

BÖLÜM 7

VERGİ YARGISINDA ADİL YARGILANMA HAKKININ TESİSİ BAKIMINDAN TANIK BEYANININ YERİ¹

Melisa ERDOĞAN ÖZKÖSEMEN²,
Pelin MASTAR ÖZCAN³

ÖZET

Bu bölümde, Anayasa m. 36 ve AİHS m. 6 çerçevesinde adil yargılanma hakkının vergi yargısındaki görünümü ele alınmakta; ispat hakkının yargılamada deliller aracılığıyla nasıl somutlaştığı açıklanmaktadır. Vergi yargısında tanık delilinin uygulanabilirliği ve sınırları, AİHM’in adil

¹ Bu bölüm, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı kapsamında 2025 yılında tamamlanan “Vergi Yargısında Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Tanık Beyanı” başlıklı tezden türetilmiştir.

² Bilim Uzmanı, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, avmelisaerdogan@gmail.com 0000-0003-4764-878X

³ Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Maliye, pelin.mastar@cbu.edu.tr, 0000-0001-9103-4131



Lisans: Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

Açık Erişim / Open Access.

DOI (kitap): <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219>

Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:

Erdoğan Özkösem, M. ve Mastar Özcan, P. (2025). Vergi yargısında adil yargılanma hakkının tesisi bakımından tanık beyanının yeri. H. Kahriman ve H. Bay (Ed.), *Vergi sisteminde dönüşüm: Hukuki uyumsuzluklar, aflar ve yeni vergi düzeni* içinde (ss. 184–207). Turkuaz

Yayınları <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219.c162>

yargılanma hakkına ilişkin iç hukuktan bağımsız değerlendirme ölçütleri nedeniyle ayrıca tartışılmaktadır. Çalışmanın amacı, Türk vergi yargısında delil sistemini adil yargılanma hakkı perspektifinden değerlendirmek ve tanık beyanına ilişkin düzenleme eksikliğinin uygulamadaki etkilerini ortaya koymaktır. Sonuç olarak, vergi hukukunda tanık beyanına dair açık ve ayrıntılı bir düzenleme bulunmamasının adil yargılanma hakkını zedeleyebildiği ve bu eksikliğin giderilmesi gerektiği tespit edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi yargısı, adil yargılanma hakkı, tanık beyanı

ABSTRACT

This section examines the right to a fair trial in tax adjudication within the framework of Article 36 of the Turkish Constitution and Article 6 of the ECHR, and explains how the right to proof is operationalized through evidentiary tools. The applicability and limits of witness testimony in tax proceedings warrant separate consideration, particularly because the ECtHR applies autonomous fair-trial criteria independent of domestic classifications. The study aims to assess the evidentiary system of Turkish tax litigation from a fair-trial perspective and to identify the practical implications of the lack of detailed rules on witness evidence. It concludes that the absence of clear and comprehensive regulation on witness testimony in tax proceedings may impair the right to a fair trial and that this gap should be addressed.

Keywords: Tax litigation, right to a fair trial, witness testimony

1. Giriş

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısım, 36. maddedeki düzenleme gereğince; "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir". Bu bağlamda ispat hakkı, mevcut düzenlemeden de anlaşılacağı üzere anayasal güvence ile korunmaktadır. Yargılama sürecinde ispat hakkı kullanırken başvuru alan araçlar ise delil kavramı kapsamında değerlendirilmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. madde gereğince "Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan,

yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, adil ve kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir”. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi adil yargılanma hakkını değerlendirirken iç hukuktan bağımsız kendine has kriterler izlemektedir. Bu bağlamda vergi yargısı bakımından yapılan değerlendirmenin özü de farklı koşullar altında belirlenmektedir. Nitekim, uygulamada oldukça tartışmalı olan tanık delilinin vergi hukukunda uygulanabilirlik ölçütlerinin adil yargılanma hakkı bakımından ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, çalışmanın amacı, adil yargılanma hakkı ışığında yargılama sırasında oluşan delil çeşitlerinin Türk vergi yargısı açısından değerlendirilmesi ve özellikle tanık delilinin kendisine has yapısının uygulamadaki eksiklikler doğrultusunda detaylıca incelenmesidir. Çalışma sonucunda, vergi hukukunun delil sisteminin de diğer yargı kollarına kıyasla özerk bir yapısı olduğu, diğer yargı kollarında detaylı olarak hüküm altına alınan tanık beyanı ile ilgili vergi hukukunda detaylı bir düzenleme bulunmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu boşluklar, uygulamada adil yargılanma hakkını zedelemektedir. Bu bağlamda vergi yargısında tanık ifadesi ile ilgili eksikliğin tamamlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır

2. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, yargılamanın; adil, şeffaf ve hukuk devletine kurallarına uygun bir şekilde yapılmasını sağlayarak hakkaniyetli bir kararın verilmesini hedeflemektedir. Bu nedenle de hukuk devletinin temel yapı taşıdır (İnceoğlu, 2018:1).

Adil yargılanma hakkı 2011 yılında, Anayasanın “*Hak Arama Hürriyeti*” başlıklı 36. maddesine açıkça eklenmiş ve sağladığı güvenceler, Anayasa Mahkemesi’ne göre hukuk devletinin temelini oluşturmaktadır. Sadece karar aşamasını ilgilendiren bir hak olmayıp, davanın açılmasından sonuçlanıncaya kadar her aşamada var olması gereken ve sağladığı güvencelerle tüm ilk ve üst derece mahkemeleri için uyulması zorunlu bir kural olarak karşımıza çıkmaktadır (Tanrıver, 2004:191)

İnsan hakları mücadelesinde en önemli unsurlardan biri olan adil yargılanma hakkı, tarih boyunca süregelen mücadeleler sonucunda insanlık adına kazanımlar sağlayarak olumlu sonuçlar doğurmuştur. Bu hak, günümüzde de gelişimini sürdüren ve en çok tartışma konularından olan bir

temel evrensel bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır (Hasdemir, 2018:293). Temel haklar her ne kadar ülkelerin ulusal anayasal güvenceler ile koruduğu haklar olsa da bu hakların uluslararası alanda da korunuyor olması oldukça önemlidir.

2.1. Adil Yargılanma Hakkının Kavramsal Çerçevesi

Adil yargılanma hakkı, “*adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usulî güvence sağlayan bir haklar bloku*” olarak tanımlanabilir (Uzun, 2014:225). Kökleri 1215 yılındaki Magna Carta’ya kadar uzanan ve Amerikan yasalarında “Due Process” olarak anılan adil yargılanma hakkı doktrinde, “doğru ve dürüst yargılanma ya da dürüst işlem” (Pekcanıtez vd., 2017) olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifade ile; hukuk devletinin temelini oluşturmakta, yargılama usul ve ilkelerini belirlemekte, yargılama sonucunda da adil bir karar elde edilmesini güvence altına almayı amaçlamaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) madde 6/1’den anlaşılacağı üzere, bireylerin hak ve özgürlüklerine ilişkin bir müdahale olduğunda, bu bireylerin adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmekte ve söz konusu ihlalin giderilmesi AİHS madde 6 ile güvence altına alınmıştır. Gerek komisyon gerek AİHM, adil yargılanma hakkını geniş kapsamda yorumlamaktadır.

Adil yargılanma hakkının temel amacı, yargı sürecinde adaleti sağlamak ve tarafların haklarını koruyacak şekilde adil bir yargılama gerçekleştirmektir. Bu doğrultuda, adaleti temin etmek için farklı yargılama usullerine başvurulması gerekebilir. Ancak, bu hakkın herhangi bir şekilde sınırlandırılması ya da kısıtlanması, adil yargılanma hakkının özüne zarar verecek boyuta ulaşmamalıdır (Turan, 2009:228).

