

VERGİ YARGILAMASINDA DURUŞMA MÜESSESESİNİN İŞLERLİĞİ VE UYGULAMAYA DÖNÜK SORUNLAR¹

Oğuzhan ASLAN²

ÖZET : İdari yargılama hukukunun “*yazılılık ilkesi*”nin istisnasını teşkil eden duruşma, belli kayıt ve şartların varlığı durumunda uygulanmakla birlikte adli yargıda görülen ve celse bazında ikame edilen duruşmalardan hayli farklı bir usulle sürdürülmektedir. Aradaki bu fark hem idari yargıdaki duruşma müessesesinin işlerlik kazanmasını engellemekte hem de adil yargılanma hakkı çerçevesinde Anayasa ile teminat altına alınan birtakım temel hak ve hürriyetleri de ihlal etmektedir. Vergi yargılaması da idari yargı bünyesinde teşekkül ettiğinden aynı sorunlar vergi yargılaması açısından da baş göstermektedir. Bu çalışmamızda idari yargıda duruşma müessesini açıkladıktan sonra vergi yargılaması bakımından duruşma müessesinin işlerlik sorununu, Anayasal ihlalleri ve bu ihlaller ile işlevsizliğin çözümü noktasındaki değişikliklerin neler olabileceğini açıklamaya çalışacağız.

ABSTRACT : Hearing which derogation because of “*written principle*” of administrative procedural law, conduct under proper circumstances at administrative court and carried out in a different way from hearing conduct at civil and criminal court. The differences between these hearings hinder operability of hearing of administrative jurisdiction as well as breach of fundamental right and liberties that guaranteed under constitution, within the scope of right to a fair trial. As administrative jurisdiction embodies tax jurisdiction, same problems/issues arise during the hearing of tax jurisdiction. After explaining of hearing at administrative jurisdiction, we are going to explain amendments that can be solutions to operate the hearing conduct at tax jurisdiction and breaching of fundamental rights and liberties that guaranteed under constitution within scope of tax law.

ANAHTAR KELİMELELER : İdari yargı, vergi yargılaması, duruşma, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Vergi Usul Kanunu

KEY WORDS : Administrative Jurisdiction, Tax Jurisdiction, Hearing, Administrative Jurisdiction Procedure Law, Tax Procedure Law

¹ Bu makale hakemli olup, İzmir Barosu Dergisi’nin Mayıs 2016 tarihli 81. yıl 2. sayısında 51 ila 82. sayfaları arasında yayımlanmıştır. Ancak parasal hadler 2021 yılı olarak güncellenmiştir.

² Avukat, İzmir Barosu, oguzhanaslan@windowslive.com

I. GİRİŞ

2577 sayılı İYUK'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*” hükmüne yer verilerek idari yargılamada kural olarak “*yazılı yargılama*” usulünün geçerli olacağı düzenlenmiştir. Yazılı yargılama usulünde davalar, bütün inceleme ve işlemleri ile birlikte dosya üzerinden görülür. Daha açık bir anlatımla, davanın tarafları hâkim karşısına çıkmadığı gibi tanık da dinlenmemekte ve inceleme evrak üzerinden yapılmaktadır³. Bu bakımdan idari davalar açısından sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi ancak ve ancak açık bir yasa hükmünün varlığına bağlıdır⁴.

İdari yargıya konu edilebilecek uyuşmazlıklara bakılacak olursa, bu uyuşmazlıkların idari işlem, eylem ve/veya sözleşmelerden kaynaklandığını görüyoruz. Bu sebeple idari yargılama hukukunun yazılı biçimde olması son derece doğal ve hatta eşyanın tabiatından kaynaklanan bir zorunluluktur⁵. Bu zorunluluk idari uyuşmazlıkların konusunu teşkil eden idari işlemlerin ve idari sözleşmelerin yazılı şekle tâbi olmasından, idari eylemler için dava açmadan önce idareye başvuru mecburiyeti bulunmasından (İYUK, m. 13, AYİMK, m. 43) ve zımni ret kararlarının da varsayım olarak yazılı mahiyette sayılmasından kaynaklanmaktadır⁶.

Hâl böyle olmakla birlikte yazılılık ilkesinin mutlak olarak tek başına uygulanması beraberinde birtakım sorunları da getirebilmektedir. Bilhassa davalarını bir avukatın hukuki yardımından faydalanmadan takip edenler idari yargılama usulüne yabancı olduklarından davanın duruşmalı olarak görülmemesini psikolojik olarak aleyhe bir durum olarak tahayyül edebilir ve yargılamaya duyduğu güveni kaybedebilir. Bunun yanında taraflar, dilekçelerinde beyan ettikleri hususları açıklama, detaylandırma ve iddia ve/veya savunmalarını destekleme ihtiyacı hissedebilir. Zira dilekçelerinde belirtilen hususların -az dahi olsa- gözden kaçma ihtimalini her daim düşünebilirler. Üstelik adli yargıdaki “celse” usulüne alışık olan hukuk uygulayıcıları yahut davanın tarafları, bazı iddialarını temellendirmek adına duruşma yapılmasını ve duruşma esnasında bu hususları izah etmenin faydalı olacağını takdir edebilir. Genel olarak alışlagelmiş teamüllere ve psikolojik birtakım varsayımlara dayalı bu durumlar, yazılı yargılama ilkesine bazı istisnaların getirilmesini zorunlu hale getirmiştir⁷.

³ ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s.226

⁴ IŞIKLAR Celal, İdari Yargıda Duruşma, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C:2, Y:2, S:4 (20 Ocak 2011), s.46, (Kaynak: <http://www.taa.gov.tr/indir/idari-yargida-durusma>, Erişim: 28.11.2015, saat: 13.53)

⁵ KAPLAN Gürsel, İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:13, C:13, S:1, s.34 (Kaynak: <http://www.idare.gen.tr/kaplan-tanik.pdf>, Erişim: 28.11.2015, saat: 14.06)

⁶ KAPLAN, a.g.m., s.34

⁷ Aynı yöndeki görüş için bkz. CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.572

İşte idari yargı mevzuatı incelendiği vakit kısaca izah edilen ve zorunluluk arz eden yazılı yargılama usulünün tek istisnası olarak duruşma kurumuna yer verilmiş olduğu görülecektir. Duruşma; davaya katılan tarafların mahkeme huzurunda sözlü ve karşılıklı olarak dinlenmesi aşaması olarak tanımlanabilir⁸. Daha açık bir anlatımla duruşma, davanın taraflarının veya temsilci ve vekillerinin mahkeme önünde sözlü olarak iddia ve savunmalarını tekrarlamalarıdır⁹.

İdari yargıda duruşma yapılması yazılı yargılama ilkesinin istisnası olmakla birlikte yazılı yargılama usulünden sapma anlamı taşımamaktadır¹⁰. Zira duruşma, idari davalarda yeni delillerin, sav ve savunmaların ileri sürülmesi yolu olmayıp daha evvel dava ve savunma dilekçelerinde ele alınan hususların yargı mercii önünde sözlü olarak ifade edilmesidir¹¹.

Vergi yargılaması da idari yargı bünyesinde bulunduğundan yukarıda yer verilen açıklamaların vergi yargılaması için de geçerli olduğu izahtan varestedir. Zira Anayasa ile hüküm altına alındığı üzere idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olup (m.125/I, c.1) vergisel uyuşmazlıklara konu işlemlerin idari yargı bünyesinde niza konusu edilebilecek türde işlemler olması ve idari yargılama usulüne ilişkin kuralların vergi yargılaması bakımından da geçerli olması otomatikman bu sonucu doğurmaktadır.

Aşağıda sırasıyla vergi yargılamasında duruşma yapılması için kanunla düzenlenen kayıt ve şartların neler olduğuna yer verildikten sonra duruşma müessesinin adli yargıdaki celse kavramından farklı yanlarının uygulamaya dönük ne tür sorunlar ortaya çıkardığına değinilmeye çalışılacaktır. Bu çalışmamızı, avukat meslektaşlarımızın idari yargılama alanındaki duruşma kurumunu tanımalarına ve mevzuat ve usule ilişkin kayıt ve şartlara hâkim olmaları adına yaptığımız için duruşma ve özellikle duruşmada tanık dinlenilmesine ilişkin doktrinel tartışmalardan kaçınacağımızı ifade etmekte fayda görüyoruz¹².

