

T.C
ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ
ÇÖZÜMÜNDE İSTİNAF KANUN YOLUNUN
ROLÜ VE ÖNEMİ**

Yüksek Lisans Tezi

Yavuz Selim KALKAN

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Zülküf AYRANGÖL

Erzincan/2019

TEZ BİLDİRİMİ

“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İstinaf Kanun Yolunu Rolü ve Önemi” isimli “**Yüksek Lisans**” tezim tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim.

Yavuz Selim KALKAN



TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yavuz Selim KALKAN ait Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İstinaf Kanun Yolunun Rolü ve Önemi adlı çalışma, jürimiz tarafından İktisat Anabilim Dalının İktisat Bilim Dalında **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

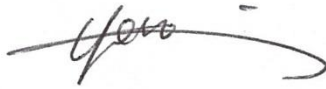
Danışman / Jüri: Dr. Öğretim Üyesi Zülküf AYRANGÖL



Jüri: Doç. Dr. Mehmet Hanefi TOPAL



Jüri: Dr. Öğretim Üyesi Yasemin ÇİFTÇİ



VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İSTİNAF KANUN YOLUNUN ROLÜ VE ÖNEMİ

Yavuz Selim KALKAN

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kasım/2019

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Zülküf AYRANGÖL

ÖZET

Vergi, devletin kamusal ihtiyaçlarının finansmanı için mükelleflerden cebren ve karşılıksız almış olduğu mali kaynaktır. Vergilemede, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında vergi ilişkisinden dolayı zaman zaman uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarında idari ve yargısal olmak üzere iki çözüm yolu benimsenmiştir. İdari çözüm yolunda tarafların karşılıklı rızalarıyla uyuşmazlık çözümlenmektedir. Yargısal çözüm yolunda uyuşmazlık dava yoluyla yargıya taşınmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları için öncelikle vergi mahkemelerine başvurulmaktadır. Bu mahkemelerin vermiş olduğu kararlara karşı ise anlaşmazlık konusu ve parasal sınıra göre belirlenmiş olan kanun yolları izlenmektedir.

28 Haziran 2014 tarihide 6545 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle İstinaf müessesesi düzenlenmiştir. İstinaf, ilk derece vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların maddi ve hukuki yönden incelenmesidir.

Bu çalışmada, 6545 sayılı kanun değişikliği öncesinde vergi yargısında yaşanan sorunların çözümünde istinaf sisteminin etkinliği açıklanmaya çalışılmıştır. Sonuçta, istinaf sistemiyle üç dereceli yargılama sistemine geçilmesiyle yargılamanın daha adil olacağı, bu sistemin İstinaf mahkemelerine ve Danıştay'ın iş yüküne etkisinin beklenildiği gibi olmadığı ve bu etkinin ilerleyen zamanlarda daha iyi görüleceği tahmin edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlığı, Kanun Yolları, Vergi Yargısı, İstinaf

THE ROLE AND SIGNIFICANCE OF REMEDY IN RESOLUTION OF TAX DISPUTES

Yavuz Selim KALKAN

**Erzincan Binali Yıldırım University, Institute of Social Sciences
Department of Economics Master's Thesis, November/2019**

Thesis Advisor: Lecturer Dr. Zülküf AYRANGÖL

ABSTRACT

Tax is the compulsory and unrequited financial source from the taxpayers for the financing of the public needs of the state. In taxation, there may be a conflicts from time to time due to the tax relationship between the tax administration and the taxpayer. Two solutions, judicatory and administrative, have been adopted in tax disputes. Conflicts are resolved with the mutual consent of the parties in the way of administrative solution. In the case of judicial solution, the dispute is brought to the judiciary through litigation. In tax disputes, first-instance tax courts are applied firstly. Legal remedies, determined according to the subject of dispute and monetary amount, are followed against the decisions of these courts.

On 28 June 2014, with the amendment made by Law No. 6545, the Appeal Institution was organized. The appeal is examination of the decisions made by the first-degree tax courts in financial and legal aspects.

In this study, it is tried to explain the effectiveness of the appeal system in the solution of the problems in the tax jurisdiction before the amendment of the law no. 6545. As a result, it has been determined that the transition to the three-level system of appeal will be fairer, the effect of this system on the appeal courts and the workload of the Council of State is not as expected and this effect is expected to be better seen in the future.

Keywords: Tax disputes, Laws, Tax Jurisdiction, Appeal

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her aşamasında ilgi ve desteğini esirgemeyen, bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Zülküf AYRANGÖL' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tez jürisi olarak katılıp vermiş olduğu bilgi ve desteklerinden ötürü Doç. Dr. Mehmet Hanefi TOPAL' a ve Dr. Öğr. Üyesi Yasemin ÇİFTÇİ' ye teşekkür ederim.

Ayrıca tüm eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen, her zaman yanımda olan sevgili aileme teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Yavuz Selim KALKAN

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ.....	I
TEZ KABUL TUTANAĞI.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT	IV
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR CETVELİ.....	XI
ŞEKİL LİSTESİ.....	XII
TABLO LİSTESİ.....	XIII
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ	3
I. 1. Uyuşmazlık ve Vergide Uyuşmazlık Kavramları.....	3
I. 2. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğma Zamanı	5
I. 3. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar.....	6
I. 4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler	8
I. 4. 1.Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	10
I. 4. 1. 1.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı	11
I. 4. 1. 2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı	13
I. 4. 1. 3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	14
I. 4. 1. 4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı	15
I. 4. 1. 5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı	16
I. 4. 2. Vergi İncelemeleri	17

I. 4. 3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	18
I. 4. 4. Matrahın Düşük Beyanı.....	19
I. 4. 5. Verginin Ödenmemesi.....	20
I. 4. 6. Diğer Nedenler	20
İKİNCİ BÖLÜM.....	22
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....	22
II. 1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	25
II. 1. 1. Uzlaşma.....	27
II. 1. 2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi (Düzeltilme)	32
II. 1. 3. Cezalarda İndirim.....	36
II. 1. 4. Pişmanlık ve Islah	37
II. 1. 5. İzaha Davet.....	40
II. 2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü	43
II. 2. 1. Vergi Yargısı Kavramı	44
II. 2. 2. Vergi Yargısı Kapsamı.....	46
II. 2. 3. Vergi Yargısının İşlevi	47
II. 2. 3. 1. Uyuşmazlıkları Sona Erdirme İşlevi	48
II. 2. 3. 2. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi.....	49
II. 2. 3. 3. İçtihat Yaratma İşlevi	50
II. 2. 3. 4. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi	51
II. 2. 3. 5. Yargısal Denetim İşlevi.....	52
II. 2. 3. 6. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi	53
II. 2. 4. Vergi Yargısına Egemen Olan İlkeler	54
II. 2. 4. 1. Re'sen Araştırma İlkesi	55
II. 2. 4. 2. Yazılılık İlkesi	56
II. 2. 4. 3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi	57

II. 2. 4. 4. Kıyas Yapmama İlkesi	57
II. 2. 4. 5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	58
II. 2. 5. Vergi Yargısının Bağımsızlığı	59
II. 2. 6. Vergi Yargısında Örgütlenme	60
II. 2. 6. 1. Vergi Mahkemeleri	62
II. 2. 6. 2. Bölge İdare (İstinaf) Mahkemeleri	63
III. 2. 6. 2. 1. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu	64
III. 2. 6. 2. 2. Bölge İdare Mahkemelerinin Oluşumu	65
III. 2. 6. 2. 3. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri	67
III. 2. 6. 2. 4. Bölge İdaresi Mahkemesi Dairelerin Görevleri	69
III. 2. 6. 2. 5. Bölge İdare Mahkemesinde Toplantı ve Karar	70
III. 2. 6. 3. 6545 Sayılı Kanun ile Bölge İdare Mahkemelerinin Yapılanma Süreci	70
II. 2. 6. 4. Danıştay	75
II. 2. 7. Vergi Yargılama Usulü	76
II. 2. 7. 1. Vergi Davasının Konusu	76
II. 2. 7. 2. Vergi Davasının Tarafları	77
II. 2. 7. 2. 1. Davacı	78
II. 2. 7. 2. 2. Davalı	79
II. 2. 7. 3. Dava Açma Süreleri	80
II. 2. 7. 4. Dava dilekçesi	84
II. 2. 7. 4. 1. Dilekçe Üzerine ilk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar	86
II. 2. 7. 4. 2. Tebligat ve Cevap Verme	88
II. 2. 7. 5. Duruşma İstenebilecek Davalar	89
II. 2. 7. 6. Davaların Karara Bağlanması	91
II. 2. 7. 7. Kararların Sonuçlanması	92
II. 2. 7. 8. Kararların Uygulanması	93

II. 2. 8. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları	94
II. 2. 8. 1. Olağan Kanun Yolları	96
II. 2. 8. 1. 1. İstinaf.....	96
II. 2. 8. 1. 2. Temyiz.....	98
II. 2. 8. 2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	100
II. 2. 8. 2. 1. Yargılamanın Yenilenmesi.....	100
II. 2. 8. 2. 2. Kanun Yararına Temyiz.....	101
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	104
VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İSTİNAF.....	104
KANUN YOLU	104
III. 1. İstinaf Kavramı ve Hukuki Mahiyeti	104
III. 2. İstinafın Tarihi Gelişimi.....	107
III. 3. 6545 Sayılı Kanunun Genel Çıkarılma Gerekçesi	108
III. 4. 6545 Sayılı Kanun Öncesi İdari Yargıda İtiraz ve Temyiz.....	109
III. 5. 6545 Sayılı Kanun Sonrası İdari Yargıda İstinaf ve Temyiz.....	112
III. 6. Kanun Yollarının Karşılaştırılması	117
III. 6. 1. İstinaf ve İtiraz Kanun Yollarının Karşılaştırılması.....	118
III. 6. 2. İstinaf ve Temyiz Kanun Yollarının Karşılaştırılması	120
III. 7. İstinaf Kanun Yolunun İşleyiş Süreci	121
III. 7. 1. Başvuru	121
III. 7. 2. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler	123
III. 7. 3. Karar	124
III. 7. 3. 1. İstinaf Yoluna Gidilemeyecek Kararlar	125
III. 8. Temyiz Kanun Yolunun İşleyiş Süreci	126
III. 8. 1. Başvuru	126
III. 8. 2. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler	127

III. 8. 3. Karar	127
III. 9. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) Açısından İstinaf Kanun Yolu	129
III. 10. Kaynak Ülke Olarak Fransa’da İstinaf Sistemi.....	131
III. 11. İstinaf Sisteminin Faydaları	133
III. 12. İstinaf ve Temyiz Kanun Yollarında Temel Sorunlar ve Çözüm Önerileri ...	135
III. 12. 1. İş Yükü.....	135
III. 12. 1. 1. İstinaf Kanun Yolunun İş Yükü Etkinliği.....	138
III. 12. 1. 1. 1. İstinaf (Bölge İdare) Mahkemelerinde İş Yükü Etkinliği	138
III. 12. 1. 1. 2. Danıştay’da İş Yükü Etkinliği	140
III. 12. 2. İçtihat Birliğinin Sağlanması	142
III. 12. 3. Makul Süre.....	144
III. 12. 4. Diğer Sorunlar.....	146
SONUÇ	149
KAYNAKÇA	152
İNTERNET KAYNAKLARI	165

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

BİM : Bölge İdare Mahkemesi

BİMK : Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

Bkz : Bakınız

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HMUK : Hukuk Muhakemesi Usulü Kanunu

HSK : Hâkimler ve Savcılar Kurulu

HSYK : Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu

HUMK : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

md : Madde

TDK : Türk Dil Kurumu

UYAP : Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi

VUK : Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

		Sayfa No
Şekil 1	Vergi Yargısının İşlevleri	48
Şekil 2	Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler	55
Şekil 3	İstinaf (Bölge İdare) Mahkemelerinin Yapısı	66
Şekil 4	İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri ve Danıştay'a Başvuruda Parasal ve Diğer Sınırlar	117
Şekil 5	İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri Dosya Sayıları Değişimi	139
Şekil 6	Yıllar İtibariyle Davaların Ortalama Görülme Süresi	141

TABLO LİSTESİ

		Sayfa No
Tablo 1	İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri	72
Tablo 2	İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri Daire Sayıları	74
Tablo 3	Vergi İle İlgili Konularda Dava Açma Süreleri	82
Tablo 4	İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri Dosya Sayıları	138
Tablo 5	Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları	140

GİRİŞ

Vergi devletin kamu hizmetlerini karşılamak için ihtiyaç duyduğu finansman kaynaklarının başında gelmektedir. Günümüzde kamusal ihtiyaçların türü ve niteliğinde önemli artışlar yaşanmaktadır. Bu bağlamda devlet vergi gelirlerini artırmak istemekte mükellef ise buna paralel olarak daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadır. Bu durum ise karşılıklı çıkar çatışmasına neden olmakta ve sonuç olarak uyuşmazlık yaşanması kaçınılmaz olmaktadır. Ayrıca vergi uyuşmazlıkları genelde vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamasında ve vergi cezalarından dolayı ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde birçok alanda olduğu gibi vergi konusunda da gerek vergisel işlemlerde gerekse vergi mevzuatlarının anlaşılmasında uyuşmazlık yaşanmaktadır. Vergi uyuşmazlığının kaçınılmaz olduğu bir ortamda bu uyuşmazlıkları en adil ve kısa sürede çözmek için idari ve yargısal olmak üzere iki yol öngörülmüştür.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolunda alacaklı konumunda olan devlet ile borçlu konumdaki mükelleflerin karşılıklı anlaşmalarıyla uyuşmazlıklar çözümlenmektedir. Uyuşmazlığın idari yolla çözülmesi her iki tarafa birçok avantaj sağlamaktadır. Örneğin, devlet alacağını en kısa sürede tahsil etmekte, mükellef ise haksız yere istemediği vergi veya cezadan kurtulmuş olmaktadır. Ayrıca, günümüz koşullarında yargının iş yükünün olması gerekenden fazla olduğu düşünüldüğünde uyuşmazlığın idari yollarla çözümlenmesi yargının iş yükünü hafifletmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarını çözmek için başvurulmuş yargı yoluna vergi yargısı denilmektedir. Uyuşmazlığı yargısal yollarla çözümedeki amaç, uyuşmazlık konusunu adil ve tarafsız bir şekilde çözmektir. Vergi yargısı; ilk derece vergi mahkemeleri ve bu mahkemelerce verilen kararın bir üst yargı tarafından denetlenmesi olan bölge idare (istinaf) mahkemeleri ve temyiz merci olarak da Danıştay'dan oluşmaktadır.

28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun" ve 2577 sayılı İYUK' ta

önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikle iki aşamalı olan vergi yargısı üç aşamalı hale gelmiştir. Bu değişiklikle beraber bölge idare mahkemeleri istinaf merciine dönüştürülmüş ve itiraz mercii kaldırılmıştır. İstinaf merciinin gelmesiyle ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararlar hem maddi hem de hukuki yönden incelenip karara bağlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde kavramsal olarak vergi uyuşmazlığı açıklanmış ve vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olan etkenlerden bahsedilmiştir. Bu etkenler içinde önem arz eden “*hukuki nedenler*”, başlıklar halinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

İkinci bölümde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari ve yargısal olarak iki başlık halinde anlatılmıştır. İdari çözüm yollarından; uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve de izaha davet müesseseleri açıklanmıştır. Yargısal çözüm yolunda, vergi yargısı kavramsal olarak açıklanmış ve vergi yargısının işlevleri ve vergi yargısına egemen olan ilkeler başlıklar halinde açıklanmıştır. Ayrıca vergi yargısında örgütlenme ve vergi yargılama usulünden bahsedilmiş ve son olarak idari yargıda dolayısıyla vergi yargısında geçerli olan kanun yollarından bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde ise 6545 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerden bahsedilmiş ve bu kanun ile yapılan son değişikliğe göre kanun yolları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. İdari (vergi) yargıda yaşanan sorunlardan ve bu sorunların çözüm yollarına değinilerek son olarak istinaf sisteminin gelmesiyle birlikte, bu sistemin istinaf mahkemelerinin ve Danıştay’ın iş yüküne etkisi Adalet Bakanlığı tarafından açıklanan istatistiklerden yararlanılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonuç olarak istinaf sistemiyle birlikte idari (vergi) yargılamada üç aşamalı bir yargı sistemine geçilmiş ve bu sistemle yargılamanın daha adil olacağı görüşüne varılmıştır. Fakat elde edilen son istatistiklere göre istinaf sisteminin etkisi kesin olarak söylenememekle birlikte bu etkinin ilerleyen yıllarda tam anlamıyla kendisini göstermesi öngörüsü yapılmıştır. Ayrıca idari yargıda içtihat birliğini sağlamada kalıcı çözümlere ihtiyaç olduğu da ortada koyulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

I. 1. Uyuşmazlık ve Vergide Uyuşmazlık Kavramları

Geçmişten günümüze kamusal hizmetleri karşılamak için ihtiyaç duyulan finansman araçların başında gelen vergiler, devletin egemenlik gücünü kullanarak cebren ve karşılıksız aldığı ekonomik değerlerdir¹. Devletin, eşit olmayan ve tek taraflı kamu gücüne dayanarak vatandaşlara yüklemiş olduğu ekonomik yükümlülüğün asıl işlevi kamusal hizmetleri gerçekleştirmek için gerekli finansal kaynağı sağlamaktır². Ülkemiz devlet bütçesinin gelir kaynaklarına bakıldığında yaklaşık %80'ini vergilerin oluşturduğu görülmektedir. Vergilerin hazinenin gelirleri arasındaki oranının yüksek olması, devletin finansal kaynakları içinde verginin vazgeçilmez olduğunu göstermektedir³.

Toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarının olması doğal karşılanmakla birlikte bu ihtiyaçların giderilmesi için oluşturulmuş en önemli yapı ise devlettir. Devletin varlığının temel koşulu “vergi” denilebilir⁴. Vergi, devletin kamusal faaliyetini sürdürmek için⁵ kanunun verdiği vergilendirme yetkisiyle⁶ gerçek ve tüzel kişilere yüklediği ekonomik yükümlülüktür. Bu yükümlülüğün toplumun bütün kesimini kapsayarak hem kişi hem de kurum bazında uyuşmazlığa neden olmadan yerine getirilmesi gerekmektedir⁷.

Devletin üstlendiği görev ve sorumlukla birlikte niteliğinde yadsınamayacak değişiklikler de beraberinde gelmektedir. Sosyal ve hukuk devleti olmanın

¹ Ömer Akyürek, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde, İdari ve Yargısal Çözüm Yolları ile Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 276, (Eylül 2011), s. 119.

² Mahmut Yardımcıoğlu ve Mehmet Kütükçü, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, S. 11, (Kasım 2014), s. 3.

³ Akyürek, s. 119.

⁴ Selçuk Buyrukoğlu ve Davut Bozkıran, “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, C. 5, S. 7, (2016), s. 2078.

⁵ Celâl Hocaoğlu, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 5, (Ekim 2015), s. 492.

⁶ Mustafa Gültekin, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, C. 1, S. 7, (Haziran 2016), s. 577.

⁷ Hocaoğlu, s. 492.

gereklerinden biri de kişilere bazı haklar ve güvenceler vermektir. Bu haklar ve güvenceler karşısında kişilerin de üstlenmeleri gereken bazı sorumlulukları vardır. Kişiler elde ettikleri sosyal hakların yanında üstlenmiş oldukları birtakım görevleri yerine getirmek ve kanunlar gereği bazı fedakârlıklara katlanmak zorundadır. Nitekim Anayasa'nın 73'ncü maddesinde "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" hükmü gereğince "*vergi ödevi*" kişilere sosyal ve ekonomik açıdan bir fedakârlığı getirirken, bu maddenin 3'üncü fıkrasında ki "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü gereğince vergilendirme yetkisine sahip olan devletin karşısındaki kişilere güvence verilmektedir⁸.

Uyuşmazlık sözcük anlamı olarak, bir konuya taraf olanların o konuya ilişkin farklı düşünce ve görüşlere sahip olması sebebiyle anlaşamamalarını ifade eder. Uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda bir konu veya bir düşüncenin tarafları arasında ortak bir fikir birliği yoktur. Diğer bir ifadeyle, iki tarafın farklı görüşlere sahip olması sebebiyle ortaya çıkan anlaşmazlık uyuşmazlık sözcüğüyle açıklanmaktadır⁹.

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle mükellefler arasında verginin sebep olduğu hukuki anlaşmazlıklardır¹⁰. Vergi uyuşmazlıklarında vergi idaresi ve mükellef, kendi görüşlerinin doğruluğunu savunarak uyuşmazlık yaşarlar. Yani vergi uyuşmazlıklarının temeline bakıldığında mükellef ve vergi idaresi arasındaki görüş farklılıklarından kaynaklandığı görülmektedir¹¹. Vergi uyuşmazlıklarının geneline bakıldığında ise vergi borçlusuyla vergi alacaklısı arasındaki vergiyi doğuran olayı mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından dolayı ortaya çıktığı görülmektedir¹².

Vergilendirme işlemlerinin yapısı uyuşmazlığa oldukça elverişlidir. Devlet, en önemli görevi olan kamusal mal ve hizmet üretmek için özel ekonomiden

⁸ Yardımcıoğlu ve Kütükçü, s. 3.

⁹ Metin Taş, *Vergi Yargısı*, 2. bs., (Bursa: Ekin Kitapevi, 2005), s. 2.

¹⁰ Zuhâl Kızılot ve Şükrü Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 14. bs., (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008), s. 50.

¹¹ Akyürek, s. 120.

¹² Kızılot ve Kızılot, (2008), s. 50.

olabildiğince çok artık ürünü kamu kesimine çekmeye çalışır. Bu durum karşısında bireyler de doğaları gereği ellerinden geldiğince daha az vergi ödemeyi isterler. İşte bu çelişkili tutumlar, vergi uyuşmazlıklarının doğmasına etki eden temel faktörlerdendir. Ayrıca vergi mevzuatının sayısının çokluğu, karmaşıklığı ve sık sık değişmesi gibi faktörler de vergi uyuşmazlıklarının çıkmasına etki etmektedir¹³.

Vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıkları bir bakıma doğal karşılamak gerekir. Çünkü günümüzde vergi kanunlarının sayısı çoktur ve bu kanunlar çeşitlilik arz etmektedir. Ayrıca vergi idaresi ve memurlar gerek uygulamada gerekse vergi kanunlarının yorumunda, bilerek veya bilmeyerek (hazine çıkarı) gibi bir anlayışla mükellef aleyhine bir tutum ve davranış içine girebilirler. Bununla birlikte uygulamada vergi idaresi ile mükellef çıkarları ters düşen iki uç iki yandır. Bunlar arasında anlaşmazlık her zaman olasıdır¹⁴.

I. 2. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğma Zamanı

Vergi yasalarının vergiye taraf olan idare ve vergi yükümlüsüne itiraz hakkı tanınması, vergi uyuşmazlıklarının doğma aşaması ve zamana ilişkin objektif ölçüt oluşturmaktadır. Vergi uyuşmazlığından bahsedebilmek için ortada mevcut bir vergi olması şartı yoktur. Vergi matrahının tespit edilmesine yönelik işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıkları doğmuş denilebilir. Burada bahsedilen duruma göre, vergi uyuşmazlıklarının doğma zamanı, itiraz hakkının verilmesiyle ilişkilidir. Yasal olarak itiraz hakkı taraflara hangi aşamada tanınmışsa vergi uyuşmazlıkları da o aşamada doğmuştur¹⁵. Kural olarak vergi uyuşmazlıkları; tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğmaktadır. Örneğin; ceza kesme işleminde uyuşmazlık, vergi cezasına ilişkin ortaya çıkmaktadır. Tahsil aşamasındaki uyuşmazlık ise tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödenmiş olduğu ya da zamanaşımına uğradığı iddialarında doğmaktadır.

¹³ Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 221, (Şubat 2007), s. 131.

¹⁴ Selahattin Tuncer, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 60, S. 4/5/6 (Haziran 1986), s. 206.

¹⁵ Taş, s. 7-8.

Matrahın fazla veya eksik belirlenmesi durumunda ya da yükümlünün şahsında yapılan hatalar ise tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklardır¹⁶.

Ayrıca uyuşmazlıklardan bahsedilemeyen bazı durumları vardır. Örneğin; vergi yükümlüsü nezdinde vergi incelenmesine başlanması durumunda uyuşmazlıktan bahsedilemez. Yine, inceleme yetkililerinin de inceleme raporu düzenlenmesinde de uyuşmazlıktan bahsedilemez çünkü böyle durumlarda yürütülmesi gereken zorunlu bir işlemde bahsedilmesi söz konusu olamaz. İnceleme raporunda belirtilen bilgi ve görüşlere dayalı olarak yükümlünün tabi olduğu vergi dairesi ikmalen vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemini usulüne uygun bir şekilde tebliğ etmesi durumunda uyuşmazlık doğmuştur denilebilir¹⁷.

I. 3. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar

Uyuşmazlık, çekişmeli bir durumda en az iki tarafın birbirleri üzerinde hak iddia etmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında ise alacaklı konumda bir hak iddia eden kamu idaresi ve borçlu konumda hakkını savunan gerçek veya tüzel kişi mükellefler vardır.

Vergi uyuşmazlığında, devlet veya devlet aracılığıyla vergilendirmede yetkilendirilmiş vergi daireleri, belediyeler, Maliye Bakanlığı¹⁸ gibi kurum ve kuruluşlar vergi ilişkisinin birinci tarafını; VUK md.377'e göre mükellefler, sorumlular ve kendilerine vergi cezası kesilenler ikinci tarafını oluşturmaktadır. Her iki tarafta kendi çıkarlarına göre hareket etmek ister. Devletin asıl amacı vergi gelirlerini arttırmak, mükelleflerin öncelikli tercihi ise daha az vergi ödemektir. Bu durum her iki taraf arasında çıkar çatışmasına ve aldıkları kararlarda ısrar etmelerine sebep olmaktadır¹⁹.

¹⁶ Yardımcıoğlu ve Kütükçü, s. 4.

¹⁷ Taş, s. 7-8.

¹⁸ 703 sayılı KHK ile "Hazine ve Maliye Bakanlığı" olarak değiştirilmiştir.

¹⁹ Meltem İrteş Gülşen, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler İle Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 52, (Aralık 2018), s. 242-243.

Vergi mükellefi (veya borçlus), vergi kanunlarında²⁰ açıklandığı gibi üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir²¹. Hukuken gerçek kişilik, sağ ve tam doğmak şartıyla insanın anne karnına düşmesiyle başlayıp ölümüne kadar geçen süreci ifade eder. Hukuk düzeni insanların ifade edildiği gerçek kişilerin yanında tüzel kişilere de yer vermiştir. Tüzel kişi, belli bir amaç uğruna bir araya gelmiş gerçek kişi topluluğu olabileceği gibi belli bir amaç uğruna özgülünmüş mal topluluğu olarak da ifade edilir. Hukuken kişi sözcüğü hak ve borçlara sahip olabilen varlıkları ifade ettiğine göre her kişi vergi borçlus olabilir ve gerektiğinde borcuna karşı hakkını savunabilir.

Vergi yükümlüsü (mükellef)²² ve vergi sorumlusunun²³, vergi yasalarına göre bir takım ödevleri vardır. Bu ödevler, maddi ve biçimsel şekilde olabilir. *Maddi vergi yükümlülüğü*, vergi yasalarında belirtildiği gibi ödenmesi gerekli verginin TL cinsinden vergi dairesi veznesine ya da vergi dairesinin ilgili hesabına belge karşılığında ödenmesidir. Maddi yükümlülüğe aykırılık durumunda genellikle vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Vergi kaybı; verginin tamamının ödenmemesi, eksik ödenmesi, zamanında ödenmemesi veya ödenen verginin haksız yere vergi dairesinden iade olarak geri alınmasıdır. *Biçimsel vergi yükümlülüğü ise* verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayan ödevlerdir. Örneğin; usulüne uygun defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri saklama, ibraz etme, faaliyet alanı perakende olan tacirlerde ödeme kaydedici cihaz kullanma, işe başlama

²⁰ a) *Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler (madde 3),*

b) *Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı iş ortaklıkları(madde1),*

c) *Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (madde 3,13),*

d) *Damga Vergisi Kanunu'na göre kâğıtları imza edenler (madde 3),*

e) *Veraset ve intikal Vergisi Kanunu'na göre veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (madde 5),*

f) *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları... sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (madde 3),*

g) *Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (madde 8).*

²¹ Özge Türkbay, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*, (Ankara: Seçkin/Hukuk, 2012), s. 46.

²² *Vergi Yükümlüsü (mükellef): vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübe den gerçek veya tüzel kişidir (VUK md.8).*

²³ *Vergi sorumlusu: verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (VUK md.8).*

bildirimi, yasalarda belirtilen beyannameleri verme, inceleme elemanına yardımcı olma ve bilgi verme yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük VUK' da ve diğer vergi kanunlarında belirtilen, verginin eksiksiz ödenmesini sağlayan ödevlerdir²⁴.

Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran vergi alacaklısı olarak nitelendirilmektedir. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi mükelleflerinden vergi almasında hukuki ve fiili gücünü gösterir. Genelde vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisine sahip olan merkezi veya yerel yönetimler, özelde ise vergilendirme faaliyetini yürüten ilgili bakanlık ve bu bakanlığın yetkilendirdiği alt birimlerdir. Ülkemizde vergi alacaklısı genelde devlet, Türkiye Büyük Millet Meclisi, özelde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı ve bu bakanlığın yetkilendirdiği vergi daireleridir²⁵.

Uyuşmazlıkların diğer türlerinde olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır. Davacı tarafta olan mükellefler; istekleri, vergi dairesi müdürlüğü/vergi dairesi başkanlığı, Gelir İdaresi veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmeyen veya adına ceza kesilen ya da hakkında takibat yapılan uyuşmazlığın edilgen süjesidir. Davalı taraf ise yukarıda bahsedilen davacının isteklerini talep ettiği taraflardır. Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmemesi durumunda davacı tarafta olan mükellefler yargı yoluna başvurup uyuşmazlıklarının çözümünü yargıda arayabileceklerdir²⁶.

I. 4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler

Günümüzde vergi alacaklısı konumunda olan devlet ile vergi borçlusı konumunda olan mükellefler arasında; vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemlerinde vergi uyuşmazlıklarının yaşandığı görülmektedir.

Vergi idaresi tarafından yapılan bazı idari işlemler vergi uyuşmazlıklarının kaynakları arasında sayılmaktadır. Bu işlemler, yasalar tarafından idareye verilmiş

²⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, (Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2011), s. 4-5.

²⁵ Türkbay, s. 46.

²⁶ Yardımcıoğlu ve Kütükçü, s. 3-4.

olan yetki kullanımında ve idarenin görevleriyle ilgili işlemlerinde yönetim hukukuna uygun olarak yapmaları gerekli faaliyetlerdir. İdari işlemler, düzenleyici tasarruf ve yönetsel işlem şekillerinde olabilir. *Düzenleyici işlemler*; objektif, genele hitap eden ve genellikle Resmi Gazetede yayımlanan genel hükümler koyan tasarruflardır. Bu işlemlere yönetmelik, genel tebliğler örnek olarak verilebilir. *Yönetsel işlemler*; genel düzenleyici işlemlerin yapılması sırasındaki her türlü hukuki tasarruflardır. Bu durum vergi açısından değerlendirildiğinde verginin tarhi, ödeme emri tebliği, ihtiyati tahakkuk kararı gibi işlemler yönetsel işlemler arasında sayılmaktadır²⁷.

Genel olarak vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasında çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bunları sıralamak gerekirse²⁸:

- Vergi ilişkisinde alacaklı konumda olan devlet ile borçlu konumda olan mükelleflerin menfaatlerinin birbirleriyle çeliştiği zamanlar vardır. Devlet gelirini arttırmak için yeni vergiler koyar veya almış olduğu vergilerde yeni düzenlemelere gider. Mükellef ise mümkün olduğu kadar az vergi ödeme yollarını arar. Bu arayış sonucu mükellef, kendine tanınmış olan her türlü avantajdan faydalanmak ister. Bu durumda menfaatleri çakışan iki taraf arasında vergi uyuşmazlığı yaşanmaktadır.

- Mükellefler arasında büyük farklılıklar olmasına rağmen pek çok ortak yanları da vardır. Örneğin sadece Türkiye’de değil, gelişmiş birçok ülkede bile mükelleflerin yaklaşık %80’inin basit vergilendirme bilgilerinden yoksun olduğu bilinmektedir. Bu durumda mükellefler vergi idaresinin uygulamalarında eksiklik ya da haklarının ihlal edildiği düşüncesine kapılabilir. Bu düşünceyle hareket eden mükellefler ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklar yaşanmaktadır.

- Vergi ilişkisinin iki tarafı olan mükellefler ile vergi idaresi arasında vergilendirme işlemlerinde zaman zaman uyuşmazlıklar yaşanmaktadır. Örneğin; vergi dairesinde işlemlerin uzaması, kendisine vergi kaçırın şüpheli gibi davranıldığı hissiyatı, haklı taleplerinin zamanında yerine getirilememesi, özellikle alacaklı durumda olduğunda idareden vergi alacağını tahsil etmedeki zorluklar nedeniyle

²⁷ Bayraklı, *Vergi Uyuşmazlıkları*, s. 6.

²⁸ Yıldırım Genç ve Mehmet Akif Özmen, *Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları* (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011), s. 98.

mükelleflerin vergi idaresine karşı inancını sarsan ve sempatisini zedeleyen dolayısıyla da iki taraf arasında uyuşmazlıklara sebep olan durumlar yaşanmaktadır.

- Devletin kamu gelirlerini arttırma gayretleri sonucu; mevcut vergilerde nispet ve mükellefiyetlerin genişletilmesi isteği ile mali hukuk sahasında yeni vergilerin çıkartılması gerekliliği gündeme gelmektedir. Çıkarılan yeni vergiler devletin gelirlerini arttırmasına neden olurken buna paralel vergi uyuşmazlıkları da çoğalmaktadır. Bu durumda yeni vergi kanunları bazen mükellefin başka türlü, idarenin başka türlü anlamasına sebep olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin ve idarenin kanun maddelerini farklı yorumlamaları da aralarında anlaşmazlıklara yol açmaktadır.

Bahsi geçen bu uyuşmazlıklar günümüzde genel itibariyle yaşanan vergi uyuşmazlıkları arasında yer almaktadır. Bu genel uyuşmazlıkların yanı sıra özelde yaşanan bazı uyuşmazlıklarda bulunmaktadır. Bunlar; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrah düşük beyanı, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler olarak sayılabilen uyuşmazlıklardır.

I. 4. 1.Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

İdare sorumluluğu gereği yapmış olduğu idari işlem ve eylemleriyle bütün toplumda faaliyetlerini yürütür. İdari işlemler kamu hizmetinin yerine getirilmesi için kamu gücünü de alan idari makamın yaptığı işlemlerdir. Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararındaki bir ifadeye göre; bir tasarruf veya kararın idari işlem sayılması için, o tasarruf veya kararın bir kamu kurumu tarafından veya bir idari makam tarafından atfedilmiş olması ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması gerekmektedir²⁹.

Vergilendirme faaliyetlerini yürüten vergi idareleri diğer idari kuruluşlar gibi idari eylem ve işlem tesis ederek faaliyetlerini gerçekleştirir. Bu açıdan vergi idarelerinin vergilendirmeye ilişkin işlemleri de diğer idari işlemler gibi hukuka ve kamu yararına uygun olmak zorundadır. İdare tarafından bir işlem tesis edildiğinde

²⁹ Türkbay, s. 47-48.

bu işlem, hukuka uygun hareket eden idare anlayışının bir gereği olarak hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. Ancak çeşitli nedenlerle idarelerin ve dolayısıyla vergi idarelerinin her zaman eylem ve işlemlerinde hukuka uygun hareket etmelerini, kişilerin hak ve menfaatlerini korumalarını beklemek zordur³⁰ ve bu zorluk karşısında zaman zaman uyuşmazlıklar yaşanmaktadır.

İYUK md.2'ye göre vergilendirme işlemi hukuka uygun gerçekleştirilmesi gerekir. Vergilendirme işlemi; yetki, konu, şekil, sebep ve amaç unsurlarının bir veya birkaçının hukuka uygun olmaması sebebiyle uyuşmazlığa sebep olmuş olabilir³¹.

I. 4. 1. 1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergi koyma yetkisi Anayasanın 73. maddesi gereğince kural olarak yasama organına verilmiştir. Anayasanın 73. maddesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağını hükme bağlamıştır. Bu maddenin istinası olarak; muafiyet, istisna, indirim ve vergi oranlarının alt ve üst sınırlarının belirtilmesi şartıyla Cumhurbaşkanı tarafından düzenleme yapabileceği vurgulanmıştır³².

Devlet ile bireyler arasında kamu hizmetlerinin finansmanı için kurulan vergi ilişkisinde devlet, alacaklı konumda iken, birey borçlu konumdadır. Ancak vergi ilişkisinin kurulması, sürdürülmesi ve sonlandırılması devletin egemenlik yetkisi dâhilindedir. Bu bağlamda özel alacak-borç ilişkisinden farklı olarak alacaklı konumdaki devlet, vergi ilişkisinin kurallarını tespit eden ve bu kurallara uyulmaması durumunda yaptırımlar uygulayandır. Bu şekilde devlet, vergi hukukunun amaçlarını gerçekleştirecek vergi normları aracılığıyla vergilendirme yetkisini kullanmaktadır³³.

Verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanmada genel, soyut ve kişisel olmayan, vergiyle ilişkili esaslı unsurları da kapsayan ve yasama

³⁰ Veysel Gümüş, “Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 1, (2013), s. 204.

³¹ Taş, s. 3-4.

³² Taş, s.4.

³³ Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, “Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S. 1, (Şubat 2016), s. 121.

organınca anayasal usullere mütenasip çıkartılan kanunlarla birlikte kullanılmasının önemini ortaya koymaktadır³⁴.

Yürürlükte kaldığı sürece yazılı hüküm ifade eden kanunların; genel, soyut, sürekli, uyulması zorunlu olarak hangi işlemin, kim tarafından nasıl ve nerede yapılacağına ilişkin toplumun genelini kapsayan aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanması gerekmektedir³⁵. Buna göre, vergi idaresinin, kanunlara uygun işlem yapabilme güç ve yeteneğine “yetki” denir. Vergi idaresinin yetkisi³⁶; konu, zaman ve yer bakımından üçe ayrılmaktadır. Yetki uyuşmazlığına örnek vermek gerekirse; emlak vergisine dair yetkisi olmayan bir vergi idaresinin bu konuda vergilendirme işleminde bulunması konu bakımından yetki uyuşmazlığına yol açar. Aynı şekilde, vergilendirmenin belli sürelerle bağlandığı durumlarda bu sürelerin haricinde işlem yapılması işlemin yetki unsurunu zaman bakımından sakatlar. Örneğin, tarh zamanaşımı geçtikten sonra vergi tarhiyatı yapmak veya tahsil zamanaşımı süresinden sonra cebri takibe başlama işlemi gibi. Diğer bir yetki unsuru olan yer bakımından yetki aykırılığına örnek vermek gerekirse; vergi dairelerinin yer bakımından yetkili kılındıkları alan haricindeki mükelleflerle ilgili vergilendirme işlemleri de yer bakımından yetkisizlik nedeniyle hukuka aykırılık teşkil etmektedir³⁷.

Vergilendirme süreci aşamaları üzerinden vergilendirme yetkisi ifade edilirse, yasama organının vergi koyma yetkisi haricinde subjektif ve bireysel vergilendirme işlemleriyle ilgili tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini açıklamada da kullanıldığı görülür. Vergilemenin kanuniliği açısından ele alındığında anayasal zorunluluk olarak bu yetkiyi bizzat yasama organının kullanması gerekir. Fakat vergilendirme

³⁴ Türkbay, s. 48.

³⁵ Ramazan Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 1, (2015), s. 131.

³⁶ *Konu bakımından yetki; ilgili yasadaki belirtilmiş olan kararların hangi idari makam veya mercilerce alınabileceğini ifade etmektedir.*

Zaman bakımından yetki; konu bakımından yetkinin belirtilen süre ve zaman içinde uygulanabileceğini ifade etmektedir.

Yer bakımından yetki; vergi dairesinin konu bakımından yetkisini yetki alanı içinde kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir (Kızılot ve Kızılot, (2008), s. 51.).

³⁷ “Vergilendirme İşlemlerinde Hukuka Aykırılık Nedenleri”,

<https://vergidosyasi.com/2017/08/17/vergilendirme-islemlerinde-hukuka-aykirlilik-nedenleri/>
(25.07.2019)

sürecinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerinin vergilendirme yetkisi olarak ifade edilmesi halinde, anayasal yetki dâhilinde bunları kullanma hakkının idareye devredilebilir olduğu görülür³⁸.

I. 4. 1. 2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

Bir hukuki işlemin konusu (mevzuu), işlemin doğurduğu hukuki sonuç, yani hukuki olarak ortaya çıkardığı değişikliktir. Bu bakımdan idari işlemin konusu esasen, işlemin bizzat kendisi yani işlemin içeriğidir. İşlemin, konu bakımından hukuka uygun yapılması, ortaya çıkan sonucun hukuken belirtilen sonuç olmasına bağlıdır. Gerçek ve hukuka uygun bir sebebe dayanarak yapılan işlemde ortaya çıkan sonuç, eğer hukukun bu sebebe dayanılarak ortaya çıkmasında öngördüğü sonuç değilse, işlem konu bakımından hukuka aykırı olur³⁹.

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve doğrudan ya da dolaylı şekilde verginin kaynağını oluşturan iktisadi değer ya da servet niteliğindeki unsurlardır. Özetle, üzerinden vergi alınan her şey verginin konusudur denilebilir. Örneğin: mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi varlıklar, servet, fiil, olay gibi unsurlar verginin konusu olabilir. Bir ülkede verginin toplanmasına olanak tanıyan her bir vergi kanunu bir bakıma ayrı bir vergi konusu oluşturmaktadır. Örneğin, ülkemiz vergi sisteminde bulunan gelir ve kurumlar vergisi kanunları geliri vergilendirdiklerinden, bu vergilerde verginin konusu "gelir" dir, yine KDV kanunu, genel ifadeyle "katma değeri" daha teknik bir anlatımla mal teslimlerini ve hizmet ifalarını vergi konusu yaptığından bu verginin konusu mal teslimi ve hizmet ifası ile gerçekleşen harcamalardır⁴⁰.

Uygulanacak olan verginin hangi konu üzerinden alınacağını belirlenmesine yasama organı karar verir ve yasalarda belirtilmeyen konu üzerinde vergilendirilme

³⁸ Narter ve Sarıcaoğlu, s. 123.

³⁹ Onur Özcan, "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* C. 75, S. 1, (2017), s. 173.

⁴⁰"Verginin Konusu",

https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html (26.07.2019)

yapılamaz. Ayrıca, verginin konusunu dikkate alarak, kıyas yoluyla bazı işlem veya iktisadi unsurların vergilendirilmesi yapılamaz⁴¹.

Vergilendirme işleminin sebebi vergi idaresini o işlemi yapmaya yönelten faktör, konusu ise işlemin ortaya çıkaracağı hukuki sonuç olduğundan sebep ve konu arasında sıkı bir bağ vardır. Sebep ve konu arasındaki bu bağın kopuk olması işlemi sebep veya konu bakımından zedeler. Kanunda belirtilen sebep gerçekleşmesine rağmen, kanunda belirtilen hukuki sonuçtan farklı bir sonuca sebep olan bir işlem yapılması durumunda, bu işlem konu bakımında hukuka aykırılık teşkil edecektir⁴².

I. 4. 1. 3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işleminde şekil unsuru, işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir niteliğe kavuşuncaya kadar vergi idaresinin takip etmesi gereken yolları ve uyması gerektiği usulleri kapsar. Vergi dairesinin yapacağı hazırlık çalışmalarında ve incelemelerinde de şekli kurallarına uyması zorunludur. Vergilendirme işlemlerinde usul kuralları, şekil ve yetki kurallarını kapsar. Vergilendirmede belirli usul kurallarının belirlenmesi ve bu kurallara uyma zorunluluğunun nedeni, vergi dairelerinin yapacakları işlemlerde izleyecekleri yolları göstermek, vergi alacaklısı konumunda olan devletin vergilerini güven içinde toplaması ve vergi borçlusı konumunda olan mükelleflerin de devlete karşı güven içinde vergilerini ödemelerini sağlamaktır⁴³.

Vergilendirme işlemleri yazılılık ilkesine uygun olarak yapılır. Yapılan işlemler önceden belirlenmiş yazılı şekillerde yapılması gerekir⁴⁴. Bir idari işlem yapılırken uyulması gerekli şekil ve usul kuralları; Anayasa, kanun, yönetmelik gibi düzenleyici metinlerde belirtilmiştir. İdarenin bir işlem tesis ederken uyması gerektiği şekil-usul kuralları kamu düzenindedir⁴⁵. Ayrıca verginin kanuniliği

⁴¹ Kızılot ve Kızılot, (2008), s. 52.

⁴² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, (İzmir: Neşa Ofset, 2008), s. 51.

⁴³ Tosuner ve Arıkan, s. 50.

⁴⁴ Türkbay, s. 48.

