



VERGİ YARGILAMASINDA DURUŞMA

HEARING IN TAX JUDGEMENT

Fulya KARATAŞ(*)

ÖZ

İdari yargılamada uygulanmakta olan duruşma, adli yargılamadaki duruşmadan çok farklı konumda olup kendine özgü usulleri ile işlemektedir. Ne yazık ki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ayrıntılarıyla incelenmeyen duruşma usulü adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirildiğinde birtakım sıkıntıların mevcut olduğu gözlemlenecektir. Bu nedenlerle, gerçeğe ulaşma amacı taşıyan hukuk sistemimizde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun bu eksiklikleri giderecek şekilde yeniden düzenlenmesi elzemdir.

Anahtar Kelimeler: Vergi yargılaması, duruşma, idari yargılama

ABSTRACT

Hearing in administrative judgement has sui generis features and procedures differing from ordinary justice courts. Unfortunately, hearing procedures that are not dealt thoroughly within the Administrative Justice Procedures Law no 2577, raise certain issues once examined from ordinary justice's point of view. Therefore, there is a vital need for change of the Administrative Justice Procedures Law within our law system which is in the search of truth.

Key Words: Tax judgement, hearing, administrative judgement

1- GİRİŞ

İdari yargılamanın yöntemlerini belirleyen usuller vardır. Bunlar temel olarak yazılı yargılama usulü ve sözlü yargılama usulü olarak belirlenmiş ise de doktrinde karma yargılama usulünün var olduğunu

(*) Avukat

savunan görüşler de mevcuttur. Salt duruşmanın yapılıyor olması idari yargılamada sözlü yargılamanın varlığının göstergesi midir? Kendine özgü şartlardan dolayı ortaya çıkan idari yargılamada duruşma müessesesi yine bu şartlar nedeniyle adli yargılamadaki duruşmadan çok farklı konumda olup kendine özgü kurallarıyla işleyen bir müessese olmuştur. Tüm bu farklılıklar göz önüne alındığında bu makalenin yazılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu çalışmada duruşmanın mahiyeti ve duruşmanın usulü incelenmeye çalışılmış ve duruşmanın, adil yargılanma hakkı kapsamındaki ihlallerine değinilmiştir.

2- DURUŞMAYA GENEL BAKIŞ

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesine göre duruşma yapılmasını gerektiren haller şunlardır:

“1. (Değişik: 5/4/1990 - 3622/7 md.) Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeş bin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeş bin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.

2. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.

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

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

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

Maddenin lafzından da anlaşılacağı gibi idari yargılamada ve bunun alt dalı olan vergi yargılamasında duruşmalar istek üzerine yapılabileceği gibi mahkemece re'sen de yapılabilir.

2.1- İstek Üzerine Duruşma Yapılması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesinde belirtilen şartlar doğrultusunda vergi yargılamasında duruşma yapılması zorunlu veya bazı hallerde hakimnin takdirine bağlı ise de bu durum ilk derece mahkemelerinde veya kanun yollarında farklılık arz etmektedir.

2.1.1- İlk Derece Mahkemelerinde İstek Üzerine Duruşma Yapılması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesinin ilk fıkrasında, -vergi mahkemelerinde görülen- üç farklı tür davadan söz edilmektedir.

- Vergi mahkemelerinde açılan iptal davaları,
- Vergi mahkemelerinde açılan tam yargı davaları,
- Tarh edilmiş vergi asıl ve fer'ilerine ilişkin vergi davaları¹.

Kanun metnine göre, iptal davalarında istek üzerine duruşma yapılması zorunlu olduğu halde, tam yargı davaları ile vergi davalarında isteğin bulunması tek başına duruşma yapılmasını gerektirmez. İstekle birlikte, uyuşmazlık konusu miktarın 2014 itibarıyla 28.000 TL'lik sınırı aşması gerekmektedir.