⁸ SEKDUR Mahmut, ALTUN Muhsin, *Mali Hukuk Ansiklopedisi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos 2001, s.168

⁹ GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, 32. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.491

¹⁰ GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, DİNÇER Güven, *İdari Yargılama Usulü*, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s.620

¹¹ GÖZÜBÜYÜK - DİNÇER, a.g.e., s.620

¹² Bu tartışmalara ilişkin olarak bkz. KAPLAN, a.g.m ve GÜMÜŞKAYA Gamze, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C: 66, S: 2, 2008, s.19 (Kaynak: <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/1023010501/1023009738>, Erişim: 28.11.2015, saat: 15.59)

II. VERGİ YARGILAMASINDA DURUŞMA MÜESSESİNİN KAYIT VE ŞARTLARI

A. DURUŞMANIN YAPILMASI

2577 sayılı İYUK'nun “*Duruşma*” kenar başlıklı 17. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, **“Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını¹³ aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.”**

Hükümden de anlaşılacağı üzere idari yargıda görülen her davada zorunlu olarak duruşma yapılması gibi bir durum söz konusu değildir. Bu anlamda vergi yargılaması bakımından da hangi davaların zorunlu olarak duruşmalı görülebileceğinin ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

Bunun yanında, yukarıda yer verilen hükümden bağımsız olarak, aynı maddenin dördüncü fıkrasında **“1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.”** hükmüne yer verildiğinden, re’sen duruşma yapılmasına karar verilecek durumlarda böyle bir sınırlamanın ortadan kalkmış olduğunu görüyoruz. Bu sebeple sırasıyla talep üzerine duruşmalı olarak görülmesi zorunlu olan vergisel uyuşmazlıklar açıklandıktan sonra re’sen duruşma yapılmasına karar verilmesi usulünü açıklamaya çalışacağız.

1. Tarafların Talebi Üzerine Duruşma Yapılabilecek Haller

Vergi yargılamasına konu edilebilecek ve tarafların talebi üzerine görülebilecek vergisel uyuşmazlıkları üç sınıfa ayırmak mümkündür:

- Tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 2021 yılı için 57.000,00 TL’yi aşan vergi davaları,
- Vergi mahkemelerinin görevine giren iptal davaları,
- Vergi mahkemelerinin görevine giren ve kanunla belirlenen parasal sınırı aşan tam yargı davaları.

Kanun hükmü incelendiğinde tarafların, yukarıdaki uyuşmazlıklarda duruşma talep etmeleri halinde mahkemenin davayı duruşmalı görmesinin zorunlu olduğu görülecektir. Yani

¹³ 2577 sayılı Kanunun Ek-1. maddesi uyarınca parasal sınırlar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Ancak 2577 sayılı Kanun’un Ek 1. maddesinin son cümlesi uyarınca, bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz denildiği için 2021 yılı için parasal sınırın 57.000,00 TL olarak kabulü gerekir.

mahkemelerin bu halde duruşma yapılıp yapılmaması ilişkin takdir yetkileri yoktur¹⁴. Bu zorunluluğa uyulmaması kanun yollarına başvurulması hâlinde usul açısından mutlak bozma sebebi oluşturmaktadır¹⁵. Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda¹⁶ 2577 sayılı Kanun'un ilgili maddesinde öngörüldüğü şekilde davacı şirketin yasa da belirtilen koşullara uygun olan duruşma isteği dikkate alınarak duruşma yapıldıktan sonra bir karar verilmesi gerekirken, bu hükme uyulmaksızın verilen mahkeme kararında hukuka uyarlılık görülmediği gerekçesi ile yerel mahkeme kararının bozulmasına hükmetmiştir.

Temyiz ve istinaf kanun yollarına başvurulması halinde ise duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır (İYUK m.17/II). Yani burada tarafların talebi duruşma yapılması için yeterli olmayıp yüksek yargı organı tarafından da bu talebin kabulü gerekmektedir. Aynı şekilde yargılamanın yenilenmesi istemlerinde duruşma yapılması görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır (İYUK m.55/IV)¹⁷.

Durum böyle olmakla birlikte vergi mahkemelerinde duruşmalı olarak görülebilecek işlerin sınırlamaya tâbi olmadığı açıktır. Zira İYUK'nun 17/IV hükmünde “1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.” düzenlemesine yer verilmiştir ki bu hüküm aynı zamanda vergi mahkemelerinde uyuşmazlık konusu edilen her türlü davanın duruşmalı olarak görülebileceğini de zımnen kabul edilmiştir. Bu sebeple 17/I hükmünün esasen, talep edilmesi halinde duruşma yapılmasının zorunlu olduğu haller olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Daha açık bir anlatımla vergi davalarında duruşma talep edilmesi bakımından taraflara herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Taraflar vergi mahkemelerinde dava konusu ettikleri tüm uyuşmazlıkların duruşmalı olarak görülmesini talep edebilirler. Mahkemeler tarafından burada, 17/I hükmündeki şartların oluşması halinde duruşma yapılması bir zorunluluk oluştururken, şartların oluşmadığı durumlarda 17/IV hükmüne istinaden ihtiyari bir durum yaratır.

Kanun hükmünün bir diğer sonucu ise zımnen dahi olsa şöyle bir durum ortaya çıkarmaktadır: 2576 sayılı Kanun uyarınca konusu belli bir miktar parayı aşmayan davalar tek hakimle karara bağlanabilmektedir. 2021 yılı için bu sınır 57.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

¹⁴ GÜMÜŞKAYA Gamze, a.g.m. s.19

¹⁵ COÇKUN Sabri, KARYAĞDI Müjgan, *İdari Yargılama Usulü*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s.297

¹⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 18.03.2014 gün ve E: 2013/9157, K: 2014/1768 sayılı kararı

¹⁷ 55/IV hükmü 6545 sayılı Kanunla değiştirilmeden evvel yargılamanın yenilenmesi dışında karar düzeltme kanun yolu için de daire veya mahkeme kararı ile duruşma yapılabilmesine ilişkin düzenleme yer almaktaydı. Ancak 6545 sayılı Yasa karar düzeltme kanun yolunu kaldırmıştır. Ancak kanun hükmünden evvel kanun yoluna konu olan uyuşmazlıklarda karar düzeltme kanun yolu işlerliğini devam ettirdiği için bu kanun yoluna gidilmesi ve talep halinde, talebin mahkeme veya daire tarafından kabulü ile bu aşamada da duruşma yapılması olanaklıdır.

Anlaşılabacağı üzere, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 2021 yılı için 57.000,00 TL'yi aşmayan vergi davaları tek hakimle görüleceği için tek hakimle görülecek bu nitelikteki davalarda duruşma yapılması hakimnin kabulüne bağlıdır. Taraflar duruşma talep edebileceklerse de hâkim tarafından işin duruşmalı olarak görülüp görülmemesi noktasında tercih hakkı tanınmıştır¹⁸.

Doktrindeki birtakım görüşlere göre kanun hükmünden yine zımnen ortaya çıkan ikinci sonuç ise tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklara ilişkin vergi davalarında tarafların duruşma talep etmeleri durumunda dava konusunun miktarına bakılmaksızın duruşma yapılmasının zorunlu olmasıdır¹⁹. Bu görüşü destekleyenlere göre, kanun hükmü incelenecek olursa getirilen parasal sınırın tüm vergi davalarını değil yalnızca "**tarh edilmiş vergi asıl ve fer'ilerine ilişkin vergi davaları**"nı, yani tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlendiği vergi davalarını kapsadığı görülecektir²⁰. Bu anlamda ödeme emrine karşı açılacak davalarda parasal sınıra bakılmaksızın talep halinde davanın duruşmalı olarak görülmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Bu görüşü ileri sürenlerin dayanak noktasını ise vergi davalarının iptal davası statüsünde olduğu yolundaki ağırlık görüş oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun vergisel uyuşmazlıklarda temel alınması karşısında ister tarh ve isterse tahsil aşamasında olsun vergilendirme işlemlerine karşı açılan davaların idari işlemin iptali davası olduğu²¹ şeklindeki bu görüş karşısında, iptal davalarında parasal sınıra bakılmaksızın talep halinde duruşma yapılması gerektiği yolundaki görüş, tarh aşaması için getirilen özel düzenlemenin tahsil aşamasında getirilmemiş olması karşısında talep halinde tahsil aşamasına ilişkin davanın duruşmalı olarak görülmesi gerektiği şeklinde detaylandırılmaktadır. Bazı Danıştay kararlarında da benzer açıklamalara yer verilmiş olduğunu görüyoruz²². Ancak Danıştay tarafından aksi yönde verilen ve tahsil aşamasına ilişkin olan davalarda bile parasal sınırın duruşma talebinde esas olacağını belirten kararlar da mevcuttur²³. Danıştay tarafından bu konunun çözüme kavuşturulmamış olması bir tarafa, kanaatimizce bu görüşe katılma

¹⁸ İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağında duruşmanın görülmesi usulüne ilişkin köklü değişikliklere yer verilmiş olduğunu görüyoruz. Tasarıda, duruşma istemlerinde parasal sınıra bakılmaksızın duruşma yapılması şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir (m.19). Bunun yanında, Tasarı'nın 19/I,c.1 hükmünde, tek hâkimle çözümlenecek davalarda hâkim tarafların duruşma yapılması istemiyle bağlı değildir denilerek duruşma istemlerinin zorunlu olarak değerlendirilmesinde tek hakimle görülecek işler bakımından takdir hakkı tanınmıştır. 2576 sayılı Kanun'un 7. maddesi de Tasarı'nın 5. maddesi ile değiştirilmek istenmektedir ki ilgili maddede hangi davaların tek hakimle karara bağlanacağı düzenlenmektedir. Ancak hemen belirtelim ki bu Tasarı uzun yıllardır bekletilmektedir ve henüz taslak aşamasında olup yürürlüğe sokulup sokulmayacağı belirsizdir.

