beyanına getirilen bu türden sınırlamanın, esasen mükellefin hukuki güvencelerini artırmak ve keyfi delil kullanımının önüne geçmek amacı taşıdığı söylenebilir⁴⁹⁸. Vergi yargılamasında tanıklık yapacak kişinin,

⁴⁹⁴ Armağan, s.198.

⁴⁹⁵ 2577 Sayılı İYUK madde 1: “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*”

1602 Sayılı Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kanunu madde 48: “*Daireler ve Daireler Kurulunda inceleme, evrak üzerinde yapılır.*”.

⁴⁹⁶ Ceylan, s.329.

⁴⁹⁷ Öztoprak, s.1397.

⁴⁹⁸ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s.84.

uyuşmazlık konusu vergiyi doğuran olayla nasıl bir ilişki içinde olması gerektiği kanun metninde açık bir şekilde tanımlanmamıştır.

Bu konuda farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bazı görüşler, tanığın bu olayla ekonomik nitelikte bir bağının bulunabileceğini ileri sürerken⁴⁹⁹; Danıştay kararlarında ise, tanığın söz konusu olayı ve ona ilişkin işlemleri bilecek bir konumda olması gerektiği yönünde bir değerlendirme yapılmaktadır⁵⁰⁰. Ancak “*olayı bilmek durumunda olma*” ifadesi de yeterince net değildir. Bu tanımın neyi kapsadığı açıkça ortaya konmadığı için, ilgili ifadenin kavramı tam anlamıyla açıklığa kavuşturmadığı yönünde görüşler de doktrinde yer bulmaktadır⁵⁰¹.

2.3.1.1. Vergiyi Doğuran Olay Bakımından Kurulacak İlişki

VUK. Madde 3/B-2’de mevcut “*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı*” düzenlemesi karşımıza vergiyi doğuran olayla açık ve tabii ilgisi olan kişilerin kim olacağı sorununu getirmektedir. Bu noktaya ekonomik açıdan yaklaşacak olursak; vergiyi doğuran olayın ekonomik bir işlemten kaynaklandığı göz önüne alındığında, bu işlemde doğrudan yer alan ve mükellefle ekonomik ilişki kurmuş kişilerin tanıklık edebilmesi makul bir sonuç olarak değerlendirilebilir⁵⁰². Bu kişiler, olayın tarafı olmaları nedeniyle sürece dair bilgi sahibi olabilecek konumdadır.

VUK’un 148. maddesi kapsamında bilgi verme yükümlülüğü altında olan kişiler ile ilgili “*...Bilgiler yazı veya sözle istenilir...*” hükmü mevcuttur. madde hükmünde sayılan “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler*” aynı zamanda vergilendirici işlemin içerisinde var oldukları gibi vergiyi doğuran olayın tarafı da olabilmektedirler. Bu nedenle sayılan kişilerin de tanık olarak dinlenebileceğinin kabulü gerekmektedir.

Nitekim, kanunda söylendiği gibi vergi doğurucu olay ile tabii ve açık bir ilişki halinde olduğu kabul edilen kişiler, bazen vergiyi doğuran olayın da tarafı

⁴⁹⁹ Durmaz, s.165.

⁵⁰⁰ Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat”, 8 Kasım 2012.
<https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/>. (08.04.2025).

⁵⁰¹ Karakoç, s.180.

⁵⁰² Gülbahar Güler Boyraz, **Türk Vergi Yargısında İspat Vasıtalarından Biri Olarak Tanık İfadesi Ve Uygulaması**, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukukuanabilim Dalı, Ankara, 2020, s.46.

olabilmektedir. Danıştay da bir kararında⁵⁰³; “213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 29. Maddesinde ikmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı kısmı üzerinden vergi tarhiyatı yapılmasını öngörmüş ancak maddi kanıtların neler olduğunu belirtmemiştir. Matrahın açık ve seçik saptanmasına olanak sağlayan defter kayıtları gibi yazılı belgelerle birlikte şu veya bu şekilde verdiği veya vereceği ifadede bir çıkarı bulunmayan ve vergiyi doğuran olayın oluşmasında taraf olan kişilerin yazılı ve sözlü açıklamalarının maddi delil olarak kabulüne ve bunlara dayanılarak ikmalen tarhiyat yapılmasına bir engel bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurmuştur.

Başka bir kararında ise⁵⁰⁴; “...Olayda 302 Mercedes Benz otobüslerinin satışından dolayı yapılan sözleşmede, tarafların sözleşmeyi kendi iradeleri ile oluşturmaları ve içeriğini en iyi bilen kişiler olmaları; ayrıca sözleşmeye konu olan malın piyasada zor bulunması karşısında, alıcı ifadelerinin vergi hukuku yönünden maddi delil niteliği taşıdığı dairemizin süregelen içtihatlarındandır...” şeklinde hüküm kurulmuştur.

Vergi yargılamasında tanık beyanının delil olarak kabul edilebilmesi için aranan temel koşullardan biri de tanığın vergiyi doğuran olayla bağlantısının “tabii ve açık” bir şekilde ortaya konmasıdır⁵⁰⁵. Tanığın, vergiyi doğuran olayla kurduğu ilişkinin açık olarak kabul edilebilmesi için, söz konusu ekonomik sürecin bir parçası olması ve bu olaya doğrudan tanıklık edebilecek bir konumda bulunması gerekir. Başka bir ifadeyle, olayın gerçekleşmesini bizzat gözlemleyebilecek ya da doğrudan bilgi sahibi olabilecek şekilde sürecin içinde yer alması beklenir. Buna karşın, olayla ilgili bilgi edinme imkanı bulunmayan kişilerin beyanları bu kapsamda değerlendirilemez.

Vergi hukukunda tanıklık beyanının bir ispat aracı olarak kabul edilebilmesi için aranan başlıca şartlardan biri, tanığın vergiyi doğuran olayla ilişkisinin tabii

⁵⁰³ Danıştay 4. Daire’nin 13.03.1978 Tarihli, 1977/3061 E., 1978/852 K. Sayılı Kararı. Tam karar metni için bkz: Danıştay Dergisi Sayı 32, s.383.<https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-40-5937408.pdf>. (08.04.2025).

⁵⁰⁴ Danıştay 4. Dairenin 19.10.1977 Tarih, 1977/711 E., 1977/2365 K. Sayılı Kararı. <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-59-1526478.pdf>. (08.04.2025).

⁵⁰⁵ Karakoç, s.464.

olması, doğal bir bağa dayanmasıdır. Ancak bu ifadenin neyi kapsadığına dair kanun hükmünde herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Danıştay kararlarında da bu konuda doğrudan bir tanımlamaya rastlanmamaktadır. Bununla birlikte, tanıklığın delil değeri taşıdığına hükmeden yargı kararlarının değerlendirilmesi yoluyla bu kavramın ne anlama gelebileceğine dair bir fikir edinmek mümkündür⁵⁰⁶. Bu bağlamda, tanığın olayın meydana gelme sürecine ve ilgili işlemlere doğrudan vakıf olabilecek bir konumda bulunması, ilişkinin tabii kabul edilmesi açısından belirleyici bir ölçüt olarak değerlendirilmektedir⁵⁰⁷.

Danıştay kararları ile örneklemek gerekirse⁵⁰⁸; “*Sümerbank satış mağazası işleten yükümlü adına 1995 yılı için uygulanan tarhiyatın, bir kısım emtia satış hasılatının kayıt ve beyan dışı bırakılması nedeniyle bulunan matrah farkına ilişkin kısmının kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar hükmü malmüdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. Davacının, Arhavi Çaykur Çay Fabrikasının 17 çalışanına 1995 yılı içinde muhtelif eşya sattığı ve bu satışlar nedeniyle daha sonra düzenleyeceğini belirterek fatura vermediği alıcı ifadelerine dayanılarak saptanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, bunun yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı kurala bağlanmıştır. Madde hükmünün değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Olayda vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunan, yükümlü ile aralarında husumet bulunduğu da tespit edilemeyen alıcıların ifadeleri maddi delil niteliğindedir. Çaykur Çay Fabrikası çalışanlarının tutanakla tespit edilen ifadeleri, daha sonra düzenleneceğinden bahisle; davacıdan satın alınan muhtelif eşya karşılığında fatura düzenlenmediğini göstermektedir.”*

⁵⁰⁶ Oral, s.81.

⁵⁰⁷ Karakoç, s.465.

⁵⁰⁸ Danıştay VDDGK, 15.03.2002 Tarih, 2002/12 E., 2002/101 K. Sayılı Kararı. <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/vddgk-2002-12.htm>. (08.04.2025).

2.3.1.2.Danıştay Tarafından Belirlenen Hususlar

Vergi yargılamasında tanık beyanının geçerli bir delil sayılabilmesi için aranan “vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilişki” koşulu, mevzuatta açık biçimde tanımlanmamıştır⁵⁰⁹. Öte yandan, tanıklığın takdiri delil niteliği taşıması ve vergi hukukunun kendine özgü yönleri göz önüne alındığında, Danıştay’ın süreklilik kazanan kararlarıyla bu delil türüne ilişkin bazı ölçütlerin zamanla oluştuğu görülmektedir. Nitekim bu ölçütlerin büyük bölümü, vergi yargısına özgü ispat sisteminin doğurduğu zorunluluklar çerçevesinde şekillenmiştir.

Nitekim Danıştay da bir kararında⁵¹⁰; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Anılan madde hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken, Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına ilişkin tespitler olabilir.” Şeklinde hüküm kurarak olayın mahiyeti incelenirken tanık ifadesine başvurulabileceğini belirtmiştir.

Başka bir kararda ise⁵¹¹; “...davacının sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği yolunda, inceleme elemanı tarafından davacının muhasebe hizmeti sunmasına dair bazı işlemleri dışında herhangi bir eylem tespit edilmediği, davacının şirketi sevk

⁵⁰⁹ Murat Batı, “Vergi Hukukunda Tek Başına Tanık İfadesi Delil Olur(mu?)”, <https://lebibyalkin.com.tr/>. (09.04.2025).

⁵¹⁰ Danıştay 9. Daire Başkanlığının 2019/5700 E. 2021/1370 K. ve 03/03/2021 Tarihli kararı.

⁵¹¹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesinin E:2020/989 K:2021/293 sayılı kararı. Detaylı Bilgi İçin Bkz: Kurtuluş Beyribey, “Vergi Yargısı Kararlarında Vergi Suç Ve Kabahatlerine İştirak Ve “Ne Bis İn İdem” İlkesi”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 153, 2021, s.101.

ve idare ettiğine, faturaları düzenlediğine dair açık tanık beyanı bulunmadığı, dolayısıyla sahte belge düzenleme eylemi ile davacı arasında bir illiyet bağı kurulamadığından, sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiği somut olarak tespit edilemeyen davacı adına kesilen vergi ziyai cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı” şeklinde hüküm kurarak olayın tanık beyanları ile de desteklenmesini aramıştır.

Danıştay, tanık ile mükellefin aralarındaki menfaati de ele almaktadır⁵¹²; “...Davacıya zarar vermek amacıyla davrandığı veya menfaat sağlamak amacı güttüğü kanıtlanamayan kişinin düzenleyip davacıya verdiği faturanın içeriği itibari ile sahte (naylon) olduğu yolundaki ifadesine itibar edilmesi gerektiği...”, “...alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeniyle husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcı aleyhine ifade vermeleri mümkün görüldüğü, bu sebeple alıcı ifadelerini sağlıklı kabul etmeye olanak bulunmadığını...”

Nitekim Danıştay tarafından getirilen birtakım kriterler mevcut olsa da, somut durumun çözümünde kanaatimizce yeterli olmamıştır.

2.3.2. Türk Vergi Yargı Sisteminde Tanık Beyanının Kullanımı

İdare hukuku alanında, bir tür idari usul kanunu niteliğindeki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 3/B-2’ye göre “vergiyi doğuran olaya ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” İlgili hükmün özünden anlaşılacağı üzere, vergiyi doğuran olay ile “doğrudan” bağlantılı ve açık olan tanık beyanlarının vergi yargısında da delil olarak kabulü gerekmektedir. Nitekim VUK madde 3/B-2’nin ilk cümlesi “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir” şeklindedir. Neticede kanunda yemin dışındaki her türlü delilden yararlanılabileceği düzenlendiğine göre, tanık delilinin de vergi yargılamasında bulunduğu kabulünün gerektiği kanaatindeyiz.

İdari yargılama usulünde tanık delilinin genellikle kullanılmaması yaygın bir uygulamadır. Yemin ve tanık ifadelerinin idari yargı yöntemine uygun olmadığına dair bir görüş bulunmaktadır⁵¹³. Yine de bu görüşün kabulü mümkün değildir. Nitekim,

⁵¹² Danıştay 4. Dairesi’nin 22.02.1989 Tarih, 1988/1357 E., 1989/873 K. Sayılı Kararı ile 19.10.1977 Tarih, 1977/711 E., 1977/2635 K. Sayılı Kararı. Bkz: **Danıştay Dergisi**, Sayı 30-31.

