

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI

VERGİ YARGISINDA İSTİNAFIN YARGILAMA SÜRECİNE
ETKİLERİ ÜZERİNE İNCELEME

Fatma Zehra ATEŞ

Danışman
Prof. Dr. Tülin CANBAY

MANİSA- 2019

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI

VERGİ YARGISINDA İSTİNAFIN YARGILAMA SÜRECİNE
ETKİLERİ ÜZERİNE İNCELEME

Fatma Zehra ATEŞ

Danışman
Prof. Dr. Tülin CANBAY

MANİSA- 2019

	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu	FRYL-031
	YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI Tez Savunma Sınavı Tutanağı	Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1


TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

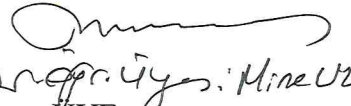
Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 08/08/2019 tarih ve 28/7 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından “Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 9. Maddesi” uyarınca Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Fatma Zehra ATEŞ’in; “**Vergi Yargısında İstinafin Yargılama Sürecine Etkileri Üzerine Bir İnceleme**” konulu tezi incelenmiş ve aday 19.08.2019 tarihinde saat 10:30’da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
ÜYE


BAŞKAN
Prof. Dr. Tülin CANBAY


Dr. Öğr. Üyesi Mine UZUN
ÜYE

Evet Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Evet Hayır

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Evet Hayır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Evet Hayır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Evet Hayır

Tez, basımı gereksizdir.

Evet Hayır

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans öğrencisi olarak sunduğum “VERGİ YARGISINDA İSTİNAFIN YARGILAMA SÜRECİNE ETKİLERİ ÜZERİNE İNCELEME” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../20...

Fatma Zehra ATEŞ

İmza

ÖZET

VERGİ YARGISINDA İSTİNAFIN YARGILAMA SÜRECİNE ETKİLERİ ÜZERİNE İNCELEME

Bu çalışmada, 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile idari yargıya getirilen istinaf müessesinin vergi yargısı üzerindeki etkileri incelenmiştir. İstinaf müessesinin vergi yargısına intikalinden önce, taraflar ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararları bir üst mahkemede itiraz kanun yolunu kullanarak karara itiraz edebiliyorlardı. İtiraz önüne gelen mahkeme, ilk derece mahkemesinin kararını hukuki açıdan denetleyip dar bir vakıa incelemesi ile nihai kararı veriyordu. Taraflar bu karardan da memnun kalmazlarsa kararı temyiz edebiliyorlardı. Temyizde yapılan hukuki denetleme ise kesin karar niteliği taşıyordu. Bu uygulama Danıştay'ın iş yükünü ağırlaştırmakta ve dolayısıyla da yargılama sürecini uzatmaktaydı.

28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanan ve 20 Temmuz 2016 yılında uygulamaya başlanan 6545 sayılı Kanunun getirdiği istinaf sisteminin, idari yargımızın işleyişini hızlandıracağı ve Danıştay'ın iş yükünü azaltacağı öngörülmektedir. İstinaf sistemi ile ilk derece mahkemelerinde verilen kararlar, elde edilen tüm bulgularla yeniden incelenecek ve hukuki açıdan denetimi yapılacaktır. Türk yargı sistemine getirilen bu yeni işleyişin amacı, ilk derece mahkemelerinde oluşabilecek hukuki aksaklık ve yanlışlıkları istinaf aşamasında çözerek hatanın çabuk telafi edilmesini sağlamak ve Danıştay'a intikal eden vakıaların sayısını azaltmaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, İdari Yargı, Vergi Yargısı, İstinaf, Bölge İdare Mahkemesi.

ABSTRACT

THE EFFECTS OF THE APPEAL OF TAX APPEAL ON THE TRIAL PROCESS

In this study, the effects of the appeal institution brought to administrative jurisdiction by the Turkish Penal Code No. 6545 and the Law Amending Certain Laws on tax jurisdiction were examined. Prior to the appeal of the appeal court, the parties were able to challenge the decisions of the first instance courts by using the appeal remedy in a higher court. The court, which had appealed, made the final decision after the first-instance court judged the case and examined it in a narrow case. If the parties were not satisfied with this decision, they could return the decision. On the other hand, the legal inspection on appeal was a final decision. This practice aggravated the workload of the Council of State and thus extended the trial process.

It is foreseen that the appeal system introduced by Law No. 6545, which was published in the Official Gazette on 28 June 2014 and started to be implemented on 20 July 2016, will accelerate the functioning of our administrative judiciary and reduce the workload of the Council of State. The decisions made in the first instance courts with the appeal system will be re-examined with all the findings obtained and legally audited. The aim of this new procedure brought to the Turkish judicial system is to solve the legal problems and mistakes that may occur in the first instance courts at the stage of appeal and to ensure that the error is compensated quickly and to reduce the number of cases referred to the Council of State.

KeyWords: Tax Dispute, Administrative Jurisdiction, Tax Jurisdiction, Appeal, Regional Administrative Court.

TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr.Tülin CANBAY'a, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aőamalarında maddi manevi her yönden yardımcı olan, tecrübeleri ile beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen, kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum sevgili hocam Sayın Doç. Dr. Serkan ÇINARLI'ya, yüksek lisans eğitimim sırasında desteği ve arőiv belgelerinin transkripsiyonu aşamasında yardımlarını esirgemeyen Sayın Öğr. Gör. Emrah ÖZDEMİR'e, çalıőmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim değerli arkadaşım Samet YILDIRIM'a, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten teşekkür ederim.

Fatma Zehra ATEŞ

Manisa, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
TEŞEKKÜR	viii
KISALTMALAR	xiv
TABLolar LİSTESİ.....	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GRAFİKLER LİSTESİ	xviii
EKLER LİSTESİ.....	xix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜ

I- VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER.....	9
A- Re' sen Araştırma İlkesi.....	10
B- Yazılılık İlkesi.....	10
C- Delil Serbestisi İlkesi.....	11
D- Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	11
E- Kıyas Yasağı İlkesi	11
F- Hâkimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi	12
II-VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ DAVAYA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ.....	13
A- Davanın Tarafları ve Konusu	14
1-Vergi Davasının Tarafları	15
2- Dava Konusu	15
B- Davanın Açılması	17
1- Dava Dilekçesi.....	18
2- Davanın Karşı Tarafa Tebliği ve Cevap	19
3- Vergi Davası Açılmasının Sonuçları	19