Vergi davalarının niteliği konusu ise tartışmalıdır. Bu davaların “tam yargı davası” ya da “her iki kategori **dışında, ayrı özel bir üçüncü kategori oluştuğunu** kabul eden görüşler, mevcut ise de, genel kabul

¹ Gümüşkaya, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”, İÜHF Mecmuası, Cilt 66, Sayı 2, 2008, s.17

gören görüş, vergi davasının genellikle iptal davası niteliği taşıdığı, istisnaen de tam yargı davası şekline bürünebileceği yönündedir. Kaneti, “vergi davası” adı altında yeni bir dava **türünün** yaratılmasının gereksiz olduğunu, zira vergi davalarının terkin ve iptale yönelikse iptal davası, Hazineye geçen verginin geri verilmesini de içeriyorsa, iptal davası ile birlikte açılan tam yargı davası niteliği taşıdığını belirtmiştir.²

Burada üzerinde durulması gereken bir başka husus ise hangi vergi davaları sorunudur. Zira kanunda bahsedilen “tarh edilmiş vergi asıl ve fer’ilerine ilişkin vergi davaları”dır. Kanun lafzına göre isteğe bağlı olarak duruşma yapılması için parasal sınırın aranacağı davalar sadece tarh edilmiş vergi asıl ve fer’ilerine ilişkin vergi davalarıdır. Vergi mahkemelerinde açılacak iptal davalarından önemli kısmı tarh ve ceza kesme işlemine ilişkin olsa da, vergilendirme sürecindeki kesin ve icrai nitelikteki diğer işlemlerin iptali istemiyle açılan davalar da mevcuttur. Bunlara; ödeme emrine, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine, haciz işlemine, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesine, takdir komisyonlarınca karar alınmasına, teminat istenmesine, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddine karşı açılan davalar örnek verilebilir.³Bu durumda bir vergi davası tarha ilişkin değil ise parasal sınırın varlığı aranmayacak ve istek halinde duruşma yapılacaktır.

Hondu’nun **görüü’ne** göre, miktarı 28.000 TL’nin altında olan tam yargı ve tarh edilmiş vergi asıl ve fer’ilerine ilişkin vergi davalarında da duruşma istenebilir. Fakat bu davalar söz konusu olduğunda mahkeme duruşma yapmak zorunda değildir. Takdir ederse duruşma yapar, bu da aslında İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17. maddesinin 4. fıkrası uyarınca 1.2. numaralı başlıkta ayrıntılarıyla değinilecek olan re’sen duruşma yapılmasına karar verilmiş olmasındandır.

2.1.2- Kanun Yollarında İstek Üzerine Duruşma Yapılması

Bölge İdare Mahkemeleri’ne itiraz, Danıştay’a ise temyiz olağan kanun yollarındandır. Bu mahkemelerde de asıl olan yazılı yargılama usulü olmakla beraber duruşma yapılması söz konusu olabilmektedir. Ancak ilk derece mahkemelerinde aranan, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17. maddesinin 1. fıkrası uyarınca var olan şartlar aranmaksızın duruşma talep edilebilir. Ancak ilk derece mahkemesi takdir yetkisine sahip olmaksızın duruşma yapma zorunluluğuna tabi ise de kanun yolları için böyle bir zorunluluk söz konusu değildir. Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay usulüne uygun olarak yapılan duruşma talebini uygun görürlerse duruşma yapılmasına karar verir. Tarafların duruşma talebinin kabul edilmemesi halinde kararda gerekçesiz olarak yalnızca duruşma talebinin kabul edilmediği/duruşma yapılmasına gerek görülmediği belirtilmektedir.⁵

2.1.3- Duruşma İsteme Usulü

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17. maddesinin 3. fıkrası aynen şöyledir: “Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.”