⁵¹³ Çağlayan, s.198-199.

bazı idari davalarda, davacının elindeki tek delil tanık beyanı olabilmektedir. Bu bağlamda, tanık dinletmek, idari yargılama sürecinde önemli bir gereklilik olarak karşımıza çıkabilmektedir⁵¹⁴.

Medeni yargılamada, deliller takdiri delil ve kesin delil olarak iki başlıkta incelenmektedir. Ceza yargılamasında da hukuka uygun olan ve uyumsuzluğu çözmeye elverişli delillerin tamamı yargılamada ileri sürülebilmektedir. Gerek medeni yargılama hukuku gerek ceza yargısında deliller ve sınırları kanunlar ile kapsamlı bir şekilde düzenlenmektedir. İdari yargılama hukukunda ise; İYUK madde 31 gereğince HMK'ya atıfta bulunulmuştur⁵¹⁵. Başka bir deyişle idari yargılama usulü, delil konusunu ayrıntılı şekilde hüküm altına almak yerine, HMK'daki keşif, bilirkişi ve delil tespiti hükümlerine atıfta bulunarak yetinmiştir⁵¹⁶.

Başka bir deyişle, idari yargılamada keşif ve bilirkişi incelemesi dışında kullanılabilecek deliller, kanunda açıkça belirtilmemiştir. Bu durum, re'sen araştırma ilkesine kapsamında yasa koyucunun idari yargı organlarına, maddi gerçeği araştırma ve delilleri toplama konusunda daha geniş bir yetki tanıdığı şeklinde yorumlanabilir.

Vergi yargı organlarının, re'sen araştırma yaparken yasal çerçeveye uygun hareket etmeleri, orantılılık ilkesini gözetmeleri, mükelleflerin adil bir şekilde yargılanma haklarını korumaları ve kişisel verilerin güvenliğini sağlamaları gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi idaresi ve yargı organı çalışanlarının re'sen araştırma sürecinde bu sınırları doğru şekilde kavrayarak, uygun bir şekilde hareket etmeleri büyük önem taşır⁵¹⁷.

⁵¹⁴ Ceylan, s.329.

⁵¹⁵ 2577 Sayılı İYUK madde 31'e göre; "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 sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır

2. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır."

⁵¹⁶ Kapucu ve Kocatepe, s.135.

⁵¹⁷ Erdoğan, s.32.

İYUK tarafından yapılan atıf neticesinde VUK madde 3'te mevcut “*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” açık hükmü sebebiyle vergi yargılamasında tanık beyanının varlığı kanunen de kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanunu, tanık beyanının geçerli bir delil olarak kabulü için, tanığın vergi olayıyla doğrudan ve açık bir ilişkisinin bulunmasını şart koşar⁵¹⁸. Bu ilişki, tanığın vergi mükellefiyle ekonomik bir bağlantısı olması ve vergi olayının gerçekleşmesine doğrudan katkı sağlamasıyla oluşur. Bu kriter, vergi yargılamasındaki tanıklık kavramını medeni ve ceza yargılamasından ayırır. Medeni ve ceza davalarında, tanığın doğrudan gözlemlerine ek olarak, dolaylı olarak edindiği bilgiler de delil olarak değerlendirilirken, vergi yargılamasında dolaylı bilgiler delil niteliği taşımaz⁵¹⁹. Tanıklık yapacak kişinin doğrudan ilgisini uyuşmazlığın direkt tarafı olarak algılamak doğru değildir. Tüm yargı sistemlerinde olduğu gibi, vergi yargılamasında da dava tarafları tanık olamamaktadır. Nitekim, tanık olarak dinlenecek kişinin, dinlendiği duruşma haricindeki duruşmalarda hazır bulunması dahi mümkün değildir⁵²⁰.

VUK madde 3 gereği, vergilendirme sürecinde dinlenen tanık beyanları kanuni şartları sağladığı takdirde delil olarak kabul edilmektedir. Danıştay’ın da kararları bu yöndedir. Vergi incelemesi sırasında alınan tanık beyanına dayalı idarece yapılan tarh sonucunda açılan davada, davacının inceleme sırasında alınan beyanlara ettiği itirazlar doğrultusunda aynı tanıkların yargılamada dinlenip dinlenemeyeceği hususunda bir belirlilik yoktur⁵²¹. Buradaki problem kanuni şartları sağlayan tanıkların vergi yargılaması sırasında dinlenmesinin uygun olup olmadığından kaynaklanmaktadır. Nitekim Danıştay, vergi yargılaması sırasında tanık dinlenemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir⁵²².

⁵¹⁸ Karakoç, s.189.

⁵¹⁹ Uzun, s.230.

⁵²⁰ Kopucu ve Kocatepe, s.136.

⁵²¹ Oral, s.87.

⁵²² Danıştay 3.D. 1986/1201 E. - 1986/2706 K. ve 24.12.1986 T. Sayılı Kararı “2577 Sayılı kanunun yazılı yargılama usulünün esas alındığına usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan kişinin vergi mahkemesince duruşmada tanık olarak dinlenmesinde, tanığa yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde hukuki uyarlık görülmemiştir.”.

Vergi davalarında tanık dinleme imkanının sınırlı olması nedeniyle, adli yargıdaki delil tespit tutanakları veya noter kanalıyla alınan tanık beyanları, vergi davalarında delil olarak kullanılmaktadır. Vergi incelemesi sürecinde, VUK'un ilgili maddesi çerçevesinde, vergi mükellefleri, vergi olayıyla doğrudan ilgili tanıkların beyanlarını noter kanalıyla yazılı hale getirerek bu belgeleri dava dosyasına eklemektedirler. Bu sayede tanık beyanları vergi mahkemesi huzurunda olmasa da dosyaya katılarak delil olarak kullanılabilir⁵²³.

VUK madde 378, Danıştay ve vergi mahkemelerinde, iddia ve savunmanın gerektirdiği durumlarda, vergi tarhının dayanağı olan incelemeyi yapan memur ile mükellefin mali müşaviri veya muhasebecisinin dinlenebileceğini hüküm altına alarak, vergi davalarında sınırlı da olsa tanık dinleme yoluna gidilmesine olanak sağlamaktadır⁵²⁴.

3.Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Vergi Hukukunda Tanık Beyanının Uygulanabilirliği

Tanık beyanları, adil yargılanma hakkının bir parçası niteliğinde olmasına rağmen, yalnızca tanık dinletilmemesi tek başına adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmemektedir. Mahkeme, adil yargılanma hakkının ihlali noktasında verilen olumlu ya da olumsuz kararda tüm yargılamayı bir bütün olarak incelemektedir⁵²⁵.

Uyuşmazlığın hangi yargı koluna dahil olduğuna bakılmaksızın, adil yargılanma hakkı Anayasa'mızın 36. Maddesinde güvence altındadır. Nitekim medeni hukuk yargılamasında HMK madde 27'de düzenlenen "hukuki dinlenilme hakkı" gereği "*Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler.*" Yargıtay da tanık delilinin adil yargılanma hakkı kapsamındaki önemini vurgulayarak, gerekçe göstermeksizin tanıkların tamamını dinlemeden hüküm kuran ilk derece mahkemesinin kararını,

⁵²³ Karakoç, s.189.

⁵²⁴ Oral, s.89.

⁵²⁵ Dicle Gözde Koçyiğit, "AİHM Kararları Işığında Tanık Sorgulama Hakkı ve Murtazaliyeva/Rusya Kararı", **Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dergisi**, Sayı 3, 2019.
https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/1004202315552516_inhakdergi3_inhakdergi3.pdf
(10.12.2024).

hukuki dinlenilme hakkının yerine getirilmediğinden bahisle adil yargılanma hakkının ihlali sebebi ile bozmuştur⁵²⁶.

Ceza yargılaması bakımından da durum farklı değildir. AİHS madde 6/3-d gereğince⁵²⁷; Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları bu bağlamda, sanığın aleyhine tanıklık edenlerle yüzleşme ve mahkemece tanıklar sorgulanırken tanık beyanlarını değerlendirebilme hakkını vurgulamaktadır. Tanık beyanının tek veya belirleyici delil olduğu durumlarda, adil yargılama için tanıkların mutlaka mahkemede dinlenmesi ve hazırlık aşamasında alınan ifadelere dayanarak hüküm kurulmaması gerekir. Dolayısıyla, tüm delillerin mahkeme huzurunda sunulması, incelenmesi ve tartışılması esastır⁵²⁸.

⁵²⁶ Yargıtay 22. HD. 2017/36863 E. – 2020/8585 K. 02.07.2020 T. Sayılı Kararı: “Savunma hakkı Anayasa’mızın hak arama hürriyeti başlıklı 36. maddesinde “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” düzenlemesi ile açıkça hüküm altına alınmıştır. İddia ve savunma hakkı, 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun hukuki dinlenilme hakkı başlıklı 27. maddesiyle usul hukukumuzda yansıtılmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasında davanın taraflarının kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip oldukları belirtildikten sonra maddenin ikinci fıkrasında bu hakkın “açıklama ve ispat hakkı”nı da içerdiği vurgulanmıştır. Davanın taraflarının usul hukuku hükümlerine aykırı olarak açıklama ve ispat hakkını kullanmalarının kısıtlanması, iddia ve savunma hakkının kısıtlanması sonucunu doğurur. 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 27. maddesinde yer bulan “Hukuki Dinlenilme Hakkı” gereğince davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip olup, bu hakkın yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkını, mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini içermektedir. Mahkeme, iki tarafa eşit şekilde hukuki dinlenilme hakkı tanıyarak hükmünü vermelidir. Anayasanın 36. maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının en önemli unsuru olan hukukî dinlenilme hakkı, adil yargılanma hakkı içinde teminat altına alınmıştır. Bu hakka, tarafın hâkime meramını anlatma hakkı ya da iddia ve savunma hakkı da denilmektedir. Ancak, hukukî dinlenilme hakkı, bu ifadeleri de kapsayan daha geniş bir anlama sahiptir. Bu hak çerçevesinde, tarafların gerek yargı organlarınca gerekse karşı tarafça yapılan işlemler konusunda bilgilendirilmeleri zorunludur. Kişinin kendisinden habersiz yargılama yapılarak karar verilmesi, kural olarak mümkün değildir. Somut olayda; davalı tarafından gösterilen üç adet tanıktan yalnız iki tanesinin dinlendiği anlaşılmıştır. Davalı vekili ise temyiz dilekçesinde, bilirkişi ek raporuna itiraz dilekçelerinde tanık beyanı ile ilgili çelişkinin giderilmesi, tanık beyanlarına açıklık getirilebilmesi için cevap dilekçelerinde üç tanık isminin bildirilmiş olduğu halde ilk iki sıradaki tanıklarının dinlendiği, tanıkları ...’in dinlenilmemiş olduğundan bu tanıklarının dinlenilmesinin talep edildiği halde ilk derece mahkemesince taleplerinin değerlendirilmediğini belirtmektedir. Mahkemece tanık ...’ün dinlenilmeme sebebi hakkında herhangi bir gerekçe bildirmediği görülmektedir. Bu durumda, davalının tanığının dinlenilmemesi davacının savunma ve ispat hakkının ihlali mahiyetindedir. Yapılması gereken davalının bildirmiş olduğu tanık ...’in usulince mahkeme huzurunda dinlenilmesi ve bu tanık beyanı ve toplanılan tüm deliller çerçevesinde değerlendirme yapmaktır.” www.kazanci.com.tr (10.12.2024).

⁵²⁷ “Bir suçla itham edilen herkes, iddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıkları ile aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.” İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına Dair Sözleşme,

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur, (10.12.2024).

⁵²⁸ Ersan Şen, “Dürüst/Adil Yargılanma İlkesi Işığında Tanık Sorgulama Hakkı”, <https://sen.av.tr/tr/makale/adil-durust-yargilanma-ilkesi-isiginda-tanik-sorgulama-hakki>, (10.12.2024).

3.1.Danıştay’ın Konuya Yaklaşımı

Adil yargılanma hakkı, bireylerin yargı sürecinde haklarını güvence altına alan ve içerisinde hukuk devletinin saiklerini de barındıran temel bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır⁵²⁹. Bu hakkın kapsamı, yalnızca tarafların mahkeme önünde iddialarını ve savunmalarını ileri sürebilmeleriyle sınırlı olmayıp, bunları destekleyen delillerin etkili şekilde sunulmasını da içermektedir⁵³⁰. Bu bağlamda, tanık beyanları, özellikle delil serbestisi ilkesinin uygulandığı yargı türlerinde önemli bir ispat aracıdır.