III- VERGİ YARGISINDA YARGILAMA SÜRECİ	20
A- Vergi Mahkemelerinde Öncelikle Görülecek Davalar	20
B- Davaların İncelenmesi	21
1- Davanın Karara Bağlanması ve Karar İlişkin İşlemler.....	21
2- Vergi Davasında Deliller	22
3- Yorum.....	23
4- Duruşma.....	24
C- Davadan Feragat ve Davanın Kabulü.....	24
D- Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması.....	26
E- Kanun Yolları.....	29
1- Olağan Kanun Yolları.....	30
a- İstinaf.....	31
b- Temyiz	34
2- Olağanüstü Kanun Yolu	36
a- Kanun Yararına Temyiz.....	36
b- Yargılamanın Yenilenmesi	37
F- Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Yargı Organları	40
1- Vergi Mahkemeleri.....	41
2- Bölge İdare Mahkemeleri	42
3- Danıştay	43
4- Anayasa Mahkemesi.....	43

İKİNCİ BÖLÜM

İSTİNAF KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE HUKUKTAKİ YERİ

I-GENEL OLARAK KANUN YOLU KAVRAMI	45
A- Kanun Yolu	45
B- Kanun Yollarının Sınıflandırılması.....	46
C- Maddi ve Hukuki Mesele Kavramı	47
II- İSTİNAF KAVRAMI	48
A- İstinafın Amacı.....	49
B- İstinafın Türleri.....	50
C-İstinaf- İtiraz İlişkisi	51

D- İstinaf- Temyiz İlişkisi.....	53
III- İSTİNAFIN POZİTİF HUKUKTAKİ DAYANAKLARI.....	56
A- İstinaf Kanun Yolunun Hak Arama Kavramı ile İlişkisi.....	58
B- Avrupa Birliği ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kontekstinde İstinaf Mahkemeleri	60
C- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde İstinaf Kanun Yolu.....	63
IV- İSTİNAF KANUN YOLU ÖRNEĞİ: FRANSIZ İDARİ YARGI SİSTEMİNDE İSTİNAF	66
A- Fransız İdari Yargısı	66
B- Fransa’da İdari Yargı Sistemi	69
1- İdare Mahkemeleri	70
2- İstinaf Mahkemeleri	70
3- Conseil d’Etat.....	72
V- TÜRKİYE’DE İSTİNAFIN TARİHSEL GELİŞİMİ	74
A- Cumhuriyet Öncesi Dönemde İstinaf.....	74
B- Cumhuriyet Dönemi	78
VI- İSTİNAF KANUN YOLUNUN GEREKÇELERİ.....	80
A- Denetimdeki Yetersizlikler.....	81
B- Davaya Sürelerinin Uzunluğu.....	81
C- İdari Yargıdaki Çözüm Yollarının Etkinliği.....	82
D- İstinaf Kanun Yolu Hakkındaki Görüşler	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İSTİNAF

I- İSTİNAF SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....	91
A- Yapısal Değişiklikler.....	94
1-Vergi Yargısında 6545 Sayılı Kanunla Ortaya Çıkan Yenilikler.....	95
2-İstinaf İncelemesi İle Görevli Mahkemelerin Yapısında ve İşleyişindeki Değişiklikler.....	99
a-Vergi Mahkemeleri.....	99
b- İstinaf Mahkemeleri	101
ba- Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu.....	106

bb- Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Görevleri	107
bc- Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Toplanma Usulleri ve Karar Düzeni	107
bd- Bölge İdare Mahkemesi Dairelerinin Görevleri	108
be- Bölge İdare Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerin Nitelikleri ve Atanmaları	108
bf- Bölge İdare Mahkemesi Dairelerinin Toplantı ve Karar Düzeni	109
bg- Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonunun Oluşumu ve Çalışma Düzeni	110
c- Danıştay	110
B- Hukuksal Yaklaşımdaki Değişiklikler	113
II- İSTİNAF KANUN YOLUNUN BAŞARISINDAKİ ETKENLER.....	118
A- Yargılama Öncesinde Başarıyı Etkileyen Faktörler	119
1- Adalet Bakanlığı	119
2- Hâkimler ve Savcılar Kurulu (HSK)	120
3- Üniversiteler ve Hukuk Fakülteleri	120
4- Türkiye Barolar Birliği ve Barolar	120
5- Medya (Basın)	120
B-Yargı Aşamasında Başarıyı Etkileyen Faktörler	121
1- İstinaf Öncesi İlk Derece Mahkemesi Aşamasında	121
2- İstinaf Aşamasında	121
3- İstinaf Sonrası Kanun Yolları Aşamasında.....	122
A- İstinaf Sisteminden Beklenen Yararlar	123
1- İstinaf Mahkemelerinin Farklı Kararlarında İçtihat Birliği Sorunu.....	124
2- Parasal Hadlere Bağlanan Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar	124
3- Parasal Sınırların Zamanaşımı Süresi İçerisinde Değiştirilmemesi Sorunu.....	125
4- İstinaf Sisteminde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü İçin Uygulanan İdari Yollarında Göz Önünde Bulundurulması Gerekliliği.....	125
IV- YARGI KARARLARI KAPSAMINDA İSTİNAF YARGILAMA SÜRECİNE ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	128
A- Genel Değerlendirme.....	129
B-Yargı Kararları Kapsamında Değerlendirme.....	146
1- İstinaf Kanun Yolu Getirilen Usule İlişkin Kararlar	146
2- İstinaf Kanun Yoluna Başvurulabilmesine İlişkin Getirilen Sınırlama.....	146

3- İstinaf Kanun Yolunun Getirilmesi ile Temyiz Kanun Yolunun Sınırlanması	146
4- İstinaf Yolu İle Hukuki İnceleme Yanında Maddi İnceleme Getirilmesi.	146
KAYNAKÇA	128
EKLER.....	128



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
a.g.e.	Adı Geçen Eser
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
A.Ş. :	Anonim Şirket
AUHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
BAM	Bölge Adliye Mahkemeleri
BİM	Bölge İdare Mahkemeleri
C.	Cilt
CMK	Ceza Muhakemeleri Hukuku
DİDDGK	Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
DKD	Dış Kaynaklı Doküman
Dön. Ser.	Döner Sermaye
Dn.	Danıştay
E.	Esas
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu
HSK	Hakimler ve Savcılar Kurulu
İDDK	İdari dava Daireleri Kurulu
İHİD	İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KD	Karar Düzeltme
m.	Madde
s.	Sayfa
S.	Sayı
T.	Tarih
T.A.Ş	Türk Anonim Şirket
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TBBD	Türkiye Barolar Birliği Dergisi

