

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TANIK BEYANININ DELİL OLMASI

Yrd. Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ*

GİRİŞ

Yargılama hukukunda, uyuşmazlıklar hakkında karar verebilmek için hâkimde oluşması gereken kanaatin sağlanmasına aracılık eden birtakım delillerden yararlanılmaktadır. Çözülen uyuşmazlığın niteliğine bağlı olarak, yararlanılacak delillerin niteliklerinde farklılıklar olabilmektedir. Nitekim, özel hukuktan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünü konu alan medeni yargılama hukukunda delillerden, kesin delil-takdir delil ayırımına bağlı olarak yararlanılması ve delillerin bu husus gözönünde bulundurulmak suretiyle değerlendirilmesi sözkonusudur. Ceza yargılaması hukukunda ise, böyle bir ayırma gidilmeksizin uyuşmazlık konusu olayın aydınlatılmasına elverişli ve hukuka uygun olarak elde edilmiş bulunan bütün delillerden yararlanılmaktadır ve bunlar mahkeme tarafından serbestçe değerlendirilmektedir.

Vergi yargılaması hukukunda, vergiyi doğuran olayın ne zaman, nasıl, nerede ve kimin için gerçekleştiğini ya da suçun unsurlarının somut olayda bulunup bulunmadığını ortaya koymaya elverişli olan ve hukuka uygun olarak elde edilmiş bulunan delillerden yararlanmak mümkündür. Ancak, vergi yargılaması hukukunun işlevi ve çözülen uyuşmazlıkların niteliği dikkate alınarak, yargılama hukukunun diğer dallarında delil olarak kabul edilen bazı araçlara delil niteliği tanınmamış ya da bunlar bazı sınırlamalara tâbi tutulmuştur. Nitekim, vergi yargılaması hukukunda, delil serbestisi ilkesi benimsenmekle birlikte, buna yeminin hiçbir şekilde delil olarak kabul edilmemesi¹, belge düzenine uyma zorunluluğu² ve vergiyi doğuran olayla

* D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

1 Bu konuda geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 82, 216-219.

2 Bu konuda geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 82, 93-136. Ayrıca bkz. Güneş, s. 487-489; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 59-60; Şeker, s. 238-240.

ilgisi tabif ve/veya açık olmayan kimselerin beyanlarının tanık beyanı olarak kabul edilemeyeceği³ konularında bazı sınırlamalar getirilmektedir.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesiyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollamada delillerle ilgili olarak sadece bilirkişi, keşif ve delil tesbiti yer almaktadır. Ancak, aynı maddenin ikinci bendi, vergi uyuşmazlıklarında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin de uygulanacağını belirtmektedir. Bu yollama nedeniyle, vergi yargılaması hukukunda deliller konusu, belli yönleriyle gündeme gelmektedir. Bu bağlamda, vergi yargılaması hukukunda yararlanılacak deliller arasında tanık beyanı yer alabilir mi? Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi vergilendirme aşaması için tanık beyanının delil olarak kullanılmasını hükme bağlamaktadır. Anılan madde, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'ndaki yollama nedeniyle yargılama sürecini de kapsar mı?

Burada dikkat edilmesi gereken husus, idarî aşamada tanığa başvurulması ile vergi mahkemesince tanık dinlenmesinin ayırıldılmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca vergi idaresi veya inceleme elemanı tanığa başvurabilir. Vergi davasına bakan mahkeme, idarî aşamada elde edilen bu delili de değerlendirmektedir. Nitekim, Danıştay'ın yerleşmiş içtihadına göre, yükümlülerle ilişkide bulunan ve yükümlü ile aralarında herhangi bir husumet bulunmayan kimselerin inceleme elemanı tarafından tutanakla tesbit edilen ve birbirini teyit eden ifadeleri, vergi tarhına dayanak olabilecek delil niteliği taşımaktadır⁴. Ancak, mahkeme kendisi tanık dinleyebilir mi? Başka bir deyişle, inceleme elemanı tarafından tesbit edilen tanık beyanlarına dayanan bir vergi tarhına karşı açılan davada, davacı tanıkların beyanlarının güvenilir biçimde alınmadığını ileri sürerek, mahkemece dinlenilmelerini talep ederse, mahkeme bu tanıkları dinleyebilecek midir?

3 Bu konuda geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 82, 141-156, 273-274. Ayrıca bkz. Şeker, s. 233-234, 240-242; Perçin, s. 65-67.

4 Dş. 4.D. 7.6.1985 gün ve E.1984/1536, K.1985/1658, (İspir-Yağmurlu-Özbalcı, s. 2-5, no.2). "...Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde taraf olan ve verdikleri ifadelerde herhangi bir çıkarı bulunmayan kişilerin yazılı ve sözlü beyanlarının maddî delil olarak kabulüne...", Dş. 4.D. 13.3.1978 gün ve E.1977/3061, K.1978/852, (Dş.Der., S. 32-33, s. 384); Dş. 4. D. 10.2.1978 gün ve E.1977/2059, K.1978/422, (Dördüncü Daire Kararları, I. Kitap, s. 383-384, no. 631); Dş. 4.D. 25.10.1978 gün ve E.1978/1293, K.1978/3229, (Dş. Der., S. 34-35, s. 285-286); "Bizzat olayın içinde olan ve hep birden yükümlü aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddî delil olarak itibar edilmesi gerekir." Dş. 4.D. 23.2.1981 gün ve E.1980/3390, K.1981/523, (Dş.Der., S. 44-45, s. 187-188). Buna karşılık husumetten kaynaklanabilen salt soyut iddialar yeterli sayılmaz, Dş. 13.D. 8.2.1979 gün ve E.1978/898, K.1979/202, (Dş.Der., S. 36-37, s. 642-643)

Bu çalışmada, vergi yargılaması hukukunda, vergilendirme aşamasında belirli şartları taşıması halinde delil olarak kabul edilen, fakat yargılama sürecinde başvurulup dinlenilmesinin mümkün olup olmaması konusunda yoğun tartışmalar olan "tanık beyanı" hakkında bilgi verilmektedir. Ancak, bu çalışmanın değerlendirilmesinde, vergi yargılaması hukukunun, vergilendirme aşamasını da içine alacak şekilde geniş anlamıyla ele alındığı gözardı edilmemelidir.

I. TANIK BEYANI, TANIK BEYANININ ÖZELLİKLERİ ve TANIK-BİLİRKİŞİ KARŞILAŞTIRMASI

A) TANIK BEYANI

Tanık beyanı, davada taraf olmayan bir şahsın, uyuşmazlık konusu olay hakkında duyu organlarıyla edinmiş olduğu ve mahkemeye naklettiği bilgidir⁵. Bilgisini nakleden kişiye tanık (şahit) denir. Tanık, bir davada kendisi tarafından fark edilen bir olayı (gerçeği) ortaya çıkarmak durumunda olan kimsedir⁶.

Kısacası, uyuşmazlık konusu olayı duyu organları vasıtasıyla kavrayan kişiye tanık⁷; bu kişinin anılan şekilde edindiği bilgiyi yargılama sürecine katılmak suretiyle anlatmasına tanıklık⁸, bu çerçevede verilen bilgiye ise, tanık beyanı denir.

Tanık, davanın tarafları dışında kalan üçüncü bir kişidir. Fakat dava konusu olay hakkında elde ettiği bilgileri mahkemeye aktarır. O halde, taraflar kendi işlerinde tanık olamazlar. Ancak, vekilin veya kanunî temsilcinin tanık olması mümkündür⁹. Bu bağlamda, vergi idaresinin yöneticisi hariç, vergi idaresinde çalışan görevli ya da memur tanık olarak dinlenebilir¹⁰.

5 Karş. Kunter, no. 343, I; Postacıoğlu, s. 647; Kuru, s. 1767; Bilge-Önen, s. 522; Tosun, s. 742; Öztürk, no. 223.

6 Paulick, no. 253; Ziemer-Birkholz, s. 530.

7 "Tanık, tesadüfen ya da bir tarafın daveti üzerine muttali olduğu bir fiil ve muamelenin vukuunu, şekli ve sonuçlarını tevsik edebilecek bir kimsedir." (Belgesay, s. 120).

8 Bkz. ve karş. Berkin, s. 830; Candan, s. 55.

9 Bkz. Bilge-Önen, s. 522.

10 Bkz. Ziemer-Birkholz, s. 530.

Tanık, duyu organlarıyla edindiği bilgiyi nakleder. Bu itibarla, bir olayın anlam ve değeri hakkındaki anlayış ve düşüncelerini bildiremez. Başka bir deyişle, tanık, bir beyanın, bir fiilin, bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini bilip bilmediği konusunda tanıklık eder. Fakat bildiği, gördüğü veya işittiği söz, fiil veya olayın yorumunu yapmak, bunların anlam ve önemini araştırmak tanığa düşmez. Bunlar bilirkişinin görevine girmektedir¹¹. Tanık beyanının uyuşmazlık konusu olayı aydınlatıp aydınlatamadığı konusunda nihaf kararı mahkeme verir.

Tanık hem hukukî işlemlerin hem de maddî olayların, yani hukukî fiillerin isbatına yardımcı olabilir. Fakat tanık daha çok maddî olayların isbatı için dinlenilmektedir¹².

Tanık, kendisince farkedilen belli bir gerçeği ortaya koymak zorundadır. Tanıklık yapma yükümlülüğü, mahkemede hazır bulunma ve bildiğini/gördüğünü ifade etme yükümlülüklerini kapsamaktadır. Hastalık ya da uzakta bulunma sebebiyle mahkemeye gelemeyen tanık, davaya bakan mahkemenin bir üyesini görevlendirmesi ya da bir başka mahkemenin istinabesi yoluyla dinlenilebilir.

Burada, yazılılık ilkesinin geçerli olduğu, duruşmanın istisna oluşturduğu vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilenin "tanık" mı, yoksa tanığın uyuşmazlık konusu olay hakkındaki "beyan" mı olduğu üzerinde durulmasında yarar vardır. Yargılama hukukunda ve bu bağlamda vergi yargılaması hukukunda, delil olarak kabul edilenin "tanık" değil, "tanığın beyanı" olduğunun belirtilmesi gerekir. Çünkü, tanık delil değil, delil kaynağıdır. Bu delil bazen "tanık", bazen de "şahitlik=tanıklık"¹³ olarak ifade edilmektedir. Oysa, her iki kavramın da meramı anlatmaya elverişli olmaması nedeniyle, "tanık-beyanı" deyiminin kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

B) TANIK BEYANININ ÖZELLİKLERİ

Tcori ve uygulamada genel kanaat tanık beyanının zayıf ve çürük bir delil olduğu yönündedir. Çünkü, tanıklık hafızaya dayanmaktadır. Hafıza gücünün ise, geçici veya devamlı bir takım sakatlıkları ve aksaklıkları mev-

11 Bkz. Bilge-Önen, s. 523. Vergi yargılaması hukukunda bilirkişilik kurumu hakkında geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 156-179; Bilirkişilik Uygulaması, s. 105-125.

12 Bkz. Berkin, s. 831; Hondu, s. 97.

13 Bkz. Bilge-Önen, s. 522 vd.

cuttur¹⁴. Gerçekten, insanların hafıza kapasiteleri kişiden kişiye değiştiği gibi, kendileriyle özel bir ilgisi bulunmayan olayları hafızalarında tutmak hususundaki kabiliyetleri de her zaman güven verici olmaktan uzaktır. Öte yandan, menfaatlerinin, bir kişiye karşı duydukları sempati veya antipati hislerinin etkisi altında, kişiler gerçeğe bağlılıktan bilerek veya bilmeyerek ayrılabilirler. Bu itibarla, tanıklık her zaman güvenilir bir isbat aracı olmaktan uzaktır¹⁵.

Esasen tanığın bir olay hakkında gördüklerini ve duyduklarını tam olarak aklında tutması ve tanık gösterilmesi üzerine bunları mahkeme önünde tekrarlaması ve aktarması zordur. Özellikle zaman geçtikten sonra unutmaya nedeniyle bu iş daha da zorlaşmaktadır¹⁶.

Tanık beyanı delili hakkında sözkonusu olan zayıflık ve güvensizlik gibi sakıncalar, vergi yargılaması hukukunda önemli ölçüde giderilmiş, aşılmış bulunmaktadır. Çünkü, vergi yargılaması hukukunda vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve/veya açık olmayan tanık beyanına delil niteliği tanınmamaktadır. Böylece, bir kimsenin kendisi ile ilgili olmayan bir olay hakkında bilgisine başvurulmamaktadır. Dolayısıyla unutmaya, yanlış hatırlama gibi sakıncalar olabildiğince ortadan kaldırılmış olmaktadır. Gerçekten, vergiyi doğuran olayın tarafı olan ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine katkıda bulunan veya aracılık eden kimsenin bu konudaki beyanıyla, bir olaya tesadüfen tanık olan bir kimsenin beyanı arasında doğru-yanlış, güvenilir-güvenilmez, gerçek-gerçek dışı olma yönünden önemli farklılıkların olması kaçınılmazdır. Ancak, tanık olarak beyanına başvurulacak kişi ile vergi yükümlüsü/sorumlusuna arasındaki menfaat birliği ya da menfaat çatışması olması veya tanığın vergi yükümlüsü/sorumlusuna sempati ya da antipati duyması mümkündür. Böyle bir durumda, mahkeme tanık beyanının gerçeğe uygun ve güvenilir olup olmadığını başka delil ve karinelerle birlikte değerlendirmeye ve ona göre sonuçlar çıkarmaya özen göstermelidir.

14 Bkz. Erem, Adalet Psikolojisi, s. 294 vd.; Ziemer-Birkholz, s. 530; Bilge-Önen, s. 523. Tanıklığın sakıncalı yönleri hakkında bkz. Belgesay, s. 121 vd.

15 Bkz. Ziemer-Birkholz, s. 530; Bilge-Önen, s. 523-524. "vergi hukukunda maddi delilin defter, fatura, makbuz, müstahsil fişi, bordro, resmi kayıt ve mukavelelere dayanılarak tesbit edilen matrahlar için sözkonusu olabileceği, hafızaya dayanan şahadetin zayıf ve çürük bir delil olduğu, hafıza kudretinin marazî sakatlıkları bulunabileceği, bunun kişiden kişiye değiştiği gibi, menfaat, kişiye duyulan sempati ve antipati gibi hissi nedenlerin etkisi ile gerçeğe uymayabileceği, şahadetle tesbit edilen matrahın maddi delil olarak kabul edilemeyeceği..." Dş. 4.D. (tarihsiz) E.1973/3995, K.1974/2240, (Seviğ, s.296).