Vergi yargılamasında tanıklık müessesesi uzun yıllar boyunca tali bir unsur olarak değerlendirilmiş; esasen belgelere dayalı ispat sistemi tercih edilmiştir. Bununla birlikte, hem AİHM hem de Anayasa Mahkemesi kararları ışığında, tanıklığın adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde gelişen bir anlayış dikkat çekmektedir⁵³¹.

İdari yargılamada tanık deliline yer verilmemesinin en sık başvurulacak gerekçesi, yazılı yargılama usulünün benimsenmiş olmasıdır. Bu usul, idari yargının kuruluşundan itibaren fiilen uygulanagelmış ve zamanla hukuki bir zemine oturtulmuştur. İYUK’un 1. maddesinin ikinci fıkrasında yazılı usul açıkça hüküm altına alınmış; bu düzenleme, geçmişte 521 sayılı Kanun’un 78. maddesinde yer alan ve incelemenin belgeler üzerinden yapılacağını belirten ifadelerle paralellik göstermektedir. Öğretide de bu düzenlemeler, yazılı usulün idari yargının karakteristik bir yönü olduğunu ortaya koyar şekilde yorumlanmaktadır⁵³².

Danıştay da; “... yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit incele me için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri ev rak 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

⁵²⁹ Turan, s.221.

⁵³⁰ Türkiye Adalet Akademisi, “Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Genel Kural”. [Adil Yargılanma Genel kural m6-1 poz.pdf](#). (06.04.2025).

⁵³¹ Kübra Demir Aslan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Doğrultusunda Tanık Sorgulama Hakkı”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı 7, 2022, s.488.

⁵³² Öztoprak, s.1370.

*mevcut değil dir...*⁵³³ şeklinde hüküm kurarak idari yargıda tanık deliline başvuru hususunun söz konusu olmayacağını vurgulamaktadır.

Danıştay'ın hem ilk derece hem de yüksek mahkeme sıfatıyla görev yaptığı dönemlerde, sözlülük ilkesinin benimsenmesinin yargının iş yükünü artıracak ve yargılamaların daha da uzamasına neden olacağı yönündeki kaygılar belirleyici olmuştur. Ancak, idare mahkemelerinin kurulmasıyla birlikte Danıştay'ın üzerindeki dava yükünün azalmış olması, yazılı yargılama usulünün yeniden değerlendirilmesi gerektiği yönündeki görüşleri gündeme getirmiştir. Bu görüşler, günümüzde bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçmiş olması ve Danıştay'ın büyük ölçüde içtihat mahkemesi rolünü üstlenmesiyle birlikte daha da anlam kazanmıştır. Artık, idare, vergi ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda tanık dinlenmemesinin yargılamaya pratik bir katkı sağlamadığı açıkça görülmektedir⁵³⁴.

Nitekim Danıştay, hüküm kurarken tanık beyanını tek başına-salt bir delil niteliğinde görmeyerek, tanık delilinin başka deliller ile birlikte değerlendirilmesi halinde efektif olacağı görüşündedir⁵³⁵.

Askeri Yüksek İdare Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararda, yazılilik ilkesini savunmuştur: *“idare hukuku bir statü hukuku olup genellikle idari işlemlerin içeriğini oluşturan hareket tarzları yazılı bir şekilde olmaktadır. İdare sınav sonuçlarını değerlendirmeler ile kanaat belirtmelerinde kamu gücünü kullanarak sonuçta yazılı şekilde bağlanan irade ile işlem yapmaktadır. Ayrıca idare hukukunda idari yargılama usulü de yazılı usul olarak belirlenmiştir. Bu nedenle idari yargı yerlerinde şahit dinlenmesi mümkün değildir... İdari Yargılama usulünde tanık dinlenmesi müessesesi mevcut olmamakla beraber; yazılı olarak temin edilip mahkemeye ibraz edilen tanık beyanlarının diğer delillerle birlikte takdiri bir delil olarak değerlendirilmesi mümkündür”*⁵³⁶, şeklinde kurulan hüküm doğrultusunda

⁵³³ Danıştay 8. Daire, 25.02.2004 Tarih, 2003/3369 Esas, 2004/917 Karar Sayılı Kararı. Bkz: Kapucu ve Kocatepe, s.142.

⁵³⁴ Öztoprak, s.1370.

⁵³⁵ Danıştay 5. Daire, 15.06.2022 Tarih, 2021/7730 Esas, 2022/4892 Karar Sayılı Kararı. <https://karararama.danistay.gov.tr/>. (06.04.2025).

⁵³⁶ Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 1. Dairesinin 20.09.1994 tarih ve 1994/958 E., 1994/991 K. Sayılı Kararı.

tanık delilini açıkça yargılama sırasında yazılı evrak sunulmadıkça kullanılamayacak bir delil türü olarak sınıflandırarak Danıştay'ı destekler tutumda ilerlemektedir⁵³⁷.

Özellikle vergi incelemesi sonucu yapılan tespitlere karşı mükellefin tanık sunma imkanının kısıtlanması, savunma hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir

Adil yargılanma hakkı kapsamında vergilendirme aşamasında tanık delili önemli rol oynamaktadır. Nitekim gerçeğe aykırı belge ve kayıtların tespitinde tanık beyanları uyuşmazlık konusu olayı aydınlatmada büyük önem taşımaktadır. Uygulamada sık karşılaşılan bir konu da mükellefin defter ve belgelerinin gerçeğe aykırılığı iddiasıdır. Danıştay'a göre; defter ve belgelerin yalnızca biçimsel olarak uygun olması bizi gerçeği yansıttığı sonucuna ulaştırmaz. Kaldı ki vergilendirme sırasında inceleme elemanları defter ve belgelerin gerçeğe uygunluğunu denetlerken tanık deliline oldukça sık başvurmaktadır. Ne yazık ki vergilendirme sırasında vergi inceleme elemanlarınca dinlenen tanıklar, yargılama sürecinde mahkemece dinlenilmemektedir. Oysa incelemedeki tanıkların mahkeme önünde tekrar dinlenmesi asıl gerçeğe ulaşmak için hakim nezdinde önem taşımaktadır. Bu hususun adil yargılanma hakkının ihlali olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır⁵³⁸.

Bir kararda⁵³⁹, ilk derece mahkemesinde nakliye şirketince kesilen faturaların sahteliği sebebiyle yapılan cezalı tarhiyatın iptali istemiyle açılan davada, vergi incelemesinin, şirketin araç ve personel sayısı ile fatura miktarları arasındaki uyumsuzluğa dayanması ve karşıt inceleme yapılmaması nedeniyle dava reddedilmiştir. Danıştay ise, faturaların gerçeği yansıtmadığının kesin olarak belirlenmeden matrah farkının hesaplanmasının hukuka aykırı olduğunu tespit etmiştir. Vergi mahkemesinin olaydaki görevi esasen defter ve belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmektir. Uyuşmazlık konusu da şirkete ait faturaların gerçek olup olmadığına ilişkindir. Bu noktada vergi mahkemesince tanık dinlenildiği takdirde belge incelemesinin yanına eklenen tanık delili ile gerçek ortaya koyulurken daha net adımlarla ilerlenebilecek olmasına rağmen, tanık deliline başvurmamak adil yargılanma hakkı kapsamında bir sorun oluşturmaktadır⁵⁴⁰.

⁵³⁷ Kaplan, s.6.

⁵³⁸ Uzun, s.238.

⁵³⁹ Danıştay 4.D., 2000/4871 E. - 2002/1003 K. 12.03.2002 T. Sayılı Kararı, www.kazanci.com.tr, (10.12.2024.)

⁵⁴⁰ Detaylı bilgi için Bkz. Uzun, s.239.

3.2.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı

AIHS madde 46 gereğince; sözleşmeye taraf olan devletlerin tümü, mahkeme nezdinde taraf oldukları davalarda AIHM'nin aldığı kararlara uymayı taahhüt etmektedirler⁵⁴¹. Nitekim mahkeme kararları iç hukukta alınan bir başka mahkeme kararını yürürlükten kaldırmaz. Ancak, sözleşmeye taraf devletler kendi iç hukuklarında da AIHM'nin kararlarına uymak için gerekli önlemleri almak zorundadır⁵⁴². Mahkemenin tanık beyanları bakımından verdiği çeşitli kararlar mevcuttur.

Mahkemece alınan vergi hukukuna dair içtihatlar baskın olarak 1980'li yılların son dönemlerinde şekillenmeye başlamıştır. Bu bağlamda, vergilendirme ulusal bir yetki olarak kabul gören ve bu nedenle devletlere kendi iç hukuklarında geniş bir yetki alanı tanıyan mahkeme, ilk yıllarda vergilendirme konusu taşıyan başvuruları kabul etmemiştir⁵⁴³.

Başka bir ifade ile, AIHM vergi mükellefleri ile otorite arasındaki kamusal ilişkiyi ön planda tutmaktadır. Bu nedenle mahkeme vergi yargısına ilişkin başvuruları değerlendirirken 1 Nolu Protokolün 1. maddesinde *“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler; devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hakelel getiremez”* hükmü kapsamında inceleme yapmaktaydı⁵⁴⁴. Nitekim, sonraki dönemlerde mahkemenin vergi yargısına ilişkin esasları da insan hakları neticesinde değerlendirerek başvuruları kabul ettiğini görmekteyiz.

⁵⁴¹ “Yüksek Sözleşmeciler Taraf, taraf oldukları davalarda Mahkeme'nin verdiği kesinleşmiş kararlara uymayı taahhüt ederler.”

⁵⁴² T.C. Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dairesi Başkanlığı, “AIHM Kararlarının İcrası”, [Aihm Kararlarının İcrası](#). (03.04.2025).

⁵⁴³ Oral, s.97.

⁵⁴⁴ Monica Carss-Frisk, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1 No'lu Protokolünün 1. Maddesinin uygulanmasına ilişkin kılavuz-Mülkiyet Hakkı*, İnsan Hakları El Kitapları No:4. <https://inhak.adalet.gov.tr/> (04.04.2025).

Mahkemece 2006 yılında verilen “*Jussila v. Finlandia*”⁵⁴⁵ Kararı, vergi yargısında adil yargılanma hakkı ile tanık dinletme hakkının ceza yargısıyla olan bağlantısını incelemektedir.

Jussila, idare mahkemesinde açtığı dava sırasında, vergi müfettişi ve bir taraf bilirkişisi olarak görev yapan uzmanın tanık olarak dinlenmesini talep etmiş ve bu amaçla duruşma yapılmasını istemiştir. Ancak, mahkeme, duruşmalı yargılamanın bu durumda gerekli olmadığına karar vererek, davacıya dosyasında tanık deliline dayanmasına izin vermemiştir. AİHM ise başvuruyu değerlendirirken, söz konusu yargılamanın ceza davaları kapsamında olmadığı ve bu nedenle adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir. Ayrıca, başvurucunun Finlandiya mevzuatı çerçevesinde duruşma talep etme hakkından mahrum bırakılmadığını belirterek kararını vermiştir⁵⁴⁶. Jussila kararı, AİHM’nin tanık deliline dayanamayan tarafın adil yargılanma hakkının ihlali şartlarının oluşmadığı sonucuna vardığı bir karardır⁵⁴⁷.

Mahkemenin aynı dönemlerde aldığı ve tamamen zıt bir görüşte olan bir başka karar ise “*Lehtinen v. Finland*”⁵⁴⁸ Kararıdır. AİHM, Lehtinen davasında, “*Finlandiya vatandaşı Hannu Lehtinen’in şirketine yönelik yapılan vergi denetiminde, defterlerin usulüne uygun tutulmadığı ve bazı satışların kaydedilmediği iddialarıyla ek vergi uygulanmasına karar verilmiştir. İdare mahkemesinde görülen davada, Lehtinen, vergi müfettişi tarafından ifadeleri alınan üç çalışanın tanık olarak dinlenmesi ve duruşma yapılması talebinde bulunmuştur. Ancak mahkeme, duruşmanın gerekli olmadığına karar vererek bu talebi reddetmiştir. AİHM, başvuruyu değerlendirirken, Jussila kararındaki ceza yargılamasına ilişkin kriterleri tekrar etmiş ve tanık dinleme meselesine dair de bir değerlendirme yapmıştır.*”⁵⁴⁹

Lehtinen davası, Jussila kararından farklı olarak, idare mahkemesinin hem hukuki hem de maddi açıdan derinlemesine bir inceleme yapmasını gerektirmiştir. AİHM, başvuruyu değerlendirirken, Lehtinen ve Jussila arasındaki ana farklara dikkat çekmiştir. AİHM’ye göre, Jussila’da duruşma talebi, vergi müfettişi ve bilirkişinin

⁵⁴⁵ AİHM’nin 73053/01 Baş. No.lu ve 23.11.2006 Tarihli Jussila – Finlandiya Kararı.