Adil yargılanma hakkının uluslararası alandaki korunmasında en önemli güvence olan AİHS, 1950 yılında Türkiye tarafından da imzalanmıştır. Lakin uluslararası antlaşmaların iç hukuk kuralları ile uyumlu olma zorunluluğu sebebi ile bu antlaşmaları destekleyen iç hukuk kurallarının oluşturulması gerekmektedir (Aybay, 2007:194). Bu sebeple “6366 Sayılı İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve buna Ek Protokolün tasdiki hakkında Kanunun” 1954 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte 4 Kasım 1950 yılında Roma’da imzalanan AİHS, iç hukuk bakımından da tasdik edilmiştir.

Ancak, Türkiye sözleşmeyi ihtirazı kayıt ile imza altına almıştır. 6366 Sayılı kanunun 3. Maddesine göre; “*İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesine Ek Protokolün ikinci maddesi 3 Mart 1924 tarih ve 430 sayılı Tevhidi Tedrisat Kanununun hükümlerini ihlâl etmez.*”. Böylece AİHS, Tevhidi Tedrisat Kanununa aykırılık teşkil etmedikçe Türkiye için bağlayıcı hale gelmiştir.

AİHS’nin Türk hukuk sistemine katılması neticesinde Türkiye, AİHS madde 1 uyarınca, kendi yetki bölgesinde bulunan tüm bireylerin, sözleşmenin birinci kısmında mevcut hak ve yükümlülüklerden faydalanmasını temin etmek zorundadır. Bu husus da devletin bireylerin insan haklarını korumaya ve ihlalini önlemeye yükümlü olması anlamındadır (Kaplan, 2021:11).

Türk hukukunda ise, 1982 Anayasası madde 90’a göre; “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.” Bu noktada unutmamak gerekir ki, ilgili hüküm yalnızca temel hak ve hürriyetler arasında çıkan bir uyuşmazlıktan bahsetmektedir. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak değerlendirmede, AİHS yasaların üstünde bir norm olarak karşımıza çıkacaktır (Salihpaşaoğlu, 2009:263).

2.2. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

"Bireylerin hak arama özgürlüğünün bir uzantısı olarak, mahkemeye erişim hakkı adil yargılanma hakkının ayrılmaz bir unsuru niteliğindedir. Bu bağlamda; bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yargılanırken bu yargılamanın mağduriyete sebebiyet vermeyecek ölçüde makul bir sürede, aleni ve hakkaniyetli olarak gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Bu kapsamda adil yargılanma hakkından bahsedebilmek için tanıtımda sayılan unsurların var olması gerekmektedir.

2.2.1. Yargıya Erişim Hakkı

Yargıya erişim hakkı, AİHS madde 6 ve AB Temel Haklar Şartı Madde 47 (Hakkın Elde Edilmesi ve Adil Mahkeme Hakkı) uyarınca adil yargılanma hakkı kapsamındadır. Bu hak, devlet nezdinde hak ihlali gerçekleştiğini iddia eden bireylerin yasal bir yol olarak mahkemeye başvuru hakkını güvence altına almak amacı taşımakta ve hak arama hürriyetinin doğal bir sonucudur (Alyanak, 2023:66). Mahkemeye erişim hakkı geniş olarak yorumlanması gereken bir kavram olup; mahkemeye erişimden kasıt ise her türlü hukuki desteğe ulaşım hakkı olarak algılanmalıdır. Başka bir deyişle, burada kanunların sade dille yazımı, mahkeme harici olan çözüm yolları, avukat ve notere erişim gibi geniş kapsamlı bir hukuki erişimden bahsedilmektedir (Doğu & Nalbant, 2016:567).

2.2.2. Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı

Mahkemeler, görev alanlarındaki uyuşmazlıklar hakkında kanunun getirdiği usul ve kurallara uygun şekilde karar vererek, gerektiğinde verilen kararları cebren icra ettirebilen mercilerdir. Bu sebeple mütalaa veren makamlar mahkeme niteliğinde değildir (Gölcüklü, 1994:210).

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

Yargı bağımsızlığı, yargılama sürecinin başlangıcından sonuna kadar, delillerin nesnel bir bakış açısıyla yorumlanmasına dayanarak, herhangi bir iç veya dış müdahaleden uzak bir ortamda karar alınmasını ifade eder. Bu kavram, yargının hem yasama ve yürütme organlarından hem de yargılamanın taraflarından tamamen bağımsız hareket edebilmesini gerektirir (Kalabalık, 2017:26). Doktrinde de yargı bağımsızlığını tam olarak güvence altına alamayan devletler hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı gerekçeyle eleştirilmektedir (Özbudun, 2024:133).

2.2.3. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Yıllarca süren davalar ülkelerin çoğu için adil yargılanma hakkının önüne geçen bir şikâyet sebebi olmuştur. AİHS'ye taraf devletlerin tamamı

iç hukuklarında yargılamanın gereksiz yere uzamasını engelleyici düzenlemeleri gerçekleştirmekle yükümlüdür. Adil yargılanma hakkı kapsamında AİHM, idari yargı ve hukuk yargısı ayırımına girmeksizin kendi kriterlerine göre bir inceleme yapmaktadır. Nitekim, iç hukukumuzda makul sürede yargılanma hakkını idari yargı kapsamında ayrıca incelemek daha sağlıklı olacaktır. İdari yargılama hukukunda makul sürede yargılanma hakkı, yalnızca davacı taraf için geçerli bir koruma sağlamaktadır. Davalı sıfatıyla yer alan idare, kamu otoritesini temsil etmesi nedeniyle bu hakkın öznesi olarak kabul edilmez (Turan,2022:180). Bu doğrultuda, idarenin makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapacağı başvurular, kişi yönünden yetkisizlik teşkil ettiği gerekçesiyle reddedilmektedir (Özkan Duyan, 2019:293).

2.2.4. Yargılamanın Aleniliği

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

Yargılamanın açık olarak görülmesini talep etme hakkı, aynı zamanda duruşmaların kamuya açık yapılmasını da kapsar. Anayasa Mahkemesi, bazı durumlarda duruşma yapılmamasını Anayasa'nın 36. veya 141. maddeleri kapsamında değil, yargıcın vicdani kanaatine dayalı olarak karar verme yetkisini düzenleyen 138. madde çerçevesinde ele almış ve somut olaylarda bu durumu Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Bununla birlikte, Mahkeme somut verileri dikkate alarak değerlendirme yapmakta ve duruşmanın yapıp/yapılmadığını veya aleniyet ilkesine uygunluğunu genellikle 36. ve 141. maddeler temelinde incelemektedir (Kaplan, 2021:62).

AİHS'de aleniyete ilişkin düzenleme, yargılama sürecinde duruşma yapılmasını örtülü olarak kapsamaktadır (İnceoğlu, 2018:257). AİHM'nin E. Turizm Taşımacılık Tekstil Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. ile kararında, duruşma yapılması ve sözlü yargılama ilkesinin mutlak bir zorunluluk olmadığı vurgulanmıştır. Mahkeme, tarafların bu haklarını açık veya zımni bir şekilde kullanmaktan vazgeçmesi ya da kamu yararının gerektirdiği özel durumlarda duruşma yapılmamasının mümkün olduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda, tarafların duruşma talebinde bulunmaması gibi durumlar, zımni feragat

olarak ele alınabilmektedir (Yüksektepe, 2021, 419-420). Ancak unutulmamalıdır ki esas olan feragatin açık ve şüpheye yer bırakmayacak şekilde gerçekleştirilmesidir. AİHM, zımnî feragati yalnızca kamu yararının zedelenmeyecek olması ve zımnî feragatin şüpheye yer bırakmayacak şekilde gerçekleştirilmesi halinde kabul etmektedir.