16 Bkz. Hondu, s. 97.

C) TANIK - BİLİRKİŞİ KARŞILAŞTIRMASI

Tanık ile bilirkişi arasında birtakım benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır.

1. Benzerlikleri

Tanık ile bilirkişinin her ikisi de yargı organları önünde beyanda bulunmakta ve davanın tarafı olma sıfatları bulunmamaktadır¹⁷. Ayrıca her ikisinin beyanının da hâkimi bağlamaması, yani takdirî delil niteliği taşıması ve uyuşmazlık konusu olay hakkında bilgilerini beyan etmek suretiyle hâkime yardımcı olmaları da tanık ile bilirkişi arasındaki benzerliklerdendir¹⁸. Ancak tanık beyanının doğrudan doğruya bir takdirî delil olmasına karşılık, bilirkişi raporunun uyuşmazlık konusu olayın isbatına yardım eden dolaylı bir takdirî delil olduğu unutulmamalıdır¹⁹. Ayrıca, medenî yargılama hukukunda, kural olarak, tanığı tarafın göstermesi ve bilirkişiye hâkim tarafından başvurulmasına karşılık, vergi yargılaması hukukunda, mahkemede tanık dinlenilip dinlenilemeyeceği tartışması bir yana, tanığa da mahkemece başvurulmasına bir engel olmamak gerekir. Çünkü, vergi uyuşmazlıklarının kamusal niteliği ve vergi yargılaması hukukunda benimsenmiş olan "re'sen araştırma ilkesi"²⁰ bunu gerekli kılmaktadır.

Tanık ile bilirkişinin her ikisi de davanın tarafları bakımından üçüncü kişi durumundadırlar²¹. Bu sebeple, bunların kaynaklık ettikleri deliller, üçüncü kişilerin beyanı başlığı altında incelenmektedir²².

2. Farklılıkları

Vergi yargılaması hukukunda tanık olarak kabul edilebilecek şahıslar için, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerle ilişkisinin tabii ve/veya açık olması şartı²³ arandığından, her üçüncü kişi tanık olamamaktadır.

17 Bkz. Erem, Ceza Yargılaması Hukuku, s. 406.

18 Bkz. Bilge-Önen, s. 540; Berkin, s. 841.

19 Bkz. Berkin, s. 841.

20 Vergi yargılaması hukukunda "re'sen araştırma ilkesi" hakkında geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 51-74; Vergi Yargılaması Hukuku, s. 83-102; Kırbaş, Kanıtlama, s. 193-195.

21 "Vergi uyuşmazlıklarında, taraf olan vergi dairesi personelinden bilirkişi tayin edilemez." Dş. 9.D. 9.5.1972 gün ve E.1971/1416, K.1972/959, (Çakır-Korkutan, s. 662-663).

22 Bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 141 vd.

23 Bkz. aşağıda II, B. Karş. Karakoç, Delil Sistemi, 147-154.

Gerçi, bilirkişi olmak için de, bilirkişilik yapılacak konuda uzman olma şartı aranmaktadır. Ancak, bu şart davada taraf olanlarla herhangi bir ilişki içinde bulunmayı gerektirmez. Aksine, bilirkişinin tarafsız olması arandığından, taraflarla özellikle bir menfaat ilişkisinin ya da husumetinin bulunmaması gerekmektedir. Buna göre, tanık ve bilirkişi olan şahısların, uyuşmazlık konusu olay hakkında verecekleri bilgiler dışında, taraflar ve uyuşmazlık konusu olan olayla ilişkileri konusunda da bir farklılık bulunmaktadır.

Tanık beyanı, uyuşmazlık konusu olay hakkında geçmişte, yani olayın gerçekleştiği sırada elde edilen bilgilere dayanmaktadır. Bilirkişi raporu ise, uyuşmazlık konusu olay hakkında, bilirkişinin uzmanlığına dayanarak sonradan yaptığı çalışmanın sonucudur²⁴. Başka bir deyişle, tanık beyanı gözleme dayanarak uyuşmazlık konusu olayın anlatılmasıdır ve bir değerlendirmeyi içermemektedir. Bilirkişi raporu ise, uzmanlığa dayanan bir araştırmanın sonucunun beyan edilmesidir ve gerektiğinde bir değer hükmü içermektedir²⁵.

Tanık beyanının temelini oluşturan bilgi davadan önce uyuşmazlık konusu olay ile tabii ve açık bir ilişkiden elde edilir. Oysa, bilirkişi raporu, bilirkişinin hâkim vasıtasıyla olayla ilişki kurmasına ve uzmanlığına dayanan bir bilgiye dayanmaktadır²⁶.

Bir olayın ancak bir tanığının bulunması mümkün olduğu ve onun yerine başkasını ikame etmek caiz olmadığı halde, bilirkişi incelemesi, aynı kişiler veya başkaları tarafından tekrar olunabilir²⁷. Nitekim, bilirkişinin rey ve görüşünün hâkimi bağlamayacağına ilişkin olan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 286'ncı maddesi hükmü bunu açıkça ifade etmektedir.

Tanıklık kurumu ile bilirkişilik kurumu arasında önemli farklılıklar bulunduğu için, bunların usul hukuku bakımından düzenlenme tarzları da başka başkadır. Tanık reddedilemediği halde, bilirkişi hâkimler hakkındaki hükümlere uyularak reddolunabilir (HUMK.m.277).

Tanıklığı kabul zorunlu olduğu halde, kural olarak, bilirkişiliği kabul yükümlülüğü yoktur. Ancak, meslek ve sanatları dolayısıyla bilirkişilik görevini kabul etmek zorunda olanlar, bilirkişilikten kaçınamazlar (HUMK. m.278; CMUK.m.68).

24 Bkz. Paulick, no. 259.

25 Karş. Bilge-Önen, s. 540; Kuru, s. 1801; Berkin, s. 842.

26 Karş. Bilge-Önen, s. 540; Berkin, s. 841.

27 Bkz. Bilge-Önen, s. 540-541; Berkin, s. 842; Erem, Ceza Yargılaması Hukuku, s. 406.

Bilirkişilik ve tartıklık görevi aynı kimsede toplanabilir. Bu nedenle, önce tanıklık etmiş olan bir kimsenin sonradan bilirkişi tayin edilmesi mümkündür²⁸. Başka bir deyişle, bilirkişi tanık-bilirkişi olarak da görev yapabilir²⁹. Hem tanık hem de bilirkişi olan kimseye "*Bilirkişi-tanık(şahit)*" veya "*Tanık(şahit)-bilirkişi*" denir³⁰. Ancak, bunun vergi yargılaması hukukunda gerçekleşmesi mümkün değildir. Çünkü, tanık olabilmek için aranan şartlar bilirkişinin tarafsızlığı³¹ ilkesine ters düşmektedir.

Vergi yargılaması hukukunda herhangi bir düzenleme olmaması ve uygulanmamasına rağmen, tanık yol ve konaklama masrafından başka bir ücret isteyemediği halde, bilirkişi bunlardan başka emeğinin karşılığı bir ücret de isteyebilir³². Uygulamada bilirkişilerin kural olarak, şehir içinden tayin edilmesi ya da inceleme yapılacak mahalle mahkemenin sağladığı araçlarla intikal ettirilmesi nedeniyle yol ve konaklama masrafı sözkonusu olmamaktadır. Bilirkişiye ödenecek ücret hâkim tarafından takdir olunur (HUMK.m. 285).

Vergi yargılaması hukukunda tanığın dinlenip dinlenilmeyeceği ve nasıl dinleneceği konusunda herhangi bir düzenleme yoktur. Buna karşılık, bilirkişiye yemin ettirilmesi mümkündür. Bu yemin raporun verilmesi veya düşüncenin açıklanmasından önce veya sonra yapılabilir (HUMK.m. 276 f.4). Bir kimse "*bilirkişi-tanık*" durumunda olduğu takdirde, ayrı ayrı iki defa yemin ettirilmemesi için, bilirkişi yemininin de sonraya bırakılması uygun olur³³.

28 Bkz. Bilge-Önen, s. 541; Kuru, s. 1801.

29 Bkz. Heinlein, s. 457.

30 Bkz. Bilge-Önen, s. 541; Erem, Ceza Yargılaması Hukuku, s. 383.

31 "...seçilecek bilirkişininin, uyumsuzluğun halli için gerekli teknik ve mesleki bilgiye vakıf bulunması yanında, bildireceği rey ve mütalâaların sağlam ve tarafsız bir incelemenin sonucu olan verilere dayanması da gerekmektedir," Dş. 3.D. 19.12.1985 gün ve E.1985/579, K.1985/3404, (Dş.Der., S. 62-63, s. 161).

32 Bu konuda geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 173-176; Bilirkişilik Uygulaması, s. 119-122.

33 Bkz. Bilge-Önen, s. 541-542.

II. ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN BEYANLARININ TANIK BEYANI OLARAK KABULÜ İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

A) GENEL AÇIKLAMA

Tanık beyanı, kural olarak, vergi yargılaması hukukunda da geçerli bir delildir. Ancak, her türlü tanık beyanının delil olma niteliği yoktur. Çünkü, tanık beyanlarının delil olarak kabul edilebilmesi bakımından, tanığın "vergiyi doğuran olay ile tabii ve açık bir ilgisinin bulunması" şartı aranmaktadır (VUK.m.3, B/II)³⁴. Gerçi, böyle bir sınırlama getirilmemiş olsaydı, "olayla ilgisi tabii ve/veya açık olmayan şahit ifadesi" yine delil olarak kabul edilemezdi. Çünkü, delil ikamesinin maksada elverişli ve uyumsuzluğun çözümü için lüzumlu olması gerekir. Aksi halde, delil ikamesine gerek yoktur. Ancak, bu sınırlamanın, yargılama hukukunun diğer dallarından farklı bir özelliği vardır. Yargılama hukukunun diğer dallarında, uyumsuzluk konusu olaya tesadüfen tanık olanların tanıklığının kabul edilmesine karşılık, vergi yargılaması hukukunda bu sınırlama nedeniyle, kural olarak vergiyi doğuran olaya taraf olmayanların ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde katkısı bulunmayanların tanık olarak kabulü mümkün değildir. Bu itibarla, bu sınırlamanın gereksiz ve anlamsız olduğu söylenemez.

Tanık beyanında böyle bir sınırlamanın bulunması, vergi hukuku alanında yükümlüye bir ölçüde güvenlik sağlamak amacını gütmektedir³⁵.

Kanun beyanı delil olabilecek tanık ile vergiyi doğuran olay arasında hangi hallerde tabii ve açık bir ilginin bulunduğunu tanımlamış değildir. Bu ilginin tesbiti yargı organına düşen bir görev³⁶ olduğundan her somut olayın özelliği dikkate alınarak ortaya konulması gerekir.

34 "Olayla ilgileri açık ve tabii bulunmayan kişilerin verecekleri ifadeler tek başına ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı gibi genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün değildir." Dş. 4.D. 28.9.1990 gün ve E.1988/1356, K.1990/2491, (Kızılot, Kararlar, C. 2, s. 1634-1635); "Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan kişinin ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılması mümkün değildir." Dş. 7.D. 2.3.1993 gün ve E.1989/1450, K.1993/777, (Kızılot, Kararlar, C. 2, s.1620); "Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz." Dş. 3.D. 14.12.1993 gün ve E.1992/2438, K.1993/3637, (Kızılot, Kararlar, C. 3, s. 582-583).

35 Bkz. Güneş, s. 491; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 62; Ekonomik Yaklaşım, s. 54; Şeker, s. 241; Perçin, s. 65.

36 Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 210; Candan, s. 57.

B) ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN BEYANLARININ TANIK BEYANI OLARAK KABULÜ İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin 2'inci fıkrasında, "...vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz." hükmü yer almaktadır. Burada aranan, ilginin "*tabii ve açık*" olması şartının ne anlama geldiği konusunda kanunda bir açıklık bulunmamaktadır. Ayrıca, kanun metninde "*ve*" bağlacının kullanılmasından, beyanına tanik beyanı olarak delil niteliği tanınacak olan kimsenin vergiyi doğuran olayla ilgisinin hem tabii hem de açık olmasının birlikte aranması gerektiği anlaşılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın tarafı olanların vergiyi doğuran olayla ilgililerin hem tabii hem de açık olduğundan şüphe edilemez. Ancak, vergiyi doğuran olayın tarafı olmayıp da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine aracılık ve yardım edenlerin vergiyi doğuran olaylarla ilgisinin tabii olduğu söylenemez. Ancak, bunların vergiyi doğuran olay ile ilgisinin açık olduğunun kabul edilmesi gerekir. Aksi halde, beyanına tanik beyanı delili niteliği tanınacak olanları sadece vergiyi doğuran olayların tarafları ile sınırlandırmak ve bunlar dışında hiç kimsenin beyanına delil niteliği tanımamak sonucuyla karşı karşıya kalınacaktır. Böyle bir anlayışın, takdir delil sisteminin benimsendiği ve delil serbestisi ilkesinin³⁷ geçerli olduğu vergi yargılaması hukukunun amacı ve işleviyle bağdaşabileceğini söylemek mümkün değildir. Bu nedenle, kanun metninde yer alan "*ve*" bağlacını "*veya*" olarak anlayıp, vergiyi doğuran olaya taraf olmadığı halde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde görev almış olan kişilerin beyanlarının da tanik beyanı olarak delil niteliğinin kabul edilmesi gerekir. Bu itibarla, kanun hükmü ve yukarıda yapılan açıklamalar ışığı altında, vergi yargılaması hukukunda, bir kimsenin beyanının "*tanik beyanı*" delili olarak kabul edilebilmesi için aranan şartları, "*tanığın vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabii olması*" ve "*tanığın vergiyi doğuran olay ile ilgisinin açık olması*" başlıkları altında toplamanın konunun anlaşılmasını kolaylaştırıcı bir işleve sahip olduğu düşünülmektedir.

1. Tanığın Vergiyi Doğuran Olay İle İlgisinin Tabii Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin 2'inci fıkrasına göre, vergi yargılaması hukukunda tanik beyanının isbat vasıtası olarak kullanılabilmesi için aranan ilk şart, beyanda bulunan kimsenin "*vergiyi doğu-*

37 Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi hakkında geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 78-84; Vergi Yargılaması Hukuku, s. 102-107.

ran olayla ilgisinin tabîî olması"dır. "İlginin tabîî olması"ndan ne anlaşılması gerektiği konusunda, kanunda bir açıklık bulunmamaktadır. Danıştay kararlarında da, bu konuda yapılmış bir tanımlama ya da açıklamaya rastlanmamaktadır. Ancak, tanık beyanına delil olarak hukukî değer atfeden Danıştay kararlarının yorumundan bu yönde bazı ipuçları yakalamak mümkündür. Buna göre, tanık beyanının delil olarak kabul edilmesi için, tanığın vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin işlemleri bilmek durumunda olacağı bir konumda bulunması gerekmektedir³⁸. Ancak bu ifade bile konuya tam bir açıklık getirmekten uzaktır. Çünkü, bir kimsenin "*bilmek durumunda olacağı bir konum*"un ne anlama geldiği belli değildir.