⁵⁴⁶ Human Rights Guide, “Case Law: Jussila v. Finland”, European Court of Human Rights, 23.11.2006. <https://www.inimogustegiid.ee/en/case-law/jussila-v-finland>. (03.04.2025).

⁵⁴⁷ Detaylı Bilgi İçin Bkz: Oral, s.100.

⁵⁴⁸ AİHM’nin 32993/02 Baş. No.lu ve 22.10.2008 Tarihli Lehtinen – Finland Kararı.

⁵⁴⁹ European Courts of Human Rights(HUDOC) [LEHTINEN v. FINLAND](#). (03.04.2025).

ifadelerinin alınarak ve çapraz sorgulamalarla ek vergi tarhiyatının hukuka uygunluğunun sorgulanması için yapılırken, Lehtinen başvurusu, usulsüzlükle ilgili maddi vakaların doğruluğunu kanıtlamak amacıyla duruşma talebinde bulunmuştur⁵⁵⁰.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergi yargısında tanık deliline ilişkin çeşitli kararları olması ile birlikte; yakın gelecekte aldığı iki karar hakkında özel olarak durmak gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, son dönemde verdiği iki kararda vergi yargılamasında tanık delilinin kullanılmasının, çelişmeli yargılama hakkı açısından ne kadar önemli olduğunu vurgulamıştır. Bu bağlamda, AİHM'in 25 Kasım 2014 tarihli "*Pakozdi v. Macaristan*⁵⁵¹" ve 4 Mayıs 2017 tarihli "*Chap Ltd v. Ermenistan*⁵⁵²" kararları incelenerek, bu mahkemenin vergi yargılamasında tanık delilini değerlendirme biçiminin Türk Vergi Yargılaması Hukuku üzerindeki potansiyel etkileri tartışılacaktır.

"Pakozdi v. Macaristan davasında, Macaristan'ın Fejér Bölgesi Bölgesel Vergi Merkezi, Bayan İldido Pákozdi hakkında 1999-2001 yıllarını kapsayan bir vergi denetimi yapmış ve şirketine sermaye olarak yatırdığı fonlar nedeniyle cezalı tarhiyat gerçekleştirmiştir. Pákozdi, bu cezalı tarhiyatı itiraz etmiş, ancak Vergi İdaresi tarafından reddedilmiştir. Bunun üzerine Pákozdi, Vergi İdaresi'nin kararına karşı Bölge Mahkemesi'nde dava açmış ve mahkeme, Vergi İdaresi'nin kararını iptal etmiştir. Ancak, Vergi İdaresi, Bölge Mahkemesi'nin kararına karşı Yüksek Mahkeme'ye başvurmuştur.

Yüksek Mahkeme, başvurunun babasının kendisine kredi verdiğini ispatlayacak herhangi bir destekleyici belge sunmadığı ve yalnızca babasının yazılı beyanlarını sunduğu için, bu beyanların geçerli kabul edilemeyeceğine karar vermiştir. Ayrıca, dava sürecinin hiçbir aşamasında duruşma yapılmamış ve başvurunun babasının beyanları, başvurunun talebine rağmen dinlenmemiştir.

AİHM, Yüksek Mahkeme'nin kararının başvurunun çelişmeli yargılama hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir. Mahkeme, Yüksek Mahkeme'nin, başvurunun babasının yazılı beyanlarının ispat gücünü değerlendirebilmesi için ya bir duruşma yapması ya da dosyayı Bölge Mahkemesi'ne göndermesi gerektiğini vurgulamıştır.

⁵⁵⁰ Oral, s.103.

⁵⁵¹ AİHM'nin 51269/07 Baş. No.lu ve 22.11.2014 Tarihli Pakozdi v. Macaristan Kararı.

⁵⁵² AİHM'nin 15485/09 Baş. No.lu ve 4.5.2017 Tarihli Chap v. Ermenistan Kararı.

AIHM, tanık beyanının dinlenmemesinin savunma hakkını zedelediğini belirterek, yargılama sürecinde tanık delilinin dinlenmesinin savunma hakkı için kritik bir unsur olduğunu ifade etmiştir.”⁵⁵³.

Pakozdi v. Macaristan davası, Türk Vergi Yargılaması Hukuku bakımından büyük önem arz eden bir karardır. Çünkü AIHM, delil serbestliği ilkesinin geçerli olduğu tüm yargılamalarda, delillerin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi için mahkemeler tarafından dikkate alınması zorunluluğunu savunmaktadır⁵⁵⁴. AIHM’nin bu yaklaşımı, özellikle yasaların delil kullanımını kısıtlamadığı durumlarda, yargılama makamlarının vergi işlemlerinin doğruluğunu değerlendirebilmek için elindeki tüm delilleri göz önünde bulundurmasının zorunluluğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, vergi yükümlüsünün ispat yükünü taşıdığı durumlarda, adil yargılama sürecinin sağlıklı olarak işleyebilmesi açısından mahkemelere özenli davranma yükümlülüğü getirerek gerektiğinde duruşma yapılmasının önemine değinmiştir⁵⁵⁵.

“Chap Ltd v. Ermenistan” kararında ise mahkeme, tanık dinlemeyen mahkemenin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği yönünde karar vermiştir. Olayda özetle; “Chap Ltd Şti, Ermenistan’da bölgesel televizyon yayını yapan bir özel şirkettir. Şirket, Ermenistan Cumhuriyeti Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından denetlenmiş ve yaklaşık 50.000 Euro tutarında bir cezalı vergi tarhiyatı yapılmıştır. Vergi denetimi sırasında, vergi idaresi, reklam veren bazı iş insanlarının ifadelerinden yararlanmıştır. Ancak, bu tanık ifadeleri ve sunulan belgeler, yargılama sürecinde şirket tarafından incelenememiştir. Ayrıca, şirketin tanıkların dinlenmesine yönelik talepleri de yargıçlar tarafından reddedilmiştir.”⁵⁵⁶

AIHM, vergi incelemesi sürecinde yalnızca tanık ifadeleri ve bu ifadelerle sağlanan bilgi ve belgelere dayanarak Şirket aleyhine vergi, ek vergi veya vergi cezası uygulanmadığını belirtmiştir; bununla birlikte Şirket’in aleyhine başka deliller de bulunmaktadır. Ancak, idari işlemin iptali için açılan davayı inceleyen Mahkeme, vergi

⁵⁵³ Detaylı Bilgi İçin Bkz: İrfan Barlass, “Witness’ Statements During Tax Proceedings Within The Framework Of The European Court Of Human Rights Decisions”, **36th International Public Finance Conference**, October 27-30, 2022, Antalya, Turkey.

⁵⁵⁴ Barlass, s.2.

⁵⁵⁵ Ayşe Nil Tosun, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 2, 2017, ss.83-94, s.93.

⁵⁵⁶ İnsan Hakları ve Anayasa Gözlemevi, <https://insanhaklari.gen.tr/Karar.aspx?m=H&b=15485%2f09&t=13.11.2019>. (03.04.2025).

idaresinin raporuna ve bu rapora dahil edilen tanık beyanlarına güvenerek, bu unsurları kararında esas almıştır⁵⁵⁷. Bu durumda, ilgili tanık beyanları uyumsuzluğun çözümünde kritik bir rol oynamıştır.

Yukarıda açıklanan ilgili kararlardan da anlaşılacağı üzere; VUK'un 3. Maddesinin bir gereği olarak vergi yargılamasında tanık delilinden yararlanılabilmektedir⁵⁵⁸. AİHM kararlarında da fiziki ve fonksiyonel engeller bahane edilerek hakimın gözü önünde, soru sorma yetkisi kullanılarak konuyu daha iyi irdeleyebilme imkanı veren tanık delilinin kullanımının engellenmesini çekişmeli yargı bakımından adil yargılanma hakkının bir ihlali olarak nitelendirmektedir⁵⁵⁹.

3.3. Türk Vergi Yargılaması Sırasında Tanık Deliline Başvuru İmkânına İlişkin Bir İnceleme

İYUK madde 1 gereğince; “1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyumsuzlukların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir.” Kanundan hareketle vergi yargı mahkemelerinin usul ve esasları İYUK'a göre belirlenmektedir.

VUK ile İYUK ilişkisi özel ve genel kanun ilişkisidir. Burada özel kanun olan VUK'ta yer alan ve yargılamayı ilgilendiren hükümler, niteliği gereği vergi yargılamasına özgü olduğundan, aynı konuda İYUK'ta bulunan genel kurallardan önce uygulanmaktadır⁵⁶⁰. Ancak, özel kanun olan VUK'ta tanık dinlenmesine ilişkin herhangi bir açık düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle genel nitelikli kanun olan İYUK'a bakmak gerekir.

İYUK'ta duruşma usulüne ilişkin esaslar düzenlense de, duruşma sırasında tanık dinlenebileceğine ilişkin açık bir hüküm kanunda yer bulmamıştır. Öte yandan aynı kanunun 58. maddesinde mevcut “Delillerin Tespiti”⁵⁶¹ başlıklı düzenleme

⁵⁵⁷ Barlass, s.3.

⁵⁵⁸ Gökem, s.383.

⁵⁵⁹ Coşkun Koç, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Gizli Tanık Beyanının Delil Değeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 25, Sayı 1, 2023, ss. 67-91, s.80.

⁵⁶⁰ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, s. 193.

⁵⁶¹ “1. Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler.

2. 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.

gereğince bu davalara ilişkin delillerin tespitini davaya bakan mahkeme yapabilmektedir. Burada tekrar 31. maddedeki atıf kapsamında bir değerlendirme yapma zorunluluğu karşımıza çıkmaktadır.

İYUK'un 31. maddesinin birinci fıkrasında, HMK'ya hangi durumlarda başvurulabileceği sınırlı biçimde belirlenmiştir. Ancak bu düzenleme içinde tanık beyanının delil olarak kullanılmasına veya tanığın duruşmada dinlenmesine ilişkin bir atıf yer almamaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, birinci fıkradaki atıflar ve Kanun'un kendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, vergi uyuşmazlıklarında VUK'un ilgili maddelerinin uygulanacağı belirtilmiştir⁵⁶².

Danıştay da, vergilendirme aşamasında belirlenen şartları taşıyan tanık ifadelerine hukuki değer atfetmektedir⁵⁶³. Buradaki esas tartışma konusu, bu şartlara uygun olan tanığın, yargılamanın duruşma safhasında dinlenip dinlenemeyeceğidir. Danıştay, VUK'un 3. maddesinde yer alan tanık beyanlarını, vergilendirme sürecine ilişkin olarak delil niteliğinde kabul etmektedir⁵⁶⁴. Bu yaklaşım doğrultusunda, vergilendirme aşamasında alınan tanık ifadeleri de yazılı delil statüsüne kavuşmaktadır. Başka bir deyişle, bu yaklaşım sayesinde yazılılık ilkesinden çıkılmadan yargılama sürdürülmektedir. Nitekim Danıştay, yargılama sırasında tanık beyanlarının hakim huzurunda alınabilmesini yazılılık ilkesinin bir gereği olarak isabetli bulmamaktadır⁵⁶⁵.

Tanıkla ilgili bir diğer düzenleme ise, duruşma esnasında bazı kişilerin dinlenebilmesine olanak tanıyan VUK mükerrer 378. maddedir. Bu hüküm sayesinde, vergi davalarında sınırlı ölçüde de olsa tanık dinlenebilmesi yasal zemine oturtulmuştur⁵⁶⁶. İlgili madde hükmü, sayılan kişilerin duruşmada dinlenmesini

3. Delillerin tespiti istemi, ivedilikle karara bağlanır.”

⁵⁶² Oral, s.86.

⁵⁶³ Öztoprak, s.1366.

⁵⁶⁴ Danıştay 4. Dairesinin 23.11.1978 Tarih, 1978/1623 E., 1978/3550 K. Sayılı Kararı. Bkz. Öztoprak, s.1368.

⁵⁶⁵ Danıştay 3. Daire, 24.12.1986 Tarih, 1986/1201 E., 1986/2706 K. Sayılı Kararı: “2577 Sayılı Kanunda Yazılı Yargılama Usulünün Esas Alınmış Bulunması Ve Aynı Kanunun 31. Maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun Şahadete İlişkin Hükümlerine Atıfta Bulunulmamış Olması Nedeniyle Vergi Mahkemesince Bir Şahsın Duruşmada Sabit Olarak Dinlenmesinde, Sahte Yemin Edilmesinde Ve Yemine İsbet Etmemesi Nedeniyle Yemin Teklif Edilen Hususun İlan Edildiğinin Kabulü Suretiyle Verilen Kararda Kanun Ve Usul Hükümlerine Uyarlık Bulunmadığı Hk.” <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18119200&arananKelime=3.%20Daire,1986/1201> (09.04.2025).