Mülga 521 sayılı Danıştay Kanunu’nun yürürlükte olduğu dönemde dava esastan karara bağlanıncaya kadar ek dilekçe veya 1., 2. dilekçe veya 1. cevap, 2. cevap ile duruşma istenilmesi mümkündü. O tarihte henüz ilk derece idare mahkemeleri kurulmadığı, Danıştay dava dairelerinde birikmiş iş

² Gümüşkaya, a.g.e , s.18

³ Gümüşkaya, a.g.e., s.20

⁴ Hondu Selçuk, “İdari Yargılama Usulünde ‘Duruşma’ Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, Danıştay Dergisi, Sayı 89, s.4

⁵ Gümüşkaya, a.g.e., s.23

olduğundan ve duruşmalı dosyalara göre duruşmasız dosya miktar itibarıyla daha fazla olduğundan davacılar genelde dosyanın daha çabuk sonuçlanması için tekemmül etmiş dosyalarda ek dilekçe ile duruşma istiyorlardı. Bu nedenle olsa gerek ki bugün için duruşmaların dava dilekçesi, 2. dilekçe veya 1. cevap, 2. cevap ile istenebileceği hükmü getirilmiştir.⁶ Dava ve cevap dilekçeleriyle savunmalarda veya kanunda yazılı olmamakla birlikte, dava cevap ve savunma süreleri içinde verilen ek dilekçelerde yapılmayan duruşma istemlerinin yargı yerince kabulü zorunlu değildir.⁷

Duruşma sistemi, temyiz veya itiraz dilekçeleri ile savunma dilekçelerinde ya da başvuru ve savunma süresi içinde olmak koşuluyla verilecek ek dilekçelerde yapılabilir.⁸

Duruşma isteğinin açık ve yalın olması gerekir. Şarta bağlı duruşma istenemez. Örneğin “davanın duruşmasız olarak karara bağlanması uzun sürecekse duruşma yapılmasını istiyorum.” şeklinde bir istek usulüne uygun sayılmaz.⁹

İYUK’ta bir hüküm olmamasıyla beraber duruşma isteyen tarafın dilekçe ile bu isteğinden vazgeçebileceği görüşü¹⁰ Honda tarafından savunulmaktadır.

2.1.4- İsteğe Rağmen Duruşma Yapılmamasının Sonuçları

İYUK m. 17’de belirtilen şartlar gerçekleştiğinde mahkeme duruşma talebi ile bağlı olup, duruşma yapmak zorundadır. Aksi hal ‘usul hükümlerine uyulmamış olunması’¹¹ gerekçesiyle kararın bozulması sebebidir. Bu durum sadece mahkemenin taleple bağlı olduğu ilk derece mahkemeleri için geçerlidir.

Taraflardan birinin duruşma talebine rağmen duruşma yapılmaması halinde, duruşma yapılmasını talep etmeyen tarafın da söz konusu usule aykırılık nedeniyle temyiz talebinde bulunması mümkündür.¹²

2.2- Re’sen Duruşma Yapılması

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17. maddesinin 4. fıkrası “1 ve 2 nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.” hükmüne yer vermiştir.

Maddenin lâfzî yorumu tartışmaya gerek olmaksızın açıktır ki, gerek yargılamanın ilk derece mahkemeleri aşamasında gerekse kanun yolları aşamasında mahkeme hiçbir şart olmaksızın duruşma yapılmasına karar verebilir. Zira bu durum re’sen araştırma ilkesinin bir gereğidir.

İdari yargı yeri, bu yetkisini kullanarak, dava, cevap ve savunma süreleri geçtikten sonra verilen ek dilekçelerde veya süresi içinde verilmeyen cevap ve savunma dilekçelerinde yapılan duruşma istemlerini de yerine getirebilir.¹³

⁶ Honda Selçuk, a.g.e., s.6

⁷ Candan Turgut, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Bs.5, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.624

⁸ Candan, a.g.e., s.625

⁹ Yenice Kazım, Yüksel Esin, İdari Yargılama Usulü; Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu, Ankara, Arisan Matbaacılık, 1983, s.529

¹⁰ Honda, a.g.e., s.6

¹¹ Kararın bozulması İYUK m. 49/1: “Temyiz incelemesi sonunda Danıştay: a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) Hukuka aykırı karar verilmesi, c) Usul hükümlerine uyulmamış olunması, Sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.”, çevrimiçi <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

¹² Gümüşkaya, a.g.e., s.24

¹³ Candan, a.g.e., s.626

3- DURUŞMA USULÜ

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18. maddesi duruşma usulünü aşağıdaki gibi belirlemiştir:

"1. Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır.