O halde, vergiyi doğuran olayla tabîî bir ilgisi olanlar kimlerdir?

Vergiyi doğuran olaya taraf olanların, vergiyi doğuran olayla ilgilerinin tabîî olduğundan şüphe edilmemesi gerekir. Tanığın üçüncü kişi olma özelliği, davaya göre belirlenmektedir. Bir vergi borcu ilişkisinin ve bundan kaynaklanan vergi uyumsuzluğunun tarafları, vergi yükümlüsü ile vergi idaresidir. Vergiyi doğuran olayda yükümlünün karşısında yer alan kimse, davada taraf olmayıp üçüncü kişi durumundadır. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olaya taraf olması, yani yükümlü ile ilişki içinde bulunması, bir kimsenin tanık olarak dinlenilmesi için gerekli bir şarttır. Bu sebeple, bu kimsenin uyumsuzluk konusu olay hakkındaki beyanının, "*tanık beyanı*" delili olarak kabul edilmesi gerekir.

Türk vergi sisteminde gelir, kurumlar, veraset ve intikal, emlak, katma değer vergileri gibi belli başlı vergilerde beyan usulü geçerlidir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'na göre, "*Hilâfına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur*" (m.83). Bu madde hükmünden açıkça anlaşılacağı gibi, beyan usulünde yükümlülerin yanı sıra vergi sorumlularının da bir şekli ödev olarak beyanda bulunma zorunluluğu sözkonusu olabilir. Örneğin, gelir vergisinde stopaj sorumlularının yaptıkları vergi tevkifatını muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerekir (GVK.m. 94, 98). İşte bu durumda, sorumlunun beyanı ile gerçekleştirdiği işlevini bir tür tanıklık olarak kabul etmek mümkündür³⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinde bilgi verme mecburiyeti ile ilgili olarak, yükümlülerle hukukî ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden söz edilmekte ve bu kişilerin yazılı ya da sözlü bilgi verme mecburiyeti hükme bağlanmaktadır. Yükümlü ile ilişkide bulunan ve bu yüzden bilgi

38 Bkz. Candan, s. 55.

39 Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 97.

verme mecburiyeti olan bu kişiler vergiyi doğuran olaya taraf durumundadırlar. Aynı şekilde, Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinin 5'inci bendinde, defter tutmanın amacı, "*Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek*", şeklinde belirtilmek suretiyle, yükümlü ile ilişkide bulunan ve yine vergiyi doğuran olaya taraf olan kişilere yer verilmiştir. Vergiyi doğuran olayın tarafı durumunda olanlar "*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan*" kimselerdir. Bu kimselerin olay hakkında verdikleri ifadeler, tanık beyanı delili olarak kabul edilmektedir. Ancak, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından, yükümlü ile ilişki içinde olanlardan belli bir kısmının ifadesinin aynı yönde olması ya da bu beyanların yan delillerle desteklenmesi gerekir⁴⁰.

Beyanın delil olabilmesi için tanığın vergi yükümlüsü ile doğrudan ekonomik ilişkisinin bulunması, yani vergiyi doğuran olaya taraf olması gerekir. Çünkü, bir vergi yükümlüsünün yaptığı satışlarda kayıt dışı para almış olduğu yolundaki bir iddia, o kimseden mal almış birçok kimsenin birbirlerini teyit eden beyanları ile isbatlanabilir⁴¹. Nitekim, Danıştay, alıcıların birbirlerini teyit eden ve samimiyeti konusunda özel bir şüphe bulunmayan⁴²

40 Bkz. Özbalcı, Vergi Usul, s. 79; Esen, s. 9.

41 "Olayda otobüslerinin satışından dolayı yapılan sözleşmede tarafların sözleşmeyi kendi iradeleriyle oluşturmaları ve içeriğini en iyi bilen kişiler olmaları, ayrıca sözleşmeye konu malın piyasada zor bulunması karşısında, alıcı ifadelerinin vergi hukuku yönünden maddî delil niteliği taşıdığı süregelen içtihatlarıdır. Alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeniyle husumet doğduğundan alıcıların her zaman için satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkün görülmektedir. Maddî delil, niteliği gereği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Olayımızda ise, gerçeğe gölge düşürecek ilişkiden dolayı, alıcı ifadelerini sağlıklı kabul etmeye olanak bulunmamaktadır." Dş. 4.D. 19.10.1977 gün ve E.1977/711, K.1977/2635, (Dş.Der., S. 30-31, s. 170-171); Dş. 4.D. 19.3.1979 gün ve E.1978/266, K.1979/741, (Kızilot, Kararlar, s. 461).

42 "İnceleme konusu olayda taraf olan çok sayıda alıcının aldıkları faturaların gerçeği yansıtmadığı şeklindeki beyanları, bu kadar kişinin mükellef aleyhinde sözbirliği edemeyecekleri ve husumet besleyemeyecekleri gerçeği karşısında, aynı yönde ve tutarlı ifadeler kabul edilerek mükellefiyet tesisinde yeterli delil sayılmalıdır." Dş. 4.D. 5.5.1982 gün ve E.1982/778, K.1982/1858, (Kızilot, Kararlar, s. 459); "Davacıya zarar vermek amacıyla davrandığı veya menfaat sağlamak amacı güttüğü kanıtlanamayan kişinin düzenleyip davacıya verdiği faturanın içeriği itibarıyla sahte (naylon) olduğu yolundaki ifadesine itibar edilmesi gerekir." Dş. 4.D. 22.2.1989 gün ve E.1988/1357, K.1989/873, (Kızilot, Kararlar, C. 2, s. 1645); "Davacıya gerçekte mal satışı olmadan fatura düzenleyip verdikleri yolunda ifade veren çok sayıda kişinin, bu ifadelerinin davacıyı zarara uğratmak amacı taşıdığı kabul edilemez." Dş. 7.D. 1.6.1992 gün ve E.1988/4279, K.1992/2044, (Kızilot, Kararlar, C. 2, s. 1622-1623).

ve bir husumetten kaynaklanmayan beyanlarının, fatura dışı ve kayıt dışı bir paranın satıcı tarafından alındığının delili olabileceğini kabul etmektedir⁴³. Ancak, ifadesine başvurulmuş alıcıların verdikleri bilgilerin, ifadesi alınmayan alıcılar için de geçerli sayılması her zaman mümkün değildir⁴⁴. Buna rağmen, bir yükümlü ile ilişkide bulunan kişilerin büyük bir çoğunluğunun aynı yönde beyanda bulunmaları halinde, bu beyanlar yükümlü ile ilişkide bulunmuş olan diğer kişilere de teşmil edilebilir.

Yukarıda belirtildiği gibi, vergiyi doğuran olayın tarafı olmayan ve dolayısıyla yükümlü ile herhangi bir ekonomik ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan kimselerin beyanları vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilemez⁴⁵. Bu itibarla, yükümlü ile herhangi bir işlemde bulunmamış olan, fakat vergiyi doğuran olayın ne zaman ve ne şekilde gerçekleştiğini bilen birisinin bu olay hakkındaki beyanını delil olarak kabul etmek mümkün değildir⁴⁶. Çünkü, tanık beyanının, delil olarak kabul edilebilmesi, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii veya açık olması şartına bağlıdır. Örneğin, alım-satım görüşmeleri sırasında taraflara işyerinin çay ocağından çay getirmiş olan ve o sırada konuşmalara tesadüfen tanık olduğunu, kulak misafiri olduğunu, yani konuşmaları duyduğunu söyleyen kimsenin ifadesi vergi

43 "Gelir vergisine tâbi olmasalar dahi mükelleflerle muamelede bulunan kimselerin ifadelerinin delil olarak kabul edilmesi gerekir." Dş. 4.D. 8.11.1973 gün ve E.1973/3986, K.1973/4635, (Dş.Der., S. 14, s. 254-255); "Traktör alıcılarının aynı yönde ve birbirleriyle tutarlı beyanları, traktör satış faturalarının içeriğine uymamakta ise, ifadeleri alınmayanların aldıkları traktörler de nazara alınarak matrahın re'sen takdir edilmesi gerekir." Dş. 13.D. 22.4.1976 gün ve E.1975/2074, K.1976/1328, (Dş.Der., S. 24-25, s. 662-663); "Apartman daire satışlarında gerçek satış bedelinin tesbiti yönünden daire alıcılarının ifadeleri, VUK'nun 148 ve 361'inci maddeleri uyarınca maddî delil olup..." Dş. 4.D. 9.11.1976 gün ve E.1975/1618, K.1976/2611, (Dş.Der., S. 26-27, s. 214-215); "Otomobil alım-satımı ile uğraşan adi ortaklığın düzenlediği faturanın gerçeği yansıtmadığı yolundaki alıcı ifadelerine itibar etme zorunludur. Meğerki, alıcıların yükümlü aleyhine olan beyanlarının aralarındaki bir husumetten kaynaklandığı kanıtlanmış olsun." Dş. 4.D. 23.12.1977 gün ve E.1977/1361, K.1977/3556, (Dş.Der., S. 30-31, s. 153-154). Ayrıca bkz. Dş. 4.D. 29.4.1976 gün ve E.1975/1951, K.1976/1092, (Genç ve Arkadaşları, s. 369, no. 564).

44 "Bir tek kişinin ifadesinden hareketle reçetelerde adı yazılı diğer hastalardan elde edilen ücretin kayıtlara geçirilmediği kanaatiyle re'sen tarhiyata gidilemez." Dş. 4.D. 29.11.1988 gün ve E.1986/4793, K.1988/4179, (Kızılot, Kararlar, C. 2, s. 1648); "İfadesine başvurulmuş müşterilerin verdikleri bilgiler, ifadesi alınmayan müşteriler için de geçerli kabul edilemez." Dş. 7.D. 25.5.1992 gün ve E.1988/1024, K.1992/1745, (Kızılot, Kararlar, C.2, s. 1623-1624).

45 Bkz. Güneş, s. 490; Özbacı, Vergi Usul, s. 79; Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 53.

46 Aksi görüş için bkz. Şengül, Delil Sistemi, s. 81.

yargılaması hukukunda delil olamaz. Bu yön, yargılama hukukunun diğer dallarından farklıdır. Çünkü, yargılama hukukunun diğer dallarında tanık beyanının delil olduğu durumlarda tanığın olayı bilmesinin tesadüfen olması delil değerini ortadan kaldırmaz. Yalnızca tanık beyanının takdirinde hâkim bu hususu gözönünde bulundurur⁴⁷.

Danıştay kararlarında, emtia alıcısının⁴⁸, faiz karşılığı borç alan kişinin⁴⁹, hekimin hastalarının⁵⁰, avukatın müvekkillerinin⁵¹, kiracının⁵², tarafı bulunduğu hukukî ilişki dolayısıyla, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii olduğu kabul edilmektedir. Buna karşılık, "mükellefin eniştesinin fatura düzenlememe fiili ile"⁵³, "bir kez ticarî ilişkide bulunan müşterinin mükellefin bütün ticarî faaliyeti ile"⁵⁴, "ticarî ilişkiye taraf olan kişinin yakınının bu ticarî ilişkiyle"⁵⁵ ilgisinin tabii olmadığı sonucuna varılmaktadır.

-
- 47 Bkz. Kaneti, Vergi Hukuku, s. 61; Ekonomik Yaklaşım, s. 54; Güneş, s. 491.
- 48 Dş. 3.D. 28.2.1987 gün ve E. 1986/1742, K.1987/501, (Candan, s. 55); "Alıcı ifadeleri maddi delil olarak kabul edilerek ikmalen tarhiyat yapılabilir." Dş. 4.D. 7.6.1985 gün ve E.1984/1536, K.1985/1658, (İspir-Yağmurlu-Özbalcı, s. 2-5, no. 2).
- 49 "Ödediği faizi miktar itibariyle belirten borçlunun aldığı borç miktarına yıllık ya da aylık faiz oranı uygulanarak faiz miktarının yeniden tespit edilemeyeceği, borçlu tarafından ödendiği bildirilen faiz miktarının esas alınması gerektiği hk." Dş. 7.D. 31.5.1973 gün ve E.1973/2056, K.1973/1808, (Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap, s. 128); Dş. 3.D. 25.3.1987 gün ve E.1986/1875, K.1987/812, (Kızılot, Vergi Usul, s. 52).
- 50 "Doktor tarafından muayene edildiği hasta ifadeleriyle birlikte klinik kayıtlarıyla veya reçete verilmesiyle sabit olan hastaların ödedikleri ücretlerin, matraha esas alınması gerekir." Dş. 4.D. 5.2.1976 gün ve E.1975/520, K.1976/250, (Dş.Der., S. 24-25, s. 198-199).
- 51 "Müvekkillerinin ifadeleri, avukat olan mükellefin kazancının belirlenmesinde maddî delil olarak kabul edilir." Dş. 3.D. 13.5.1987 gün ve E.1986/3625, K.1987/1255, (Candan, s. 56).
- 52 Dş. 3.D. 1.12.1987 gün ve E.1986/3250, K.1987/2717, (Candan, s. 56). "Kira kontratında gösterilen bilgilerin aksinin, kirada taraf olmayan kimselerin ifadesi ile kanıtlanamayacağı hk." Dş. 4.D. 6.3.1985 gün ve E.1984/478, K.1985/714, (İspir-Yağmurlu-Özbalcı, s. 8-9, no. 5). Ayrıca bkz. Dş.İBK. 1.6.1978 gün ve E.1977/7, K.1978/8 ve orada anılan kararlar, (Dş.Der., S.32-33, s. 272-274).
- 53 Dş. 3.D. 27.4.1988 gün E.1987/2083, K.1988/1309, (Candan, s. 56).
- 54 "Mükellefin velâyeti altındaki oğlunun ve bir kez muamelede bulunduğu müşterisinin beyanlarının kanıt olarak kabul edilemeyeceği hk." Dş. 4.D. 21.3.1985 gün ve E.1984/2054, K.1985/876, (İspir-Yağmurlu-Özbalcı, s. 7-8, no. 3).
- 55 "Davacıyla ticari ilişkide bulunduğu iddia edilen kişinin kardeşinin ifadesine dayanılarak matrah farkı bulunamayacağı hk." Dş. 3.D. 20.3.1988 gün ve E.1987/1702, K.1988/1020, (Candan, s. 56).