⁴⁵ Mehpare Çaptuğ ve Ezgi Aksoy Avcıoğlu, "İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. 19, S. 3 (Özel Sayı), (2017), s. 2918.

ilkesinde de belirli kurallar ve usuller belirtilmiştir. Vergilendirme işlemi, bu kanunların belirlediği usul ve kurallara aykırı yapılması veya hiç yapılmaması durumunda şekil yönünden hukuka aykırılık teşkil edecektir⁴⁶. Ancak her şekil kuralına uyulmaması vergilendirme işlemi aynı boyutta sakatlamaz. Böyle durumlarda şekil kurallarına aykırılığı asli ve tali şekil kuralları olarak ayırmak daha doğru olacaktır. İşlemin asli şekil kurallarına aykırı olması işlemi şekil yönünden hukuka aykırı hale getirirken, işlemin esasına etkili olmayan tali şekil kurallarına aykırılık ise işlemin sakatlanmasına neden olmaz⁴⁷.

I. 4. 1. 4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı

Sebep, idarenin bir işlem yapmasına yönelik hukuki ya da fiili dürtüleri olup bu etkenler idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alır. İdarenin bir işlem yapması için sadece yetkili olması yeterli olmayıp bu işlem için makul bir sebebin de olması gerekmektedir. İdarenin düzenleyici işlemleri ve yaptığı diğer işlemler mutlaka, hukuka uygun gerçek bir sebebe dayanması gerekmektedir. İdarenin dayandığı sebebin gerçek olması; varlığının, usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş bulunması anlamına gelirken, sebebin hukuka uygun olması da; idarenin yaptığı işlemin dayanağı olan sebebin, kanunda o işlemin tesisi için öngörülen sebebin ya da sebeplerden olması demektir⁴⁸.

Sebep unsuru; hukuki ve maddi sebep olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. İdarenin yürürlükteki kanun hükmüne uygun işlem yapması *hukuki sebep* olarak ifade edilirken, *gerçek (maddi) sebep* ise vergiyi doğuran olay olarak ifade edilmektedir. İdarenin vergilendirme işlemi kanun hükmüne uygun olmaması ya da işlemin dayandığı sebebin gerçek olmaması durumunda vergilendirme işlemi sebep yönünden hukuka aykırı gerçekleşmiş olacaktır⁴⁹.

Vergilendirme işleminin sebep unsuru açısından kusursuz olması, vergiyi doğuran olayın yani maddi olayın veya hukuki durumun kanun hükmüne uygun

⁴⁶ Türkbay, s. 48-49.

⁴⁷ Tosuner ve Arıkan, s. 50.

⁴⁸ Özcan, s. 172.

⁴⁹ Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi”, s. 131.

olmasını gerektirir. Maddi olayın kanun hükmüne uygun olmasına tipiklik adı verilir⁵⁰. Örneğin, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, vergiyi doğuran olayın gelirin elde edilmesi olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir. Bu, vergi idaresinin gelir vergisi ile ilgili işlemlerinin hukuki sebebinin oluşturmaktadır. Ancak, yükümlü ile vergi arasında ilişki kurulabilmesi için hukuki sebep yeterli değildir. Vergiyi doğuran olayın (gelirin elde edilmesinin) kişinin şahsında gerçekleşmesi gerekmektedir. Verilen örnek bakımından gelirin elde edilmesi işlemin maddi sebebi olmaktadır⁵¹.

I. 4. 1. 5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı

Amaç unsuru idari işlemde istenilen nihai sonuca ulaşmaktır. İdarenin yaptığı işlem ve eylemlerinde kamu yararı gözetilmesi temel ilkedir. Bu ilke doğrultusunda yapılan işlemlerin genel amacı kamu yararadır. Bir yasal düzenlemede kamu yararı kavramı belirtilmemiş olsa da idari uygulamaların meşru ve hukuki olması temel ölçüttür. İdari işlemin sübjektif unsuru amaç unsurudur. İdari işlemlerin uygulanmasındaki amaç kamu yararı sağlamaktır. Kamu yararı dışında uygulanan idari işlem amaç unsuru bakımından hukuka aykırılık teşkil eder. Tüm vergilendirme işlemlerinde mali (fiskal) amaç kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gelir elde etmektir. Ayrıca vergilendirmenin mali olmayan (ekstra fiskal); gelir ve servet dağılımında aksaklıkların düzeltilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması gibi amaçları da vardır. Dolayısıyla, vergi idaresinin bütün işlemlerinde kabul edilen bu genel amacın, vergilerin yasallığı ilkesince vergilendirme işlemlerini gerçekleştirenlerin bu amaçtan farklı bir takdir yetkilerinin olmadığını ve sadece kanun hükümlerini uygulamakla görevli olduklarını söylemek mümkündür⁵².

Kanunda sebebi açıkça belirtilen vergilendirme işleminin yapıp yapılmama durumu vergi dairesinin inisiyatifine bırakılmamıştır. Vergi dairesi gerekli işlemi yapmak zorundadır. Bu nedenle yapılan işlemde amaç yönünden kamu yararının

⁵⁰ Tosuner ve Arıkan, s. 51.

⁵¹ Taş, s. 5.

⁵² Özcan, s. 174-175.

gözetilmediği araştırılmaz⁵³. Çünkü ilgili kanunda sebebin belirtilmesi gerekmektedir. Kanun, sebebin gerçekleşmesi durumunda kamu yararının da gerçekleştiğini kabul etmiştir. İşlemin sebep unsuru kanunda açıkça belirtilmemişse işlem kamu yararı doğrultusunda yapılması gerekmektedir. Sebep unsurunun açık olmadığı durumlarda vergi idaresi vergilendirme işlemini ancak kamu yararı gözeterek yapabilir⁵⁴.

I. 4. 2. Vergi İncelemeleri

VUK md.134'de; vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bu maksatla vergide inceleme; mükellefiyetin saptanıp, ödenmesi gereken bir verginin tespiti ve miktarının belirlenmesiyle verginin ödenmesini sağlamaktır. Burada sağlanması ifadesiyle, inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine bildirilerek gerekli tarhiyat ve tahakkukun yaptırılması şeklinde anlaşılması gerekir. Aksi takdirde vergi incelemesinden beklenen amaç gerçekleşmemiş olur⁵⁵.

Vergiler, genellikle mükelleflerin beyanlarındaki matrahlar üzerinden alınmaktadır. Fakat idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, belirli zamanlarda mükelleflerin beyanlarının gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yaparak araştırmaktadır. Vergi incelemesiyle; belge, kayıt, hesap ve defter ile gerekli durumlarda karşıt araştırma veya muhasebe dışı envanter sonuçlarına göre, mükellefin ödediği vergilerin doğruluğunu tespit etmek amaçlanmaktadır. İnceleme esnasında, gerek duyulduğu takdirde başka kaynaklardan da faydalanılır⁵⁶.

İdarenin vergi incelemesinde bulunma amacı, mükelleflerin beyanlarının gerçeğe örtüşüp örtüşmediğini saptamaktır. Yapılan inceleme sonucunda gerçeğe aykırı bir durum saptanırsa vergi inceleme elemanlarınca vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Söz konusu rapora istinaden bir matrah belirlenmekte ya da

⁵³ Türkbay, s. 49.

⁵⁴ Tosuner ve Arıkan, s. 52.

⁵⁵ Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4. bs., (Ankara: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, 2008), s. 251.

⁵⁶ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 12. bs., (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007), s. 50.

matrah farkı üzerinden vergi dairesince tarhiyat yapılmaktadır. Bu durumda mükellefin belirlenen matrah veya matrah farkının gerçeği yansıtmadığını öne sürmesi üzerine uyuşmazlık yaşanmaktadır⁵⁷.

I. 4. 3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

VUK'nun 116 ile 126'ncı maddeleri arasında vergi hataları açıklanmıştır. VUK md.116' da; vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde ifade edilmiş ve VUK md.117 ile 118' de vergi hataları⁵⁸ *hesap hataları* ve *vergilendirme hataları* olmak üzere iki başlık halinde açıklanmıştır.

Vergi hataları, yapısı itibariyle karma niteliktedir. Yani yükümlü ve sorumlu tarafından veya vergi idaresi tarafından da yapılabilir. Vergi hatası, ödenmesi gereken verginin olması gerekenden az veya çok olmasıdır. Verginin olması gerekenden az olması alacaklı konumdaki vergi idaresinin aleyhine, yükümlü veya sorumlunun lehine; olması gerekenden çok olması da tersine bir durumla, vergi idaresinin lehine, yükümlünün aleyhine olarak düşünülebilir. Yani, olması gerekenden farklı bir vergilendirme işlemi, her durumda hatalı olarak nitelendirilebilir⁵⁹.

⁵⁷ Türkbay, s. 49.

⁵⁸ **Hesap hatalarının neler olduğunu VUK' un 117. maddesinde açıklanmıştır:**

Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hatalarının neler olduğu 118. Madde de şöyle açıklanmıştır:

Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

⁵⁹ Bayraklı, *Vergi Uyuşmazlıkları*, s. 7-8.

Verginin hatalı tarh edilmiş olması, idare ve mükellef arasında uyuşmazlık çıkarabilen başlıca nedenlerden biridir. Vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar sonrası haksız bir şekilde fazla ya da eksik vergi tarh edilmiş olması veya ceza kesilmiş olması farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Yapılan hatalar yanlış bir hesaplamadan veya vergilendirmeden doğmuş olabilir. Örneğin, verginin tarh aşamasında yanlış oran ya da tarife uygulanmış olabileceği gibi, yapılması gerekli mahsuplar yapılmamış veya aritmetik işlemlerde hata yapılmış olabilir. Bu hataların yanı sıra, matrahın yanlış belirlenmiş olması veya aynı matrah üzerinden birden fazla vergi ve ceza alınmak istenilmesi, hesap hatası olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, açık olarak verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi alınması veya yine açık bir biçimde vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf tutulan kimselerden, örneğin, isim benzerliği ile vergi istenmesi, vergilendirmede yapılan hatalardan biridir. Verginin aslının mükellef yerine başka bir şahıstan istenmesi veya vergilendirme ya da muafiyet döneminin yanlış belirlenmiş olması, verginin eksik ya da fazla istenilmiş olması vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalara örnek gösterilebilir⁶⁰.

I. 4. 4. Matrahın Düşük Beyanı

Vergi sistemimiz, genellikle mükelleflerin elde etmiş oldukları gelir ve kazançlarını kendilerinin beyan etmesi esasına dayanmaktadır. Böyle bir serbestliği fırsata çevirmek isteyen mükellefler daha az vergi ödeme düşüncesiyle beyan ettikleri matrahlarını olduğundan daha düşük gösterebilirler.

Matrahın düşük beyan edilmesinden doğan vergi uyuşmazlıkları, vergilerin ve mükellefiyetlerin faaliyet türüne göre değişmektedir. Bu duruma, gayrimenkullerin rayiç bedelinin düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, beyan ettikleri kazancın düşük görülmesi örnek gösterilebilir. Gayrimenkullerin yıllık vergileri veya el değiştirmesi nedeniyle doğan vergi uyuşmazlıkları, ekseriyetle beyan olunan rayiç bedelin, inceleme elemanınca olması gerekenden düşük

⁶⁰ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 52-53.

bulunarak bizzat kendisi tarafından belirlenmesi veya takdir komisyonunca takdir olunması sonucu, ek bir matrah belirlenip bu matrah üzerinden vergi alma yoluna gidilmektedir. Böylece, mükellefler de vergi inceleme elemanınca belirlenen ya da takdir olunan rayiç bedeli kısmen veya tamamen kabul etmemektedir⁶¹.

Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar vergi dairesi tarafından düşük bulunabilir. Böyle bir durumda ek vergi almak isteyen vergi dairesinin isteğine karşı mükelleflerin itiraz etmesi ortaya uyuşmazlık çıkmasına sebep olmaktadır. Örneğin, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri kazançlarını olması gerekenden daha düşük beyan etmeleri durumunda vergi dairesi beyanda gösterilen bu matrahın düşük olduğunu tespit ederek mükelleften ek vergi istemesi halinde mükellefinde bu vergiye itirazı sonucu uyuşmazlık çıkmaktadır⁶².

I. 4. 5. Verginin Ödenmemesi

Mükelleflerin veya vergi sorumlularının; ödeme zamanı gelmiş, zamanında ödenmemiş vergi veya cezalarının vergi dairesi tarafından çeşitli yaptırımlar uygulanarak ödemeye zorlandığı zamanlar olmaktadır. Böyle bir yaptırım karşısında gerek mükellefler gerekse vergi sorumluları böyle bir borcun olmadığı, borcun gerçeği yansıtmadığını veya kendilerine borçla ilgili herhangi bir tebliğ yapılmadığını savunarak itiraz edebilmektedir⁶³. Bu itiraz sonrasında menfaatleri çatışan her iki taraf arasında uyuşmazlık yaşandığı görülmektedir.

I. 4. 6. Diğer Nedenler

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olan etkenler sadece yukarıda ifade edilenlerle sınırlı değildir. Bu etkenlerin yanında: şikâyet yoluyla düzeltilmesi talep edilen vergi hatası başvurusunun reddi, uzlaşma yoluna gidilmesi halinde uzlaşmanın vaki olmamış ya da temin edilmemiş olması, dava açılacak takdir

⁶¹ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 53.

⁶² Türkbay, s. 50.

⁶³ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 55.

komisyonu kararları, uğranılan zararın azaltılma işlemleri gibi etkenleri de sıralamak mümkündür⁶⁴.

Yukarıda bahsi geçen etkenler sonucu zaman zaman vergi dairesi ile mükellef ya da vergi sorumluları karşı karşıya gelmektedir. Bu durumda her iki tarafta haklı olduğunu savunarak kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmesi sonucu uyuşmazlık yaşanması kaçınılmaz hale gelmektedir.

Vergi kanunları vergi uyuşmazlıklarının yaşanmasında taraflara idari ve yargısal olmak üzere iki farklı çözüm yolu sunmaktadır. İdari çözüm yolları: uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi (düzeltme), cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve de izaha davet müesseselerinden oluşmaktadır. Yargısal çözüm yolunda ilk derece mahkemeleri olarak idare (vergi) mahkemeleri ve bu mahkemelerin kararlarına karşı bölge idare mahkemelerinde istinaf ve Danıştay da temyiz kanun yoluna başvurulabilmektedir. Çalışmamızın sonraki bölümlerinde bu başvuru yollarından ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

⁶⁴ Akyürek, s. 121.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Hukuk kurallarının egemen olduğu bir devlette, gerek uyuşmazlıkların tanımı gerek bu uyuşmazlıkların hangi kurumlar tarafından hangi usul ve kaidelerle çözümleneceğini yine hukuk kuralları belirler.

Devlet, kamusal faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri elde etmek için kanunların kendisine vermiş olduğu vergi koyma yetkisiyle kişi ve kurumlara vergi yükümlülüğü getirmektedir. Bu açıdan kamusal faaliyetlere finansman sağlamak için başvuru vergilerin konulması ve toplanması amacıyla devlet ile kişiler (veya kurumlar) arasında bir kamu hukuku ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bu durumda devlet ya da genel anlamda idare ile kişiler (veya kurumlar) arasında vergilendirme ilişkisi doğmakta ve hukuki anlamda vergi hukuku ilişkisi olarak adlandırılmaktadır. Vergi hukuku ilişkisi ve bunun bir türü olan vergi borcu ilişkisinin kanunlara uygun olması gerekir çünkü vergi hukuku, devlet ile kişiler (veya kurumlar) arasındaki ilişkinin önemli bir kısmını kapsayan ve vergilendirme işlemlerinin kanunlarca belirlenmiş belirli kurallar dâhilinde gerçekleştirilmesini sağlayan bir hukuk dalıdır⁶⁵. Hukuk alanında ve dolayısıyla vergi hukukunda taraflardan birinin bir olgu ya da hukuk kuralıyla ilgili iddia ve talebinin, karşı tarafça itiraz, karşı iddia veya inkârla karşılandığı belirli bir anlaşmazlık durumu yaşanabilmektedir⁶⁶.

Aynı veya farklı statü ve konumdaki tarafların hukuki uyuşmazlıklara düşmeleri durumunda, uyuşmazlığın nitelik ve türlerine göre çeşitli hukuk sistemlerinde farklı çözüm yolları ve araçları mevcuttur. Uyuşmazlıkları sona erdirme ve uyuşmazlıklara çözüm üretmeye yönelik hukuk sistemleri içerisinde yargı yetkisinin bir parçası olarak klasik dava yolu veya idare tarafından uygulanan alternatif yöntemler kullanılmaktadır⁶⁷.

⁶⁵ Yardımcıoğlu ve Kütükçü, s. 3.

⁶⁶ İrteş Gülşen, s. 242.

⁶⁷ Tahir Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (TR ve ABD Karşılaştırmalı)*, (Ankara: Seçkin, 2012), s. 37.

Türk hukuk sisteminde kişilerle idare arasında yaşanan vergisel uyuşmazlıkların çözümünde farklı yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemler idari (barışçıl) çözüm yöntemleri ve yargısal çözüm yöntemi olarak ikiye ayrılması doktrinde yaygın bir eğilim olarak görülmektedir. Ayrıca ülkemiz hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümü için öngörülen yöntemler arasında öncelikli bir durum veya belirli bir yöntemin denenmesi sonrasında diğer yöntemlere başvurulması gibi bir durum söz konusu değildir. Bazı ülkelerdeki uygulamaların aksine, ülkemizde idari çözüm yöntemlerinin denenmesi yargısal çözüme başvurmanın bir ön koşulu değildir⁶⁸.

Vergi idaresiyle vergi ödevlileri arasında yaşanan bir kısım uyuşmazlıklar idarî (barışçıl) yöntemlerle çözümlenmektedir. Fakat tüm uyuşmazlıkların bu şekilde çözümlenmesi olanaksızdır. Bu durumda uyuşmazlıklar bağımsız bir müessese tarafından çözümlenmesi gerekmektedir. Nitekim bu durum hukuk devletinin temel unsurlarından biri olan idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tâbi olmasının (Any. md.125) bir sonucudur. İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuk devleti ilkesini gerçekleştirme konusunda idarenin hukuka bağlılığı ve mali sorumluluğu olmak üzere iki özelliği bulunmaktadır. İdarenin yargısal denetimi ise, hukuk devletini sağlayan bir başka unsurdur. Vergi yargısının idarenin bazı alanlardaki işlemlerinin denetimini sağlaması hukuk devletinde önem arz etmektedir. Anayasal olarak vergi yargılama hukuku; hukuk devleti ilkesince (Any. md.2) ve hukuk devletinin gereği olan idarenin yargısal denetiminin sağlanmasında önem arz etmektedir⁶⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının dava konusu yapılarak, uyuşmazlığın yargıya taşınması yargısal çözüm yolu olarak ifade edilir. Bu çözüm yoluna ilişkin görev ve usuller, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ifade edilmiştir. Bahsi geçen bu kanunlarda ilk derece mahkemesi olarak Vergi mahkemeleri ve bu mahkemelerin tek

⁶⁸ Taşkan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm", s. 131-132.

⁶⁹ Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. 12, S. 2012/1, (2010), s. 260.

hâkim tarafından verilen kararlarına karşı istinaf mercii olarak Bölge İdare mahkemeleri ve diğer kararlarına karşı temyiz mercii olarak Danıştay bulunmaktadır. Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla vermiş olduğu kararlara karşı ise, ilgili karara göre, İdari ya da Vergi Dava Daireleri Kurulu, üst mahkeme sıfatıyla görev yapmaktadır⁷⁰.

Alternatif uyuşmazlık çözümü, tarafların uyuşmazlık konusunu yargıya başvurmaksızın aralarında çözüme kavuşturmayı sağlayan yöntem ve usullerin genel bir ifadesi şeklinde tanımlanmıştır. Uyuşmazlığın yargıya başvurulmadan, bazı durumlarda tarafsız ve adil üçüncü bir kişinin yardımını da alarak çözümlenmesi alternatif uyuşmazlık çözümünün en temel özelliğidir. Bu çözüm yollarının birtakım ortak özellikleri de vardır. Bu özellikler, bu yöntemlerin hemen hepsinde uyuşmazlığın mahkemeler dışında tarafların aralarındaki görüşmelerle veya gerektiği zaman tarafsız üçüncü kişinin taraflara telkin, tavsiye ve yardımıyla uyuşmazlık çözülmüş olmaktadır⁷¹.

Taraflar arasındaki çözüm yollarına, çözümün sonuç itibariyle idarenin inisiyatifine bağlı olması ve bu yollara ilişkin kuralların idari usul yasalarında ifade edilmiş olması sebebiyle, idari çözüm yolları diğer adıyla alternatif çözüm yolları denilmektedir⁷². Barışçıl çözüm yolu olarak da ifade edilen bu yollar, uygulamada alternatif çözümler getirdiği için uyuşmazlıkları idari aşamada çözüme kavuşturmaktadır.

Mükellefler hakkında vergi, ceza, faiz ya da zam uygulanmış ise başvurulacak bir takım barışçıl yollar vardır⁷³:

- Mükellef, 30 günlük süre içerisinde vergi idaresinden cezada indirim talep başvurusunda bulunabilir. Böylece cezanın bir kısmından kurtulabilir, kalan kısmını ise öder.

⁷⁰ Akyürek, s. 121.

⁷¹ Erdem, *TR ve ABD Karşılaştırmalı*, s. 37-38.

⁷² Akyürek, s.121.

⁷³ Türkbay, s. 51.

- Mükellef, 30 günlük süre içerisinde uzlaşma komisyonuna başvuru yapabilir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda vergi veya varsa cezanın bir kısmından kurtulma imkânı vardır. Geriye kalan kısmını ise öder.
- Vergilendirme hatasının olması durumunda mükellefin hata düzeltme dilekçesi verme imkânı vardır.

İdare ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlığı yargıya götürmeksizin idari çözüm yollarından; uzlaşma, düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve izaha davet uygulamalarına başvurulması halinde uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Ülkemizde uyuşmazlıkların idari anlamda çözümü mükellefin kendi iradesine bırakılmıştır. Mükellef isterse doğrudan yargıya başvurabilir veya idari çözüm yollarından istediği sonucu alamaması durumunda uyuşmazlığı yargıya taşıyabilmektedir.

II. 1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan uyuşmazlıkların çözüm arayışı kural olarak yargı organları tarafından yapılmakla birlikte barışçıl yollarla ve idarenin tek taraflı tasarrufları ile de çözüm aranmaktadır. Konuyla ilgili VUK' ta vergi uyuşmazlıklarının idare tarafından ve barışçıl çözüm yöntemleriyle de çözümlenmesini öngören belli başlı yolların mevcut olduğu görülmektedir⁷⁴.

İdari çözüm yöntemleriyle, mükellef ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle anlaşma yoluyla ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde çözümlenmesine ilişkin yöntemler olduğu anlaşılmaktadır. Ülkemizdeki uygulamalara bakıldığında idari çözümler için şu iki özellik göze çarpmaktadır; bu yollara başvurmanın zorunlu olmaması ve idari yollara başvurduktan sonra duruma göre yargısal çözüm yoluna gidilebilmesidir. Barışçıl çözüm yollarından istenilen çözümün alınamaması veya bu yollara hiç başvurulmadan yargısal anlamda bir 'çekişme' (niza) haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girmektedir. Yargı yoluna giderek çözüm aramak istenmesi durumunda; vergi mahkemesinde dava açılarak ve gerekli durumlarda

⁷⁴ Tuncer, s. 207.

kanun yollarından istinaf ve temyiz yollarına başvurularak uyuşmazlık çözüme kavuşturulmaktadır⁷⁵.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yoldan çözümünde, idare ve mükelleflerden oluşan tarafların karşılıklı rızalarıyla uyuşmazlık çözümlenmektedir. Bu çözüm yolunda vergi idaresi ile mükelleflerin anlaşması sonucunda zamandan ve masraftan tasarruf edilip uyuşmazlık çözümlenmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının bu şekilde, yargıya başvurmaksızın idari yollardan çözümlenmesi sonucu, ortaya çıkması muhtemel sorunları ve dava süreciyle ilgili maliyetlerin önüne geçilmiş olmaktadır. Zira uyuşmazlığın mümkün olduğu kadar hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmesi hem idarenin hem de mükelleflerin menfaatinedir. İdare bakımından mükellef yargı yoluna başvurmadığı için, yargı organına yük teşkil etmeyecek ve vergi gelirinin direkt olarak hazineye intikali sağlayacakken; mükellef bakımından ise vergi idaresi ile uyuşmazlığı sona erecektir⁷⁶.

Vergi uyuşmazlıklarına idari yollarla çözüm aranmasında mükellef riskli (olumsuz) sonuçlarla karşılaşabilmektedir. Bu durum, mükellefin uyuşmazlık konusuyla ilgili hukuki bilgiye sahip olmaması/erişememesi ya da uyuşmazlık konusu miktarın düşük olmasından kaynaklanabilmektedir. Böyle bir durumda yargı yoluna gitmemek mükellefin aleyhine sonuç doğurabilmektedir. Diğer yandan uyuşmazlıkların çözümünde başvuru idari çözüm yolunun sonuçsuz kaldığında olumsuz durumla karşılaşılabilir. Vergi uyuşmazlıklarını yargıya başvurmadan sonuçlanmasını amaçlayan idari çözüm yolları, bazen amacının dışında sonuç doğurabilmekte, yeni uyuşmazlıklara sebep olabilmekte bazen de hak kayıplarına yol açabilmektedir. Örneğin, mükellefin uzlaşma yoluna gitmesi durumunda, vergi dairesince söz konusu başvurunun uzlaşma kapsamında olmadığı gerekçesiyle uzlaşmaya varılamaması halinde, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın imzalandığı tarih itibarıyla dava açma süresi geçmiş olması olasılığı

⁷⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 25. bs., (Ankara: Turhan Kitabevi, 2016), s. 174.

⁷⁶ Bahadır Sazak Doğan, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma”, *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, C. 1, S. 1, (2018), s. 47-48.

karşısında uzlaşma başvurusunun dava açma süresini durdurup durdurmayacağı gündeme gelmekte ve hak kayıplarına yol açabilmektedir⁷⁷.

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya başvurulmaksızın idari yoldan çözümlenmesinde başvurulması gereken müesseseler VUK' da şu şekilde belirtilmiştir: Vergi yükümlüsüyle vergi idaresi arasında doğmuş ya da doğması muhtemel uyuşmazlıkların anlaşma yoluyla sonlandırılmasına ilişkin yöntemleri kapsayan *uzlaşma*; vergi hatalarının hatayı yapan vergi dairesi tarafından düzeltilmesine yönelik idari bir işlem olan *düzeltilme*; salınan vergi ve kesilen cezaların kanunda belirtilen şartlara uygun olarak yargıya başvurulmaksızın ödenmesinde cezanın bir kısmının alınmaması anlamına gelen *cezalarda indirim*; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasının kesilmesini gerektiren durumun mükellef tarafından idareye bildirilmesi ve belli şartlara uyulması halinde vergi ziyayı ve kaçakçılık cezalarının kesilmeyeceğini düzenleyen *pişmanlık ve ıslah müesseseleri*⁷⁸ ve vergi incelemesi başlanmamış, ihbarda bulunulmamış, takdir komisyonuna sevk edilmemiş fakat yetkili mercilerce vergi ziyasına sebep olan durumların tespit edilmesiyle mükelleflerin durumlarını izah etmelerini düzenleyen *izaha davet* müesseselerinden oluşmaktadır.

II. 1. 1.Uzlaşma

TDK Güncel Türkçe Sözlük' üne göre uzlaşmak; “*aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak, antant kalmak*”⁷⁹, uzlaşma ise, “*uzlaşmak durumu, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs*”⁸⁰ anlamlarına gelmektedir.

Uzlaşma mekanizması hukukun çeşitli alanlarında başvuru alan bir müessese olup, Vergi hukukunda da kendisine yer bulmuştur. Vergi sistemi açısından uzlaşma,

⁷⁷ Fatih Savaşan, Mehmet Emin Altundemir ve Aziz Ulupınar, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, S. 162, (Ocak-Haziran 2012), s. 139-140.

⁷⁸ Gültekin, s. 576.

⁷⁹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5af2ce436baf67.19840580 (30.03.2019)

⁸⁰ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5af2ce4f23d940.29266070 (30.03.2019)

en basit ifadesiyle, kamu idaresi ile mükellef arasında anlaşmaya varılarak tahsil edilecek tutarın değiştirilmesidir. Bu nedenle uzlaşma, idare ile mükellefin bir nevi el sıkışması olarak tabir edilebilir⁸¹. Taraflar arasında anlaşma sonucu tahsil edilmesi gereken tutarın; konusu, kapsamı, şekli gibi unsurlar uygulamadan uygulamaya farklılık gösterebilmektedir.

Türk Vergi Hukukuna Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapan 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun'la giren *uzlaşma*, Almanya örneğinden esinlenilerek hayata geçirilmiş bir uygulamadır⁸².

VUK' un Ek 1'inci maddesinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ve Ek 11'inci maddesinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma müessesesi düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma müesseselerinin usul ve esaslarını yönetmeliklerle düzenlemeye yetkili kılınmıştır. Uzlaşma hakkını kullanmak mükellefin tercihine bırakılmıştır. Bu tercih, mükellef hakkında tarhi istenilen vergi ve kesilen cezaların mükellefçe kabul edilebilir bir durumda olmasına bağlıdır. Fakat yasa, bazı vergi tarhiyatlarına ve vergi cezalarına uzlaşma yolunu kapatmıştır. Bu durum yasada; VUK' un 344'üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasında vergi zıyaı cezası kesilmesi gerektiren tarhiyatlar ve cezalardır. Bu cezanın kesilmesini gerektiren fiillerin VUK' un 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerden olması da gerekmektedir⁸³.

213 sayılı VUK' un Ek-11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi düzenlenmiş olup Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek⁸⁴ vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi zıyaı cezalarında (md.359' da yazılı fiillerle vergi zıyaına yol açması halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu

⁸¹ Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 1-2, (2009), s. 322.

⁸² Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, 3. bs., (Ankara: Yetkin Yayınları, 2015), s. 61.

⁸³ Mustafa Tan, "Üç Kat Vergi Zıyaı Cezası Kesilen Tarhiyatlar Uzlaşma Kapsamına Girer Mi?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 223, (Nisan 2007), s. 28.

⁸⁴ 7103 Sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle değişen ibare: 27.03.2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilenler hariç olmak üzere (Yürürlük: 27.03.2018).

fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)⁸⁵ tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilir. Ayrıca, 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren 7103 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle⁸⁶ artık usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmamaktadır⁸⁷. Tarhiyat öncesi uzlaşma özet olarak; vergi idaresi ile mükellefin, tarhiyata dayanak oluşturulan önceden hazırlanmış raporda tespit edilen vergilerde ve vergi zıyayı cezalarında indirim yapılarak bunların tahakkuk edecek tutarında ve yargıya gitmeme hususunda mutabakat sağlamalarıdır⁸⁸.

Tarhiyat öncesi uzlaşma; vergi incelemesi yapılması sonrası, tarh edilmesi gerekli vergi ve kesilmesi gerekli vergi zıyayı ceza miktarı, vergi incelemesi sonrası düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilir ve bu rapor vergi dairesine gönderilmeden önce, incelemeyi yapan denetim birimi tarafından uzlaşmaya davet edilir. Mezkûr kanunun Ek 1' inci maddesine göre; tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri yapılarak uzlaşmanın sağlanması sonucunda, uzlaşma tutanağına tespit edilen hususlar yazılır ve bu hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Uzlaşma sağlanmasıyla vergi miktarı üzerinden VUK' un 112. maddesi gereğince gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9' uncu maddesine göre, mükellefin bilgisi dâhilinde yapılan incelemelerde, nezdinde inceleme yapılan kimseler tarafından incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın hazırlanmasına kadar geçen zaman içerisinde her zaman uzlaşma isteminde bulunulabilir. Mezkûr yönetmeliğin 11' inci maddesine; harici bilgilere göre yapılan incelemelerde ise, uzlaşmaya davet bildirimini posta veya memur tarafından tebliği edilebilir. Uzlaşma davetiyesinde, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde uzlaşma isteyebileceği mükellefe bildirilir⁸⁹.

⁸⁵ 5736 sayılı kanunun 6'ncı maddesiyle değişen ibare.

⁸⁶ 7103 sayılı kanun ile usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmış olup bu tarihten önce talep edilenler hariç olmak üzere söz konusu cezalar için uzlaşma imkânı bulunmamaktadır (Yürürlük: 27.03.2018).

⁸⁷ Murat Altıntaş, "İndirim Talep Edilen Cezalarda Tecil Müessesesinin Örnek Uygulamayla Açıklanması", *Mali Çözüm*, C. 28, S. 147, (Haziran 2018), s. 198.

⁸⁸ Yılmaz Budak, "Uzlaşmanın Yozlaştırılması", *Vergi Dünyası*, S. 346, (Haziran 2010), s. 20.

⁸⁹ Akyürek, s. 123-124.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş ya da uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellefler ya da vergi ziyayı cezası kesilenler verginin tarhından ve vergi ziyayı cezasının kesilmesinden sonra uzlaşma talebinde bulunamaz⁹⁰. Fakat bu durumda mükelleflerin dava açma hakları saklı kalmakta ve yargı yoluna başvurabileceklerdir⁹¹. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellefin; uzlaşma gününden önce inceleme raporunu hazırlayan görevliye ya da uzlaşma komisyonunun sekretarya hizmetini yürüten birime uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı bir dilekçe ile bildirmesi sonucu mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış sayılmaktadır. Böylece mükellefler istemeleri halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceklerdir⁹².

Kısaca tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi; nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce başvurabilecekleri bir yoldur. Tarhiyat öncesi uzlaşma; salınacak vergi ve kesilecek ihbarnamenin düzenlenme öncesi aşamada yani vergi incelemesinin son aşamasında gerçekleştirilen uzlaşmayı ifade eder⁹³.

213 sayılı VUK' un Ek-1'inci maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (md. 359' da yazılı fiillerle vergi ziyasına yol açması halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarlar konusunda, vergi ziyasına neden olunmasının kanun hükümlerine gereğince nüfuz edememekten veya md.369' da yazılı hatadan kaynaklandığının ya da bu kanunun md.116, 117 ve 118' de yazılı vergi hataları ile bunun haricinde her türlü maddi hatanın olması veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda farklı görüşünün olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerince mükellefler ile

⁹⁰ Mustafa Bulut, Nüket Kırıcı Çevik ve Seda Çalışkan, "Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S. 326, (Ekim 2008), s. 18.

⁹¹ İbrahim Organ, "Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 213, (Haziran 2006), s. 169.

⁹² Ruhi Önoğlu, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", *Vergi Dünyası*, S. 333, (Mayıs 2009), s. 28.

⁹³ Bulut, Kırıcı Çevik ve Çalışkan, s. 18.

uzlaşabilmektedir⁹⁴. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmak için öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşma gidilmemiş olmasının yanında tarh edilmiş vergi ya da kesilmiş bir vergi ziyayı cezası olması gerekmektedir.

Bahse konu düzenlemeyle hayata geçirilen uzlaşma müessesesi ile;

'Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağıının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlaması...' amaçlanmış ve *'Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmıştır.'*⁹⁵

Vergi hukukumuzda uzlaşma müessesesi; mükellef ile vergi dairesi arasında vergi ilişkisinden dolayı yaşanan uyuşmazlığın dava konusu yapılmaksızın kısa sürede idari yollarla çözümlenmesine yönelik taraflar arası barışçıl bir yol olarak açıklanabilir. Ayrıca uzlaşmaya, gereksiz başvuruların yargı organlarını meşgul etmesinin önüne geçmek, tahsil edilecek verginin değer kaybetmeden ekonomik, hızlı ve pratik bir şekilde vergi dairesine aktarılmasını gerçekleştirmek ve mükelleflerin psikolojisini pozitif yönlü etkilemek amacıyla yer verilmiştir. Bu çerçevede uzlaşma, usul ekonomisini öne çıkararak en az maliyetle en sahih vergilemenin yapılmasını sağlamaya yöneliktir⁹⁶.

Kişilerin ve kurumların haklarının korunması ve uyuşmazlıkların çözümü genel olarak yargısal yollardan sağlanmaktadır. Fakat yargıda uyuşmazlık sayısındaki artış sebebiyle nicelik ve nitelik açısından yetersiz kalınması, yargılamada uygulanan usul karmaşıklığı, yargılama süresinin uzunluğu, gerek vatandaş gerekse kamu için yargılama sürecinin maliyeti, uyuşmazlıkların yargı yolu dışında çözümlenmesinin, diğer bir ifadeyle alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının öneminin artmasına neden olmuştur. Bu bağlamda pek çok alanda çeşitli hukuki düzenlemeler yapılarak yargı

⁹⁴ Altıntaş, s. 197-198.

⁹⁵ Azmi Demirci, "Uzlaşma İçin Öneriler", *Vergi Dünyası*, S. 315, (Kasım 2007), s. 24.

⁹⁶ Emrah Ferhatoğlu ve Gizem Poyraz Ferhatoğlu, "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Vergi Dünyası*, S. 342, (Şubat 2010), s. 157-158.

dışı uyuşmazlık çözüm yolları öngörülmüştür. Uzlaşma müessesesi de bu yollardan biridir⁹⁷.

II. 1. 2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi (Düzeltilme)

Vergi alacağının tahsil aşamasına gelmesi için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve ardından tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. Bütün bu aşamalarda gerek borçlu konumda olan vergi ödevlisi gerek alacaklı konumda olan vergi idaresinin hata yapması olasıdır. Yapılan hatalar tek taraflı olmayıp her iki tarafın lehine veya aleyhine sonuç doğurabilmektedir.

Vergi hatalarında düzeltme, vergilendirme işlemlerinde hata dolayısıyla yaşanan bir kısım sakatlıkların ortadan kaldırılması amacıyla VUK’ da düzenlenmiş idari bir süreçtir. VUK 116-126 maddeleri arasında, düzeltme yolu ve bu sürecin konusu olan vergi hataları hüküm altına alınmıştır⁹⁸. Vergi hatası, VUK’ un 116’ncı maddesinde ‘Vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması’ şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda da ifade edildiği üzere yapılan hatanın idare lehine olabileceği gibi aleyhine de olabileceği ve diğer göze çarpan nokta ise fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması ifadesi vergiyle ilgili bütün aşmaları kapsadığını göstermektedir⁹⁹.

Bir hatanın vergi hatası olarak nitelendirilmesi için VUK’ un ilgili 117’ nci ve 118’inci maddelerinde bahsi geçen bazı hususların ortaya çıkması gerekir. Bu hususlar; vergilendirme işleminin haksız bir işlem olması, bu haksız işlemin kanunda sayılan hata türünden olması ve haksız işlem sonucunda fazla ya da eksik vergi alınmış olmasından kaynaklı hatalardan olması gerekmektedir. Ayrıca yapılan hataların sadece vergi dairesi veya mükelleften kaynaklı olmadığı her iki taraf dolayısıyla gerçekleşmesi olasılığından bahsedilmektedir¹⁰⁰. Vergi hatası VUK’ ta hesap hataları ve vergilendirmede hata olmak üzere ikiye ayrılmıştır. VUK’ ta sınırlı

⁹⁷ Haldun Yağan, “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 275, (Ağustos 2011), s. 105.

⁹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 177.

⁹⁹ Özyer, s. 223.

¹⁰⁰ Tosuner ve Arıkan, s. 87-88.

olarak belirtildiğinden ancak bu maddelerde sıralanmış hatalar düzeltme konusu yapılabilmektedir¹⁰¹.

VUK' un 117'nci maddesinde *hesap hataları*; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve vergilendirmenin mükerrer yapılması şeklinde, VUK 118'nci maddesinde *vergilendirme hataları*; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, vergi mevzuunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak sıralanmıştır.

Hesap hatası veya vergilendirme hatası tek başına yeterli değildir. Bu hatalar sonucunda verginin eksik veya fazla alınması da gerekmektedir. VUK md.125'e göre; vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş işlemlerde vergi hatalarının tespiti halinde, yargı kararı kesinleşmiş olsa dahi düzeltme yoluyla giderilebilmektedir. Fakat bu gibi durumlarda düzeltmenin yapılması için hatalarla ilgili olarak belirtilen yargı mercilerince karar verilmemiş olması gerekmektedir¹⁰².

Vergi hatalarının ortaya çıkarılması için çeşitli yollar mevcuttur. VUK' un 119. maddesine göre bu yolları sıralamak gerekirse¹⁰³:

- İlgili memurun hatayı tespit etmesi veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin başvurusu ile,

Kanunlara göre düzeltme esasen iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar idarenin vergi hatasını fark etmesi sonucu düzeltme işlemini kendisinin gerçekleştirmesi ile mükelleflerin idareye başvurusu üzerine düzeltmenin yapılması ihtimalleridir¹⁰⁴. Vergi hatalarının düzeltilmesi; re'sen düzeltme ve başvuru üzerine düzeltme yolları kullanılarak gerçekleştirilir. *Re'sen düzeltme*, vergi hatasının düzeltilmesine yönelik vergi idaresine herhangi bir başvuru olmaksızın idarenin düzeltme işlemini

¹⁰¹ Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, S. 17, (2016), s. 279.

¹⁰² Yardımcıoğlu ve Kütükçü, s. 7.

¹⁰³ Özyer, s. 229-230.

¹⁰⁴ Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş", *Vergi Dünyası*, S. 309, (Mayıs 2007), s. 121.

kendiliğinden yapması, *başvuru üzerine düzeltmede* ise düzeltme talebinin vergi dairesine yazılı şekilde yapılmasıyla gerçekleşmektedir¹⁰⁵. Yazılı talep hakkı sadece mükelleflere ait olup, sorumluların düzeltme talep etmeleri veya kendi adlarına düzeltme istemeleri mümkün değildir¹⁰⁶.

Re'sen düzeltmede vergi idaresi tereddütsüz, açık ve mutlak hataları kendiliğinden düzeltir. Başvuru üzerine düzeltmede ise düzeltme istenecek vergi dairesi, hatalı vergilendirme işleminin tesis edildiği vergi dairesidir. Yapılan yazılı başvurunun vergi dairesince kabul edilmesi durumunda mevcut hatalı işlemin düzeltilerek uyuşmazlığın ortadan kaldırılması gerçekleştirilmiş olur¹⁰⁷.

VUK' un 116-118'inci maddeleri arasında sıralanan vergi hataları dışındaki hukuka aykırılık iddialarının vergi idaresi tarafından giderilmesi, yani bu tür işlem sakatlıklarının hata düzeltme yoluyla düzeltilmesi olanağı yoktur. Çünkü bu tür işlem sakatlıkları hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilmekte ve bu uyuşmazlıklara yargı organlarınca çözüm aranmaktadır. Hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilen işlem sakatlıkları veya hukuka aykırılıklar ile yargı kararına bağlanmış konuların hata düzeltme yoluna başvurulma olanağı yoktur¹⁰⁸.

Düzeltilme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün olmayan vergi hatalarından bahsetmek gerekirse¹⁰⁹:

- Vergilendirmede her hatanın düzeltilmesi mümkün değildir. Düzeltme işleminin gerçekleşmesi için belirli şekil ve şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Düzeltme işleminin yargı kararına konu olması ve ödeme emri evresindeki uyuşmazlıklar düzeltme konusu yapılmamaktadır. Bu açıdan düşünüldüğünde düzeltilme süreci, ancak verginin tarh aşaması ve verginin tahsilinden sonraki aşamada işleyebilmektedir. Diğer bir ifadeyle herhangi bir verginin tahsil işlemleri yürütülürken düzeltme talep edilememektedir.

¹⁰⁵ Türkbay, s. 63.

¹⁰⁶ Tosuner ve Arıkan, s. 94.

¹⁰⁷ Türkbay, s. 63.

¹⁰⁸ Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 44.

¹⁰⁹ Türkbay, s. 62.

- Vergi inceleme raporları ile bu raporların ekleriyle ilgili tutanak ve diğer belgelerdeki hatalar düzeltmenin kapsamına girmemekte fakat ekleri ile bir bütünlük oluşturan vergi inceleme raporundaki hataların düzeltilmesi yapılabilmektedir.

- Takdir komisyonu kararındaki hesap ve matrah hatalarında da düzeltme yoluna gidilemez. Takdir komisyonu kararına dayanak oluşturması amacıyla alınan bilgi ve belgelerin hatalı olması durumunda, bu karara göre yapılan tarhiyat da düzeltme kapsamına girmemektedir. Böyle bir durumda uyuşmazlık yargıya intikal eder ve yargıda çözümlenir. Buna karşılık vergi idaresinin maddi hata sonucu yanlış bilgi vermesi ve takdir komisyonu kararının bu yanlış bilgiye dayanması durumunda düzeltme yoluna gidilebilmektedir.

Zamanaşımı süresi içerisinde olmak şartıyla vergi hataları için düzeltme talebine her zaman başvurulabilir. Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresi, düzeltmeye konu olan verginin alacaklı hale gelmesini izleyen yılın başından başlayarak 5 yıldır. Bu 5 yıllık süreye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı, aşağıda sıralanan üç özel durumda ek süre verebilmektedir¹¹⁰.

Ek süre verilen özel durumlar:

- 5 yıllık zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemelerinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği vergilerde 6183 sayılı AATUHK' ya göre haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan aşağı olamaz.

Bu özel durumların varlığında zamanaşımı süresine ek bir yıl daha verilerek 6 yıla kadar uzayabilmektedir.

Vergi mahkemelerinde hatalı işlemin varlığını öne süren kişiler hatalı işlemin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren İYUK' un 7. maddesi gereğince 30 gün içerisinde vergi mahkemelerine başvurabilir. Res'en düzeltmenin söz konusu olduğu durumlarda da dava açabilmek için hatalı yapılan işlemin tebliğini beklemek gerekir.

¹¹⁰ Tosuner ve Arıkan, s. 95.