⁵⁶⁶ Fulya Karataş, “Vergi Yargılamasında Duruşma”, Vergi Raporu, Sayı 176, Mayıs 2014, s.157.

zorunlu kılan bir düzenleme niteliği taşımamaktadır. Dinleme işlemi, ancak iddia ve savunmanın ortaya konulması açısından bir gereklilik söz konusu olduğunda gündeme gelebilecek niteliktedir. Bu çerçevede, mahkeme tarafından yapılacak değerlendirme, somut olay bağlamında dinlemenin gerçekten gerekli olup olmadığını ortaya koymalıdır⁵⁶⁷.

Tanık dinlenmesine ilişkin açık bir yasal çerçevenin bulunmaması ve yargı mercilerinin konuya olan mesafeli yaklaşımı, uygulamada bazı çözüm yollarının gelişmesini sağlamıştır. Bu kapsamda, adli yargı mercilerince gerçekleştirilen delil tespiti işlemleriyle elde edilen tanık anlatımlarına dair tutanaklar, ilgili idari yargı dosyasına sunularak dolaylı bir çözüm yolu benimsenmektedir⁵⁶⁸. Vergi mükellefleri ise, inceleme sürecinde kanunun 3.maddesine göre şartları sağlayan tanık beyanlarını noter aracılığıyla kayıt altına aldırılmaktadır. Bu haliyle tanık beyanları yazılı olarak mahkemenin önüne getirilebilmektedir.

Danıştay'ın kararları irdelendiğinde mevcut eksikliğin yasal boşluklarla birlikte ilkesel çatışmalardan kaynaklandığını söylemek mümkündür. Özellikle yazılı yargılama usulü ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ve re'sen araştırma ilkeleri, tanık deliline başvurulması gereken durumlarda birbirleriyle örtüşmeyen sonuçlar doğurabilmektedir⁵⁶⁹.

4.Genel Bir Değerlendirme

Tanık beyanı, hakimın somut olayı değerlendirirken kullanacağı vicdani kanaatin oluşmasının zeminini hazırlayan bir delil türüdür. Nitekim, vergiyi doğuran olayın temeli çoğunlukla bir özel hukuk ilişkisinden kaynaklanmaktadır⁵⁷⁰. Vergiyi doğuran olayın temeli incelenirken bu olayın şeffaf olarak açığa çıkmasında tanık beyanının hakimın olayı gerçeğe en yakın şekilde değerlendirebilmesini sağlamalıdır. Vergi yargılamasında tanık dinlenip dinlenemeyeceği konusunda doktrinde genel eğilim, tanık dinlemenin mümkün olduğu yönündedir⁵⁷¹. İYUK'ta tanık beyanlarına ilişkin bir hüküm bulunmaması ve bu hususta HMK'ya atıfta bulunulmaması, tanık dinlemenin yasak olduğu anlamına gelmez; aksine, bu konuya ilişkin ivedilikle kanuni

⁵⁶⁷ Karakaş, s.157.

⁵⁶⁸ Oral, s.88.

⁵⁶⁹ Karakoç, s.142.

⁵⁷⁰ Akil ve Özler, s.63.

⁵⁷¹ Kapucu ve Kocatepe, s.150 vd.

bir düzenleme yapılarak adil yargılanma hakkının zedelenmesinin önüne geçilmesi gerekliliğini göstermektedir⁵⁷².

Vergilendirme sırasında vergi inceleme elemanlarınca dinlenen tanıklar neticesinde değerlendirme yapılması mümkün olduğu halde, yargılama aşamasında VUK madde 3 düzenlemesinde mevcut “*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*” Hükmüne rağmen yargılama sırasında tanık dinlemeyen mahkemelerin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği inkar edilemez bir gerçektir. Oysa kanaatimizce vergiyi doğuran olay ile doğrudan ve tabi ilişkisi bulunan tanıkların yargılamada mahkeme huzurunda da dinlenmesi gerekmektedir.

Bu hususu vergi mahkemelerinde duruşmanın esas olmamasıyla ilgili olarak yorumlayanlar olsa da⁵⁷³; yargıcın amacının olayın temelini aydınlatmak olduğunu düşünecek olursak, yargılama sonucunu direkt etkileyecek güçte bir tanık beyanının varlığı halinde adil yargılanma hakkının ayrılmaz bir parçası olan hukuki dinlenilme hakkı gereği tanık delilinin vergi yargılamasında da kullanılabilir olması gerektiği görüşündeyiz.

İdari ve vergi davalarında, bazen tanık beyanlarının alınması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, tanıkların doğrudan mahkemeye çıkarılamadığı hallerde, noter huzurunda dinlenmeleri sağlanarak, noter tarafından yazılı hale getirilen ifadeler dava dosyasına sunulmaktadır. Bu tür yazılı beyanlar, bazı durumlarda Danıştay ve idare mahkemeleri tarafından geçerli bir delil olarak kabul edilmektedir⁵⁷⁴.

Doktrinde vergi yargılaması sırasında tanık beyanı alınmamasının sebeplerinden biri olarak yargılamanın yazılilik ilkesi çerçevesinde devam ettiğini savunanlar da mevcuttur⁵⁷⁵. Ancak her ne kadar tanıklık edecek kişi yazılı bir evrak sunmak yerine birinci dereceden şahit olduğu olayı anlatsa dahi, mahkeme huzurunda alınan tanık beyanları duruşma zaptına eksiksiz olarak hakim kontrolünde geçirilmektedir. Tanık beyanlarının insan tarafından verildiğini ve zamanla olay ve

⁵⁷² Güvez, s.2111.

⁵⁷³ Gamze Gümüşkaya, “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt 67, Sayı 2, 2008, ss.15-48, s.23.

⁵⁷⁴ Güvez, s.2107.

⁵⁷⁵ Ergün, s.82.

durumlarda sapma olabileceğini de karar verirken değerlendirecek kişi mahkeme hakimi olacaktır.

Tanık dinletme hakkı, çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkesinin bir uzantısıdır. Tanık delili mahkemeler tarafından gözetilmedikçe, adil ve hakkaniyete uygun bir yargılamanın varlığından söz etmenin mümkün olmayacağı kanaatindeyiz.



SONUÇ

Türk vergi yargılaması, diğer yargı dallarına kıyasla kendine özgü normatif yapısı ve uygulama biçimiyle dikkat çeken bir sistemdir. Bu özerk yapı, özellikle delil ve ispat kurallarının yorumlanmasında belirgin farklılıklar doğurmakta; vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde klasik yargılama kurallarından ayrılan özel ilkelerin gelişmesine neden olmaktadır. Nitekim, idare ve mükellef nezdinde oluşan deliller ile yargılama nezdinde oluşan deliller ayrı ayrı incelenmelidir.

Başka bir deyişle ülkemizde vergi yargısı, diğer vergi kollarına kıyasla özerk bir yapıya sahiptir. Bu nedenle delil ve ispat kurallarının da vergi yargısının dinamiklerine göre farklı olarak yorumlanması gerekmektedir. Vergi yargılama sürecinde oluşan delil çeşitleri ile bu delillerin Türk vergi yargısı kapsamında doğru değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergi yargısı, özellikle delil sistematigi konusunda daha ayrıntılı bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır. Vergi mükelleflerinin beyanları, ibraz ettikleri belgeler, vergi idaresinin yaptığı incelemeler gibi ispat araçlarının yanında, tanık beyanı gibi takdiri delillerin de daha geniş ve belirgin sınırlar içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, ispat yükünün taraflar arasında adil bir şekilde paylaşılması, hem mükelleflerin haklarının korunması hem de vergi idaresinin etkili bir şekilde çalışabilmesi açısından büyük önem taşır.

Vergi yargısında delil kavramı, medeni yargılama ile ceza yargısına kıyasla farklı bir yaklaşım gerektirir. Özellikle de tanık delili, diğer yargı kollarında çoğunlukla başvurulabilen bir ispat aracı olarak karşımıza çıkmasına rağmen, vergi yargısındaki tanık delili sınırlı şekilde kullanılabilmektedir. Bu durum ise uygulama bakımından adil yargılanma hakkını ciddi ölçüde zedeleyerek soruna yol açmaktadır. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında da açıkça söylendiği üzere, tanık delilinin adil yargılanma hakkı kapsamındaki rolü göz ardı edilmemelidir.

Adil yargılanma hakkı, tarih boyunca pek çok hukuk metninde yer bulmuş ve insanlık açısından en temel haklardan biri olarak kabul edilmiştir. Bu hakkın önemi yalnızca bireysel düzeyde değil, aynı zamanda demokratik toplumların dayanağı olan hukukun üstünlüğü ilkesiyle birlikte ele alınmaktadır. Türkiye'nin de demokratik hukuk devleti niteliği çerçevesinde bu hak, Anayasa'da açıkça güvence altına alınmıştır. Öte yandan, adil yargılanma hakkına dair detaylı tanımlamalara yer veren

AİHS, 18.05.1954 tarihinde Türkiye tarafından kabul edilerek iç hukukta uygulanabilir hale gelmiş ve yargı alanında önemli bir referans noktası olmuştur.

Adil yargılanmanın bir sonucu olarak, mükelleflerin haklarını etkili bir biçimde savunabilmeleri için, vergilendirme sürecinde başvurulabilen tanık beyanı gibi delillerin, yargılama sürecinde de etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması gerekliliği bulunmaktadır.

Vergi yargılaması bağlamında, vergiyi doğuran olayın gerçekleşme biçimini ve olayda hukuki sorumluluğu doğurabilecek unsurların mevcut olup olmadığını tespit etmek için, delil serbestisinin bir sonucu olarak usulüne uygun elde edilmiş delillerden yararlanılması mümkündür. Ancak, hukuk sisteminin farklı alanlarında geçerli olan bazı delillerin, vergi hukukunda aynı kapsamda değerlendirilmediği görülmektedir. Bu nedenle vergi yargısında her ne kadar delil serbestisi ilkesi hakim olsa da, bu hukuk dalı aynı zamanda belirli delil sınırlamalarının mevcut olduğu bir alandır. Bu sınırlamalardan biri de Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi B bendinin ikinci fıkrasında düzenlenen tanıklık deliline ilişkindir. İlgili hüküm uyarınca, tanık beyanlarının geçerli sayılabilmesi için belirli şartların oluşmuş olması gerekmektedir.

Genel değerlendirme sonucu karşımıza çıkan temel sorun tanık beyanının vergi yargı sürecinde karşılaştığı uygulama zorluklarıdır. Çözüm önerilerini üç temel soru altında sıralamak daha yararlı olacaktır.

1-İlk olarak sorulması gereken soru, tanık beyanına ilişkin sorunların giderilmesi için açık ve net bir mevzuat değişikliğine gidilmesinin ve bu hususun Danıştay kararları ile desteklenmesinin adil yargılanma hakkı bakımından tanık beyanının Türk vergi yargısındaki işlevselliğini arttırıp arttırmayacağıdır. Mevzuatta, tanık beyanına “*vergilendirme*” sürecinde başvurulabilmesi, tanığın olayla “*açık ve tabi*” bir ilişki bulunması şartına bağlanmıştır. Ancak bu hüküm, iki yönüyle açıklığa kavuşturulmaya ihtiyaç duymaktadır. Birincisi; kanun lafzında yalnızca “*vergilendirme*” aşamasına yer verilmiş, yargılama süreciyle ilgili açık bir yönlendirme yapılmamıştır. Bu da vergi yargısında tanık delilinin uygulanabilirliğine dair tereddüt yaratmaktadır. İkincisi ise, “*açık ve tabi ilişki*” ifadesinin içeriği net olarak tanımlanmadığı için, bu şartı hangi kişilerin sağladığı ya da hangi durumların bu kapsamda değerlendirileceği hususunda somut bir yasal ölçüt bulunmamaktadır.

Aynı şekilde, VUK'un 148. maddesi, vergi incelemesi sırasında vergiyi doğuran olayla ilişkili kişilerin ifadelerine başvurulabileceğini düzenlemektedir. Bu kapsamda alınan beyanların vergi yargılamasında tanık delili olarak kabul edilip edilmeyeceği ise tartışmalıdır. Çünkü ilgili hüküm, esasen vergilendirme sürecine yöneliktir ve yargılamaya dair doğrudan bir hüküm içermemektedir. Öte yandan, Mükerrer 378. madde ile vergi incelemesini yapan memurlar ile mükellefin mali müşaviri ya da muhasebecisinin duruşmada dinlenebilmesine imkan tanınmıştır ve bu uygulama yargılamada da yer bulmuştur. Ancak buna rağmen, vergi yargılamasında doğrudan tanık dinlenmesine ilişkin açık ve etkin bir mekanizmanın bulunmaması, adil yargılanma hakkı bağlamında eleştirilere yol açmakta ve bu hakkın tam anlamıyla karşılanmadığı yönündeki değerlendirmeleri gündeme getirmektedir.