T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TL	Türk Lirası
vd.	Ve Devamında
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu



TABLÖLAR LİSTESİ

SAYFA

TABLO 1: Vergi Mahkemesine Gelen Dosya Sayıları, TÜRKİYE (2011-2018).....	96
TABLO 1: Vergi Mahkemesine Gelen Dosya Sayıları, TÜRKİYE (2011-2018).....	96
TABLO 3: Vergi Mahkemesine Gelen Dosya Sayıları, TÜRKİYE (2011-2018)....	129
TABLO 4: Bölge İdare Mahkemesine Gelen Dosya Sayıları, TÜRKİYE (2011-2018)	131
TABLO 5: Danıştay Dava Dairelerinin 2013 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı	136
TABLO 6: Danıştay Dava Dairelerinin 2014 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı	138
TABLO 7: Danıştay Dava Dairelerinin 2015 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı	140
TABLO 8: Danıştay Dava Dairelerinin 2016 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı	142
TABLO 9: Danıştay Dava Dairelerinin 2017 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı.	144
TABLO 10: Danıştay Dava Dairelerinin 2018 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı	146

ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA

Şekil 1: Fransa'nın Yargı Örgütü 75



GRAFİKLER LİSTESİ

SAYFA

Grafik 1: Vergi Mahkemelerinde Yıllar İçerisindeki Dosya Değişimleri, Türkiye (2011-2018)..... 130

Grafik 2: Bölge İdare Mahkemelerinde Yıllar İçerisindeki Dosya Değişimleri, Türkiye (2011-2018)..... 132



EKLER LİSTESİ

EK 1: Dış Kapak Örneği

EK 2: İç Kapak Örneği

EK 3: Tez Sırtı Örneği

EK 4: Yüksek Lisans Tez Onay Sayfası

EK 4: Doktora Tez Onay Sayfası

EK 5: Tez Veri Giriş ve Yayınlama İzin Formu

EK 6: Yemin Metni

EK 7: Türkçe Özet

EK 8: İngilizce Özet (Abstract)

EK 9: Önsöz/Teşekkür Metni

EK 10: Simge ve Kısaltmalar

GİRİŞ

Vergi, kamu hizmetlerine harcanmak üzere devletin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya ya da kimi maddelerin, hizmetlerin fiyatları üstüne ekleyerek dolaylı yoldan yurttaşlardan topladığı para şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla tarih boyunca devletler giderlerini finanse edebilmek amacıyla kullandığı araçlar arasında en büyük paya sahip olan finans kaynağı vergilerdir.

Vergilerin genelde ekonomik etkilerinden bahsedilse de tarihte ilk kez kralın yetkilerini kısıtlamış olma gibi tarihin gidişatını temelinden etkileyecek siyasi ve toplumsal etkileri de söz konusudur.

Vergiler keyfiyetten uzak yazılı ve kanunlara dayanan temeller altında toplanmaktadır. Tarihin ilk yazılı anayasal belgesi olarak kabul edilen 1215 Magna Carta'ya göre o dönemde dahi vergi toplamanın dayandırılması gereken temeller belirlenmiş ve bu temeller gözetilerek vergiler tahsil edilmiştir. Günümüzde de çoğu ülke vergi kanunlarının temelini Anayasa'larına dayandırmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nde de vergi kanunları Anayasa temelli varlığını sürdürmektedir. **Anayasa'nın 73. maddesinde** yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ve “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ibaresi bunun kanıtı niteliğindedir.

Yasama organı vergi kanunlarını oluştururken Anayasa'ya bağlı kalma mecburiyetindedir. Bu durum vergilerin Anayasa'nın bağlayıcılığı ve **üstünlüğü** ilkesinin bir gereğidir. Yasama oranı vergi kanunlarını oluştururken, vergi tarife ve oranlarını belirlerken anayasanın verdiği yetkilerin dışına çıkamaz.

Anayasa'nın sınırları çerçevesinde oluşturulan vergi kanunları herkes için geçerli olup bu kanunlara uyulması beklenmektedir. Bu kanunlara uyulmasına karşı mükellefin direncinin oluşması ya da idarenin hatalı veya eksik işlem tesis etmesi durumlarında ise mükellef ile vergi idaresi arasında bir anlaşmazlık çıkması kaçınılmazdır.

Bu anlaşmazlığın temelini ise mükellefin olabildiğince az vergi ödeme, idarenin ise olabildiğince fazla vergi geliri elde etme güdüsü ya da idarenin vergilendirme işleminde hatasından oluşmaktadır. Ortaya çıkan bu anlaşmazlığın iki türlü çözümü

vardır. Bunların bazıları idari aşamada çözümlenirken bazıları ise yargıya intikal eder ve yargı organlarında çözüme kavuşur.

Ülkemizde kullanılan hukuk sistemi İngiltere, Kanada, Avustralya gibi ülkelerde kullanılan, idari yargı-adli yargı ayrımının bulunmadığı, Anglo-Sakson olarak adlandırılan sisteme değil, Almanya, İsviçre, İtalya gibi ülkelerin de kullandığı, adli-idari yargı ayrımının bulunduğu Kara Avrupası Hukuk Sistemini kullanmaktadır. Yani Türk Hukuk Sistemini adli, idari, Anayasa yargısı ve hesap yargısı olarak dört bölüme ayırarak incelemek yanlış olmayacaktır. Yakın zamana kadar askeri yargı olarak adlandırılan yargı sistemi ise kaldırılarak ülkemizde varlığını yitirmiştir.

Hukuk sistemimiz istinaf kavramı ortaya çıkana kadar iki aşamalı olarak çalışmaktaydı. İlk derece mahkemelerinin kararlarının denetimini yüksek mahkemeler yapmaktaydı. Vergi yargısında tam anlamıyla hukukumuzda 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile girmiştir. Getirilen bu sistemin işleyişinin açıklanması, yargılamanın nasıl yapılacağı ise 2577 sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu” ile sağlanmıştır.

İstinaf kavramı ise Türk Hukuku’na 18.06.2014 tarihinde kabul edilen ve 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un kabulü ile girmiştir.

İstinaf kavramının hukukumuzda girişinin önemini üç farklı açıdan incelemek mümkündür. Bunlardan ilki yüksek mahkeme olarak adlandırılan Danıştay ve Yargıtay’ın iş yükünü hafifletmek, ikincisi bunun bir sonucu olarak yargı sürelerinin azalması ve adaletin geç tecelli edilmesinin önüne geçilmesi sonuncusu ise adil yargılanma hakkına sağladığı faydalardandır.