2. Tanığın Vergiyi Doğuran Olay İle İlgisinin Açık Olması

Tanık beyanının vergi yargılaması hukukunda delil olarak değer taşıyabilmesi için aranan bir başka şart, beyan sahibinin vergiyi doğuran olay ile ilgisinin açık olmasıdır. Tanığın içinde bulunduğu konum sebebiyle vergiyi doğuran olayla ilgisinin ilk bakışta tabîî görünmesi mümkündür. Ancak, tabîî görünen bu ilgi, her zaman gerçekte var olmayabilir. Örneğin, yetkili ortağın bulunmadığı zamanlarda işleri yürüten, fakat yetkisi olmayan ortağın sözkonusu işle ilgisi tabîî bulunmakla birlikte, bu durum, tabîî ilginin ortaklığın faaliyetinin tümünü kapsadığı, yani yalnızca yetkili ortağın bulunmadığı zamanlarda işin başında bulunan yetkili olmayan ortağın, işin tümünün yürütümünden haberdar olduğu anlamına gelmez. Ancak, yetkili olmayan ortağın kendisi tarafından yürütülen işlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda verdiği ifadelerine "*tanık beyanı*" delili olarak itibar edilmesi gerekir. Çünkü, vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabîî olmasa bile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine yardım ve aracılık etmek suretiyle vergiyi doğuran olay hakkında bilgi sahibidir. Bu durumda, beyanının delil olarak kabul edilmesinin gerekçesini, "*vergiyi doğuran olay ile ilgisinin açık olması*" oluşturmaktadır. Bu bakımdan, vergilendirmede beyanı delil olarak kullanılacak tanığın vergiyi doğuran olayla ilişkisinin açık olarak anlaşılabilmesi de gereklidir⁵⁶.

Vergiyi doğuran olayın oluşmasında taraf olan kimsenin vekili veya temsilcisi sıfatıyla işlemlerde bulunan kişilerin de vergiyi doğuran olay ile ilgileri açık olduğundan, beyanları delil olarak kullanılabilir. Örneğin, vekil sıfatıyla müteahhitten herhangi bir kişiye daire alan bir kimsenin ifadesi delil olarak kabul edilmelidir⁵⁷. Öte yandan, yükümlünün faturalarını düzenleyen, dolayısıyla vergiyi doğuran olay ile ilgileri açık olan kimselerin beyanları da isbat vasıtası olarak kullanılmaktadır⁵⁸.

Aynı şekilde, vergiyi doğuran olayı hazırlayan işlemlerle olan ilginin açık olması halinde de, tanık beyanının delil olarak kabul edilmesi gerekir. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesinin 2'nci bendinde, yükümlünün "*diğer ödevleri*"nden söz edilirken, hem iş sahibinin, hem de işletmede çalışan memurların "*inceleme ile ilgili her türlü izahatı*" vermek

56 "Yetkili olmayan şirket ortağının şirketin işlemlerinden haberdar olabileceği görüşüyle, irsaliyenin yoklama tarihinde düzenlenmediği sonucuna varılamıyacağı hk." Dş. 4.D. 21.2.1989 gün ve E.1988/5491, K.1989, (RG. 28.4.1989 - 20152).

57 Karş. Kızılot, Vergi Usul, s. 51.

58 Dş. 4.D. 17.11.1991 gün ve E.1988/4717, K.1991/3180, (Kızılot, Kararlar, C. 2, s. 1625-1626).

mecburiyetinde oldukları hükme bağlanmıştır. İşletmede çalışan memurlar, kural olarak, vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen üretim ve hizmetin gerçekleştirilmesinde tanık durumundadırlar. İşletmede satış işlemleri ile görevli olan kimse, kendisi tarafından satılan malın gerçek satış tutarını en iyi bilecek olandır. Ayrıca satış elemanlarının vadeli satışlarda vadelere göre satış fiyatlarını, peşin satışlarda iskonto tutarını bilmemesi düşünülemez. Bu sebeple, vergiyi doğuran olay ile ilgilerinin açık olduğundan bunlardan alınacak ifadelerin, "tanık beyanı" delili olarak kabul edilmesi gerekir⁵⁹.

Danıştay kararlarında, yükümlünün muhasebecisinin⁶⁰, işyerinde çalışan işçinin⁶¹, taşıt sürücüsünün⁶², komisyoncunun⁶³ vergiyi doğuran olayın tarafı ile olan hukukî ilişkisi dolayısıyla, vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olduğu kabul edilmektedir.

III. VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TANIK BEYANINA BAŞVURULMASI

A) VERGİLENDİRME AŞAMASINDA TANIK BEYANINA BAŞVURULMASI

Vergilendirme aşamasında tanık beyanının delil olarak kabul edilmesi konusunda, 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklik çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin 2'inci fıkrasındaki düzenlemenin yapılması ile birlikte herhangi bir tereddüt kalmamıştır. Ancak, bu düzenle-

59 Karş. Şengül, Delil ve Yorum, s. 122; Kızılot, Vergi Usul, s. 51.

60 "Yalnızca vergi mükellef veya sorumlusunun bilebileceği türde olmayan maddi bir olgunun, diğer bir anlatımla, orada bulunan herkesin bilebileceği bir durumun, örneğin, işyerinde çalışan işçi sayısının tespitinin muhasibin ifadesine dayanılarak tespitinde kanuna aykırılık olmadığı hk." Dş. 3.D. 22.6.1988 gün ve E.1987/2954, K.1988/1858, (Candan, s. 56).

61 Dş. 4.D. 7.12.1988 gün ve E.1988/2042, K.1988/4360, (Dş.Der. S. 74-75, s. 224); Dş. 3.D. 6.5.1987 gün ve E.1986/699, K.1987/1156, (Candan, s. 56). "Şirkete ait işyerinde kaset satışından ve işyerinden sorumlu bulunan ve para alıp vermeye yetkili olan işçilerin, vergiyi doğuran olayla ilgileri tabii ve açık bulunmaktadır." Dş. 7.D. 7.5.1992 gün ve E.1991/3297, K.1992/1508, (Kızılot, Kararlar, C. 2, s. 1624).

62 "Taşıt sürücüsünün ifade ve imzası ile düzenlenen yoklama tutanağından, sevk irsaliyesinin taşıtta bulunmadığı anlaşıldığından, aksi yoldaki iddiada isabet olmadığı hk." Dş. 3.D. 19.11.1987 gün ve E.1986/3234, K.1987/2632, (Candan, s. 56).

63 "Götürü usulde gelir vergisi mükellefi olan otobüs işletmelerine yolcu temin eden yazıhane işletmecisinin belge düzenlemediği yolundaki ifadesine dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilebileceği hk." Dş. 3.D. 19.11.1987 gün ve E.1986/2886, K.1987/2624, (Candan, s. 56).

menin yapılmasına kadar geçen sürede vergi hukuku uygulamaları ve Danıştay kararlarında, kimlerin tanık olarak bilgisine başvurulabileceği ve tanık beyanlarına hangi hallerde ve ne derecede delil niteliği tanınıp tanınamayacağı konusu uzun süre tartışılmıştır. Bu dönemde, vergiyi doğuran olaya taraf olanların ifadelerinin delil olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda Danıştay kararlarında bir değişim ve gelişim izlenmektedir. Burada, sözü edilen kararlardan örnek verilmesinde yarar vardır.

Danıştay, "*İlgililerin ihbarı(nın) ve şahitlerin ifadesi(nin), maddî delil veya kanunî ölçü sayılamayacağı*"⁶⁴ yönündeki kararıyla ilgililerin beyanları ve tanıkların ifadelerini delil olarak kabul etmezken, daha sonraki bir kararında, "*şahit ifadelerine dayanarak mükellefiyet tesisi caizdir*"⁶⁵ diyerek tanık ifadelerine bir delil niteliği tanımıştır. "*Şahit ifadesine göre vergi tesisi Danıştay içtihatlarıyla kabul edilen bir esas*"⁶⁶ olarak uygulamaya girmiştir.

Öte yandan, "*Gayrimenkul sermaye iradının tesbitinde, yazılı kira sözleşmesi yoksa, kiracıların verdiği bilgilere dayanılması gerek(tiği)*"⁶⁷ yolundaki karar, genel tanıklıktan vergiyi doğuran olaya taraf olma özelliğini taşıyan tanıklığa doğru bir sınırlama ve belirleme yapmaktadır. Ancak, Danıştay daha sonraki bir kararında, yazılı kira sözleşmesi bulunmayan hallerde gayrimenkul sermaye iradı üzerinden gelir vergisi tarh edilirken "*mücerret kiracı ifadelerinin delil sayılamayacağı*"⁶⁸ görüşüne yer vermiştir. Böylelikle, başka delillerle desteklenmeyen kiracı ifadeleri delil niteliği kazanamamaktadır.

Aynı dairenin aynı konuda farklı kararlar vermesi nedeniyle içtihadın birleştirilmesi yoluna gidilmiş, fakat "*gelir vergisi uygulamasında, yazılı kira sözleşmesi bulunmayan hallerde, gayrimenkul sermaye iradının tesbiti için kiracı beyanlarının esas alınıp alınmaması konusu delillerin takdirine ilişkin görüldüğünden içtihadın birleştirilmesine yer olmadığına*"⁶⁹ karar verilmiştir.

64 Devlet Şûrası 4.D. 26.11.1954 gün ve E.1954/1884, K.1954/3338, (Güneş, s. 479 dp. 7).

65 Dş. 4.D. 20.9.1962 gün ve E.1960/2660, K.1962/3261, (Turgay, s. 113).

66 Dş. 4.D. 13.2.1967 gün ve E.1962/5332, K.1967/604, (Turgay, s. 116).

67 Dş. 4.D. (tarihsiz) ve E.1968/3609, K.1969/7042, (Dş.Der., S. 8, s. 64).

68 Dş. 4.D. (tarihsiz) ve E.1968/6217, K.1970/1447, (Dş.Der., S. 8, s. 64).

69 Dş. İBK. 8.1.1972 gün ve E.1971/5, K.1972/5, (Dş.Der., S. 8, s. 64).

Danıştay, bir başka kararında, bir avukatın müvekkillerinden büyük kısmının, kendisine defterinde kayıtlı olandan daha fazla vekâlet ücreti ödedikleri hususundaki beyanlarını maddî delil saymıştır⁷⁰.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergiyi doğuran olayın belgeye bağlanması ile vergiyi doğuran olaya taraf olanların verdikleri ifadelerin tutanak haline getirilmesinin farklı şeyler olduğudur. İfadelere delil niteliği kazandıran, tutanak haline getirilmiş olması değil, uyumsuzluk konusu olayı aydınlatmada elverişli bir vasıta olmasıdır.

Yükümlü ile ilişkide bulunanların ifadelerine delil niteliği tanınması, "VUK'nun 148'inci maddesinde mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları hüküm altına alınmış bulunmakla mükelleflerle muamelede bulunan kimselerin verecekleri bilgilerin de vergilendirmede yeri olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla mükellefle ilişkide bulunan kimselerin ifadeleri vergilendirmede delil niteliğindedir"⁷¹ şeklinde gerekçelendirilmektedir.

Başka bir kararda, tanık beyanları ile fatura içeriğinin aksinin isbatlanabileceği, gelir vergisine tâbi olmasalar dahi yükümlülerle ilişkide bulunan kimselerin ifadelerinin delil olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir⁷². Yükümlüye mal satmış bulunan kimselerin ifadelerinin "samimiyet ve doğruluğu", bu ifadelerin delil olarak kabulü için gerekli sayılmıştır⁷³.

Ancak, bu genel hava, daha sonraki bir kararla, tanık beyanları aleyhine bozulmaktadır. Çünkü, "vergi hukukunda maddî delilin defter, fatura, makbuz, müstahsil fişi, bordro, resmi kayıt ve mukavelelere dayanılarak tesbit edilen matrahlar için sözkonusu olabileceği, hafızaya dayanan şahadetin zayıf ve çürük bir delil olduğu, hafıza kudretinin marazî sakatlıkları bulunabileceği, bunun kişiden kişiye değiştiği gibi, menfaat, kişiye duyulan

70 "VUK'nda ikmalen tarhiyatın maddî delile müstenit olacağı açıklanmış ve fakat bunun neler olduğu belirtilmemiştir. Umumiyetle matrah farkı, ödevlinin şahıslarla olan münasebet ve muamelelerine dayanılarak tesbit edilmektedir. Bazı hallerde bu münasebet ve muameleleri tevsik edecek belge temini mümkün olmamakta ve delil olarak, münasebette bulunduğu şahısların ifadelerine itibar etmek hukukî bir zorunluluk olmaktadır". "Avukatın müvekkilleri tarafından, aynı yöndeki müteaddit beyanlar maddî delil niteliğindedir". Dş. 4.D. 17.3.1970 gün ve E.1969/4494, K.1970/1371, (Danıştay Dördüncü Daire Yardımcıları, s. 184-185).

71 Dş. 4.D. (tarihsiz) E.1970/4059, K.1972/1437, (bkz. Seviğ, s. 296).

72 Dş. 4.D. 8.11.1973 gün ve E.1973/3986, K.1973/4635, (Dş.Der., S. 14, s. 254-255).

73 Dş. 4.D. 19.11.1973 gün ve E.1972/4509, K.1973/4761, (Dş.Der., S. 14, s. 247-248).

sempati ve antipati gibi hissi nedenlerin etkisi ile gerçeğe uymayabileceği, şahadetle tesbit edilen matrahın maddi delil olarak kabul edilemeyeceği"⁷⁴ ifadeleriyle tanık beyanlarına güvenmenin sakıncaları dile getirilmiştir.

"Doktor tarafından muayene edildiği hasta ifadeleriyle birlikte klinik kayıtlarıyla veya reçete verilmesiyle sabit olan hastaların ödedikleri ücretlerin, matraha esas alınması(nı)"⁷⁵ zorunlu gören kararda hastaların ifadelerinin defter ve belgelerin incelemeye elverişli olmadığını gösterebileceği düşüncesi hâkimdir.