2. Duruşmaları başkan yönetir.

3. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır.

4. 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.

5. Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler."

3.1- Duruşmanın Açılması

Duruşma davetiyeleri taraflara otuz gün önceden gönderilir. Burada yer alan "gönderilir" sözcüğü uygulamada "gönderilmek üzere tebligata çıkarılır" anlamında kullanılmaktadır.¹⁴ Danıştay 7. Dairesinin 20.05.1992 tarihli 1988/894 E., 1992/1608 K. sayılı kararı da bu doğrultudadır.¹⁵ Ancak bu durumun tarafların duruşmaya katılımına engel olmayacak olması gerekmektedir.

Kanun maddesinde de açıkça belirtildiği gibi taraflardan en az birinin gelmesiyle duruşma açılır, gelen taraf dinlenir. Kimse gelmezse duruşma açılmaz ve yargılama evrak üzerinden devam eder.

Duruşmaya gerçek kişi olan taraflar, bizzat veya bir avukat vasıtasıyla katılabilirler. Gerçek kişinin avukat olmayan vekili duruşmada tarafları temsil edemez. Küçük ve kısıtlılar ise kanuni temsilcileri, bizzat veya tayin edecekleri avukatlar vasıtasıyla duruşmada yer alabilirler.¹⁶ Özel hukuk tüzel kişilerini, duruşmada, ana sözleşmelerine göre yetkili organları veya onlar tarafından tayin edilen avukatları temsil eder. Kamu tüzel kişileri ile kamu kurumları ise özel kanunlarına göre (müdür, hukuk müşaviri, avukat, hazine avukatı gibi) yetkili görevlilerle temsil edilirler.¹⁷

3.2- Duruşmanın Yapılması

Hukuk sistemimizde kural duruşmaların açık yapılmasıdır. Bu durum aleni yargılanma hakkının bir gereğidir. Ancak genel ahlakın ve kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde duruşmanın kısmen veya tamamen gizli yapılması talep edilebilir veya mahkeme re'sen bu kararı verilebilir. Aleni yargılanma hakkı, gerçek/fiili savunma hakkının içeriğini oluşturan haklardan biridir. Aleni yargılama bir yandan adaletin dağıtımında gizli yargılamaları önlemek, süreci kamu denetimine açmak, yargı sistemine güveni sağlamak amacına, diğer yandan da bireyin davasında iddia hakkında bilgilenmesi, kendi

¹⁴ Candan, a.g.e., s.626

¹⁵ Duruşma davetiyesinin duruşmadan (29) gün önce postaya verilerek (3) gün içinde tebliğ edilmiş olmasının, yükümlünün duruşmaya katılmasını engelleyici ya da zorlaştıran bir durum yaratmadığı, duruşmanın ertelenmesi isteminde öne sürülen erteleme sebeplerinin takdirinin münhasıran mahkemeye ait bulunduğu hk.

¹⁶ Candan, a.g.e.,s. 627

¹⁷ Candan, a.g.e., s.627

savunması için delil sunması gibi ispat ve çelişmeli yargılama gibi bir dizi olanağı etkin bir biçimde kullanması amacına hizmet eder.¹⁸

Duruşmalar başkan tarafından yönetilir ve duruşmalarda taraflara ikişer defa söz hakkı verilir. Taraflar kendi söz haklarını kullandıktan sonra savcı yazılı düşüncesini belirtir. Bundan sonra taraflara tekrar söz hakkı verilir. Burada dikkat edilmesi gereken şöyle bir husus vardır: Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler. Yani, sonradan yapılacak yazılı bildirime karşı taraflar beyanda bulunamayacaklardır. Bu durumda, zımni olarak tarafların önceden var olan savcının düşüncesine yönelik cevap verme hakları ortadan kalmaktadır.