¹⁹ GÜMÜŞKAYA, a.g.m., s.19

²⁰ GÜMÜŞKAYA, a.g.m., s.19

²¹ SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 6. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.585

²² Örneğin; Danıştay 3. Dairesi 07.02.1985 gün ve E: 1984/715, K: 1985/469 (GÜMÜŞKAYA, a.g.m., s.20)

²³ Örneğin; Danıştay 7. Dairesi' 22.03.2005 gün ve E: 2002/4304, K: 2005/476

imkânı yoktur. Daha açık bir anlatımla tahsil aşamasına ilişkin dahi olsa dava konusunun parasal sınırının dikkate alınması icap etmektedir.

Tahsil aşamasına ilişkin davalarda duruşma yapılması bakımından parasal sınıra bakılıp bakılmaması gerektiği yolundaki bu düşüncemizi temellendirmemiz gerektiği kanaatini taşıyoruz. Bunun için tahsil aşamasından kaynaklı davaların mahiyetinin ortaya konulması gerekecektir. Bununla ilgili olarak da ödeme emrine karşı yargı yoluna başvurulması durumunu ele alabiliriz. Malum olduğu üzere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesi uyarınca ödeme emrine karşı açılacak davalarda ortaya konulabilecek iddialar sınırlıdır. Kural olarak ödeme emrine karşı açılan davalarda vergi tarhi ve/veya ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda ileri sürülebilecek olan iddialar mahkemelerce inceleme konusu edilmemektedir²⁴. Bu anlamda kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, açacağı davada böyle bir borcu olmadığını veya kısmen ödediğini veya zamanaşımına uğradığını ileri sürebilir. Anlaşılabileceği üzere mahkeme tarafından ödeme emrine karşı açılan davada dikkate alınabilecek iddialar arasında, borcun tamamen veya kısmen ödenmesi gibi paraya, yani nisaba taalluk eden bir değerlendirme söz konusudur. Bu hal karşısında açılacak davada duruşma müessesinde parasal miktarın göz önünde bulundurulması gerektiğini düşünüyoruz. Her ne kadar ödeme emri, kesinleşmiş ancak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge²⁵ olsa da bu belgeler aleyhine açılan davalar mutlak suretle iptal davası statüsünde değildir. Kanun koyucu burada ister tarh aşamasından isterse de tahsil aşamasından kaynaklı olsun, vergi davalarının farklı bir statüye tâbi olduğunu zımnen kabul etmektedir. Zira bu durumun aksi olsaydı, tarh aşamasına ilişkin olup dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnameleri de bir idari işlem mahiyetindeki belge olduğundan bu belgelerin iptali için açılan davalarda da parasal sınırın göz önünde bulundurulmaması gerekirdi. Kanun koyucunun vergi uyuşmazlıklarını farklı kategorize ettiği kanaatimizce sabittir. O kadar ki idari yargıda her ne kadar sadece iptal ve tam yargı davalarına cevaz verilmişse de (İYUK m.2) vergi davalarının bu iki dava türünden ayrı ve kendine has bir dava türü oluşturduğu yolunda doktrinde de görüşler bulunmaktadır²⁶.

Öte yandan, hukukun en temel ilkelerinden olduğu üzere, usul hükümlerinde kıyas yasağı söz konusu değildir. Her ne kadar vergi hukukunda kıyas yasağı söz konusu ise de bu yasak hâkimin vergi doğurucu olaylar ya da yeni muaflık ve istisnalar yaratamaması²⁷ gibi doğrudan vergilendirme işlemlerine ilişkin bir yasak anlamına gelmektedir. Bu sebeple hâkim önüne gelen bir uyuşmazlıkta, usule ilişkin kurallarda boşluk olması halinde, başka kanunlara da atıf yoksa (İYUK m.31 gibi) kıyas yapma yoluna gidebilir; zira hâkimin hüküm yok diye

²⁴ AĞAR Serkan, *Vergi Tahsilatlarından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.237

²⁵ Danıştay 13. Dairesi'nin E: 1973/5383 ve K: 1974/2776 sayılı kararı (AĞAR, a.g.e., s.235)

²⁶ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013 s.190

²⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e. , s.29

uyuşmazlığı çözmekten kaçınması olanak dışıdır. Bu hal karşısında, vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak duruşma konusu ile ilgili olarak parasal sınır düzenlemesine yer verilmiş olması tarh aşaması ile alakalı olarak hükme esas alınmışsa da kıyas yoluyla bunun tahsil aşamasına ilişkin vergisel uyuşmazlıklar bakımından da geçerli olabileceği şeklinde değerlendirilebilir.

İdari yargılama usulüne ilişkin düzenlemelere de yer veren eski Danıştay Kanunu'nda dava karara bağlanana kadar duruşma yapılmasına cevaz veriliyordu²⁸. 2577 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte duruşma talebinin iletilebileceği süre de sınırlandırılmıştır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir (İYUK m.17/III). Anlaşılacağı üzere sözlü duruşma istemi mümkün olmayıp taleplerin yazılı olarak iletilmesi zorunluluk oluşturmaktadır. Mahkeme başkanı, üyesi veya kalem personeli huzurunda sözlü olarak beyan edilip tutanak tutturularak duruşma talep edilebilmesi mümkün değildir. Ayrıca dava ve savunma dilekçelerinde istenilmeyen duruşma taleplerinin cevap verme süreleri geçtikten sonra ek bir dilekçe ile istenilmesi de mümkün değildir²⁹. Ancak dilekçe ve savunmalarında yer almamakla birlikte cevap süresi içinde ek bir dilekçe ile yapılan duruşma istemleri geçerli olup göz önüne alınmak zorundadır³⁰.

2. Re'sen Duruşma Yapılması

Yukarıda da ifade edildiği üzere İYUK'nun 17/IV hükmü karşısında mahkemeler de tarafların talebi olmasa bile, gerekli gördükleri durumlarda yargılamanın duruşmalı olarak yapılmasına karar verebilirler. Burada talep üzerine duruşma görülmesinden farklı olarak mahkeme hiçbir kayıt ve şartla bağlı değildir. Daha açık bir anlatımla mahkemeler re'sen duruşma yapılmasına karar verecekleri durumlarda davanın konusu ve parasal miktarı ile bağlı olmadığı gibi duruşma günü belirlemek konusunda da hiçbir sınıra dâhil değildir. Mahkeme davanın herhangi bir aşamasında, dava ve cevap verme süreleri ile bağlı kalmaksızın duruşma yapılmasına karar verme hakkına sahiptir³¹.

B. DURUŞMA USULÜ

YÜCE'ye göre; *“Mahkeme önünde yapılan tahkikat işlemleri için ayrılmış zaman dilimine oturum ya da celse, oturum esnasında yapılan tahkikat işlemlerine ise duruşma denir.”*³² Adli yargıdaki celse müessesesinden farklı olarak idari yargıda sadece tek sefer duruşma yapılır³³ ve celse uygulaması yoktur. Duruşmanın yapılacağı zaman bakımından

²⁸ GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, s.491

²⁹ Danıştay 10. Dairesi'nin 31.03.1983 gün ve E: 1982/2577, K: 1983/726 sayılı kararı (GÜMÜŞKAYA, a.g.m., s.23)

³⁰ COŞKUN - KARYAĞDI, a.g.e., s.296

³¹ COŞKUN - KARYAĞDI, a.g.e., s.297

³² YÜCE Mehmet: *Mali Yargılama Hukuku*, 1. Bası, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s.116

³³ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda veya başka herhangi bir düzenlemede idari yargıda tek sefer duruşma yapılması gerektiği yolunda bir düzenleme yoktur. Kanaatimizce bu halde, idari yargıda da birden fazla sefer

kanunda özel bir hükme yer verilmemiş olmakla birlikte uygulamada dilekçeler teatisi aşamasının tamamlanmasından ve dosyanın tekemmül etmesinden sonra duruşmalar görülmektedir. Duruşma yapılmasının amacı ise delillerin tartışılması sonucunda hâkim veya heyette uyuşmazlık konusunda kanaat oluşmasını sağlamaktır³⁴.

Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir (İYUK m.17/V). Aynı şekilde Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik'in 48/IV hükmünde de belirlenen duruşma tarihi ve saatini gösteren çağrı kâğıdının, taraflara duruşma tarihinden en az otuz gün önce gönderileceği düzenlenmiştir. 7201 sayılı Tebliğat Kanunu hükümlerine riayet edilerek bu tebliğin yapılması gerekecektir (İYUK m.60). Ne var ki kanun hükmü incelenecek olursa burada duruşma davetiyesinin gönderileceği asgari süre tayin edilmiştir. Daha açık bir anlatımla bu süre, duruşma davetiyesinin mahkemeden çıkması icap eden süredir. Yani tarafların tebliği aldıkları süre ile duruşma süresi arasında asgari otuz günlük bir sürenin olması zaruri değildir ki bu süre daha az olabilir. Kaldı ki duruşma davetiyesinin duruşma gününden kaç gün önce taraflara tebliğ edilmesi gerektiğine ilişkin bir hüküm de yoktur. Bu sebeple makul bir süre önce duruşma davetiyesinin taraflara tebliğ edilmiş olması amaca uygun olarak kabul görmektedir³⁵. Burada belirtilen makul süre ise tarafların veya vekillerinin duruşma gün ve saatinde duruşma salonunda hazır bulunabilecekleri süre olarak anlaşılmalıdır. Duruşma davetiyesinin geç gitmesi sebebiyle taraflardan herhangi birinin duruşmaya katılamaması, ilk derece mahkemeleri için bozma, temyiz incelemeleri için ise karar düzeltme sebebidir³⁶.