"Vergi hukukunda defter, fatura, makbuz, müstahsil fişi, bordro, resmî kayıt, mukaveleler ve buna benzer vesikaların maddî delil"⁷⁶ olduğu yolunda bir belirleme yapılmıştır. Daha sonra, maddî delil kavramına alıcıların, yani vergiyi doğuran olaya taraf olanların beyanlarının da dahil olduğu şu şekilde ifade edilmektedir: "Apartman daire satışlarında gerçek satış bedelinin tesbiti yönünden daire alıcılarının ifadeleri, VUK'nun 148 ve 361'inci maddeleri uyarınca maddî delil niteliğinde olup, buna göre yapılan ikmalen tarhiyat yerindedir"⁷⁷.

Danıştayın bu ve buna benzer kararlarında yaptığı yorum, sistematik yorumun örneklerini oluşturmaktadır.

Danıştay, bir başka kararında yine sıradan bir tanıklığı taraf beyanlarından farklı bir değerlendirmeye tâbi tutarken, vergiyi doğuran olaya taraf olan alıcı beyanlarını vergi hukuku açısından maddî delil olarak kabul etmektedir⁷⁸.

Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde tanımı verilmeyen ve sınırları belirtilmeyen "maddî delil" kavramının⁷⁹ kapsamına alıcı ifadelerini dahil ettikten sonra, bu ifadelerin hangi hallerde bu niteliği kazanacaklarını belirlemektedir. "Vergiyi doğuran olayda taraf durumunda bulu-

74 Dş. 4.D. (tarihsiz) E.1973/3995, K.1974/2240, (Seviğ, s. 296).

75 Dş. 4. D. 5.2.1976 gün ve E.1975/520, K.1976/250, (Dş.Der., S. 24-25, s. 198-199).

76 Temyiz Komisyonu 7.D. 26.11.1976 gün ve 1976/2609 sayılı kararı, (Dş.Der., 30-31, s.170).

77 Dş. 4.D. 9.11.1976 gün ve E.1975/1618, K.1976/2611, (Dş.Der., S. 26-27, s. 214-215).

78 "Apartman inşa edip daire daire satılması halinde, taraflardan biri durumunda olan alıcıların ifadeleri maddî delil olarak kabul edilir". Dş. 13.D. (tarihsiz) E.1977/2932, K.1978/473, (Seviğ, s. 296); "Vergiyi doğuran olayda taraf olan kişinin yazılı veya sözlü ifadesinin maddî delil sayılması gerekir". Dş. 4.D. 10.2.1978 gün ve E.1977/2059, K.1978/422, (Dördüncü Daire Kararları, I. Kitap, s. 383-384, no. 631).

79 "Maddî delil" kavramı hakkında geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 25-26.

nan alıcıların beyanları(nun) maddî delil niteliğinde" olduğunu söyleyen karar şu gerekçeye dayandırılmaktadır: "213 sayılı VUK'nun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olduğu belirtildikten sonra, bu maksadın temini bakımından mükelleflerden veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenilebileceğinin aynı kanununun 148'inci maddesinde belirtildiği, 361'inci maddede cevap vermekten kaçınanlar ile eksik veya yanıltıcı bilgi verenler hakkında para ve hapis cezasının uygulanacağı öngörüldüğünden, mükellefle münasebette bulunan, başka bir ifadeyle bizzat olayın içinde bulunan ve hep birden yükümlü aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddî delil olarak itibar edilmesi, yukarıda açıklanan hükümler karşısında zorunlu bulunmaktadır"⁸⁰.

Alıcı durumunda olan taraf beyanlarının, vergi hukuku açısından maddî delil niteliğinde olması, sözleşmenin tarafları arasında, beyanın doğruluğuna gölge düşürücü bir uyuşmazlığın bulunmaması şartına bağlanmıştır. Buna göre, alıcılar aleyhine icra takibi yapılması, dava açılması gibi nedenlerle satıcı ile aralarında husumet doğması, alıcı ifadelerinin gerçeği yansıttığına gölge düşüren bir hal olarak kabul edilmektedir⁸¹. Alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeniyle husumet doğması halinde, alıcıların her zaman için satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkündür. Bu kararda, maddî delil aynı delil anlamında değil, olayı aydınlatabilme kabiliyetine sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Maddî delil, niteliği gereği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Bu sebeple, "mükellefle aralarında uyuşmazlık bulunan müşteri beyanları mükellef aleyhine delil teşkil etmez"⁸². Bu itibarla, "mükellefle aralarında uyuşmazlık bulunmayan daire alıcılarının ifadeleri maddî delil sayılır"⁸³.

80 Dş. 4.D. 25.10.1978 gün ve E.1978/1293, K.1978/3229, (Dş.Der, 1979, S. 34-35, s. 285-286). Aynı yönde başka bir karar için bkz. Dş. 4.D. (tarihsiz) E.1978/2372, K.1978/3527, (bkz. Seviğ, s. 298). "Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamaları sebebiyle alış bedellerini yüksek bildirmeleri kendilerine bir menfaat sağlamayan ve satıcıyı mağdur etmek amacıyla aynı yönde ifade verebilecekleri düşünülemeden alıcıların beyanları delil olarak kabul edilir." Dş. 4.D. 16.1.1979 gün ve E.1979/1433, K.1979/141, (Özbalcı, Vergi Usul, s. 87).

81 Bkz. Dş. 4.D. 19.10.1977 gün ve E.1977/711, K.1977/2635, (Dş.Der., S. 30-31, s. 170-172).

82 Dş. 4.D. 15.2.1978 gün ve E.1977/3507, K.1978/465, (Özbalcı, Vergi Usul, s. 87-88).

83 Dş. 4.D. 23.2.1979 gün ve E.1978/1693, K.1979/460, (Özbalcı, Vergi Usul, s. 86-87).

2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde maddî delil kavramının neleri kapsadığı belirtilmediğinden genellikle matrah farkı yükümlünün diğer şahıslarla olan ilişki ve işlemlerine dayanarak belirlenebilmekteydi. Bazı hallerde bu ilişki ve işlemleri belirleyecek belge sağlanması mümkün olamayacağına göre, ilgili şahsın ifadesine bir delil olarak değer vermek gerekiyordu⁸⁴. İşte bu zorunluluk gereği uygulamada maddî delil kapsamına biçimsel deliller yanında tanık beyanı da dahil edilmiştir. Gerçekten, bu dönemde Danıştay, yerleşik kararlarıyla mevcut hükümlerin katı delil anlayışının sınırlarını zorlayarak tanık beyanlarına delil olma niteliği tanımak suretiyle takdir delil sistemine adım adım yaklaşmıştır.

Yukarıda belirtilen kararlardan da anlaşılacağı üzere, Danıştay'da ve vergi mahkemelerinde açılan davalarda duruşmada tanık dinlenilmemekte ise de, görülmekte olan uyumsuzluk hakkında bilgisi olan kişilerin herhangi bir biçimde tesbit edilen yazılı beyanlarının dosyaya konulması halinde bu beyanlara itibar edilmektedir. Delil değeri taşıyan tanık beyanları, vergilendirme aşamasında genellikle inceleme elemanının alıcı ifadelerine başvurması yoluyla elde edilmektedir. Ayrıca, vergi davasında tanık dinletemeyen, yani tanığı mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, tanığı noter huzurunda dinletip, noter tarafından tesbit edilen yazılı beyanını dosyasına koymaktadır. Bazen de davada taraf olan kişi notere gitmeden tanığın beyanını ve imzasını taşıyan yazılı belgeyi dosyaya ibraz etmektedir. Bu şekilde noter huzurunda alınan ifadenin veya olay hakkında bilgisi bulunan kimsenin imzasını taşıyan ifadesinin dosyaya konulmasında, taraf gene tanık beyanı delilini ikame ettiği halde sadece beyan mahkeme dışında alınmış olmaktadır⁸⁵.

Vergi yargılaması hukukunda yargılama aşamasında tanık dinlenilmesinin karşısındaki engellere rağmen, vergilendirme aşamasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin 2'inci fıkrasında "*şahit ifadesi*"nin vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında isbat vasıtası olarak kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Böylece, daha önceden Danıştay tarafından delil niteliği tanınan tanık beyanlarından yararlanarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasının ve bu sonuca dayalı olarak tarhiyat yapılmasının kanunî çerçevesi oluşturulmuş bulunmaktadır. Vergi yargısı organları, vergi uyumsuzluklarının çözümü vesile-

84 Bkz. Seviğ, s. 296.

85 Bkz. ve karşı. Hondu, s. 101.

siyle vergilendirme işleminin, vergilendirmenin maddî sebebinin oluşturan vergiyi doğuran olaya uygunluğunu denetlerken tarh işlemine dayanak teşkil eden tanık beyanlarını delil olarak değerlendirmektedir. Nitekim, Danıştayın bu konuya ilişkin kararlarına, bu çalışmanın ilgili yerlerinde işaret edilmektedir.

Kısacası, vergiyi doğuran olayların büyük çoğunluğunun özel hukuk ilişkilerinden kaynaklandığı dikkate alındığında, çoğu zaman vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasının tek isbat vasıtasının tanık beyanı olabileceğini söylemek mümkündür. Bu itibarla, vergi uyuşmazlıklarının çözümü safhasında vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetlerinin kavranmasında tanık beyanlarından yararlanılmaması düşünülemez.

B) YARGILAMA SÜRECİNDE TANIK BEYANINA BAŞVURULMASI

1. Tanık Beyanına Başvurulmasının Gerekli Oluşu

a) Yazılı Yargılama Usulünün Eleştirisi

Vergi yargısında yazılı yargılama usulü geçerlidir⁸⁶. Yazılı yargılama usulünde davacı davasını açarken isteğini ve iddialarını dilekçede belirtmek ve bunlara ilişkin belge ve delilleri de dilekçe ile birlikte mahkemeye vermek durumundadır (İYUK.m.3). Davalının da dava dilekçesine cevap verirken dava dilekçesinde yer alan iddialara karşı savunmasını yapması ve karşı delillerini mahkemeye sunması gerekir. Birer defa daha bu şekilde "*dilekçe teatisi*" yapıldıktan sonra dosya hukuken tekemmül etmekte (İYUK.m.3,16) ve bundan sonra davanın sonuçlandırılması konusunda insiyatif mahkemeye geçmektedir.

Tarafların isteği üzerine veya mahkemece gerek görülmesi halinde re'sen duruşma yapılabilir. Duruşmada taraflar dava ve cevap dilekçeleri ile savunma dilekçelerinde dile getirdikleri hususlar hakkında mahkeme huzurunda sözlü olarak açıklamada bulunurlar (İYUK.m.17,18). Uygulamada Danıştay'da ve vergi mahkemelerinde duruşmalar bir celsede sona ermektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2'nci bendinde, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanacağı ve her türlü incelemenin evrak

86 Vergi yargılaması hukukunda "yazılılık ilkesi" hakkında geniş bilgi için bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 74-78; Vergi Yargılaması Hukuku, s. 79-83.

üzerinde yapılacağı hükme bağlandığından, vergi davalarında duruşma ve keşif dışında sözlü herhangi bir işlem yapılması mümkün değildir.

Danıştay'ın hem ilk derece hem de denetim mahkemesi olarak görev yaptığı dönemde, dava sayısında meydana gelen artış nedeniyle, davalara bakan daire sayısı artırılmasına rağmen, davaların 3-5 yıldan önce sonuçlandırılmadığı bilinmektedir. İş yoğunluğunun fazla olduğu bir dönemde adli yargıdaki gibi sözlü yargılama usulü kabul edilmesinin zaten geciken davaların daha da gecikmesine yol açacağı kaçınılmazdır. Ayrıca, ülkenin her yanından açılan davalarda yapılacak sözlü yargılama için Danıştay'a gelmesi de o günün şartlarında oldukça meşakkatli ve masraflı olmaktadır. Dolayısıyla, idari yargıda yazılı yargılama usulünün benimsenmesi pratik ve ekonomik bir gerekçeye dayanmaktaydı. Fakat bu gün için, Danıştay dışında ilk derece idarî yargı organlarının, yani idare ve vergi mahkemelerinin kurulmuş olması Danıştay'ın iş yükünü hafifletmiş ve idarî yargı hizmeti vatandaşın daha kolay yararlanacağı bir hizmet haline getirilmiştir. Dolayısıyla, idarî yargı alanında yer alan mahkemelerin derecelendirilmesi ve 1982 yılından bu yana gerçekleşen idarî yargılama usulü uygulaması sonuçları değerlendirilerek, idarî yargı için kabul edilen yazılı yargılama usulü ilkesinin yeniden gözden geçirilmesinin ve ihtiyaçlara uygun yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekli ve yararlı olacağı düşünülmektedir⁸⁷.

Bir subjektif vergilendirme işlemine karşı açılan davada, mahkemenin uyuşmazlığı çözebilmesi için öncelikle vergilendirme işleminin temelini oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması gerekir. Başka bir deyişle, uyuşmazlığın çözümü, uyuşmazlık konusu işlemin yapılmasına esas alınan maddî olayın doğru olup olmadığının açıklığa kavuşturulmasına bağlıdır. Bunun sağlanması ise, vergiyi doğuran olayı bilen ve/veya gerçekleştiren kimselerin beyanlarına da başvurulmasıyla mümkündür.

Bu gün vergi yargısı hizmeti Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri aracılığıyla ülke sathına yayılmıştır. Davacının veya davalının mahkemeye gelip gitmesi kolaylaşmıştır. Ayrıca bu mahkemelerin iş yükü de Danıştay'ın eski iş yükü kadar değildir. Kaldı ki, işin fazlalığı uğruna hiç bir zaman adaletin gerçekleşmesinden feragat edilmemesi gerekir⁸⁸.