Vergi uyuşmazlığı literatürde devletin Anayasa’dan aldığı yetki ile kamu gücüne dayanarak yaptığı vergilendirme işlemi sırasında hatada bulunması ya da kanunların geniş veya yanlış yorumlanması gibi sebeplerden ötürü vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan anlaşmazlıktır. Farklı bir anlatımla vergi uyuşmazlığı vergi kesilmesi ve tahsilâtı temelli, idare ile mükellef arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Uyuşmazlıktaki neden asıl hakkın korunması olabileceği gibi anlayış, saik ve niyetten de kaynaklanabilmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde vergi yargısına gidilebilmesi için

bir unsur olan vergi uyuşmazlığı kavramı ele alınacaktır. Vergi yargılamasının nedeni olan vergi uyuşmazlığı kavramının açıklanmasından sonra ise vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı aşamasındaki çözümlerinden bahsedilecektir. Bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümü üzerinde durulacaktır. Vergi yargısının kapsamı ve işleyişi, vergi uyuşmazlıklarının davaya dönüştürülmesi ve vergi yargılama süreci bu bölümün ana başlıklarını oluşturacaktır. Vergi mahkemesi; idarenin vergi, resim, harç ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin iptal ve tam yargı davalarına bakmakla görevli özel idari mahkemedir. Bu mahkemelerin hâkimin taraflarca öne sürülmesi dahi hâkimin kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi vardır ki buna re'sen araştırma ilkesi olarak anılmaktadır. Vergi yargısında yazılılık ilkesi geçerlidir yani davalar dosya üzerinden yürümektedir. Vergi yargısına hâkim olan bir diğer ilke delil serbesti ilkesidir. Delili uyuşmazlık konusu olayın ispatlanmasında kullanılan sözlü ve yazılı vasıtalar şeklinde tanımlamak mümkündür. Vergi yargısında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması ile gerçek durumu ortaya koyabilecek her türlü delil serbest bırakılmıştır. Vergi yargısına hâkim olan ilkelere bir diğeri olan toplu yargılama ilkesi vergi mahkemeleri en az üç üye ile kurulması sonucunu doğurmaktadır. Vergi hukukunda kıyas yasağı da vergi yargısında yer alan ilkelere önemli bir tanesidir. Hâkimin yargılama faaliyeti sırasında, davayı adil bir biçimde çözebilmesi, tarafların ve hukuk sisteminin kabul edebileceği bir sonuca ulaşabilmesi için, herhangi bir etkiye maruz kalmaması, bilgi ve tecrübesiyle, bunların yetmediği durumlarda akla dayanan vicdani kanaatine göre, hukuk kuralları çerçevesinde bir karar vermesi gerekmektedir ki bu da vergi yargısında hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesini oluşturmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının davaya dönüştürülmesi davanın açılması ile başlayan bir süreçtir. Davanın açılması ise davacı tarafın dava dilekçesini ilgili birime teslimi ile gerçekleşmektedir. Birinci bölümün ikinci ana başlığı olan vergi uyuşmazlıklarının davaya dönüştürülmesinde davanın tarafları, davanın konusu ve davanın başlangıç aşamasını oluşturan dava dilekçesi anlatılacaktır. Birinci bölümün son ana başlığı olan vergi yargısında yargılama süreci başlığı ise kanunda tahdidi olarak sayılmış olan öncelikli görülecek davalar başlığı ile başlayıp yargılama sürecinin aşamaları olan açılmış olan davaların incelenmesi, davadan feragat ve davanın kabulü, dava dosyasının

işlemden kaldırılması, vergi davasının sonuçlanması ve kanun yolları başlıkları incelenecektir. Son olarak ise vergi uyuşmazlıklarında yetkili yargı organları olan vergi mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve Danıştay'ın görevleri, yapıları ve yetkileri açıklanmaya çalışılacaktır.

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve benzeri hukuka aykırı görülen hususların düzeltilmesi, bu hususların hukuka uygun hale getirilmesi amacıyla alınan kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yollarına genel olarak “kanun yolu” denmektedir. Kanun yolları genel olarak olağan kanun yolları ve olağan üstü kanun yolları olarak ikiye ayrılmaktadır. İlk derece mahkemelerince verilen nihai kararlarının kesinleşmesini engelleyen kanun yollarına olağan kanun yolları denilirken, kesinleşmiş kararlara karşı kabul edilen kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denmektedir.

Hukuk literatüründe istinaf, ilk derece mahkemesinde verilen bir kararın bir üst yargı yerinde denetlenmesi için kurulmuş olan bir müessesedir.

İkinci bölümde kanun yolu kavramı açıklandıktan sonra istinaf kavramı, istinafin amacı, türleri, itiraz ve temyiz ile olan ilişkisi incelenecek, istinafin pozitif hukuktaki dayanakları açıklanacaktır.

Türkiye’de idari yargı sistemi oluşturulurken Fransa’nın yargı sistemi örnek alınmıştır. Fransa’da idari yargı sistemine bakıldığında üç kademeli bir sistem olduğu görülmektedir. İlk derece mahkemeleri idare mahkemelerinden oluşmaktadır. İlk derece mahkemelerinin verdiği kararlara itiraz mercii olan ve kesin kararı veren ikinci derece mahkemeler ise istinaf mahkemeleridir. Üçüncü derece mahkemeler ise Conseil d’Etat’dır ki istinaf mahkemelerinde alınan nihai kararların temyize götürüldüğü yargı mercileri olarak tanımlanabilirler. Bu model temel alınarak oluşturulan istinaf kanun yolu ile görevli bölge idare mahkemelerinin yapısını ve yeni görevleri olan istinaf kanun yolunu açıklarken Fransa’nın yargı örgütünü incelemek şüphesiz konunun anlaşılabilmesi için elzemdir.

Türkiye’de istinafin tarihsel gelişimi “Cumhuriyet Öncesi” ve “Cumhuriyet Sonrası” olarak ikiye ayrılmak sureti ile anlatılacaktır. İkinci bölümün son ana başlığında ise istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına dahil edilmesinin gerekçeleri olarak görülen denetimde mevcut olan yetersizlikler, dava sürelerindeki uzunluk, idari

yargıda yer alan çözüm yollarının yeterince etkin olamaması ve istinaf kanun yolu hakkında doktrinde yer alan görüşler üzerinde durulacaktır.