2.2.5. Hakkaniyete Uygun Yargılanma

AİHS’de, içeriği ayrıntılı olarak belirtilmese de adil yargılanma hakkının temel bir unsurunu oluşturan "hakkaniyete uygun yargılanma" hakkının kapsamı, AİHM içtihatları doğrultusunda belirlenmiştir. Sözleşme metninin bu konuda sınırlı kalması, adil yargılanmanın sadece maddede sayılan haklarla sınırlı olmadığını, hakkaniyete uygun bir yargılama için ek unsurların da gerekli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, "hakkaniyete uygun yargılanma" kavramı, adil yargılanmanın gereklerini ve amaçlarını içeren, AİHM içtihadıyla şekillenen ve sürekli gelişen dinamik bir haktır. Yargılamanın adil olması için, sözleşmede açıkça belirtilen hakların ötesinde, adalete uygunluk ilkesini sağlayan diğer hakların da göz önünde bulundurulması zorunludur (Gözübüyük vd., 2019:270). "Hakkaniyete uygun yargılanma" ifadesi, aslında adil yargılanma için gerekli olan hakların, sözleşmede sayılanlarla sınırlı olmadığını, adaleti sağlamak amacıyla ek hak ve unsurların da devreye girmesi gerektiğini vurgular.

2.3. Adil Yargılanma Hakkının Türk Vergi Yargısında Uygulanabilirliği

AİHS’nin 6. maddesinde mevcut düzenlemeden anlaşılmaktadır ki maddenin etkisi ancak “*medeni hak ve yükümlülükler*” ve “*suç isnadı*” ile ilgisi nispetinde ortaya çıkmaktadır. Ancak, meselenin idari yargı ve buradan hareketle vergi yargısı boyutu madde metninde geçmemiş olup ancak mahkemenin içtihatlarıyla şekillenmiştir (Gözübüyük vd., 2019:142). Öyle ki, mahkeme bu kavramların ulusal hukuklardaki anlamlarının kendi yorumunda birebir aynı şekliyle korunmadığını ortaya koymuştur. Buna göre, medeni “*hak ve yükümlülükler*” kriteri yalnızca özel hukuk ile “*suç isnadı*” kriteri ise yalnızca ceza hukuku ile ilgili alanlarda uygulanabilir olduğu şeklinde bir sonuca varılmamalıdır. Gayet tabi madde metninin bu şekilde ortaya konmuş olması vergi yargısı boyutunu tartışmalı hale

getirmektedir. AİHM'in vergi davalarına ilişkin bu noktada somut olaya göre birbirinden farklı kararlar verdiğini söylemek mümkündür (Sevcan Uçan, 2013:28).

Vergi aslına ilişkin davalarda adil yargılanma hakkının uygulanma kriterini belirlerken sözleşmedeki “*medeni hak ve yükümlülükler*” kavramını ve vergi aslı ile ilgili davaların bu kapsamda bir uyuşmazlık olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğini de incelemek gerekir. Vergi aslı ile ilişkili uyuşmazlıklar tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarında gerçekleştirilen işlemlere dair gerçekleşen uyuşmazlıklara denmektedir. İdarenin bu aşamalardaki tüm eylemlerinin yargı denetimine tabi olmasının bir sonucu olarak mükellef ile vergi idaresi arasında idari yolla çözülemeyen uyuşmazlıklar, doğrudan vergi yargısının konusunu meydana getirir (Karakoç, 2014:3644). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi aslı ile ilgili uyuşmazlıkların kamusal niteliğinin ağır basması nedeniyle, uyuşmazlıkları medeni hak ve yükümlülükler kavramı dışında değerlendirmektedir. Bu konuda öne çıkan en önemli kararlar arasında *Ferrazzini-İtalya* davası yer almaktadır. Söz konusu kararda, vergi aslına yönelik uyuşmazlıkların bireylerin maddi çıkarlarını etkileyebileceği belirtilmekte ancak bu etkinin tek başına uyuşmazlıkları medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirmek için yeterli olmadığı vurgulanmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), *Schouten ve Meldrum-Hollanda* kararında, vergi yükümlülüklerini, vatandaşlık görevi olarak değerlendirmiş ve bu tür yükümlülüklerin medeni hak ve yükümlülükler kapsamında yer almadığı sonucuna varmıştır. Ancak, bu yaklaşım yalnızca AİHM'in yargılama alanında geçerli olup, Türk hukuk sistemi açısından doğrudan bir bağlayıcılık taşımamaktadır (Topçu, 2020:221).

Vergilendirme işlemi, birey ile devlet arasında, vergi mükellefinin/sorumlusunun vergi borcunu tam ve zamanında ödemesini kapsayan kamusal borç ilişkisi meydana getirmektedir. Bu ilişki neticesinde idare bireyin mülkiyet hakkında müdahale edebilmektedir. Vergiyi doğuran olaydan başlayarak vergilendirme sürecindeki her aşama, özellikle tahsilat aşamasının sona ermesine kadar olan süreçte, bireylerin mülkiyet hakkına doğrudan bir etki yaratır. Dolayısıyla, vergi yükümlülerinin, vergilendirme sürecinde adil yargılanma hakkının zedelendiğini öne sürmesi beklenen bir durumdur.

Türkiye’de, Anayasa’nın 36. maddesi, adil yargılanma hakkını düzenlerken, medeni hak ve yükümlülükler ile kamu hukukuna dayalı uyuşmazlıklar arasında bir ayırım yapmamaktadır. Bu bağlamda, Danıştay, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirmektedir. Benzer şekilde, Anayasa Mahkemesi de vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları adil yargılanma hakkı kapsamında ele almaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin bu yaklaşımı, bireylerin haklarının korunması ve genişletilmesi açısından olumlu olup, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar dahil, adil yargılanma güvencelerinin sağlanması, anayasal hakların güçlendirilmesi ve hukuk sisteminin daha adil bir yapıya kavuşması adına önemli bir adımdır (Topçu, 2020:244).