87 Bkz. ve karşı. **Hondu**, s. 93-94.

88 Bkz. **Hondu**, s. 101.

b) Vergi Yargılaması Usulünde Tanık Dinlenmesini Gerektiren Bazı Nedenler-Tanıklık ve Vicdanî Kanaat Arasındaki İlişki

Vergi mahkemelerinde görülen bazı davalarda uyuşmazlığın sağlıklı ve adaletli çözümü tanık dinlenilmesini gerekli kılmaktadır⁸⁹. Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine inceledikleri kararları bozmaları halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinin 4'üncü bendi uyarınca gerekli inceleme ve araştırmayı yaparak esas hakkında yeniden karar verebileceklerinden, dolayısıyla Bölge İdare Mahkemelerinin bakmakta oldukları bazı dosyalarda da tanık dinlenilmesi gerekmektedir. Ayrıca, Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinde sayılan davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da çözümleneceğinden, bu davalarda da tanık dinlenilmesine gerek olup olmadığı tartışılabilir. Ancak, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar, daha çok objektif düzenleyici işlemlere yönelik davalar olması nedeniyle, kural olarak, bir maddî vakıanın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması sözkonusu olmayacağından tanık dinlenilmesini gerektiren bir durumdan söz edilmez. Öte yandan, Danıştay'ın temyiz mercii olarak

89. Vergi mahkemelerinde tanık dinlenilmesinin mümkün ve gerekli olduğuna ilişkin uygulamada yaşanmış bazı örnekler verelim: "Eczanesi bulunan bir gelir vergisi mükellefi nezdinde yapılan yoklamada işyerinde 6 ay süre ile bir iki işçi çalıştırıldığı tesbit edilmiş, mükellefin muhtasar beyannamesinde bu işçileri üç ay çalıştırdığını beyan etmesi üzerine ikmalen (stopaj) gelir vergisi salınmıştır. Mükellef Vergi Mahkemesinde açtığı davada işçileri idarenin teşbit ettiği kadar çalıştırmadığını iddia ederek işçilerin ad ve adreslerini verip bunların ne kadar çalıştıkları konusunda şahadetlerine başvurulması istenmektedir. (Konya Vergi Mahkemesi'nin E.1989/122 sayılı dosyası)". "Bir şahsın ikrazatçılık yaptığı halde borç para vermeden elde ettiği faiz gelirini beyan dışı bıraktığı vergi kontrol elemanlarınca yoklama ile tesbit edilip kaçakçılık cezalı gelir vergisi salınıyor. Adına mükellefiyet tesis edilen şahıs yoklama tutanağında ismi geçen şahıslara parayı faizsiz ve karşılıksız verdiğini iddia ediyor. Yoklamada ise şahıslar ne kadar borç para aldıklarını, hangi tarihte ödeme yaptıklarını beyan etmişlerdir. Vergi Mahkemesinde davanın reddi üzerine Bölge İdare Mahkemesine yapılan itirazda davacı borç verildiği iddia edilen şahısların şahit olarak dinlenmesini, kendisinin bu paraları faiz almadan verdiğini ve ikrazatçılık yapmadığını iddia etmektedir. Ayrıca borç verilen şahısların şahit olarak dinlenmemesi ihtimaline karşı bunların ifadelerini havi yazıları dosyaya ibraz etmiştir. (Konya Vergi Mahkemesi'nin E.1989/319, K.1989/326 sayılı dosyası)". "Lokantacılık yapan mükellefe 1.1.1988 ila 26.11.1988 tarihleri arasında komşusu olan bakkaldan günde 10 ekmeğe aldığı halde gider pusulası düzenlemediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Mükellef Bölge İdare Mahkemesine başvururken yoklamanın yapıldığı gün ekmeğe aldığı fırın dağıtıcısının gelmemesi nedeniyle ödünç olarak bakkaldan ekmeğe aldığı, aslında ekmeğe ihtiyacı fırından karşıladığını ileri sürerek ekmeğe almadığı konusunda bakkalın şahit olarak dinlenmesini istemektedir. (Konya Bölge İdare Mahkemesi'nin E.1989/374, K.1989/388 sayılı dosyası)". (Höndü, s. 98-99).

incelediği dosyalarda maddî olayların yeterince açıklığa kavuşturulmadığı durumlarda kararı bozarak, Bölge İdare Mahkemelerinde olduğu gibi, araştırma yapma yetkisi bulunmadığından bu tür incelemeler sırasında Danıştay'da tanık dinlenilmesi imkânı yoktur⁹⁰.

Bir vergi davasında maddî olayın açık ve anlaşılabilir nitelikte olması halinde, mahkeme bu maddî olayı tavsif ederek uygulanacak hukuk kural- larını tesbit eder. Bu şekilde tesbit ettiği uygulanması gereken hukuk kuralı ile maddî olaya dayalı vergilendirme işlemini karşılaştırarak davayı çözümler. Fakat her vergi davasının temelini oluşturan maddî olay açık ve anlaşılabilir nitelikte olmayabilir. Tarafların ibraz ettiği delillerin de eşit ağırlıkta olması halinde davanın çözümlenmesi ve hâkimin karar vermesi zorlaşır. Bu gibi durumlarda hâkim, gene hukukî çerçeve içinde kendi bilgisi ile tarafların delillerini değerlendirerek ortaya çıkan vicdanî kanaatine göre karar vermek zorundadır. Nitekim, Anayasa'nın 138'inci ve Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 4'üncü maddesinde hâkimlerin Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verecekleri belirtilmektedir. İşte, uyuşmazlığa neden olan maddî olayın açık ve anlaşılabilir olmadığı durumlarda hâkim tarafından tanık dinlenilmesi halinde, vicdanî kanaat elde edilmesi mümkün olacak, bir bakıma Anayasa'nın ve Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun yukarıda sözü edilen hükümlerine uyulmuş olacaktır. Ayrıca, böyle durumlarda hâkimin daha kolay karar vermesi sağlanacak ve vicdanî yönden rahatsızlık duyması önlenecektir. Örneğin, lokantçılık yapan yükümlü adına komşu bakkaldan aldığı ekmekler için gider pusulası düzenlenmediğinden dolayı kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin davada ekmeklerin kendisinden alındığı iddia edilen bakkal tanık olarak dinlense, kendisinden lokantacı olan yükümlünün ekmek alıp almadığı, almış ise kaç gün aldığı, ekmeği ödünç mü yoksa parası karşılığında mı aldığı sorulsa, bunlar tutanağa geçirilip tarafların delilleri ile karşılaştırılsa hâkim derhal, yükümlünün bakkaldan ekmek alıp almadığı, almış ise kaç gün aldığı ve kaç tane gider pusulası düzenlenmediği konusunda vicdanî kanaat sahibi olacak ve kararını daha rahat ve isabetli verecektir. Kısacası, gerek ve ihtiyaç görüldüğünde bazı vergi davalarında tanık dinlenilmesi, hâkimde vicdanî kanaat oluşması bakımından büyük yarar sağlayacaktır⁹¹.

90 Bkz. ve karş. **Hondu**, s. 98.

91 Bkz. ve karş. **Hondu**, s. 99-100.

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılama Sürecinde Tanık Dinlenilmesi

Medenî yargılama ve ceza yargılaması hukuklarında elverişli bir isbat vasıtası olarak başvuru tanık beyanının, idarî yargılama hukukunda ve buna bağlı olarak vergi yargılaması hukukunda yargılama sürecinde başvurulabilecek bir delil olarak kabul edilip edilmemesi konusu doktrinde ve yargı kararlarında tartışılmaktadır. Bu tartışmalara girmeden önce, bu konudaki hukukî düzenleme hakkında bilgi vermekte yarar vardır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanacak usul kurallarını içeren İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda deliller konusunda doğrudan bir düzenleme yoktur. Delillere ilişkin olarak sözü edilen kanunun değişik maddelerine serpiştirilmiş olarak dolaylı birtakım hükümler yer almaktadır. Bunlar arasında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1/2, 2/2, 3, 16/1, 2, 17/1, 18/3, 4, 5, 20, 21, 31 ve 58'inci maddelerini saymak mümkündür. İdarî yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda delil ve isbata ilişkin doğrudan bir düzenlemeye gidilmeyip, delillerden keşif ve bilirkişi ile delil tesbitine ilişkin olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollama yapma yolu tercih edilmiştir. Fakat, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "şahit"e ilişkin hükümlerine herhangi bir yollama yapılmamıştır. Ayrıca, idarî yargılama hukukunda ve buna bağlı olarak vergi yargılaması hukukunda yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Dolayısıyla duruşmanın istisna oluşturması ve duruşmada herhangi bir zabtın tutulmaması vergi yargılaması hukukunda tanığın dinlenilmesinin önünde bir başka engel oluşturmaktadır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'nci bendi, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve bu kanunun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollama yaptığı haller saklı kalmak üzere, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Ancak, bu hükümle Vergi Usul Kanunu'nun hangi maddeleri hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanacağı konusu ayrı bir tartışmayı beraberinde getirmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümünde Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yargılama usulüne ilişkin hangi hükümlerden yararlanılabileceği konusuna açıklık getirmekte yarar vardır. İdari Yargılama Usulü Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nun itiraz ve temyiz yollarını düzenleyen 379-412'nci maddeleri arasında yer alan 34 maddeyi yürürlükten kaldırmıştır. Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nda vergi yargılaması usulü ile doğrudan ilgili olarak üç maddenin yer aldığını kabul etmektedir. Bunlar, vergi mahkeme-

sinde dava açmaya yetkili olanlarla ilgili 377'nci; dava konusu ile ilgili 378'inci ve duruşmalarda dinlenebilecek olanlara ilişkin olan mükerrer 378'inci maddelerdir⁹². Bunlardan başka, Vergi Usul Kanunu'nda vergi yargılaması usulüne ilişkin olarak, vergi hatalarının düzeltilmesini (VUK. m.116-126), uzlaşmanın açılmış bulunan vergi davalarına etkisini, uzlaşılan verginin ve/veya cezanın dava konusu yapılamaması ile ek dava süresini (VUK. Ek m. 6, 7), emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tesbitine karşı dava açmaya yetkili olanlar ve dava açma süresini (VUK. mük. m. 49) düzenleyen hükümler de yer almaktadır. Bunlara özellikle, vergilendirme aşamasında yorum, delil ve isbat konularını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesini de eklemek gerekir⁹³.

Doktrinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde hangi hükümlerin öncelikle uygulanması gerektiği konusunda da farklı yaklaşımlar olduğu görülmektedir. Yaklaşım farklılığının temelini ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'nci bendinde yer alan ifade tarzı oluşturmaktadır. Buna göre, "*Bu kanun (İYUK) ve ... Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*" Burada yer alan sıralamanın, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak hükümlerin öncelik sırasını oluşturduğu kabul edilmektedir. Nitekim, bir uyuşmazlıkta, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda hüküm olduğu sürece bu hükümlerin öncelikle uygulanacağı; hüküm bulunmadığı takdirde 31'inci maddede açıkça yollama yapılan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı; bunlar dışında ise Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanabileceği ileri sürülmektedir⁹⁴. Ancak, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak hükümler bakımından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'nci bendinde yapılan düzenlemenin bu şekilde yorumlanmasında isabet olmadığı düşünülmelidir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin hükümleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ve bu kanunun yollama yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre "*özel hüküm*" niteliği taşıdıklarından vergi uyuşmazlıklarında öncelikle uygulanması gerekir. Gerçi, hem İdari Yargılama Usulü

92 "...Her ne kadar 2577 sayılı Kanunun 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri saklı tutulmuşsa da, bu konuda gönderme yapılan kurallar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ... 377, 378 ve Mükerrer 378'inci maddeleridir." Dş.VDDGK. 25.10.1991 gün ve E.1991/51, K.1991/76, (Dş.Der., S. 84-85, s. 111-112).

93 Bkz. Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 123.

94 Bkz. Kırbas, Kanıtlama, s. 189.

Kanunu'nda, hem Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun yollama yapılan hükümleri arasında hem de Vergi Usul Kanunu'nda uyuşmazlık konusu olaya uygulanabilecek aynı ya da benzer hükümlerin bulunması halinde hangi hükmün öncelikle uygulanması hususu gündeme gelebilir. Oysa, bu alanda uygulanacak hükümler incelendiğinde aynı konuda birden ziyade hükmün yarıştığı görülmemektedir. Dolayısıyla böyle bir sıralama ve buna bağlı bir tartışmaya gerek yoktur.

Vergi yargılaması hukukunda deliller ve bu arada tanık beyanı hakkındaki mevzuatın bu şekilde ortaya konulmasından sonra Danıştay'ın, yargılama sürecinde tanık dinlenilmesi suretiyle tanık beyanı delilinden yararlanılıp yararlanılamayacağı konusundaki tutumunu belirtelim. Danıştay bir kararında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollama yapan 31'inci maddesinde "*şahit*"e yer verilmemesi ve ayrıca bu yargılama usulünde "*yazılılık ilkesi*"nin geçerli olması gerekçesiyle, "*idarî yargı yerlerinde yapılan yargılama sırasında ve duruşmada tanık dinlenilmesinin ve yemin teklifinin mümkün olmadığı*"na hükmetmiştir⁹⁵.

Doktrinde, vergi yargılaması sürecinde tanık dinlenilip dinlenilemeyeceği konusunda farklı yaklaşımların varlığı bilinmektedir. Bu yaklaşımlardan ilkinde göre, idarî yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Ayrıca, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda "*tanık*" ile ilgili herhangi bir düzenleme olmadığı gibi,

95 "...İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap...'ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenilmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır." Dş. 3.D. 24.12.1986 gün ve E.1986/1201, K.1986/2706, (Dş.Der., S. 66-67, s. 187). Aynı yönde başka bir karar için bkz. "2577 sayılı Kanunun 17. ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, şahit dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı Kanunun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır./İdari Yargılama Usulü Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen.....adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanakdaki tesbitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir." Dş. 3.D. 25.12.1990 gün ve E.1989/3460, K.1990/3569, (Dş.Der., S. 82-83, s. 261-265).

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "şahit"e ilişkin hükümlerine yolla-
ma da yapılmamıştır. Dolayısıyla, mevcut hukuk kuralları dikkate alındığın-
da, vergi uyuşmazlıklarının yargılama aşamasında tanık dinlenilmesi müm-
kün değildir⁹⁶.

İkinci yaklaşıma göre ise, idarî yargılama hukukunda ve dolayısıyla
vergi yargılaması hukukunda yazılı yargılama usulü benimsenmiş olmakla
birlikte şartlarının varlığı halinde duruşma yapılması da mümkündür. İdari
Yargılama Usulü Kanunu'nda "tanık" ile ilgili bir hüküm bulunmaması ve
Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "şahit"e ilişkin hükümlerine yolla-
ma yapılmamış olması, yargılama aşamasında tanık dinlenilmesinin yasak
olduğunu değil, bu konunun düzenlenmediğini gösterir. Ayrıca, bu konuda
dolaylı da olsa birtakım düzenlenmeler vardır. Nitekim, Vergi Usul
Kanunu'nun tanık beyanı delili niteliği tanınacak beyanların hangi şartları
taşıması gerektiği konusunu düzenleyen 3'üncü maddesinin B bendinin
2'inci fıkrası ile duruşmada kimlerin dinlenebileceğini belirten mükerrer
378'inci maddesi buna örnek olarak gösterilebilir. Nitekim, Vergi Usul
Kanunu'na 2971 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 378'inci maddede
Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda iddia ve savun-
manın gerekli kıldığı hallerde mahkemenin vergi davasına konu olan tarhi-
yatın dayanağı incelemeyi yapmış olan inceleme elemanları ile yükümlünün
duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisinin dinle-
nilebileceğinin kabul edilmesi yoluyla vergi davalarında kısıtlı tanık dinleme
imkânı getirilmiştir. Esasen bu hükümler vergi yargılaması usulünde
gerektiğinde tanık dinlenebilmesinde zorunluluk bulunduğunu göstermekte-
dir⁹⁷. O halde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, tarh aşamasında baş-
vurulan tanıkların beyanlarına delil niteliği tanındığı gibi, yargılama aşama-
sında da mahkemenin tanık dinleyebilmesi mümkün olmalıdır⁹⁸.

Doktrinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, tanık beyanının delil
olarak kullanılabilmesi ve mahkeme tarafından tanık dinlenebileceği görüşü
egemendir⁹⁹. Bu çözüm, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B ben-
dinin 2'nci fıkrası hükmünden kaynaklanmaktadır. Nitekim, İdari Yargılama

96 Bkz. ve karşı. Hondu, s. 98; Gözübüyük, no. 562; Çırakman, s. 24; Özbacı, Vergi Davaları, s. 44.

97 Bkz. Hondu, s. 102.

98 Bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 273-274.

99 Bu konuda bkz. ve karşı. Tezel, s. 254; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 198, 205; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 299; Hondu, s. 98, 103; Kırbaş, Vergi Hukuku, s. 206; Kanıtlama, s.192, 193; Şeker, s. 243.

Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin ikinci fıkrası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir.

Tanıklık konusundaki sorun, sadece pozitif düzenlemelerdeki boşluktan değil, aynı zamanda, vergi yargılaması hukukunda geçerli olan üç temel ilkenin çelişmesinden kaynaklanmaktadır. Yazılılık ilkesi ile yine vergi yargılaması hukukunda kabul edilen delil serbestisi ve re'sen araştırma ilkeleri somut sorunda çatışmaktadır. Aslında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda tanıklığı engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak gerek idarî işlemlerin tesisinde gerek yargılama sürecinde yazılılık esas olduğundan, bir delil türü olan tanıklığın uygulanma ve geçerlik alanı sınırlı kalmaktadır. Ancak, işlemlerden çok idarenin eylemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargılanmasında mahkemenin tanığa başvurması düşünülebilir. Bu bağlamda, vergilendirme sürecinde ilke olarak işlem tesisi sözkonusu olduğundan, vergi yargısında da tanıklığın işlevi sınırlı olsa da¹⁰⁰, vergilendirme işleminin temelini oluşturan maddî olayın, yani vergiyi doğuran olayın ne olduğunun, nasıl, kimin için ve ne zaman gerçekleştiğinin ortaya çıkarılmasında tanık beyanının önemli bir işleve sahip olacağı muhakkaktır.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı yollamada "*şahadet*" hükümlerine yer verilmemesi nedeniyle, idarî yargılama hukukunda ve buna bağlı olarak vergi yargılaması hukukunda tanık beyanı delilinin elde edilmesi yolu olan tanık dinlemenin nasıl gerçekleştirileceği hususu ayrı bir tartışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu arada yeminin hiçbir şekilde delil olarak kabul edilmediği vergi yargılaması hukukunda tanığın yeminle mi, yoksa yeminsiz mi dinleneceği konusu da önem arz etmektedir.

Vergi yargılaması hukukunda yargılama sürecinde tanık dinlenilmesinin önünde var olan hukukî düzenleme yokluğu-eksikliği ve yargı organlarının bu konuda çekingen davranmaları gibi engelleri aşmak için adli yargıda delil tesbiti yoluyla elde edilen tanık beyanlarına ilişkin tutanaklar dava dosyalarına intikal ettirilmektedir. Ayrıca, yapılmış ve yapılmakta olan bir vergi incelemesi nedeniyle vergi yükümlüleri Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince vergiyi doğuran olayla ilgisi tabîf veya açık olan tanıkların beyanlarını tesbit ettirmek amacıyla noterlere başvurmaktadırlar. Yazılı hale getirilmiş bu beyanları vergi davası dilekçeleri ekinde ya da daha sonraki cevap verme aşamasında vergi mahkemelerine sunmaktadırlar¹⁰¹. Böy-

100 Bkz. Kumrulu, s. 129.

101 Bkz. Hondu, s. 98-99.

lelikle, yargılama sürecinde tanık dinlenilmesine karşı çıkan Danıştay'ın¹⁰² engellemesi bir ölçüde aşılakta, mahkemede dinlenilmemesine rağmen, tanık beyanlarına uyumsuzluk konusu olayların isbatında bir delil olarak başvurulması ve bunlardan yararlanılması sağlanmaktadır¹⁰³. Gerçekten, vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da, vergi inceleme elemanlarının raporlarına dayanak yaptıkları tanık beyanlarına ne ölçüde delil niteliği tanınırsa, delil tesbiti yoluyla ya da noterlerce tesbit edilen tanık beyanlarına da aynı ölçüde delil niteliği tanınmalıdır¹⁰⁴.

IV. TANIK BEYANININ DELİL DEĞERİ

Birçok ülkenin hukukunda olduğu gibi, Türk yargılama hukukunda da tanık beyanı takdirî bir delildir. Bu sebeple, mahkeme tanık beyanı ile bağlı değildir. Mahkeme, başka delil ve karinelere tanığın doğru söylemediğini anladığı takdirde, tanık beyanının aksine karar verebilir¹⁰⁵. Ancak, tanık beyanları serbestçe takdir edilirken sadece hâkimin vicdanî kanaati yeterli olmayıp, verilen kararda bir tanığın beyanının neden kabul edildiğinin veya edilmediğinin belirtilmesi de gerekir¹⁰⁶.

Tanık beyanı, medenî yargılama ve ceza yargılaması hukuklarında olduğu gibi, vergi yargılaması hukukunda da takdirî bir delil olarak kabul edilmektedir. Ancak, vergi yargılaması hukukunda tanık beyanı deliline ilişkin bir düzenleme olmaması nedeniyle, mahkemede tanığın dinlenilip dinlenilemeyeceği konusundaki tartışmalar devam etmektedir. Bu engelin aşılması amacıyla noter ya da sulh hâkimi huzurunda tanık dinletilip, tutanağın dosyaya konulması durumunda bunun değerlendirilmeye alınması gerekmektedir. Çünkü, inceleme elemanının aldığı ifadeler yeterli bir delil olarak kabul edilirken, noterin veya sulh hâkiminin yaptığı tesbit sırasında alınan ifadeyi delil olarak kabul etmemek mümkün değildir.

Tanık beyanının değeri, tanığın edindiği bilgiyi her türlü bozucu tesirlerden uzak olarak tam ve dürüst bir şekilde alma kabiliyetine ve gerçeği olduğu gibi söyleme niyet ve iradesine bağlıdır. Ayrıca, kendine yöneltilen

102 Dş. 3.D. 24.12.1986 gün ve E.1986/1201, K.1986/2706, (Dş.Der., S. 66-67, s. 187); Dş. 3.D. 25.12.1990 gün ve E.1989/3460, K.1990/3569, (Dş.Der., S. 82-83, s. 261-265).

103 Bkz. Karakoç, Delil Sistemi, s. 261.

104 Bkz. ve karşı. Çırakman, s. 26; Kırbaş, Kanıtlama, s. 193; Şeker, s. 238; Esen, s. 9.

105 Bkz. Bilge-Önen, s. 523; Kuru, s. 1797.

106 Bkz. Kuru, s. 1798.

soruların soruluş tarzı, olayın gerçekleşmesi ile beyanda bulunma zamanı arasında geçen sürenin uzunluğu veya kısalığı da tanık beyanı üzerinde etkili olmaktadır. Bütün bunlar tanık beyanının değeri üzerinde rol oynayacağı için kanun bu delilin takdirinde mahkemeyi tamamen serbest bırakmıştır (HUMK.m.240)¹⁰⁷.

Tanıklık yapan kişi ile yükümlü arasındaki husumet, tanık beyanlarının delil değerini azaltan bir özelliğe sahiptir. Aralarında daha önceden husumet bulunan kişilerin birbirleri hakkında tarafsız olamayacakları düşünüldüğünde, bu durum daha kolay anlaşılabilir. Bu nedenle, tanığa başvurulurken ve beyanı değerlendirilirken, hakkında bilgi istenilen kişi ile aralarında daha önceden bir uyuşmazlığın olup olmadığının araştırılması ve gözönünde bulundurulması gerekir.

Tanıkların bilerek beyanda bulunmaları şart olmakla beraber, bilgilerin doğrudan doğruya iddia veya savunmaya ilişkin olması gerekmez. Çünkü, iddia ve savunmayı isbata yarayan diğer hususlar da tanık beyanı ile isbat olunabilir¹⁰⁸.

Vergilendirme aşamasında tanık beyanına dayanılarak tarhiyat yapılması hususu öteden beri bilinmektedir. Nitekim, inceleme elemanlarının en çok başvurdukları inceleme yöntemi tanık beyanına dayanmaktır. İnceleme elemanı, örneğin araba, daire, buzdolabı, televizyon, çamaşır makinası veya herhangi bir hizmet karşılığında ne kadar ödemede bulunduğunu, alıcıların veya hizmetten yararlananların ifadesine başvurmak ve bu beyanları bir tutanakla tesbit etmek suretiyle raporunu hazırlamakta ve bu rapor doğrultusunda tarhiyat yapılmaktadır. Çoğu zaman, yükümlünün bilgisine başvurulmamaktadır. Dolayısıyla sadece alıcıların beyanı doğrultusunda vergi tarh edilmekte ve/veya ceza kesilmektedir. Ancak, yükümlü ile sözleşme ilişkisi bulunan kişilerin beyanlarının başka delillerle desteklenmeksizin tek başına tarhiyatın dayanağını oluşturması yerinde bir uygulama değildir. Çünkü, tanık olarak bilgisine başvuru alanların çeşitli gerekçelerle yalan ya da yanlış beyanda bulunmaları muhtemeldir. Yükümlü ile aralarında husumet olması, olayın üstünden uzun zaman geçmesi nedeniyle doğru hatırlayamama veya inceleme elemanının ya da vergi idaresinin manevi baskısı nedeniyle gerçeğin ifade edilememesi mümkündür. Bu itibarla, tanık beyanlarının tarhiyata esas alınması gereklidir, fakat tek başına yeterli sayılmamalıdır. Bu beyanların diğer bilgi, belge ve delillerle desteklenmesinde yarar vardır.

107 Karş. Bilge-Önen, s. 523-524.

108 Bkz. Belgesay, s. 121.

Vergilendirme işlemlerinde ifadesine dayanılan tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabîî ve/veya açık olması şartını taşıyıp taşımadığı, her olayda, olayın özellikleri dikkate alınarak vergi yargısı organınca takdir edilmektedir. Vergi yargısı organı, vardığı sonuca göre, verilen ifadenin delil değeri taşıyıp taşımadığına ve dolayısıyla davaya konu tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığına karar vermektedir¹⁰⁹.

Uygulamada, yükümlülerle hukukî ilişkide bulunan kişilerin beyanlarına yükümlülükleri bağlayıcı delil niteliği tanınmaktadır¹¹⁰. Bir malın gerçek satış tutarının belirlenmesi sırasında, alıcı ifadeleri delil olarak kabul edilmekte¹¹¹, ancak alıcı ile satıcı arasında bir husumet ya da uyuşmazlık olması durumunda yorum yoluyla, alıcı ifadelerinin gerçek durumu yansıtmayacağına karar verilebilmektedir¹¹². Aynı şekilde, alıcı ile satıcının ortak menfaatlerinin bulunduğu durumlarda da, yorum yoluyla, alıcı ifadelerine itibar edilmemektedir¹¹³.

Danıştay, tanığın vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerle ilgisi tabîî ve/veya açık olsa bile, bazı hallerde beyanına delil olarak itibar etmemektedir. Örneğin, yükümlü ile uyuşmazlığı bulunan tanığın beyanı¹¹⁴, yükümlüyü zarara uğratmak amacıyla verilen tanık beyanı¹¹⁵, kira bedelini kendi ticarî defterlerine yükümlünün beyanına uygun olarak geçiren kiracının, kira sözleşmesinde yazılandan daha fazla kira ödediği yolundaki beyanı¹¹⁶, sahteliği ve geçersizliği tesbit edilemeyen noter senedinin hilâfına

109 Bkz. Candan, s. 57.

110 Dş. 4.D. 20.12.1972 gün ve E.1970/3630, K.1972/7820, (Kızılot, Vergi Usul, s. 50).

111 Dş. 4.D. 23.12.1977 gün ve E.1977/1361, K.1977/3556, (Dş.Der., S. 30-31, s. 154).

112 Dş. 4.D. 23.2.1979 gün ve E.1978/1693, K.1979/460; Dş. 4.D. 16.1.1979 gün ve E.1979/1433, K.1979/141, (Kızılot, Vergi Usul, s. 36).

113 Dş. 4.D. 22.5.1987 gün ve E.1985/3655, K.1987/1736, (Kızılot, Kararlar, s. 675).

114 "Haklarında icra takibi yapılan alıcıların ifadelerinin maddi delil olamayacağı hk." Dş. 4.D. 15.2.1978 gün ve E.1977/2953, K.1978/462, (Dördüncü Daire Kararları, I. Kitap, s. 384, no. 632). "Mükellefin imzasını taşımayan yoklama tutanağının Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesine uygun bulunmadığı; esasen, bu tutanakta saptamaların, mükellefle iyi ilişkiler içinde bulunmayan kişiler nezdinde yapıldığının anlaşıldığı, bu nedenle, bu yoklama tutanağına dayanılamayacağı hk." Dş. 3.D. 30.3.1988 gün ve E.1987/1199, K.1988/1021, (Candan, s. 57).

115 "Alacaklı ile olan akrabalık ilişkisi hakkında inceleme elemanına gerçek dışı beyanda bulunan borçlunun faiz ödediği yolundaki ifadesinin alacaklıyı zarara uğratmak amacı taşıdığı anlaşıldığından, bu ifadeye itibar edilemeyeceği hk." Dş. 3.D. 15.1.1987 gün ve E.1986/1213, K.1987/137, (Candan, s. 57).

116 Dş. 3.D. 13.5.1987 gün ve E.1986/3625, K.1987/1255, (Candan, s. 57-58).

tanık beyanı¹¹⁷ Danıştay'ın delil olarak dikkate almadığı üçüncü kişi beyanlarıdır.