Yargılama sırasında tanık delilinden efektif şekilde faydalanabilmesi için bu hususun mevzuat haricinde Danıştay kararları ile somutlaştırılması gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim somutlaştırma faaliyeti yapılırken de yalnızca mali müşavir ya da muhasebeciden ziyade tanıkların da dinlenebilmesi gerektiği görüşündeyiz. Örneğin, mükellefin işyerinde düzenli olarak çalışan bir işçinin de mahkeme huzurunda tanık olarak doğrudan dinlenebilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Neticede, “*vergi yargısında tanık dinlenebilmesi*” konusu hakkında yapılacak bir mevzuat düzenlemesi çok daha kısa ve efektif bir çözüm sunmaktadır. Örneğin; VUK'un 3. Maddesinin B bendinde mevcut “*B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*” Hükmüne vergilendirmenin yanında “*vergi yargısı*” ibaresi eklendiği takdirde konunun güncel halinden çok daha açık bir düzenleme içererek uygulamadaki sorunları büyük ölçüde gidereceği açıktır. Nitekim Danıştay kararları da kanun hükmüne bağlı şekilde gelişecektir. Bu nedenle Danıştayın da ilgili mevzuat düzenlemesinden sonra vergi mahkemelerinde tanık beyanının duruşmada alınabileceği yönünde değişikliğe gitmek durumunda olacağı kanaatindeyiz.

Nitekim adil yargılanma hakkı Türk vergi yargılaması kapsamında tanık beyanının delil niteliği çerçevesinde ele alınmış ve bu hakkın hem yasal düzenlemeler hem de yüksek yargı kararlarıyla korunmaya çalışıldığı görülmüştür. Mevzuat düzeyinde yapılan iyileştirmeler ve yargı organlarının verdiği kararlar, adil yargılanma hakkının uygulanmasına katkı sağlayan olumlu adımlar olarak değerlendirilmektedir. Ancak bu gelişmelere rağmen, söz konusu hakkın tam anlamıyla güvence altına alınabilmesi için hem yasal düzenlemelerin hem de yargı içtihatlarının kapsamının daha da genişletilmesine ihtiyaç duyulduğu aşikardır.

2-İkinci olarak sorulması gereken soru ise, gerekli iyileştirmelerin yapılabilmesi için Anayasa Mahkemesi veya Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde gerçekleştirilecek başvuruların bir çözüm sağlayıp sağlamayacağıdır. Ancak bu yargılamaların yıllar sürecektir işlemler olduğu göz önüne alındığında usul ekonomisi ilkesi ve makul süre ölçütleri bakımından mükelleflerin kısa vadede elde edebileceği somut bir sonuç sağlamayacağı aşikardır. Kaldı ki üye devletlerin iç hukuklarından kaynaklı uyuşmazların AİHM'e taşınması da devletin uluslararası alandaki saygınlığına da darbe vuracak ve ihlal kararının tarafı olan devlete tazminat yükümlülüğü getirecektir. Bu nedenle bahsi geçen yollar efektif bir çözüm sunmamaktadır.

3-Son olarak ise, vergi yargısındaki duruşma için belirlenen parasal sınırların tanık deliline olan etkisinin nasıl tesir ettiği hususudur. Vergi yargısında duruşma yapılabilmesi için belirlenen parasal sınırlar tanık deliline başvurabilme hakkının önünde önemli bir engel olmuştur. Haliyle her yıl değişen parasal sınırın altında kalan uyuşmazlık konusunun tarafı olan mükellef, yargılama sırasında duruşma talebi reddedildiği için tanık deliline başvuramamaktadır. Esasen mükellef tanık deliline yazılı olarak noter huzurunda belgelenmiş tanık beyanlarını dosyaya sunarak başvurabilmektedir. Ancak şüphesiz ki hakim vicdani kanaatine doğrudan etki eden tanık beyanlarının mahkeme huzurunda değil de dosyada olan bir evrak şeklinde yer bulması yazılılık ilkesi altında yorumlandığı takdirde mükellefin adil yargılanma hakkı ile arasında engel oluşturmaktadır.

Yine de yalnızca VUK'un ilgili hükmündeki değişiklik yeterli olmayacaktır. Vergi mahkemesindeki yazılılık ve İYUK ek 1. Maddedeki duruşmalardaki parasal sınır şartı gereği, dava konusu o yıl Maliye Bakanlığınca belirlenen parasal sınırın

altında kalan mükellefler, değişen hükümden yine de yararlanamayacaktır. Bu noktada günümüz koşullarında ve ekonomisinde vergi yargısındaki parasal sınırların çok yüksek meblağlarda olmasından dolayı işlevsel olarak mükellef lehine bir ilerleme gerçekleştirmediği düşüncesindeyiz. Vergi mahkemelerindeki duruşma sınırlarına ilişkin meblağlar oldukça yüksektir. Başka bir deyişle, bu sınırın altında kalan meblağlara ilişkin uyuşmazlıklarda hazır edilen tanık beyanlarının hakim huzurunda alınması mümkün olmayacaktır. Yazılılık ilkesinin bir gereği olarak duruşmalardaki parasal sınır şartının değişmesi kısa vadede imkanı görünmese de; belirlenen meblağların aşaağı çekilmesinin yargılamanın daha adil bir şekilde işleminin önünü açacağı kanaatindeyiz.

Sonuç olarak, delil sistemleri değerlendirilirken Anayasa'nın 36. maddesi ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkı ve bu hakkın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki yerini de irdelemek gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı, bireylerin tarafsız ve bağımsız mahkemelerde etkin biçimde yargılanabilmesini ifade eder. Bu bağlamda, Türk Vergi Yargısında delil sisteminin adil yargılanma ilkesi ile uyumluluğu açısından uygulamada eksiklik olduğu görüşündeyiz. Türk vergi yargılamasında ispat ve delil sisteminin daha işlevsel, adaletli ve açık bir yapıya kavuşması için gerekli adımlar atılmalıdır. Bu kapsamda, mükellef haklarının daha da güçlendirilmesi, vergi idaresinin etkinliğini artıracak düzenlemelerin yapılması ve uygulamadaki sorunlara çözüm bulunması, Türk vergi yargısının daha adil bir sistem haline gelmesine yardımcı olacaktır. Hem ulusal hem de uluslararası düzeydeki standartlara uygun adil bir vergi yargılaması sisteminin oluşturulması, hukuk devleti ilkesinin temel bir gereği olarak kabul edilmelidir.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu, Serkan. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 23, Sayı 3, 2009.

Ağar, Serkan. "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm.

Ak, Ahmet. **Vergi Yargılama Hukuku (Vergi Davaları) Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, Sonçağ Yayıncılık, Ankara, 2022.

Ak, Ahmet. “Türk Vergi Hukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 2, 2016.

Akil, Cenk ve Meltem Ercan Özler. “Tanıklık Beyanının Delil Değerinin Değerlendirilmesi Hakkında Bir İnceleme (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 25.02.2015 Tarihli Kararının Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Adalet Akademik Dergisi**, Sayı 34, Nisan 2018.

Akkan, Mine. “Medeni Usul Hukukunda Tarafların Farklı Olması Durumunda Kesin Hükmün Delil Niteliği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Özel Sayı, 2009.

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

Aktaş İnan, Alkım. “İdari Yargılama Hukukunda Kesin Hükmün Olumlu Etkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Kabul Tarihi 04.09.2024.

Albayrak, Hakan. “Medeni Usul Hukukunda İspat Kolaylığı Kavramı”, **Kırıkkale Hukuk Mecmuası**, Ekim 2024.

Albay, Rona. “Uluslararası Antlaşmaların Türk Hukukundaki Yeri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 70, 2007.

Alkan Görkem, Neslihan. “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ocak 2013.

Alpsoy, Zeliha. “Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, 2021.

Altay, Özcan. “Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa’ya Uygunluğu”, **Anayasa Yargısı**, Cilt 38, Sayı 1, 2021.

Alyanak, Servet. **Avrupa Birliği Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı ve Etkili Yargısal Denetim**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2023.

Armağan, Ramazan. “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, 2015.

Armağan, Ramazan ve Ayşe Armağan. “Türk Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesinin Sınırları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2021, Cilt 8, Sayı 2, ss.417-444.

Arslan, Aziz Serkan. “6100 Sayılı Hmk Madde 401 Hükmüne Göre Delil Tespitinde Görevli Ve Yetkili Mahkeme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 21, Sayı 2, 2013.

Arslaner, Hakan. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı 17, 2016.

Arslaner, Hakan. “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi”, (Hakemli Makale), **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt 81, Sayı 3, 2023.

Arslan, Mehmet. **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi Maliye Ana Bilim Dalı, Malatya, 1994.

Arslan, Ramazan. “Bilirkişilik, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir, 2000.

Asrak Hasdemir, Tuğba. “İnsan Hakları”, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı/Çalışma Genel Müdürlüğü

[https://www.ksbu.edu.tr/Images/Uploads/_NSAN_HAKLARI\(1\).pdf](https://www.ksbu.edu.tr/Images/Uploads/_NSAN_HAKLARI(1).pdf).

Avşar, Erdinç. “Ceza Muhakemesinde Tanık Beyanının Tartışılması ve Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 124, 2021.

Badem, Semiyet. “Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanık”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 45, 2021.

Bağrıaçık, Ahmet ve M. Ayhan Tekinsoy. “Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 3, 2022.

Bakmaz, Zübeyir. “Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak İncelemenin Yapılacağı Yer”, **International Journal of Public Finance**, Cilt 7, Sayı 2, 2022.

Barlass, İrfan. “Witness’ Statements During Tax Proceedings Within The Framework Of The European Court Of Human Rights Decisions”, **36th International Public Finance Conference**, October 27-30, 2022, Antalya, Turkey.

Başelma, Merve. **Vergi Hukukunda İspat ve Delil**, (Yüksek Lisans Tezi), Tc. Tırakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilimdalı, Edirne, 2023.

Başlar, Yusuf. “Ceza Muhakemesinde İspat”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2022, ss.1383-1399.

Başözen, Ahmet. “Güncel Yargıtay Kararları Işığında İhtiyati Tedbirlerde “Yaklaşık İspat” Ve “İhtimal” Kavramı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı 2014, ss. 653-694.

Batı, Murat. **Vergi Reformları ve Öneriler**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Eylül 2023, Ankara.

Batı, Murat. “Vergi Hukukunda Tek Başına Tanık İfadesi Delil Olur(mu?)”, <https://lebibyalkin.com.tr/>.

Batun, Mehmet. **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Bayrak Şenocak, Burçin. “Anayasa Mahkemesi Ve Yargıtay Kararlarında Hukuka Aykırı Delillerin Adil Yargılanma Hakkına Etkisi”, <https://inhak.adalet.gov.tr/>.

Bayrakçı, Mehmet Akif. **İdarenin Eylemlerinden Kaynaklanan Sorumluluğu**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2013.

Berberoğlu Yenipınar, Filiz. **Hukuk Davalarında İspat**, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2021.

Berkol Gülgeç, Yahya. “Özne, Hukuk ve Hak”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 28, Sayı 2, 2024.

Beşel, Furkan. **Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği**, (Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Sakarya, 2017.

Beyribey, Kurtuluş. “Vergi Yargısı Kararlarında Vergi Suç Ve Kabahatlerine İştirak ve “Ne Bis İn İdem” İlkesi”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 153, 2021.

Bilgin, Hüseyin. **İdari Davalar ve Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, 2025.

Biyan, Özgür. “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel S., 2010.

Boga, Bekir. “Ceza Muhakemesinde Düşme Kararlarının Suçsuzluk Karinesine Etkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt, 32, Sayı 4, 2024.

Bora Kaplan, Mikail. “Medenî Usûl Hukukunda Bilirkişi Raporu ile Uzman Görüşü Arasındaki Çelişkinin Giderilmesi”, **Türk-Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2022, ss.557-586.

Boyraz, Gülbahar Güler. **Türk Vergi Yargısında İspat Vasıtalarından Biri Olarak Tanık İfadesi Ve Uygulaması**, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukukuanabilim Dalı, Ankara, 2020.

Can Aktan, Coşkun. “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2017.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, Yetkin Yayınları, 2023.

Candan, Turgut. “Vergi Yargısında İspat”, Kasım, 2012, [Vergi Yargısında İspat | Turgut Candan](#).

Cangüloğlu, Yasemin. **Vergilendirmede Etkinlik Ve Mükellef Hakları Bakış Açısıyla Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinde Vergi İncelemesi**, (Doktora Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017.

Can Güner, Kerem ve Veli Kargı. “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı 66, 2021, ss.77-106.