Vergi Mahkemeleri kendilerine başvuru davalarda işlemin hatalı olup olmadığını yanı sıra hukuka aykırı durumların varlığını da kendiliğinden göz önüne almaktadır¹¹¹.

II. 1. 3. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim uygulaması, mükellef ve idareyi vergi kazasının uzun süren işlemlerinden kurtarmak ve verginin tahsilini hızlandırarak vergi alınmasındaki amacı bir an önce gerçekleştirmek için VUK' un 376'ncı maddesinde kabul edilmiş bir uygulamadır¹¹².

213 sayılı VUK' un Ceza Hükümleri başlıklı 4'üncü kitabının Cezaların Ödenmesi ve Kalkması başlığı altında belirtilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim maddesi şöyledir: "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda ifade edilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ya da 6183 sayılı AATUHK' da belirtilen türden teminat göstermek şartıyla vadenin bitiş tarihinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;" Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri' ve 'Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı' indirilir. Mükellef ya da vergi sorumlusu itfa edeceği vergi ve vergi cezasını 30 gün içinde ödemez ya da dava konusu yapması durumunda bu madde hükmünden faydalanamaz. Yukarıda sayılan hükümler, vergi aslına bağımlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezalarında da uygulanır¹¹³.

Cezalarda indirim hükümlerinden faydalanabilmek için vergi ve cezaların vadesinde veya 6183 sayılı AATUHK' da belirtilen türden teminat gösterilmesi şartıyla vadenin bitim tarihinden itibaren üç ay içinde ödenmesi gereklidir. Vade, vergiler için VUK' un 112'nci maddesi, cezalar için ise aynı kanunun 368'inci

¹¹¹ Özyer, s. 233.

¹¹² Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. bs., (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010), s. 114.

¹¹³ Altıntaş, s. 192.

maddesi hükümlerine göre belirlenmektedir. Ödeme süresi, 30 günlük başvuru süresini takip eden günden başlamaktadır. Çünkü vadesi geçmiş verginin ödeme süresi 112'nci maddeye göre tahakkuk tarihinden itibaren bir ay, 368'inci maddeye göre kesilen cezanın ödeme süresi de dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir aydır¹¹⁴.

Cezalarda indirimden yararlanmanın diğer bir şartı da söz konusu indirimin dava konusu yapılmamasıdır. Diğer bir ifadeyle hem cezalarda indirimden yararlanmak hem de aynı anda yargı yoluna başvurma imkânı yoktur. Gerekli şartları yerine getirmesine rağmen, indirimden yararlandırılmayan vergi borçlusunun yargıya başvurmasının önünde herhangi bir engel yoktur. Ayrıca belirtmemiz gerekirse, vergi borçlusu ceza kesme işleminin; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biri veya birkaçı hususunda hukuka aykırılık iddiasında bulunursa cezalarda indirim talebinde bulunmadan da, işlemin hukuka aykırılık iddiasıyla dava açabilmektedir¹¹⁵.

II. 1. 4. Pişmanlık ve İslah

Vergi yükümlüsü ve vergi idaresine bir takım kolaylıklar sağlaması amacıyla getirilen pişmanlık ve ıslah müessesesi Türk vergi kanunlarına ilk defa 1950 yılında girmiş ve günümüze gelinceye kadar birçok değişikliğe uğramıştır. Pişmanlık müessesesi kavramsal olarak ilk defa 1950 yılında "Pişmanlık" başlığı altında düzenlenmiş ardından 1953 yılında "İslah ve Pişmanlık" olarak değişikliğe uğrayarak uygulanmaya devam edilmiştir. Ancak, 1961 yılında yapılan değişiklikle "pişmanlık ve ıslah" başlığı altında süreç sırasına uygun bir başlıkla düzenlenmiş ve günümüze kadar gelmiştir¹¹⁶.

VUK md.371/1'e göre; beyana dayalı vergilerde, vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bu fiillerin işlenişine katılan kişilerin, kanuna uygun olmayan eylemlerini ilgili makamlara şahsen dilekçeyle bildirmesi sonucunda

¹¹⁴ Özyer, s. 977-978.

¹¹⁵ Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 45.

¹¹⁶ Ahmet Ak ve Şebnem Ekeryılmaz, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar Ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi", *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi C. 8, S. 2*, (2016), s. 13.

vergi ziyayı cezasından kurtulma imkânına kavuşmaktadır¹¹⁷. Diğer bir deyişle, pişmanlık ve ıslah, cezaya maruz kalmamak isteyen mükellefin kendi kendisini vergi idaresine ihbar etmesidir¹¹⁸. Bu bağlamda Mezkûr Kanun'un 341. maddesinde belirtilen vergi ziyayı kabahatini işlemiş mükelleflerle bu kabahatin işlenişine katılan kişiler için 344. maddede belirtilen vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Mükellef, vergisel yükümlülüklerini vaktinde yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle hazinenin gelir kaybına neden olmakta fakat kendisinin uğrayacağı vergi ziyayı cezasından pişmanlık ve ıslah müessesesi ile kurtulmaktadır. Ancak bu müesseseye başvurmak için VUK' un 371. maddesinin¹¹⁹ devamında belirtilmiş şartların da sağlanması gerekmektedir¹²⁰.

Pişmanlık müessesesini düzenleyen madde de, kanunun lafzı açıkça vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefleri kapsadığı görülmektedir. Bu bakımdan pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın ilk koşulu belirli fiillerle vergi ziyasına sebep olmaktır. Bu durumda, vergi kanunlarına uygun olmadığı halde fiilin

¹¹⁷ Arslaner, s. 277.

¹¹⁸ Fevzi Rifat Ortaç ve Elif Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. 8, S. 2, (Aralık 2017), s. 428.

¹¹⁹ 1)Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır),

2)Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,

3)Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması,

4)Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

5)Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi, Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

¹²⁰ Arslaner, s. 277.

sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkmıyorsa mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır¹²¹.

Pişmanlık ve İslah müessesinin uygulandığı vergi türlerine bakıldığında¹²²;

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Beyana Dayalı Belediye Vergileri,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi gibi; beyana dayanan vergilerde pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanması mümkündür.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulamasının diğer hususları; kanuni süresi geçmiş olan beyannameler için, VUK' un 30' uncu madde son bendine göre; “vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrahlar üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.” hükmü ifade edilmiştir. VUK' un 344'üncü maddesinin son bendinde ise, vergi incelemesine başlanılmasından ya da takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç, kanuni süresi bittikten sonra verilen beyannameler için vergi ziyayı cezasının 1/2' sinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır¹²³.

Gerek genel gerekse özel usulsüzlük cezalarında pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmamaktadır. Yasal süre sona erdikten sonra VUK md.371'e göre, verilen beyannamelerde gereken şartların yerine getirilmesi koşuluyla vergi ziyayı cezasının kesilmemesi ve sadece birinci derece usulsüzlük cezasının uygulanması gerekmektedir. Pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi durumunda ise, verilen

¹²¹ Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2, (2016), s. 149.

¹²² Tosuner ve Arıkan, s. 100.

¹²³ Akyürek, s. 126-127.

beyannameye istinaden hesaplanan ödenmesi gereken vergi için vergi ziyayı cezası ve iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilerek içlerinden ağır olanının uygulanması gerekmektedir. Yasal süresinde beyanname verildikten sonra pişmanlık talebi ile verilen ek beyannamelerde şartların ihlal edilmesi durumunda beyannameye istinaden hesaplanan ödenmesi gereken vergi için vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir¹²⁴.

II. 1. 5. İzaha Davet

İzah, genel tanımda “açıklama” olarak ifade edilmektedir. Vergisel anlamda ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın, önceden belirlenmiş konularda, vergi ziyasına neden olan vergi yükümlülerine cezai yaptırım uygulamaksızın açıklama hakkı verilmesidir. İzaha davet, 09.08.2016 tarihli 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 213 sayılı VUK’ un mülga 370’inci maddesinde belirtilmiştir¹²⁵.

İzaha davet müessesesiyle, idare ve vergi yükümlüleri arasındaki hukuksal anlamda ortaya çıkan uyuşmazlıkların asgariye indirilmesi, idarenin mesaisini daha verimli ve etkin kullanması açısından ve demokratik devlet olma gereği olayların asıl içeriğinin tespitine mükelleflerce katkıda bulunulması ve bununla beraber vergiye gönüllü uyumada etkin bir şekilde katılmayı sağlanmasını amaçlanmaktadır¹²⁶.

Ülkemiz vergi sisteminde izaha davet müessesesinin amaçları¹²⁷:

- Vergi idaresinde lüzumu olmayan inceleme ve takdir işlemlerinin azaltılma,
- Vergi yükümlülerinin haksız ve gereksiz işlemlerle karşılaşma olanağının düşürülmesi,

¹²⁴ Tosuner ve Arıkan, s. 100.

¹²⁵ Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 5, S. 1, (Ocak 2018), s. 58.

¹²⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Mehmet Hatipoğlu, “İzaha Davet Ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 2, (Aralık 2018), s. 563.

¹²⁷ Doğan Bozdoğan ve Cuma Çataloluk, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan ‘İzaha Davet’ Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, C. 6, S. 1, (Haziran 2018), s. 44.

• Vergilendirmede yaşanan uyuşmazlıkların idari yollarla çözülmesi ve uyuşmazlıkların azaltılması,

• Vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumunun artırılması ve vergi kaçakçılığı gibi vergi kaybına yol açan ciddi suçların önüne geçilmesi.

İzaha davet merci ve bu merciin kapsamının belirlenmesinde VUK' un 370'inci maddesinin dördüncü fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir. Hangi konularda izaha davet merciine başvurulacağı Hazine ve Maliye Bakanlığının sorumluluğundadır. Bu sorumlu bakanlık, izaha davet kapsamında 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2. maddesinde¹²⁸ belirtilen konularda sınırlama yapmıştır¹²⁹. Ayrıca ilgili bu maddeye istinaden Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "İzah Değerlendirme Komisyonu" kurulması da Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisi dâhilindedir¹³⁰.

1)Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin

2)Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin

3)Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin

4)Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin

5)Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin

6)Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin

7)Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin

8)İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin

9)Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin

10)Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin

11)Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin

12)Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının

13)Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların

14)Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin

15)Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi

16)Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin

¹²⁹ Buyrukoğlu ve Toparlak, s. 59.

¹³⁰ Ahmet Öztürk, *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları*, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi, 2018), s. 42.

Vergi yükümlülerinin izaha davet merciinden yararlanabilmesi için belirlenmiş şartların hepsini taşıması gerekmektedir. Aksi bir durumda vergi yükümlüsü izaha davetten yararlanamaz ve VUK' un md.370'teki cezalandırmayla ilgili hükümlerinden faydalanamaz. Vergi yükümlüsünün izaha davetten yararlanma şartları aşağıda sıralanmıştır¹³¹:

- Vergi incelemesine başlanılmamış ya da takdir komisyonuna gönderilmemiş olmalı,

- Vergi ziyayına uğradığına delalet eden emareler mevcut olmalı,
- Emarelerin ön tespiti yetkili merciler tarafından gerçekleştirilmeli,
- Tespitin yapıldığı tarihe kadar ihbarda bulunulmamış olmalı.

Ön tespitten kasıt; vergi kanunlarında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi yükümlüleri ya da vergi yükümlüleriyle, ilgili konularda işlem yapan diğer gerçek veya tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili olanlar tarafından doğrudan ya da dolaylı bir şekilde toplanan bilgi, bulgu ya da verilerin İzah Değerlendirme Komisyonu'na sunulması sonucunda, ilgili komisyonca vergi ziyayına uğramış olabileceği ve vergi yükümlüsünün izaha davet edilebileceği konusunda yapılan tespit olarak ifade edilmektedir¹³².

İdarenin izaha davet yazısını tebliğ ettiği kişiler ilgili madde hükümlerinden faydalanabilmeleri için tebliğ tarihine başlayarak on beş gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekir. Bu süre zarfında yetkili komisyona izahta bulunmayanlar ilgili madde hükümlerinden faydalanamaz. Bu süre içerisinde yapılan izah, yetkili komisyon tarafından on gün içerisinde değerlendirilerek neticeye bağlanır¹³³. Bu on beş günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda; vergi yükümlülerince yapılan izah sonucu vergi ziyayına neden olunmadığından idare tarafından anlaşılması durumunda vergi yükümlüleri söz konusu tespitle alakalı olarak vergi incelemesine tabi olmaz ya da takdir komisyonuna sevk edilmez. Ayrıca vergi yükümlülerince izahta bulunulacak tarihten itibaren on beş gün içinde, hiç

¹³¹ Bayraklı ve Hatipoğlu, s. 565.

¹³² Bozdoğan ve Çataloluk, s. 44.

¹³³ Buyrukoğlu ve Toparlak, s. 60.

verilmemiş vergi beyannamelerinin verilmesi, eksiklikleri ya da yanlışlıkları olan vergi beyanlarının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51'inci maddesinde ifade edilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesinin yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmaz¹³⁴.

II. 2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümü

Hukuk devletlerinde kişiler ve kişi toplulukları, idarenin üstünlüğü karşısında güven duygusu içindedir. Bu güvenin sağlanmasındaki ana faktör, idarenin eylem ve işlemlerinde hukuk kurallarına sıkı sıkıya bağlı olması gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle hukukun üstünlüğünü benimsemiş olan devletlerde hukukun idare üzerinde denetleyici özelliği vardır¹³⁵.

Devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için, yani kamu hizmetlerini ve kendisine düşen görevleri, yerinde ve zamanında ortaya koyabilmesi için, birtakım mali araçlara ihtiyaç duyar. İhtiyaç duyduğu bu mali araçlardan en önemlisi hiç şüphesiz ki almış olduğu vergilerdir. Bilindiği üzere vergi, devletin kamu kudretini kullanarak karşılıksız ve tek taraflı almış olduğu iktisadi değerlerdir.

İktisadi kalkınmanı sağlanması için öncelikli olarak sosyal adalet ve vergi adaletinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Günümüzde vergi kanunlarının sayısının artış göstermesi, günümüz şartlarına uydurulması amacıyla sık sık değişikliğe uğraması ve kamusal ihtiyaçların artışı sebebiyle vergi yüklerinin eskiye göre çok ağırlaştığı görülmekte ve böylece vergi idaresi ile vergi mükellef ve sorumluları arasında çok sayıda vergi uyuşmazlığı yaşanmaktadır. Ortaya çıkan bu vergi uyuşmazlıklarının kanuni düzenlemelerle ve adaletli bir şekilde çözümlenmesi vergi yargısının görevidir. Bu durumda vergi adaletinin sağlanmasında iyi organize edilmiş vergi yargı sisteminin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu ve buna benzer sebeplerden

¹³⁴ Mahmut Sayın, "Vergi Kılavuzu'2019", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 365 (Özel Ek), (Şubat 2019), s. 152-153.

¹³⁵ Taş, s. 27.

ötürü ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilebilmesinin ön koşulu olan vergi adaletinin sağlanabilmesi için önce, iyi organize edilmiş vergi yargı sisteminin var olması gerekliliği ortadadır¹³⁶.

II. 2. 1. Vergi Yargısı Kavramı

Genel olarak vergi yargısı, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında vergiyle ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması amacıyla oluşturulmuş bir yargı organıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının başlangıcı verginin doğuşuyla başlamakla birlikte vergi yargısının gelişimi, demokratik hakların kazanılmasına dayanmaktadır. Devlet anlayışının zamanla değişmesiyle vergi anlayışı ve sistemlerinin de değiştiği görülmüştür. Türkiye’de ise bu değişim dünyanın birçok ülkesinden daha hızlı gerçekleşmiştir. Ülkemiz, örfi ve dini vergilere dayalı bir devlet sisteminden parlamenter cumhuriyet sistemine geçişle birlikte hukuki, idari ve sosyo-ekonomik alanda birçok değişim yaşamış bunun sonucunda vergi sistemi de bu değişimden etkilenmiştir¹³⁷.

Vergi uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla düzenlenmiş olan yargısal yöntemle yargısal çözüm yolu ve bu uyuşmazlıkları çözmek için başvuru yargı yoluna ise vergi yargısı denilmektedir. Anayasal bir gereklilik olan yargılama yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından uygulanır ve bu durum kuvvetler ayrılığı ilkesinin gereklerinden birisidir. Anayasamızın 125. maddesinde: “İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır.” hükmü gereğince idarenin yargısal denetiminin önemi vurgulanmak istenmiştir¹³⁸.

Mükellef ya da vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergi ile ilgili kanunların uygulanması aşamasında çıkan uyuşmazlıkların alternatif yollara başvurularak çözümlenememesi durumunda tarafların bu tür sorunları çözüme kavuşturmak için bağımsız yargı yoluna başvurarak iddia ettikleri haklarını arama

¹³⁶ Aksoy, s. 87-88.

¹³⁷ Seyfi Yıldız ve M. Kemal Bostan, “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C. 10, S. 1, (Şubat 2017), s. 107.

¹³⁸ Yaşar Ayyıldız, *Türk Vergi Yargısı İş Yükü ve Etkinliği*, 1. bs., (Ankara: Seçkin/Hukuk, 2015), s. 75.

sürecine veya vergi uyuşmazlıkları konusunda müracaat ettikleri yargı yoluna vergi yargısı denilmektedir. Bilindiği gibi hukukun üstünlüğünü benimsemiş devlette, vergilerin kanuniliği ilkesi hem vergilerin salınmasında hem de vergilendirme işlemlerinde kanunlara uyulmasını ihtiva etmektedir. Bu kapsamda vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma olanağı tanınmış ve vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesi amacıyla vergi yargısı düzeni kurulmuştur. Yargı yolu, bir taraftan uyuşmazlığı çözümlerken diğer taraftan da idarenin yargısal denetimini sağlamak amacıyla hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde kanunlara uygunluğu sağlayıp sübjektif işlemler açısından vergilerin kanuniliği esasını geçerli kılmaktadır. Bu bağlamda vergi yargısı, bir taraftan vergi uyuşmazlıklarını çözmekte diğer taraftan da vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında hukuka uygun çıkar dengesini kurmaya çalışmaktadır¹³⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan yargısal çözüm yoluyla ilgili ülkemizde “mali yargı” ve “vergi yargısı” gibi kavramlara yer verilmekteyse de bu kavramların birbiriyle tam örtüşmediğini savunan görüşler öne sürülmektedir. Mali hukukun kapsamına devletin ve diğer kamu tüzel kişiliği olan kurumların bütün mali faaliyetlerini düzenleyen hukuki usul ve kaideler girmektedir. Vergi hukukunun kapsamına ise kamu gelirlerinin sadece cebre dayanan kısmı girmektedir. Bu kapsam farklılıkları sebebiyle vergi hukuku mali hukukun bir dalı olarak ifade edilebilir¹⁴⁰.

Mali yargı devletin kamu giderlerini ve kamu gelirlerini ve bu gider ve gelirlerin birbiri arasındaki ilişkiyi konu edinen bütçeleme faaliyetlerini kapsamaktadır. Kamu giderleri ile bütçeleme Sayıştay’ın bazı durumlarda Danıştay’ın görev alanına girerken, kamu gelirleri ise vergi yargılama hukukunun görev alanına girmektedir. Gelir hukuku ve vergi hukuku eş anlamlı kullanılmakta ve vergi hukukunun içine diğer kamu gelirlerinden resim, harç, şerefiye ve diğer yükümlülükler girmektedir. Vergi yargılama hukuku kapsamına ise vergi ve vergi dışı kamu gelirlerinden doğan uyuşmazlıkların çözümü girmektedir¹⁴¹.

¹³⁹ Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, 2. bs., (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012), s. 45-46.

¹⁴⁰ Ayyıldız, s. 77.

¹⁴¹ Murat Aygörmüş, *Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki*, 1. bs., (İstanbul: XII Levha, 2010), s. 57.

II. 2. 2. Vergi Yargısı Kapsamı

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarına çoğunlukla idari yargıda çözüm aranmaktadır. Vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile ilgili veya bu işlemlerden dolayı kesilen cezalardan kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay görevlidir. Bazı durumlarda ise vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde uyuşmazlığa konu unsurun türüne göre başka mercilere başvurulmaktadır. Genelde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yargıya başvurulmakta fakat hürriyeti bağlayıcı cezaların hükmolunduğu davalar adli yargı görev alanına girmektedir. Ayrıca bazı durumların hâsıl olması sebebiyle doğrudan Anayasa Mahkemesine ve Danıştay’a dava açılabileceği gibi istisnai bazı vergi davalarında ise Uyuşmazlık Mahkemesine başvurulabilmektedir¹⁴².

Yargı kavramı tanımına sadece yargı organları girmemekte bu organların icra ettikleri usul hükümleri de girmektedir. Bu durumda vergi uyuşmazlıklarının çözümüne bakan yargı organlarıyla bu organların uyguladıkları usul hükümlerinin hepsi vergi yargısının kapsamına girmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının alternatif çözüm yolları ile yargısal çözüm yolu kavramları farklı anlamları ifade eden terimlerdir. Vergi uyuşmazlıklarının alternatif çözüm yollarına yalnızca bireysel (sübjektif) işlemler nedeniyle gidilebilirken, yargısal çözüm yoluna ise vergi sorunların alternatif çözüm yollarının tamamlayıcısı ve izlenecek farklı bir seçenek olarak çözülmesi gereken uyuşmazlıkların yargı önünde bir dava konusu yapılması ve kesin sonuca bağlanmasını içeren bir yol olarak başvurulmaktadır. Vergi sorunlarının alternatif çözüm yolları sübjektif nitelikli bireysel işlemleri kapsarken, yargısal çözüm yolu bu işlemlerle beraber objektif nitelikli genel düzenleyici işlemleri de kapsamaktadır. O halde vergi sorunlarının alternatif çözüm yollarına göre yargısal çözüm yolu daha geniş kapsamlıdır¹⁴³.

Vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi suçu işlemleri durumunda uygulanması gereken esas unsurlar mali

¹⁴² Baki Yegen, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* C. 7, S. 2, (2019), s. 133.

¹⁴³ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 47.

niteliktedir. Fakat bazı önemli suçların işlenmesi durumunda sadece mali yaptırımların uygulanması yeterli görülmemektedir. Bu suçları işleyenlerin ceza kanunları hükümlerine göre yargılanması gerekliliği kanun koyucu tarafından belirtilmiştir¹⁴⁴.

II. 2. 3. Vergi Yargısının İşlevi

Devletlerin belirleyici unsurları; çağdaş, demokratik, sosyal ve hukuk devleti eksenine oturtulmuştur. Anayasamızın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin bir “...Hukuk Devleti” olduğu ifade edilmektedir. Ancak devlet, bugün salt otorite kaynağı olmaktan çıkmıştır. Devletlerin sadece asayiş sağlama yükümlü tutulduğu dönemler geride kalmış, devlet, her geçen gün kendisinden daha fazla imkân ve hizmet beklenen müessese haline gelmiştir. Devletin değişen işlevlerinden dolayı, mali anlamda elinde bulundurduğu en etkili anayasal finansman kaynağı olan vergi ve vergilendirme işlevlerinde belirgin değişimler yaşanmıştır. Vergilendirmenin, kamu giderlerini karşılamak amacıyla mali işlevinin yanında ekonomik ve sosyal işlevleri de önem kazanmıştır. Çağdaş devlet olarak nitelendirilen devlet, vergilendirme ile amaçlanan işlevlerini yerine getirirken hukuk devletinin gerekleri ve ilkeleri çerçevesinde davranması gerekir¹⁴⁵. Bu bağlamda yaşanan hukuki ve ilkesel uyumsuzlukların tarafsız ve adil bir şekilde çözümlenmesi vergi yargısının asıl işlevlerindedir.

Vergi yargısı, bir taraftan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında yaşanan vergi uyumsuzluklarını kesin karara bağlarken, diğer taraftan yürütmenin vergi hukukuna ilişkin genel düzenleyici işlemlerini hukuki anlamda denetleyerek gerektiğinde ilgili işlemi iptal etmektedir. Bu bağlamda vergi yargısının işleyişi, yargılamada takip edilmesi gerekli ilke, usul ve esaslar ile uygulamalarla ilgili tüm unsurlar vergi yargısının işlevleri arasına girmektedir¹⁴⁶.

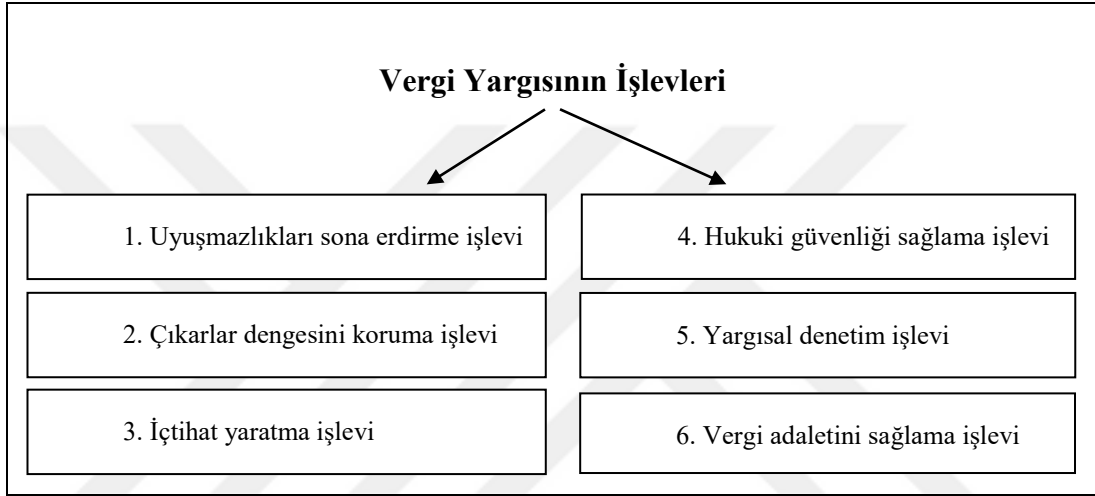
¹⁴⁴ Aksoy, s. 89.

¹⁴⁵ Ersan Öz ve İbrahim Organ, “Vergi Yargısının İşlevlerine Anayasal, Yargısal ve Mali Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 233, (Şubat 2008), s. 196.

¹⁴⁶ Yıldız ve Bostan, s. 109.

İdari işlem niteliğindeki vergilendirme işleminin yargısal denetimi yapılarak; vergi uyuşmazlıklarına çözüm aranmakta, vergi mevzuatı yorumlanarak içtihat oluşturulmaktadır¹⁴⁷. Vergi yargısının yargısal denetim ve içtihat oluşturmak olmak üzere başlıca iki işlevi olmasının yanında vergi yargısının kendisine özgü bazı özel işlevleri bulunmaktadır. Bu işlevler aşağıda şekil 1’de görülmektedir.

Şekil 1: Vergi Yargısının İşlevleri



Kaynak: Ayyıldız, 2015, s. 81, (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

Şekil 1’de maddeler halinde sıralanan (vergi yargısının işlevleri): uyuşmazlıkları sona erdirmeye, çıkarlar dengesini koruma, içtihat yaratma, hukuki güvenliği sağlama, yargısal denetim ve vergi adaletini sağlama işlevleri aşağıda maddeler halinde geniş bir şekilde açıklanacaktır.

II. 2. 3. 1. Uyuşmazlıkları Sona Erdirmeye İşlevi

Vergi dolayısıyla çıkan uyuşmazlıkların çözümünde en etkili yolun vergi yargısı olduğu bilinmektedir. Vergi yargısının esas görevi mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarını çözmektir. Yargısal çözüm arayışında davacı ve davalı arasındaki çekişme yargı organları tarafından karara bağlanıp kesin

¹⁴⁷ Armağan, “Yönetmelik Yargıda Vergi”, s. 127.

olarak çözülmektedir. Yargı organları usulüne göre açılan davalar hakkında gerekli yargılamaları yapıp, karara bağlamakla yükümlüdür¹⁴⁸.

Anayasamıza göre; “Hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içinde davaya bakmaktan kaçınmaz.” (Any. md.36). Anayasa ile güvence altına alınan yargılamanın; usulüne göre dava açılması şartıyla mahkemelerin davaları karara bağlayıp uyuşmazlıkları sona erdirmesi gerekmektedir. Davanın yüzüstü bırakılması, “hakkı yerine getirmekten kaçınma” anlamına gelmekte ve bu durum hâkimin sorumluluğunu gerektirir (HMUK md.573/6). Belirtilen bu durum vergi yargısı için de aynı anlamı ifade etmektedir. Vergi yargısında ilgili mahkeme, mükelleflerin dava açmaları sonucunda önlerine gelen vergilendirme işlemlerine hukuka uygunluk denetimi yapmakla yükümlüdür. Yargılamayı yapan ilgili mahkemenin uyuşmazlık konusunu çözüme kavuşturması asli işlevidir¹⁴⁹.

Dava konusu uyuşmazlıklar hakkında gerekli yargılamayı yapıp, uyuşmazlığı bir sonuca bağlamak, vergi yargısının esas fonksiyonudur. Vergi yargılaması sonucu verilen kararlara, dava konusu taraflar uymak zorundadır. Aynı nedenle tekrar dava açılmaz fakat taraflar verilen karara karşı bir üst yargı organına başvurabilir. Tarafların bir üst mahkemeye gitmemesi durumunda mahkemenin dava konusu uyuşmazlığa vermiş olduğu karar kesin sonuçlar doğurur¹⁵⁰.

II. 2. 3. 2.Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi

Vergi hukuku, vergilendirme ile ilgili devlet ve birey arasında çıkan uyuşmazlıkları belli kurallar dâhilinde çıkarlar dengesini göz önünde tutarak çözümleyen hukuk dalıdır. Uyuşmazlıkların çıkar çatışmasına dönüşmesi durumunda hukuk kurallarına uygun olarak çıkarlar dengesi gözeterek uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak vergi hukukunun görevidir. Çünkü vergi hukuku genel çerçevede devlet ile kişiler arasında yaşanan çıkar çatışmasında dengeyi kurmak ve bu dengeyi korumak zorundadır¹⁵¹.

¹⁴⁸ Ayyıldız, s. 81.

¹⁴⁹ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 50.

¹⁵⁰ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 70.

¹⁵¹ Ayyıldız, s. 82.

Hukuk literatüründe vergi hukuku kamu hukukunun alt dalıdır. Kamu gücüyle cebri olarak alınan vergi dolayısıyla çıkan uyuşmazlıklarda tarafların eşit olduklarından bahsedilemez. Vergilendirmeye ilişkin objektif ve sübjektif işlemler yapılırken devlet üstün, buyurucu güce sahiptir. Bu işlemler parasal olarak gerçekleştirildiğinde daha kritik niteliğe bürünür. Uygulamaya bakıldığında gerçekten devlet vergi olarak bireyin cüzdanına el atmakta, onun gelinine, servetine ortak olmaktadır. Devletin kamu hizmetini gerçekleştirmek için finansman ihtiyacını sağlamasında üstün bir amaç gerçekleştirilmek istenirse de hukuk devleti ilkesi gereğince bireylerin devletin gücü karşısında korunması gerekmektedir. Daha ayrıntılı ifadeyle, vergi mevzunda devletin üstün amacı ve kişilerin maddi çıkarları karşı karşıya gelmekte ve çatışmaya yol açmaktadır. Bu bakımdan vergi hukuku açısından baktığımızda tek amacın devlete karşı kişileri kollamak veya devlete en geniş finansman kaynağı sağlamak değildir. Vergi hukukunun temel işlevi, birey ile devlet arasında çıkar dengesini mutlak olarak sağlamaktır. Bu amaç aynı zamanda vergi yargılama hukukunun da asli işlevleri arasındadır¹⁵².

II. 2. 3. 3. İçtihat Yaratma İşlevi

Vergi yargısı vermiş olduğu kararlarla, bir yandan mevzuattaki karmaşık ve ayrıntı sonucu oluşan boşlukları doldurmakta diğer yandan kanunların uygulanmasına hukuki ve bilimsel açıdan ışık tutmakta ve vergiciliğe bu yoldan öncülük etmektedir. Vergilendirmenin bütün alanları, ekonomik ve teknik gelişmelere ayak uydurmak zorundadır. Vergi kanunlarındaki boşlukları doldurmak, bu kanunları yorumlamak ve vergilendirmede ortaya çıkan hukuksal sorunları çözmek, yargı organlarının bir görevidir. Ülkemiz koşullarını da göz önüne alarak vergi hukukunun günümüz koşullarına uygun bir şekilde gelişmesini sağlamak kanunlardan da önemli yolu yargı içtihatlarıdır¹⁵³.

Vergi yargısı, uyuşmazlıklara verdiği kararlarla bir yandan benzer olaylar için içtihat oluşturmaktadır. Böylece belirli bir süreçte uygulamada yargı kararları

¹⁵² Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 49.

¹⁵³ Tarık Özdemir ve Hakan Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 4, S. 3, (Ocak 2017), s. 324.

açısından birlik sağlanmaktadır. Fakat yargı organlarının oluşturduğu içtihatların, düzenleme yönünden işlevini gerçek anlamda yerine getirebilmesi için bu içtihatların mükellefler, vergi idaresi ve diğer yargı organlarınca bilinmesi gerekir. Yargı içtihatları, kanun ve tebliğlerden açık bir şekilde anlaşılmayan konularda sorunun çözümleyebilme açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle içtihatlardan gerekli yararın sağlanması için sürekli ve düzenli bir şekilde yayımlanması gerekmektedir¹⁵⁴.

II. 2. 3. 4. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi

Hukuki güvenlik ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir meziyettir. Hukuk devleti ilkesinin temel koşullarından biride hukuki güvenlik ilkesine dayanmasıdır. Üstelik Anayasa'nın bütününe hâkim olan temel bir ilke görünümü de sağlamaktadır. Ayrıca, hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında yapılan sık değişiklikler sonucu hukuki istikrarı bozan ve çelişkiye sebep olabilecek kuralların koyulmaması, geçmişe etkili kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alınması gerekliliğini ortaya koymaktadır¹⁵⁵.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi, kişilere yüklenen vergi yükünün tam ve net bir şekilde belirgin olmasıyla ve ayrıca vergi kanunlarının yalın, açık, net ve anlaşılır olmasıyla sağlanabilir. Hukukun üstünlüğünü benimsemiş devletlerde, vergilendirmede belirlilik, vergi kanunlarının geriye yürümezliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesinin geçerli olması hukuki güvenliğin sağlanması için uygulanan unsurlardır. Vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini vergi yargısı yaparken ayrıca vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturup idarenin yasalara uygun işlem yapmalarının yargısal denetimini yapmış olmaktadır. Diğer taraftan geliştirdiği içtihatlarla hızla ilerleyen ekonomik koşullara uygun hukuki normalar geliştirilmesine de yardımcı olarak bu işlevi yerine getirmektedir¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 70-71.

¹⁵⁵ Özdemir ve Arslaner, s. 324-325.

¹⁵⁶ Ayyıldız, s. 83.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlanabilmesi için; vergi kanunlarının anayasa yargısında, idarenin vergilendirme işlemlerinin ise idari yargıda ya da vergi yargısında denetlenebilir olmasına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, vergilerin kanunlara uygun bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının vergi yargısının denetimine tabi olması, bir yandan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu için güvenilirlik sağlayabileceği gibi, idarenin kanun yollarına başvurma ihtiyacının doğması durumunda idareye de aynı güvence verilmesi sağlanmış olunur. Ayrıca bu güvenin sağlanması, yargı organlarına gelen uyuşmazlıkların en az masrafla ve mümkün olduğunca kısa sürede çözümlenip karara bağlanmasına bağlıdır. Zira gecikmiş adalet adalet değildir¹⁵⁷.

II. 2. 3. 5. Yargısal Denetim İşlevi

İdari yargının dolayısıyla vergi yargısının temel fonksiyonu; güçlü konumdaki idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemlerine mukabil fertlerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması, verilen kararların idarenin hukuka bağlı kalması olduğu ifade edilmekte ve bu fonksiyonu nedeniyle yargısal denetimin hukuk üstünlüğü ilkesinin temel şartı olduğu belirtilmektedir. Kamusal hizmet yürüten vergi idaresi; bir takım kararlar alırken, eylem ve işlemde bulunurken, anayasa ve kanunlarla kendisine tanınan yetki çerçevesinde hareket edip etmediği, gerçekleştirilen eylem ve işlemin kamu yararı amacı dışında herhangi bir subjektif amaçla yapılıp yapılmadığı gibi hususlar vergi yargısının denetimi sonucunda ortaya çıkmaktadır¹⁵⁸.

Vergi yargısı, bir taraftan hukuka uygunluk denetimini gerçekleştirmek için objektif hukuk düzenini sağlamaya çalışırken bir taraftan da uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme kavuşturmuş olmaktadır. Bu bağlamda vergi yargısının asli işlevi yargısal denetim işlevi olarak görülmekte ve asli fonksiyonlarından biri olarak nitelendirilmektedir. Vergi yargısı uyuşmazlığı ortadan kaldırırken bir yandan hukuk devleti ilkesi gereği idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek vergilendirme

¹⁵⁷ Öz ve Organ, s.207-208.

¹⁵⁸ Mahmut Şen, “İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1-2, (2013), s. 1624-1625.

işleminin yasaya uygunluğunu sağlayıp sübjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını gerçekleştirmiş olmaktadır¹⁵⁹.

II. 2. 3. 6. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi

Vergilere tarihsel açıdan baktığımızda öne çıkan unsurlardan biri adil bir vergi sisteminin varlığıdır. Adil vergi sisteminden anlaşılması gereken, kamusal hizmetleri gerçekleştirmek için alınan vergilerin kişiler arasında hak ve adalete uygun olarak dağıtılmasını sağlamaktır¹⁶⁰. Bu bağlamda, günümüzde birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin anayasalarında vergi adaleti ile ilgili hükümler görmekteyiz¹⁶¹.

Adalet hukuk düzeninde bir fonksiyon (işlev) üstlenir, yani hukukun varlığı adaleti sağlamak içindir. Vergi adaleti, vergilendirmenin “hakça” yerine getirilmesidir. Neyin hakça yerine getirilmesini, zamana ve yere göre, hukuk belirler ya da hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek için belirlediği ölçülerle kavramın içeriğini dolduracaktır¹⁶². Vergi adaleti, verginin belirlenmesinden vergi idaresinin ve vergi yargısının uygulamalarına kadar tüm aşamaları kapsar¹⁶³.

Anayasanın 73'üncü maddesi; “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı...*” hükmünde vergi adaletinden bahsedilmiştir¹⁶⁴. Bu ifadeden de anlaşılacağı gibi verginin adaletli ve dengeli dağılımı devletin yerine getirmesi gereken asli görevlerindedir. Bu görevi yerine getirmede vergi yargısına ihtiyaç duyar ve vergi yargısı, vergilemede adaleti sağlamada vazgeçilmez bir yargı organıdır.

Vergi adaletini uygulayabilmek için ilk olarak yasama organının çıkardığı vergi kanunlarıyla, daha sonra hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak, vergi yükümlülerine hukuka aykırı vergilendirme işlemlerine karşı yargıya başvuru

¹⁵⁹ Ayyıldız, s. 83.

¹⁶⁰ Kadir Çekirdekoğlu, “Vergileme ve Adalet”, *Vergi Dünyası*, S. 348, (Ağustos 2010), s. 77.

¹⁶¹ Cemil Rakıcı, “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S. 275, (Temmuz 2004), s. 122.

¹⁶² Yıldırım Genç ve Recep Yaşar, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, *Vergi Dünyası*, S. 338, (Ekim 2009), s. 36.

¹⁶³ Ufuk Ünlü, “Fayda (Faydalanma) İlkesi Vergi Adaletini Sağlar Mı?”, *Vergi Dünyası*, S. 393, (Mayıs 2014), s. 124.

¹⁶⁴ Güneş Yılmaz, “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 185, (Şubat 2004), s. 146.

hakkını tanımak gerekmektedir. Soyut bir kavram olan vergi adaleti esasen vergi kanunları ile sağlanmaya çalışılmaktaysa da bunun yanında vergi yükümlülerine tanınan dava hakkıyla kanunu koyucunun öngöremediği birçok husus hakkında vergi yargı organlarının verdiği kararlarla da somut olaylar düzeyinde vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. Çünkü sadece bu kuralların yazılı olması yeterli olmamakta, aynı zamanda uygulamanın da bu kurallara göre yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu durum ancak vergilendirmenin yargısal denetimi ile sağlanmaya çalışılmaktadır¹⁶⁵.

II. 2. 4. Vergi Yargısına Egemen Olan İlkeler

Ülkemiz vergi yargılama hukukuna egemen olan ilkelere referans olarak idari yargı gösterilmektedir. Bu ilkeler, uygulanmasından önce VUK' un 379-412'nci maddelerindeki hükümleri yürürlükten kaldıran 2577 Sayılı İYUK' da yasal dayanak bulmaktadır. Bu bağlamda İYUK md.1/1'de; Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıkların çözümünün bu kanunda belirtilen usullere tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir. Fakat İYUK md.31/2'de, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bu kanunda belirtilmeyen hususlar ve HUMK' ya atıfta bulunulan haller dışında VUK' da belirtilen ilgili hükümlerin uygulanacağı hükmü de yer almıştır. Bu durumda vergi yargılamasında genel olarak İYUK hükümlerinin uygulanacağı ve bu kanundaki atıf nedeniyle hem HUMK ve hem de VUK' un da göz önüne alınacağı anlaşılmaktadır¹⁶⁶.

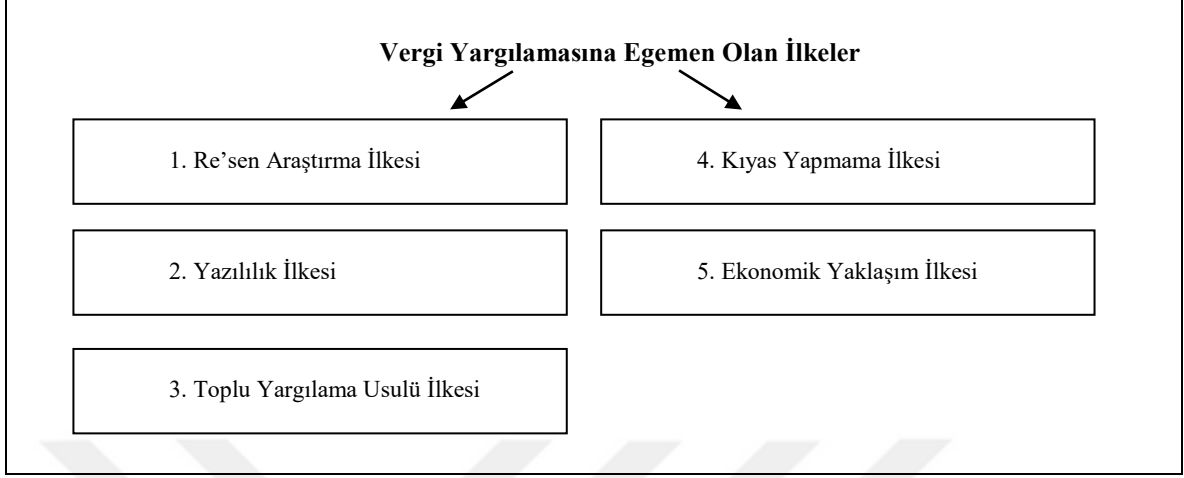
Vergi yargılamasına egemen olan ilkeler; vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm arayışında davanın açılmasından hükmün kesinleşinceye kadar geçen süreçte usul ve esaslara ilişkin temel kuralların belirtilmesidir¹⁶⁷. Bu ilkeleri aşağıda Şekil 2'de görüldüğü gibi sıralayabiliriz.

¹⁶⁵ Öz ve Organ, s. 200-201.

¹⁶⁶ Ayyıldız, s. 84.

¹⁶⁷ Genç ve Özmen, s. 22.

Şekil 2: Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler



Kaynak: Genç ve Özmen, 2011, s. 22, (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

Vergi yargısına egemen olan ilkeler Şekil 2’de; Res’en araştırma, yazılılık, toplu yargılama, kıyas yapmama ve ekonomik yaklaşım ilkeleri olarak sıralanmıştır. Bu ilkeler aşağıda başlıklar halinde geniş bir şekilde açıklanacaktır.

II. 2. 4. 1. Re’sen Araştırma İlkesi

İYUK’ un 20’nci maddesi, re’sen araştırma ilkesinin kaynağını oluşturmaktadır. İYUK md.20’de; “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeleri kendiliklerinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.*” hükmü gereğince vergi yargısı hâkimlerine yetki verilmektedir. Bu yetki, hâkimlere aynı zamanda bir ödev sorumluluğu da yüklemektedir¹⁶⁸.

İdari yargılama usulü ve dolayısıyla vergi yargılama usulünün temel özelliklerinden birisi olan re’sen araştırma ilkesinin amacı kamu yararı ve düzenini sağlamaktır. Bu ilke, idari yargının idare üzerindeki denetleme yetkisini gerçekleştirirken, idare ile bireyin güçleri arasındaki dengesizliği telafi eden ve idari yargılama sürecinin tamamına egemen olan vazgeçilmez bir araçtır. Re’sen araştırma ilkesi, uyuşmazlığın çözümlenebilmesi ve gerçeğin gün yüzüne çıkarılması için

¹⁶⁸ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 18, S. 3-4, (2014), s. 522.

bireylerin ulaşmada zorlandığı bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırma ve ilgili kişi ve kurumlardan tarafların herhangi bir talebi olmasa dahi tek taraflı olarak isteyebilme görev ve yetkisi veren bir ilkedir¹⁶⁹. Mahkemelere verilmiş olan bu yetki ayrıca davacılara da güvence niteliğindedir¹⁷⁰.