3. Vergi Yargısında İspat ve Delil Sistemi

Türk hukuk sistemindeki ispat kavramı kaynağını esasen T.C. Anayasası’nın 36. Maddesinden almaktadır. Buna göre “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmü önem arz etmektedir. Anayasanın 73. Maddesinde ise verginin kanuniliği güvence altına alınarak mükelleflere vergi ödevi yüklenmiştir. Verginin kanuniliği ile adil yargılanma hakkı bir bütün olarak değerlendirildiğinde; vergi idaresince mükellefe yönelik yapılan iş ve işlemlere karşı yargı yoluna başvuran mükellef, haklılığını kanıtlama amacı ile hukuka uygun delillerden yararlanarak savunmasını gerçekleştirmek durumundadır (Çakır, 2020:947). İdare ise, takdir yetkisini kullanarak mükellefin iddialarını çürütme amacı ile kendi elinde bulunan delillerden yararlanarak yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu ispat etmeye çabalayacaktır. Bu bakımdan ispat hakkının en az savunma hakkı kadar önemli ve yer edinmiş bir hak olduğunu unutmamak gerekir (Karataş Durmuş, 2014):524)

Hukukta delil, bir olay ya da durumun doğruluğunun veya yanlışlığının ispatı hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için kullanılan araçtır (Batun, 2012:133). Delilin konusu iddia ve savunmanın esasına ilişkin maddi olaylar oluşturmaktadır. Yaşanan maddi olay ile ilgili delil sunan taraf sunduğu delillerle haklılığını ispatladığı takdirde davayı kazanan taraf olacaktır (Çakmak, 2021:266). Bu noktadan da anlaşılacağı üzere hukuk kuralları

delilin konusunu teşkil etmezler. Çünkü hukuk kuralları ispat gerektirmez; maddi olayın hukuki mahiyetini tayin ederek bu olaya hangi hukuk kuralının uygulanacağını tespit etmek ve uygulamak hâkimin görevidir. Nitekim istisnai de olsa hukuk kuralları delilin konusunu teşkil edebilmektedir. Örneğin bir olaya yabancı hukuk kurallarının uygulanması gerektiğini savunan taraf bu iddiasını delillendirerek hâkime kanıtlamalıdır. Bu durumda olaya hangi hukukun uygulanacağı delilin konusunu oluşturmaktadır.

Vergi yargılaması sırasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarda, tarafların kendi tezlerini kanıtlamak için diledikleri her türlü delile başvurabilmeleri, delil serbestisi prensibinin doğal bir sonucudur. Vergiyi doğuran olayın temeli ile olaya ilişkin gerçekleştirilen işlemleri yemin hariç her türlü delille ispat edilebilir.

Vergi Usul Kanunu 3/B maddesindeki “yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir” ifadesinde de belirtildiği üzere kanun koyucu delil konusunda her türlü delille ispatlanabileceğini hüküm altına almıştır. Kanun koyucu, sınırlandırılmamış bir delil serbestisinin doğurabileceği olumsuzlukları göz önünde bulundurarak, bazı durumlarda yalnızca belirli belgelerin kanıt olarak kabul edilmesini ve belirli delillerin geçerli sayılabilmesi için belirli koşulları taşımasını zorunlu kılmıştır. Kanuna aykırı olarak ele geçirilen delillerin delil niteliğine haiz olmadığı da bu hususlardan biridir (Bayrak Şenocak, 2025:20). VUK madde 3/B gereğince, belge ve kayıt düzeni, yemin delili ve tanık anlatımları vergi hukukunda delil sınırlamalarını oluşturmaktadır.

Vergi hukuku kapsamındaki delil serbestisi ilkesinin, ceza hukukuna kıyasla daha dar yorumlanması gerekmektedir. Nitekim kanun koyucunun buradaki amacı, belirli hususların yalnızca belgeyle ispatının gerçekleştirilmesini sağlamaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3/B-2’de “...Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz...” şeklinde kurulan açık hüküm ile vergi yargılamasındaki delil serbestisi ilkesinin sınırları çizilmiştir.

İdari yargı sisteminde delil serbestisi ilkesi, bir davanın aydınlatılması ve sonuçlandırılması için her türlü delilin değerlendirilebileceğini ifade eder. Bu ilke, idari mahkemelerde delillerin herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın incelenmesi gerektiğini belirtir. Ancak, delil serbestisi mutlak bir kural değildir

ve bazı durumlarda, örneğin tanıklık veya yemin gibi deliller, idari yargılamada geçerli sayılmayabilir (Bayrak Şenocak, 2025:20).

4. Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Türk Vergi Yargısında Tanık Beyanının Uygulanabilirliği

Tanık, dava ile ilgili olay hakkında, duyu organları vasıtasıyla elde ettiği bilgiyi mahkemeye aktaran üçüncü kişidir. Bu kapsamda tanık beyanı ise, davanın tarafı olmayan üçüncü bir kişinin uyuşmazlık konusu olaya ilişkin duyu organları ile edinmiş olduğu ve mahkemeye verdiği “bilgiyi” ifade etmektedir. (Karakoç, 1997:457).

VUK madde 3/B-II uyarınca; tanık beyanlarının vergi hukuku anlamında delil teşkil edebilmesi için, bu beyanların verginin doğumuna sebebiyet veren olay ile açık ilişkili olmalıdır. Bir olaya tesadüf eseri tanık olan üçüncü bir kişinin beyanlarının vergi hukuku bağlamında delil olarak kabul edilememektedir (Batı,2021:137)

Tanık beyanları, adil yargılanma hakkının bir parçası niteliğinde olmasına rağmen, yalnızca tanık dinletilmemesi tek başına adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmemektedir. Mahkeme, adil yargılanma hakkının ihlali noktasında verilen kararda tüm yargılamayı bir bütün olarak incelemektedir. Uyuşmazlığın hangi yargı koluna dahil olduğuna bakılmaksızın, adil yargılanma hakkı Anayasa’mızın 36. Maddesinde güvence altındadır. Nitekim medeni hukuk yargılamasında HMK madde 27’de düzenlenen “hukuki dinlenilme hakkı” gereği “*Davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahiptirler.*” Yargıtay da tanık delilinin adil yargılanma hakkı kapsamındaki önemini vurgulayarak, gerekçe göstermeksizin tanıkların tamamını dinlemeden hüküm kuran ilk derece

mahkemesinin kararını, hukuki dinlenilme hakkının yerine getirilmediğinden bahisle adil yargılanma hakkının ihlali sebebi ile bozmuştur⁴.

Ceza yargılaması bakımından da durum farklı değildir. AİHS madde 6/3-d gereğince; Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları bu bağlamda, sanığın aleyhine tanıklık edenlerle yüzleşme ve mahkemece tanıklar sorgulanırken tanık beyanlarını değerlendirebilme hakkını vurgulamaktadır. Tanık beyanının tek veya belirleyici delil olduğu durumlarda, adil yargılama için tanıkların mutlaka mahkemede dinlenmesi ve hazırlık aşamasında alınan ifadelere dayanarak hüküm kurulmaması gerekir. Dolayısıyla, tüm delillerin mahkeme huzurunda sunulması, incelenmesi ve tartışılması esastır.

Vergi yargılamasında yazılı yargılama esas sözlü yargılama istisnai olduğu için uygulamasa şahit tanık alınabilmesi için tanıklar notere davet edilmekte ve ifadeleri noter huzurunda alınmaktadır. Noterde kayıt altına alınan ifadeler daha sonra dava dosyasına eklenmektedir (Batı, 2021:137).

4.1. Danıştay’ın Konuya Yaklaşımı

Adil yargılanma hakkı, bireylerin yargı sürecinde haklarını güvence altına alan ve içerisinde hukuk devletinin saiklerini de barındırmaktadır (Turan, 2009:221). Bu hakkın kapsamı, yalnızca tarafların mahkeme önünde iddialarını ve savunmalarını ileri sürebilmeleriyle sınırlı olmayıp, bunları destekleyen delillerin etkili şekilde sunulmasını da içermektedir (Türkiye Adalet Akademisi, 2025). Bu bağlamda, tanık beyanları, özellikle delil serbestisi ilkesinin uygulandığı yargı türlerinde önemli bir ispat aracıdır.