Canikoğlu, Meltem Dikmen. “Anlamı, Kapsamı Ve Sınırlarıyla Temel Haklar Ve Anayasalarımız”, <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/M.-Caniklioglu4.pdf>.

Canpolat, Şerafettin. **Usul Hukukunda Tanık ve Psikolojisi**, Kemal Matbaa, Adana, 1974.

Coşkun Karadağ, Neslihan. “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından “ Mücbir Sebepler” Ve “Ödeme”Ye Eleştirel Bakış”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi**, Cilt 61, Sayı 3, 2012.

Çağlayan, Ramazan. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, 1998.

Çağlayan, Ramazan. “İdari Yargıda Kesin Hüküm”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 1999.

Çakmak, Münci. **İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları**, Seçkin Yayınevi, Birinci Baskı, Ankara, 2021.

Çalık, Yavuz. “Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçi ve Müstahsil Makbuzu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 140, Mayıs 2011.

Çavdar, Fatih. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Spesifik Bir İnceleme: Edirne Vergi Mahkemesi”, **Politik Ekonomik Kuram Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, 2024.

Çelik, Abdullah. **Adil Yargılanma Hakkı Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2014.

Çelik Şeşen, Hülya. “Adil Yargılanma Hakkı Çevrevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı 16, 2017.

Çırak, Ezgi. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çevrevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, **Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan**, Cilt 21, Özel Sayı, 2019.

Çiçek, Feyzanur. “Vergi Hukukunda Denetim Türleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, <https://academia.edu> (02.12.2024).

Çubuklu, Nazlı, **Ceza Yargılaması Hukukunda Tutuklama**, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Ceza Ve Ceza Usul Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara, 2015.

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı, 2010.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayınevi, 11. Bası, Ankara, 2016.

Demir, Fevzi. **Anayasa Hukuku**, 9. Baskı, İzmir, 2015.

Demirkol, Selami. “İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 29, 1998.

Deynekli, Adnan. “İkrarda Manevi Unsur”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006.

Doğu, Osman ve Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi**, Legal Kitabevi, Cilt 2, İstanbul, 2016.

Dursun, Hasan, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBB Dergisi**, Cilt 21, Sayı 78, Eylül 2008, s.259.

Ekici, İskender. **Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter Ve Belge Muhafaza Ve İbraz Mecburiyetleri**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2020.

Erdoğan Ersin ve S.Hilal Üçüncü, “Bilirkişilik Kurumu Ve Bilirkişi Raporunun Delil Değerine İlişkin Bazı Sorunlar”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, 2020, ss.354-387.

Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınevi, 27. Baskı, İstanbul, 2023.

Erdoğan, Zeynep. “Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2024, Sayı 50, ss. 30-51.

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

Eroğlu, Orhan. “Medeni Usul Hukukunda Davaya Cevap ve Cevap Dilekçesi Vermemenin Sonuçları”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt 76, Sayı 2, 2018, ss.23-68.

Erol, Ali. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, **Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2019.

Erol, Ali. **Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi Ve Sonuçları**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2015.

Ertekin, Hamza. “Ek Vergilerin İhtirazi Kayıtlı Beyanı ve Dava Süreci”, 2023, <https://www.bbdas.com.tr/2023-5-ek-vergilerin-ihtirazi-kayitla-beyani-ve-dava-sureci-b-2255>.

European Courts of Human Rights(HUDOC) [LEHTINEN v. FINLAND](#).

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

Faruk Altan, Ömer. “Takdiri Deliller” <https://www.omerfarukaktan.com/taktidiri-deliller>. 2020.

Gedik, Doğan. “Ceza Muhakemesinde Hakimin Delilleri Değerlendirme Serbestliği (Cmk M.217)”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, Cilt.21, Özel Sayı, 2019.

Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005.

Gökçen, Ahmet ve Kerim Çakır. “Ceza Muhakemesinde Delil, Delillerin Muhafazası, Toplanması, Değerlendirilmesi Ve Delil Yasakları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, Cilt 21, Özel Sayı, 2019, ss. 2911-2951.

Gökçen, Taner Fatih ve Akif Yıldırım. “Suç İsnadına Veya Medeni Hak Ve Yükümlülüklerle İlişkin Uyuşmazlıklarda Duruşmaya Video Konferans Yöntemiyle Uzaktan Katılma”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 70, Sayı 1, 2021, ss.229-293.

Gökhan Basan, Reşat. “Özel Hukuk Yargılamalarında Uzman Görüşünün Değerlendirilmesi Ve Çelişkilerin Giderilmesi”, **Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, ss. 123-142, 2024.

Gökpınar, Mahmut. “Bir Kavram Olarak İnsan Hakları ve Çeşitli Açılardan Sınıflandırılması”, **TBB Dergisi**, sayı 120, 2015.

Göksu, Mustafa. “Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre İhtiyati Tedbirin Uygulanmasını Talep Etme Zorunluluğu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, ss. 1253-1273.

Gölcüklü, Feyyaz. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Adil Yargılanma”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 49, Sayı 1, 1994.

Gözbüyük, Şeref ve Feyyaz Gölcüklü ve Abdurrahman Saygılı, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara, 2019.

Gözler, Kemal. **İnsan Hakları Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 5.Baskı, 2023.

Gözler, Tugay ve Abdullah Demir, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, **Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı 2, Cilt 4, 2015.

Gümüşkaya, Gamze. **Vergi Hukukunda İspat**, (Doktora Tezi), T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2015.

Güröl, Candaş. “Tanığın Korunması Müessesesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 60, 2005.

Güvez, Adem. “İdari Yargılama Hukukunda Tanık Delili”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ekim 2021.

Hayrulloğlu, Betül. **Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi**, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir, 2012.ac

Hepaksaz, Engin ve Fatih Çevikcan ve Ersan Öz, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı 354.

Hocaoğlu, Celal. “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 5, 2015.

Human Rights Guide, “Case Law: Jussila v. Finland”, European Court of Human Rights, 23.11.2006. <https://www.inimoigustegiid.ee/en/case-law/jussila-v-finland>.

İhtiyaroğlu, Uğur. “Olağanüstü Bir Denetim Yolu Olarak Kanun Yararına Bozma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 60, Ekim 2024.

İnceoğlu, Sibel. **Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4**, Avrupa Konseyi, Nisan 2018.

İnceoğlu, Sibel. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013.

İnneci, Ahmet ve Neslihan Coşkun Karadağ. “Vergi Usul Kanunu’na Göre “Tebliğ”de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, **Maliye Dergisi**, Sayı 169, Temmuz-Aralık 2015.

Kadıoğlu Özdemir, Hacer. **Türk Vergi Hukukunda Sürelerin Analizi**, (Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Trabzon, Mayıs 2017.

Kağıtçıoğlu, Mutlu. “İdari İşlemin İcrailiği”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 103, 2012.

Kalabalık, Harun. **İnsan Hakları Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, 2017.

Kale, Serdar ve Salih Keser “Medeni Yargılama Hukukunda Delil Sistemi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 21, Sayı 2, 2015, ss.701-726.

Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.

Kaplan, Özge. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı**, (Yüksek Lisans Tezi), Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı, Gaziantep, 2021.

Kaplan, Gürsel. “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 1, ss. 33-46.

Kapucu, Gizem ve Metin Kocatepe, “Vergi Yargılamasında Tanık”, **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, Ocak 2021.

Karacan, Ahmet Furkan. “İdari Yargılama Hukukunda Delil Tespiti Kurumu”, **Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, 2024.

Karadeniz, Salih. “Soybağının Reddi Davası”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Ocak 2023, ss.117-144.

Karaosmanoğlu, Fatih. **İnsan Hakları**, Seçkin Yayıncılık, 2011.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, 2018.

Karataş Durmuş, Neslihan. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 3-4, 2014.

Katırsız, Tuba Beyza. “Ceza Muhakemesinde ve İslam Hukukunda İspat”, **Gaziantep Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, 2024.

Kavak, Yalçın. “Resmi Sicil ve Senetlerle İspat”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1, 18-25, 2020.

Kayıkçı, Ufuk. **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 1998.

Kazaker, Gözde. “Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Özel Sayı 2014, s. 4785-4814.

Keser, Leyla. “İlk Görünüş İspatı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Prof. Dr. Mahmut Bırsel’e Armağan**, İzmir 2001, ss.231-253.

Kızılcıklı, Burçin. **İdari Yargılama Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı – İdare Hukuku Monografileri**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2023.

Kızıl, Muhammet. “Tanık İfadesi ve İnandırıcılık”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2014.

Kodakoğlu, Mehmet. “Medeni Usul Hukukunda Okunamayan Veya Uygunsuz Yahut İlgisiz Dilekçe (Hmk M. 32)”, **Kırıkkale Hukuk Mecmuası**, Cilt 4, Sayı 1, 2024, ss.307-342.

Koç, Coşkun. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Gizli Tanık Beyanının Delil Değeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 25, Sayı 1, 2023, ss. 67-91.

Koçak, Nazım Taha. “Tam Yargı Davalarında Zararın Hesaplanmasına İlişkin İlkeler”, **Adalet Dergisi**, Sayı 67, Şubat 2022, ss.325-357.

Koçyigit, Dicle Gözde. “AIHM Kararları Işığında Tanık Sorgulama Hakkı ve Murtazaliyeva/Rusya Kararı”, **Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dergisi**, Sayı 3, 2019.

Koparan, Reşat. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığında Adil Yargılanma Hakkı”, **Adalet Dergisi**, Sayı 12, 2002.

Kopuz, Mehmet. “Adil Yargılanma Hakkının Bir Unsuru Olarak Çelişmeli Yargılanma Hakkı”, **Çekmece İZÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 9, Sayı 19, 2022, ss.13-32.

Köküsarı, İsmail. “Hak Arama Özgürlüğü Ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2011.

Köstü, Ozan Muzaffer. **Vergi Hukukunda Fatura ve Hileli İşlemler**, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara, 2010.

Kunter, Nurullah ve Ferudun Yenisey, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 15. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

Kuru, Baki ve Burak Aydın, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınevi, 8. Baskı, 2023.

Kuru, Baki ve Barış Toraman, “Hukuk Yargısında Ve İdari Yargıda Bilirkişi Listeleri”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt 17, Sayı 1, ss.9-16, 2014.

Kuru, Baki ve Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz. **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Kurşunoğlu, Güray. “Vergi Hukukunda Yorum ve İspat”, tr-sorumlu-vergicilik-guray-kursunoglu.pdf.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, “2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu-3, Vergi Usul Kanunu”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, İstanbul, 2015.

Metin, Yüksel. “Anayasa Mahkemesinin Norm Denetimi Kararlarında Hukuk Devletinin Unsuru Olarak Ölçülülük İlkesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 40, Sayı 1, ss. 333-370, 2023.

Mutlu, Fatma. “Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, Haziran 2024.

Narter, Recep. “Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır: Özel Hayatın Gizliliği”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 197, Şubat 2022.

Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 4, 2012.

Nas, Adil. **Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul.

Nas, Adil. “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 60, Sayı 2, 2011.

Nil Tosun, Ayşe. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 2, 2017, ss.83-94.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 16. Baskı, İstanbul, 2022.

Oral, Hasan. “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 147, 2020.

Organ, İbrahim ve Cansu Sevinç, “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler”, **Maliye Dergisi**, Sayı 170, Haziran 2016.

Orkunoğlu, Şahin. Işıl Fulya. “Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Düzenlenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 30, Sayı 159, Mayıs-Haziran 2020, İstanbul.

Öğredik, Güray. “Gider Pusulası İle “Aynı Kişiyne” “Sürekli” Yapılan Ödemelerde Sigorta Ve Vergi Riskleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2014.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 24. Baskı, Yetkin Yayınevi, 2024.

Özcan, Onur. “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt 75, Sayı 1, 2017, ss.159-190.

Özdemir, Özden. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **MuhasebeTR**, 2015. [Vergi Hukukunda İspat \(Ekonomik Yaklaşım İlkesi\)](#).

Özdemir, Tarık ve Hakan Arslaner. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, 2015.

Özdemir, Ender. “Türk Vergi Sisteminde Sevk İrsaliyesi Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 184, Ocak 2015.

Özekes, Muhammet. **Sorular-Şemalar-Örneklerle Temel Hukuk Bilgisi**, On İki Levha Yayınları, 12. Bası, 2022.

Özkan Duvan, Ayşe. “Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 68, Sayı 1, 2019.

Özkaya Ferendeci, Özden. “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ndaki Belge Terimi Ve İspat Hukukundaki Yeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, ss. 813-830.

Özmumcu, Selda. “Türk Hukukunda Yargıtay Kararları Işığında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2014, ss.145-171.

Öztan, Bilge ve Damla Gürpınar. **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, 47. Baskı, Yetkin Yayınları, 2022.