Bazı hallerde de, Danıştay, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabîî ve/veya açık bulunan kişinin beyanının delil olarak kullanılabilmesi için, bu beyanın bazı delil ya da karinelerle de doğrulanmış veya desteklenmiş olması şartını aramaktadır. Danıştay, bu şartı genellikle, usulüne uygun olarak düzenlenen belgelere karşı tanıklık halleri ile karşıt inceleme imkânının bulunması durumunda aramaktadır¹¹⁸.

Vergi yargılaması hukukunda benimsenen takdîr delil sistemi çerçevesinde mahkemenin, tüm delilleri serbestçe değerlendirerek vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemesi ve buna göre karar vermesi gerekir. Bu yapılırken, tarihyata esas alınan inceleme raporu ekinde yer alan tanık beyanlarının da vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ne derece gerekli, elverişli ve yeterli olduğu takdir edilecektir.

117 "Noter satış senedinin sahteliği veya geçersizliği tesbit edilmeden, satıcıların satış senedinde belirtilenden farklı fiatla satış yaptıkları yolundaki ifadelerinin maddi delil niteliğinde olmayacağı hk." Dş. 4.D. 13.2.1985 gün ve E.1984/3807, K.1985/374, (İspir-Yağmurlu-Özbalcı, s.10-11, no. 6).

118 "Davacının fındık aldığını iddia ettiği götürü vergi mükellefinin, faturalardaki imzaların kendisine ait olduğunu, ancak fatura içeriğinin kendisi tarafından doldurulmadığını ifade etmiş olması ve bu kişinin iş ve sermaye durumu itibarıyla fındık ticareti yapacak durumda bulunmaması karşısında, davacının bu kişiyle normal bir ticarî ilişkisinin olmayacağı hk." Dş. 3.D. 3.12.1986 gün ve E.1986/995, K.1986/2428; "Ana para ve faiz ödemelerinin borçlunun banka hesabından çekle yapıldığı borçlu tarafından ifade olduğundan, bunun doğruluğunun banka hesapları karşılaştırılarak araştırılması gerekirken, bu yapılmadan borçlu ifadesine dayanılarak, ikrazatçılık dolayısıyla tarhiyat yapılmasında isabet olmadığı hk." Dş. 3.D. 25.6.1986 gün ve E.1986/558, K.1986/1602; "Defterlerini tasdik ettirmeyen, beyanname vermeyen ve hamallık yapan kişinin, gerçek bir satım yapamayacağı hk." Dş. 3.D. 22.5.1989 gün ve E.1989/2018, K.1989/1479, (Candan, s. 58); "Müşteri defterlerinden alış fiyatlarının tespiti mümkün iken, bu yapılmadan mücerret müşteri beyanlarına itibarla bir kısım gelirin vergi dışı bırakıldığı kabulünde isabet olmadığı hk." Dş. 4.D. 28.4.1986 gün ve E.1985/5206, K.1986/1684, (Dş.Der., S. 64-65, s. 139).

GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yargılama aşamasına gelen uyuşmazlıkların temelinde, tanık beyanına dayanan tarhiyatların bulunması mümkündür. Tarhiyat aşamasında alınan tanık beyanlarının doğruluğunun tesbiti, vergilendirme işleminin hukukîlik denetiminde önem arz etmektedir. O halde, yargılama aşamasında da, uyuşmazlığın elverdiği ve kanunun öngördüğü şartları taşıyan kişilerin bilgisine başvurulması yargı denetiminin isabeti ve etkililiği açısından zorunludur. Gerçekten, vergi yargılaması hukukunda uyuşmazlık konusu olayların yargılama sürecinde tanık dinlenilmesi suretiyle isbatının kabulü adaletin tecel-lisine yardımcı olacaktır.

Vergi yargılaması usulünü düzenleyen kanunlarda tanık dinlenilmesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle vergi mahkemeleri huzurunda tanık dinlenilmesi yoluna gidilmemektedir. Fakat, kanun hükümleri ve içtihatlarla bakarak vergi davalarında tanık dinlenilmesine ihtiyaç duyulmadığını veya gerek olmadığını söylemek mümkün değildir. Aksine, yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bazı vergi davalarında tanık dinlenilmesinin gerekli olduğu, mahkemelerce bu ihtiyacın değişik biçimlerde giderilmeye çalışıldığı görülmektedir. Hatta kanun koyucu da, vergi davaları yönünden bu ihtiyacın kısmen de olsa giderilebilmesi amacıyla, Vergi Usul Kanunu'na bir madde (mük.m.378) ekleme yoluna gitmiştir.

Tanık beyanının delil olma niteliğinde bir tereddüt olmamakla beraber, yargılama aşamasında tanık dinlenip dinlenilmeyeceği konusu tartışmalıdır. Çünkü, yargılama aşamasında tanık dinlenilmesinin, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı yollamada "*şahadet*"e ilişkin hükümlere yer verilmemesi ve vergi yargılaması hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması nedeniyle, mümkün olmadığı ileri sürülmekte ve Danıştay da bu görüşü benimsemektedir. Ancak, gerçeğin araştırılması ve âdil kararların verilmesi bakımından, gerek delil tesbiti yoluyla gerekse vergilendirme aşamasında inceleme elemanının tanık beyanına başvurması sonucu elde edilen ifadelerin mahkemelerce değerlendirilmesine ve bunlara dayanarak yapılan tarhiyatların reddi ya da kabulü yoluna gidilmesine rağmen, bu ifade sahiplerinin mahkemelerce dinlenilmesinin kabul edilmemesini anlamak mümkün değildir. Çünkü, vergi yargılaması hukukunda tanık dinleneceğine dair açık bir hüküm olmadığı gibi, dinlenilemeyeceğine ilişkin bir yasak da bulunmamaktadır. Bu nedenle, yargılama aşamasında da uygulanacak hükümler (İYUK.m. 31) arasında yer alan Vergi

Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendi hükmü çerçevesinde tanık beyanının delil olarak kabulü, hatta tanıkların mahkemelerce dinlenilmesi mümkündür.

Tanıkların ne şekilde dinlenileceği konusunda yasal bir düzenleme yoktur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı yollamada "*şahadet*" hükümlerinden söz edilmemesi, bu konuda bir boşluğun olduğunu göstermektedir. Çünkü, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yollama yaptığı hükümler dışındakilerin vergi yargılaması usulünde uygulanması kabul edilmemektedir. İşte bu noktada, vergi yargılaması hukukunun niteliğine uygun yeni düzenlemeler yapılmasına olan ihtiyaç kendini hissettirmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümü çerçevesinde mahkemelerin tanık dinlemesinin gerekli olduğu durumlarda tanıkların yargılama sürecine nasıl dahil edilip dinlenileceğinin hukukî düzenlemeye kavuşturulması gerekir. Olması gereken hukuk açısından, vergi davalarının özellikleri gözönünde bulundurulmak ve takdir delil niteliği değişmemek şartıyla tanıklık kurumu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenebilir. Bu bağlamda tanıklık ile ilgili (tanık olabilecekler, tanık listesi verilmesi, duruşmada tanık dinlenilmesi, tanığın çekinmesi, tanıkların mahkemeye çağırılması, tanıkların dinlenme usulü gibi) konuların tamamına İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer verilebileceği gibi, özellik arzeden hususlar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlendikten sonra diğer konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yollama yapılması da mümkündür. Mali yargının/vergi yargısının bağımsızlığı düşünceleri doğrultusunda, vergi yargılaması usulünün ayrı bir kanunda düzenlenmesi de düşünülebilir. Ancak, tanıklıkla ilgili hükümlerin İdari Yargılama Usulü Kanunu'na konulması halinde, bu kanunda yer alan bazı maddelerin gözden geçirilmesi ve duruma göre yeniden kaleme alınması gerekebilir. Ayrıca, çeşitli kanunlarda yer alan yargılama usulüne ilişkin hükümlerin birbiriyle olan bağlantılarının bir sisteme, bir düzene kavuşturulmasında yarar vardır.

Gerekli düzenlemeler yapıncaya kadar, duruşma yapılan hallerde tanık dinlenilmesi yoluna gidilmesi mümkündür. Bu aşamada, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "*şahadet*"e ilişkin hükümlerinden yararlanılabilir. Böyle bir uygulama, yapılacak düzenlemelere zemin hazırlaması ve yol göstermesi bakımından yararlı olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR*

Kitaplar

BELGESAY, Mustafa Reşit; Hukuk ve Ceza Muhakemesinde Deliller, İstanbul 1940.

BERKİN, Necmettin M.; Tatbikatçılara Medenî Usul Hukuku Rehberi, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1981.

BİLGE, Necip/ÖNEN, Ergun; Medeni Yargılama Hukuku Dersleri, 3. Bası, Ankara 1978.

EREM, Faruk; Adalet Psikolojisi, 7. Baskı, Ankara 1977, (Adalet Psikolojisi).

EREM, Faruk; Ceza Yargılaması Hukuku, 6. Bası, Ankara 1986, (Ceza Yargılaması Hukuku).

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; Yönetmelik Yargı, 9. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 1993.

KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989, (Vergi Hukuku).

KARAKOÇ, Yusuf; Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası (D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77), İzmir 1997, (Delil Sistemi).

KARAKOÇ, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukuku, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1995, (Vergi Yargılaması Hukuku).

KIRBAŞ, Sadık; Vergi Hukuku, 8. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 1996.

KIZILOĞLU, Şükrü; Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. I, (Md. 1-133), (Savaş Yayınları), Ankara 1991, (Vergi Usul).

KUNTER, Nurullah; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 9. Baskı, İstanbul 1989.

KURU, Baki; Hukuk Muhakemeleri Usulü, C. II, 5. Baskı, İstanbul 1990.

ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, 3. Baskı, (Savaş Yayınları), Ankara 1993

ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988, (Vergi Usul).

* Dipnotlarda geçen kaynaklar, yazarların soyadları ile anılmıştır. Aynı yazarın birden fazla çalışmasına yapılan atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içerisinde gösterilmiştir.

- ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Davaları, Ankara 1988, (Vergi Davaları).
- ÖZTÜRK, Bahri; Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 3. Bası, Ankara 1994.
- PAULICK, Heinz; Grundriss der Finanzgerichtsordnung, (Carl Heymanns Verlag KG.), Köln-Berlin-Bonn-München 1971.
- POSTACIOĞLU, İlhan E.; Medeni Usul Hukuku Dersleri, 6. Bası, İstanbul 1975.
- ŞEKER, H. Nezi; Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1994.
- TOSUN, Öztekin; Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri, C. I, 4. Bası, İstanbul 1984.
- TURGAY, Recep; Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul 1969.
- ZIEMER, Herbert/BIRKHOLZ, Hans; Finanzgerichtsordnung, 3. Auflage, München 1978.

Makaleler

- CANDAN, Turgut; "Vergi Yargısında İspat-VI", (Maliye Postası, Yıl: 11, S. 236, 1 Temmuz 1990), s. 55-60.
- ÇIRAKMAN, Erol; "Vergi Hukukunda Serbest Delil Sistemi ve Ekonomik Yorum", (MGB. Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Hukukundaki Gelişmeler, 7-10 Ekim 1991 Marmaris), s. 15-102.
- ESEN, Ahmet; "Vergi Tarhında Şahit İfadesinin Değeri Nedir, Kesin Bir Belge Midir?", (Maliye Postası, Yıl: 13, S. 286, 1 Ağustos 1992), s. 7-10.
- GÜNEŞ, Gülsen; "Vergi Hukukunda Deliller", (İÜHF.M., C. LI, S. 1-4'den Ayrı Basım, İstanbul 1986), s. 475-494.
- HEINLEIN, Alfons; "Bedeutung, Nutzen und Bindewirkung von Sachverständigengutachten", (DStR 1975/Heft 16), s. 456-460.
- HONDU, Selçuk; "İdari Yargılama Usulünde Deliller ve 'Şahit' ", (İl Han ÖZAY, Günışığında Yönetim II, Yargısal Korunma, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1996), s. 91-103.
- KANETİ, Selim; "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", (Vergi Dünyası, S. 131, Temmuz 1992), s. 39-54, (Ekonomik Yaklaşım).
- KARAKOÇ, Yusuf; "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Uygulaması", (Yusuf KARAKOÇ, Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, (D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 69, İzmir 1996), s. 105-125, (Bilirkişilik Uygulaması).
- KIRBAŞ, Sadık; "Vergi Yargısında Kanıtlama", (Selim Kaneti'ye Armağan, Aybay Yayınları Hukuk Dizisi: 7, İstanbul 1996), s. 185-198, (Kanıtlama).

- KUMRULU, Ahmet; "Vergi Yargısında Sorunlar", (Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, (VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990 Lara-Antalya), Ankara 1990), s. 119-136.
- PERÇİN, Necati; "Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi", (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1995, S. 81), s. 55-71.
- SEViğ, Veysi; "Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler", (İktisat ve Maliye, C. XXVI, S. 7, 1979), s. 294-298.
- ŞENGÜL, Selami; "Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", (Maliye Dergisi, Eylül-Ekim 1980, S. 47), s. 68-86, (Delil Sistemi).
- ŞENGÜL, Selami; "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Delil ve Yorum Konusu", (Maliye Dergisi, Mayıs-Haziran 1981, S. 51), s. 112-125, (Delil ve Yorum).
- TEZEL, Adnan; "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", (Reşat Kaynar'a Armağan, İTİA. Yayını, İstanbul 1981), s. 251-268.

Karar Derlemeleri

- ÇAKIR, Ahmet/KORKUTAN, Murat; Türk Vergi Kanunlarıyla İlgili Danıştay İçtihat ve Kararları 1982, (yayın tarihi ve yeri yok).
- DANIŞTAY BAŞKANLIĞI; Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Birinci Kitap, 1975-1979, Ankara 1989, (Dördüncü Daire Kararları, I. Kitap).
- DANIŞTAY BAŞKANLIĞI; Danıştay Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap, 1965-1976, Ankara 1977, (Yedinci Daire Kararları, I. Kitap).
- DANIŞTAY DÖRDÜNCÜ DAİRE YARDIMCILARI; Danıştay Dördüncü Daire Kararları, 1969-1970-1971, Ankara 1972.
- GENÇ, K./YAĞMURLU, T./FALCIOĞLU, T./AKSOYLU, B./POLATKAN, V./BULUT, M.; Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1976, (Genç ve Arkadaşları).
- İSPİR, Ekrem/YAĞMURLU, Tahsin/ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları 1985, Ankara 1986.
- KIZILOL, Şükrü; Vergi Uygulaması İle İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1979-1987), Ankara 1987, (Kararlar).
- KIZILOL, Şükrü; Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 2, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1994, (Kararlar, C. 2).
- KIZILOL, Şükrü; Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 3, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1996, (Kararlar, C. 3).