Taraflardan birinin duruşma talep etmiş olması sadece talep eden tarafla duruşma yapılabileceği anlamına gelmemektedir. Mahkeme ister talep üzerine zorunlu olarak duruşma görmesi gereken durumlarda isterse re'sen duruşma yapılmasına karar verdiğinde usulüne uygun olarak her iki tarafa da duruşma davetiyesi göndererek duruşma yapmak zorundadır. Mahkeme tarafından buna riayet edilmeyerek taraflardan sadece birinin dinlenilmesiyle karara varılması Danıştay kararları ile de sabit olduğu üzere yerinde bir uygulama değildir³⁷. Nitekim

duruşma yapılması olanaklıdır. Tarafların talebi üzerine duruşma yapılmasından sonra mahkeme kendisi de re'sen duruşma yapılmasına karar vererek yeniden duruşma yapabilmelidir. Ancak Danıştay bu noktada, mevzuata dayalı olmaktan çok amaçsal yorumla tek sefer duruşma yapılması gerektiği konusunda ısrarcıdır. Nitekim Danıştay 8. Dairesi'nin 11.01.2001 gün ve E: 2000/3916, K: 2001/22 sayılı kararında da duruşmanın tek sefer yapılması gerektiği yolunda hüküm kurulmuştur. (Aynı yöndeki görüş için bkz. GÜMÜŞKAYA, a.g.m. , s.31)

³⁴ YÜCE, a.g.e., s.116

³⁵ COŞKUN - KARYAĞDI, a.g.e., s.298

³⁶ GÖZÜBÜYÜK - DİNÇER, a.g.e., s.626

³⁷ KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhul, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (20. Bası), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012, s.451-452

verilen bir kararda³⁸ taraflara duruşma çağrısı yapılmaksızın, taraflardan birinin duruşmaya çağırılıp dinlenmesi sonucu verilen kararda isabet bulunmadığına hükmedilmiştir.

Anayasanın 141/I hükmüne göre, “**Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.**” Benzer bir hüküm 2577 sayılı Kanun’da yer bulmuştur. Kanunun 18/I maddesine göre, “**Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır.**” Anlaşılabacağı üzere duruşmaların kapalı olarak yapılması ancak ve ancak gerek Anayasa ve gerekse de kanunda öngörülen durumların vukuu halinde mahkemenin karar almasıyla mümkün olur. Ancak uygulamada bazı vergi mahkemelerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini gerekçe göstererek duruşmaları kapalı olarak yaptıklarını görüyoruz. Bu durumun Anayasa ve kanun hükmü karşısında kabul edilebilir olmadığı açıktır. Vergi mahremiyeti kurumunun mükellef haklarını korumaya dönük bir uygulama olması karşısında yapılan yargılamaların aleniyet kazanması mükellef haklarına hâlel getirecek bir durum yaratmamaktadır. Bu sebeple mahkemelerin bu yöndeki yaklaşımlarının doğru olmadığı ortadadır. Aksi uygulamaların Anayasanın 141. maddesinde ifade bulan “**Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır.**” hükmünü bertaraf edeceği kuşkusuzdur ki mahkemelerin bu hükmün hilafına hareket etmeleri de mümkün değildir.

İYUK’nun 18/II hükmüne istinaden duruşmaları başkan yönetir. Ancak bu hükmün mutlak bir kural olarak kabulü mümkün değildir. Yukarıda da ifade edildiği üzere vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı tek hâkimle karara bağlanabilecek uyuşmazlıklardır. Bu uyuşmazlıkların dava konusu edilmesi durumunda tarafların talebinin mahkeme tarafından olumlu karşılanması yahut re’sen duruşma açılmasına karar verilmesi halinde de duruşma görülmesi olanaklıdır. Ancak bu durumda yapılacak duruşmanın heyet halinde dinlenmesi olanaklı olmadığından ilgili hükmün kanun hazırlama tekniğine uygun olmadığı ve idari yargı mevzuatının diğer hükümleri ile çeliştiğini söyleyebiliriz. Nitekim uygulamaya dönük olarak baktığımızda tek hâkimle duruşmalı olarak görülen davalarda başkan ve diğer üyenin kürsüden ayrıldıkları ve duruşmanın tek hâkimle yapıldığı görülmektedir. Kanun hükmünün eksikliğine karşın uygulamanın kurala uygun olarak yürütüldüğü aşikârdır.

Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. (İYUK m.18/III) Danıştay’da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir (İYUK m.18/IV). Ne var ki hüküm böyle de olsa uygulamada bu hüküm de bir nebze dahi olsa farklı uygulanmaktadır. Duruşma esnasında evvela davacıya ve akabinde davalıya usulüne uygun olarak ikişer kez söz veriliyorsa da zaman zaman davacı tarafın veya davalı tarafın üçüncü kez söz istemesi üzerine başkan

³⁸ Danıştay 3. Dairesi’nin 25.10.1989 gün ve E: 1989/452, K: 1989/2340 sayılı kararı (KIZILOT – KIZILOT, a.g.e., s.452)

tarafından talebe olumlu cevap verildiği görülmektedir. Zira taraflardan herhangi biri o esnada karşı tarafın cevap vermesini zorunlu kılan bir beyanda bulunabileceğinden adil yargılanma hakkının gereğinin yerine getirilebilmesi açısından söz verilmesi de hukuka uyarlık arz etmektedir. Kaldı ki İYUK'nun 16/II hükmünde “*Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir.*” hükmüne yer verilerek dilekçeler teatisi aşamasında dahi üçüncü kez dilekçe verilmesi usulü kabul edilmiştir. Neticede idari yargıdaki duruşma esası göz önüne alındığında iddia ve savunmaların usulüne uygun olarak ileri sürülmesi için duruşma yapıldığı, dilekçeler gibi söz alma hakkının da ikişer kez olması gibi hususlar göz önüne alınınca üçüncü kez söz verilebileceğinin kabulü gerekir³⁹. Kaldı ki başkan veya üyeler de taraflara usulüne uygun olarak davayı aydınlatmak adına soru sorabileceklerinden ikişer kez söz verilmesi kuralı bu yolla da istisnai bir durum yaşayabilir ve soru yönetilen tarafın cevap vermesiyle birlikte ikişer kez kuralı ortadan kalkmış olur. Ancak bu noktada, başkan veya üyenin soru yöneltmesi hali müstesna olmak üzere, taraflardan herhangi birinin üçüncü kez söz söyleme talebinin duruşmayı yöneten başkan veya hâkim tarafından kabul edilmesi şarttır. Aksi halde ikişer kez söz alınmasıyla birlikte duruşma tamamlanmış sayılır.

Bir diğer farklılık ise Danıştay'da duruşmalı olarak görülen davalar ile ilgilidir. Yukarıda zikredilen hükümde savcının duruşmada bulunmasının şart olduğu, taraflar dinlendikten sonra savcının yazılı düşüncesini açıklayacağı ve bundan sonra taraflara son olarak ne diyeceklerinin sorulacağı düzenlenmiş olmakla birlikte, savcının düşüncesinin niteliğine göre taraflardan sadece birine söz verilmesi şeklinde bir uygulama ortaya konulmaktadır. Savcının düşüncesi davanın reddinin gerektiği şeklinde ise davacıya, davanın kabulü şeklinde ise davalıya, davanın kısmen kabulü ile kısmen reddine ilişkin ise her iki tarafa da söz verilmektedir⁴⁰. Hükmün lafzına bakıldığı zaman bu uygulamanın kanun hükmü ile çeliştiği söylenebilir. Ancak savcının davanın kabulü veya reddi yolunda düşüncesini beyan etmesinden önce tarafların usulüne uygun olarak söz almış olmaları, lehte yoruma karşı tarafın beyanda bulunmasının hiçbir anlam ifade etmemesi ve Anayasa m.141/son uyarınca davaların en az giderle ve **mümkün olan süratle** sonuçlandırılmasının yargının görevi olması karşısında uygulamanın hukuka uygun olduğunun kabulü gerekir.