Son bölümde ise 6545 sayılı Kanun'un işleme usulleri belirtilecek, Türk Hukuk Sisteminde amaçlanan başarısı ve bu başarısındaki etkenler incelenecektir. Köklü bir değişime sebep olan 6545 sayılı Kanun ile itiraz müessesesi Türk idari yargısından kaldırılmış, istinaf müessesesi getirilmiştir. Bu şekilde iki dereceli hukuk sistemine sahip olan Türk idari yargısı üç dereceli bir sistem haline gelmiştir. Kurulan istinaf yargılamasını icra etmek üzere yeni mahkemeler kurulmuştur. Bu mahkemelere hukukilik denetiminin yanında yeniden yargılama hakkı tanıyan yerindelik denetimi yapma yetkisi tanınmıştır. Böylelikle bölge idare mahkemelerinin yapısı oldukça değişmiştir. Bu sistemin Türk idari yargısına eklenmesinin en önemli amacı Danıştay'ın iş yükünü azaltmaktır. İş yükü azalan Danıştay içtihat mahkemesine dönüşecektir. Bu da aslında Danıştay'da yapısal bir değişiklik yapılması anlamına gelmektedir. Bu bölümde 6545 sayılı Kanun'un vergi yargısı alanında yaratmış olduğu değişiklikler detaylı bir biçimde incelenecektir. İstinaf kanun yolu ile Türk vergi yargısında yaşanan yapısal yenilikler ile hukuksal değişiklikler açıklanacaktır. "Yapısal Değişiklikler" başlığı altında özellikle istinaf kanun yolunun Türk vergi yargı sistemine girişi ile apayrı bir kimliğe bürünen ve kendisine apayrı görevler bahşedilen bölge idare mahkemelerinde yaşanan değişiklikler ve yenilikler üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümün ikinci ana başlığında ise İstinaf kanun yolunun başarısındaki etkenlerden bahsedilecektir. Yargılama öncesinde istinaf kanun yolunun başarısını etkileyen Adalet Bakanlığı, barolar, üniversiteler ve hukuk fakülteleri, medya ve basın, Hâkimler ve Savcılar Kurulu gibi kurumlar olduğu gibi yargı aşamasında da istinaf öncesinde, istinaf aşamasında ve istinaf sonrasında başarısını etkileyen etmenler mevcuttur.

İstinaf kanun yolu ve bunun icrası ile görevli bölge idare mahkemelerinin kurulması Türk vergi yargısının mevcut sorunlarının aşılması için etkin bir cevap niteliğinde olsa da elbette karşılaşılması muhtemel sorunlar da mevcuttur. İstinaf mahkemelerinin varlığı ile oluşabilecek içtihat sorunu bu sorunlardan başlıca olanıdır. Buna çözüm niteliğinde bir öneri ise belli periyotlar da mahkemelerden temsilcilerin toplanarak içtihat birliği sağlaması ya da üst mahkeme rolünde olan Danıştay'ın bu mahkemeler arasında içtihadı sağlaması yönündedir. İstinafin Türk vergi yargısına dahil

edilmesinin yaratacağı bir diğer sorun ise istinaf sisteminde kişinin maruz kalacağı yargı şeklinin ve derecesinin parasal hadlere bağlı olma durumudur. Bu parasal sınırların zamanaşımı sũresi içerisinde değiştirilmemesi de karşılaşılabilecek olası sorunlardandır.

Üçüncü bölümün son ana başlığında ise 6545 sayılı Kanun ile Türk vergi yargısına dâhil edilen istinaf kanun yolunun yargı kararları ışığında değerlendirilmesidir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜ

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasındaki çözümüne ilişkin esas ve usuller İdari Yargılama Usulü Kanunu ve bu Kanun'da hüküm bulunmadığı hallerde bu Kanun'un 31. maddesiyle yapılan atıfla Vergi Usul Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Uyuşmazlık terimi Türk Dil Kurumu'nda "Tutumları ölçülen çeşitli kişilerin ya da aynı kişinin yanıtları arasındaki benzeşmezlik" şeklinde tanımlanmıştır¹. Osman Selim Kocahanoğlu'na göre uyuşmazlık ise, farklı görüşlere sahip olan iki bireyin görüşlerindeki farklılık nedeni ile ortaya çıkan durumdur². Genel bir kavram olarak uyuşmazlık, farklı fikirlerin çatışması olarak da tanımlanabilmektedir. Hukuki anlamda uyuşmazlık ise *iki hukuk süjesi arasında, bir hakkın, borcun, ödevin, bir hukuki durumun varlığı ve kime ait olduğu konusunda çıkan anlaşmazlıklar*³ şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı; devletin Anayasa'dan aldığı yetki ile kamu gücüne dayanarak yaptığı vergilendirme işlemi sırasında hatada bulunması ya da kanunların geniş veya yanlış yorumlanması gibi sebeplerden ötürü vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan anlaşmazlıktır⁴. Farklı bir anlatımla vergi uyuşmazlığı vergi kesilmesi ve tahsilâtı temelli, idare ile mükellef arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır⁵. Uyuşmazlıktaki neden asıl hakkın korunması olabileceği gibi anlayış, saik ve niyetten de kaynaklanabilmektedir⁶.

¹Türk Dil Kurumu, **Genel Sözlük**,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bb21b9e0636a8.32325256, (E.01/10/2018).

² Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1982, s.17.

³ Turgut Candan, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü**, 30.03.2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/>, (E.01.10.2018).

⁴ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2003, s.2.

⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008,s.2.

⁶Kızılot, s.35.

Anlaşmazlıklar, vergi idaresinin yapmış olduğu, tarhiyat ya da ceza kesilmesi gibi subjektif vergilendirme işlemlerinin veya tüzük, yönetmelik tebliğ gibi idarenin düzenleme yetkisi ile çıkardığı düzenleyici, objektif işlemlerin, kanunlara uygun olmadığı sebeplerinden kaynaklanabilmektedir⁷.

Devlet vergilendirme yetkisi ile donatılmıştır, sınırları içerisinde daha önceden kanunla konulmuş oranlarda gelirleri ile doğru orantılı olarak bireyleri kamu giderlerine katılma konusunda zorlayabilir. Bu devletin çıkarlarını gözetmesi anlamına gelmektedir. Toplumunu oluşturan bireyler ise kendi çıkarlarını gözetmektedir. Yani vergi ödememek ya da en az vergiyi ödemeye çalışmak bireyin en doğal eğilimidir. Çıkarlar arasında yaşanan bu çatışma ise vergi uyumsuzluğunu doğurmaktadır.