II. 2. 4. 2. Yazılılık İlkesi

Vergi yargı organları, yargılamayı kural olarak dosya üzerinden gerçekleştirmektedir. İYUK' ta bu durum şöyle ifade edilmiştir. '*Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır*' (İYUK md.1/II). Yargılamanın yazılı olarak ve evrak üzerinden gerçekleştirilmesi; davacı ve davalının iddia ettikleri konuları ve savunmalarını yazılı yapmaları, iddia edilen konu ve savunmalarını belgeleme dayandırmaları istenir. Bu usulün uygulanması, idarenin işlemlerini yazılı yapmaları nedeniyle evrak üzerinden olmasının doğal sonucudur. Ayrıca, dosya üzerinden yazılı yargılamanın yapılması yargılamanın zaman açısından daha çabuk sonuçlanmasına katkıda bulunmaktadır¹⁷¹.

İYUK md.17'ye göre yargılamanın yazılı yapılmasının istisnası belirtilmiştir. Bu madde göre; tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 44.000¹⁷² Türk Lirasını aşan vergi davalarında, tarafların isteği üzerine yargılama duruşmalı yapılabilir.

Yazılılık ilkesinin vergi yargısındaki amacı, davayı en makul kısa sürede adil ve doğru bir şekilde çözmektir. Bu amaç doğrultusunda duruşmalı yapılan davalar, tarafları tatmin etmekten başka bir işe yaramadığı, yani yargılamada daha doğruyu ve adil olanı bulması bakımından bir fayda sağlamadı ifade edilmektedir¹⁷³.

¹⁶⁹ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 54.

¹⁷⁰ Çınar Can Evren, "İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. 12, S. 1-2, (2008), s. 709.

¹⁷¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku*, 5. bs., (Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2017), s. 142.

¹⁷² 2019 yılı için belirlenen miktar.

¹⁷³ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 290.

II. 2. 4. 3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Toplu İdari Yargılama Sisteminde, tek hâkim tarafından bakılması gerekli davalar haricinde toplu yargılama usulü benimsenmiştir. Daha açık bir ifadeyle vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kurul halinde yargılama faaliyetini yürütmektedir.¹⁷⁴ Çözüm aranan uyuşmazlıkların kurul halinde karara bağlanmasıyla, yargılamada adaletin sağlanması ve yargıya olan güvene katkı sağlanmış olacaktır.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4' üncü maddesinde; vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeterli kadar üye bulunacağı; mahkeme kurullarının ise bir başkan ve iki üyeden oluşacağı hükmüne yer verilmiştir. İlgili maddeden de anlaşılacağı üzere; Türk Vergi Yargısı Sistemi'nde kural olarak toplu yargılama usulü uygulanmaktaysa da bazı istisnai durumlarda tek hâkim tarafında yargılama yapılmaktadır. Toplu yargılama usulünde adaletin sağlanmasında daha iyi sonuçlar alınacağı, toplu yapılan bir yargılamada mahkeme üyesi hâkimlerin bilgi ve tecrübelerinin birlikte paylaşarak tek hâkim tarafından verilen bir karara göre adaleti sağlamada daha olumlu sonuçlar alınacağı savunulmuştur. Ayrıca bu şekilde bir yargılamada karşılıklı denetim de sağlanmış olacaktır¹⁷⁵.

II. 2. 4. 4. Kıyas Yapmama İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi Anayasada belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin hükümleri koyma, kaldırma ya da değiştirme yetkisinin yalnızca yasama organına verildiğini açıklayan bir ilkedir¹⁷⁶. Bu bağlamda, yasama organı haricinde egemenlik yetkisi olan hiçbir organ vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine sahip değildir. Diğer bir ifadeyle yalnızca yasama organının yetkisinde olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri; düzenleyici idari işlemlerle veya yargı organlarının yorum sınırını aşan kararlarıyla

¹⁷⁴ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 55.

¹⁷⁵ Genç ve Özmen, s. 24-25.

¹⁷⁶ Erşah Toprak ve Ramazan Armağan, "Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının Ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Birdeğerlendirme", *Ankara Hacı Bayram Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. 22, S. 1, (2018), s. 150.

gerçekleştirilemez. Aksine bir durumda idare ve yargı organlarının bu yöntemle yeni bir vergiyi doğuran olay oluşturmaları ya da vergi yükünü artırma olanağına sahip olabilir; böyle bir durumda hukuki güvenlik ve barış bozulabilir¹⁷⁷.

Vergi uygulamasında ve vergi yargısında kıyas yaparak sonuca ulaşmaya çalışmak doğru bir yol değildir. Vergi hâkimi vergi kanunlarına yorum yaparken kıyas yoluna başvuramaz. Kıyas, birbirine benzeyen iki olaydan birine uygulanan bir kuralın, kanunda düzenlenmemiş bir başka olaya uygulanması anlamını taşımaktadır¹⁷⁸.

II. 2. 4. 5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi; vergi normlarının yorumlanmasında ve vergiyi doğuran olayın tespitinde, nitelendirilirken biçimlerden ayrı özün–ekonomik boyutun- esas alınmasıdır. Bu ilke; vergiyi doğuran olay, işlem ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, ayrıca bunların ekonomik anlam ve mahiyetlerinin de göz ardı edilmemesinin önemini vurgulamaktadır¹⁷⁹.

Ekonomik yaklaşım yasal desteğini VUK md.3/B’de belirtilen “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmünden almaktadır. İfade edilen bu hüküm bir ispat kuralının dışında; vergiyi doğuran olay, işlem ve hukuki durumların yalnızca dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleriyle değil, ayrıca bunların iktisadi anlam ve içerikleriyle değerlendirilmesi gerekliliğini ortaya koymakta ve böylece ekonomik yaklaşımın önemini vurgulamaktadır. Bu bağlamda, ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki temel işlevi, mali güce göre vergilendirme ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesinin önüne geçerek ve aynı ekonomik güce sahip olanların aynı biçimde vergilendirilmesini sağlayarak vergilendirmede eşitliği temin etmektir¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3, (2012), s. 242.

¹⁷⁸ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 290.

¹⁷⁹ Karataş Durmuş, s. 520.

¹⁸⁰ Toprak ve Armağan, s. 159-160.

II. 2. 5. Vergi Yargısının Bağımsızlığı

Yargılama, bağımsız mahkemeler tarafından icra edilen bir faaliyettir. Mahkemelerin bağımsızlığı; yargılamayı yapan mahkemelere görevi sırasında hiçbir kişi veya makamın emir, talimat vermemesi ve mahkemeyi etkilememesidir. Mahkemelerin bağımsızlığından anlaşılması gereken hem mahkemelerin bizzat hem de hâkimin yargılama faaliyetini yürütürken bağımsız olmasını ifade eder. Kurumsal anlamda mahkeme; yasama, yürütme ve yargı organlarına karşı bağımsızken bir taraftan da yargılamadan dolayı hâkimin davanın taraflarına ve üçüncü kişilere karşı da bağımsız olmasını zorunlu kılmaktadır. Ayrıca bu bağımsızlık hâkimin tarafsızlığının da temini için gereklidir¹⁸¹.

Yargı bağımsızlığı ilkesi; yargı organlarının önündeki uyumsuzlukla ilgili herhangi bir taraftan, herhangi bir nedene dayalı doğrudan ya da dolaylı kısıtlama, etki, teşvik, baskı, gözdağı ve müdahalesiyle karşılaşmaksızın, maddi olaylara ve hukuki normlara dayanarak bağımsız bir şekilde karar verilmesidir. Yargı bağımsızlığı, hukuk devletinin ilk şartlarından ve adil yargılamanın temel garantisidir. Bağımsız bir yargı, hak ve özgürlüklerin teminatıdır. Günümüzde hak ve özgürlüklerin modern anlamda tanınması ve korunması, demokratik hukuk devletinin vazgeçilmez şartı olarak benimsenmektedir¹⁸².

Vergi yargısının bağımsızlığı halen tartışmalı bir konudur. Bu konuda farklı görüşler öne sürülmektedir. Örneğin, idare hukukçuları, vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemekte, vergi yargısının idari yargının içinde yer aldığını savunmakta ve vergi uyumsuzluklarının idari yargıda çözümlenmesi gerekliliğini belirtmektedirler. Özel hukukçular da vergi yargısının bağımsız olmasına karşı çıkmakta ve vergi uyumsuzluklarının adli yargıda çözümlenmesi gerektiğini savunmaktadır. Birçok maliyecinin ortak görüşlerinin de ifade edildiği diğer farklı görüşte ise vergi yargısının adli ve idari yargının yanı sıra bağımsız bir yargı kolu olarak teşkil edilmesini savunmakta ve bunun gerekliliğini belirtmektedir. Yani, vergi uyumsuzluklarının özellikleri ve hukuki niteliklerinin gerekliliğinden dolayı,

¹⁸¹ Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 120.

¹⁸² İnanç İştin, "Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı", *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 13, S. 2, (2014), s. 287-288.

vergi uyuşmazlıkları bağımsız vergi mahkemelerinde ve bağımsız hâkimler tarafından çözümlenmesi gerekliliği ve bu hâkimler tarafından verilen kararların yüksek vergi mahkemesince denetlenmesi gerekliliği ve bu mahkemenin üstünde başka merci bulunmayacak ve böylece bağımsız vergi yargısı kurulmuş olacaktır¹⁸³.

Vergiler, ekonominin düzenlenmesi ve kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi açısından devletlerin ellerinde bulunan önemli araçlardan birisidir. Yaşanan ekonomik gelişmelere uygun olarak ve bu gelişmelere yön vermek amacıyla vergi kanunlarının sık değiştiği görülmektedir. Bu değişiklikleri gerektiği gibi izleyebilmek için de vergi yargısında uzmanlaşmaya gitmek gerekmektedir. Vergi uygulamasında hem yapılan vergi incelemelerinin hem de incelemelere dayanılarak yapılan yargılamanın hızlı bir şekilde sonuçlandırılması, yükümlü ve yükümlü grupları üzerinde önemli bir etkisi olmaktadır. Bu durum aynı zamanda vergi adaletini sağlamada da önemli bir etkisi vardır. Buna göre anayasalarda mali yükümlerin tek başına yer alması yeterli değildir. Vergi yönetiminin yazılı kurallara uymasını sağlamak için bağımsız ve tarafsız yargı organlarının aktif işlerliğinin sağlanması gerekmektedir¹⁸⁴.

II. 2. 6. Vergi Yargısında Örgütlenme

1981 yılında gerçekleştirilen değişiklik öncesinde ülkemizde vergi yargısı günümüzdeki gibi idari yargı içerisinde yer almaktaydı. Eski sistemde vergi itirazlarına bakmakla görevli ilk derece mercii olarak mahkeme niteliği taşımayan itiraz komisyonları (muvazzaf, gayri muvazzaf komisyonlar) mevcuttu. Maliye Bakanlığı bünyesinde ikinci derece görevli mercii olarak Vergi Temiz Komisyonları uyuşmazlıkları inceleme yetkisine sahipti. Danıştay ise günümüzdeki gibi ilk derece ve üst derece mahkemesi olarak görevliydi. Faaliyetteki bu komisyonların kuruluş şekilleri bazı hukuki sorunlara sebep olmaktaydı. Nitekim Anayasa Mahkemesinin bazı kararlarında bu komisyonların mahkeme sayılmayacağı belirtilmiştir. Eski sistemin göze çarpan bir özelliği de gümrük vergisiyle ilgili uyuşmazlıklarda görevli

¹⁸³ Aksoy, s. 96.

¹⁸⁴ Cengizhan Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 65, S. 1, (2007), s. 111.

ilk mercilerin yukarıda belirtilen yapının dışında faaliyet göstermesiydi fakat bu durum vergi bakımından Danıştay'ın üst yargı mercii olarak görev yapmasına engel değildi¹⁸⁵.

1982 Anayasası madde 9'da; “Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.” hükmüne yer verilmiştir¹⁸⁶. Bu hükümden de anlaşılacağı gibi mahkemelerin bütün millet adına ve bağımsızca yetkilendirildiği görülmektedir. 1982 Anayasası ile vergi yargısında görevlendirilmek üzere bağımsız ve tarafsız mahkemeler kurulmuştur. 1982 yılında vergi yargısı açısından çıkarılan üç önemli kanun olarak; “ 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu” yürürlüğe girmiştir¹⁸⁷. Yapılan bu düzenlemelerle daha önce idarenin vesayeti altındaki itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları feshedilmiş ve bunların yerlerine İdare Mahkemeleri ve idari yargı örgütü içinde yer alan Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur¹⁸⁸.

1982 Anayasası öncesindeki uygulamalarda idari yargı sisteminde yargılama yetkisi yalnızca Danıştay'daydı. Danıştay ilk ve tek dereceli yargılama yetkisine sahipti¹⁸⁹. 1982 yılında yapılan düzenlemeyle vergi uyuşmazlıkları üç mercili iki dereceli bir yapı içinde çözümlenmekteydi. Bu yapı içerisinde ilk derece yargı organı olarak vergi mahkemeleri, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verilen kararlarına karşı itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerine ve Bölge İdare Mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalara ise temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulmaktaydı. Ancak, 18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile idari/vergi yargısında köklü bir değişiklik yapılmıştır. Bu kanuna göre, kanunun yayımlandığı tarihten itibaren üç ay içerisinde fiili görev yapan Bölge İdare Mahkemelerinin bir kısmının görevlerine son verilerek

¹⁸⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 190-191.

¹⁸⁶ Demirbaş Aksüt, s. 259.

¹⁸⁷ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, S. 156, (Haziran 2009), s. 204.

¹⁸⁸ Yıldız ve Bostan, s. 111.

¹⁸⁹ Yunus Eraslan ve Hüseyin Bilgin, “İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* C.1, S. 8, (2016), s. 152.

İstinaf Mahkemesi olarak yapılandırılması öngörülmüştür. Böylece, üç mercili ve iki dereceli olan vergi yargısı, üç mercili üç dereceli bir yapı halinde görev yapması ile Bölge İdare Mahkemeleri istinaf mahkemesine dönüştürülmüştür. İtiraz kanun yolunun istinaf kanun yoluna dönüştürülmesiyle bu kanun yoluyla verilen bir kısım kararların ise temyiz kanun yolu denetimi kapsamında olması sağlanmıştır¹⁹⁰.

II. 2. 6. 1. Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri göz önüne alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri belirlenir. Kuruluş ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde İçişleri Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü alınmaktadır (2576 Sayılı kanun md.2/1 ve 2). Vergi mahkemelerinin göreve başlama tarihi 20 Temmuz 1982'dir. Vergi mahkemelerinin göreve başlamalarıyla bu tarihten önce vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli *Vergi Temyiz Komisyonu*, *Vergi İtiraz Komisyonları* ve *Gümrük Hakem Kurulları* ile ilgili hükümler yürürlükten kalkmıştır (2576 Sayılı kanun md.13 ve 15)¹⁹¹. Aynı yargı çevresinde birden çok vergi mahkemesinin faaliyet gösterdiği durumlarda, özel kanunlarda ayrı bir hüküm bulunmadığı takdirde, uzmanlaşmanın sağlanması için, gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği de göz önüne alınarak, mahkemeler arasındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından belirlenebilir. Bu kararlar Resmî Gazetede yayımlanır. Her mahkeme, Resmi Gazetede yayımlanan iş bölümüne göre kendi payına düşen davalara bakmak zorundadır (2576 Sayılı kanun md.2/4)¹⁹².

Vergi mahkemelerinin kurulmasının amaçlarından biri de vergi kanunlarının uygulanmasından doğan idari uyuşmazlıkların çözümünün hâkimden uzmanlık istemesine dayanır. Yani, vergi mahkemeleri idari yargıda özel görevli ihtisas mahkemeleridir. Bu mahkemelerin ihtisas mahkemesi olması, burada açılacak

¹⁹⁰ Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 38.

¹⁹¹ Selçuk Buyrukoğlu, "6545 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 18, S. 1, (2017), s. 114.

¹⁹² Eraslan ve Bilgin, s. 154-155.

davaların idari yargının genel görevli mahkemelerinde açılacak idari davalardan farklı olmasını gerektirmez¹⁹³.

Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. Vergi mahkemeleri tek veya kurul halinde yargılama yapmakta olup mahkeme kurullarında bir başkan ve iki üye görevlendirilmektedir. Başkanın yokluğunda en kıdemli üye başkana vekillik etmektedir¹⁹⁴.

II. 2. 6. 2. Bölge İdare (İstinaf) Mahkemeleri

2576 sayılı kanun ile kurulan ve yine aynı kanunla görevleri belirlenen bölge idare mahkemeleri, diğer yargı organları gibi bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi doğrultusunda kurulur. Bölge idare mahkemelerinin kurulum ve yargı çevrelerinin belirlenmesi vergi mahkemelerindeki usulle aynıdır¹⁹⁵.

2014 yılında 2576 sayılı kanun 6545 sayılı kanunla değiştirilmeden önce bölge idare mahkemeleri; başkan ve iki üyeden oluşmaktaydı. Lüzumu halinde mahkemeler birden fazla kurul hâlinde çalışabilmekteydi. Kurulların; oluşumu, işbölümü ve başkanlarının belirlenmesi Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun yetkisindeydi. Fakat 6545 sayılı kanunun getirdiği değişiklik sonrası bölge idare mahkemeleri; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşmaktadır (2576 Sayılı kanun md.3/1). Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerinin atamasını Hâkimler ve Savcılar Kurulu yapmaktadır (2576 Sayılı kanun md.3/4)¹⁹⁶.

Bölge idare mahkemelerinin kuruluşu, görevleri ve işleyişi 1982 tarihli 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Yani ülkemizde bölge idare mahkemeleri 1982 yılından günümüze kadar görev yapmakta olan bir yargı organıdır. Fakat 2014 yılında reform diye nitelendirebileceğimiz değişikliğin ardından istinaf mahkemelerinin fiilen göreve başladığı 2016 yılına kadar bölge

¹⁹³ Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, *Danıştay Dergisi*, S. 54-55, (1984), s. 31.

¹⁹⁴ Armağan, “İsparta İli Özelinde”, s. 206.

¹⁹⁵ Yıldız ve Bostan, s. 116.

¹⁹⁶ Eraslan ve Bilgin, s. 155-156.

idare mahkemelerinin *istinaf görevi* bulunmamaktaydı. Bu yıllar arasında İYUK' un ilgili maddesinde belirtilen olağan kanun yollarından birisi olan *itiraz kanun yolu* denetimini ve halen devam eden diğer görevlerini yapmaktaydı¹⁹⁷.

İdari yargıya ilişkin kanunların günümüz koşulları gereği zaman zaman değişikliğe uğradığı görülmektedir. Bu değişikliklerden en önemlisi diyebileceğimiz 2576 sayılı kanunda 2014 tarihli ve 6545 sayılı kanun ile yapılan değişikliktir. Bu kanun ile idari yargıya ilişkin getirilen en önemli değişiklik hiç kuşkusuz *istinaf kanun yolu* ve bölge idare mahkemelerini artık istinaf mahkemesi olarak görevlendirmesidir. Yapılan bu değişiklikle beraber bölge idare mahkemelerinin yapısında da önemli değişikliğe gidildiği görülmektedir.

III. 2. 6. 2. 1. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu

1982 Anayasamızın 142. maddesinde belirtilen hükmüne göre, *mahkemelerin kuruluş, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla* düzenlenmektedir. Mahkemelerin kanunda belirtilmemiş hükümlere veya yürürlükten kaldırılmış kanun hükümlerine göre hukuken yargılama yapmaları mümkün değildir¹⁹⁸. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşu, oluşumu ve görevleri 2576 sayılı Kanunda belirtilmiştir.

Bölge idare mahkemelerinin kuruluşu 2576 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

1. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.

2. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Hazine ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınır.

3. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak,

¹⁹⁷ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku*, 9. bs., (Ankara: Seçkin/Hukuk, 2017), s. 113.

¹⁹⁸ Zehra Odyakmaz, Bayram Keskin ve Yunus Eraslan, "6545 Sayılı Kanunla İdari Yargıda Kanun Yollarına İlişkin Olarak Getirilen Hükümlerin Yürürlüğü, Uygulaması ve Yorumlanması", *Mevlana Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 2, (2014), s. 17.

Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir.

4. Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesinin faaliyet gösterdiği hâllerde, özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde, ihtisaslaşmanın sağlanması amacıyla, gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak, mahkemeler arasındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenebilir. Bu kararlar Resmî Gazete’ de yayımlanır. Mahkemeler, tevzi edilen davalara bakmak zorundadır.

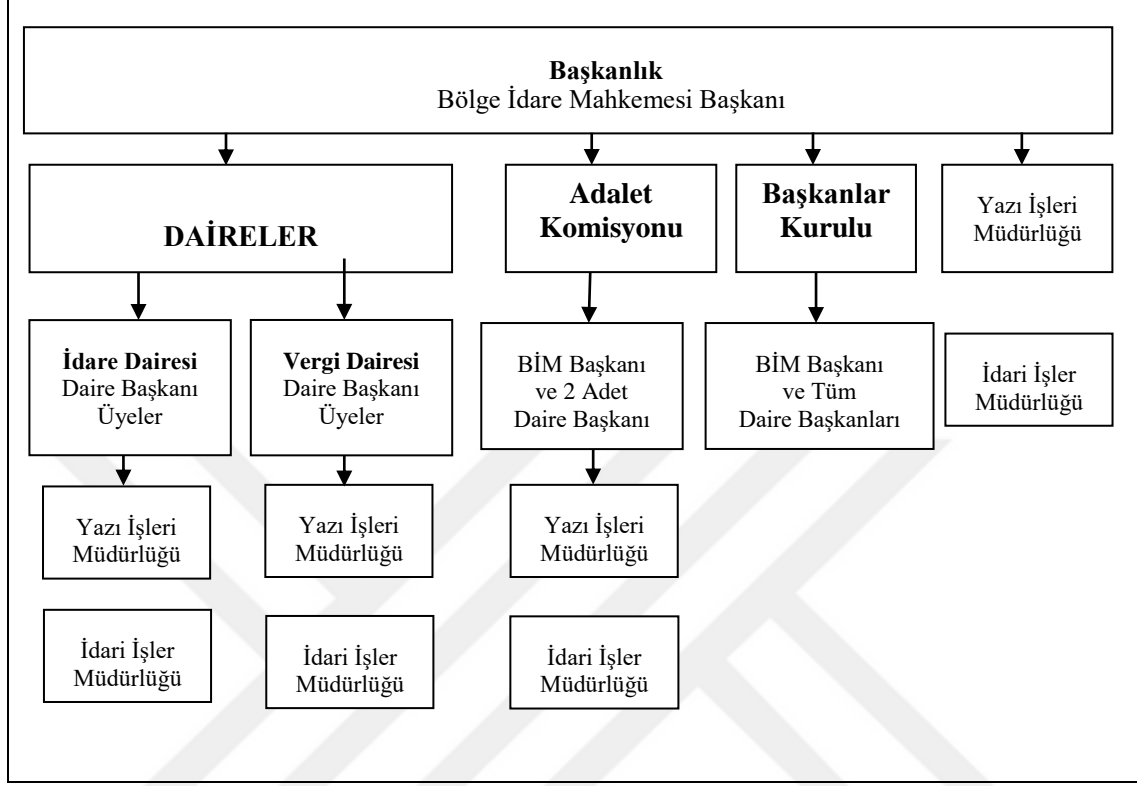
5. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır.

III. 2. 6. 2. 2. Bölge İdare Mahkemelerinin Oluşumu

6545 sayılı kanun ile 2576 sayılı kanunun 3’üncü maddesinde yapılan değişiklik ve bu maddeye eklenen 3/A ile 3/H maddeleri kapsamında, idari yargıda istinaf kanun yolunun yapılandırılması amacıyla bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısına, görevlerine, toplantı ve karar alma usulüne, bu mahkemelere atanacak başkan, daire başkanı ve üyelerin niteliklerine ve bu mahkemelerde kurulacak müdürlüklerle ilgili düzenlemeler yapılmıştır¹⁹⁹.

¹⁹⁹ Tahir Erdem, “İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 311, (Ağustos 2014), s. 26.

Şekil 3: İstinaf (Bölge İdare) Mahkemelerinin Yapısı



Kaynak: Ayyıldız, 2015, s. 148, (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

6545 sayılı kanun ile bölge idare mahkemelerinin oluşumunu düzenleyen 2576 sayılı Kanunun 3' üncü maddesi tamamen değişikliğe uğramıştır. Yapılan kanun değişikliğinin daha iyi anlaşılması için 6545 sayılı kanun öncesi ve sonrası 2576 sayılı kanunun 3. maddesindeki değişiklikleri belirtmek daha yararlı olacaktır.

6545 sayılı Kanun değişikliği öncesi 2576 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi;

Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ve iki üyeden oluşur. Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulun tarafından atama yapılmaktadır. Bölge idare mahkemeleri gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bu kurulların oluşumu, aralarındaki iş bölümü ile kurullara kimin başkanlık edeceği Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

6545 sayılı Kanun değişikliği sonrası 2576 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilmiştir;

1. Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.

2. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir.

3. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur.

4. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.

Yapılan değişiklikle bölge idare mahkemelerinin istinaf mercii olarak faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yürütebilmesi için gerekli organlarından bahsedilmiştir. Değişiklik öncesinde bölge idare mahkemeleri başkan ve iki üyeden oluşur ve gerektiğinde birden fazla kurul oluşturulması öngörülmüştür. Fakat değişiklik sonrası; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşan teşkilat yapısı oluşturulmuştur.

III. 2. 6. 2. 3. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri

6545 sayılı kanun değişikliği öncesi 2576 sayılı Kanunun 8'inci maddesine göre bölge idare mahkemelerini görevleri;

Bölge idare mahkemesi, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve bunlar hakkında kesin hükmünü verir. Ayrıca yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıkları hakkında kesin kararını verir ve diğer kanunlarda belirtilen görevleri yapardı.

6545 sayılı kanunun 103'üncü maddesiyle 2576 sayılı kanunun 8'inci maddesi hükmünde belirtilen “*Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri*” ile ilgili kanun yürürlükten kaldırmıştır. Bölge idare mahkemesinin görevleri 2576 sayılı kanuna eklenen 3/A maddesinde belirtilmiştir. 6545 sayılı kanunun getirdiği değişiklikle beraber bu görevler, bölge idare mahkeme dairelerince gerçekleştirilmektedir.

6545 sayılı kanun değişikliği sonrasında Bölge idare mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı kanuna eklenen 3/A maddesiyle düzenlenmiştir:

Bölge idare mahkemelerinin görevleri şunlardır:

a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.

b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

(c) bendinde ifade edilen diğer kanunlardan kasıt İYUK md.27/7’de ifade edilen yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olarak itiraz edilebilir.

Ayrıca, memur yargılamasında da itiraz mercii olarak görev yapar. 4483 Sayılı Memurların ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun gereğince, soruşturma izinleri ile ilgili kararlara karşı itiraz merciidir.

Bölge idare mahkemelerinin diğer görevleri aşağıda sıralanmıştır²⁰⁰.

- Kendi yargı çevresindeki mahkemelerle bağlantılı davalarla ilişkili dosyaları öncelikle ve ivedilikle inceleyerek kesin kararını vermesi (İYUK md.38-40),
- Kendi yargı çevresindeki mahkemelerin görevsizlik ya da yetkisizlik sebebiyle verdikleri kararları inceleyerek kesin karar vermesi (İYUK md.43),
- Kendi yargı çevresindeki mahkemenin bir davaya bakmasına fiili ve hukuki engel çıktığı ya da iki mahkemenin yargı çevresinde tereddüt edildiği ya da iki mahkemenin de aynı davaya yetkili olduklarına karar verdikleri hallerde görevli ve yetkili mahkemenin belirlenerek kesin karar verilmesi (İYUK md.44),

²⁰⁰ Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, 9. bs., (Bursa: Dora, 2016), s. 364-365.

- Kendi yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ya da üye sayısı birden çok ise red istemini inceler (İYUK md.57).

III. 2. 6. 2. 4. Bölge İdaresi Mahkemesi Dairelerin Görevleri

6545 sayılı kanun değişikliği sonrasında Bölge idare mahkemesi *dairelerin görevleri*, 2576 sayılı kanuna eklenen 3/D maddesiyle düzenlenmiştir:

1. Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri şunlardır:

a) İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak.

b) İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak.

c) Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyumsuzluklarını çözmek.

d) Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hâllerde; o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek.

e) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Yukarıda ifade edilen (b) bendine göre, ilk derece mahkemelerinin yürütmeyi durdurma talepleriyle ilgili verdiği kararlara karşı yapılan itirazlarda hangi dairenin görevlendirileceği hususunda herhangi bir düzenleme öngörülmemiştir. Bu konuda dava konusu, hangi daire görev alanına girmekteyse, o davadaki yürütmenin durdurulması talebi kararının itirazı da o daireye yapılması gerekliliği açıklanmıştır²⁰¹.

Bölge idare mahkemesi dairelerinin temel görevi, İYUK md.45'te belirtilen istinaf başvurularını karara bağlamaktır. İlk derece mahkemelerinin verdiği her karar

²⁰¹ Çağlayan, (2017), s. 119.

istinaf incelemesine tabi değildir. 6545 sayılı kanunun getirdiği yeni düzenlemede ilk derece mahkemeleri bazı kararları istinaf incelemesine tabi olmayıp ilk derecede kesinleşmektedir. Bunun yanında ilk derece mahkemesi kararlarının bazıları ise istinaf yoluna kapalı olup doğrudan temyiz incelemesine tabidir. Ayrıca, Danıştay kanunu madde 25'e göre, Danıştay kanunu madde 24'te belirtilen Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalara ilişkin verilen nihai kararlarına karşı istinaf yoluna gidilemez bu kararlar temyiz denetimine tabidir²⁰².

III. 2. 6. 2. 5. Bölge İdare Mahkemesinde Toplantı ve Karar

6545 sayılı kanun değişikliği sonrasında Bölge idare mahkemesi *toplantı ve karar süreci*, 2576 sayılı kanuna eklenen 3/F maddesiyle düzenlenmiştir:

1. Her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Görüşmeler gizli yapılır, kararlar çoğunlukla verilir.

2. Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, bölge idare mahkemesi başkanının kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanır.

3. Daire başkanının hukuki veya fiili nedenlerle bulunamaması hâlinde dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar

Toplantılarda, toplantı yeter sayısı üç, karar yeter sayısı ise oyçokluğu yani iki olarak uygulanmaktadır.

III. 2. 6. 3. 6545 Sayılı Kanun ile Bölge İdare Mahkemelerinin Yapılanma Süreci

6545 sayılı kanunun 14'üncü maddesiyle 2576 sayılı kanuna geçici 20'nci maddesi eklenmiştir. Bu maddeyle, idari yargıda istinaf mahkemelerini teşkilat yapısının tamamlanması amaçlanmıştır.

²⁰² Mustafa Avcı, *İdari Yargılama Usulündeki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017), s. 51.

1. *Adalet Bakanlığı, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde, Kanunun, bu Kanunla değişik 3'üncü maddesinde öngörülen bölge idare mahkemelerini kurar. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurttta göreve başlayacakları tarih, Resmî Gazete' de ilan edilir. Mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam ederler.*

2. *Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarih itibarıyla mevcut bölge idare mahkemelerinde bulunan dosyalar; yargı çevreleri dikkate alınarak yeni kurulan bölge idare mahkemelerine devredilir ve ilgili dairelere tevzi edilir.*

3. *Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlama tarihinden önce Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca bu mahkemelerin başkanları, daire başkanları ve üyelerinin atamaları yapılır. Bölge idare mahkemelerinde görev yapacak diğer personelin atamaları da aynı süre içinde yapılır.*

4. *Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin adalet komisyonları da bu mahkemelerin göreve başlayacakları tarih itibarıyla oluşturulur.*

2576 Sayılı Kanunun Geçici 20'nci maddesi hükmüne göre; 28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanan 6545 sayılı kanun ile Adalet Bakanlığı var olan bölge idare mahkemelerini bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde istinaf mahkemesi olarak yeniden düzenleyecektir. Fakat yeni kurulacak istinaf mahkemelerinin kurulması ve tüm yurttta faaliyette geçeceği tarihin kanunun yürürlük tarihinde tanınan üç aylık süre 28 Eylül 2014 tarihinde dolmuş olmasına rağmen Adalet Bakanlığı tarafında gerçekleştirilememiştir. 7 Kasım 2015 tarihinde ve 29525 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulması ve Yargı Çevrelerinin Belirlenmesine İlişkin Adalet Bakanlığı kararı ile sekiz adet bölge idare mahkemesi faaliyete geçmiş, yine aynı tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan başka bir kararda faaliyete geçen bu sekiz bölge idare mahkemelerinin, 20 Temmuz 2016 tarihinde göreve başlamaları ilan edilmiştir. Diğer taraftan 1 Mart 2016 tarihinde 29640 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan HSYK kararıyla sekiz merkezde kurulması öngörülen bölge idare mahkemesinin ilk

etapta yedi bölgede faaliyete geçeceği ilan edilmiştir. Ayrıca bölge idare mahkemelerinin kurulması için belirtilen tarihe kadar HSYK; bölge idare mahkemesi başkanları, daire başkanları, üyeleri ve diğer personelin atamasını gerçekleştirme gerekliliği ifade edilmiştir²⁰³.

Tablo 1’de ilk etapta kurulması öngörülen 7 istinaf (bölge idare) mahkemesi ve bu mahkemelerin yargı çevresine bağlı vergi mahkemeleri belirtilmiştir.

Tablo 1: İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri

Sıra No	Bölge İdare Mahkemesi	Vergi Mahkemesi Mahallî
1	Ankara	Ankara, Eskişehir, Kayseri, Sivas, Kırıkkale, Zonguldak
2	Erzurum	Erzurum, Van
3	Gaziantep	Gaziantep, Kahramanmaraş, Diyarbakır, Hatay, Batman, Malatya, Mardin, Şanlıurfa
4	İstanbul	İstanbul, Bursa, Edirne, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ
5	İzmir	İzmir, Aydın, Balıkesir, Denizli, Manisa, Muğla
6	Konya	Konya, Adana, Antalya, Mersin
7	Samsun	Samsun, Çorum, Ordu, Trabzon

Kaynak:<http://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/2018-FAALİYET%20RAPORU.pdf> (25.05.2019) (HSK 2018 Faaliyet Raporundan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır)

6545 sayılı kanunun 27’inci maddesiyle getirilen diğer bir düzenleme ise, 2577 sayılı kanuna Geçici 8’inci maddenin eklenmesidir. Bu geçici maddeyle geçiş hükümleri ve bu hükümlerin uygulama zamanları ilgili kanunla hüküm altına alınmıştır. 2577 Sayılı Kanun Geçici 8’inci maddeye göre;

²⁰³ Sebhattin Taha Hasbutcu, *İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2016), s. 76.

1. Bu Kanunla idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümler, 2576 sayılı Kanunun, bu Kanunla değişik 3'üncü maddesine göre kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurttta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanır. Bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanır.

2. Bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçme tarihine kadar idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara yapılan itirazlarda bu Kanunla düzenlenen istinaf kanun yolu için öngörülen harçlar alınır.

Yürürlüğe giren bu geçici madde ile idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlar hususunda hangi kanun yoluna başvurulacağıın belirlenmesinde; 2576 sayılı kanun, bu kanunla değişik 3'üncü maddesine göre, yeni oluşturulan bölge idare mahkemelerinin Resmi Gazete' de yayımlanacak göreve başlama tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. Bu maddeye göre, nihai kararların bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihten önce verilmiş olması durumunda değişiklik öncesi kanun yollarının uygulanacağı, fakat bu nihai kararların göreve başlayacakları tarihten sonra verilmesi durumunda ise 6545 sayılı kanun ile yürürlüğe yeni giren kanun yollarının uygulanacağı belirtilmiştir²⁰⁴.

Bu hususta hangi kanun yollarına başvurulacağına açıklık getirmemiz gerekirse, kanun yollarına başvuruda belirleyici nokta ilk derece idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu karar tarihi olup, kanun yoluna başvuru tarihi belirleyici olmayacaktır. Ayrıca konunun daha iyi anlaşılması için ilgili kanun maddesini gerekçesiyle açıklayacak olursak; “....Bir başka ifadeyle, Resmi Gazetede ilan tarihinden önce idare ve vergi mahkemelerince verilip henüz haklarında kanun yollarına müracaat edilmemiş kararlar hakkında bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce uygulanan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanacaktır.”²⁰⁵

Bölge İdare Mahkemeleri; idari dava dairesi ve vergi dava daireselerinin 2017 yılı itibariyle sayıları Tablo 2’de belirtilmiştir:

²⁰⁴ Erdem, İdari ve Vergi Yargısında İstinaf, s. 30-31.

²⁰⁵ Görkem Pehlivan, “Beşinci Yargı Paketinde Yer Alan Yasal Düzenlemeleri Vergi Yargılamasına Etkileri”, *Vergi Dünyası*, S. 396, (Ağustos 2014), s. 174.

Tablo 2: İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri Daire Sayıları

Bölge İdare Mahkemeleri Daire Sayıları				
Bölge İdare Mahkemesi (BİM)	İdari Dava Dairesi		Vergi Dava Dairesi	
	Kurulu	Faal	Kurulu	Faal
ANKARA	14	12	6	4
BURSA (FD)	3		1	
ERZURUM	3	2	1	1
GAZİANTEP	9	4	4	2
İSTANBUL	12	10	12	6
İZMİR	7	6	4	3
KONYA	7	5	4	3
SAMSUN	3	3	2	1
TOPLAM	58	42	34	20

Kaynak: <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/4732c85c-b3e0-4e0b-8cae19e8fff1e806.pdf>

(25.05.2019) (BİM Daire Sayıları / Ağustos 2017, yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır)

Yukarıda Tablo 2’de belirtildiği üzere bölge idare mahkemelerinin bünyesinde; idari dava daireleri ve vergi dava daireleri görev yapmaktadır. Bu kapsamda idari dava dairelerinde kurulu 58 daire bulunmasına rağmen bunların 42’si faal durumdadır. Aynı şekilde vergi dairelerinde de kurulu 34 daire bulunmasına rağmen bunların 20’si faal durumdadır.

II. 2. 6. 4. Danıştay

Yargılamayı Türk Milleti adına yapan ve Yüksek İdari Mahkeme niteliği taşıyan Danıştay'ın kuruluş ve görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Danıştay kanununun 1. maddesinde; “*Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii*” olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda Danıştay, idari mahkemeler tarafından verilen ve kanunun başka bir idari merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme mercii ve kanunlarla belirlenmiş belli davalarda da ilk ve son derece mahkemesi konumundadır (1982 Anayasası md. 155/1). Danıştay 9’u dava ve biri idari olmak üzere 10 daireden oluşmaktadır. Her daire bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan, dört üyenin katılımıyla toplanır ve salt çoğunlukla karar verir. Ayrıca her dairede yeteri kadar tetkik hâkim bulunmaktadır (2575 sayılı Danıştay Kanunu md.13). Danıştay’ın 9 dava dairesinden 4’ü (3, 4, 7, 9. Daireler) vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idare dava dairesi olarak görev yapmaktadır²⁰⁶.

Danıştay’ın danışmanlık faaliyeti, birinci daire (idari daire) ve idari işler kurulu tarafından yürütülür. 2017 yılında Anayasada gerçekleşen değişiklik sonrasında 703 sayılı KHK ile Danıştay kanunundaki değişikliğin ardından Danıştay’ın danışmanlık faaliyeti “*kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirmek*” (Danıştay kanunu md.23/d) şeklinde değişmiştir. Birinci daire, Danıştay kanunu md.42’de²⁰⁷ belirtilen konularda inceleme yapar ve lüzumu halinde düşüncesini bildirir ya da gerektiğinde ilgili konu hakkında karar vermektedir. Aynı şekilde idari işler kurulu da Danıştay kanunu md.46’da²⁰⁸ belirtilen konularda gerekli incelemeyi yapmakta ve düşüncesini bildirmekte veya ilgi konu hakkında kararını vermektedir²⁰⁹.

Danıştay, temyiz merci olarak üst mahkeme olmasının yanında ilk derece mahkemesi olarak da görev yapmaktadır. Örneğin, Cumhurbaşkanı kararlarına,

²⁰⁶ Armağan, “İsparta İli Özelinde”, s. 204.

²⁰⁷ Bkz. Danıştay Kanunu md.42

²⁰⁸ Bkz. Danıştay Kanunu md.46

²⁰⁹ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku*, 10. bs., (Ankara: Seçkin/Hukuk, 2018), s. 108.

Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere²¹⁰, Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılan iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalar, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı alanlardır (Danıştay kanunu md.24). Danıştay'ın diğer bir görevi ise bölge idare mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan temyiz başvurularını çözümlenektir²¹¹.

II. 2. 7. Vergi Yargılama Usulü

II. 2. 7. 1.Vergi Davasının Konusu

İdari davalara konu olan eylem ve işlemler farklı şekillerde ortaya çıktığından bunların çözümlenmesi için başvuruolan dava türleri de buna göre farklı özellikler göstermektedir. Genel olarak bu tür davalar idari yargı içinde çözümlendiği için idari dava olarak adlandırılmaktadır. İdari davalar objektif ve sübjektif olarak ikiye ayrılmaktadır. Hukuk kuralının veya nesnel hukuksal durumların ihlaline dayanan davalar “objektif”, önel bir hukuksal durumun ihlaline dayanan davalar ise “sübjektif”, idari davalardır²¹².

Vergi davaları da idari yargıda açılan davalardan birisidir. Vergi davasına konu olan idari işlemler, bireysel ve genel düzenleyici işlemler olmak üzere ikiye ayrılır. Mükelleflerin tümüyle ilgili yönetmelik, Cumhurbaşkanı kararları gibi objektif nitelikli ve bütünü kapsayan düzenlemeler genel düzenleyici işlem, tek bir kişiyi ilgilendiren özel ve sübjektif nitelikli işlemler bireysel işlemdir. Dava konusu; genel

²¹⁰ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 22. bs., (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018), s. 410-411.

²¹¹ Gültekin, s. 604.

²¹² Serkan Acinoroğlu, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 23, S. 3, (2009), s. 192.

düzenleyici işlemlerle ilgili ise Danıştay'a, bireysel işlemlerle ilgili ise vergi mahkemesine dava açılır²¹³.

Genel itibariyle genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait olan vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturur. Bunlarla beraber kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturabilir²¹⁴.

VUK md.378'e göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için bazı şartlar gerekir. Bunlar; verginin tarhi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapanlarca verginin kesilmiş olması gerekmektedir²¹⁵.

Mükellefler, beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK md.378). Fakat "ihtirazi kayıtlı" olarak vermeleri durumunda söz konusu beyanlarına karşı dava açma hakkına sahiptirler (İYUK md.27). Ayrıca, 6183 sayılı AATUHK göre yapılan ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emri tebliğine karşı taraflarca dava açmaları mümkündür²¹⁶.

II. 2. 7. 2. Vergi Davasının Tarafları

Dava, bir başkasınca kişisel hakkı ihlal edilen ya da tehlikeye giren veya kendisine haksız bir talepte bulunulan kişinin yargıya başvurup hukuki koruma istemesidir. Yargıdan istenilen hukuki koruma hakkı, yasa koyucu tarafında güvenceye alınmış haklardandır. Davacı, kanun önünde korumayı isteyen kişi ve davalı ise davacının hakkını ihlal edip bu hakkını tehlikeye sokan kişidir. Bu genel açıklama öncülüğünde uygulamada vergileme işlemlerinden dolayı subjektif hak ihlallerinin ortaya çıkmasını doğal karşılamak gerekmektedir. Bu bağlamda, subjektif

²¹³ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, 7 bs., (Ankara: Seçkin/Vergi & Maliye, 2016), s. 236.

²¹⁴ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 309.

²¹⁵ Muzaffer Ozan Köstü, "Vergi Davasının Konusu", *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 86, (2013), s. 34.

²¹⁶ Armağan, "Isparta İli Özelinde", s. 202.

hakları ihlal edilenler, idari işlemin uygulanması sonucu bir vergi yargı organına dava açarak hukuki koruma istemeleri de en doğal haklarıdır²¹⁷.

Vergi davalarında da her davada olduğu gibi davalı ve davacı olmak üzere iki taraf vardır. Genel olarak vergi davalarında vergi dairesi davalı konumundadır fakat hukukun kendine özgü yapısı gereği belli yargılamalarda vergi idaresinin davacı konumda olduğu görülmektedir²¹⁸.

II. 2. 7. 2. 1. Davacı

Vergi yargısında dava açmaya yetkili olanlar; gerçek ve tüzel kişiler, vergi idareleri, il özel idareleri, belediye ve diğer kurum ve kuruluşlardır.

VUK md.377'de²¹⁹ vergi yargısında dava açmaya yetkili kişi, kurum ve kuruluşlar belirtilmiştir. Bu madde göre; mükellefler, sorumlular, haklarında vergi cezası kesilenler, takdir ve tadilat komisyonları tarafından tespit edilen matrahlara karşı vergi daireleri dava açmaya yetkilidir²²⁰.

Mükellef veya adına ceza kesilen gerçek ya da tüzel kişiler davacı olabilmektedir. Davacının; gerçek kişi, küçük veya kısıtlı olması durumunda ve tüzel kişilerde davayı kanuni temsilciler açabilmektedir. Ayrıca vekâlet yoluyla da dava açmak mümkündür²²¹.

Bir başka dikkati çeken husus, vergi sorumlusunun dava açmaya yetkili olup olmadığı konusu önem arz etmektedir. Burada açıklanması gerekli iki özellik vardır.

²¹⁷ Acinöroğlu, s. 193.

²¹⁸ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 342.

²¹⁹ 1)Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenle, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler,
2)Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesine dava açabilir,
3)Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır,
4)Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı GİB tarafından belirlenen tutarları aşan davalarda GİB' nın (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler,
5)GİB, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.