Kural olarak dava dilekçesinde ve/veya savunma dilekçesinde ileri sürülmeyen hususların duruşma esnasında ileri sürülmesi mümkün değildir. Duruşmada esas olarak yukarıda da ifade olunduğu üzere dava ve savunma dilekçesindeki iddialar ile yargı yerine sunulmuş olan belgelerin sözlü açıklaması yapılır⁴¹. Ne var ki bunun mutlak bir yasak olarak algılanmaması gerekir. Nitekim duruşma esnasında tarafların iddia ve savunmalarını ispata kavuşturmak adına belge ve bilgi sunabilmeleri olanaklı olup bu tür belgeler başkanın izni ile

³⁹ Aynı yöndeki görüş için bkz. GÜMÜŞKAYA, a.g.m., s.30

⁴⁰ COŞKUN - KARYAĞDI, a.g.e., s.300

⁴¹ GÖZÜBÜYÜK - DİNÇER, a.g.e., s.620

mübaşir tarafından dosyasına konulmak üzere teslim alınır⁴². Kaldı ki idari yargılama hukukuna hâkim olan re'sen araştırma ilkesi gereği, tarafların henüz eriştikleri veya duruşma esnasında beyan ve ibraz ettikleri ifade ve delillerin de tartışılması gerekmektedir. Kanundaki usule uygun olarak dilekçeler teatisi aşamasında sunulmamış dahi olsa duruşma esnasında sunulan yeni bilgi ve belgeler de İYUK m.20 hükmü nazara alınarak incelenmek durumundadır⁴³.

Vergi yargılamasında görülen duruşmalarda zabıt kâtibi bulunmaz ve bu sebeple duruşma zaptı tanzim edilmez. Mahkeme başkanı ve üyeler, tarafların anlattıkları hususları not etmekle yetinirler ve akabinde gıyapta duruşma tutanağı düzenleyerek aldıkları notları bu tutanaklara geçirirler. Zabıt kâtibi olmaması ve celse bazında bir usulün takip edilmemesi sayesinde taraflar, tıpkı Anglo-Sakson yargılama sistemlerinin mahkemelerindeki gibi iddia ve savunmalarını sözlü olarak ve bölünmeden anlatma imkânı bulurlar. Bu sebeple dilekçelerinde ifade ettikleri hususları daha iyi izah etmek mümkün olur. Ne var ki duruşmada tarafların bu şekilde bir sınırlandırmaya tâbi tutulmamış olmaları duruşmanın gereksiz yere uzatılmasına hak tanındığı şeklinde algılanmamalıdır. Mahkeme heyeti dosya üzerinde gerekli incelemeyi yaptıktan sonra duruşma yapılmasına karar verdiklerinden dilekçelerin tekrar edilmesinin duruşma yapılmasının mantığı ile çeliştiği pekâlâ ortadadır. Zira hâkim veya heyet tarafından okunan dilekçelerin duruşma sırasında tekrar edilmesinin somut olarak iddia ve savunmayı desteklemek noktasında pozitif bir menfaat sağlamayacağı açıktır. Bu sebeple tarafların sınırlı bir süre içerisinde olayın ve hukuki durumun kısa açıklamasına yer vermeleri, dosyanın kilit noktaları hakkında heyette kanaat uyandırmaya yönelik savunmalar getirmeleri, dilekçelerinde ve sundukları delillerde ifade etme gayretine giriştikleri hususlara dikkat çekmeye çalışmaları duruşmanın amacı ile örtüşecektir⁴⁴.

İdari yargılamadaki duruşma müessesine tarafların yabancı olması kadar meslek mensuplarının da bu kuruma yabancı olduklarını gösteren sayısız örnek vardır. Türkiye'deki avukat sayısına oranla idari yargılama hukuku ağırlıklı olarak mesleğini icra eden meslek mensubunun az olması, idari yargıya üvey evlat muamelesi yapılması ve usul mevzuatına bu sebeple yabancı olunması duruşma esnasında pek çok hukuki olmayan ifadelerin ileri sürülmesi ile sonuçlanmaktadır. Bu hukuka aykırılıkların en başında da duruşma esnasında yeniden yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi veya yürütmenin durdurulmasına karar verilen dosyalarda yürütmenin durdurulması talebinin reddinin talep edilmesi gelmektedir.

Malum olduğu üzere Anayasa'nın 125/V hükmü uyarınca, *“İdarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.”* Anayasa hükmüne paralel olarak İYUK'nun 27/II hükmünde de *“Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının*

⁴² COŞKUN - KARYAĞDI, a.g.e., s.300

⁴³ GÖZÜBÜYÜK - DİNÇER, a.g.e., s.620

⁴⁴ Aynı yöndeki görüş için bkz. GÖZÜBÜYÜK - DİNÇER, a.g.e., s.621

birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.” düzenlemesine yer verilmiştir. Dava sonuçlanıncaya kadar davanın tarafı olanın/olanların idari işleme karşı korunması isteğiyle⁴⁵ idari yargılama hukukuna entegre edilen bu müessesenin belli kayıt ve şartlara tâbi olduğu hükümden de anlaşılmaktadır. Yürütmenin durdurulması müessesesi başlı başına bir makale konusu teşkil ettiği için burada konunun detaylarına girmemeye gayret gösteriyoruz. Ne var ki vergi yargılaması açısından bilhassa duruşma konusu adına birkaç noktaya temas etmemiz gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen hükümle de anlaşılaçağı üzere, istisnai durumlar saklı kalmak üzere yürütmenin durdurulmasına dava dilekçesine verilen savunma dilekçesinin akabinde karar verilir. Yani henüz duruşma yapılmadan ve dosya tekemmül dahi etmeden geçici bir tedbir olarak yürütmenin durdurulması talebi hakkında bir karara varılır. Bu karar hangi tarafın aleyhine ise karara karşı Bölge İdare Mahkemesi’ne itiraz hakkı bulunmaktadır. Bölge İdare Mahkemesinin itiraz üzerine vereceğı karar kesin olup yürütmenin durdurulmasına ilişkin talep ve beyanlar bu kertede tamamlanır. Yani duruşma esnasında heyete yürütmenin durdurulması şeklinde bir talep iletilmesi yahut yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş olması durumunda bu karardan dönülmesi şeklinde bir beyan iletilmesi hukuki olmadığı gibi mantıklı da değildir. Kaldı ki İYUK’nun 19. maddesinin ilk cümlesinde “*Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu anlamda duruşma yapılmasıyla birlikte -ara kararı verilmesi hali müstesna olmak üzere- dosya esastan karara çıkarılmak durumundadır. Bu anlamda yürütmenin durdurulması gibi tedbir kararlarının duruşma esnasında veya sonrasında görüşülmesi abesle iştigal etmek anlamı taşır ki uygulamada böyle bir durum da söz konusu değildir. Gerek tarafların ve gerekse de temsilci veya vekillerin duruşma esnasında yürütmenin durdurulmasına ilişkin talep sunmaları, mahkemeler nezdinde itibar edilen bir talep olmadığı gibi bu talepler hukukilik de taşımamaktadır.

Kaldı ki vergi yargılaması açısından bazı davalarda talebe dahi gerek olmadan davanın açılmasıyla birlikte idari işlemin kendiliğinden yürütülmesi durdurulur. İYUK’nun 27/IV hükmüne göre “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.*” Anlaşılaçağı üzere tarhiyata ilişkin uyuşmazlıklarda dava konusunun yürütülmesi, tarafların talebine gerek olmaksızın otomatikman durur. Buna rağmen tarafların duruşma esnasında yürütmenin durdurulmasını talep etmeleri hukuki olmaması bir tarafa mantıklı da değildir. Tarafların duruşmalı vergi uyuşmazlıklarında bu sebeple ifadelerini daha özenle seçmeleri ve daha ziyade davanın esasına ilişkin hususları dilekçelerinin tekrarına kaçmayacak şekilde beyan etmeleri gerekmektedir.

⁴⁵ YAŞİN Mehmet, *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*, 1. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 92

Duruşmalı işlerde mahkeme adına yerine getirilmesi gereken bir zorunluluk da duruşma heyeti ile kararı veren heyetin aynı olması gerekliliğidir. Şayet duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyet farklı olursa bu durumda kararı verecek heyetin yeniden duruşma yapması gerekir. Nitekim Danıştay vermiş olduğu bir kararda⁴⁶ bu duruma açıkça işaret edilmiştir⁴⁷. Hemen belirtelim ki bu durum Danıştay'ın birden fazla kez duruşma yapılamaz şeklindeki içtihatları ile çelişmektedir. Yukarıda da yer verildiği üzere mevzuatta birden fazla kez duruşma yapılmasını engelleyen bir hüküm olmaması karşısında, en son bahsi geçen kararın salt bu sebeple hukuka uygun olduğunun kabulü gerekir. O halde sadece heyet değişikliği durumunda da birden fazla kez duruşma yapılmasının olanaklı olduğuna ilişkin içtihat geliştirilmesinde yarar vardır. Yine bunun yanında, duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklılığının yeni duruşma açılması için yeter gerekçe olarak kabulü de hukuka aykırılık arz etmektedir. Zira bir dosyanın bir heyet tarafından karara bağlanmış olmasının duruşma yapılmasını faydasız kılacağı ortadadır. Heyet tarafından dosya hakkındaki kanaatlerin duruşma sonrasına saklanması ve duruşmada ileri sürülecek iddia ve savunmalar ile dosya münderecatının bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekir. Aksi halde bir karara varıldıktan sonra yapılacak duruşmanın sadece usulü yerine getirmek olacağı ve taraflar açısından lehte bir durum yaratmayacağı açıktır. Kaldı ki uygulamaya dönük olarak bakıldığı zaman Danıştay'ın eski tarihli bu içtihadının bugün uygulama imkânı kalmadığı görülecektir. Özellikle atamalar yolu ile heyette bulunan bir hâkimin tayinin çıkması hâli sıkça yaşandığı için duruşma heyeti ile karar veren heyetin farklılaştığını görüyoruz⁴⁸ ki salt bu durumun verilen kararın sıhhati açısından bozma nedeni olarak kabulünün günümüz şartları ile uyumlu olmadığını ve heyet değişikliği halinin zaruretten kaynaklanması durumunda duruşma heyeti ile karar heyetinin farklı olabileceğini düşünüyoruz. Ancak tayin gibi zaruri sebepler dışında duruşma heyeti ile karar heyeti arasında farklılık olması halinin bozma sebebi olarak kabulü gerekmektedir.