Vergilendirme yetkisi, devletin en önemli gelir kalemi olan vergileri toplarken sınırsız yetkiye sahip olduğu anlamına gelmemektedir. Anayasa devlete vergilendirme yetkisi vermiş fakat bu yetkiyi sınırlandırmıştır. Başka bir deyişle vergilendirme yetkisi de dahil olmak üzere Anayasa devlete verdiği her yetkiyi amacı ile orantılı olarak sınırlandırmıştır.

Vergi uyumsuzluklarına geniş bir perspektiften baktığımızda konu yalnızca düzenleyici işlemlerden ileri gelmek zorunda değildir. Bireysel işlemler de vergi uyumsuzluğuna konu olabilmektedir.

Konuya daha dar bir objektiften bakıldığında ise vergi uyumsuzlukları; mükellef ile vergi idareleri arasında, vergilendirme nedeniyle çıkan anlaşmazlıklar olarak açıklanabilir⁸.

Haklarında vergilendirme sürecinin türlü kademelerinde vergi ceza, faiz veya zam tatbikine gidilen mükelleflerin; uzlaşma arzu etmesi fakat uzlaşma aşamasında uzlaşmanın sağlanamaması, düzeltme isteminin vergi dairesi tarafından reddedilmesi ve bunların haricinde diğer vergi ile alakalı yaşanan anlaşmazlıklarda mükelleflerin bir diğer çözüm yolu olan yargı aşamasına başvuru hakları bulunmaktadır.

Bu uyumsuzlukların çözümü için ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerine, burada da çözüm bulunamaması durumunda ise belirli parasal sınırlar dâhilinde istinaf istemi ile bölge idare mahkemelerine, burada da çözüm bulunamaması

⁷Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2003, s.397.

⁸ Tosuner, Arıkan, s.2.

durumunda ise yine belirli parasal sınırlar dahilinde temyiz istemi ile Danıştay'a başvuruda bulunulabilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümünde işleyiş sürecinden ve kapsamından bahsedilecektir.

1- VERGİ YARGISINA HAKİM OLAN İLKELER

İdarenin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi sadece tarafların menfaatlerini değil, kamunun menfaatini de ilgilendirmektedir. Zira idari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukuku birer kamu hukuku dalıdır ve vergi yargılaması ile gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi, aslında davanın taraflarının hak ve menfaatlerini aşan bir durum ortaya koymaktadır⁹.

İYUK m.1'e göre vergi mahkemesi; idarenin vergi, resim, harç ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin iptal ve tam yargı davalarına bakmakla görevli idari mahkemedir. Vergi mahkemesi, yetki ve görevleri kanunda sayılmış olan özel görevli mahkemelerdir. İdare mahkemeleri ise genel görevli mahkemelerdir. Bu sebeple kanunda açıkça sayılmayan konular için vergi mahkemelerine gidilemez.

Vergi mahkemeleri 6.1.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuşlardır. Vergi mahkemelerinin yargı çevrelerinin belirlenmesi ya da yargı çevresinin değiştirilmesi durumlarına HSK (Hâkimler ve Savcılar Kurulu) bakmaktadır.

İdari davalara bakmakla mükellef olan mahkemeler şunlardır;

- İdare Mahkemeleri
- Vergi Mahkemeleri
- Bölge İdare mahkemeleri
- Danıştay

⁹Erol Çırakman, **Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması**, Ankara 1982, s. 105.

A- Re' sen Araştırma ilkesi

Yargı aşamasında davayla ilgili materyallerin toplanmasındaki iki ilke “ taraflarca hazırlama ilkesi” ve “ re’sen araştırma ilkesi” dir. Taraflarca hazırlama ilkesine göre, davanın dayanağı olaylar ve deliller davanın taraflarınca mahkemeye sunulurken, re’sen araştırma ilkesinde, hâkimin kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi¹⁰söz konusudur.

Vergi yargısı, kamu düzeninin korunmasını amaçlayan bir kamu dalı olduğu için vergi yargısında re’sen araştırma ilkesi geçerlidir. Yukarıda da ifade edildiği gibi vergi hâkimi, bakmakta olduğu davalarda tarafların iddialarına bağlı kalmayıp dava hakkında kendiliğinden de araştırma yapabilmektedir. İYUK m.20/1’e göre vergi mahkemesi belirlenen süre içerisinde gerekli gördüğü her türlü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgililerden isteyebilir.

B- Yazılılık İlkesi

İYUK m.1/2’e göre vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanması ve incelemenin evrak üzerinden yapılması hususu hükme bağlanmıştır. Bu madde, taraflar duruşma istemedikçe veya yargı yerince duruşma yapılmasına re’sen karar verilmedikçe, yargılamanın evrak üzerinden yapılmasını ifade eder. Mahkeme, vergi uyuşmazlığını, dava dilekçesinde ve idarenin savunmasında ileri sürülen iddia ve yapılan açıklamalarla tarafların dosyaya sundukları veya ilgili yerlerden mahkemece getirtilen belge ve bilgilere göre çözer.¹¹

Bu ilkeyi uygulamakta amaç, uyuşmazlığın en kısa sürede son bulmasını sağlamaktır. Bazı koşulların ortaya çıkması sonucunda vergi davalarında duruşma yapılması olanağı da bulunmaktadır. Ancak duruşmalı incelemenin tarafları tatmin etme dışında yargılama faaliyetinin daha doğruyu ve adil olanı bulması açısından yararlı olmadığı ileri sürülmektedir.

¹⁰A. Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, Ankara 1998, s. 379.

¹¹Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 257.

C- Delil Serbestîsi İlkesi

Delili uyuşmazlık konusu olayın ispatlanmasında kullanılan sözlü ve yazılı vasıtalar şeklinde tanımlamak mümkündür.¹² Deliller ispatlama araçları olup olayların doğruluğu konusunda hâkimi ikna etmeye yararlar. Delilin konusu maddi olaylardır.

VUK m.3/B’de de açıkça belirtildiği gibi vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması ile gerçek durumu ortaya koyabilecek her türlü delil serbest bırakılmıştır. Yani vergi hukuku uygulamasında kural delil serbestîsidir. Taraflar, dava konusu uyuşmazlığın varlığı ya da yokluğunu ispatlarken her türlü delili kullanabilirler. Ancak bu serbestinin kısıtlaması olarak şahit ifadesinin kullanılmayacağı hükmü getirilmiştir.

D- Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi mahkemeleri en az üç üye ile kurulurlar. Bu ilke ile vergi mahkemelerinin vergi sistemi içindeki fonksiyonlarının artırılması, daha isabetli, kalıcı ve uygulamaya yol gösterici kararların oluşmasının sağlanması hedeflenmiştir.

Bu usulün, adaleti daha iyi dağıtacağı, toplu bir mahkemede mahkeme üyesi hâkimlerin bilgi ve tecrübelerinin bir araya getirmek suretiyle tek hâkimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alacağı savunulmaktadır. Ayrıca, toplu yargılama usulü, daha adil kararlar verilmesini sağladığı gibi karşılıklı denetim imkânı da vermektedir¹³.

E- Kıyas Yasağı İlkesi

Hukuk devletinin temel prensiplerinden olan hukuki güvenliğin sağlanmasında en önemli ilkelere birisi de vergilemede kıyas yasağıdır. Bunun bir yansıması olarak vergi yargılamasında da kıyas yapılmama ilkesi geçerlidir. Vergi hakimi, önüne gelen uyuşmazlık konusu somut olayda bir karara varırken kıyas yoluna gidemez. Bu,

¹²Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, b.2, İzmir 1997, s.9.

¹³Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri: İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara, 1989, s.126.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan, verginin ancak kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini veya kaldırılabilceğini düzenleyen hükümlerine aykırıdır.

Kıyas ise, bir olay hakkında yer alan kuralın nitelikleri şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğere bir olaya uygulanmasıdır¹⁴. Vergiye ilişkin işlemlerde, buna yargılama da dâhil, kıyas yasağının uygulanması vergilemenin kanuniliği ilkesinin getirdiği bir zorunluluktur.

F- Hâkimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi

Hâkim, adli veya idari uyuşmazlığa konu olan somut davada karar veren durumundadır. Kararını verirken ilgili kuralları yorumlar ve uygulanacak kanun maddesini tespit eder. İşte hâkimin bu faaliyeti sırasında, davayı adil bir biçimde çözebilmesi, tarafların ve hukuk sisteminin kabul edebileceği bir sonuca ulaşabilmesi için, herhangi bir etkiye maruz kalmaması, bilgi ve tecrübesiyle, bunların yetmediği durumlarda akla dayanan vicdani kanaatine göre, hukuk kuralları çerçevesinde bir karar vermesi gerekmektedir. Kaldı ki, şekli anlamda bile olsa dava taraflarının, hâkim önünde eşit şansa sahip olmayı ve eşit muameleye tabi tutulmayı isteme hakları vardır. Hâkim yargılama faaliyetini yerine getirirken kendisini sadece hukuka ve vicdanına göre sorumlu hissetmeli, herhangi bir önyargı ve peşin hükme sahip olmamalı, taraflı davranmamalıdır. Bağımsızlık daha çok hâkimin çevreden gelen etkilere karşı korunmasını sağlamaya yönelik iken, tarafsızlık hâkimin, bireysel kanaatlerinden sıyrılarak, peşin hükümlerden, önyargılardan kurtularak, kanun hükmünü önündeki uyuşmazlığa adaletli bir şekilde uygulamasını ifade eder.¹⁵ Kısacası bağımsızlık hâkimin adil karar vermesi için gerekli ortamın hazırlanması, tarafsızlık ise hazırlanan bu uygun ortamda hâkimin iç muhakeme aşamasında, adaletli bir şekilde karar vermesidir.

Bağımsızlığın sağlanması, tarafsızlığın da sağlandığı anlamına gelmez; çünkü en güvenilir hâkim bile, kişisel nedenlerle, siyasi görüşleri doğrultusunda veya sadece menfaatini gözeterek karar verebilir. Yani bağımsızlık, tarafsızlığı sağlamada ancak bir ön şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsızlık yasal düzenlemeler ile sağlanabilecek

¹⁴ Kumrulu, s.127.

¹⁵Nur Centel, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Mahkemelerin Bağımsızlığı ile Tarafsızlığı ve Türk Hukuku**, İstanbul, 1998, s.74.

bir unsur iken, tarafsızlık genelde ancak karar açıklandıktan sonra daha net şekilde anlaşılabilir. Eğer hâkim olumsuz etkiler sonucu, hukuk kurallarını tarafsız bir biçimde uygulamaz, adalet ve hakkaniyete aykırı olarak, davanın taraflarından birinin lehine karar verirse, toplumun hukuk düzenine olan inancı da sarsılacak, bu durum da zincirleme birçok başka sorunun doğmasına yol açabilecektir. Burada, yargı organlarının tarafsızlığına olan inancın, o ülkedeki hukuk sisteminin meşruluğuna ve yargı bağımsızlığına olan inanç ile doğru orantılı olacağı gözden kaçırılmamalıdır.

Yukarıda sayılmış olan ilkeler vergi yargısında yeni bir kanun yolu olan istinafa da konu olan ilkelere aittir. İstinaf kanun yolunun Türk idari yargı sistemine dahil edilmesinin amacı yargılama sürecinin daha adil bir şekilde işlemesi ve daha adil kararların verilebilmesidir. Bu amaçların karşılanabilmesi için de bu mahkemelerin bahsedilen ilkeleri özümsemesi ve bu ilkelere bağlı kalması gerekmektedir.

II- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ DAVAYA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için iki yol bulunmaktadır ki bunlar idari aşamada meydana gelebilecek olan **çözümler** ve yargı merciinde meydana gelebilecek olan yargı aşamasındaki çözümlerdir. Mükellef uyuşmazlık ile ilgili idari çözüm yollarına başvuruda bulunup, sonuç alamaması durumunda yargı mercilerine başvuruda bulunabileceği gibi direkt olarak da yargı mercileri önünde uyuşmazlığına çözüm arayabilmektedir.