²²⁰ Arslan, s. 293.

²²¹ Özdemir ve Arslaner, s. 327.

Birincisi, sorumluya bizzat “sorumlu” sıfatıyla kesilen vergi cezalarına karşı dava açabilme durumudur. Burada sorumlunun sübjektif dava ehliyeti olduğundan dava açma hakkı vardır. Diğer bir açıdan ise VUK md.377’de belirtildiği gibi kendisine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hükmü kapsamında değerlendirilecek ve sonuçta vergi sorumlusu ceza muhatabı sıfatıyla da dava açabilecektir. İkinci ise vergi sorumlusunun sorumlu sıfatı ile ödediği vergilere karşı dava açabilme durumudur. Bilindiği gibi, VUK md.11’ de belirtilen, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu maddeden de anlaşılacağı gibi bu kişilerin belirtilen sorumlulukları yerine getirdikten sonra sorumlulukları bitmekte ve vergi ile ilişkileri kesilmektedir. Sorumluluk kapsamında kesilen hatalı veya fazla kesinti sonucu zarar gören kişi vergi sorumlusu değil, vergi mükellefidir. Dolayısıyla burada dava hakkı da sorumlunun değil, kendisinden kesinti yapılan mükellefidir²²².

II. 2. 7. 2. 2. Davalı

Birçok davada olduğu gibi vergi davalarında da, “davalı” gösterilmesi gerekmektedir. İYUK’ un 14,15 ve 24. maddelerinde yer alan düzenlemeler, dava dilekçelerinde davalıya yer verilmemiş olunması ya da yanlış gösterilmesi gibi durumlarda uygulanması gereken kuralları içermektedir. Şu ayrıntıyı belirmemiz gerekirse davanın karşı taraf gösterilmeden açılması durumunda da yargı mercii kendiliğinden davalıyı belirtmek zorundadır²²³.

Vergi davalarında davalı kural olarak işlemi yapan vergi dairesidir. Gümrük vergileriyle ilgili uyuşmazlıklarda davalı Gümrükler Genel Müdürlüğü’dür. Ayrıca şikâyet yoluyla hata düzeltme işlemlerine karşı açılan davalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığı taraf gösterilerek vergi mahkemelerinde dava açılmaktadır. Takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda ise komisyon başkanı sıfatıyla defterdar

²²² Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 153-154.

²²³ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 349.

ya da mal müdürünün bulunması nedeniyle, takdir komisyonu kararında yararı bulunan ilgili idare taraf gösterilerek dava açılması doğrudur²²⁴.

II. 2. 7. 3. Dava Açma Süreleri

Adli ve idari yargılamada gerek ilk derece mahkemelerinde gerekse üst derece mahkemelerinde dava açma süreleri önem arz etmektedir. İdari yargı içinde yer alan vergi yargısında bu önem bir kat daha fazladır. Çünkü devletin en önemli gelir kaynağı vergidir ve vergi yargısı da vergilendirme ile ilgili uyuşmazlıkları çözmede görevli yargı koludur. Vergi yargısının konusu bu kadar önem arz ederken hem devlet açısından hem de bireyler açısından hak mağduriyetlerinin yaşanmaması için kanun koyucu tarafından çeşitli süreler öngörülmüştür.

Bir uyuşmazlığa yargı organının re'sen el koyması söz konusu olamaz. Vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka aykırı olduğunu iddia eden kişiler yargıya başvurarak uyuşmazlıklarına çözüm aramaktadır. Anayasanın 36'ncı madde hükmünde belirtilen "hak arama hürriyeti" temel haklardan biridir ve bu hakların güvencesidir. Bu hakların kullanım biçiminden biri olan yargı yoluna başvurma belirli bir süre ile sınırlı olması, idarenin eylemlerinde devamlılık ve verimlilik ile hukuki güvenlik ilkesinin bir gerekliliğidir. Bu bağlamda, idari işlemlerin belirsiz bir süre iptal edilebilme tehdidine maruz kalması kamu yararına aykırı olacaktır. Bu durumda uyuşmazlığı yargıya götürmede, dava sürecinin hem düzenli hem de kısa sürede tamamlanabilmesi için kanunlarda belirlenmiş bazı sınırlı süreler mevcuttur²²⁵. Vergi yargılama hukukunda uygulanan bu sürelerin birçoğu İYUK' da belirtilmişken, bir kısım süreler ise VUK ve AATUHK' da düzenlendiği görülmektedir.

Genel dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre belirtilmemiş ise Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60 gün ve vergi mahkemelerinde 30 gündür (İYUK md.7/1). Fakat özel kanunlarda farklı bir süre belirtildiğinde bu süreye göre

²²⁴ Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 160.

²²⁵ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Sürelerin Hesaplanması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 148, (Ocak 2001), s. 82.

dava açılması gerekmektedir. Yani vergi mahkemelerinde 30 günlük dava açma süresi bazı durumlarda değişebilmektedir²²⁶.

Özel dava açma süresiyle ilgili belirtilen durumlar aşağıda sıralanmıştır:

- Hazine ve Maliye ve de Bayındırlık ve İskân²²⁷ Bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu md. 29 hükmüyle aynı Kanunun 31'inci maddesi uyarınca hazırlanan yönetmelik hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açabilmektedir (VUK mükerrer md.49/a).

- Arazi ve arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespit yapan takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma süresi 15 gündür (VUK mükerrer m.49/b).

- Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar (VUK Ek md.7).

Diğer dava açma süreleri (Ek Dava Açma Süreleri);

- Çözümlemesi Danıştay'ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli (...) ²²⁸ yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu husustaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren 30 gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı merciine

²²⁶ GÜNGÖR GEZER, "Vergi Yargısında Dava Açma Süresi İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 311, (Ağustos 2014), s. 62.

²²⁷ 17.08.2011 tarihli 648 sayılı KHK ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

²²⁸ 2.7.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 185' inci maddesiyle "ve askeri" ibaresi metinden çıkarılmıştır.

başvurma tarihi, Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir (İYUK md.9/1).

- Adli (...) ²²⁹ yargı yerlerine açılan ve görevsizlik sebebiyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra birinci fıkrada yazılı 30 günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde idari dava açılabilir (İYUK md.9/2).

Vergi ile ilgili dava konularının açılacağı mahkemeler ve dava açma süreleri Tablo 3'de görülmektedir:

Tablo 3: Vergi İle İlgili Konularda Dava Açma Süreleri

Dava konusu	Dava açılacak mahkeme	Dava açma süresi
Vergi/ceza İhbarnamesine	Vergi mahkemesi	Tebliğden itibaren 30 gün içinde
İhtirazi kayıtlı verilen beyannameye ait tahakkuk fişine	Vergi mahkemesine	Tahakkuk tarihinden itibaren 30 gün içinde
Ödeme emrine	Vergi mahkemesine	Tebliğden itibaren 15 gün içinde
Haciz varakasına	Vergi mahkemesine	Haciz tarihinden itibaren 30 gün içinde
İhtiyati tahakkuka	Vergi mahkemesine	İhtiyati tahakkukun bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde
İhtiyati hacze	Vergi mahkemesine	Haciz tarihinden itibaren 15 gün içinde
İşyeri kapama kararına	İdare mahkemesine	Yazının tebliğinden itibaren 30 gün
Temyiz davası açma	Danıştay'a veya Vergi mahkemeleri ve İstinaf'a	Kararın tebliğinden itibaren 30 gün

Kaynak: Sayın, 2019, s. 332, (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

Vergi yargılamasında sürelerin başlangıcı olarak;

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklar;

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın,
- Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin,

²²⁹ 2.7.2018 tarihli ve 703 sayılı KHK'nin 185' inci maddesiyle "veya askeri" ibaresi metinden çıkarılmıştır.

- Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin,
- Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili mercii veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar (İYUK md.7/2).

Ayrıca adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre son ilan tarihini izleyen günden itibaren 15 gün sonra işlemeye başlar (İYUK md.7/3).

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz (İYUK md.7/4).

Vergi yargısında ve idari yargıda uygulanan sürelerle ilgili *genel esaslar* İYUK md.8'de belirtilmiştir. *Bu genel esasları maddeler halinde sıralamak gerekirse;*

- Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar (İYUK md.8/1). Dava açma süresi, davaya konu işlemin bildiriliş durumuna göre başlayacaktır. Kanunda gün olarak belirtilen sürelerde sürenin başlangıcı; tebliğ yapılan durumlarda tebliğin yapıldığı tarih; yayım yoluyla yapılan işlemlerde yayımın yapıldığı tarih; ilan yoluna başvurulduğu durumlarda ise ilan tarihini takip eden günden itibaren dava açma süresi başlamış olacaktır. Ay olarak yapılan işlemlerde ise, tebliğin yapıldığı ayın tarihi son ayın aynı tarihi itibariyle sona erecektir²³⁰.

- Tatil günleri sürelere dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar (İYUK md.8/2). Tatil günlerinden kasıt Cumartesi ve Pazar, bayram tatilleri ve idari tatil

²³⁰ Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 188.

sayılan günlerdir. Fakat sürenin son günü tatil gününe gelirse, süre tatil bitimini izleyen ilk iş gününün bitimine kadar uzar²³¹.

- Bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır (İYUK md.8/3). Örneğin, mali tatili düzenleyen 5604 Sayılı Kanun md.1/2'ye göre; sürelerin son günü mali tatille çakışması durumunda, kanuni süre mali tatilin bitimini izleyen tarihten itibaren 7 gün uzayacaktır²³².

II. 2. 7. 4. Dava dilekçesi

İdari davalar; Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır (İYUK md.3/1). Vergi davaları yazılı şekil unsuruna tabi olduğundan, davaların dilekçe ile açılması zorunludur. Davacının mahkeme başkanlığına hitaben yazmış olduğu dilekçeyi mahkemeye atfetmesiyle dava açılmış olur²³³.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için kanunda belirtilen yetkili vergi mahkemelerine ya da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a dava açılması yazılı şekil şartına tabidir. Diğer bir ifadeyle, yetkili vergi mahkemesine ya da Danıştay'a yazılı olarak ve ayrıca davacının ya da vekilinin imzaladığı dilekçelerle başvurulması şarttır²³⁴.

Dava dilekçesinde olması gereken unsurlar İYUK md.3/2'de²³⁵ belirtilmiştir. Ayrıca gerekli durumlarda dava dilekçesinin sağ üst köşesine; duruşma talebi, yürütmeyi durdurma talebi, keşif, bilirkişi inceleme isteği gibi talepler yazılmalıdır.

²³¹ Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 188.

²³² Ali Değirmendereli ve Müzeyyen Eroğlu Durkal, "Son Değişiklikler Işığında Mali ve Adli Tatilin Değerlendirilmesi ve Dava Açma Sürelerine Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 366, (Mart 2019), s. 88.

²³³ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 164.

²³⁴ Özdemir ve Arslaner, s. 325.

²³⁵ 1) *Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,*

2) *Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,*

3) *Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,*

4) *Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,*

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekmektedir (İYUK md.3/3).

Dava Dilekçesinin Verileceği Yerler;

Görevli ve yetkili yargı organına hitaben usulüne göre hazırlanan dava dilekçesinin verileceği makamlar çeşitli alternatiflere göre değişmektedir. Bu alternatifler İYUK' un ilgili maddesinde şu şekilde belirtilmektedir.

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak (İYUK md.4);

- Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına,
- Bunlara gönderilmek üzere idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına,
- İdare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine,
- Yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Aynı Dilekçeyle Dava Açılabilecek Haller;

İdari yargılama usulü bakımından aynı dilekçe ile iki şekilde dava açılabilmektedir. İYUK' da bu durum; birden fazla idari işleme karşı aynı dilekçe ile dava açılması ve birden çok kişinin tek dilekçe ile birlikte dava açmaları olarak belirtilmiştir.

Birden Fazla İdari İşleme Karşı Aynı Dilekçe İle Dava Açma;

Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir (İYUK md.5). Dolayısıyla kişinin tek bir dilekçe ile birden fazla işleme karşı dava açabilmesi için işlemler arasında; maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisini bulunması gerekmektedir.

5) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.

Maddi yönden bağılıktan kasıt, idari işlemlerin aynı maddi sebebe dayanarak uygulanmış olması yani idareyi bu işlemi yapmaya iten maddi sebeplerin aynı olması gerekliliğidir. Hukuki yönden bağılılık iki şekilde karşımıza çıkmaktadır ki bunlardan ilki vergilendirme işlemlerinin dayandığı hukuki unsurun aynı olması, ikincisi ise vergilendirme işlemlerinde yaşanan hukuki sorunun çözümünde biriyle ilgili hukuki çözümünün diğer veya diğerleri ile ilgili hukuki sorunların çözümünü de etkileyecek olmasıdır²³⁶.

Birden Fazla Davacının Müşterek Dilekçe ile Dava Açması;

Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekmektedir (İYUK md.5/2).

Buradaki maddi olaydan anlaşılması gereken idarece tesis edilen idari işlem veya eylem, hukuki sebepten anlaşılması gereken ise eylem veya işleme dayanak oluşturan yasa hükmü olarak anlaşılması gerekmektedir. Hak ve menfaatte iştirak bulunması ise idari eylem ya da işlemin birden çok kişinin hak ve menfaatlerini ihlal etmesi olarak anlaşılması gerekmektedir. Yasanın açık hükmü gereğince, birden fazla kişinin bir idari eyleme karşı tek dilekçeyle dava açabilmesi için yukarıda sayılan şartların tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir. Yalnızca hak ve menfaatte iştirak ya da aynı maddi veya hukuki sebebe dayanıyor olması tek başına yeterli değildir²³⁷.

II. 2. 7. 4. 1. Dilekçe Üzerine ilk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun hükmünde belirtilen ilkelere göre re'sen yapılan ilk aşama "ilk inceleme" dir. Yargılamanın usulüne göre yapılıp esas hakkında karar verilebilmesi için ilk incelemenin yapılması ve inceleme sonucu gerekli şartların sağlanmış olması gerekmektedir. İlk inceleme, yargılamanın sağlıklı yapılması için önemsenmesi gerekli bir aşamadır. Bu sebeple yargılamada ilk olarak "ilk inceleme" titizlikle gerçekleştirilir ki sonraki aşamalarda bu konuyla ilgili sorun yaşanıp yargılamanın tüm evreleri boşa gitmesin. Örneğin, ilk inceleme yapılırken

²³⁶ Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 166.

²³⁷ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 413.

süre konusu değerlendirilmeksizin dosya tekemmül ettikten sonra bir karar verilse dahi üst mahkeme “*dava süresinde olmadığı*” gerekçesiyle verilen kararı bozar. Böylece zaman ve emek kaybı yaşanır ve kişilerin yargıya güveni sarsılır²³⁸.

Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dilekçeler, evrak bürosunda kaydedilerek ilgili mahkemeye havale olunur. Dilekçeler, Danıştay’da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından aşağıda belirtilen sırayla incelenir (İYUK md.14/2-3).

- Görev ve yetki,
- İdari mercii tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,
- Husumet,
- İYUK 3 ve 5’inci maddelere uygun olup olmadıkları,

İlk inceleme yapılması sonucunda kanuna aykırılık görülürse durum, görevli daire veya mahkemeye bir raporla bildirilir. Tek hâkimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve İYUK’ un 15’inci madde hükümleri ilgili hâkim tarafından uygulanır. 3’üncü fıkraya göre yapılacak inceleme ve bu fıkra ile 5’inci fıkraya göre yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç 15 gün içinde sonuçlandırılır (İYUK md.14/4).

İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır (İYUK md.14/5).

²³⁸ Alper Aydın, “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”, *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 1, S. 1, (2018), s. 142.

İlk İnceleme Sonucu Verilecek Karar;

Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince İYUK' un 14 madde 3'üncü fıkrasının 3/a, 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde sayılan; görev ve yetki, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı ve süre aşımıyla ilgili unsurlarda kanuni aykırılık bulunduğu tespitinde açılan davanın reddine, görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir (İYUK md.15/1-a).

Yapılan inceleme sonucunda İYUK' un 14. maddesinin 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasmına tebliğine karar verilir (İYUK md.15/1-c).

Aynı incelemede İYUK' un 14. maddesinin 3/g bendinde yazılı halde 30 gün içinde 3 ve 5'inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlamak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise 30 gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilir (İYUK md.15/1-d).

İncelemede karşılaşılan diğer bir durum ise İYUK' un 14. maddesinin 3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, karar verilir (İYUK md.15/1-e).

II. 2. 7. 4. 2. Tebligat ve Cevap Verme

Dava dilekçesinin ilgili yargı organına verilmesinden ve ilk incelemenin yapılmasından sonra, dilekçe ve eklerinin davalıya tebliğ edilmesi ile vergi davasının yürütülmesine başlanmış olunur²³⁹.

Bu süreçte dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur (İYUK md.16/1). Süreç İYUK md.16'da²⁴⁰ düzenlenmiştir.

²³⁹ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 430.

II. 2. 7. 5. Duruşma İstenebilecek Davalar

Yargılamanın aleni yapılması, hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarından biridir. Aleni yargılama hakkından sadece mahkeme duruşmalarının açık olması anlaşılmalı, duruşma yapılmasını içerecek nitelikte yargılamanın duruşmalı yapılma hakkının da anlaşılması gerekir. Bu hakkın amacı, bireyin hak arama özgürlüğünü ve hakkaniyetli bir şekilde yargılanmasını korumaktır²⁴¹.

Vergi yargısında kural olarak yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme esastır. Yazılılık ilkesi esas olsa da bazı durumların hâsıl olmasında duruşma yapılmaktadır. Duruşma; taraflarca talep edilmesi ve/veya yargı merciinin re'sen karar vermesi durumunda yapılacağı hükme bağlanmıştır. Duruşmanın yapılması; yargılamada hem davacı hem de davalı tarafın iddia ve savunmalarına daha iyi açıklama getirmesine ve uyuşmazlığa konu maddi olayın amacına uygun daha iyi aydınlatılmasına yönelik olduğundan hem tarafların yargıya güveni açısından hem de hâkimin kanaatinin oluşması açısından önemlidir²⁴².

Duruşmanın yapılması İYUK md.17'de şu şekilde açıklanmaktadır:

-
- ²⁴⁰ 1) Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunmada davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırması gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir (İYUK md.16/2).
- 2) Taraflar yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, tarafların birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 gününü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez (İYUK md.16/3).
- 3) Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe 30 gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir (İYUK, md.16/4).
- 4) Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir (İYUK md.16/5).
- 5) Danıştay da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren 10 gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilirler (İYUK md.16/6).

²⁴¹ Nazım Taha Koçak ve Recep İbiş, "Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı", *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 9, S. 98, (Ekim 2014), s. 73.

²⁴² Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 66, S. 2, (2008), s. 16.

- Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin²⁴³Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 44.000 Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır (İYUK md.17/1).

Burada şu şeklide bir açıklama yapmakta fayda vardır. Dava, iptal davası ise davadaki taraflardan bir tanesinin duruşma yapılmasını talep etmesi yeterlidir. Fakat dava, tam yargı davası ise sadece duruşma isteği yeterli değildir. Dava konusu tutarın 44.000 TL'yi aşması gerekir. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin tarhı veya bunların zamlarına karşı açılan davalarda yine tutarın 44.000 TL'yi aşması gerekir. Ayrıca bu tutarı geçen davalarda tarafların istekte bulunması da gerekmektedir. Bu şartların sağlanması sonucunda mahkeme duruşma yapmak zorundadır²⁴⁴.

- Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır (İYUK md.17/2).

- Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir (İYUK md.17/3).

- 1 ve 2'nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir (İYUK md.17/4).

- Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilir (İYUK md.17/5).

- Duruşma yapıldıktan sonra en geç 15 gün içinde karar verilir. Ara kararın verildiği hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir (İYUK md.19).

²⁴³ Her yıl yeniden değerlendirme oranındaki artışla bu tutar değişmektedir. 2019 yılı için bu tutar 44.000 TL olarak belirlenmiştir.

²⁴⁴ Burcu Yapar Kuzucu, "Türk Vergi Yargısında Duruşma", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 333, (Haziran 2016), s. 28.

Dava taraflarının usulüne göre duruşma talep ettikleri davada mahkemenin bu talebi dikkate almadan duruşma yapmaksızın davayı karara bağlaması hem istinaf hem de temyiz yönünden bozma sebebidir. Bu hususta örnek verecek olursak, Danıştay Üçüncü Dairenin 02.02.1995 tarih E.1995/369, K.1995/339 sayılı kararında, “...savunma dilekçesinde duruşma talebinde bulunan idarenin bu talebi dikkate alınmadan, duruşma yapmaksızın verilen vergi mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmiştir.”²⁴⁵

II. 2. 7. 6. Davaların Karara Bağlanması

Usul ve esaslara göre açılan bir davada dilekçe teatisi²⁴⁶ ile yapılmasına karar verilmişse duruşmanın sona ermesiyle dosya tekemmül etmekte²⁴⁷ ve dava karar aşamasına gelmektedir. Karar aşamasında tekemmül etmiş dosyanın mahkeme veya hâkim tarafından değerlendirilmesi sonucunda varılan vicdani kanaate göre kararın verilmesi gerekir²⁴⁸.

Davaya konu olan çözümsüzlüklerin aydınlandığında meseleler sırayla oylanır ve karara bağlanır. İYUK 15’inci maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerden azınlıkta kalanlar için esas hakkında da oylarını kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır (İYUK md.22).

Ayrıca her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştay’ da düşünce veren savcının, tetkik hâkiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır (İYUK md.23).

²⁴⁵ Yapar Kuzucu, s. 28.

²⁴⁶ HMUK hükümleri uyarınca; tarafların karşılıklı olarak dilekçelerini birbirlerine tebliğ etmesidir.

²⁴⁷ *Dosyanın Tekemmülü*: Davanın taraflarının dava ile ilgili olarak iddia ve savunmaları ile bunların dayanağını oluşturan delillerin tamamını ileri sürmüş olması; söyleyecekleri bir sözlerinin ve ileri sürecekleri bir delillerinin kalmaması anlamına gelmektedir.

²⁴⁸ Turgay Gözler ve Abdullah Demir, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 2, S. 4, (Ocak 2015), s. 39.

Verilen kararların mahkeme başkanı ve üyeleri veya hâkimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mühürü ve başkan yahut hâkim, Danıştay’ da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir (İYUK md.25). Yargılama sürecinde tebligat işlemleri, 7201 sayılı Tebligat Kanununa göre yürütülmektedir (İYUK md.20)²⁴⁹.

II. 2. 7. 7. Kararların Sonuçlanması

Konunun daha iyi anlaşılması açısından vergi yargısının vermiş olduğu kararları, davanın yükümlü veya vergi idaresi tarafından açılmış olmasına göre, ikiye ayırarak değerlendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Vergi yükümlüsü tarafından açılmış ve yükümlü lehine sonuçlanmış bir davada; verilen hüküm davanın kabulü ile sonuçlanmış ise, vergi dairesinin işlemi iptal edilerek, yapılan tarhiyatın terkinini, ödenmiş verginin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılmasına hüküm verilir²⁵⁰. Ayrıca, VUK’ un mükerrer 49. maddesine göre açılan davaların lehte karar verilmesi durumunda emlak vergisine ait bedel ve değerlere ilişkin yapılan tespitler iptal edilir. Fakat vergi dairesi temyiz ya da istinaf yoluna başvurup ilgili mahkemelerin yürütmeyi durdurma kararı vermesi sonucunda, ikinci bir ihbarname düzenlenerek yükümlüye tebliğ edilip ve uyuşmazlık konusu verginin tahsil edilmesi yoluna gidilmektedir²⁵¹.

Vergi yükümlüsü tarafından açılan davanın yükümlünün aleyhine sonuçlanması durumunda ise tarh edilen vergiler tebliğ edilir. İhbarnamenin tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde mükellef, ödenecek aşamaya gelmiş vergilerin süreleri geçmiş taksitlerini ödemesi gerekir. Ayrıca dava konusu verginin ödenmemiş kısmına kendi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili dönemine ilişkin normal tarihinden başlayarak mahkeme kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı AATUHK’ a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır (VUK md.112/3-b). Aynı süre içinde bu faizinde ödenmesi gerekir. Bahsi

²⁴⁹ Öner, s. 241.

²⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 197.

²⁵¹ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 445.

geçen bu hüküm, verginin ödenmesini geciktirme gayesi içinde olanları caydırmaya yöneliktir. Bu faizden kurtulmak isteyen mükellefler, tahsili duran vergi ve cezaları, davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödeyebilir (VUK md.112/3 son paragraf)²⁵².

Vergi dairesinin davacı olduğu durumlardan bahsetmek gerekirse; davanın lehe sonuçlanması durumunda takdir ve tadilat komisyonlarının kararları iptal edilmekte ve ayrıca bu kararlar hükümsüz hale gelmektedir. Davanın aleyhe sonuçlanması durumunda ise dava konusu işlemin hukuka uygunluğu kabul edilip, idarenin mahkeme kararının yani dava konusu işlemin gereğinin yapılması ve kanunda belirtilen sürede işlemin yerine getirmesi gerekmektedir²⁵³.

Davacının lehine verilen kararda davacı kısmen haklı çıkması durumunda ise, tarh ve ceza kesme işleminin veya takdir ve tadilat komisyonları kararlarının kısmen iptali söz konusu olacak ve vergi dairesi yeniden işlem tesis etmeden mahkemenin verdiği karara göre hesapladığı vergi ve cezaları yükümlüye bildirmekle sorumlu olacaktır²⁵⁴.

II. 2. 7. 8. Kararların Uygulanması

Danıştay ve mahkeme kararlarının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar İYUK md.28'de şu şekilde sıralanmıştır:

- Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez (İYUK md.28/1).

- Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir (İYUK md.28/5).

²⁵² Arslan, s. 380.

²⁵³ Gözler ve Demir, s. 39.

²⁵⁴ Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 447.

- Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı AATUHK' nın 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez (İYUK md.28/6).

İdari yargı organları tarafından verilen kararların yerine getirilmesi, dava açmaya yetkili olanlarca açılan davanın tamamlayıcı unsuru olarak değerlendirilir. Dolayısıyla hakkındaki vergisel işleme karşı iptal davası açan mükellef veya kendisine vergi cezası uygulanan muhatabın hedefi; sadece uyuşmazlık konusu yapılan işlemin kaldırılması değil, aynı zamanda bu durumun etkilerinin de kaldırılmasıdır. Bu noktada belirtmemiz gerekirse hukuk devleti ilkesi tam anlamıyla yerine getirmek ancak idarenin kendisi hakkında verilebilecek nihai yargı kararlarına uyulmasını gerektirmektedir²⁵⁵.

II. 2. 8. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Yasama ve yürütme organları ile idare; Anayasa md.138/4'de belirtmiş olduğu gibi mahkemelerin kararlarını uygulamakla yükümlüdür. Bu organlar ve idare, mahkemelerin kararlarını hiçbir şekilde değiştiremez ve bu kararların uygulanmasını geciktiremez. Bu sebeple mahkemelerin vermiş olduğu kararların incelenmesi ve bu kararlardaki hataların ortadan kaldırılması yine mahkemeler tarafından gerçekleştirilir. Mahkemeler tarafından verilen kararlardaki hatalar veya hukuka aykırılıklar sübuta ve/veya hukuki soruna ilişkin hatalar veya hukuka aykırılıklardır. Bahsi geçen kararlarda hatanın veya hukuka aykırılığın öne sürüldüğü uyuşmazlığı çözmek üzere kural olarak uyuşmazlığa konu olan kararı veren makamdan farklı bir yargılama makama başvurulması şeklindeki hukuki çare, kanun yolu olarak ifade edilir²⁵⁶.

²⁵⁵“Vergisel İşlemlerde Mahkeme Kararlarına Uyuma Zorunluluğu”, <https://www.karabalymm.com/makale/vergisel-islemlerde-mahkeme-kararlarina-uyuma-zorunlulugu/> (01.08.2019)

²⁵⁶ Muharrem Özen, “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 4, (Aralık 2016), s. 2335.

Yargılama sonucu; olayların kanıtlanamaması, hukuken uygulanması gereken kuralların tatbikinde hâkimin istemeden de olsa hata yapması gibi şahısların haklarına ulaşmada mani olan unsurların ortadan kaldırılması için usul kanunlarının şahıslara tanıdığı imkânlarla kanun yolları adı verilmektedir. Genel kabul gören görüşe göre kanun yollarının maksadı; somut uyuşmazlık hakkında hakikatli hüküm verilmesi, uyuşmazlık konusu tarafların korunması, adalete duyulan güvenin sağlanması ve hukuka bağlılığın temin edilmesi olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca hâkimler de bilgili, deneyimli ve dürüst olsalar bile insan olmanın gereği hata yapabileceklerinden verdikleri kararlarda da yanılma olasılıkları vardır. Bu olasılıkların ortadan kaldırılması için usul kanunlarında farklı bir yol olarak kanun yollarıyla sağlanabilecektir²⁵⁷.

Ülkemiz hukuk sistemi; kişilere, verilen yargı kararlarının hatalı olmasının ileri sürülmesinden dolayı yeniden incelenmesi ve değerlendirilmesi olanağı sağlayan kanun yollarına başvuru imkânı sağlamıştır. Bu bağlamda mükellefler vergiyle ilgili gerek idari gerekse adli yargı makamlarca verilen ceza kararlarına karşı kanun yollarına başvurabilmektedir²⁵⁸.

2577 sayılı İYUK’ da kanun yolları; istinaf, temyiz, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak belirtilmiştir. İdari yargıda son yapılan düzenlemeyle birlikte itiraz ve kararın düzeltilmesi kanun yolu kaldırılmıştır. İYUK md.27’de düzenlenmiş olan yürütmenin durdurulması talepleri konusunda mahkemelerce verilen kararlara yapılan itirazı bir kanun yolu olarak kabul etmemek gerekir. Çünkü bu itirazlara verilen kararlar, davaların asıl konusuyla ilgili uyuşmazlıkları nihai olarak çözümleyen kararlar değildir²⁵⁹.

Genel olarak kanun yollarını olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak iki gruba ayırarak sınıflayabiliriz. *Olağan kanun yolu*, mahkemelerin vermiş olduğu nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yoludur. Mahkemelerin kararlarına karşı olağan kanun yoluna başvurulmasıyla verilen o kararın kesinleşmesinin önüne

²⁵⁷ Gül Üstün, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* C. 22, S. 2, (2016), s. 14-15.

²⁵⁸ Yegen, s. 131.

²⁵⁹ Avcı, *Son Yenilikler*, s. 92.

geçilmiş olunmaktadır. Olağan kanun yolları, istinaf ve temyizden oluşmaktadır. *Olağanüstü kanun yolu*, kesinleşen kararlara karşı başvuru olan bir kanun yoludur. Olağanüstü kanun yolu, yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz şeklindedir. Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurmanın amacı verilen kararın kesinleşmesine rağmen yargılamanın yeniden yapılmasını talep etmek için başvurulmaktadır²⁶⁰.

Kanun yollarına başvurmak için bir takım şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlar arasında önem arz eden hukuki yarar şartıdır. Hukuki yarar, mahkemenin vermiş olduğu kararın davanın taraflarının isteklerini tam anlamıyla karşılayamaması durumunda veya tarafların hukuki yararının olması durumunda kanun yollarına başvurulabilir. İkinci önemli husus ise kanun koyucu kanun yoluna başvurmak için belirli süreler saptamış olup bu süre içinde kanun yoluna başvurulması gereklidir. Ayrıca kanun yollarına başvuru hakkında feragat eden bu yollara başvuru hakkını kaybetmiş demektir. Bu bağlamda kanun yollarına başvurmayı düşünen tarafların bu haklarından feragat etmemesi gerekliliği önem arz etmektedir²⁶¹.

II. 2. 8. 1. Olağan Kanun Yolları

II. 2. 8. 1. 1. İstinaf

Geçmiş yıllarda ülkemiz yargı sisteminde yer alan istinaf kanun yolu, 1924 yılında 469 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmış ve kısa bir zaman sonra 1930'lu yıllarda gündeme tekrar gelmiş ve yeniden uygulanması birtakım tartışmalar konu olmuştur. O yıllarda, istinaf mahkemelerinin olması gerekliliği konusunda birtakım çalışmalar, toplantılar yapılmış ve kanun tasarıları hazırlanmıştır. Bu süreç sonunda 2004 yılında adli yargıda 5235 sayılı kanunla, 2014 yılında 6545 sayılı kanunla idari yargıda istinaf kanun yolu hukuk sistemimize tekrar dâhil olmuştur²⁶².

28.06.2014 tarihli 29044 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı” Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair

²⁶⁰ Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 291.

²⁶¹ Avcı, *Son Yenilikler*, s. 92.

²⁶² Üstün, s. 13-14.

Kanun” ile “2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerini Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ve “ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda” köklü değişikliğe gidilmiştir. Yapılan bu değişikliklerin asıl amacı ülkemizdeki idari yargılama sürelerinin kısaltılması ve Danıştay’ın iş yükünün hafifletilmesidir. Değişiklik yapılan kanunlarda göze çarpan en önemli unsur idari yargılamada istinaf müessesesinin getirilip bölge idare mahkemelerinin istinaf mercii olarak görevlendirilmesidir²⁶³. 6545 sayılı kanun ile uyuşmazlıklara yargısal yollarla çözüm aranmasında iki dereceli yargılama sisteminden üç dereceli yargılama sistemine geçiş sağlayan “İstinaf Sistemi” kabul edilmiştir. Bu sistemde ilk derece mahkeme kararları hem hukuki hem de maddi açıdan incelenmekte ve istinafla ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı, iki dereceli kontrol mekanizması oluşturulmaktadır²⁶⁴.

İstinaf, idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlarına karşı başvuru olan olağan bir kanun yoludur. İstinaf kanun yoluna incelemesine bölge idare mahkemeleri görevlendirilmiştir. Kural olarak, istinaf yoluyla verilen kararlar hakkında temyiz yoluna başvurmak mümkündür. 6545 sayılı kanunda yapılan değişiklikle idari ve vergi yargısında başvuru olan istinaf merciiinin denetimini yaptığı ilk derece mahkemesinin esas hakkında vermiş olduğu kararın hukuka aykırılığı halinde, kararı bozmak ve dosyayı ilk derece mahkemesine göndermek yerine, uyuşmazlık konusu dava hakkında gerekli araştırma ve incelemeyi bizzat kendisi yapıp işin esası hakkında kararı kendisi verme yetkisi bulunmaktadır. Değişiklik öncesi uygulanan itiraz merciiinde böyle bir yetki bulunmakla birlikte, verilmiş olan kararın kesin olması ve karar hakkında temyiz yoluna başvurulamaması söz konusuydu. Düzenlemeyle getirilen istinaf kanun yoluyla, bölge idare mahkemesinin esas hakkındaki kararı kural olarak kesin olmayıp temyiz yoluna açıktır. Fakat bölge idare mahkemelerinin İYUK’ un 46. maddesine göre temyiz yoluna başvuramayacağı kararlar kesindir. Örneğin, konusu yüz bin²⁶⁵ Türk Lirasını

²⁶³ Ayyıldız, s. 145.

²⁶⁴ Mine Nur Bozdoğan ve Gonca Bıyık, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, C. 6, S. 6, (2017), s. 13.

²⁶⁵ 2019 yılı için bu tutar 144.000 TL olarak belirlenmiştir.

aşmayan vergi ve tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davaların istinaf incelemesi sonucunda verilen kararları kesindir ve temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir²⁶⁶.

Teziminiz ilerleyen bölümünde istinaf müessesesi ayrıntılı ele alınacağından bu bölümde istinaf kanunun yolunu kısaca bahsetmekle yetinilmiştir.

II. 2. 8. 1. 2. Temyiz

İYUK md.46 yapılan değişiklikle beraber, Danıştay dava dairelerinin vermiş olduğu nihai kararlar ve bölge idare mahkemelerinin İYUK md.46’da belirtilen davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilecektir. Bu durum vergi yargısında düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları ve davaya konu tutarı 144.000 TL’yi aşan vergi ve tam yargı davaları ile idari işlemlerden dolayı açılan davalar hakkında bölge idare mahkemelerinin verdiği kararlar temyiz konusu olabilecektir. İYUK md.46’da sınırlı sayıdaki kararlar haricindeki nihai kararlar kesin olup bu kararlar aleyhine temyiz yoluna gidilemeyeceği hüküm altına alınmıştır²⁶⁷.

Temyiz olağan kanun yollarından en önemlisi demek yanlış olmaz. Çünkü vergi yargılamasında temyize konu olan davalar idari davaların en yüksek dereceli yargı mercii olan Danıştay tarafından karara bağlanmaktadır. Kural olarak, temyiz kanun yolunda Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucunda ve İYUK’ un 46. maddesinde belirtilmiş olan davalar hakkında verdikleri kararların hukuka uygunluk denetimi yapılmaktadır. Temyiz mercii, yeniden yargılama yapan mahkeme niteliğinde değildir. Temyizde işin maddi yönüyle değil hukuki yönüyle ilgilenilmektedir. Çünkü ilk derece mahkemesinde ve istinaf mahkemelerinde uyuşmazlık konusu olay yargılandığı halde, temyiz incelemesinde mahkemenin vermiş olduğu karar

²⁶⁶ Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 94-95.

²⁶⁷ Erhan Gümüş, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, S. 318, (Ekim 2014), s. 45.

yargılanmaktadır. Bu bağlamda mahkemelerin verdiği kararın hukuki ve usule uygunluğu incelenmektedir²⁶⁸.

6545 ve 6552 sayılı kanunlar ile İYUK' da yapılan son değişiklikle temyiz başvurulabilecek mahkeme kararlarını şu şekilde belirtebiliriz:

- Danıştay ilgili dava daireleri tarafından ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalarda verilen nihai kararlar,
- Bölge idare mahkemeleri tarafından istinaf incelemesi sonucunda verilen nihai kararlardan İYUK' un 46. maddesinde temyiz edilebileceği hüküm altına alınmış olanlar,
- İdare mahkemeleri tarafından ivedi yargılama usulüne tabi uyuşmazlıklar hakkında verilmiş olan nihai kararlar,
- Merkezi ve ortak sınavlar ile bu sınavlara ilişkin iş, işlem ve sınav sonuçlarına yönelik davalar neticesinde verilen nihai kararlar.

Getirilen yeni düzenlemeyle temyiz kanun yolu; bölge idare mahkemelerinin İYUK md.46'da sınırlı sayıda sayılan davalar hakkında istinaf incelemesine dair verilen nihai kararla, Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi gereğince Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak incelediği davalar hakkında verdikleri nihai kararlar ve ilk derece mahkemelerinin ivedi ve merkezi ve ortak sınavlarla ilgili yargılama usulünün uygulandığı uyuşmazlıklar hakkında verdikleri nihai kararların hukuka uygunluğunun denetlenmesidir. Ayrıca, konusu 5.000²⁶⁹ TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlerle ilgili açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf ve temyiz kanun yoluna başvurulamaz²⁷⁰.

Çalışmanın ilerleyen bölümünde temyiz müessesesi tekrar ele alınacağından bu bölümde temyiz kanun yolundan kısaca bahsetmekle yetinilmiştir.

²⁶⁸ Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 306.

²⁶⁹ 2019 yılı için bu tutar 6.000 TL olarak belirlenmiştir.

²⁷⁰ Avcı, *Son Yenilikler*, s. 97-98.

II. 2. 8. 2. Olağanüstü Kanun Yolları

II. 2. 8. 2. 1. Yargılamanın Yenilenmesi

Kararın kesin hüküm haline gelmesiyle değişmez bir nitelik kazanır ve artık değiştirilmesi olanaksızlaşır. Fakat olağanüstü kanun yollarından birisi olan “Yargılamanın Yenilenmesi” yoluna başvurularak ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar kanunda belirtilen sebeplere dayanılarak kararı veren mahkeme tarafından tekrar gözden geçilmesi sağlanmaktadır²⁷¹.

İYUK md.53’de yargılamanın yenilenme sebepleri sıralanmaktadır:

- Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında belirtilen²⁷² yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir (İYUK md.53/1).
- Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır (İYUK md.53/2).
- Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer

²⁷¹ Hasbutcu, s. 29.

²⁷² a)Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
b)Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
c)Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
d)Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
e)Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
f)Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
g)Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
h)Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
i)Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır (İYUK md.53/3).

Bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesinde olaylar ve vakıalar değerlendirilip esas hakkında yeniden karar verildiği için koşulların mevcut olması durumunda istinaf dairesinin esas hakkındaki bu kararına karşı yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna gidilebilir. Bu yola başvurmak için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir²⁷³.

- Mahkemeler tarafından verilmiş nihai karar olmalı ve bu kararın kesinleşmiş olması gerekmektedir.
- İYUK md.53’de belirtilen nedenlerden en az birisinin olması gerekli ve zorunludur.
- Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuru, süresi içinde yapılmalıdır. Bu süreler İYUK md.53/3’de belirtilmiştir.

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu, ilgili hususların belirtildiği bir dilekçeyle, başvuru konusu kararı veren mahkemeye yapılır. Dilekçeye, istemin konusu ve ilgili mahkeme kararının tarih, esas ve karar numaralarının yazılması önemlidir. Dilekçe, ilk inceleme sonrasında karşı tarafa tebliğ edilir ve savunması istenir. Karşı taraf savunmasını verdikten sonra veya savunma süresi (30 gün) geçtikten sonra dosya incelenir. İncelemeyi yapan mahkeme, kanunda belirtilen yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birinin mevcut olduğuna kanaat getirirse, istemin kabulüne karar verilir ve dosyanın esastan incelenmesine geçilir, aksine bir durumda istemin reddine karar verilir²⁷⁴.

II. 2. 8. 2. 2. Kanun Yararına Temyiz

İdari ve vergi yargısında uygulama alanı bulan kanun yararına bozma müessesesi, kesin nitelikli kararlar aleyhine başvuru imkânı sunması nedeniyle olağanüstü kanun yolları arasında sayılmaktadır. 6545 sayılı kanunla İYUK

²⁷³ Avcı, *Son Yenilikler*, s. 106.

²⁷⁴ Serdar Çevik, *Vergi Davaları ve Yargılama Usulü*, 1. bs., (Ankara: Seçkin/Hukuk, 2016), s. 164-165.

md.51’de “*kanun yararına bozma*” hükmünün başlığı “*kanun yararına temyiz*” şeklinde değişikliğe uğramıştır. İstinaf müessesesinin idari yargıda uygulanması sonucu kanun yararına temyiz müessesesinde de birtakım değişiklikler yaşanmıştır. Değişiklik öncesinde, bölge idare mahkemesi kararlarıyla idare ve vergi mahkemesi ve Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz kanun yolundan geçmeden kesinleşmiş kararlardan niteliği itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin kanun yararına temyiz olunabileceği belirtilmiştir. Bu değişiklikle idare ve vergi mahkemeleriyle bölge idare mahkemelerinin vermiş olduğu kesin kararlar ile istinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardan hukuka aykırılık teşkil edenlerin kanun yararına temyiz olunabileceği belirtilmiştir²⁷⁵.

Bir kararda kanun yararına temyiz yoluna başvurabilmek için yürürlükteki hukuk kurallarına aykırılık teşkil etmesi gerekmektedir. Yürürlükte olmayan hukuk kurallarına aykırılık sürekli kanun yararına temyiz konusu olamaz²⁷⁶.

Kanun yararına temyiz mercii, Danıştay’ın re’sen harekete geçip karar verdiği bir yol değildir. Bu kanun yoluna başvurmak için İYUK md.51’de ifade edilen kişilerce Danıştay’a başvurulması gerekmektedir. İYUK md.51’de belirtildiği gibi kanun yararına temyiz yolu, Danıştay Başsavcısınca başvuru olan bir kanun yoludur. Başsavcı, ilgili bakanlığın talebi üzerine ya da bizatihi bu yola başvurabilir. İlgili bakanlıktan kasıt davada taraf olan bakanlık ya da vesayet makamı olan bakanlıktır. İYUK md.51 kapsamında esas hüküm tarafları davalarının kanun yararına temyizini isteme hakkına sahip değildir. Fakat davanın taraflarının Danıştay Başsavcısı’na ya da ilgili bakanlığa başvurarak esas hükmün kanun yararına temyizini isteme hakkı olduğu söylenilebilir²⁷⁷.

Danıştay Başsavcısınca kanun yararına temyiz yoluna gidilmesi sonucunda Danıştay tarafından bozma kararı verilmesi durumunda mahkemece daha önce verilmiş kesinleşmiş kararın hukuki sonuçlarını etkilemez. Kanun yararına temyiz

²⁷⁵ Selda Taner, “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 136, (2018), s. 207.

²⁷⁶ Hasbutcu, s. 30.

²⁷⁷ Avcı, *Son Yenilikler*, s. 109-110.

kararı üzerine daha önce kararı veren vergi veya bölge idare mahkemesince davaya yeniden bakılmaz ayrıca bu mahkemelerin temyiz kararından sonra kendi vermiş oldukları kararlarında da direnme hakları yoktur. Kanun yararına temyiz yolu hukuka aykırı içtihat oluşmasını önlemede de katkı sağlamaktadır. Temyiz kararı, kesinleşen davanın taraflarının hukuki durumlarını da etkilememektedir. Verilen kararın bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayınlanır²⁷⁸.

²⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 201.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İSTİNAF

KANUN YOLU

III. 1. İstinaf Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

İstinaf kelime anlamı olarak Arapça kökenli bir kelime olup “Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” olarak tanımlanmaktadır²⁷⁹. Sözcük anlamı “*bir şeye yeniden başlamak*” olarak ifade edilmektedir. Günümüzde kullanım ve yorumlanış biçimiyle istinaf, ilk derece yargı organları tarafından verilen hüküm üzerine inşa edilen ve bu karara varmada mükemmeliyetçi anlayışla doğrulara ulaşma olarak izah edilmekte ve bu bağlamda istinaf; ilk derece mahkemelerinin verdiği son hükümle, uygulandığı muhakeme hukuk normlarının üst yargı mercilerince öğrenme muhakemesiyle denetlenmesi ve lüzumu halinde son hükmün düzeltilmesine yönelik yargılamadır²⁸⁰.

İstinaf müessesesi; ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların bir üst yargı organı tarafından denetlenmesi amacıyla uygulamaya konulmuş bir müessesedir. Diğer bir ifadeyle, uyuşmazlığa konu olan bir vakıa karşısında alt mahkemelerde verilen kararların üst yargı organları tarafından yeniden ele alınıp kararın yenilenmesidir²⁸¹. Bu bakımdan istinaf yargılamasını yapacak olan makam maddi meselenin tespit edilmesinde hata görürse ilk derece mahkemesinin verdiği karara bağlı kalmaksızın davayı yeniden ele alacak, delillerle yüz yüze gelecek ve böylece maddi olayın tanımlanmasını da kendisi yapmış olacaktır²⁸². Buna bağlı olarak, maddi olaya uygulanması gereken hukuki normların tespitini yapacak ve uygulayacaktır. İstinaf merciinin yaptığı inceleme sonucunda ilk derece mahkemesinin kararının usul ve yasaya ayrıca maddi olaylara uygun olduğunu tespit

²⁷⁹ [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0ST%C4%B0NAF_\(30.3.2019\)](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0ST%C4%B0NAF_(30.3.2019))

²⁸⁰ Taner, s. 187.

²⁸¹ Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 1, (Nisan 2016), s. 3.

²⁸² Serkan Çınarlı, *İdari Yargılamada İstinaf*, 1. bs., (Ankara: Seçkin/Hukuk, 2017), s. 17-18.

ederse, istinaf davasının reddine karar verecek ve ilk derece mahkemesinin kararını onaylayacaktır²⁸³.

İstinaf, sınırlı (dar) veya geniş (tam) istinaf sistemi olarak iki şekilde uygulanmaktadır. *Sınırlı istinafta* alt idari yargı organlarında yapılan tüm yargılama işlemleri istinaf mahkemelerince yeni baştan yapılmaz sadece gerekli görülen noktalarda maddi denetim yapılmaktadır. *Geniş istinafta* ise ilk derece mahkemeleri tarafından yapılan tüm yargılama işlemleri ve değerlendirmeler sınırlamaya tabi tutulmaksızın tekrar yeni baştan yapılmaktadır²⁸⁴.

Dar anlamda istinafta maddi sorun öğrenme muhakemesi yapılarak incelenmekle beraber, muhakemede sözlülük ve doğrudan doğruyalık ilkeleri²⁸⁵ ancak karara esas alınabilecek deliller açısından uygulanmaktadır. İstinaf mahkemesi bütün delillerle temasa geçmez. Yalnız önemli ya da tereddütü olan hususlar ya da yeni delil, olay varsa deliller toplanır. Günümüze bakıldığında genel eğilim dar anlamda istinafin benimsendiğini göstermektedir. Ayrıca, ilk yargılamanın en baştan tekrarlanması, yargılamaların boştan yere uzamasına sebep olmaktadır. Ülkemiz hukuk sisteminde dar anlamda istinaf uygulanmaktadır²⁸⁶. Hukuk Muhakemeleri Kanununda da dar anlamda istinafin benimsendiği görülmektedir²⁸⁷.

²⁸³ Gökhan Taneri, *İstinaf Mahkemeleri*, 2. bs., (Ankara: Bilge Yayınevi, 2017), s. 24.

²⁸⁴ Celâl Karavelioğlu, *Açıklamalı, İçtihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 9. bs., (Ankara: Adalet Yayınevi, 2016), s. 1465-1466.

²⁸⁵ *Sözlülük-yazılılık ilkesi*: Yazılılık ve sözlülükten anlaşılması gereken, tahkikat ve yargılama işlemlerinin nasıl yürütüleceğidir. Yazılı yargılama usulüne tabi davalarda kural olarak, hâkim duruşma yapmalıdır (HMK md.140; 147; 186). Ancak bu usulde hâkim, dava şartları ve ilk itirazlar hakkında, ön inceleme duruşması yapmadan da dosya üzerinden karar verebilir (HMK md.138). Bunun dışında kural, hâkimin duruşma yapması ve kararı tefhim etmesidir. Hâkimin duruşma yaptığı hallerde, tahkikat işlemlerinin sözlü olmasından söz edilir. Ancak, duruşma yapılması halinde, duruşma icrasının, talep ve beyanların mutlaka tutanağa bağlanması gerekir (HMK md.154). O halde, yazılı yargılama usulünde, yazılılık ve sözlülük birlikte uygulanmaktadır.

Doğrudanlık (doğrudan doğruyalık) ilkesi: Bir davayı yürüten hâkimin, dava ile ilgili ileri sürülen delilleri bizzat incelemesi ve hüküm vermesi esastır. Buna göre, bir davada deliller mümkün olduğunca birlikte ve aynı duruşmada incelenmelidir (HMK md.197/1). Delillerin bir arada ve aynı duruşmada incelenmesi, usul ekonomisi bakımından önemlidir. Aynı şekilde delillerin davanın hâkimi tarafından incelenmesi, delille hâkim arasına bir aracının girmemesi, usul hukukunda “doğrudanlık” veya “doğrudan doğruyalık” olarak ifade edilmektedir. <https://yirmisekiz.net/2019/01/23/Yargilamaya-hakim-olan-ilkeler-ile-taraflarin-hak-ve-yukumulukleri/> (25.11.2019)

²⁸⁶ Özen, s. 2336-2337.

²⁸⁷ Nesibe Kurt Konca ve Ceren Damar, “İş Yargısında İstinaf Kanun Yolu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 125, (2016), s. 190.

Geçmiş zamana bakıldığında yasa yolu olarak bilinen istinafta maddi sorun-hukuksal sorun ayrımı olmadığından dava tümüyle ele alınıyordu (Roma hukuku). Bu tür istinaf, zamanla klasik istinaf olarak adlandırılmıştır. Klasik (geniş) istinafta maddi sorun aynı oranda tekrar ele alınmaz. Burada uyuşmazlık konusu, ilk incelemeyi yapan mahkemenin önünde cereyan etmiş yargılamadan bütünüyle bağımsız olarak, sonradan çıkan değişiklikler herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ileri sürülebilen yeni kanıt, olgu ve olaylarında göz önünde tutulup yeniden ele alınarak çözümlenip bir karara varılmasıdır. Kısaca klasik istinafta, ilk derece mahkemesinin toplayarak incelediği ve değerlendirdiği vakıalar ondan bağımsız olarak, ikinci derece istinaf mahkemesinde de tekrarlanır. Bundan dolayı istinaf mahkemelerine hukuksal denetim yapan temyiz mahkemesinin aksine, olay mahkemesi denilmekte, içerik ve yapı olarak böyle bilinmektedir²⁸⁸.

İstinaf müessesesi ikinci derece yargılama biçimi olduğu için kanun yolları arasına girmektedir. Kanun yollarından anlaşılan, mahkemelerin vermiş olduğu nihai kararların üst derece yargı organları veya aynı mahkemede tekrar ele alınmasıdır. Kanun yollarında alt mahkemenin vermiş olduğu karar tekrar gözden geçirilmekte veya yeni bir karar verilmekte ya da alt derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar onaylanmaktadır²⁸⁹.

İstinaf bir kanun yoludur fakat yargılama hukuku açısından daha da teknik bir anlam ifade etmektedir. Bu açıdan bir kanun yolu olarak tanımlanan istinaf, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararın, istinaf mercii tarafından hem hukuki hem de maddi açıdan tekrar incelenmesi ve bunu gerçekleştirirken de kendisini ilk derece mahkemesinin yerine koyarak aynı davayı bütün yönleriyle yeniden inceleyerek karar vermesi usulüdür. Yani, davaya ilk defa bakan mahkemenin verdiği son karar ile uyguladığı hukuk kurallarının üst mahkeme tarafından kontrolü yapılarak ve gerektiğinde ıslah edilmesine yönelik bir yargılamadır²⁹⁰.

²⁸⁸ İsmail Özmen, “İstinaf Mahkemeleri”, Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi, S. 131, (15 Ağustos 2006), s. 32.

²⁸⁹ Ortaç ve Ünsal, s. 8.

²⁹⁰ Çağlayan, (2017), s. 768.

III. 2. İstinafın Tarihi Gelişimi

Modern anlamda istinaf müessesesi Fransa'da ortaya çıktığı öne sürülmektedir. Fransız yargı sistemi; feodaliteden önce Osmanlı yargı sistemine benzerliğiyle dikkat çekmekteydi ve feodalitenin gelişile birlikte yeni bir kimlik kazanmıştı. Feodalitenin benimsenmesiyle yeni feodal mahkemeler kurulmuş ve bu mahkemelerin kararlarına karşı istinaben kral mahkemelerine başvuru hakkı getirilmişti. Ayrıca Fransız idari yargı sistemine istinaf müessesesinin getirilmesinde İslam hukukunda Hanefi fikhinin görüşlerinin de etkili olduğu öne sürülmektedir. Bu hususta Osmanlı hukukçusu Kemal Paşazade Said Bey, Fransız yargı sisteminin Napolyon tarafından Mısır'dan alındığını; *“Napolyon Mısır'a gitti....o vakitler Mısır'da pek çok ulemayı İslâmiyye vardı, onların yapmış oldukları âsârdan kendisi pek çok istifâde etti ve bir takım kitaplar terceme etdirdi ve o sâyede kanun-i medenî yaptırdı.”* şeklinde ifade etmiştir²⁹¹.

1839 Tanzimat Ferman'ından önce, mahkemelerin vermiş olduğu kararın tekrar incelenmesini talep etmek yetkisinin hak sahiplerine verildiği fakat bu incelemeyi yapacak bir mahkemenin oluşturulmadığı gibi bu dönemde istinaf mahkemesi konumunda bir merci bulunmamakla birlikte, *“Divan-ı Hümayun”* teşkilatının bir takım durumlarda üst mahkemeye benzer bir görev yaptığı görülmüştür. 1839 Tanzimat Fermanından sonra, Nizamiye Mahkemeleri kuruldu ve 25 Aralık 1871 tarihli *“Mehakimi Nizamiye Hakkındaki Nizamname”* ile iki dereceli yapıya geçti²⁹². 5 Haziran 1879 tarihinde kabul edilen *“Mehakimi Nizamiye Teşkilatı Kanunu Muvakkak”* ile Osmanlı döneminde kurulan ikinci derece (İstinaf) mahkemeleri yargıda yerini almıştı²⁹³.

Cumhuriyet ilan edildikten sonra 24 Nisan 1924 tarihli 469 sayılı *“Mehakim-i Şer'iyenin İlgasına ve Mehakim'in Teşkilatına Ait Ahkâmı Muaddil Kanun”* un dokuzuncu maddesi ile *“İstinaf mahakimi ve vezaiî mülgadır”* ifadesiyle birlikte hukuk sisteminin laik temellere dayandırılması gerekçesiyle şer'iyeye mahkemeleri ilga

²⁹¹ Ortaç ve Ünsal, s. 4.

²⁹² Özmen, s. 28.

²⁹³ Hakan Karakehya ve Asuman İnce Tunçer, *“İstinaf Yargılamasında Sanığın Sorgusunun Zorunlu Olup Olmadığı ve Bu İşlemden Segbis Kullanımı Üzerine Düşünceler”*, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2, (2017), s. 101.

edilirken istinaf mahkemelerinin kaldırılmasına da karar verilmiştir²⁹⁴. İstinaf mahkemeleri hakkında bu kararın verilmesinde; davaların sonuçlanma sürelerinin uzun olması, mahkemelerin teşkilatlanmada yetersiz olması²⁹⁵, istinaf mahkemelerinin kendi bünyesinde hâkimlerin olmaması sebebiyle başka mahkeme hâkimlerinden oluşması, ilk derece mahkemesi ve istinaf mahkemelerinin aynı mercide birleştirilmesi, görevli hâkimlerin yetersiz ve hukuk eğitimi almamış mübaşirler ve tutanak kâtipleri arasından seçilmesi gibi gerekçelerde kaldırılmasına karar verilmiştir²⁹⁶.

Özet olarak ifade edilmesi gerekirse, cumhuriyetin ilanına müteakip 1924 yılında istenilen yararı sağlayamadığı düşüncesiyle kaldırılan istinaf mahkemeleri, 2004 yılında 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkındaki Kanunla birlikte adli yargıda ve 2014 yılında 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair kanunla birlikte idari yargıda hukuk sisteminde tekrar yer almıştır.

III. 3. 6545 Sayılı Kanunun Genel Çıkarılma Gerekçesi

6545 sayılı yasada yapılan değişiklikte; idari yargıda, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların birçoğu temyiz talebi üzerine Danıştay'da hukuki denetime tabi tutulmaktadır. İlk derece mahkemelerinin temyize açık dosyaların büyük bir çoğunluğunun Danıştay'a gitmesiyle, Danıştay'ın en önemli görevi olan İçtihat mahkemesi görevini yerine getiremediği birçok tartışmaya konu olmuştur. Bu tartışmalar sonucu, idari yargıda istinaf kanun yoluna geçilmesi ve mevcut sistemde bulunan bölge idare mahkemelerinin varlığı, istinaf sistemine geçilmede kolaylık sağlayacağı ifade edilmektedir. Bu görüşe ek olarak istinaf kanun yolunun, hukuki güvenliğin sağlanmasında da etkin bir rol oynayacağı savunulmakta ve yine istinaf denetimiyle Danıştay'a gelecek dosya sayısında ciddi bir azalma

²⁹⁴ Mehmet Handan Surlu, "Türk Hukuk Uygulamasının Tarihsel Perspektifi Açısından İstinaf (Üst) Mahkemeleri veya Türk Yargı Sisteminin Dinmeyen Özlemi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 2, (2000), s. 461.

²⁹⁵ Özdemir Özok, "(İstinaf Mahkemeleri) 'Bölge Adliye Mahkemeleri' ya da 'Üst Mahkemeler' Açılırken Duyulan Kimi Kaygılar", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 63, (2006), s. 19.

²⁹⁶ Özen, s. 2338.

olacak ve sonuç itibariyle Danıştay'ın İçtihat mahkemesi görevinin daha sağlıklı bir şekilde yürütmesi sağlanmış olacaktır²⁹⁷.

III. 4. 6545 Sayılı Kanun Öncesi İdari Yargıda İtiraz ve Temyiz

1982 yılında yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ve “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu” ile düzenlenmiş olan idari yargı ve bu yargı içinde görevli vergi yargısı; ilk derece mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay olarak iki dereceli hale getirilmiştir. Bu bağlamda vergi mahkemeleri ilk derece; bölge idare mahkemeleri ve Danıştay ise itiraz ve temyiz mercii olarak üst derece yargı organları olarak faaliyet göstermiştir²⁹⁸.

İtiraz kanun yolu, idare/vergi mahkemelerince tek hâkim tarafından verilen kararlarla, kurul halinde verilmiş olsa bile kanunda belirtilen ve daha basit olarak nitelendirilebilen birtakım nihai kararlara karşı başvurulabilen bir kanun yoludur. *Temyiz kanun yolu ise* idare/vergi mahkemelerince kurul halinde verilen ya da kurul halinde verilmiş olsa bile itiraz mercii kapsamına girdiği belirtilenler haricindeki esas kararlara ve Danıştay vergi ve dava daireleri tarafından ilk derece mahkemesi olarak verilen nihai kararlara karşı Danıştay'a başvurulabilen kanun yolu olarak tanımlanmaktadır²⁹⁹.

Bölge idare mahkemesi itiraz mercii olarak idare/vergi mahkemelerinde tek hâkim³⁰⁰ tarafından verilen kararları hem maddi hem de hukuki olarak

²⁹⁷ Erdem, “İdari ve Vergi Yargısında İstinaf”, s. 20.

²⁹⁸ Gökçe Kafkas Durmuş, “6545 Sayılı Kanun İle İdari Yargıya Getirilen Yenilikler Sonrası Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyiş”, s. 101, <https://docplayer.biz.tr/62235301-a6545-sayili-kanun-ile-idari-yargiya-getirilen-yenilikler-sonrasi-vergi-yargisinda-olagan-kanun-yolu-surecinin-isleyisi.html>, (01.10.2019).

²⁹⁹ Mehmet Şimşek, “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* C. 1, S. 7, (2016), s. 963-964.

³⁰⁰ *Tek hâkim tarafından çözümlenecek davalar 2576 Sayılı Kanunun 7'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. 2576 Sayılı Kanunun 7'nci maddesine göre;*

1. Uyuşmazlık miktarı yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan,
a) Konusu belli parayı içeren idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları,
b) Tam yargı davaları,
İdare mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

denetlemekteydi. İlk derece mahkemesi olarak idare/vergi mahkemeleri ise uyuşmazlık durumunda ilk başvurulması gereken yargı organıydı³⁰¹.

İlk derece mahkemelerinin verdiği bir karara karşı itiraz yoluna gidebilmek için temel olarak iki şartın bulunması gerekliydi. Bu şartlar, verilen kararın nihai nitelikte olması ve tek hâkim tarafından verilmiş olmasıydı. Nihai karardan kasıt davayı sonuçlandırarak yargılamayı sona erdiren kararlardır. Bilindiği üzere, 2576 sayılı kanun gereğince ilk derece vergi mahkemeleri genel olarak kurulca karar vermelerine rağmen belirlenen konularda tek hâkim tarafından karar vermekteydi³⁰².

Bölge idare mahkemesinde itiraz konusu dava dosyaları kural olarak evrak üzerinden incelenmekteydi (İYUK md.1/2). İtiraz incelemesi sonunda maddi vakıalar yeterli görülürse veya itiraz incelemesi yalnız hukuki noktalarla ilgiliyse ya da itiraz konusu karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi olanağı varsa işin esası hakkında karar verilmekte, aksine bir durum hâsıl olmasında gereken inceleme ve soruşturmanın bölge idare mahkemesi tarafından bizzat yapılıp esas hakkında yeniden karar verilmekteydi. Fakat ilk inceleme sonunda verilen kararlara karşı yapılan itirazın haklı bulunması ya da davaya görevsiz ve yetkisiz hâkim tarafından bakılmış olması durumunda, bölge idare mahkemesi kararı bozmakta ve dosyayı ilgili ilk derece mahkemesine geri göndermekteydi (İYUK mülga md.45/3)³⁰³.

Bölge idare mahkemelerinin itiraz konusu üzerine verdiği kararlar kesin ve bu kararlara karşı temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulması söz konusu değildi. Bu kararlara karşı hatayla Danıştay'a başvurulması halinde, Danıştay görevsizlik kararı verir ve dosyayı görevli ve yetkili bölge idare mahkemesine geri göndermekteydi. Bu durum, görevli olmayan bölge idare mahkemesine yapılan başvurular için de

2. 6'ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir. ("Yirmibeşbin" olarak ifade edilen bu tutar 2019 yılı için 44.000 TL olarak belirlenmiştir).

³⁰¹ Serkan Acuner, "İdari Yargıda Getirilen Yapısal Yenilikler ve Yeni Yargılama Usulleri", *Vergi Dünyası*, S. 397, (Eylül 2014), s. 135.

³⁰² Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 524-225.

³⁰³ Kafkas Durmuş, s. 102.

geçerliydi. Bölge idare mahkemesine itiraz merci olarak başvuru kararlar İYUK md.45'te³⁰⁴ belirtilmiştir³⁰⁵.

6545 sayılı kanun ile yapılan değişiklik öncesi İYUK md.46'ya göre; vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği nihai kararlarına karşı Danıştay'da temyiz başvurusu yapılmaktaydı. Temyiz başvurusu, özel kanunlarda farklı bir süre öngörülmeleyen durumlarda, Danıştay Dava Daireleriyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde yapılmaktaydı (İYUK mülga md.46/1-2)³⁰⁶. Temyiz incelemesinde dava konusu, Danıştay ilgili dava dairesi tarafından koşullara bağlı olarak işin esasına girilerek denetler ve sonuç olarak "onama", "kısmen onama ya da kısmen bozma", "düzelterek onama" veya "bozma" kararı ile dava sonuçlandırılmaktaydı. Verilen bozma kararına karşı dosya ilgili ilk derece mahkemesine geri gönderilirdi. İlk derece mahkemesi bu dava konusunu tekrar ele alır ve sonuç olarak Danıştay'ın bozma kararına uyar veya bu karara uymayarak kendi kararında ısrar edebilmekteydi. Bozma kararına uyararak sonuçlanan dava, taraflarca yeniden temyize götürüldüğünde Danıştay, davayı daha önce vermiş olduğu bozma kararı çerçevesinde inceler ve son kararını verirdi. Fakat idare/vergi mahkemelerinin kararında ısrar etmeleri durumunda dava konusu nihai olarak İdare ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda sonuçlandırılırdı³⁰⁷.

6545 sayılı kanun ile vergi yargısında reform diye nitelendirilen yenilik, vergi mahkemelerinin kararlarına karşı bölge idare mahkemelerinde itiraz kanun yolu yerine istinaf kanun yolunun getirilmesidir. Yenilik getiren kanun metninin gerekçesinde idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarla sonuçlandığı dava dosyası sayısının %70'inin Danıştay'da %30'unun ise bölge idare mahkemesinde neticelendirildiği belirtilerek zikredilen iş yükü sebebiyle Danıştay'a intikal eden dava dosyalarının kesinleşme sürelerinin uzadığı ifade edilmiştir. Yürürlüğe giren yeni düzenlemeyle Danıştay'ın nihai olarak karara bağladığı dosya sayısının bir

³⁰⁴ Bkz. İYUK md.45

³⁰⁵ Mustafa Uzun, "Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf", *Vergi Dünyası*, S. 397, (Eylül 2014), s. 68.

³⁰⁶ Kafkas Durmuş, s. 102.

³⁰⁷ Acuner, s. 136.

kısımının bölge idare mahkemesince karara bağlanmasıyla Danıştay'ın temyiz kanun yoluyla sonuçlandığı dava dosyasıyla birlikte iş yükünün yaklaşık %80 oranında azaltılarak Danıştay'ın esas içtihat mahkemesi işlevi ön plana çıkarılmak amaçlanmıştır³⁰⁸.

III. 5. 6545 Sayılı Kanun Sonrası İdari Yargıda İstinaf ve Temyiz

Ülkemizde idari yargıda istinaf müessesesi geçiş, 2009 yılında Adalet Bakanlığının yayınladığı Yargı Reformu Stratejisinde gündeme alınmıştır. İstinafa geçmenin gerekçesi olarak da Danıştay'ın iş yükünün fazla olduğu ve geriye dönük bakılması gerekli dosyaların mevcut olduğu belirtilmiştir. Stratejik Belgede, istinaf müessesesinin getirilmesi için mevcut bölge idare mahkemelerinin alt yapı oluşturduğu ve bu sebeple de istinaf uygulamasının hayata geçirilmesinde kolaylık sağlayacağı belirtilmiştir³⁰⁹.

İdari yargıda, dolayısıyla vergi yargısında üç mercii ve iki dereceli bir sistem mevcuttu. Vergi mahkemelerinin tek hâkim tarafından verilen kararlarına karşı itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerine, kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulmaktaydı. Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine karara bağladıkları davalara karşı temyiz yolu kapalıydı. Fakat 18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı *Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile bölge idare mahkemeleri istinaf mahkemelerine dönüştürülmüştür³¹⁰.

Kamuoyunda, “Beşinci Yargı Paketi” olarak bilinen 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 28.06.2014 tarihli 29044 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6545 sayılı kanunun getirdiği yenilikler özellikle 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunlarında yapılan değişiklikler ile bölge idare mahkemelerinin görev, kuruluş yetkileri tekrar belirlenmiş ve “*itiraz kanun yolu*”

³⁰⁸ Uzun, s. 69-70.

³⁰⁹ Ortaç ve Ünsal, s. 11.

³¹⁰ Mehmet Yüce, “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, *Vergi Dünyası*, S. 399, (Kasım 2014), s. 7.

uygulamasına son verilmiş ve yerine “istinaf kanun yolu” uygulamasına geçilmiştir³¹¹.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45’inci maddesinde yapılan değişikliğe göre;

1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin³¹² Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

2. İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.

3. Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

4. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

5. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut

³¹¹ Pehlivan, s. 170.

³¹² Her yıl değerlendirme oranına göre değişmektedir. 2019 yılı için bu tutar 6.000 TL olarak belirlenmiştir.

reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

6. Bölge idare mahkemelerinin 46'ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır.

7. İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

8. İvedi yargılama usulüne³¹³ tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.

6545 sayılı kanun ile İYUK md.45'te birçok değişikliğe gidildiği görülmektedir. Bu değişikliklerden en önemlisi ilk derece yargı mercii olan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı doğrudan temyiz yoluna gidilememekte, önce ilk derece mahkemesi yargı çevresinde bulunan bölge idare mahkemesinde istinaf yoluna gidilmektedir. Bu değişiklikle beraber birçok vergi uyuşmazlığı için temyiz yoluna başvurmadan önce yargı sistemimize yeni getirilen istinaf yoluna başvurulması gerekmektedir³¹⁴.

6545 sayılı yasa değişikliği birçok yeniliği de beraber getirmiştir. Çünkü itiraz ve istinaf, benzer yönlerinin yanında birçok farklı yönleri de olan iki farklı kanun yoludur. Ortak yönlerinden bahsetmek gerekirse; başvuru konusu kararın yanlış bulunması durumunda bu kararın kaldırılarak yerine yeni bir karar verilmesi ortak yönlerini oluşturur. Buna karşılık itiraz üzerine verilen kararlar kesindir. Bunlara

³¹³ 6545 sayılı kanun ile eklenen İYUK md.20/A hükmü gereğince İvedi Yargılama Usulünün uygulandığı davalar şunlardır:

a) İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri,

b) Acele kamulaştırma işlemler,

c) Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları,

d) 12.3.1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri.

e) 9.8.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar,

f) 16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca alınan Cumhurbaşkanlığı kararları, (Şimşek, s. 971).

³¹⁴ Gümüş Erhan, s. 44.

karşı Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunma olanağı yoktur. Oysa istinaf incelemesi sonunda verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvuru imkânı vardır. Fakat istinaf üzerine verilen bütün kararların temyize başvuru imkânı olmadığı, sadece kanunda belirtilenler için bu yola başvurulabilir. Mevcut yasal düzenleme göre İYUK md.46'da³¹⁵ belirtilen durumlar için temyiz başvurusuna gidilebilmektedir. Dolayısıyla itiraz da iki dereceli bir yargılama olmasına rağmen, istinaf duruma göre üç dereceli bir yargılama olanağı sunmaktadır³¹⁶.

İstinaf kanun yoluna gidilemeyen kararların temyiz yoluna da başvurulması kural olarak mümkün değildir. Bu bağlamda temyiz konusu olan İYUK md.46'da belirtilen istinaf mahkemeleri kararlarının ve Danıştay daireleri kararlarının temyiz denetimine tabi olacağı belirtilmekte ve bu maddede ilk derece mahkemeleri olan idare (vergi) mahkemeleri kararlarına yer verilmediğinden temyiz kural olarak istinafa gidilebilen kararlara karşı bir yol olduğu, istinafa gidilemeyen ya da istinaf yolu kapalı kararlara karşı temyiz denetimi yapılamayacağı görülmektedir. Diğer bir taraftan ise bu madde esasen istinafin yalnızca idare (vergi) mahkemeleri hükümlerine karşı başvurulabilen bir yol olduğu, yani tüm ilk derece yargı organlarının hükümlerine karşı başvurulabilen bir yol olmadığı, Danıştay kanununun 24. maddesi gereği ilk derece mahkemesi olarak görevli Danıştay dairesi kararının istinaf konusu olamayacağı da görülmektedir³¹⁷.

6545 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle birlikte yargı mercilerine başvuru sınırlarından bahsetmek gerekirse; dava konusu 6.000 TL'ye kadar olan vergi uyuşmazlıkları için ilk derece mahkeme olan vergi mahkemesinde dava açılır ve bu ilk derece mahkemesinin verdiği karar kesindir ve bu mahkemelerin verdiği kararlara karşı istinaf incelemesine gidilemez ve temyize başvurulamaz. Dava konusu 6.000 ile 144.000 TL arasında olan uyuşmazlıklarda ise ilk olarak yine ilk derece mahkemesinde dava açılır ve daha sonra mahkemenin verdiği karara karşı istinaf incelemesine gidilebilir. İstinaf incelemesi sonrasında ilgili bölge idare

³¹⁵ Bkz. İYUK md.46

³¹⁶ Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 1. bs., (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016), s. 440.

³¹⁷ Üstün, s. 25-26.

mahkemesinden çıkan karar kesindir ve bu karara karşı temyize başvurulamaz³¹⁸. Dava konusu 144.000 TL'yi geçen uyuşmazlıklarda ilk olarak yine ilk derece vergi mahkemesine dava açılır ve ilk derece mahkemesi kararlarına karşı istinaf merciine gidilir ve istinaf merci kararına karşı temyiz yoluyla Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilir ve Danıştay'ın verdiği karar kesindir.

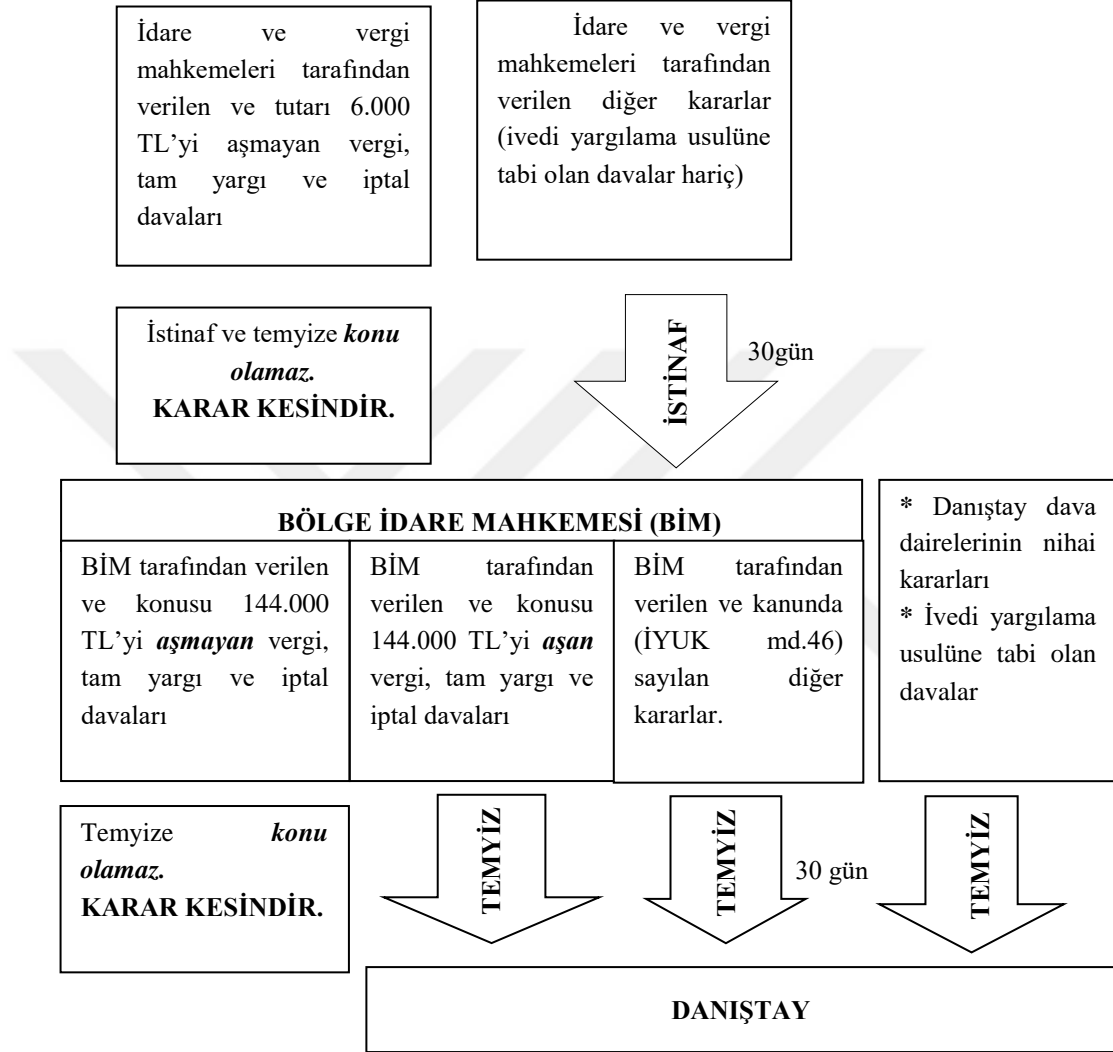
6545 sayılı kanun ile yapılan değişiklik öncesinde itiraz kanun yoluna kanunda sınırlı sayıda belirtilen işlemler için başvurulmaktaydı. Temyiz kanun yolu ise itiraz kanun yolu kapsamına girmeyen uyuşmazlıklar için genel kanun yolu niteliğindedir. Fakat değişiklik sonrasında istinaf genel kanun yolu olarak düzenlenmiş ve temyiz yolu ise İYUK md.46'da sınırlı sayıda belirtilen durumlar için bir kanun yolu işlevi üstlenmiştir. Ayrıca burada dikkat çeken durum, temyiz yoluna sadece Danıştay dava dairelerinin vermiş olduğu nihai kararlar ile bölge idare mahkemelerinin İYUK md.46/1'de sayılan davalar için verdikleri kararlar dolayısıyla başvurulabilecektir. Yani, idare ve vergi mahkemesi kararlarına karşı temyiz kanun yoluna başvurulamayacaktır. Öncelikle, istinaf yoluna başvurup sonra temyiz yoluna başvurulabilmektedir. Dolayısıyla sınırlı sayıda bazı uyuşmazlıklar hariç doğrudan temyiz yoluna gitmek mümkün değildir. Münhasıran doğrudan temyize başvurulabilecek davalar ilgili kanunda belirtilmiştir³¹⁹.

6545 sayılı kanun ile istinaf ve temyiz kanun yollarının durumu aşağıdaki şekil 4 yardımıyla ifade edilmiştir:

³¹⁸ Buyrukoğlu, s. 119.

³¹⁹ Ersin Kaplan, "İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf", *Vergi Dünyası*, S. 396, (Ağustos 2014), s. 181.

Şekil 4: İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri ve Danıştay'a Başvuruda Parasal ve Diğer Sınırlar



Kaynak: Kaplan Ersin, 2014, s. 183, (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

III. 6. Kanun Yollarının Karşılaştırılması

2014 yılında 6545 sayılı kanun ile idari yargıda dolayısıyla vergi yargısında yapılan değişiklik öncesinde yer alan olağan kanun yolları; itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi olmak üzere üç merciden oluşmaktaydı. Olağanüstü kanun yolları ise kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi olarak ikiye ayrılmaktaydı. 6545 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle birlikte itiraz kanun yolu kaldırılarak yerine istinaf kanun yolu getirilmiş, kanun yararına bozma "kanun yararına temyiz"

şeklinde yeniden yapılandırılmış, ayrıca “kararın düzeltilmesi yolu” tünden kaldırılmıştır. Konu bütünlüğünü bozmamak adına aşağıda 6545 sayılı kanun öncesi ve sonrasında olağan kanun yollarından itiraz, istinaf ve temyiz kanun yollarının karşılaştırılması uygun görülmüştür.

III. 6. 1. İstinaf ve İtiraz Kanun Yollarının Karşılaştırılması

6545 sayılı kanun değişikliği ile idari yargıda getirilen en önemli yenilik itiraz kanun yolunun kaldırılıp yerine istinaf kanun yolunun uygulamaya girmesidir. Bu kanun değişikliği ile beraber itiraz ve istinaf kanun yollarında ciddi benzerlikler olduğu görülmekle birlikte birçok yenilikte gerçekleşmiştir. 6545 sayılı kanun ile değişikliğe gidilmeyen en temel iki unsur, her iki kanun yolunda da başvuru merci olarak bölge idare mahkemelerinin yer alması ve itiraz kanun yolunda olduğu gibi istinaf kanun yolunda da başvuru süresinin ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı kararın tebliğ tarihini izleyen günden başlamak üzere başvuru süresinin 30 gün olarak belirlenmiş olmasıdır.

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hâkimle vermiş olduğu kararlarına karşı bölge idare mahkemelerine itiraz kanun yoluna gidilebilirken, kurul halinde vermiş olduğu kararlara karşı ise Danıştay’a temyiz kanun yoluna başvurulabilmekteydi³²⁰. İtiraz üzerine verilen hükümlerin temyize gidilmemesi açısından itiraz kanun yolu tam anlamıyla istinaf kanun yoluyla bağdaşmamaktadır. 2014 yılında yürürlüğe giren 6545 sayılı kanun ile hem isim hem de kavramsal olarak değişikliğe gidilmiş, bu değişiklikle beraber itiraz kanun yolu yürürlükten kaldırılarak istinaf kanun yolu uygulamasına geçilmiştir. Yapılan bu yenilikle beraber, bazı kararlar haricinde istinafa başvuru kararlara karşı konu ve miktar açısından gerekli şartları taşıyan davalarda temyize başvurulabilmektedir. Diğer taraftan itiraz kanun yolunda olduğu gibi istinaf kanun yolunda da bölge idare mahkemeleri esas hakkında karar vermektedir. Özet olarak ifade edilirse, istinaftan önceki uygulamalarda itiraz ve

³²⁰ Armağan, “Isparta İli Özelinde”, s. 207.

temyiz kanun yolları birbirinin alternatifi iken, istinafla beraber temyiz, istinaf sonrasında başvurulabilen bir kanun yolu olarak uygulanabilmektedir³²¹.

6545 sayılı kanun ile yürürlükten kalkan itiraz kanun yolunun hukuki niteliği ve istinaf konusunda doktrinde farklı görüşler öne sürülmektedir. Bu görüşlerin bazıları; “ilk derece mahkemelerinin nihai kararlarının bir üst mahkemede yeniden incelenerek esas hakkında tekrar karar verilmesini sağlayan itiraz kanun yolu *istinaftır.*” diye ifade edilirken diğer bir görüşe göre “itiraza konu olan uyuşmazlık üzerine verilen kararların kesin olması ve bu kararlara karşı temyiz yoluna gidilememesi gibi gerekçelerle itiraz kanun yolu istinaf kanun yolundan farklıdır.”³²² ifadesine yer verilmiştir. Ayrıca istinafin bağımsız bir kanun yolu olduğu savunan görüşüne göre “istinaf kendine özgü bir yoldur ve itirazdan farklıdır. Bölge idare mahkemesi itiraz kanun yolunda davayı hem hukuki hem de maddi yönden incelese de bu inceleme kural olarak ilk derece mahkemesi tarafında bakılan dosya üzerinden ve bununla sınırlı bir incelemedir ve istinaf mahkemesindeki uygulamanın aksine herhangi duruşma ve soruşturma yapılmaz”³²³.

İtiraz kanun yolu, kararın hem maddi hem de hukuki yönden incelenmesiyle istinaf denetimine; kesin ve üst mahkemeye gidilememesi açısından ise temyiz denetimine benzetilmektedir. İtiraz denetiminden geçmiş bir karar her zaman kesinken, istinaf denetiminde temyiz yoluna gidilemeyen kararlar kesindir. Ayrıca itiraz ve istinaf denetimlerinde, hem hukuki hem de maddi denetim yapılarak esas hakkında karar verilirken, temyiz denetiminde sadece hukuki denetim yapılarak bozma kararı veya onama kararı verilir³²⁴.

Kural olarak bölge idare mahkemesi incelemesini dosya üzerinden yapar ve işin esası hakkında kararını verir. Dosya üzerinden inceleme yapılabilen durumlardan bahsetmek gerekirse; elde edilen bilgi maddi olayı yeterli derecede aydınlatıyorsa, itiraz sadece hukuki konulara ilişkinse, uyuşmazlık karardaki maddi yanlışlıklara ilişkin olup, bu yanlışlıkların düzeltilme olanağı varsa, bu hususlar düzeltilerek esas

³²¹ Üstün, s. 20-21.

³²² Hasbutcu, s. 31.

³²³ Mustafa Avcı, “İdari Yargıda İstinaf”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 96, (Ekim 2011), s. 184.

³²⁴ Hasbutcu, s. 31-32.

hakkında karar verilir. Diğer bir ifadeyle, ek bir araştırmaya gerek olmaksızın uyuşmazlık konusu çözümleniyorsa, mahkeme dosya üzerinden esas hakkında kararını verir ve dosya ilk derece mahkemesine gönderilmez. Durum tersine ise mahkeme gerekli inceleme ve araştırmayı bizzat yapar ve işin esası hakkında kararını verir ve dosya ilk derece mahkemesine gönderilmez. İtiraz incelemesi sonunda dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmeyip işin esası hakkında karar verilmesi açısından itiraz incelemesi istinaf incelemesine benzemektedir³²⁵.

Bölge idare mahkemesi, itiraz başvurusunu kabul edip ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararı bozmakla beraber ilk inceleme sonucu verilen bir karara karşı itiraz başvurusunu haklı bulması veya davaya görevsiz bir hâkimin bakması durumunda esas hakkında karar vermez ve dosyayı ilgili ilk derece mahkemesine geri gönderir. İstinaf kanun yolunda ise ilk inceleme sonucu verilen karara karşı yapılan istinaf başvurusunun haklı bulunup veya davaya görevsiz ve yetkisiz mahkeme veya reddedilmiş, yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması sonucunda ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılarak esas hakkında karar verilmeyip dosya ilgili ilk derece mahkemesine geri gönderilir. İki durumda da bölge idare mahkemesinin verdiği kararlar kesindir³²⁶.

III. 6. 2. İstinaf ve Temyiz Kanun Yollarının Karşılaştırılması

İstinaf kanun yolu ile temyiz kanun yolu arasında belirli benzerlikler ve farklılıklar mevcuttur. Bilindiği üzere her iki kanun yolu arasında en temel farklılık inceleme mercileridir. Temyiz kanun yolu incelemesini Danıştay, istinaf kanun yolu incelemesi ise bölge idare mahkeme yapmaktadır.

Temyiz mercii Danıştay'ın en önemli görevi ülke genelinde içtihat oluşturmaktır. İchtihat oluşturmadaki amaç, ülke genelinde uygulanan hukuk kurallarının aynı veya benzer konularda farklı yorumlanmasının önüne geçilmesini sağlamaya çalışarak hukuk birliğini korumaya yardımcı olmaktır. İstinaf mercii bölge idare mahkemesi ise, somut olay bakımından adaletin en iyi şekilde sağlanmasını amaçlamaktadır. Böylece İYUK madde 46'da yapılan değişiklikle,

³²⁵ Avcı, İdari Yargıda İstinaf, s. 185.

³²⁶ Hasbutcu, s. 32-33.

istinaf kanun yolunda karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay'a başvurulması gerekliliği belirlenmiş; bunun haricindeki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf kanun yoluyla kesinleşmesi öngörülmüştür. Nitekim Danıştay'ın temyiz mercii olarak karara bağladığı dosya sayısı %80 oranında azaltılarak Danıştay'ın içtihat görevini yerine getirmesi amaçlanmıştır³²⁷.

İstinaf denetiminde, dava konusu olay hem maddi hem de hukuki yönlerden bütün ayrıntılarıyla incelenir ve yeniden karara bağlanır. Temyiz denetiminde ise sadece hukuka uygunluk denetimi yapılmaktadır. Bu denetim yapılırken yeni bir delil araştırması yapılmaksızın dosya üzerinden gerçekleştirilir. İstinaf denetiminde, kararın istisnalar dışında hukuka aykırılığı tespit edilirse istinaf mercii ilk derece mahkemesinin verdiği kararın dışında kendisi baştan yeni bir karar vermektedir. Böyle bir durumda istinaf mahkemesi kararı bozarak ilk derece mahkemesine göndermez. Temiz denetiminde ise, kararın hukuka aykırılığı tespit edildiğinde kural olarak karar bozulur ve baştan yeni bir karar verilmek üzere dosya ilk derece mahkemesine gönderilmektedir. Ayrıca belirtilmesi gerekirse, istinaf ve temyiz kanun yolları birbirinin devamı değil, alternatifinde uygulanan kanun yollarıdır. Yani istinafa tabi konuların birçoğu temyize tabi değildir. İstinaf genel bir kanun yoludur ki kanunla istinafın dışında kalanlar haricindeki konular istinaf kanun yoluyla çözümlenmektedir. Temyiz kanun yolu ise istisnai bir başvuru yoludur ve İYUK' un 46'ncı maddesinde belirtilen konularda başvurulabilmektedir³²⁸.

III. 7. İstinaf Kanun Yolunun İşleyiş Süreci

III. 7. 1. Başvuru

İstinafa başvuru, bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben yazılan dilekçeyle yapılmaktadır. İstinaf başvuru dilekçesinde uyulması gereken hususlar İYUK md.3'de³²⁹ belirtilmiştir. Usulüne uygun hazırlanan başvuru dilekçesi İYUK md.4'de³³⁰ belirtilen mercilere verilmektedir. Ayrıca istinafa başvuru, davanın

³²⁷ Çınarlı, s.21.

³²⁸ Çağlayan, (2017), s. 770.