İYUK'nun 31. maddesi uyarınca, duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.

C. VERGİ YARGILAMASINDA DURUŞMALI OLARAK GÖRÜLEN DAVALARDA TANIK DİNLETİLMESİ

Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu, yargılama esnasında tanık beyanlarının delil olarak değerlendirilmesi ve tanık beyanlarının alınması konusunda ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir. Buna karşın İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda tanık deliline yer verilmediği gibi diğer kanunların tanıkla ilgili düzenlemelerine de herhangi bir

⁴⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 24.05.1978 gün ve E: 1977/3499, K: 1978/1718 sayılı kararı

⁴⁷ KIZILOT – KIZILOT, a.g.e., s.452

⁴⁸ DOĞRUSÖZ, Bumin: Vergi Yargısında Duruşma, *Referans Gazetesi*, 21.05.2009 (Kaynak: http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=123011&YZR_KOD=156, Erişim: 29.11.2015, saat: 17.52)

atıf bulunmamaktadır. Bu sebeple idari yargılama hukukunda tanık delilinin kabul görüp görmediğinin idari yargıdaki delil sistemi bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20/I hükmü uyarınca, “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.*” Hükümden de anlaşılacağı üzere idari yargıda, hukuk yargılamasının aksine, ceza yargılamasında olduğu gibi re’sen araştırma ilkesi geçerlidir. Belli bir hususun geçerliliği, özelliği veya niteliğinin ortaya konulması amacıyla görevli mahkeme tarafından kendiliğinden yapılan araştırma olarak tanımlanabilecek⁴⁹ re’sen araştırma ilkesi uyarınca, tarafların öne sürdükleri iddia ve savunmalar ile bilgi ve belgelerden bağımsız olarak mahkemenin gerekli araştırmayı kendisinin yapması gerekir. Bu kapsamda hâkim ve/veya mahkeme, uyuşmazlığın çözümü noktasında her türlü delili temin ve değerlendirme yetkisine sahiptir. Bu ilkeye doktrinde “delil serbestisi” adı verilmektedir. Mahkeme tarafından her türlü delil serbest olarak değerlendirilerek somut olaydaki uyuşmazlığın çözümü noktasında çalışma yürütülmesi icap etmektedir.

Vergi yargılaması hukuku açısından bakıldığında zaman da ceza yargılaması hukukunda olduğu gibi maddi gerçeğin arandığı sonucuna varılabilir⁵⁰ ki bunun doğal sonucu olarak delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. Zira Vergi Usul Kanunu m.3/B uyarınca vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Burada kanun koyucu “her türlü delil” ifadesine yer vererek delil serbestisi ilkesinin benimsenmiş olduğunu göstermektedir⁵¹.

Hal böyle olmakla birlikte alabildiğine geniş bir delil serbestisi sisteminin uygulanması beraberinde birtakım sakıncalar da doğurabileceğinden bazı durumların sadece belirli belgelerle ispatlanacağı hüküm altına alınmıştır⁵². Bu sebeple delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte ilkenin konumu ceza yargılaması hukukundaki kadar kapsamlı düzenlenmemiştir⁵³.

Vergi yargılaması hukuku açısından bakıldığında zaman delil serbestisi uygulamasının sınırlarının Vergi Usul Kanunu tarafından çizilmiş olduğunu görüyoruz. Vergi Usul

⁴⁹ İBİŞ Recep, *Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma*, 1. Bası, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2013, s.52

⁵⁰ KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997, s.79

⁵¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.201

⁵² BİYAN Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil*, 1 Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.64

⁵³ KARAKOÇ, a.g.e., s.79

Kanunu'nun 3/B maddesinin ilgili cümlesinde, yukarıda da yer verildiği üzere “yemin hariç” denilerek yeminin, ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bunun yanında yine aynı maddenin ilgili cümlesinde, “*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*” hükmüne yer verilerek tanık delilinin vergi yargılaması açısından kabul edilmekle birlikte her tanığın ifadesinin delil olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı düzenlenmiştir. Bu anlamda gerek ceza yargılamasında ve gerekse de hukuk yargılamalarında “tesadüfi tanık” ifadesi delil olarak kabul edilmekle birlikte vergi yargılaması hukukunda bu tür tanık ifadeleri delil değeri taşımamaktadır⁵⁴. Tanığın kural olarak vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya iktisadi bir ilişkisinin bulunması gerekliliği aranmaktadır⁵⁵.

Tanık ifadesi gerek ceza yargılaması hukukunda ve gerekse de HMK’da düzenlendiği şekli ile idari yargılama hukukunda ve dahi vergi yargılama hukukunda da “takdiri delil” statüsündedir. Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda⁵⁶ tanık ifadelerinin tek başına ispat açısından yeterli olmayacağı ve bunun diğer delillerle desteklenmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Durum böyle olmakla birlikte ceza yargılamaları ile hukuk yargılamalarında “sözlülük ilkesi”nin vücut bulduğu celse bazındaki yargılamalarda tanık ifadelerinin doğrudan hâkim tarafından alınarak zapta geçirilmesi usulü kabul görmektedir. Oysa idari yargılama hukukunda görülen duruşmalarda tanık ifadelerinin dinlenmesi gibi bir usul benimsenmemiştir. İdari işlemin tesis edildiği aşamada işlemi ve/veya hazırlayıcı işlemleri tanzimle yetkili olan kişi ya da kurumların tutanak altına alacakları tanık ifadelerinin değerlendirilmesi ile yetinilmektedir. Örneğin; bir vergi incelemesi geçiren mükellef hakkında tanık ifadesi, ancak ve ancak vergi inceleme elemanı tarafından alınan tanık ifadelerinin tutanağa geçirilmesi suretiyle mahkeme tarafından değerlendirmeye alınabilmektedir. İnceleme geçiren mükellef ile ticari ilişkiye giren, onun çalışanı ya da anlaşmalı olduğu mali müşaviri tarafından verilen ifadeler vergiyi doğuran olayı ispata kabil olması kaydıyla inceleme elemanı (vergi müfettişi gibi) tarafından ifade tutanağına alınarak ifade verenin imzası ile birlikte inceleme raporu ekine konulmakta ve mahkeme ve/veya hâkim tarafından bu suretle tanık ifadelerinin değerlendirilmesine olanak tanınmaktadır.

Bu kurala vergi yargılamaları açısından vergi mevzuatının bir istisna getirmiş olduğunu da görüyoruz. Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 378. maddesine göre, “*Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.*” Anlaşılacağı üzere burada tanık beyanının duruşmada alınmayacağı yönündeki kurala bir istisna getirilmiştir. Bu anlamda, mahkeme tarafından gerek görülmesi halinde, vergi incelemesini gerçekleştiren vergi inceleme elemanının ifadesine duruşma esnasında başvurulabilir. Bunun yanında, davanın tarafı olan mükellef tarafından, duruşmada hazır bulundurması kaydıyla mali müşavirinin veya muhasebecisinin dinletilmesi de mümkündür.