Taraflar iddia ve savunmanın değiştirilemeyeceği ve genişletilemeyeceği ilkesi içinde kalmak koşuluyla, duruşmada her konu üzerinde beyanda bulunabilirler.¹⁹ Zira re'sen tahkik ilkesi uyarınca davayı çözümleyecek mahkemenin kendiliğinden araştırabileceği konular dilekçe ve savunma aşamalarında ileri sürülmesi bile duruşma sırasında ileri sürülebilir.²⁰ Bu nedenlerle dilekçe ve savunmaların sonuç ve talep kısmında yer alan hususların genişletilmesi veya değiştirilmesi dışında, gerek uyumsuzluğun maddi yapısı gerekse hukuki değerlemesi ile ilgili olarak yeni unsurların duruşmada ileri sürülmesi mümkündür.

Taraflar geçerli bir özre dayanarak duruşmanın geri bırakılmasını isteyebilirler. Bu konudaki isteğin duruşma saatinden önce idari yargı yerine bir dilekçe ile ulaştırılması ve özrün belgelendirilmesi gerekir.²¹ Bu konuda bir açıklık olmamasına rağmen Danıştay ve mahkemelerin re'sen duruşma yapılmasına karar verebilecekleri öngörüldüğüne göre, mücbir sebep vb. gibi durumların varlığı yargı yerinin takdir hakkı içinde değerlendirilmelidir.²²

3.3- Duruşmada Tanık Dinlenmesi

İdari yargıda tanık dinlenilmesi hususunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde²³ düzenlenen ve Hukuk Muhakemeleri Kanununa yapılan atıfta da tanık dinlenilmesine ilişkin bir beyan bulunmamaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin 2. fıkrası "Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır." hükmüne,

¹⁸ Yaltı Billur, "İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 227, Haziran 2007

¹⁹ Özbalcı, a.g.e., s.374

²⁰ Hondu, a.g.e., 9

²¹ Yenice, Esin, a.g.e., s.534

²² Özbalcı, a.g.e., s.372

²³ Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller: "Madde 31 – 1. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır.", çevrimiçi <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B bendi "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükümlerini düzenlemiştir.

Açıkça görülmektedir ki İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin 2. fıkrasının Vergi Usul Kanunu'na yaptığı atıf neticesinde vergi yargılamasındaki duruşmalarda tanık dinlenebilecektir. Ancak bu tanıkların kural olarak vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisi bulunması gerekmektedir.²⁴

Yukarıda ayrıntılarıyla vergi yargılamalarında tanık dinlenmesi hem Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin gereğidir ve hem de adil yargılanma hakkına katkı sağlaması yönüyle adaletin gerçekleşmesi için yararlanılması gereken bir yöntemdir.

3.4- Vergi İnceleme Elemanlarının ve Yükümlünün Mali Müşavirinin Dinlenmesi

Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 378 aynen şöyledir: "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."

Madde metninden de anlaşılacağı gibi bu kişilerin dinlenmeleri yargı sürecinin yasal bir zorunluluğu değildir. Zira dinleme, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerle sınırlanmıştır. Bu nedenle yargı organlarının dinleme taleplerini karşılarken iddia ve savunmanın dinlenmeyi gerektirip gerektirmediğini takdir etmeleri gerekir.²⁵

Bu durumda dahi mükellefin kendisi veya avukat olmadan muhasebeci veya mali müşavirin dinlenmesi mümkün değildir. Ayrıca özellikle mali müşavirlerin dinlenmesi bakımından, uyumsuzluk konusu vergi ve cezanın ilgili bulunduğu yılda müşavir statüsünde olma şartı aranmaktadır.²⁶