³²⁹ Bkz. İYUK md.3

³³⁰ Bkz. İYUK md.4

taraflarınca yapılabilmekte ve bu tarafların ilgili başvuru konusunda menfaatlerinin olması da gerekmektedir. Burada belirtilmesi gereken önemli nokta ise temyize başvuruda olduğu gibi istinafa başvuruda da hukuki yarar şartı aranmaktadır. İstinafa başvuran taraf, bu başvuruda herhangi bir menfaati yoksa istinaf başvurusu reddedilmektedir. Yani, istinafa başvuranın istinafa konu kararın kaldırılmasında ya da değiştirilmesinde korunmaya değer hukuki yararının olması gerekmektedir³³¹. İstinafa başvuru yapan kişi işin doğası gereği aleyhine karar verilen kişi olması gerekmektedir. Vergi mahkemesince aleyhine karar verilen taraf, bizatihi kendisi veya kanuni temsilcisi ya da vekili aracılığıyla istinaf başvurusunda bulunabilir³³².

İYUK md.45/1’de ifade edildiği üzere, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine bir hüküm olsa dahi mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinafa başvurulabilir. Bu sürenin başlangıcı, istinafa konu kararın tebliğ edildiği gündür.

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir (İYUK md.45/2). Bu maddeye göre; istinaf başvuru dilekçesinin hazırlanması, ilgili mercilere verilmesi ve bu dilekçelere verilen cevaplar noktasında temyiz ve istinaf kanun yolları arasında benzerlik görülmektedir. Bu bağlamda önceden ifade edildiği üzere, istinaf talepleri istinafa konu kararı veren ilk derece mahkemelerinin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemeleri başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılmaktadır. İstinaf yoluna başvurmak isteyen kişi, başvuru konusu uyuşmazlık için yanlış bir merci belirterek talepte bulunması durumunda dahi, başvuru konusu dosya, dilekçedeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın istinaf merci olan görevli bölge idare mahkemesine gönderilmektedir³³³.

Dilekçe ilgili madde hükmüne uygun düzenlenmiş fakat eksikliklerin bulunması halinde 15 gün içinde tamamlanması hususu idare ve vergi mahkemelerince ilgiliye tebliğ olunur. Bu süre içinde eksikliklerin tamamlanmaması

³³¹ Çağlayan, (2018), s. 764-765.

³³² Mehmet Yüce, *Mali Yargılama Hukuku*, 2. bs., (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016), s. 125.

³³³ Sevda Yılmaz, “6545 ve 6552 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde İdari Yargılama Usûlü Değişiklikleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 28, (Ekim 2016), s. 428-429.

durumunda istinaf başvurusunda bulunulmamış sayılmasına idare ve vergi mahkemeleri tarafından karar verilir³³⁴. Bu karara karşı ise yedi gün içinde istinafa başvurulabilmektedir.

III. 7. 2. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler

Bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben usulüne uygun ve karşı taraf sayısından bir fazla olarak hazırlanmış olan başvuru dilekçesi, vergi mahkemesi başkanlığına veya İYUK' un 4'üncü maddesinde belirtilen makamlara verilir. Böylece ilgili yargı makamlarına verilen başvuru dilekçelerinin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra, deftere kaydı yapılır ve kayıt tarihi ve sayısı dilekçenin ilgili alanına yazılır. Yapılan başvuru talebi, bu kayıt tarihinde yapılmış sayılmaktadır. Ayrıca, davacılara kayıt tarihi ve sayısını gösteren imzalı, mühürlü ve pulşuz bir dilekçe alındı evrakı verilmektedir³³⁵.

İstinaf dilekçesi verilen ilgili ilk derece mahkemesi dosyayı bölge idare (istinaf) mahkemelerine göndermeden önce; istinafa konu dilekçenin süresi içinde verilip verilmediğini inceleyip eğer süresi geçmiş bir dilekçeyi tespit ederse dilekçenin reddine karar vermekte ve ayrıca yapılan bu ilk incelemede ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararların istinaf yoluna gidilebilecek karar olup olmadığı yönünden de incelemekte ve istinaf yolu kapalı bir kararın tespiti halinde yine dilekçenin reddine karar verilmektedir³³⁶.

İstinaf dilekçesiyle birlikte bu dilekçeye ilişkin harç ve giderlerin ödenip ödenmediği incelenecektir. Bu harç ve giderlerin ödenmemiş olması ya da eksik ödenmiş olması durumunda kararı veren yargı mercii tarafından bu eksikliklerin 7 gün içinde giderilmesi için başvuru yapan tarafa tebliği yapılır. Ayrıca tebliğde, bu eksikliğin 7 gün içinde giderilmesi yoksa istinaf yoluna başvurudan vazgeçilmiş sayılacağı hususu belirtilmektedir³³⁷.

³³⁴ Kaplan Gürsel, s. 446.

³³⁵ Yüce, 6545 sayılı kanun sonrası, s. 8.

³³⁶ Çağlayan, (2018), s. 766-767.

³³⁷ Çınarlı, s. 69.

Kural olarak, istinaf dilekçesine yapılan inceleme evrak üzerinden yapılmaktadır. Bölge idare mahkemesi dava dosyasındaki belge ve bilgilerin yeterli olması durumunda davayı dosya üzerinden, aksine bir durumda bizzat kendisi yargılamayı yapar ve işin esası hakkında kararını verir. Bölge idare mahkemesi dava dosyasını sadece hukuki açıdan denetlemekle kalmaz olay denetimine de girer. Diğer bir ifadeyle mahkeme dosyayı yeterli bulmadığı zaman, ilk derece mahkemesince hiçbir inceleme yapılmamışçasına bizzat kendisini ilk derece mahkemesi yerine koyarak gerekli incelemeyi yaparak kararını verir³³⁸.

III. 7. 3. Karar

Bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu kararlar İYUK md.45' de aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

- Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir (İYUK md.45/3).
- Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ve ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir (İYUK md.45/4).
- Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı olduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması halinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir (İYUK md.45/5).

³³⁸ Yüce, 6545 sayılı kanun sonrası, s. 9.

- Bölge idare mahkemelerinin İYUK md.46'ya göre temyize açık olmayan kar

Kural olarak istinaf incelemesi; ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararlarda tespit edilen maddi ya da hukuki eksikliklerin istinaf yargısı tarafından tamamlanıp, nihai kararın da istinaf yargısı tarafından verilmesidir. Fakat bu kuralın bir istisnası mevcuttur. İlk derece mahkemesinin İYUK md.14-15'e göre ilk inceleme sonucunda vermiş olduğu karara karşı istinaf başvurusu yapılmış ve istinaf mercii yapılan bu başvuruyu haklı görmüş ise bu kararı bozacak ve dosyayı kararı veren mahkemeye gönderecektir. Buna benzer bir başka durum da ilk derece mahkemesindeki davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme tarafından veyahut reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması durumunda da, istinaf mercii kararı bozarak dosyayı geri gönderecektir³³⁹.

III. 7. 3. 1. İstinaf Yoluna Gidilemeyecek Kararlar

İstinaf, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilmiş nihai kararlar hakkında başvurulabilen genel bir kanun yoludur. Her ne kadar genel bir kanun yolu olsa da kanun koyucu bazı kararları bu kuralın dışında tutmuştur. İstinaf yoluna başvurulamayacak kararlardan bahsetmek gerekirse³⁴⁰:

- Konusu 6.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerinde verilmiş olan kararlar kesindir ve bu kararlar hakkında istinaf veya diğer bir kanun yoluna başvurulamaz (İYUK md.45/1).
- İvedi yargılama usulüne tabi dava ve uyuşmazlıklar hakkında verilen nihai kararlara karşı istinaf yolu kapalıdır (İYUK md.45/8). Fakat bu kararlara karşı 15 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilmektedir (İYUK md.20/A).
- Merkezi ve ortak sınavlar ve bu sınavlarla ilgili iş ve işlemler ile sınav sonuçları hususunda verilen nihai kararlara karşı istinaf yoluna gidilemez. Bu

³³⁹ Kaplan Ersin, s. 182.

³⁴⁰ Kaplan Gürsel, s. 441.

kararlara karşı kararın tebliğinden itibaren beş gün içinde Danıştay'a temyiz yoluna başvuruda bulunulabilir (İYUK md.20/B).

III. 8. Temyiz Kanun Yolunun İşleyiş Süreci

III. 8. 1. Başvuru

Temyiz, taraflardan birinin temyiz talebinde bulunmaları üzerine gerçekleşmektedir. Temyiz süresi nihai kararın tebliğ tarihini izleyen *30 gün içinde* yapılması gerekmektedir. Bu süre zarfında temyiz başvurusunda bulunulmaz ise temyiz yoluna başvuru hakkı kaybedilmektedir. Temyiz yoluna kısmen veya tamamen davayı kaybetmiş taraf başvuru yapabilir. Kural olarak davayı kazanan taraf, kararın bozulmasını istemekte bir menfaati veya hukuki yararı bulunmadığından temyiz yoluna başvuramaz. Hukuki yararının olması durumunda davayı kazanan veya kaybeden taraflar temyiz talebinde bulunabilir³⁴¹.

Başvuru dilekçesinin Danıştay başkanlığına hitaben yazılmış ve imzalı şekilde olması gerekmektedir. Temyiz dilekçesi de dava dilekçesinin düzenlenmesi ile ilgili hükümlere tabidir. Bu dilekçe, doğrudan Danıştay'a verilebileceği gibi kararı veren mahkemeye veya vergi mahkemesine dava açarken dilekçe almaya yetkili olan mercilere de verilebilmektedir. Ayrıca belirtilmesi gerekirse, vergi dairelerinin temyiz kanun yoluna başvurabilmeleri için bağlı olduğu bakanlıktan onay almaları gerekmektedir. Bu onay alınmadan vergi dairelerinin temyiz davası açması mümkün değildir³⁴².

Temyiz başvurusu dilekçesi, 6545 sayılı kanun değişikliği öncesinde olduğu gibi İYUK' un 3'üncü maddesinde belirtilen hükümlere göre düzenlenmektedir. Usulüne uygun olarak düzenlenen temyiz dilekçesi, kararı veren bölge idare mahkemelerine, Danıştay'a veya İYUK md.4'te belirtilen mercilere verilir ve kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemelerince ilgiliye tebliğ olunur. İlgili taraf tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresi içinde temyiz etmemiş olsa dahi düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz talebinde bulunabilir.

³⁴¹ Yüce, 6545 Sayılı Kanun Sonrası, s. 10.

³⁴² Yüce, 6545 Sayılı Kanun Sonrası, s. 10.

Böyle bir durumda düzenlenen bu dilekçeler temyiz dilekçesi mahiyetindedir. Kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesi, cevap dilekçesi verildikten ya da cevap süresi geçtikten sonra dosyayı Danıştay'a veya kurula gönderir (İYUK, 1982; md.48/3-4)³⁴³.

III. 8. 2. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler

İYUK md.48/2' ye göre temyiz dilekçesi, temyize konu teşkil eden kararı veren bölge idare mahkemesine ulaştığında, bölge idare mahkemesi temyize konu teşkil eden dosyayı Danıştay'a göndermeden önce kendisi bir ön inceleme yapmaktadır. Bu ön incelemede ilk olarak temyiz dilekçesinin usulüne göre düzenlenip/düzenlenmediği kontrol edilmektedir. Eğer temyiz dilekçesi İYUK md.3'te sayılan şartları taşııyorsa, bu eksikliklerin 15 gün içerisinde tamamlanması hususu ilgiliye tebliğ edilmektedir. Bu süre zarfında eksiklikler tamamlanmazsa bölge idare mahkemesi temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar vermektedir. Bu karara karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir³⁴⁴.

Usulüne göre hazırlanmış temyize başvuru dilekçeleri ve ekleri karşı taraf sayısından bir fazla olarak düzenlenmektedir. Dilekçe, ya doğrudan Danıştay dava dairesine ya da Danıştay'a gönderilmek üzere kararı veren mahkemeye verilmektedir. Harç ve posta ücreti alınan dilekçenin temyiz defterine kaydı yapılır ve kayıt, tarih ve sayısı dilekçede ilgili yere yazılmaktadır³⁴⁵.

III. 8. 3. Karar

6545 sayılı kanunla yapılan yeni düzenleme ile Danıştay; temyiz incelemesinde yaptığı ilk inceleme sonucunda işin esasına girerek dava dosyasında temyiz nedenlerinin olup olmadığını inceler ve dava hakkında; onama, bozma, kısmen

³⁴³ Kafkas Durmuş, s. 106.

³⁴⁴ Çınarlı, s. 119-120.

³⁴⁵ Yüce, 6545 Sayılı Kanun Sonrası, s. 10.

bozma (kısmen onama) ve değiştirerek ya da düzelterek onama şeklinde karar verir³⁴⁶.

6545 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle, İYUK' un 49. maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiştir. Bu değişiklikle beraber İYUK md.49'da *Danıştay'ın temyiz incelemesi sonucu verdiği kararlar şu şekildedir:*

1. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

2. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

3. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

4. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50'nci madde hükümleri kıyasen uygulanır.

5. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz.

6545 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle, İYUK' un 50. maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiştir. Bu değişiklikle beraber İYUK md.50'de *Danıştay'ın temyize verilen karar üzerine yapılacak işlemler şu şekildedir:*

³⁴⁶ Avcı, *Son Yenilikler*, s. 103.

1. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır.

2. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili mercii, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

3. Bölge idare mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.

4. Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır.

5. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

III. 9. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) Açısından İstinaf Kanun Yolu

Uluslararası sözleşmelerde ve iç hukukta yer alan adil yargılanma hakkı, insani olarak temel bir hak olmakla beraber ayrıca yargılama hukukunun da güvencesidir. Adil yargılanma hakkı, yargılamanın her aşamasında vazgeçilmez bir unsur olarak gözetilmeli ve uygulanmalıdır. Tarafları arasında ülkemizin de olduğu AİHS madde 6/1'e göre; her kişi davasını, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili anlaşmazlıkların esasına yönelik karar verecek olan, kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız mahkemece hakkaniyete uygun ve kamuya açık bir şekilde, makul bir sürede görülmesini isteme hakkına sahiptir³⁴⁷.

³⁴⁷ Sezin Aktepe Artık, "İstinaf Kanun Yolunda Kamu Düzeni Kavramı", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 134, (2018): s. 275.

İstinaf kanun yolunun ülkemiz hukuki temelleri açısından değerlendirilmesi gereken bir diğer konu, Anayasa'nın 90. maddesiyle iç hukukta yerini alan temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşme mahiyetinden dolayı kanunlara göre öncelikli olan AİHS'dir. Yargısal açıdan AİHS'nin önem arz eden hükümleri, 6. maddede belirtilen “adil yargılanma hakkı” ve 13. maddede belirtilen “etkili bir hukuki yola başvuru hakkı”dır. AİHS'nin 6. maddesinde belirtilen ve adli sistemin işleyiş ve teşkilatlanmasında kişilere güvence veren haklardan oluşan adil yargılanma hakkı, usul hukukuyla ilgili koruma sağlayarak bir tür “adalet ölçüsü” oluşturmaktadır³⁴⁸. Bu ölçüyü yakalamak için ise AİHS çevresinde korunan adil yargılama hakkını sağlamak amacıyla Türkiye’de istinaf mahkemeleri uygulamalarının evrensel standartlara göre yapılması gerekmektedir³⁴⁹.

İstinaf, AİHS ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)’ne göre adil yargılanma hakkı için kesin bir kural değil yalnızca hakkın yerine getirilmesi için önem arz eden bir katkı olarak belirtilmektedir. Diğer taraftan iç hukukta üst yargı mercilere başvuru imkânı tanınmış ise adil yargılanma hakkının bir ögesi olan mahkemeye erişim hakkının üst yargı mercilere başvuru imkânını da içerdiği kabul edilmektedir. Diğer bir açıdan ise iç hukukta böyle bir yol öngörülmüş ve hak sahibince talep edilmesi durumunda üst yargı mercilerinin yargılama aşamasında da AİHS madde 6/1’deki adil yargılanma hakkına dair gereklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca iç hukukta kanun yolları genel olarak tanınmış fakat birtakım dava türleri için başvuru imkânı tanınmamış ise ayrımcılık yasağı ile birlikte dava konusu hakkın da ihlali sonucunu ortaya çıkabilmektedir³⁵⁰.

AİHS’deki düzenlemelere bakıldığında üst yargı mercilerine doğrudan yer verilmediği görülmektedir. Fakat bu sözleşmeye ek 7. Protokol’de ceza yargısında verilmiş bir mahkûmiyet kararına karşı kişilere, üst yargı mercilere kararın tekrar incelenmesini talep etme hakkı veren bir hükme yer verilmiştir. Bu protokol sadece ceza yargılamasını içermektedir. Fakat AİHM suç ve ceza kavramlarını geniş bir

³⁴⁸ Taner, s. 198.

³⁴⁹ Nevhis Deren Yıldırım, “Türk ve Alman İstinaf Sistemlerine İlişkin Bazı Saptamalar”, *Güncel Hukuk*, S. 151, (Temmuz 2016), s. 46.

³⁵⁰ Zeynep Nihal Aydınoglu, “İstinaf Kanun Yolunun İdari Yargılama Usulüne Başlıca Etkileri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 34, (Nisan 2018), s. 393.

şekilde değerlendirerek idari müeyyide niteliğindeki vergi cezalarını da adil yargılanmanın getirdiği usuli güvencelerden yararlanabilecek uyuşmazlıklar içerisinde değerlendirilmesi nedeniyle vergi cezalarıyla ilgili davaların, bu protokolde izah edilen ceza yargılamalarına dâhil olduğunu kabullenmek gerekir. Ceza yargısında görülen adli nitelikteki vergi suçlarıyla ilgili davaların ise bahsi geçen protokolde belirtilen ceza yargılamalarına dâhil olduğu hususunda tereddüt yoktur. Bu bağlamda vergi cezalarıyla ilgili mahkûmiyet kararları açısından protokol üst yargı dolayısıyla istinafa başvuru yolu açmaktadır³⁵¹.

III. 10. Kaynak Ülke Olarak Fransa’da İstinaf Sistemi

Fransa, bilhassa idari yargıda kılavuz bir ülke konumundadır. Fransa’da idari yargının en üstünde bulunan Danıştay’ın (Conseil d’Etat) içtihatları, geçmiş dönemlerde olduğu gibi günümüzde de idare hukuku çalışmalarına kaynaklık etmektedir. Birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi Fransa’da da vergi uyuşmazlıklarına (contentieux fiscal), yargı aşamasından önce, idari aşamada çözüm aranmakta ve bu çözüm yollarında da önemli bir başarı sağlanmıştır ve yargı aşamasından önce idari çözüm yollarına gitmek zorunludur. İdari çözüm yollarından en etkilisi ise uzlaşma müessesesidir. Diğer başvuru yolları ise düzeltme, pişmanlık ve ıslah, vergi ya da cezada indirim, zor durumda vergi ve cezada indirim gibi müesseseler bulunmaktadır³⁵².

Fransa’da idari yargının oluşumu Fransız ihtilalinden sonraki tarihi ve siyasi sebeplere dayanmaktadır. İhtilalden sonra “adli ve idari makamların ayrılığı ilkesi” benimsenmiş ve yargıçların idare aleyhine açılmış davalarda görev yapmalarının önüne geçilmiştir. İdare ile kişiler arasındaki anlaşmazlıkları çözme görevi ise ilk etapta 13 Aralık 1799 Anayasasıyla Conseil d’Etat’ya verilmiştir. İlerleyen süreçte 24 Mayıs 1872 tarihli yasayla da anlaşmazlıklar hususunda mutlak karar verme yetkisi verilerek Conseil d’Etat bir idari yargı organı haline dönüştürülmüştür. İdari yargıda yaşanan gelişmelerle beraber 30 Eylül 1953 tarihli KHK ile idare mahkemelerinin kuruluşu tamamlanmış ve idari uyuşmazlık alanında faaliyet

³⁵¹ Taner, s. 199-201.

³⁵² Kızılot ve Kızılot, (2007), s. 81.

gösteren ilk derece mahkemeleri haline getirilmiştir. Fransa’da da idari yargı alanında yaşanan gelişmelerle birlikte 31 Aralık 1987 tarihinde istinaf mahkemeleri kurulmuş ve idari mahkemelerin vermiş olduğu kararların istinaf denetimi kurulan bu yeni mahkemelere verilmiş, ayrıca bu yasayla Conseil d’Etat istinaf mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı yapılan başvuruları denetleyen temyiz mercii konumuna getirilmiştir³⁵³.

Yapılan yenilikle beraber önceden iki dereceli yargı sistemi üç dereceli bir yapıya kavuşturulmuştur. İki dereceli sistemde Conseil d’Etat’ın aşırı iş yüküyle karşı karşıya kalması sebebiyle yürürlüğe giren yasal düzenlemeyle, Conseil d’Etat’ın iş yükü hafifletilmiş ve yargılama açısından gerçek bir temyiz müessesesi haline getirilmiştir. Bu yeni sistemde Conseil d’Etat’ın görevi maddi olayları tekrar incelemek değil, olayların hukuki incelemesini yapmak yani temyiz denetimini gerçekleştirmektir. Bu yenilikle birlikte Conseil d’Etat önemli davaları inceleyen konuma gelmiştir³⁵⁴.

Fransa’da idari anlaşmazlıkların çözüm yolunda; ilk derece idari mahkemelerince verilen kararlar, istinaf mahkemeleri tarafından denetlenir. Bu mahkemelerin kararlarına karşı temyiz mercii olan Conseil d’État’ya başvurulur³⁵⁵. Fransız’da istinaf müessesesi, ilk derece mahkemeler tarafından verilen bir kararın ikinci derece mahkemeler tarafından (istinaf mahkemesi, *cour d’appel*) düzeltilmesi, iyileştirilmesi ya da iptal edilmesine yönelik bir kanun yoludur (C.pr.civ. m.542). Fransa’da günümüzdeki anlayış ve yorumlanışıyla istinaf müessesesi; “ilk derece mahkemesi kararının üzerine kurulan ve mükemmel bir karara varma amacı güden bir *diyalektik oluşturmak*” olarak tanımlanmaktadır³⁵⁶.

Fransa istinaf mahkemelerinde altı hâkim görev yapmaktadır. Bu uygulamaya göre her bir istinaf dairesinde; bir başkan, bir başkan yardımcısı, üç raportör hâkim

³⁵³ Engin Saygın, “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* C. 169, S. 1-2, (2011), s. 638.

³⁵⁴ Ahmet Akbaba, “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 2, (2014), s. 445.

³⁵⁵ Oğuz Sancaktar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, *Journal Of Yaşar University* C. 8, S. Özel, (2013), s. 2266.

³⁵⁶ Haluk Konuralp, “Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafın Yeri (Hukuk Davaları Açısından)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 50, S. 1, (2001), s. 28.

ile birlikte davaya görüşlerini sunan kamu raportörü de görev yapmaktadır. Fakat hükümet komiseri vasfındaki bu kamu raportörü karar veren kurula katılamamaktadır. İstinaf yargısında çoğu kez üç hâkim dosyalar incelenmektedir. Bazı durumlarda hâkim sayısı beşe çıkarılmaktadır. Bu bağlamda istinaf mahkemeleri dairelerinde beş hâkim görev yapmakla birlikte çoğu kez üç hâkimle istinaf denetimi gerçekleştirilmektedir. Diğer taraftan iki hâkimin istinaf denetimi gerçekleştirdiği durumlar da bulunmaktadır. Öte taraftan karmaşık konularda bütün mahkeme başkanlarının toplanmasıyla kurul oluşturmakta ve bu karmaşık dava konusunda kurulca karar verilmektedir. Bu gibi durumlarda başkanlar; ilk olarak kendi dairelerinde görevli hâkimlerle görüşme yapmakta ve görüşmeler sonucu ortaya çıkan farklı düşünceler ve görüşleri kurul gündemine taşımaktadır³⁵⁷.

III. 11. İstinaf Sisteminin Faydaları

İstinaf sisteminin getirilmesinden önce ülkemizde vergi yargısının temel sorunları olarak ifade edilebilen hususların bazıları; süre itibariyle yargılamanın uzunluğu ve buna bağlı olarak adaletin geç tecellisi, uyuşmazlığın çözümünde mahkemelerdeki uzmanlaşmanın yetersiz olması ve asıl önemlisi Danıştay'da birikmiş dosya sayısının oldukça fazla olmasıdır³⁵⁸.

İstinaf müessesesi hakkında dünden bugüne çok çeşitli görüşler beyan edilmiştir. Bu görüşlerden lehte olanlardan bazıları sıralanırsa;

- İstinafın en önemli özelliklerinden bir olan maddi meselenin tekrar incelenerek en doğru kararın verilmesine yapmış olduğu katkıdır. Diğer bir ifadeyle sadece hukuki inceleme yapılması karardaki hataların hepsinin düzeltileceği anlamına gelmez. Maddi meselede bir hata yapılmışsa, bu hatanın temyiz yoluyla düzeltilmesi olanağı yoktur. Bu nedenle meselenin maddi boyutunun kontrolünü sağlayan istinaf sisteminin gerekliliği şarttır³⁵⁹.

- İstinaf kanun yolu hukuk devletinde olması gerekli bir yoldur. Yasama organı mukayeseli hukuk vasıtasıyla tasarındaki noksanlıkları giderebilir. Fakat

³⁵⁷ Akbaba, s. 446.

³⁵⁸ Ortaç ve Ünsal, s. 14.

³⁵⁹ Taneri, s. 25.

kanunların uygulanmasında elverişli bir sistemin varlığı yadsınamaz. İstinaf sistemi ile birlikte yargılamanın süre itibariyle uzaması mutlaklıdır. Fakat bu durum olağan karşılanmalıdır. Ayrıca, uyuşmazlığın ikinci kez ele alınması daha isabetli karar verilmesini sağlar. İkinci yargılamada maddi gerçeğe daha yakın karar verme olanağı vardır. Mahkeme kararlarına karşı kanun yollarının kabul edilmesi, bir yandan kararların hukuka uygunluğunu sağlar. Diğer yandan ise, kararın ilgililerince benimsenmesinde katkıda bulunur. Ayrıca, adalet dağıtımında ve buna bağlı olarak toplumdaki hukuki güvenin sağlanmasında önemlenecek bir faydası vardır³⁶⁰.

- İlk derece yargı organı tarafından verilen kararların tüm yönleriyle bir üst yargı organınca tekrar değerlendirilmesi taraflara her şeyden önce hukuki tatmin³⁶¹ ve etkin bir hukuki koruma sağlayacağından istinafın hukukun üstünlüğünü benimsemiş bir devlette uygulanması gerekliliği³⁶² tartışma götürmezken diğer taraftan istinafta görevli daha tecrübeli hâkimlerce davanın yeniden incelenmesi uzmanlaşmayı sağlamada etkili bir yol olduğu ve istinaf mahkemelerinin ülkemizde bazı bölgelerde faaliyete geçmesiyle yerel baskıların azalacak olması istinafın olumlu etkilerindedir³⁶³.

- İstinaf sistemiyle beraber, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi ile temyiz mercii olan Danıştay arasında istinaf mahkemesi tesis edilmiştir. İstinaf mahkemesi coğrafi olarak bölgesel teşkilatlanmakla birlikte her bir yargı bölgesinde ilk derece mahkemelerinde çözümlenemeyen uyuşmazlıklar, Danıştay'a intikal etmeksizin büyük ölçüde çözüme kavuşmuş olmaktadır³⁶⁴.

- İstinaf, yargı organlarının iş yükünün azaltılması için gerekli bir müessesedir. Çünkü ilk derece mahkemelerince verilen kararların %60'ı bozulmaktadır. Bozulan bu dosyalar yerel mahkemelerine ekstra %60 yük getirmektedir. Mevcut sistemde yargı organlarının iş yükü böyleyken, istinaf

³⁶⁰ Taneri, s. 56-57.

³⁶¹ Murat Sezginer, "150. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu", *İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları İle İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları* (Ankara: Danıştay Yayınları No: 99, 2018), s. 120-121.

³⁶² Yılmaz Sevda, s. 426.

³⁶³ Şimşek, s. 966.

³⁶⁴ Ortaç ve Ünsal, s. 14.

mahkemelerin kurulmasıyla ilk derece mahkemelerinin iş yükü hafifleyecek ve dolayısıyla yargılamada hız kazanılmış olacaktır³⁶⁵. Böylece, vergi uyuşmazlıklarının bir kısmına vergi mahkemelerinde çözüm aranacak, önemli bir kısmı ise bölge idare (istinaf) mahkemelerinde çözümlenecektir. Dolayısıyla, Danıştay'a başvurulacak dosya sayısında önemli bir azalma yaşanacak ve Danıştay'ın asıl işlevi olan içtihat mahkemesi rolü sağlanacaktır³⁶⁶.

III. 12. İstinaf ve Temyiz Kanun Yollarında Temel Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi ülkemizde de idari (vergi) yargıda sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlara çözüm arayışında öncelikle yüksek yargı ve akademik camia olmak üzere idari ve kamusal alanlarda çeşitli etkinlikler düzenlenmekte ve tartışmalar gündeme gelmektedir. Yargısal alanda sorunların çözümünde hiç şüphesiz ki en etkili yol, yasama organı tarafından çıkarılmış kanunlardır. Yargısal alanda, geçmişten günümüze kadar birçok kanunun yürürlüğe girdiği görülmektedir ve bu kanunların bir kısmı etkin olmasının yanında bir kısmının ise ağır olumsuz eleştirilere maruz kaldığı görülmektedir. Nitekim günümüz koşullarının hızla değişmesi birçok alanda olduğu gibi yargısal alanda da değişimi zorunlu kılmaktadır. Ülkemizde hem adli hem de idari yargıda reform diye nitelendirilen en son gelişme 2014 yılında yürürlüğe giren 6545 sayılı kanun değişikliğidir. Diğer birçok kanun değişikliklerinde olduğu gibi 6545 sayılı kanun değişikliğinde de olumlu ve olumsuz eleştirilere maruz kalınmıştır. Genel anlamda yapılan eleştiriler değerlendirildiğinde özellikle yargısal anlamda iş yükü ve içtihat birliğinin sağlanması hususu üzerinde durulduğu görülmektedir.

III. 12. 1. İş Yükü

İstinaf sisteminin getirilmesindeki esas amaç, Danıştay'ın iş yüküdür. Fakat bu amacın gerçekleştirilmesi için ilk olarak iş yükünün sebeplerinin saptanması gerekliliği ortadadır³⁶⁷. Ülkemizde birçok alanda olduğu gibi hukuki anlamda da

³⁶⁵ Taneri, s. 58.

³⁶⁶ Ortaç ve Ünsal, s. 14.

³⁶⁷ Aydınoglu, s. 396.

birçok gelişim ve değişim yaşanmaktadır. Bu bağlamda hukuki ilişkilerin ortaya çıkardığı çok sayıda ve çeşitlilik arz eden uyuşmazlıkla karşılaşmakta ve buna bağlı olarak yargıya intikal eden dosyalarda gerek nicelik gerekse nitelik olarak artış yaşanmaktadır. Bu açıdan artan iş yükü ve bu iş yükü sonucunda yaşanan yargılamanın makul sürede gerçekleştirilememesi sorunu ülkemiz yargı sisteminin çözülmesi gereken en mühim sorunlarının başında gelmektedir³⁶⁸.

Türkiye’de hem adli hem de idari yargıda artan iş yükü sebebiyle makul sürede adil karar vermek bir hayli zorlaşmıştır. Yargıda iş yükünün etkisiyle gerek Yargıtay’ın gerekse Danıştay’ın içtihat mahkemesi rolü geri planda kalmıştır³⁶⁹. Geçmiş yıllarda biriken dava dosyalarından dolayı artan iş yükü sebebiyle, yargılamanın makul sürede gerçekleştirilememesi sonucu adil yargılanma hakkına ve davaların karara bağlanma süresinin uzaması da hukuki güvenlik ilkesine ciddi manada sorun teşkil etmiştir. Bahsi geçen durum yargıya olan güveni önemli derecede sarsmış, ayrıca davanın tarafları açısından çoğu kez tazminatla bile telafisi mümkün olmayan zararlar ortaya çıkarmıştır³⁷⁰.

Danıştay’a gelen dosya sayısının fazla olmasının önemli sebeplerinden birisi de idarenin, mahkemelerin kararlarına rıza göstermeyip bu kararları uygulamadan kaçınmaları ve istikrar kazanmış bu kararları idari işlemlerde dikkate almak istememeleridir. Bu açıdan kişiler ve idare arasındaki münasebetlerin düzeltilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan idarenin bazı kendi içsel uyuşmazlıklarını kendi içinde nihayete erdirmek için, idarenin karar alma sürecini kurlsallaştıran, katılımı gerçekleştiren bir idari usul yasasının yokluğu da uyuşmazlıkların artmasına neden olmaktadır. İdarenin hukuka yaraşır davranış sergilemesi bir ödev ise, iptali gerçekleşen işlemlerden sonra da benzer işlemlerden dolayı uyuşmazlık konusunu

³⁶⁸ Zerrin Güngör, “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu”, *Danıştay Başkanı Sayın Zerrin Güngör’ün Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması*, (Ankara: Danıştay Yayınları No: 91, 2016), s. 8.

³⁶⁹ Selami Demirkol, “İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü – Danıştay’ın İchtihat Mahkemesi Rolü’nün Güçlendirilmesi”, *Danıştay Yayınları No: 91*, 10 Mayıs 2016, s. 116.

³⁷⁰ Zerrin Güngör, “150. Yıl Danıştay Ve İdari Yargı Günü Sempozyumu”, *Danıştay Başkanı Sayın Zerrin Güngör’ün Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması*, (Ankara: Danıştay Yayınları No: 99, 2018), s. 12.

mahkemeye götürmeden verilmiş mahkeme kararı doğrultusunda hareket etmesi gerekmektedir³⁷¹. İdari yargı organlarının ve en önemlisi Danıştay'ın iş yükü nedeniyle yargının en temel görevlerinden birisi olan idare üzerindeki hukuki denetimi yavaşlamakta, bu durum davaların karara bağlama sürecini de olumsuz etkileyerek idare karşısında başvuru yolları kısıtlı olan kişilerin adil yargılama hakkına da zarar vermektedir³⁷².

İstinafta öngörülen parasal sınırlar ve ayrıca temyizde de sınırlı olarak belirlenmiş olan uyuşmazlık çeşitleri nedeniyle, iş yükünün istinaf mahkemelerine aktarılmasının; Danıştay'dan farklı olarak istinaf mahkemelerinin maddi denetim yapmasıyla da idari yargıda yargılamayı hızlandırmak için yapılan kanun değişikliği gerekçesinde belirtilmiş olan Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi amacına ulaşılması sağlanacaktır³⁷³.

İstinaf mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararların kural olarak kesin olması sonucu Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmıştır. Fakat Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak incelediği davalarda herhangi bir düzenlemeye gidilmemiş olması, istinaf incelemesi sonucunda verilen nihai kararlarla ilgili olarak İYUK' un 46'ncı maddesinde ifade edilen davaların Danıştay denetiminden geçmesi, ivedi yargılama usulü ile merkezi ve ortak sınavlarla ilgili yargılama usullerine tabi davaların doğrudan Danıştay'da temyiz denetimine tabi tutulması ve Danıştay'ın özel yargılama usulü öngörülen davalarda işin esasına girilip karar vermesinin düzenlenmiş olmasıyla Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi pek mümkün gözükmemektedir³⁷⁴.

İlk derece mahkemelerinde genel ve teknik sorunlara çözüm bulunması ölçüsünde istinaf mahkemelerinin de iş yükü hafifleyecektir. İlk derece yargı kararları ne kadar yerinde olursa, yargılamada tarafların mahkemeye karşı güvenleri de bir o kadar yüksek olacaktır ve dolayısıyla mahkemelerin kararlarını kabullenme

³⁷¹ Aydınöğlü, s. 396-397.

³⁷² Yılmaz Sevda, s. 442.

³⁷³ Yeliz Neslihan Akın, "6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329, (Şubat 2016), s. 195.

³⁷⁴ Avcı, *Son Yenilikler*, s. 39.

oranlarında da artış yaşanacaktır. Bu bağlamda doğal olarak istinaf mahkemelerine başvuru sayısı da göreceli olarak azalabilecektir. Ayrıca mahkemelerin kararlarının gerekçeli olması da önem taşımaktadır³⁷⁵.

III. 12. 1. 1. İstinaf Kanun Yolunun İş Yükü Etkinliği

İdari yargıda istinaf sisteminin getirilmesinin amacı, mahkemelerin iş yüküne maruz kalması ve geçmiş yıllarda birikmiş dosyaların oldukça fazla olmasıdır. Ayrıca istinafin getirilme gerekçesinde de belirtildiği gibi Danıştay'da biriken dosya sayılarının aşırı olması da göze çarpan önemli bir sebeptir. İstinaf mahkemelerine duyulan ihtiyacı açıklamak adına aşağıdaki tablo ve şekillerden faydalanılmıştır.

III. 12. 1. 1. 1. İstinaf (Bölge İdare) Mahkemelerinde İş Yükü Etkinliği

İdari (Vergi) yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesinin iş yüküne etkisini açıklamak amacıyla aşağıda bölge idare (istinaf) mahkemeleri ile ilgili 2011-2018 yılları arasındaki istatistiksel veriler Tablo 4 ve Şekil 5'te verilmiştir. Her ne kadar 6545 sayılı kanun değişikliği 2014 yılında kabul edilmiş olsa da bölge idare (istinaf) mahkemelerinin fiili olarak 2016 yılında faaliyete geçmesinden dolayı yapılan değerlendirmeler 2016 öncesi ve sonrası şeklindedir.

Tablo 4: İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri Dosya Sayıları, Türkiye (2011-2018)

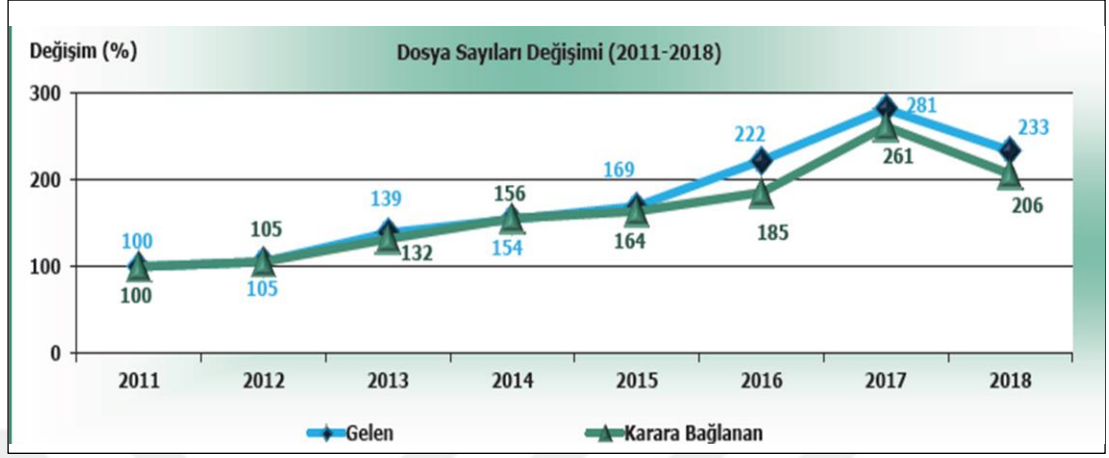
YIL	GEÇEN YILDAN DEVREDEDEN GELEN	YIL İÇİNDE AÇILAN	TOPLAM	YIL İÇİNDE KARARA BAĞLANAN	BİR SONRAKİ YILA DEVREDEDEN	KARARA BAĞLANAN DOSYANIN GELEN DOSYAYA ORANI (%)	ORTALAMA GÖRÜLME SÜRESİ (GÜN)
2011	11 906	100 612	112 518	105 752	6 766	94,0	33
2012	6 766	111 816	118 582	111 518	7 064	94,0	22
2013	7 060	148 908	155 968	139 426	16 542	89,4	29
2014	16 541	157 154	173 695	164 452	9 243	94,7	29
2015	9 243	181 045	190 288	172 959	17 329	90,9	27
2016	17 372	232 114	249 486	195 772	53 714	78,5	60
2017	53 706	262 696	316 402	275 836	40 566	87,2	63
2018	40 565	221 961	262 526	218 187	44 339	83,1	69

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2>

018.pdf, (25.10.2019), (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

³⁷⁵ Oğuz Sancaktar, "İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Danıştay Yayınları No: 91*, 10 Mayıs 2016, s. 39.

Şekil 5: İstinaf (Bölge İdare) Mahkemeleri Dosya Sayıları Değişimi (2011-2018)



Kaynak:<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, (25.10.2019).

Yukarıda tablo 4 incelendiğinde 2011 yılında toplam dosya sayısı 112.518 iken, şekil 5'te de görüldüğü üzere %133'lük bir artış ile 2018 yılında 262.526'ya yükselmiştir. Bu dosyaların yıl içinde 218.187'si karara bağlanmışken 44.339'u 2019 yılına devrettiği görülmektedir. Karara bağlanan dosyanın gelen dosyaya oranına bakıldığında, 2011 yılında %94 olan bu oran 10,9'luk bir düşükle 2018 yılında 83,1'a gerilediği görülmektedir.

İstinafin uygulanmaya geçtiği 2016 yılından önce itiraz merciinin uygulandığı dönemlere bakıldığında toplam dosya sayılarında artış olduğu görülmekte iken karara bağlanan dosyanın gelen dosyaya oranına bakıldığında (2013 ve 2015 yılları hariç) genelde istikrarlı olduğu söylenebilir.

2016 yılından sonra istinafin uygulandığı dönemlere bakıldığında gerek yıl içinde açılan ve karara bağlanan dosya sayılarında olsun gerekse bir sonraki yıla devreden dosya sayılarında olsun ciddi bir artış olduğu görülmektedir. Bunun yanında karara bağlanan dosyanın gelen dosyaya oranında düşüş yaşandığı görülmektedir.

İstinafin uygulandığı yıllarda özellikle 2017 yılı rakamları dikkat çekmektedir. 2017 yılında gelen dosya sayılarında ve yıl içinde açılan dosya sayılarındaki artış göze çarpmaktadır. Fakat dosya sayılarındaki bu artışla birlikte yıl içinde karara bağlanan dosya sayılarında ve bu karara bağlanan dosyaların gelen dosyaya oranının

%87,2 olması istinaf mahkemelerinin dosyaların karara bağlamadaki etkinliğini gösterdiği söylenebilir.

III. 12. 1. 1. 2. Danıştay'da İş Yükü Etkinliği

İstinaf kanun yolunun genel çıkarılma gerekçesinde de belirtildiği üzere 6545 sayılı kanunun kabul edilmesindeki temel amaç Danıştay'ın iş yükünün fazla olmasından dolayı içtihat mahkemesi görevini tam anlamıyla yerine getirememesidir. İdari (Vergi) yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesinin Danıştay'ın iş yüküne etkisini açıklamak amacıyla aşağıda Danıştay ile ilgili 2011-2018 yılları arasındaki istatistiksel veriler Tablo 5 ve Şekil 6'da verilmiştir. Yukarıda da ifade edildiği üzere 6545 sayılı kanun değişikliği 2014 yılında kabul edilmiş olsa da bölge idare (istinaf) mahkemelerinin fiili olarak 2016 yılında faaliyete geçmesinden dolayı yapılan değerlendirmeler 2016 öncesi ve sonrası şeklindedir.

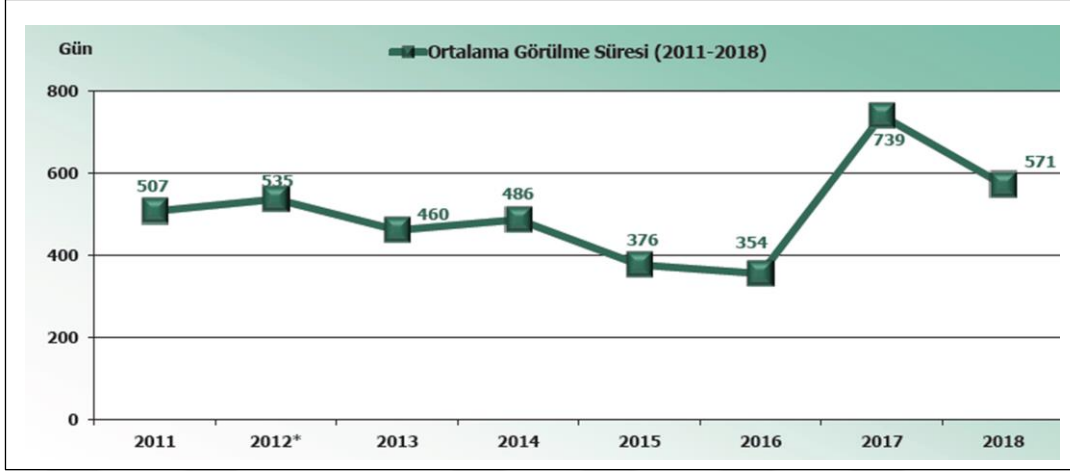
Tablo 5: Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları, Türkiye (2011-2018)

YIL	GEÇEN YILDAN DEVREN GELEN	YIL İÇİNDE AÇILAN	TOPLAM	YIL İÇİNDE ÇIKAN	BİR SONRAKİ YILA DEVREDEDEN	ÇIKAN DAVANIN GELEN DAVAYA ORANI (%)	ORTALAMA GÖRÜLME SÜRESİ (GÜN)
2011	193 749	148 997	342 746	135 751	206 995	39,6	507
2012	206 758	141 132	347 890	138 627	209 263	39,8	535
2013	208 907	146 624	355 531	165 501	190 030	46,6	460
2014	190 047	140 885	330 932	140 815	190 117	42,6	486
2015	190 117	185 729	375 846	182 141	193 705	48,5	376
2016	193 705	267 831	461 536	197 382	264 154	42,8	354
2017	264 154	85 438	349 592	143 604	205 988	41,1	739
2018	206 030	96 346	302 376	137 430	164 946	45,5	571

Kaynak:<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2>

018.pdf, (25.10.2019), (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

Şekil 6: Yıllar İtibariyle Davaların Ortalama Görülme Süresi (2011-2018)



Kaynak:<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, (25.10.2019), (Yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır).