⁵⁴ BİYAN, a.g.e., s.159

⁵⁵ GÜMÜŞKAYA, a.g.m. , s.33

⁵⁶ Danıştay 4. Dairesi’nin 24.11.1999 gün ve E: 1999/1323, K: 1999/4273 (SABAN, a.g.e., s.562)

Ne var ki burada bir hususun açıkça ifade edilmesi gerekmektedir: Uygulamada mükellefler, vergi davalarını açmadan evvel mali müşavirleri ve yeminli mal müşavirleri ile konuyu istişare ederek dava açma yoluna gitmekte ve onların vergisel ve hukuki bilgilerinden faydalanarak dilekçelerini tanzimle davalarını ikame etmektedirler. Elbette herkesin vekili olmaksızın kendi davasını kendisinin takip etmeye hakkı vardır. Ancak yargılamanın duruşmalı olarak talep edilmesiyle birlikte mali müşavirlerin veya yeminli mali müşavirlerin mükerrer 378. maddeye istinaden duruşmada hazır bulunması halinde, bu meslek mensuplarının birer avukat gibi somut olaya dönük hukuki savunmalarda bulunmaları mümkün değildir. Zira 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35/I hükmüne göre, “*Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir.*” Bahsi geçen meslek mensupları ancak ve ancak olayın teknik boyutu ile alakalı malumat vermek amacıyla ve “tanık” statüsünde dinletilebilirler. Nasıl ki bir ceza davası esnasında davanın gerekli kıldığı hallerde mali müşavirin veya muhasebecinin tanık olarak ifadesine başvurulmuş hallerde bu kişilerin avukat gibi hukuki savunma yapma, iddiada bulunma hakları yoksa ve sadece somut olayla ilgili bilgilerini aktarma mecburiyeti altındaysa, vergi yargılaması açısından da durum aynıdır. Oysa mali müşavirler, mükellefleri olan dava tarafının tıpkı bir avukat gibi savunmalarını yapmakta, davanın kabulü ve/veya reddi taleplerinde bulunmakta, kanun hükümlerinin izah ve yorumuna girişmektedirler. Birçok mahkemede duruşmalar esnasında duruşmayı yöneten başkan tarafından uyarılan bu meslek mensupları teknik açıklamalar getirmek yerine hukuki yorum ifade eden ve savunma mahiyetinde beyanlarda bulunmaktan imtina etmemektedirler.

Kanaatimizce bu husus mahkemelerce de dikkat edilen bir durum olmakla birlikte psikolojik birtakım değişiklikler ile usulüne uygun hale getirilebilir. Malum olduğu üzere idari yargı organlarında duruşma salonları kürsüyü gören ve taraflar için ayrılan iki masadan ibaret olup tanıklar için ayrı bir kürsü bulunmamaktadır. Bu sebeple mali müşavirler veya muhasebeciler tanık olarak duruşmaya katıldıkları halde, davanın tarafı olan mükellefleri yanında durarak, avukat gibi iddia ve savunmada bulunma ihtiyacı hissetmektedir. Tanıkların duruşma salonunda davanın tarafının yanında tutulması yerine ayrı bir kürsü arkasında veya taraflardan ayrı bir köşede tutulmaları ve duruşmadan evvel avukat gibi iddia ve savunmada bulunamayacakları ve sadece teknik bilgi gerektiren hususlarla alakalı olarak malumat verebilecekleri hatırlatılmalıdır. Bu sayede mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin Avukatlık Kanunu'nu ihlal eden bu uygulamaları psikolojik ve basit bir tedbirle nihayete erdirilebilir kanaatini taşıyoruz.

D. DURUŞMA YAPILMASININ SONUÇLARI

Vergi yargılaması hukuku açısından duruşma müessesesinin birtakım sonuçları olduğu açıktır. Her şeyden evvel dosyanın duruşma yapılması ile kural olarak tekemmül edeceği açık olup mahkeme tarafından, ara kararı verilmesi hali müstesna olmak üzere, dosya hakkında bir karar verilmesi icap edecektir. Nitekim İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 19. maddesine göre, “*Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen*

hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.” Kanun koyucu bu hükümle tekemmül eden dosyanın bir an evvel karara çıkarılmasını ve adaletin tecellisinin bir an evvel sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu anlamda mahkemeler tarafından bu hususa riayet edilmesi gerektiği muhakkaktır.

Bu hükmün şu şekilde anlaşılması gerekmektedir: Duruşma yapılmasıyla birlikte, ara kararına gerek olmayan hallerde, heyet tarafından on beş gün içinde dava hakkında bir karar verilmesi ve görüşme tutanağı tanzim edilmesi gerekmektedir. Görüşme tutanağının on beş gün içinde tarafların bilgisine sunulması şarttır. Ancak gerekçeli kararın yazılması için ceza yargılamasında olduğu gibi hâkimleri bir zorunluluk altına sokan hüküm yoktur. Ara kararı verilen hallerde ise ara kararının icaplarının yerine getirilmiş olmasıyla birlikte mahkeme tarafından öncelikle bu dosya ele alınarak bir karara varılmak zorundadır. Nitekim Anayasa m.141/son hükmüne göre davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir.

Kanun koyucu kararın verilmesi noktasında mahkemeleri belli bir süre ile sınırlandırmış olmakla birlikte kararın yazılması hususunda ayrı bir düzenlemeye yer vermemiştir. Bu anlamda mahkemeler tarafından hazırlanacak bir görüşme tutanağı ile varılan hükmün ilan edilmesi 19. maddeye uygun bir uygulama ortaya koymaktaysa da kararların yazılması noktasında mahkemeleri sınırlandırıcı bir hüküm getirilmemiş olması, mahkeme kararlarının icaplarının ancak ve ancak tebliğ ile hüküm ve sonuç doğurması karşısında hukuka uyarlık göstermemektedir. Mahkemeler bu noktada her ne kadar teamüli olarak kararları bir an evvel yazmaktan yana tavır sergileseler de uygulamada bir sınırlandırmanın olmayışının hakkın kötüye kullanımına açık bir durum yaratacağı ortadadır. Bu sebeple kanun koyucu tarafından, ceza yargılamalarında olduğu gibi gerekçeli kararın yazılması noktasında mahkemeleri bağlayıcı bir hükmün mevzuata getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz⁵⁷.

Duruşmanın yapılmasıyla birlikte duruşma heyetine katılan hâkimler tarafından bir duruşma tutanağı tanzim edilir. Bu tutanakta davanın konusuna kısaca yer verilerek tarafların bilgilerine ve duruşmaya kimlerin katıldığına ilişkin kayıtlar düşülür. Bunun yanında tarafların iddia ve savunmaları da tutanağa yazılarak duruşmaya katılan hâkimlerce imza edilir. Ancak hemen belirtelim ki bu tutanak duruşma esnasında tutulmamaktadır. Burada bahsi geçen tutanaklar, diğer yargılamalarda celse esnasında tanzim olunan ve taraflara ibraz edilen duruşma zabıtlarından farklıdır. Hâkim veya başkan tarafından duruşma esnasında

⁵⁷ İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağında (m.25), 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 22. maddesine ek bir fıkra daha getirildiğini görüyoruz. İlgili fıkra “*Verildiği tarihten itibaren; usule ilişkin kararlar onbeş gün, esasa ilişkin kararlar ise otuz gün içinde yazılır ve imzalanır.*” denilerek idari yargılama hukuku alanındaki bu eksikliğin giderilmesine yönelik bir düzenlemeye yer verilmiştir ki kanaatimizce yerinde bir düzenlemedir. Ancak Tasarı hayli eski olup bugüne dek Komisyon nezdinde görüşmelere açılmamıştır. En son Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilen İnsan Hakları Eylem Planı’nda da kısa vadede yapılması planlanan işler arasında bu hususa yer verilmiştir.

tutulan notlar tutanaklara geçirilerek taraf ifadeleri tutanağa yansıtılmaya çalışılmaktadır. Ancak büyük oranda tutanaklarda sadece “Davacı taraf davanın kabulünü talep etmiştir.” ve “Davalı taraf duruşmanın reddini talep etmiştir.” şeklinde matbu kayıtlar düşülmekte ve tarafların duruşma esnasında beyan ettikleri hususlar, bu tutanaklara yansıtılmamaktadır. İdari yargılamada görülen duruşmalar esnasında zabıt kâtibinin bulunmamasından kaynaklı olarak cereyan eden bu durum şüphesiz ki adil yargılama hakkını ziyadesiyle etkilemektedir. İdari yargılama anlamında da zabıt kâtibinin duruşmada hazır bulundurulması tarafların ifadelerinin duruşma zaptına geçirilmesi sağlanmalıdır ki taraflar duruşmaya etkin olarak katılıp katılmadıklarını, ifade ettikleri hususların dikkate alınıp alınmadığını ve duruşma esnasındaki tüm ayrıntıların usulüne uygun olarak tespit edilip edilmediğini istişare edebilsin. Aksi halde görülen duruşma sadece mevzuatın dayattığı usulü tamamlamak olacaktır ki bu durum duruşma müessesesinin düzenleniş amacına uyarlık göstermemektedir. Yapılan duruşmalar psikolojik bir etken taşımakla birlikte, duruşma esnasında ifade edilen hususların yargılamanın seyrini değiştirebilecek nitelikte olabilecek olması durumunda bu durumun kayıt altına alınması icap etmektedir. Bu sebeple kanun koyucu, idari yargı mevzuatında duruşma müessesesine ilişkin düzenlemeleri gözden geçirerek zabıt kâtibi uygulamasına ilişkin yasal değişikliklere yer vermelidir düşüncesindeyiz⁵⁸.