3.5- Duruşmada Tutanak Tutulması Sorunsalı

Duruşmanın nasıl yapıldığı, usul hükümlerine uyulup uyulmadığı duruşma tutanağı ile tespit edilir. Yargıtay incelemesinde duruşma tutanakları üzerinden araştırma yapar.²⁷ Yargılamanın gidişatını tespit açısından bu kadar önemli olan ve adli yargıda tutulması zorunlu olan tutanak ile ilgili İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bir madde bulunmamaktadır. Her ne kadar, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Kalem Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul Ve Esaslarına

²⁴ Gümüşkaya, a.g.e., s. 33

²⁵ Günday Malik, "Vergi Yargılamasında Duruşma Ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 227, Haziran 2007

²⁶ Özbacı, a.g.e., s.373

²⁷ Ertuğrul Metin, "Duruşma Tutanağı, Mahiyeti ve Önemi", Ankara Barosu, çevrimiçi <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1974-3/13.pdf>, 06.05.2013

İlişkin Yönetmelik²⁸'in 49. maddesinde²⁹ tutanaktan bahsedilmiş olsa da kanunda tutanak tutulması gerekliliğinden bahsedilmediği için bu sorun hâkimlerin takdirine bırakılmıştır.

Duruşmanın ciddiyet ve anlam kazanmasının yanı sıra tarafların mahkemeye güven duyması açısından da tutanak tutulmalıdır. Çünkü tarafların duruşmada söylediklerinin unutulmamasını istemeleri en doğal haklarıdır. Ayrıca tutanak sayesinde tarafların iddia ve savunmalarını ve davanın konusunu genişletip genişletmediklerinin tespiti mümkün olur.³⁰

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 21. maddesine³¹ göre dilekçe ve savunma ile verilmeyen belgelerin duruşma sırasında verilmesi mümkündür. Hal böyle iken duruşma tutanağı tutulmadığında hangi belgelerin verildiğinin tespiti de mümkün olmayacaktır.

3.6- Duruşmalı İşlerde Karar Verilmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 19. maddesi "Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir." yolunda hükme yer vermiştir.

Duruşmadan sonra ara kararı verilmesi söz konusu ise, ara karar yerine getirildikten sonra dosya öncelikli olarak incelenecektir.

4- SONUÇ

Vicdani kanaatin ve adil yargılanma hakkının tam olarak yerine getirilmesi için sözlü yargılama usulünün unsuru olan duruşmanın, yazılı yargılamanın geçerli olduğu vergi yargılamasında gerekliliği aşîkârdır. Ancak duruşma yapılmasının istem üzerine ve belli bir miktar üzerindeki dava konularında zorunlu olup diğer hallerde takdire bağlı olması eksiklik olarak addedebileceğimiz konulardandır. Her ne kadar tarafsızlık sağlanıyor olsa dahi salt evrak üzerinde yapılan incelemeler toplum vicdanını rahatsız etmektedir. Taraflar taleplerini mahkeme heyeti huzurunda sözlü olarak dile getirmek isterler ki bu da yargılamanın doğrudanlığı ilkesinin gereği olup son derece haklı bir istektir. Bu nedenle salt evrak üzerinden yapılan incelemelerin soru işaretleri barındırdığını rahatlıkla söylenebilir.

Bilinmektedir ki adil yargılanma olgusu eşitlik temeline dayanır. Mahkeme heyetinin hakkaniyeti tam olarak sağlayabilmesi için ise tarafların mahkeme önünde eşit hak ve yükümlülöklere sahip olması gerekir. Bu doğrultuda kabul edilmektedir ki mahkeme heyetinin tüm delillere doğrudan ulaşması gerekli ve zorunludur; ancak vergi yargılamasında tanık ifadeleri idari aşamada alınıp, yargılama aş-

²⁸ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr,06.05.2013>

²⁹ Tutanaklar:Madde 49-"Tutanaklar, her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyeler ile tarafların ad ve soyadlarının, incelenen dosya numarasını dava konusu ve verilen kararların sonucunu azınlıkta bulunanları gösterir şekilde düzenlenerek duruşmaya katılanlar tarafından duruşma günü imzalanır ve dosyalarında saklanır.