Yukarıdaki tablo 5’de görüldüğü üzere 2011 yılında toplam dava sayısı 342.746 iken %11,7’lik bir azalış ile 2018 yılında 302.376’ya düşmüştür. Bu davaların yıl içinde 137.430’u sonuçlanırken 164.946’sı 2019 yılına devrettiği görülmektedir. Çıkan davanın gelen davaya oranına bakıldığında, 2011 yılında 39,6 olan bu oran 5,9’luk bir artışla 2018 yılında 45,5’e yükseldiği görülmektedir. Ayrıca, şekil 6’da da görüldüğü üzere 2011 yılında davaların ortalama görülme gün süresi 2011’de 507 iken, 2018 yılında 571’e yükselmiştir.

İstinafin uygulanmaya geçtiği 2016 yılı önceki dönemlere bakıldığında toplam dava sayılarında (2014 yılı hariç) artış görülmektedir. Çıkan davanın gelen davaya oranına bakıldığında (2013 ve 2015 yılları hariç) birbirine yakın oranların olduğu söylenebilir.

2016 yılından sonraki istinafin uygulandığı dönemlere bakıldığında (2016 yılı hariç) istinaftan önceki yıllara göre yıl içinde açılan dava sayılarında ciddi bir azalışın olduğu dikkati çekmektedir. Bu durum istinaf sisteminin beklenen etkisini göstermeye başladığı şeklinde yorumlanabilir. Fakat toplam dava sayılarında beklenen azalmanın gerçekleştiği söylenememekle birlikte bunun sebebi olarak 2016 yılında ülkemizde yaşanan dönemsel sıkıntılardan kaynaklandığı söylenebilir.

Toplam dava sayılarında beklenen etki görülmemekle birlikte sonraki yıla devreden dava sayılarında azalış görülmektedir. Özellikle 2018 yılı içinde açılan dava sayılarındaki azalış ve bir sonraki döneme devreden dava sayılarındaki azalışın diğer dönemlere göre makul olduğu görülmektedir.

Danıştay'ın diğer sorunları ve ülkemizde 2016 yılında dönemsel yaşanan sıkıntılar da birlikte değerlendirildiğinde istinaf kanun yolunun Danıştay'ın iş yükünü azalttığı kesin bir şekilde söylenememekte fakat 2017 ve 2018 yıllarında açılan dava sayılarındaki ciddi azalışa bakıldığında istinaf mahkemelerinin getirilmesindeki amacı gerçekleştireceği söylenebilir.

III. 12. 2. İçtihat Birliğinin Sağlanması

İstinaf kanun yolunun uygulanmasıyla içtihat birliğinin sağlanması hususunda bazı sorunlar yaşanabilecektir. İstinafta parasal sınıra bağlı yargılamanın yapılmasından dolayı bazı uyuşmazlıklarda istinaf ve temyize de başvurulamaması önemli sorunları da beraberinde getirmektedir. Çünkü bazı davalarda benzer durumlar için ilk derece mahkemelerinin kararları ile istinaf mahkemelerinin kararlarında iki farklı hüküm verilmesi muhtemeldir. Dolayısıyla, böyle bir durumda yargı kararlarında birliğin nasıl sağlanacağı sorunuyla karşı karşıya kalınmaktadır. Yine buna benzer bir diğer sorun ise istinaf mahkemeleri ile Danıştay arasında yaşanan içtihat birliğinin sağlanması sorunu da önem arz eden diğer bir husustur. Bu açıdan istinaf mercilerinin benzer konuda farklı hüküm vermeleri durumunda da, ortak bir kararın nasıl sağlanacağı hususuna netlik kazandırmak gerekmektedir. Bu hususta Fransa'da faaliyet gösteren bir uygulamanın benimsenmesi yerinde olacaktır. Fransa'daki uygulamada istinaf mahkemeleri başkanları önceden belirlenmiş bir süre zarfında bir araya gelmek suretiyle yaptıkları toplantılarda ortak bir görüş birliği sağlamaktadırlar. Bu durum dışındaki hallerde ise istinaf mahkemelerinin farklı kararları hususunda bir üst mahkemeye (Conseil d'Etat) temyiz başvurusunda bulunmakta ve Conseil d'Etat'ın görüşü içtihat olarak kabul edilmektedir³⁷⁶.

³⁷⁶ Gökhan Terzi, "Türk Vergi Yargısı ve İstinaf Sistemi", *Gümrük ve Ticaret Dünyası*, S. 97, (Şubat 2018), s. 58.

Üç dereceli yeni yargı sisteminde temyiz denetimi yapan Danıştay'ın içtihat belirleyici rolü öngörülmüştür. Danıştay'ın istinaf mahkemelerinin farklı kararlarını birleştirmesi ve istinaf mahkemelerinin kendi içlerinde aynı hukuki uyuşmazlığa ortak bir çözüm getirmeleri hukuki güvenliğin gerçekleşmesi için göz ardı edilemeyecek derecede önem arz etmektedir. Bu bağlamda Danıştay'ın içtihatlarında derin ve süreklilik arz eden farklılıkların bulunması ve bu farklılıkların ortadan kaldırılmasını sağlayacak sistemin işletilmemesi hukuki güvenliği tehlikeye sokacaktır³⁷⁷. Hukuki güvenliğin sarsılması sonucu gerek kişilerin gerekse kurumların istinaf sistemine güvenceleri kalmayacaktır. Bu açıdan yargı organları arasında içtihat birliğinin sağlanması, maddi olay ve hukuki dayanakları birbirine yakın olan durumlarda farklı hükümlerin verilmesinin önüne geçilmesi ve yargıda içtihadın oluşması için basit ve etkili çözüm yollarının tayin edilmesi önem arz etmektedir³⁷⁸.

6545 sayılı kanun ile istinafin benimsenmesiyle ilgili gündeme gelen eleştirilerden birisi, birden çok istinaf mahkemeleri kararları arasında tutarsızlık olabileceği ve bu durum uygulamada farklılıklara yol açabileceğidir. Bu eleştiriye yanıt olarak, istinafin kabul edilmesiyle istinaf mahkemeleri arasında içtihatlarda tutarsızlık çıksa bile, içtihadı birleştirme yolunun işletilmesinde herhangi bir engel bulunmayacağı öne sürülmüştür. Fakat bu noktada içtihadı birleştirme yolunun ortaya çıkaracağı muhtemel sonuçların da ayrıca göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bir istinaf mahkemesinin kesinleşmiş kararı ile başka bir istinaf mahkemesinin kararının çatışması halinde, Danıştay'ın bu konuda vereceği içtihadı birleştirme kararının somut davaların kararlarına bir etkisi olmayacak, bundan sonra açılacak davalar için bağlayıcı olacaktır. Bu sebeple, Danıştay'ın kanun yararına bozma türünden vermiş olduğu kararların, başvuruya konu olan kararlar için de uygulanması ve içtihadı birleştirme kurulunun vermiş olduğu kararların yargılamanın yenilenmesi sebepleri arasında sayılması gerekliliği önem arz etmektedir³⁷⁹.

³⁷⁷ Yunus Emre Yılmazoğlu, “İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 13, (2019), s. 551.

³⁷⁸ Zerrin Güngör, “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu”, *Danıştay Başkanı Sayın Zerrin Güngör'ün Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması* (Ankara: Danıştay Yayınları No: 93, 2017), s. 9.

³⁷⁹ Aydınöğlu, s. 409.

İçtihat sorununu çözmeye birkaç çözüm yolu önerilmektedir. Örneğin, gerek istinaf mahkemeleri kararlarının gerekse Danıştay kararlarının elektronik ortamda etkin bir şekilde ulaşımının kolaylaştırılması içtihat birliğini sağlamaya olumlu katkısı olacağı belirtilmekte ayrıca 2576 sayılı kanunda yapılacak bir düzenlemeyle içtihat farklılıklarının önüne geçilecek ve kendiliğinden harekete geçecek bir mekanizma oluşturulabilir. İçtihat birliğine katkı sağlaması adına düzenlenmesinde yararlı görülen diğer bir yenilik ise Danıştay'da görevli savcılarının görev ve yetkilerinde yeniden bir düzenleme yapıp savcılarının içtihat birliğini sağlamada etkin bir rol almaları sağlanabilir³⁸⁰.

III. 12. 3. Makul Süre

Yargılamanın makul süre içerisinde ve adil bir şekilde sonuçlandırılması, Anayasanın 36'ncı maddesinde belirtildiği gibi hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının bir gereği olduğundan, Anayasanın 141/1'inci maddesinde de yargılamanın mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargı organlarının uyması gerekli önemli görevlerinden biri olarak düzenlenmiştir. AİHS'nin 6'ncı maddesinin bir gereği olarak da yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması, adil yargılanmanın temel şartlarından biridir³⁸¹.

Ülkemizde adil yargılanma hakkıyla ilgili sorunların başında yargılamanın olması gerekenden uzun sürmesidir. Bu sorunun ilk sebebi olarak dosyaların Danıştay'da geçirdiği sürelerdir. Temelde bu sebeple uygulamaya konulan istinaf kanun yolunun gelmesiyle yeni sorunlarda baş göstermiştir. Bu sorunları temel olarak iki başlık altında toplamak mümkündür. İlk olarak istinafın gerekli bütün koşulları kapsamaması ve geçmişte uygulanan itiraz kanun yolu uygulamasıyla birtakım benzerliklerinin olması sebebiyle oluşan sistemseller sorunlar ve ikinci olarak istinafın getirilmesiyle uygulamada karşılaşılan sorun alanlarıdır³⁸².

³⁸⁰ Demirkol, s. 138.

³⁸¹ Aydınöğlü, s. 399.

³⁸² Osman Sarıaslan, "Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözülmesi Gereken Yeni Sorun Alanları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 37, (Ocak 2019), s. 300.

İdare ve vergi mahkemeleri kararları kesin ve uygulanması gerekli kararlardır. Fakat hukuken değişebilirlik unsurunun da göz önüne alınması gerekliliği de ortadadır. 6545 sayılı kanunla getirilen yenilikte yargı kararlarına karşı temyize gidilebilen durumlarda; diğer bir deyişle ilk derece yargı mercilerinde bir hüküm, istinafta farklı bir hüküm, temyizde de farklı bir hüküm çıkması halinde, bu çelişkili durum önemli bir hukuki değişebilirlik, ciddi bir problem olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca idarenin de yargılama devam ediyor gerekçesiyle iptal talebi geri çevrilen konularda bile yargılama devam ederken işlem yapmak istememesi hukuki belirginlik ve o alandaki hareketliliği azaltabilecek konulardan olup bu durumları kısa sürede çözmek pek mümkün gözükmemektedir. Bahsi geçen bu sorunlar, sürecin kısa tutulması ve dosyaların hem maddi hem de hukuki verileri açısından istinafin özüne yaraşır bir sürecin izlenmesiyle çözümlenebilecektir³⁸³.

Ülkemiz ekonomik gelişmelere bakıldığında, son yıllarda iktisadi ve sosyal alanlarda meydana gelen büyük ölçekte yatırım ve enerji projelerinin ve bu projelerle ilgili ihale ve kamulaştırma süreçlerinin başlatıldığı görülmektedir. Fakat gerek bu süreçlerde gerekse projelerin uygulama aşamalarında birtakım uyumsuzluklar yaşanmakla birlikte bunların birçoğu yargıya intikal etmektedir. Bu durumda yargı kollarının etkin ve süratle yargılamayı gerçekleştirmesi zarureti baş göstermiştir. Ülkemiz menfaatlerini göz önünde bulundurarak gecikmede iktisadi ve sosyal maliyetlerin büyük olacağı gerçeği ortadadır. Bu bağlamda, makul ve öngörülebilir yargılama süreci hayati öneme sahiptir³⁸⁴.

İstinaf kanun yolunun dar anlamda uygulanması ve 6545 sayılı kanunla birlikte karar düzeltme yolunun da kaldırılmasıyla birlikte davaların sonuçlanması açısından önemli bir farklılık oluşturmayacağı öngörülmektedir. Bu bağlamda idari ve vergi yargısında gerek karar düzeltme yolunun kalkması ve temyiz denetimine başvurulacak davaların sınırlı sayıda olması gerekse birtakım uyumsuzlukların ilk derece mahkemelerinden sonra kesin karara bağlanmasıyla birlikte

³⁸³ Aydın Gülan, “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu”, *Ülkemizde Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek*, (Ankara: Danıştay Yayınları No: 91, 2016), s. 26-27.

³⁸⁴ Güngör, “148. Yıl”, s. 10.

değerlendirildiğinde yapılan eleştirilerin istinaf kanun yolunda davaların makul sürede sonuçlanmasına ağır bir şekilde tesir etmeyecektir. Fakat yargılamada bu “çabukluğun” yargılamanın adaletli bir şekilde yapılmasına etkisi göz ardı edilmemesi gerekliliği önem arz etmektedir³⁸⁵.

III. 12. 4. Diğer Sorunlar

İstinaf kanun yolunun uygulamaya girmesiyle beraber diğer birtakım sorunlarda baş göstermiştir. Kısaca bu sorunlardan bahsedilmesi gerekirse, UYAP veri tabanında karşılaşılabilecek sorunlar, bina ve teknik altyapıdan kaynaklanabilecek sorunlar, idari yargıda ve vergi yargısında görevli hâkim ve diğer personel sayısı ve niteliğinden dolayı ortaya çıkabilecek sorunlar ve yargılamada uygulanan mevzuatlardan kaynaklı sorunlar olarak sıralanabilir³⁸⁶.

İstinaf mahkemelerinin faaliyete geçmesiyle beraber çelişkili kararlardan ötürü yapılan bireysel başvurularında artış yaşanması muhtemeldir. Üst mahkemelerin kendi diyaloglarının güçlendirilmesi ve benzer davaların belirlenmesinde UYAP’ın sunduğu imkânlardan olabildiğince yararlanılmasıyla, birbirinden farklı hükümlerin çıkmasına baştan engel olunabilir. Gerekli durumlarda içtihat birliğini saylayan sistemlerin daha faal bir şekilde kullanılmasıyla da hukuki güvenlik ilkesine zarar veren farklı hükümlerin tekrarının önüne geçilmiş olunmaktadır³⁸⁷.

İdari yargı ve vergi yargısının işleyişinde; yargıda görevli idari personel, teknik ve mali alt yapı olanakları ihtiyaca uygun organize edilmeli ve verimlilik ve başarı ölçütlerinin değerlendirilmesinde de son derece titiz davranılmalıdır. İstinaf mahkemelerinin sayısı tespit edilirken istatistiki verilerden hareket edilerek faaliyet bölgelerinde nüfus ve iş yükü dağılımına göre belirlemeler yapılmalıdır. Ayrıca yargı kalitesini artırmak için hâkimlere düzenli aralıklarla kurum içi eğitim verilmeli, bölge idare mahkemeleri başkanlarının liyakat ve yükselme esasları (doktora, kıdem, performans, hukuk fakültesi mezunu olma gibi.) objektif bir şekilde ele alınmalıdır.

³⁸⁵ Aydınöğlü, s. 400.

³⁸⁶ Demirkol, s. 138.

³⁸⁷ Okan Taşdelen, “Çelişkili Yargı Kararlarının Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, C. 1, S. 7, (2016), s. 1019.

Hatta Fransa örneğindeki gibi idare hukuku profesörlerinin Danıştay ya da bölge idare mahkemelerinde dönüşümlü olarak isteğe bağlı bir şekilde görev yapmaları temin edilerek, teori ve uygulamada bütünlük sağlamak için uyumlu hale getirilmesi yolunda çalışmalar yapılmalıdır³⁸⁸.

İdari yargıda harçlarla ilgili sorunların yaşandığı bilinmekle birlikte bu sorunlar istinafin gelişiyile bir nebze daha artış göstermiştir. Günümüzde ilk derece, istinaf ve temyiz mahkemelerinde ayrı ayrı harçlar hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir. Bu durum, hesaplama açısından birtakım sakıncalara sebep olduğu gibi yer yer adalet duygusuna da zarar vermektedir. Uygulamaya bakıldığında her bir yargılama aşamasında ve davaların sonucuna göre bu harçları ödemesi gerekenler belirlenmekte, ilk derecede mahkemesinde haklı çıkan ve daha sonra kanun yolları aşamasında haksız olduğuna karar verilenler tarafından harçların iadesi gibi durumlar yaşanmakta ve harçların hem hesaplama aşamasında hem de bu harçları ödemeye sorumlu olanlar açısından çarpıklıklar ortaya çıkmaktadır³⁸⁹.

İdari yargıda ve vergi yargısında zamanla uyumsuzluk türlerinde çeşitlilik yaşanmakta ve buna bağlı olarak dosya sayılarında da gün geçtikçe artış görülmektedir. Bu bağlamda yeni mahkemelerin faaliyete geçmesi, hâkim ve idari personel sayılarının da artırılmasına karşın istenilen iş yüküne ulaşamamıştır. Bu sebeple istinaf kanun yolunun getirilmesinin yanında uyumsuzlukları yargıya taşımadan çözümlenmede alternatif yolların uygulanması etkin bir şekilde sağlanmalıdır. 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamenin 12'nci maddesinde değişikliğe gidilerek uyumsuzluğun idari dava konusu yapılmadan alternatif çözüm yollarıyla çözümü benimsenmelidir. Fakat şunu da belirtmek gerekir ki; hukuki uyumsuzluk değerlendirme komisyonunun etkinliği artırılmadan alternatif yolların hiçbir fayda sağlamayacağı da göz önündedir. Ayrıca, idari uyumsuzlukların asgari düzeyde tutulmasına yönelik idari çalışma usul ve

³⁸⁸ Sancaktar, "Olası Sorunlar", s. 37-38.

³⁸⁹ Muhammet Özekes, "İstinafla Birlikte Harç Konusunda Uygulamada Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", *İzmir Barosu Dergisi*, C. 82, S. 1, (2017), s. 282.

esaslarında düzenleme yapıp “idari usul yasası” bir an önce yürürlüğe girmesi gerekmektedir³⁹⁰.

İdari yargıda dolayısıyla vergi yargısında istinaf kanun yoluna gitmede parasal limitin düşük tutulmasının sebebi yargı mercilerinin meşgul edilmesinin önüne geçmek amacıyla getirildiği düşünülen, 6.000 TL’lik parasal limitin hangi ölçütlere göre belirlendiği kamuoyunda tartışılan bir konudur. Kanun yolları denetiminden geçmeksizin kesinleşen hükümlerin makul derecede az belirlenmesi olumlu karşılanmakla beraber Tüketici Hakem Heyeti’ne başvuru limitinin bile altında kalan istinafa başvuru limitiyle ilgili 6545 sayılı kanunu gerekçesinde de herhangi bir açıklama yoktur. Bu bağlamda bahsi geçen limit, İYUK Ek 1. maddesince yeniden değerlendirme açısından artış tutarı 1.000 TL’nin altında gerçekleştiği için 2019 yılı öncesi üç yıl 5.000 TL olan parasal limitte herhangi bir artış gerçekleşmemiş ilk kez 2019 yılında 6.000 TL olarak belirlenmiştir. Ancak temyiz başvurusunda 6545 sayılı yasanın uygulanmaya başladığı 2016 yılı için 100.000 TL olarak belirlenen parasal limit yeniden değerlendirmeye her yıl artış göstermiş ve 2019 yılı için 144.000 TL olarak belirlenmiştir. İstinafa başvuru açısından getirilen parasal limitin değişmemesinin yanında temyiz başvurusu açısından parasal limitin her yıl artış göstermesi tutarsız bir uygulama oluşturmaktadır³⁹¹.

³⁹⁰ Ali Telli, “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu”, *İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Ankara: Danıştay Yayınları No: 91, 2016), s. 143-144.

³⁹¹ Taner, s. 215-216.

SONUÇ

Vergi yapısı gereği uyuşmazlık yaşanmasına oldukça elverişlidir. Vergide iki taraf vardır ve bu tarafların çıkarları söz konusudur. Vergi idaresi ile vergi mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıkları bir bakıma doğal karşılamak gerekir çünkü sayı itibarıyla vergi kanunlarımız çoktur ve bu kanunlar çeşitlilik göstermektedir.

Devletler uyuşmazlıkları tamamen çözmekten ziyade bunları asgari seviyelere indirme ve en önemlisi bu uyuşmazlıklara etkin çözüm yollarını aramaktadır. Bu bağlamda, dünyada ve ülkemizdeki uygulamalara bakıldığında vergi uyuşmazlıklarının çözümü için uygulanan iki temel yol vardır. Bu yollar, idari (alternatif) ve yargısal çözüm yollarıdır.

Ülkemizde idari çözüm yollarının getirilmesinin en önemli amacı yargının aşırı iş yoğunluğu nedeniyle işleyemez hale gelmesidir. Bunun yanında hem devlet hem de mükellef açısından kabul edilebilir nedenler vardır. Örneğin, uyuşmazlık sonucu devlet vergi alacağını alamaması veya geç alması sonucunda en önemli gelir kaynağı olan vergiden mahrum olacaktır. Bunun sonucunda kamu hizmetlerinin gerçekleştirilememesi veya zamanında yerine getirilememesi durumuyla karşı karşıya kalınacaktır. Bu durumda gerek kamu kesimi gerekse toplumsal olarak birtakım olumsuzluklar yaşanabilecektir. İdari çözüm yoluyla bir nevi devlet ile mükellefler orta yolu bulup anlaşma sağlamaktadır. Belki, devlet alması gereken verginin bir kısmından vazgeçmiş olacaktır fakat hiç alamaması ihtimali karşısında yukarıda örnekte bahsedilen olumsuzlukların yaşanması muhtemeldir.

Vergi uyuşmazlıklarının diğer bir çözüm yolu ise yargısal çözüm yoludur. Hukuk devleti olmanın gereklerinden biri olan yargı yolu hiç şüphesiz en adil olanıdır. Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarına yargısal olarak idari yargı içinde yer alan vergi yargısında çözüm aranmaktadır. Vergi yargısı kendi içinde; ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, ikinci derecede bölge idare(istinaf) mahkemeleri ve üçüncü derecede temyiz merci olarak Danıştay'dan oluşmaktadır.

Vergi yargısında 6545 sayılı yasal düzenlemeyle birlikte en önemli değişiklik itiraz kanun yolunun kaldırılarak yerine istinaf kanun yolunun getirilmesidir. İstinaf

ilk olarak adli yargıda uygulama alanı bulmuştur. Fakat idari yargıda da getirilmesi birçok çevrelerce benimsenmiş ve 2014 yılında yapılan yasal düzenlemeyle idari yargıda dolayısıyla vergi yargısında istinaf sistemi getirilmiştir. Ayrıca ülkemizde birçok yargı alanında olduğu gibi vergi yargısında da iş yükü fazlalığı nedeniyle yargılamanın uzaması ve yargı organlarında bakılan dosya sayısının her geçen gün artmakta olduğundan yargı çevrelerince çözüm bulunması konusunda birçok girişimde bulunulmuş ve bu girişimler sonucu istinaf sistemi vergi yargısında uygulama alanı bulmuştur.

6545 sayılı yasal düzenlemeyle uygulamada, ilk derece mahkemelerinde konusu 6.000 Türk Lirası olan davalarda tek hâkim tarafında verilen kararlar kesin ve istinaf yoluna gidilemez. Fakat ilk derece mahkemelerinin kurul halinde aldığı kararlar ve konusu 144.000 Türk Lirasına kadar uyuşmazlıklar bölge idare mahkemesinde istinaf kanun yoluna ve bu parasal sınır ve üzeri uyuşmazlıklar ise temyiz kanun yoluyla çözümlenebilecektir. Bu parasal miktar her yıl değerlendire oranınca artış göstermektedir.

İstinafin idari yargıda birçok olumlu katkısı olduğu ortadadır. İlk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararları hem maddi hem de hukuki olarak denetlemesinin yanında hiç şüphesiz en önemlisi katkısı Danıştay'ın iş yükünü hafifletmesi sonucu içtihat mahkemesi rolünü gerçekleştirmesine yaptığı katkıdır.

İstinafa yapılan olumlu görüşlerin yanında bazı olumsuz görüşlerde vardır. Örneğin, istinafin getirilmesiyle birinci derece mahkemesinin verdiği kararlar hakkında gerektiğinde bölge idare(istinaf) mahkemesi tarafından tekrar yargılamanın yapılmasının gereksizliğinin yanında ilk derece mahkemesine duyulan güveni sarması yönüyle de eleştirilmektedir.

İstinapta sisteminin uygulanmasında içtihat birliğinin nasıl sağlanması gerekliliği gündeme gelmiştir. İstinaf mahkemelerinin aynı dava konusunda farklı karar vermelerinde nasıl bir ortak karara varılacağı konusuna açıklık getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bazı görüşlere göre sadece istinaf mahkemelerinde içtihat birliğinin sağlanması yeterli olmamakta bunun yanında Danıştay ile istinaf mahkemeleri arasında da içtihat birliğinin sağlanmasının önemi vurgulanmaktadır.

Sonuç olarak; Adalet Bakanlığı tarafından açıklanan mahkemelerin iŖ yükü ile ilgili son veriler değerlendirildiğinde istinafin uygulanmaya baŖladıđı 2016 yılından günümüze kadar, istinafin tam anlamıyla etkisini gösterdiğini söylemek pek mümkün görünmemektedir. Bunun birçok sebebi olmakla birlikte en önemli sebepleri idari yargının kendi iç sorunları, istinafin gelmesiyle birlikte ortaya çıkan öngörülemeyen sorunlar ve 2016 yılında ülkemizin yaŖadıđı dönemsel sıkıntılardan kaynaklı olduğu söylenbilir. İstinaf sisteminden elde edilen faydaları tam anlamıyla görebilmek ancak bahsedilen sorunların minimize edilmesi ile mümkün olabileceği tahmin edilmektedir.



KAYNAKÇA

- ACİNÖROĞLU, Serkan. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 23, S. 3, (2009): s. 191-207.
- ACUNER, Serkan. “İdari Yargıda Getirilen Yapısal Yenilikler ve Yeni Yargılama Usulleri”. *Vergi Dünyası*. S. 397, (Eylül 2014): s. 135-147.
- AK, Ahmet - EKERYILMAZ, Şebnem. “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar Ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”. *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi*, C. 8, S. 2, (2016): s. 1-16.
- AKBABA, Ahmet. “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”. *Ankara Barosu Dergisi*. S. 2, (2014): s. 433-463.
- AKIN, Yeliz Neslihan. “6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 329, (Şubat 2016): s. 180-196.
- AKSOY, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 6. bs., İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.
- AKTEPE ARTIK, Sezin. “İstinaf Kanun Yolunda Kamu Düzeni Kavramı”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 134, (2018): s. 257-292.
- AKYÜREK, Ömer. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde, İdari ve Yargısal Çözüm Yolları ile Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 276, (Eylül 2011): s. 119-133.
- ALTINTAŞ, Murat. “İndirim Talep Edilen Cezalarda Tecil Müessesesinin Örnek Uygulamayla Açıklanması”. *Mali Çözüm*, C. 28, S. 147, (Haziran 2018): s. 191-206.
- ARMAĞAN, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi*. S. 156, (Haziran 2009): s. 199-218.
- ARMAĞAN, Ramazan. “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları”. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 2, S. 1, (2015): s. 127-145. <https://doi.org/10.17541/oeybd.70097>.

- ARSLAN, Mehmet. *Vergi Hukuku*. 9. bs., Bursa: Dora, 2016.
- ARSLANER, Hakan. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. S. 17, (2016): s. 273-300.
- AVCI, Mustafa. “İdari Yargıda İstinaf”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 96, (EKİM 2011): S. 179-204.
- AVCI, Mustafa. *İdari Yargılama Usulündeki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- AYDIN, Alper. “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”. *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 1, S. 1, (2018): s. 137-178.
- AYDINOĞLU, Zeynep Nihal. “İstinaf Kanun Yolunun İdari Yargılama Usulüne Başlıca Etkileri”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 34, (Nisan 2018): s. 387-423.
- AYGÖRMEZ, Murat. *Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki*. 1. bs., İstanbul: XII Levha, 2010.
- AYYILDIZ, Yaşar. *Türk Vergi Yargısı İş Yükü ve Etkinliği*. 1. bs., Ankara: Seçkin/Hukuk, 2015.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2011.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Yargılama Hukuku*. 5.bs., Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2017.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin - HATİPOĞLU, Mehmet. “İzaha Davet Ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 2, (Aralık 2018): s. 561-592.
- BOZDOĞAN, Doğan - ÇATALOLUK, Cuma. “Vergi Usul Kanununda Yer Alan ‘İzaha Davet’ Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”. *Journal of*

- International Management, Educational and Economics Perspectives*, C. 6, S. 1, (Haziran 2018): s. 42-56.
- BOZDOĞAN, Mine Nur - BIYIK, Gonca. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, C. 6, S. 6, (2017): s. 11-27.
- BOZDOĞANOĞLU, Burçin. “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”. *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2, (2016): s. 146-167.
- BUDAK, Yılmaz. “Uzlaşmanın Yozlaştırılması”. *Vergi Dünyası*. S. 346, (Haziran 2010): s. 20-24.
- BULUT, Mustafa - KIRCI ÇEVİK, Nüket - ÇALIŞKAN, Seda. “Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası*. S. 326, (Ekim 2008): s. 14-20.
- BUYRUKOĞLU, Selçuk. “6545 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı”. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 18, S. 1, (2017): s. 109-128.
- BUYRUKOĞLU, Selçuk - BOZKIRAN, Davut. “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, C. 5, S. 7, (2016): S. 2077-2091.
- BUYRUKOĞLU, Selçuk - TOPARLAK, Ekrem. “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 5, S. 1, (Ocak 2018): s. 57-68.
- CANDAN, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”. *Danıştay Dergisi*. S. 54-55, (1984): s. 31-40.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan. *İdari Yargılama Hukuku*. 9. bs., Ankara: Seçkin/Hukuk, 2017.

- ÇAĞLAYAN, Ramazan. *İdari Yargılama Hukuku*. 10. bs., Ankara: Seçkin/Hukuk, 2018.
- ÇAPTUĞ, Mehpere - AKSOY AVCIOĞLU, Ezgi. “İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 19, S. 3 (Özel Sayı), (2017): s. 2893-2953.
- ÇEKİRDEKOĞLU, Kadir. “Vergileme ve Adalet”. *Vergi Dünyası*. S. 348, (Ağustos 2010): s. 69-77.
- ÇEVİK, Serdar. *Vergi Davaları ve Yargılama Usulü*. 1. bs., Ankara: Seçkin/Hukuk, 2016.
- ÇINARLI, Serkan. *İdari Yargılamada İstinaf*. 1. bs., Ankara: Seçkin/Hukuk, 2017.
- DEĞİRMENDERELİ, Ali - EROĞLU DURKAL, Müzeyyen. “Son Değişiklikler Işığında Mali ve Adli Tatilin Değerlendirilmesi ve Dava Açma Sürelerine Etkisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 366, (Mart 2019): s. 84-104.
- DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu. “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 2012/1, (2010): s. 257-312.
- DEMİRCİ, Azmi. “Uzlaşma İçin Öneriler”. *Vergi Dünyası*. S. 315 (Kasım 2007): s. 24-30.
- DEMİRKOL, Selami. “İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü – Danıştay’ın İçtihat Mahkemesi Rolü’nün Güçlendirilmesi”. *Danıştay Yayınları No: 91*. 10 Mayıs 2016. s. 115-140.
- DOĞAN, Bahadır Sazak. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma”. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, C. 1, S. 1, (2018): s. 45-57.
- ERASLAN, Yunus - Bilgin, Hüseyin. “İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, C.1, S. 8, (2016): s. 151-187.

- ERDEM, Tahir. “İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 311, (Ağustos 2014): s. 19-32.
- ERDEM, Tahir. *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (TR ve ABD Karşılaştırmalı)*. Ankara: Seçkin, 2012.
- ERKİN, Gözde. “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Ankara Barosu Dergisi*. S. 3, (2012): s. 235-249.
- EVREN, Çınar Can. “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 1-2, (2008): s. 701-723.
- FERHATOĞLU, Emrah - POYRAZ FERHATOĞLU, Gizem. “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Vergi Dünyası*. S. 342 (Şubat 2010): s. 150-163.
- GENÇ, Yıldırım - ÖZMEN, Mehmet Akif. *Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- GENÇ, Yıldırım - YAŞAR, Recep. “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”. *Vergi Dünyası*. S. 338, (Ekim 2009): s. 34-40.
- GEZER, Güngör. “Vergi Yargısında Dava Açma Süresi İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 311, (Ağustos 2014): s. 61-67.
- GÖZLER, Kemal. *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. 22. bs.,. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.
- GÖZLER, Turgay - Demir, Abdullah. “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”. *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 2, S. 4, (Ocak 2015): s. 28-41.
- GÜLAN, Aydın. “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu”. *Ülkemizde Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek*. s. 19-27. Ankara: Danıştay Yayınları No: 91, 2016.
- GÜLTEKİN, Mustafa. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, C. 1, S. 7, (Haziran 2016): s. 575-607.

- GÜMÜŞ, Erhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf”. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*. S. 318, (Ekim 2014): s. 39-48.
- GÜMÜŞ, Veysel. “Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü”. *Ankara Barosu Dergisi*. S. 1, (2013): s. 201-219.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze. “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 66, S. 2, (2008): s. 15-48.
- GÜNGÖR, Zerrin. “150. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu”. *Danıştay Başkanı Sayın Zerrin Güngör’ün Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması*. s. 7-19. Ankara: Danıştay Yayınları No: 99, 2018.
- GÜNGÖR, Zerrin. “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu”. *Danıştay Başkanı Sayın Zerrin Güngör’ün Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması*. s. 7-13. Ankara: Danıştay Yayınları No: 91, 2016.
- GÜNGÖR, Zerrin. “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu”. *Danıştay Başkanı Sayın Zerrin Güngör’ün Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyum Açış Konuşması*. s. 7-11. Ankara: Danıştay Yayınları No: 93, 2017.
- HASBUTCU, Sebahattin Taha. *İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- HATİPOĞLU, Cengizhan. “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 65, S. 1, (2007): s. 85-126.
- HOCAOĞLU, Celâl. “Vergi Hukukunda Uzlaşma”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. S. 5, (Ekim 2015): s. 491-515.
- İRTEŞ GÜLŞEN, Meltem. “Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler İle Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. S. 52, (Aralık 2018): s. 241-258.
- İŞTEN, İnanç. “Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı”. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 13, S. 2, (2014): s. 285-313.

- KAPLAN, Ersin. “İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf”. *Vergi Dünyası*. S. 396, (Ağustos 2014): s. 176-185.
- KAPLAN, Gürsel. *İdari Yargılama Hukuku*. 1. bs.,. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.
- KARAKEHYA, Hakan - İNCE TUNÇER, Asuman. “İstinaf Yargılamasında Sanığın Sorgusunun Zorunlu Olup Olmadığı ve Bu İşlemden Segbis Kullanımı Üzerine Düşünceler”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2, (2017): s. 99-136.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. 3. bs.,. Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.
- KARAKOÇ, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunda Sürelerin Hesaplanması”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 148, (Ocak 2001): s. 82-93.
- KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 18, S. 3-4, (2014): s. 505-528.
- KARAVELİOĞLU, Celâl. *Açıklamalı, İçtihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu*. 9. bs.,. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- KIZILOT, Şükrü - KIZILOT, Zuhâl. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. 12. bs.,. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007.
- KIZILOT, Zuhâl - Kızılot, Şükrü. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. 14. bs.,. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008.
- KOÇAK, Nazım Taha - İBİŞ, Recep. “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı”. *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 9, S. 98, (Ekim 2014): s. 69-77.
- KONURALP, Haluk. “Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafin Yeri (Hukuk Davaları Açısından)”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 50, S. 1, (2001): s. 25-39.
- Köstü, Muzaffer Ozan. “Vergi Davasının Konusu”. *Terazi Hukuk Dergisi* C. 8,/S. 86, (2013): s. 30-37.

- KURT KONCA, Nesibe - DAMAR, Ceren. “İş Yargısında İstinaf Kanun Yolu”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 125 (2016): s. 187-230.
- NARTER, Recep - SARİCAOĞLU, Ercan. “Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*. S. 1, (Şubat 2016): s. 119-136.
- ODYAKMAZ, Zehra - KESKİN, Bayram - ERASLAN, Yunus. “6545 Sayılı Kanunla İdari Yargıda Kanun Yollarına İlişkin Olarak Getirilen Hükümlerin Yürürlüğü, Uygulaması ve Yorumlanması”. *Mevlana Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 2, (2014): s. 7-39.
- ORGAN, İbrahim. “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 213, (Haziran 2006): s. 162-173.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat - ÜNSAL, Hilmi. “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 1, (Nisan 2016): s. 1-22.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat - YILMAZ FURTUNA, Elif. “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2, (Aralık 2017): s. 423-452.
- ÖNCEL, Mualla - KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami. *Vergi Hukuku*. 25. bs., Ankara: Turhan Kitabevi, 2016.
- ÖNER, Erdoğan. *Vergi Hukuku*. 7 bs., Ankara: Seçkin/Vergi & Maliye, 2016.
- ÖNOĞLU, Ruhi. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”. *Vergi Dünyası*. S. 333, (Mayıs 2009): s. 24-29.
- ÖZ, Ersan - ORGAN, İbrahim. “Vergi Yargısının İşlevlerine Anayasal, Yargısal ve Mali Bakış”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 233, (Şubat 2008): s. 195-212.
- ÖZCAN, Onur. “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 75, S. 1, (2017): s. 159-190.

- ÖZDEMİR, Tarık - ARSLANER, Hakan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 4, S. 3, (Ocak 2017): s. 322-334.
- ÖZEKES, Muhammet. “İstinafla Birlikte Harç Konusunda Uygulamada Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”. *İzmir Barosu Dergisi*, C. 82, S. 1, (2017): s. 271-284.
- ÖZEN, Muharrem. “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. S. 4, (Aralık 2016): s. 2331-2388.
- ÖZMEN, İsmail. “İstinaf Mahkemeleri”. *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi*. S. 131, (15 Ağustos 2006): s. 27-38.
- ÖZOK, Özdemir. “(İstinaf Mahkemeleri) ‘Bölge Adliye Mahkemeleri’ ya da ‘Üst Mahkemeler’ Açılırken Duyulan Kimi Kaygılar”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 63, (2006): s. 19-28.
- ÖZTÜRK, Ahmet. *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi, 2018.
- ÖZYER, Mehmet Ali. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. 4. bs., Ankara: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, 2008.
- PEHLİVAN, Görkem. “Beşinci Yargı Paketinde Yer Alan Yasal Düzenlemeleri Vergi Yargılamasına Etkileri”. *Vergi Dünyası*. S. 396, (Ağustos 2014): s. 170-175.
- RAKICI, Cemil. “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”. *Vergi Dünyası*. S. 275, (Temmuz 2004): s. 117-123.
- SANCAKTAR, Oğuz. “İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Danıştay Yayınları No: 91*. 10 Mayıs 2016. s. 29-113.
- SANCAKTAR, Oğuz. “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”. *Journal Of Yaşar University*, C. 8, S. Özel, (2013): s. 2237-2326.

- SARIASLAN, Osman. “Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 37, (Ocak 2019): s. 271-302.
- SAVAŞAN, Fatih - ALTUNDEMİR, Mehmet Emin - ULUPINAR, Aziz. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”. *Maliye Dergisi*. S. 162, (Haziran 2012): s. 126-144.
- SAYGIN, Engin. “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 169, S. 1-2, (2011): s. 635-648.
- SAYIN, Mahmut. “Vergi Kılavuzu’2019”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 365 (Özel Ek), (Şubat 2019): s. 1-380.
- SEZGİNER, Murat. “150. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu”. *İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları İle İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları*. s. 111-134. Ankara: Danıştay Yayınları No: 99, 2018.
- SURLU, Mehmet Handan. “Türk Hukuk Uygulamasının Tarihsel Perspektifi Açısından İstinaf (Üst) Mahkemeleri veya Türk Yargı Sisteminin Dinmeyen Özlemi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 2, (2000): s. 459-480.
- ŞEN, Mahmut. “İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1-2, (2013): s. 1623-1641.
- ŞİMŞEK, Mehmet. “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, C. 1, S. 7, (2016): s. 961-985.
- TAN, Mustafa. “Üç Kat Vergi Zıyayı Cezası Kesilen Tarhiyatlar Uzlaşma Kapsamına Girer Mi?” *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 223 (Nisan 2007): s. 28-34.
- TANER, Selda. “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. S. 136, (2018): s. 185-224.
- TANERİ, Gökhan. *İstinaf Mahkemeleri*. 2. bs., Ankara: Bilge Yayınevi, 2017.

- TAŞ, Metin. *Vergi Yargısı*. 2. bs.,. Bursa: Ekin Kitapevi, 2005.
- TAŞDELEN, Okan. “Çelişkili Yargı Kararlarının Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Değerlendirilmesi”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, C. 1, S. 7, (2016): s. 987-1024.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya. “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 221 (Şubat 2007): s. 131-137.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”. *Vergi Dünyası*. S. 309, (Mayıs 2007): s. 118-122.
- TELLİ, Ali. “Danıştay ve İdarî Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu”. *İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. s. 141-154. Ankara: Danıştay Yayınları No: 91, 2016.
- TERZİ, Gökhan. “Türk Vergi Yargısı ve İstinaf Sistemi”. *Gümrük ve Ticaret Dünyası*. S. 97, (Şubat 2018): s. 55-61.
- TOPRAK, Erşah - ARMAĞAN, Ramazan. “Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının Ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Birdeğerlendirme”. *Ankara Hacı Bayram Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 22, S. 1, (2018): s. 145-169.
- TOSUNER, Mehmet - ARIKAN, Zeynep. *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Neşa Ofset, 2008.
- TUNCER, Selahattin. “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”. *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 60, S. 4/5/6 (Haziran 1986): s. 205-240.
- TÜRKBAY, Özge. *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Ankara: Seçkin/Hukuk, 2012.
- UZUN, Mustafa. “Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf”. *Vergi Dünyası*. S. 397, (Eylül 2014): s. 67-73.
- ÜNLÜ, Ufuk. “Fayda (Faydalanma) İlkesi Vergi Adaletini Sağlar Mı?” *Vergi Dünyası*. S. 393, (Mayıs 2014): s. 123-126.

- ÜSTÜN, Gül. “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 22, S. 2, (2016): s. 13-38.
- YAĞAN, Haldun. “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 275 (Ağustos 2011): s. 104-111.
- YAPAR KUZUCU, Burcu. “Türk Vergi Yargısında Duruşma”. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 333 (Haziran 2016): s. 26-34.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut - KÜTÜKÇÜ, Mehmet. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. S. 11, (Kasım 2014): s. 2-26.
- YEGEN, Baki. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri”. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 7, S. 2, (2019): s. 131-141.
- YILDIRIM, Nevhis Deren. “Türk ve Alman İstinaf Sistemlerine İlişkin Bazı Saptamalar”. *Güncel Hukuk*. S. 151, (Temmuz 2016): s. 46-47.
- YILDIZ, Seyfi - BOSTAN, M. Kemal. “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C. 10, S. 1, (Şubat 2017): s. 107-126.
- YILMAZ, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 1-2, (2009): s. 321-351.
- YILMAZ, Güneş. “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?” *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 185, (Şubat 2004): s. 144-151.
- Yılmaz, Sevda. “6545 ve 6552 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde İdari Yargılama Usûlü Değişiklikleri”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. S. 28, (Ekim 2016): s. 415-446.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre. “İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. S. 13, (2019): s. 551-622.

YÜCE, Mehmet. “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”. *Vergi Dünyası*. S. 399, (Kasım 2014): s. 6-13.

YÜCE, Mehmet. *Mali Yargılama Hukuku*. 2. bs.,. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.

YÜCE, Mehmet. *Türk Vergi Yargısı*. 2. bs.,. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.

İNTERNET KAYNAKLARI

- <https://vergidosyasi.com/2017/08/17/vergilendirme-islemlerinde-hukuka-aykirlilik-nedenleri/> (25.07.2019)
- https://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html (26.07.2019)
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5af2ce436baf67.19840580 (30.03.2019)
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5af2ce4f23d940.29266070 (30.03.2019)
- <http://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/2018-FAALiYET%20RAPORU.pdf> (25.05.2019)
- <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/4732c85c-b3e0-4e0b-8cae-19e8fff1e806.pdf> (25.05.2019)
- <https://www.karabalyim.com/makale/vergisel-islemlerde-mahkeme-kararlarina-uyma-zorunlulugu/> (01.08.2019)
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0ST%C4%B0N%20AF (30.3.2019)
- <https://docplayer.biz.tr/62235301-a6545-sayili-kanun-ile-idari-yargiya-getirilen-yenilikler-sonrasi-vergi-yargisinda-olagan-kanun-yolu-surecinin-isleyisi.html> (01.10.2019).
- <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, (25.10.2019)
- <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, (25.10.2019)
- <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, (25.10.2019)

<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, (25.10.2019)

<https://yirmisekiz.net/2019/01/23/yargilamaya-hakim-olan-ilkeler-ile-taraflarin-hak-ve-yukumlulukleri/>, (25.11.2019)