Duruşma tutanağını imzalayan, yani duruşma heyetinde bulunan mahkeme üyesinin gerekçeli kararda imzasının olmayışı, heyette görüşmeye katılmış ve karara taraf olmuş olsa bile Danıştay tarafından bozma sebebi olarak kabul edilmektedir⁵⁹. Ancak yukarıda da ifade ettiğimiz üzere zaruri haller (hâkimin tayin olması gibi) dâhilinde böyle bir sonuç ortaya çıkmış olması durumunda tek başına bu durumun bozma sebebi olarak kabulünün makul olmadığını düşünüyoruz. Kaldı ki usul ekonomisi ilkesi gereği salt bu sebeple bir davanın bozulması, davaların süratli ve en az masrafla tamamlanması gerektiği yolundaki Anayasal kuralı da ihlal anlamı taşır.

Son olarak, tarafların kendilerini bir avukatla temsil ettirmeleri halinde vekâlet ücreti yönünden nasıl bir sonuç ortaya çıkacağının değerlendirmesini kısaca yapmakta fayda görüyoruz. Yargılama giderleri arasında yer alan kanuni (karşı) vekâlet ücreti, davayı kazanan taraf lehine olarak hükmedilmektedir. Ancak 1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun 164/son hükmü uyarınca, “*Dava sonunda, kararla tarife dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.*” Bu anlamda hükmedilen vekâlet ücreti avukatın geliri olarak davayı kazanan taraf avukatına ödenmek zorundadır.

Her yıl yeniden hazırlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi ile vergi yargılamalarında duruşmalı olarak görülen davalar ile duruşmasız olarak görülen davalar bakımından hükmedilecek vekâlet ücretleri iki kategoride belirlenmiştir. Buna göre; 2021 yılında düzenlenen Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca, bu makalenin hazırlandığı tarih itibarıyla yürürlükte olan şekline göre, konusu para olsa veya para ile değerlendirilebilse bile vergi

⁵⁸ Aynı yöndeki görüş için bkz. GÜMÜŞKAYA, a.g.m., s.32-33

⁵⁹ Danıştay 5. Dairesi’nin 11.09.1995 gün ve E: 1995/2535, K: 1995/2460 (KIZILOT – KIZILOT, a.g.e., s.452)

davalarında maktu vekâlet ücretine hükmedilmektedir ki duruşmasız işlerde 2.270,00 TL ve duruşmalı işlerde 2.940,00 TL vekâlet ücretine hükmedilmektedir. Konusu para olmayan veya para ile değerlendirilemeyen (vergi mahkemelerinde görülen iptal davaları gibi) davalarda ise duruşmasız görülen davalarda 2.040,00 TL ve duruşmalı olarak görülen davalarda ise 3.110,00 TL vekâlet ücretine hükmedilmektedir. Tarifedeki rakamlar 2021 yılı için geçerli olup her sene bu rakam TBB tarafından yenilenmektedir. Özellikle vergi yargılaması alanında seri davalara sıklıkla rastlanıldığı için ve Danıştay'ın vermiş olduğu kararlara uygun olarak seri davalar için vekalet ücreti noktasında özel bir düzenleme yapılması yoluna gidilmiştir. Tarife'nin 22. maddesine göre; *“İhtiyari dava arkadaşlığının bir türü olan seri davalar ister ayrı dava konusu yapılsın ister bir davada birleştirilsin, toplamda kırk dosyaya kadar açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam avukatlık ücretine, toplamda yüz dosyaya kadar açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam ücretin %70'i oranında avukatlık ücretine, toplamda ikiyüzelli dosyaya kadar açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam ücretin %60'ı oranında avukatlık ücretine, toplamda ikiyüzelliden fazla açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam ücretin %40'ı oranında avukatlık ücretine hükmedilir. Duruşmalı işlerde bu şekilde avukatlık ücretine hükmedilmesi için dosyaya ilişkin tüm duruşmaların aynı gün aynı mahkemede yapılması gerekir.”*

III. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türk vergi yargılama hukukunun kural olarak yazılı yargılama usulüne tabi olması karşısında bu usulün istisnasını teşkil eden duruşma müessesesi ne yazık ki işlerlik kazanabilmiş değildir. Yargılama makamları tarafından duruşmalar genellikle sadece talep konusu edilmesi halinde kanun hükmünün yerine getirilmesi amacıyla görülmektedir ki bu durum duruşmaların esasa müessir bir durum yaratmadığı noktasında kuvvetli şüpheler uyandırmaktadır.

Üstelik yargılama makamlarınca duruşma yapılmasının buradaki en temel amacı delillerin tartışılması olmasına karşın, keşif ve bilirkişi gibi işlemler yapılmadan evvel duruşmalar görülmektedir ki bu durum da duruşma müessesesinin yapısal özellikleri ve görülme sebepleri ile de uyuşmamaktadır. Tüm deliller ikame edilmeden duruşma yapılıyor olması, yapılan duruşmaların “tiyatro”dan öteye gidememesine sebebiyet vermektedir. Tarafların ortaya çıkan delilleri tartışabilmelerine olanak tanıyan duruşma müessesesinin bu amacını bertaraf ederek dilekçeler teatisiyle birlikte ve tüm deliller toplanmadan yapılan yargılamaların adil yargılanma hakkı kapsamında ciddi bir ihlal olduğu muhakkaktır. Bu sebeple İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, tüm deliller toplanmadan yargılama yapılmasını engelleyici bir hükme ihtiyaç olduğu açıktır.

Bunun yanında, vergi yargılaması açısından tanık sıfatı ile dinlenebilecek isimler sınırlı olmakla birlikte uygulamada davacı mükellefin temsilciliğini üstlenen bazı meslek mensuplarının bir avukat gibi iddia ve savunma ortaya koymasına, hukuki yorum getirmesine ve davacı tarafı temsil etmesine müsaade edilmesi de mevzuatımızın amir hükümleri karşısında ciddi bir ihlal anlamı taşımaktadır. Özellikle meslek mensuplarının davacı yanında duruşmaya katılmasına müsaade edilmesi, tanık kürsüsü gibi ayrı bir yerde duruşmada

tutulmaması ve duruşma esnasında teknik bilgiler dışındaki hususlarda açıklama yapmasına bazı mahkemelerce müsaade edilmesi, yargılama makamlarının duruşma müessesesinin işlerliğini yitirmesine açık olarak sebebiyet verdiklerinin de kanıtıdır. Bu hususların yeniden gözden geçirilmesi gerektiği inancındayız.

Mevzuat hükümleri taraflar açısından sadece bir hak tesis etmeye yönelik değildir. Aynı zamanda bu hükümler kamu düzenine ilişkin birtakım emredici düzenlemeler getirmektedir. Yargılama makamları dahi kanun koyucunun getirdiği bu düzenleyici durumları ihlal eden ve bilhassa duruşma müessesesinin getiriliş amacına ters düşen uygulamalar sergilediği sürece vergi yargılaması açısından duruşma müessesesinin işlerlik kazanmasını bekleme olanağı yoktur. Üstelik kanun koyucu tarafından yasal olarak duruşmaların yapılmasını müteakip karar verilmesi gereken azami süre belirlenmiş olduğu halde mahkemeler bu hükmü, genellikle iş yoğunluğu gerekçesi ile ihlal etmeye devam etmektedirler. Hukuk kişilerinin sahip oldukları hakları bertaraf eden bu tip uygulamaların önüne geçmek için gerek yargılama makamlarını temsil edenlerin ve gerekse de tanık olarak dinlenebilmesine cevaz verilen meslek mensuplarının sınırlandırılmasını ve kanun hükmünü tam ve doğru olarak, lafzı ve ruhuyla uygulayabilmesini sağlayıcı mevzuat düzenlemelerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada kanun koyucunun daha disiplinli çalışmalar yapması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AĞAR Serkan, *Vergi Tahsilatlarından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009

BİYAN Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil*, 1 Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012

CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009

COÇKUN Sabri, KARYAĞDI Müjgan, *İdari Yargılama Usulü*, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001

DOĞRUSÖZ, Bumin: Vergi Yargısında Duruşma, *Referans Gazetesi*, 21.05.2009 (Kaynak:http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=123011&YZR_KOD=156 Erişim: 29.11.2015, saat: 17.52)

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, DİNÇER Güven, *İdari Yargılama Usulü*, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, 32. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012

GÜMÜŞKAYA Gamze, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma*, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C: 66, S: 2, 2008 (Kaynak: <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/download/1023010501/1023009738>, Erişim: 28.11.2015, saat: 15.59)

IŞIKLAR Celal, *İdari Yargıda Duruşma*, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C:2, Y:2, S:4 (20 Ocak 2011), (Kaynak: <http://www.taa.gov.tr/indir/idari-yargida-durusma>, Erişim: 28.11.2015, saat: 13.53)

İBİŞ Recep, *Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma*, 1. Bası, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2013

KAPLAN Gürsel, *İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme*, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:13, C:13, S:1 (Kaynak: <http://www.idare.gen.tr/kaplan-tanik.pdf>, Erişim: 28.11.2015, saat: 14.06)

KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997

KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhale, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (20. Bası), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2012

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013

ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014

SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 6. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014

SEKDUR Mahmut, ALTUN Muhsin, *Mali Hukuk Ansiklopedisi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos 2001

YAŞİN Mehmet, *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*, 1. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006

YÜCE Mehmet: *Mali Yargılama Hukuku*, 1. Bası, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014