Duruşmalara ait tutanaklarda, ayrıca, taraf ve vekillerinin iddia ve savunmaları ile duruşma safahatına ait kısa bir özet ve varsa ara kararları yazılır.Tutanaklar kağıdın bir tarafına yazılır ve her sahife başına sıra numarası konulur.", çevrimiçi <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr>.

³⁰ Hondu, a.g.e., s. 11

³¹ Sonradan ibraz olunan belgeler: Madde 21- "Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez." çevrimiçi <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr>.

masında alınmamaktadır. Bu durum da pek tabii ki bir nevi tarafların eşitliğini simgeleyen silahların eşitliği ilkesi ile aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenlerle duruşmada tanık müessesesinin adil yargılanma hakkı ile uyumlu bir şekilde hukuk sistemimizde yer alması zorunluluktur.

Yine duruşma tutanağının tutulmasının keyfiyete bırakılması adil yargılanma hakkının ihlali niteliğindedir. Şöyle ki; tarafların duruşmaya etkin bir şekilde katılmaları, yapılan açıklamaların tarafsız ve aynen geçirilip geçirilmediğinin tespiti tutanak tutulmasının zorunlu olması ile mümkündür. Yine iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağının tam olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü de duruşma tutanağı ile sağlanır. Ancak tutanağın tutulması mahkemenin keyfiyetine bırakıldığında nelerin iddia edilip savunulduğu sadece heyet üyelerinden birinin duruşma boyunca tuttuğu notlarda yer almakta olup bu durum taraflar açısından gerçekliği ve güvenilirliği sorgulanan bir olaya sebebiyet vermektedir. Bağımsız bir erk olan yargının, aslında basit gibi görünen tutanak tutulmaması sorunu nedeniyle, verdiği kararların sorgulanıyor olması düşündürmelidir. Zira taraflar duruşmada söyledikleri sözlerin karar aşamasında dikkate alınmayacağı inancını taşımaktadır ki bu da elem vericidir.

Amacın gerçeğe ulaşmak olduğu hukuk sistemimizde yargılama yaparken bu amaç dikkate alınmalıdır. Bu nedenle duruşma davayı geciktirici etken olarak görülmeyip daha etkin kullanılarak bu amaca hizmet etmelidir.

Tüm bu nedenlerle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda kısaca düzenlenen ve diğer hallerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan hükümlerle içeriği belirlenen duruşmanın, yeniden ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ruhuna uygun olarak düzenlenmesi gereklidir. Zira bu haliyle duruşma, adil yargılanma hakkını ihlal eden birçok uygulamanın beşiği konumundadır. Kaldı ki birey-devlet ilişkisini konu alan bir müessesenin, birey-birey ilişkisini düzenleyen kanun olan Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıflarla düzenlenmeye çalışılması konunun temelinde bir sorun olduğunu göstermektedir.

KAYNAKÇA

- Candan, Turgut, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Bs.5, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012
- Ertuğrul, Metin, "Duruşma Tutanağı, Mahiyeti ve Önemi", Ankara Barosu, çevrimiçi <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1974-3/13.pdf>, 06.05.2013
- Gümüşkaya, Gamze, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", İÜHF Mecmuası, Cilt 66, Sayı 2, 2008
- Günday, Malik, "Vergi Yargılamasında Duruşma ve İnceleme Elemanlarının Dinlenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 227, Haziran 2007
- Hondu, Selçuk, "İdari Yargılama Usulünde 'Duruşma' Yapılması ve Uygulamadaki Durum", Danıştay Dergisi, Sayı 89
- Özbalcı, Yılmaz, Vergi Davaları, YY., Oluş Yayıncılık, Mart 2011
- Pekcanitez, Hakan; Atalay, Oğuz;
- Özekeş, Muhammet, Medeni Usul Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008
- Yaltı, Billur, "İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 227, Haziran 2007
- Yenice, Kazım, İdari Yargılama Usulü; Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu,
- Esin, Yüksel, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983