⁴ Yargıtay 22. HD. 2017/36863 E. – 2020/8585 K. 02.07.2020 T. Sayılı Kararı: “... Somut olayda; davalı tarafından gösterilen üç adet tanıktan yalnız iki tanesinin dinlenildiği anlaşılmıştır. Davalı vekili ise temyiz dilekçesinde, bilirkişi ek raporuna itiraz dilekçelerinde tanık beyanı ile ilgili çelişkinin giderilmesi, tanık beyanlarına açıklık getirilebilmesi için cevap dilekçelerinde üç tanık isminin bildirilmiş olduğu halde ilk iki sıradaki tanıklarının dinlenildiği, bu tanıklarının dinlenilmesinin talep edildiği halde ilk derece mahkemesince taleplerinin değerlendirilmediğini belirtmektedir. Mahkemece tanık ...'ün dinlenilmeme sebebi hakkında herhangi bir gerekçe bildirmediği görülmektedir. Bu durumda, davalının tanığının dinlenilmemesi davacının savunma ve ispat hakkının ihlali mahiyetindedir. Yapılması gereken davalının bildirmiş olduğu tanık ...'in usulünce mahkeme huzurunda dinlenilmesi ve bu tanık beyanı ve toplanılan tüm deliller çerçevesinde değerlendirme yapmaktır.” www.kazancı.com.tr (10.12.2024).

Vergi yargılamasında tanıklık müessesesi uzun yıllar boyunca tali unsur olarak nitelendirilmiş; esasen belgelere dayalı ispat sistemi tercih edilmiştir. Ancak hem AİHM hem de Anayasa Mahkemesi kararları ışığında, tanıklığın adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde gelişen bir anlayış dikkat çekmektedir (Demir Aslan, 2022:488) .

Danıştay 8.Daire 25.02.2004 Tarih, 2003/3369 Esas, 2004/917 Karar Sayılı Kararı; “... yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, tanık veya şahit dinlenmesi ya da ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasına atıfta bulunulan konular arasında da bu yönde bir kural mevcut değildir...” şeklinde hüküm kurarak idari yargıda tanık deliline başvuru hususunun söz konusu olmayacağını vurgulamaktadır. (Kapucu & Kocatepe, 2021:142)

Danıştay’ın hem ilk derece hem de yüksek mahkeme sıfatıyla görev yaptığı dönemlerde, sözlülük ilkesinin benimsenmesinin yargının iş yükünü artıracağı ve yargılamaların daha da uzamasına neden olacağı yönündeki kaygılar belirleyici olmuştur. Ancak, idare mahkemelerinin kurulmasıyla birlikte Danıştay’ın üzerindeki dava yükünün azalmış olması, yazılı yargılama usulünün tekrar ele alınması yönündeki görüşleri gündeme getirmiştir. Bu görüşler, günümüzde bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçmiş olması ve Danıştay’ın büyük ölçüde içtihat mahkemesi rolünü üstlenmesiyle birlikte daha da anlam kazanmıştır. Artık, idare, vergi ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda tanık dinlenmemesinin yargılamaya pratik bir katkı sağlamadığı açıkça görülmektedir (Öztoprak, 2021:1370). Nitekim Danıştay, hüküm kurarken tanık beyanını tek başına-salt bir delil niteliğinde görmeyerek, tanık delilinin başka deliller ile desteklenmesi halinde efektif olacağı görüşündedir (Danıştay 5.Daire, 2025).

Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 1.Daire kararında, yazılılık ilkesini savunmuştur: “idare hukuku bir statü hukuku olup genellikle idari işlemlerin içeriğini oluşturan hareket tarzları yazılı bir şeklide olmaktadır. İdare sınav sonuçlarını değerlendirmeler ile kanaat belirtmelerinde kamu gücünü kullanarak sonuçta yazılı şekilde bağlanan irade ile işlem yapmaktadır. Ayrıca idare hukukunda idari yargılama usulü de yazılı usul olarak belirlenmiştir. Bu nedenle idari yargı yerlerinde şahit dinlenmesi mümkün

değildir... İdari Yargılama usulünde tanık dinlenmesi müessesesi mevcut olmamakla beraber; yazılı olarak temin edilip mahkemeye ibraz edilen tanık beyanlarının diğer delillerle birlikte takdiri bir delil olarak değerlendirilmesi mümkündür (Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 1.Daire, 1994) şeklinde kurulan hüküm doğrultusunda tanık delilini açıkça yargılama sırasında yazılı evrak sunulmadıkça kullanılamayacak bir delil türü olarak sınıflandırarak Danıştay'ı destekler tutumda ilerlemektedir.

Adil yargılanma hakkı kapsamında vergilendirme aşamasında tanık delili önemli rol oynamaktadır. Nitekim gerçeğe aykırı belge ve kayıtların tespitinde tanık beyanları uyuşmazlık konusu olayı aydınlatmada büyük önem taşımaktadır. Uygulamada sık karşılaşılan bir konu da mükellefin defter ve belgelerinin gerçeğe aykırılığı iddiasıdır. Danıştay'a göre; defter ve belgelerin yalnızca biçimsel olarak uygun olması bizi gerçeği yansıttığı sonucuna ulaştırmaz. Kaldı ki vergilendirme sırasında inceleme elemanları defter ve belgelerin gerçeğe uygunluğunu denetlerken tanık deliline oldukça sık başvurmaktadır. Ne yazık ki vergilendirme sırasında vergi inceleme elemanlarınca dinlenen tanıklar, yargılama sürecinde mahkemece dinlenilmemektedir. Oysa incelemedeki tanıkların mahkeme önünde tekrar dinlenmesi asıl gerçeğe ulaşmak için hâkim nezdinde önem taşımaktadır. Bu hususun adil yargılanma hakkının ihlali olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Uzun, 2014:238).

Danıştay 4.D., 2000/4871 E. - 2002/1003 K. 12.03.2002 T. Sayılı Kararı'nda ilk derece mahkemesinde nakliye şirketince kesilen faturaların sahteliği sebebiyle yapılan cezalı tarhiyatın iptali istemiyle açılan davada, vergi incelemesinin, şirketin araç ve personel sayısı ile fatura miktarları arasındaki uyumsuzluğa dayanması ve karşıt inceleme yapılmaması nedeniyle dava reddedilmiştir. Danıştay ise, faturaların gerçeği yansıtır yansıtmadığının kesin olarak belirlenmeden matrah farkının hesaplanmasının hukuka aykırı olduğunu tespit etmiştir. Vergi mahkemesinin olaydaki görevi esasen defter ve belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmektir. Uyuşmazlık konusu da şirkete ait faturaların gerçek olup olmadığına ilişkindir. Bu noktada vergi mahkemesince tanık dinlenildiği takdirde belge incelemesinin yanına eklenen tanık delili ile gerçek ortaya koyulurken daha net adımlarla ilerlenebilecek olmasına rağmen, tanık deliline başvurmamak adil yargılanma hakkı kapsamında bir sorun oluşturmaktadır.

4.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı

AİHS madde 46 gereğince; sözleşmeye taraf olan devletlerin tümü, mahkeme nezdinde taraf oldukları davalarda AİHM'nin aldığı kararlara uymayı taahhüt etmektedirler. Nitekim mahkeme kararları iç hukukta alınan bir başka mahkeme kararını yürürlükten kaldırmaz. Ancak, sözleşmeye taraf devletler kendi iç hukuklarında da AİHM'nin kararlarına uymak için gerekli önlemleri almak zorundadır. Mahkemenin tanık beyanları bakımından verdiği çeşitli kararlar mevcuttur.

AİHM vergi mükellefleri ile otorite arasındaki kamusal ilişkiyi ön planda tutmaktadır. Bu nedenle mahkeme vergi yargısına ilişkin başvuruları değerlendirirken 1 Nolu Protokolünün 1. maddesinde *“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler; devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getiremez”* hükmü kapsamında inceleme yapmaktaydı (Carss-Frisk,2005:6). Nitekim, sonraki dönemlerde mahkemenin vergi yargısına ilişkin esasları da insan hakları neticesinde değerlendirerek başvuruları kabul ettiğini görmekteyiz.