Öztürk Alp, Şennur ve Meltem İrteş Gülşen. “Şüpheli Duruma Düşmüş Mükellef Haklarının Korunması İlkesinin Oecd Ve Türkiye Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi”, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)**, Cilt 7, Sayı 2, 2020, ss.50-63.

Öztürk, İlhami ve Uğur Yiğit. “Nihai Tüketicilere Yapılan Mal ve Hizmet Satışlarında Fatura Düzenleme Süresi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 125, Şubat 2010.

Pekcanitez, Hakan. “Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı”, **İzmir Barosu Dergisi**, sayı 2, 1997.

Pekcanitez, Hakan ve Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, 5. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015.

Pekcanitez, Hakan ve Muhammet Özkes ve Mine Akkan ve Hülya Taş Korkmaz, **Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku**, Cilt 2, 15. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal. “Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu”, **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV)**, İstanbul, 2000.

Salihpaşaoğlu, Yaşar. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 13, Sayı 1-2, 2009.

Saral, Meral. “İnsan Hakları Normları ve İnsan Hakları Hiyeraşisi”, **Ekonomi, Politika ve Finans Araştırmaları Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2021.

Sarıgül Ata, Bersun. “Belge ve Belgenin Delil Kuvveti”, **Ankara Barosu Dergisi**, Ocak 2020.

Sarılı, Özgül. “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz”, **Aydın İktisat Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2.

Seçkin, Sinan ve Gül Üstün. “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, **Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan**, İstanbul, 2011.

Sert, Şeyma. *Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul, 2024.

Seviğ, Veysi. “Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kapsamındaki Gelişmeler”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı 7, Ekim, 1979.

Sezer, Rasim. “Perakende Satış Vesikalarının Gider Yazılması”, [Perakende Satış Vesikalarının Gider Yazılması | Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.](#)

Simil, Cemil. “Hakimin Davayı Aydınlatma Ödevinin Sınırları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, ss. 1351-1376.

Sungurtekin Özkan, Meral. **Türk Medeni Yargılama Hukuku**, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, 2013.

Süleyman Üstün, Ümit, Erkan Aydın, Ersan Öz, Mustafa Erkan Üyümez, Funda Başaran Yavaşlar, Hasan Hüseyin Bayraklı ve Emrah Ferhatoğlu. **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını No 3800, Ekim, 2018.

Şahin, İlyas. “Ceza Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması Ve Türk Ceza Kanununda Esas Alınan İlkeler”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, 2015.

Şahin, Serdar. “Türk Vergi Hukukunda Kanuna Aykırı Delil: Yargı Kararları Doğrultusunda Bir Değerlendirme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 33, Sayı 1, 2025.

Şaşmaz, Aysema Pelin. “İdarenin Sorumluluğu Ve Danıştay Kararlarındaki Görünümüne Genel Bakış”, **Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, 2016.

Şenyüz, Doğan ve Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 14. Baskı, 2023.

Şimşek, Mustafa. **Türk Belge Sisteminde Belge Düzeninin Hukuksal Çerçevesi**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2002.

Şin, Sevil. “Vergi Takdir Komisyonları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl 8, Sayı 16, 2018.

Tanrıver, Süha. **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınevi, Cilt 1, 5. Baskı, 2023.

Tanrıver, Süha. “Türk Medenî Yargılama Hukukunda İkrarın Bölünüp Bölünemeyeceği Sorunu, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 2, 1993.

Tanrıver, Süha. “Hukuk Yargı(Medenî Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 53, 2004.

Taş, Fatma. “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 152, 2007.

Taylar, Yıldırım. “Özel Esaslara İlişkin Uygulama Ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2021, ss.774-790.

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.

Tahiroğlu, Fatih. “Medenî Usûl Hukukunda Delil Tespitinde Görevli Ve Yetkili Mahkeme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 2, 2022.

Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı 1, 2007, ss. 155-186.

Taşdelen, Şevin. “Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki”, **Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2022.

T.C. Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dairesi Başkanlığı, “AİHM Kararlarının İcrası”, [Aihm Kararlarının İcrası](#).

T.C. Danıştay Başkanlığı, **155.Yıl Danıştay İdari ve Yargı Günü Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, 10-11 Mayıs 2023, Ankara.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel S., 2010.

Teker, Bünyamin. **İş Yargılamasında Tanık Delili**, (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı, Ankara, 2024.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 9. Baskı, 2022.

Tezcan, Durmuş ve Mustafa Ruhan Erdem ve Oğuz Sancakdar ve Murat Önok. **İnsan Hakları El Kitabı**, 10. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019.

Tok, Ozan ve Harika Koltaş. “Senetle İspat Kuralının Tesis Ediliş Amacı Bakımından Bazı Vakıaların İspatına İlişkin Değerlendirmeler”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2016.

Topçu, Kader Melis. **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020.

Toraman, Barış. “Medeni Usul Hukukunda İspat Hakkına Dair Bazı Tespit Ve Değerlendirmeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı, Cilt 16, 2014.

Turan, Burcu. “AİHS Çerçevesinde İdari Yargıda Gerekçeli Karar Hakkı”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 1, Haziran 2022, ss.177-202.

Turan, Hüseyin. “Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki Yeri ve Önemi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, sayı 84, 2009.

Turan, Halil İbrahim. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”.
<https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-hukukunda-ispat-ve-delil/150>.

Turhan, Faruk. “Ceza Muhakemesinde Şüpheli Veya Sanığın Yakınlarının Tanıklıktan Çekinme Hakkı - Kapsamı, Koşulları ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 28, Sayı 3, 2020, ss.1383-1427.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, “Vergi İncelemesine “İncelemeye Başlama Bildirimi” İle Başlanacak”, **Mevzuat Sirküleri**, Cilt 107, Sayı 2, 03.07.2022.

Türkmen, Ali. “Institution of Oath in Turkish Private Judicial System”, **International Journal Of Legal Progress**, Volume 1, Number 2, 2015.

Tülay Karakaş, Fatma. “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 62, Sayı 3, 2013, ss.729-759.

Tülü, Uğur. **Türk Vergi Hukukunda Re’sen Tarh**, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2006.

Uçan, Emine Sevcan. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir, 2013.

Umar, Bilge. “Muhtevası Ve Hukuki Mahiyeti Bakımından İkrar Kavramı.” **Journal of Istanbul University Law Faculty**, Cilt 30 Sayı 1-2, 1964.

Utku Çakır, Erdem. “Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 16, Sayı 184, 2020, ss.943-978.

Uyanık, Atilla. “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı 61, Ocak 2003.

Uyar, Talih. “Yargıtay Kararlarında “Dürüstlük (Objektif İyiniyet)” Kuralı (Mk.2/I) Ve “Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı” (Mk.2/II)”, <https://hukuk.deu.edu.tr>.

Uzun, Mine. “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama Ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 63, Sayı 1, 2014.

Ünal, Oğuz Kürşat. **Fatura ve İspat Külfeti: En Son Yargıtay Kararlarıyla Güncelleştirilmiş**, Asil Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara, 2003.

Yavaş, Murat. “Medeni Yargılamanın Amacı Bağlamında İspat Yüğü Kavramı, Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan - Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2015, Cilt 21, Sayı 2, İstanbul.

Yalçın, Hasan. “Vergi Hukukunda Yorum”, **Türkiye Ekonomik Mali Araştırmalar Vakfı (TEMAR)**, 2021. [Vergi Hukukunda Yorum – TEMAR](#).

Yalçın, Levent ve Martyna Kusak. “Cezai Konularda Delillerin Kabul Edilebilirliği”, **Türkiye Rehberi Avrupa Konseyi**, Ekim 2023.

Yaşasın, Ali. **Medeni Usul Hukuku’nda Delil Tespiti**, (Yüksek Lisans Tezi), Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2017.

Yavuzdoğan, Seçkin. **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. Maddesi Çerçevesinde Medeni Yargılama Hukuku-İdari Yargılama Hukuku İlişkisi**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2007.

Yılmaz, Halil, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu İle İş Yargılamasında Ne Değişti?”, Aralık, 2011, <https://sicil.mess.org.tr/Media/Uploads/sicil24-191-207.pdf>.

Yurteri, İsmet. “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 100.Sayı, 2012.

Yüce, Mehmet ve İsmail Hakkı Yücelen, **Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler)**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2021.

Yücesoy, Ayşe. “İptal Davaları Bağlamında Dolaylı Ve Kişisel Menfaat Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 23, Sayı 38, 2018, ss.173-203.

Yüksektepe, Mert Asker. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İle Anayasa Mahkemesi İlamları Işığında Adil Yargılanma**, Platon Hukuk Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Ocak 2021.

Yıldız, A. Murat. “Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi” [odeme-kaydedici-cihazkul..07052014152102.doc](#).

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, Yetkin Yayınevi, 4. Baskı, 2021.

Yılmaz, Ejder ve Ramazan Arslan ve Sema Taşpınar Ayvaz, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınevi, 2020.

Yılmaz, Harun. "İdari Yargıya İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Silahların Eşitliği İlkesi", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Sayı 19, 2020.

Yüksel Durmaz, Zeynep. **Vergi Hukukunda Delil ve İspat**, (Onaylanmış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara, 2010.

Zariç, Sami. "Türkiye’de İnsan Hakları Yargısı", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 25, 2011.

Avukatlık Kanunu (1969), T.C Resmi Gazete, 13168, 19 Mart 1969.

Bölge İdare Mahkemesi Kanunu (1982), T.C Resmi Gazete, 17580, 6 Ocak 1982.

Ceza Muhakemesi Kanunu (2004), T.C Resmi Gazete, 25673, 17 Aralık 2004.

Danıştay Kanunu (1982), T.C Resmi Gazete, 17580, 6 Ocak 1982.

Gelir Vergisi Kanunu (1961), T.C Resmi Gazete, 10700, 6 Ocak 1961.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011), T.C Resmi Gazete, 27836, 12 Ocak 2011.

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (2012), T.C Resmi Gazete, 28331, 7 Haziran 2012.

İş Mahkemeleri Kanunu (2017), T.C Resmi Gazete, 30221, 12 Ekim 2017.

İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982), T.C Resmi Gazete, 17580, 6 Ocak 1982.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (2012), T.C Resmi Gazete, 28338, 14 Haziran 2012.

Kamu Hizmetleri ile İlgili İmtiyaz Şartlaşma ve Sözleşmelerinden Doğan

Uyuşmazlıklarda Tahkim Yoluna Başvurulması Halinde Uyulması Gereken İlkelere Dair Kanun, (2000), T.C Resmi Gazete, 23941, 21 Ocak 2000.

Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun, (2007), T.C Resmi Gazete, 26728, 27 Kasım 2007.

Milletlerarası Tahkim Kanunu, (2001), T.C Resmi Gazete, 24453, 21 Haziran 2001.

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, (2013), T.C Resmi Gazete, 28835, 7 Kasım 2013.

Türk Borçlar Kanunu (2011), T.C Resmi Gazete, 27836, 11 Ocak 2011.

Türk Ceza Kanunu (2004), T.C Resmi Gazete, 25611, 12 Ekim 2004.

Türk Ticaret Kanunu (2011), T.C Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat 2011.

Umumi Mülhak ve Hususi Bütçelerle İdare Edilen Daireler ve Belediyelerle Sermayesinin Tamamı Devlete veya Belediye veya Hususi İdarelere Ait Daire ve Müesseseler Arasındaki İhtilafların Tahkim Yol ile Halli Hakkındaki Kanun, (1938), T.C Resmi Gazete, 3961, 29 Haziran 1938.

Vergi Usul Kanunu (1961), T.C Resmi Gazete, 10703, 4 Ocak 1961.

<https://www.kazanci.com.tr>.

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr>.

<https://www.lexpera.com.tr>.

<https://www.danistaygov.com.tr>.

<https://www.mevzuat.gov.tr>.

<https://www.legalbank.net.tr>.

<https://barandogan.av.tr/blog/mevzuat/hmk-madde-188-ikrar.html>.

<https://academia.edu>.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>

<https://www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/Magna2017-2.pdf>.

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/629483>.

<https://hukukbook.com/magna-carta/>.

https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2712020094937009_tur.pdf.

<https://hukukbook.com/ingiliz-haklar-bildirgesi-petition-ofrights/>.

<https://hukukbook.com/tag/virginia-insan-haklari-bildirgesi/>.

https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/1004202315552516_inhakdergi3_inhakdergi3.pdf.

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur.

<https://sen.av.tr/tr/makale/adil-durust-yargilanma-ilkesi-isiginda-tanik-sorgulama-hakki>.

<https://www.ahmetmizrak.com/post/resmi%CC%87-belgelerde-i%CC%87spat>.

MELİSA
ERDOĞAN
ÖZKÖSEMEN

VERGİ YARGISINDA ADIL YARGILANMA HAKKI
ÇERÇEVESİNDE TANIK BEYANI

2025