AİHM 73053/01 Baş. No.lu ve 23.11.2006 tarihli Jussila– Finlandiya Kararı Kararı, vergi yargısında adil yargılanma hakkı ile tanık dinletme hakkının ceza yargısıyla olan bağlantısını incelemektedir. Jussila, idare mahkemesinde açtığı dava sırasında, vergi müfettişi ve bilirkişi olarak görev yapan uzmanın tanık olarak dinlenmesini talep etmiş ve bu amaçla duruşma yapılmasını istemiştir. Ancak, mahkeme, duruşmalı yargılamanın bu durumda gerekli olmadığına karar vererek, davacıya dosyasında tanık deliline dayanmasına izin vermemiştir. AİHM ise başvuruyu değerlendirirken, söz konusu yargılamanın ceza davaları kapsamında olmadığı ve bu nedenle adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir. Ayrıca, başvurucunun Finlandiya mevzuatı çerçevesinde duruşma talep etme hakkından mahrum

bırakılmadığını belirterek kararını vermiştir. Jussila kararı, AİHM'nin tanık deliline dayanamayan tarafın adil yargılanma hakkının ihlali şartlarının oluşmadığı sonucuna vardığı bir karardır (Oral, 2020:100).

Mahkemenin aynı dönemlerde aldığı ve tamamen zıt bir görüşte olan bir başka karar ise 32993/02 Baş. No.lu ve 22.10.2008 Tarihli Lehtinen – Finland Kararı'dır. AİHM, Lehtinen davasında, *“Finlandiya vatandaşı Hannu Lehtinen'in şirketine yönelik yapılan vergi denetiminde, defterlerin usulüne uygun tutulmadığı ve bazı satışların kaydedilmediği iddialarıyla ek vergi uygulanmasına karar verilmiştir. İdare mahkemesinde görülen davada, Lehtinen, vergi müfettişi tarafından ifadeleri alınan üç çalışanın tanık olarak dinlenmesi ve duruşma yapılması talebinde bulunmuştur. Ancak mahkeme, duruşmanın gerekli olmadığına karar vererek bu talebi reddetmiştir. AİHM, başvuruyu değerlendirirken, Jussila kararındaki ceza yargılamasına ilişkin kriterleri tekrar etmiş ve tanık dinleme meselesine dair de bir değerlendirme yapmıştır.* (HUDOC, 2025).

Lehtinen davası, Jussila kararından farklı olarak, idare mahkemesinin hem hukuki hem de maddi açıdan derinlemesine bir inceleme yapmasını gerektirmiştir. AİHM, başvuruyu değerlendirirken, Lehtinen ve Jussila arasındaki ana farklara dikkat çekmiştir. AİHM'ye göre, Jussila'da duruşma talebi, vergi müfettişi ve bilirkişinin ifadelerinin alınarak ve çapraz sorgulamalarla ek vergi tarhiyatının hukuka uygunluğunun sorgulanması için yapılırken, Lehtinen başvurusu, usulsüzlükle ilgili maddi vakaların doğruluğunu kanıtlamak amacıyla duruşma talebinde bulunmuştur (Oral, 2020:103).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergi yargısında tanık deliline ilişkin çeşitli kararları olması ile yakın gelecekte aldığı iki karar hakkında özel olarak durmak gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, son dönemde verdiği iki kararda vergi yargılamasında tanık delilinin kullanılmasının, çelişmeli yargılama hakkı açısından ne kadar önemli olduğunu vurgulamıştır. Bu bağlamda, AİHM'in 25 Kasım 2014 tarihli 51269/07 Baş. No.lu ve *“Pakozdi v. Macaristan”* ve 4 Mayıs 2017 tarihli 15485/09 tarihli *“Chap Ltd v. Ermenistan”* kararları incelenmesi önem arz etmektedir. *“Pakozdi v. Macaristan davasında, “Macaristan'ın Fejér Bölgesi Bölgesel Vergi Merkezi, Bayan İldido Pákozdi hakkında 1999-2001 yıllarını kapsayan bir vergi denetimi yapmış ve şirketine sermaye olarak yatırdığı fonlar nedeniyle cezalı tarhiyat gerçekleştirmiştir. Pákozdi, bu*

cezalî tarhiyatı itiraz etmiş, ancak Vergi İdaresi tarafından reddedilmiştir. Bunun üzerine Pákozdi, Vergi İdaresi'nin kararına karşı Bölge Mahkemesi'nde dava açmış ve mahkeme, Vergi İdaresi'nin kararını iptal etmiştir. Ancak, Vergi İdaresi, Bölge Mahkemesi'nin kararına karşı Yüksek Mahkeme'ye başvurmuştur. Yüksek Mahkeme, başvurunun babasının kendisine kredi verdiğini ispatlayacak herhangi bir destekleyici belge sunmadığı ve yalnızca babasının yazılı beyanlarını sunduğu için, bu beyanların geçerli kabul edilemeyeceğine karar vermiştir. Ayrıca, dava sürecinin hiçbir aşamasında duruşma yapılmamış ve başvurunun babasının beyanları, başvurunun talebine rağmen dinlenmemiştir. AİHM, Yüksek Mahkeme'nin kararının başvurunun çelişmeli yargılama hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir. Mahkeme, Yüksek Mahkeme'nin, başvurunun babasının yazılı beyanlarının ispat gücünü değerlendirebilmesi için ya bir duruşma yapması ya da dosyayı Bölge Mahkemesi'ne göndermesi gerektiğini vurgulamıştır. AİHM, tanık beyanının dinlenmemesinin savunma hakkını zedelediğini belirterek, yargılama sürecinde tanık delilinin dinlenmesinin savunma hakkı için kritik bir unsur olduğunu ifade etmiştir.”. Pakozdi v. Macaristan davası, Türk Vergi Yargılaması Hukuku bakımından büyük önem arz eden bir karardır. Çünkü AİHM, delil serbestliği ilkesinin geçerli olduğu tüm yargılamalarda, delillerin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi için mahkemeler tarafından dikkate alınması zorunluluğunu savunmaktadır (Barlas, 2022:2). AİHM'nin bu yaklaşımı, özellikle yasaların delil kullanımını kısıtlamadığı durumlarda, yargılama makamlarının vergi işlemlerinin doğruluğunu değerlendirebilmek için elindeki tüm delilleri göz önünde bulundurmasının zorunluluğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, vergi yükümlüsünün ispat yükünü taşıdığı durumlarda, adil yargılama sürecinin sağlıklı olarak işleyebilmesi açısından mahkemelere özenli davranma yükümlülüğü getirerek gerektiğinde duruşma yapılmasının önemine değinmiştir (Tosun, 2017:93).

“Chap Ltd v. Ermenistan” kararında ise mahkeme, tanık dinlemeyen mahkemenin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği yönünde karar vermiştir. Olayda özetle; “Chap Ltd Şti, Ermenistan'da bölgesel televizyon yayını yapan bir özel şirkettir. Şirket, Ermenistan Cumhuriyeti Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından denetlenmiş ve yaklaşık 50.000 Euro tutarında bir cezalı vergi tarhiyatı yapılmıştır. Vergi denetimi sırasında, vergi idaresi, reklam veren bazı iş insanlarının ifadelerinden yararlanmıştır. Ancak, bu tanık ifadeleri ve

sunulan belgeler, yargılama sürecinde şirket tarafından incelenememiştir. Ayrıca, şirketin tanıkların dinlenmesine yönelik talepleri de yargıçlar tarafından reddedilmiştir. (HUDOC, 2017)”. AİHM, vergi incelemesi sürecinde yalnızca tanık ifadeleri ve bu ifadelerle sağlanan bilgi ve belgelere dayanarak Şirket aleyhine vergi, ek vergi veya vergi cezası uygulanmadığını belirtmiştir; bununla birlikte Şirket’in aleyhine başka deliller de bulunmaktadır. Ancak, idari işlemin iptali için açılan davayı inceleyen Mahkeme, vergi idaresinin raporuna ve bu rapora dahil edilen tanık beyanlarına güvenerek, bu unsurları kararında esas almıştır (Barlass, 2022:3).

Yukarıda açıklanan ilgili kararlardan da anlaşılacağı üzere; VUK’un 3. Maddesinin bir gereği olarak vergi yargılamasında tanık delilinden yararlanılabilmektedir. AİHM kararlarında da fiziki ve fonksiyonel engeller bahane edilerek hâkimin gözü önünde, soru sorma yetkisi kullanılarak konuyu daha iyi irdeleyebilme imkânı veren tanık delilinin kullanımının engellenmesini çekişmeli yargı bakımından adil yargılanma hakkının bir ihlali olarak görülebilmektedir.

4.3. Türk Vergi Yargılaması Sırasında Tanık Deliline Başvuru İmkânına İlişkin Bir İnceleme

İYUK madde 1 gereğince; “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir.” Kanundan hareketle vergi yargı mahkemelerinin usul ve esasları İYUK’a göre belirlenmektedir. VUK ile İYUK ilişkisi özel ve genel kanun ilişkisidir. Burada özel kanun olan VUK’ta yer alan ve yargılamayı ilgilendiren hükümler, niteliği gereği vergi yargılamasına özgü olduğundan, aynı konuda İYUK’ta bulunan genel kurallardan önce uygulanmaktadır. Ancak, özel kanun olan VUK’ta tanık dinlenmesine dair herhangi bir açık düzenleme yoktur. Bu nedenle genel nitelikli kanun olan İYUK’a bakmak gerekir.

İYUK’ta duruşma usulüne ilişkin esaslar düzenlense de duruşma sırasında tanık dinlenebileceğine dair düzenlemeye rastlanmamaktadır. Öte yandan aynı kanunun 58. maddesinde mevcut “Delillerin Tespiti” başlıklı düzenleme gereğince bu davalara ilişkin delillerin tespitini davaya bakan mahkeme yapabilmektedir. Burada tekrar 31. maddedeki atıf kapsamında bir değerlendirme yapma zorunluluğu karşımıza çıkmaktadır. İYUK’un 31.

maddesinin birinci fıkrasında, HMK'ya hangi durumlarda başvurulabileceği sınırlı biçimde belirlenmiştir. Ancak bu düzenleme içinde tanık beyanının delil olarak kullanılmasına veya tanığın duruşmada dinlenmesine ilişkin bir atıf yer almamaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, birinci fıkradaki atıflar ve Kanun'un kendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, vergi uyuşmazlıklarında VUK'un ilgili maddelerinin uygulanacağı belirtilmiştir (Oral, 2020:86).

Danıştay da vergilendirme aşamasında belirlenen şartları taşıyan tanık ifadelerine hukuki değer atfetmektedir. Buradaki esas tartışma konusu, bu şartlara uygun olan tanığın, yargılamanın duruşma safhasında dinlenip dinlenemeyeceğidir. Danıştay, VUK'un 3. maddesinde yer alan tanık beyanlarını, vergilendirme sürecine ilişkin olarak delil niteliğinde kabul etmektedir. Bu yaklaşım doğrultusunda, vergilendirme aşamasında alınan tanık ifadeleri de yazılı delil statüsüne kavuşmaktadır. Bu yaklaşım sayesinde yazılılık ilkesinden çıkılmadan yargılama sürdürülmektedir. Nitekim Danıştay, yargılama sırasında tanık beyanlarının hâkim huzurunda alınabilmesini yazılılık ilkesinin sonucu olarak isabetli bulmamaktadır.

Tanıkla ilgili başka düzenleme de duruşma esnasında bazı kişilerin dinlenebilmesine olanak tanıyan VUK mükerrer 378. maddedir. Bu hüküm sayesinde, vergi davalarında sınırlı ölçüde de olsa tanık dinlenebilmesi yasal zemine oturtulmuştur. İlgili hüküm, sayılan kişilerin duruşmada dinlenmesini zorunlu kılan bir düzenleme niteliği taşımamaktadır. Dinleme işlemi, ancak iddia ve savunmanın ortaya konulması açısından bir gereklilik söz konusu olduğunda gündeme gelebilecek niteliktedir. Bu çerçevede, mahkeme tarafından yapılacak değerlendirme, somut olay bağlamında dinlemenin gerçekten gerekli olup olmadığını ortaya koymalıdır (Karataş, 2014:157).

Tanık dinlenmesinde açık bir yasal çerçevenin bulunmaması, yargı mercilerinin konuya olan mesafeli yaklaşımı, uygulamada bazı çözüm yollarının gelişmesini sağlamıştır. Bu kapsamda, adli yargı mercilerince gerçekleştirilen delil tespiti işlemleriyle elde edilen tanık anlatımlarına dair tutanaklar, ilgili idari yargı dosyasına sunularak dolaylı bir çözüm yolu benimsenmektedir (Oral, 2020:88). Vergi mükellefleri ise, inceleme sürecinde kanunun 3.maddesine göre şartları sağlayan tanık beyanlarını noter aracılığıyla kayıt altına aldırılmaktadır. Bu haliyle tanık beyanları yazılı olarak mahkemenin önüne getirilebilmektedir.

Danıştay'ın kararları irdelendiğinde mevcut eksikliğin yasal boşluklarla birlikte ilkesel çatışmalardan kaynaklandığını söylemek mümkündür. Özellikle yazılı yargılama usulü ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ve re'sen araştırma ilkeleri, tanık deliline başvurulması gereken durumlarda birbirleriyle örtüşmeyen sonuçlar doğurabilmektedir (Karakoç, 1997:142).

5. Sonuç

Yazılılık ilkesinin temel yargılama ilkelerinden olduğu vergi yargısında, yargılama dosya üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle duruşma istisnai bir uygulama olarak düzenlenmiştir. Taraflar iddialarının, yemin hariç her türlü delille ispatlayabilme hakkına sahiptirler. Bu bağlamda, kanun koyucu vergi yargılamasında iddiaların her türlü delille ispatlanabileceğini hüküm altına almış ve delil serbestisi ilkesini belirlemiştir. Ancak, tanık beyanına ayrı bir yer açılarak bu delil türünün kapsamını dar tutulmuş, uygulamada istisnai olarak yararlanılabilir bir delil türü haline getirmiştir.

Adil Yargılanma hakkı tüm yargılama sürecini kapsayan ve söz konusu uyuşmazlığın çözümüne uygun en hakkaniyetli kararın verilmesini kapsayan süreçtir. Söz konusu hakkın uygulanabilmesi için tarafların iddialarını destekleyen delillerden yararlanmaları gerekmektedir.

Vergi yargılamasında tanık beyanına sınırlı bir alan tanınması bu sınırın vergiyle açık ve tabi ilişkili olma koşulunu beraberinde getirmiştir. “Açık ve tabi ilişki” ifadesinin içeriği net olarak tanımlanmadığı için, bu şartı hangi kişilerin sağladığı ya da hangi durumların bu kapsamda değerlendirileceği hususunda somut bir yasal ölçüt bulunmamaktadır. Mükerrer 378. madde ile vergi incelemesini yapan memurlar ile mükellefin mali müşaviri ya da muhasebecisinin duruşmada dinlenebilmesine imkân tanınmıştır ve bu uygulama yargılamada da yer bulmuştur. Ancak buna rağmen, vergi yargılamasında doğrudan tanık dinlenmesine ile ilgili açık ve etkin bir mekanizmanın bulunmaması, adil yargılanma hakkı bağlamında eleştirilere yol açmakta ve bu hakkın tam anlamıyla karşılanmadığı yönündeki değerlendirmeleri gündeme getirmektedir

Tanık beyanının vergi yargılamasında belirli ölçütler dahilinde yargılamaya dahil edilmesi hak ihlallerinin önüne geçerek ispat hakkının daha etkin kullanımını sağlayacaktır. Bu doğrultuda başta 2577 sayılı

İYUK'da ve VUK'da yapılacak düzenlemelerle tanık beyanının sınırlarının yeniden çizilmesi gerekmektedir.

Kaynaklar

- Alyanak, S. (2023). *Avrupa Birliği hukukunda adil yargılanma hakkı ve etkili yargısal denetim*. Seçkin Yayıncılık.
- Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 1. Daire. (1994, September 20). 20.09.1994 tarih ve 1994/991 K sayılı karar [Karar]. Legalbank. <https://legalbank.net/mahkeme-kararlari/askeri-yuksekidare-mahkemesi-1-daيره-kararlari> (Retrieved June 22, 2025)
- Aybay, R. (2007). Uluslararası antlaşmaların Türk hukukundaki yeri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (70), 187–213.
- Barlass, İ. (2022). Witness' statements during tax proceedings within the framework of the European Court of Human Rights decisions. In *36th International Public Finance Conference "Fiscal Policies and Inflation"* [Conference presentation]. Nisan Yayıncılık.
- Batı, M. (2021). *Vergi hukuku (genel hükümler)*. Seçkin Yayıncılık.
- Batun, M. (2012). *Vergi hukukunda yorum ve ispat*. Seçkin Yayıncılık.
- Bayrak Şenocak, B. (2025). *Anayasa Mahkemesi ve Yargıtay kararlarında hukuka aykırı delillerin adil yargılanma hakkına etkisi*. <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/4052023132645bu rcin.pdf> (Retrieved September 22, 2025)
- Carss-Frisk, M. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No'lu Protokolünün 1. maddesinin uygulamasına ilişkin kılavuz*. Türkiye Barolar Birliği. <https://medya.barobirlik.org.tr/tbbkitaplari/TBBBooks/mh-aihs.pdf> (Retrieved June 22, 2025)
- Çakır, E. U. (2020). Mükellefin vergi yargılamasındaki hakları. *Mali Hukuk Dergisi*, 16(184), 943–978.
- Çakmak, M. (2021). *İdari yargılama usulünde vergi davaları*. Seçkin Yayınevi.
- Danıştay 5. Daire. (2022, June 15). 15.06.2022 tarihli, 2021/7730 E., 2022/4892 K. sayılı karar [Karar]. Danıştay Karar Arama. <https://karararama.danistay.gov.tr> (Retrieved June 22, 2025)
- Demir Aslan, K. (2022). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi içtihatları doğrultusunda tanık sorgulama hakkı. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (2), 479–516.

- Doğu, O., & Nalbant, A. (2016). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi* (Cilt 2). Legal Yayıncılık.
- Gölcüklü, F. (1994). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde adil yargılanma. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 49(1), 199–234.
- Gözübüyük, Ş., Gölcüklü, F., & Saygılı, A. (2019). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve uygulaması*. Turhan Kitabevi.
- Hasdemir, T. (2018). *İnsan hakları*. Aile Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı.
- HUDOC. (1999). *Lehtinen v. Finland* (App. No. 39076/97). European Court of Human Rights. [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-4806%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-4806%22]}) (Retrieved March 4, 2025)
- HUDOC. (2017). *Case of CHAP Ltd. v. Armenia* (App. No. 15485/09). European Court of Human Rights. [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-173366%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-173366%22]}) (Retrieved September 22, 2025)
- İnceoğlu, S. (2018). *Adil yargılanma hakkı: Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru el kitapları serisi-4*. MRK Baskı ve Tanıtım Hizmetleri Tic. Ltd. Şti.
- Kalabalık, H. (2017). *İnsan hakları hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Kaplan, Ö. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında vergi yargılamasında adil yargılanma hakkı* (Tezli yüksek lisans tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Enstitüsü).
- Kapucu, G., & Kocatepe, M. (2021). Vergi yargılamasında tanık. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 133–165.
- Karakoç, Y. (1997). Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının delil olması. In *Prof. Dr. Şükrü Postacioğlu'na armağan* (pp. 455–493). Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi cezası anlaşmazlıklarının çözüm yollarından cezalarda indirim müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan), 3637–3739.
- Karataş, F. (2014). Vergi yargılamasında duruşma. *Vergi Raporu*, (176), 151–159.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi hukukunda ispat ve delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3–4), 505–528.
- Oral, H. (2020). Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanı (Türkiye uygulamasının Avrupa yaklaşımı ışığında değerlendirilmesi). *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (147), 75–110.
- Özbudun, E. (2024). *Türk anayasa hukuku*. Yetkin Yayınevi.

- Özkan Duyan, A. (2019). Bireysel başvuru kararlarında makul sürede yargılanma hakkı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 68(1), 287–326.
- Öztoprak, S. (2021). Yargı kararları ışığında idari yargılama usulünde tanık. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(2), 1363–1404.
- Pekcanitez, H., Özekeş, M., Taş Korkmaz, H., & Akkan, M. (2017). *Pekcanitez usul: Medeni usul hukuku* (15. baskı, Cilt 2). Oniki Levha Yayınları.
- Salihpaşaoğlu, Y. (2009). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı rakamlar ve gerçekler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(1–2), 253–281.
- Sevcan Uçan, E. (2013). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde Türk vergi yargılaması hukukunda adil yargılanma hakkı* (Yayınlanmamış tezli yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Tanrıver, S. (2004). Hukuk yargısı (medeni yargı) bağlamında adil yargılanma hakkı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (53), 191–215.
- Topçu, K. (2020). *Vergi hukuku özelinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru*. Seçkin Yayıncılık.
- Tosun, A. N. (2017). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarından Pakozdi davası: İdari vergi davası cezalarında duruşmasız yargılama. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 83–94.
- Turan, B. (2022). AIHS çerçevesinde idari yargıda gerekçeli karar hakkı. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(1), 177–202.
- Turan, H. (2009). Adil yargılanma hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki yeri ve önemi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (84), 213–230.
- Türkiye Adalet Akademisi. (2025, September 22). *Adil yargılanma hakkı bağlamında genel kural*. https://kanuni.taa.gov.tr/assets/dosyalar/Adil_Yargılanma_Genel_kural_m6-1_poz.pdf
- Uzun, M. (2014). Bir adil yargılanma hakkı olarak tanığı sorgulama ve tanık dinletme hakkının Türk vergi yargılamasındaki yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 219–245.
- Yüksektepe, M. A. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesi ilamları ışığında adil yargılanma*. Palaton Hukuk Yayınları.