Vergi alacaklısı ile mükelleflerin arasında, vergi yasaları uygulamasından dolayı anlaşmazlık hali vergi uyuşmazlığı olarak adlandırılır. Uyuşmazlık kavramı, yönetim tarafından yapılan vergi hesaplamalarının kanunla örtüşmediği ve bundan dolayı alınan vergi miktarının arttığına yönelik uyuşmazlıkları içermektedir. Vergi mükellefi vergiyi ödememek ya da daha az miktarlarda ödemek isterken alacaklı ise alacağını tam ve zamanında istemektedir. Bu süreçte ortaya çıkan uyuşmazlık idari aşamada çözümlenemediği zaman, çözüm yargı aşamasında aranmaktadır. Bu bilgiler ışığında dava açma hakkı olanların vergi uyuşmazlıklarını davaya dönüştürmeleri, süreç olarak, iki yolla mümkün olabilmektedir¹⁶:

¹⁶ Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliğini Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu**, İstanbul, 2000, s. 54 vd.

a) Mükellef, sorumlu veya ceza muhatabı, şartları gerçekleşmişse öncelikle idari yolla uyuşmazlığı çözmeyi deneyebilir. Buna göre:

-Şartları gerçekleşmişse öncelikle uzlaşma yoluna başvurur ve uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması sebebiyle vergi mahkemesinde dava açar.

-Şartları gerçekleşmişse öncelikle hataların düzeltilmesi yoluna başvurur ve bu yolla bir sonuca ulaşamazsa vergi mahkemesinde dava açar.

-Şartları gerçekleşmişse pişmanlık ve ıslah veya cezalarda indirim, izaha davet kurumlarından yararlanmak suretiyle dava açma yoluna başvurmadan vazgeçer.

b) Mükellef, sorumlu veya ceza muhatabı, doğrudan doğruya vergi mahkemesine başvurur. (a) bendindeki durumlar göz önüne alındığında yine ikili bir ayırım yapılabilir:

-Uzlaşma, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim izaha davet kurumlarının şartları olduğu halde bu yollara başvurmaksızın doğrudan doğruya yargı yoluna başvurulur.

-Yukarıda sayılan kurumların şartları gerçekleşmediğinden ve uyuşmazlığın çözümünde tek seçenek yargı yolu olduğundan doğrudan doğruya yargı yoluna başvurulur.

Türk Vergi Yargısı Sistemi yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarına başvurmayı zorunlu kılmadığı için, dava hakkı olanların yukarıdaki ihtimallere göre davranmaları mümkündür.

A- Davanın Tarafları ve Konusu

Vergi davasının açılması davacının ilgili makama dilekçeyi vermesi ile başlamaktadır¹⁷. Bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikalinde davanın konusu ve davanın tarafları üzerinde durulacaktır.

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>, s.5 (E.24.08.2019).

1-Vergi Davasının Tarafları

Vergi davalarında da diğer davalarda olduğu gibi davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır ve taraflardan birini vergi idaresi oluştururken diğerini mükellef veya sorumlu oluşturmaktadır.

Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar; ¼ mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Gerçek kişiler bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır. Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiler de vergi davalarını kanuni temsilcileri veya bunların avukat vekilleri vasıtası ile açabilirler. ¾ vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir¹⁸.

Vergi yargısında ayrı bir ehliyet hususu söz konusu değildir. **Türk** Medeni Kanunu'nun 8. maddesine göre "*Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.*" Yani, medeni haklardan yararlanma hakkı olan kişiler, aynı zamanda davada taraf olabilirler.

Medeni haklardan yararlanma gerçek kişiler yönünden; cenin sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan itibaren başlar ve hak ehliyeti ölüm ile sona erer.

Tüzel kişilerde ehliyet kanuni kuruluş gerçekleştirildikten sonra kazanılır ve bu andan itibaren davada taraf olma ehliyeti de kazanılmış olur. Tüzel kişiliğin sona ermiş olması taraf olma ehliyetini de ortadan kaldırır.

Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan tüzel kişiler davada taraf olma haklarını yetkili organları aracılığı ile kullanmaktadır.

2- Dava Konusu

Davanın konusu Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre vergi davası açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>, s.5 (E.24.08.2019).

takdir, takdir komisyonu kararları tebliğ etmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan kişi tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir.¹⁹

Aleyhine dava açılabilecek tarhiyat, mükellef beyanına dayanmamalıdır. Kural olarak mükelleflerin kendi beyan ettikleri değerler üzerinden yapılacak tarhiyatlara karşı dava açma hakları bulunmamaktadır. Fakat bunun bir istinası vardır ki bu da ihtirazi kayıt ile yapılan beyanlardır. Mükellef ihtirazi kayıtlarla verdiği beyanına karşı dava açabilmektedir.

Adına ceza kesilen kişi kesilen ceza ihbarnamesi ve ekleri tebliğ edilmek koşuluyla dava açabilmektedir²⁰.

Takdir komisyonuna karşı yükümlülerin dava açması söz konusu değildir. Çünkü ancak kendileri bakımından ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı dava açabilirler. Bazen de takdir komisyonunun takdir ettiği emsal bedellerine karşı yükümlüler dava açabilirler.

İnşaat ve onarım işinde istihkak bedelleri, ücret ve ücret sayılan ödemeler, serbest meslek faaliyetleri ve bu işleri yapanlara ödemeler, dar mükelleflere teli ve patent haklarının satışı gibi durumlarda istihkak sahiplerinin gelir vergilerine kanunen belirli oranlarda ve sorumlu sıfatıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafında vergi tevfiyatı yapılmaktadır.

Vade bitiminden sonra amme borçlarını ödemeyen borçlulardan vadesinde ödemedikleri vergi borçlarını ödemeleri ödeme emri gönderilmek suretiyle talep edilir. Bu yönüyle ödeme emri, mükellefe borcunun durumunu bildiren ve ödenmesi için talimat içeren bir belgedir. Bu belge icrai takibatın başlatılması için borçluya mutlak surette tebliği gerekir.

İdare mükelleften alacağını korumak amacı ile ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze başvurabilir. İhtiyati tahakkuka gidilebilme nedenleri 6183 sayılı Kanun'un 17.

¹⁹ Kocahanoğlu, s.25.

²⁰Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Yükseköğretim yayınevi, Ankara, 1998, s. 191.

maddesinde²¹, ihtiyati hacze gidilebilme nedenleri ise 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde²² sayılmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre, kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki aşamasında haczolunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazı ile istemesi ve teminat göstermesi şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca amme alacağı 36 ayı geçmemek şartıyla yıllık %22 faiz ile tecil olunabilir.

B- Davanın Açılması

İYUK'un 3. maddesine göre, vergi davasının vergi mahkemesi ve Danıştay başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı verilen dilekçelerle açılması gerekmektedir. Verilen dava dilekçeleri, harç ve posta ücretleri alındıktan sonra hemen deftere kaydedilerek dilekçenin üzerine kayıt tarih ve sayısı yazılır. İYUK m.4'e göre vergi davası bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış olur. Davacılar, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alını kâğıdı verilir. Vergi mahkemesinin bulunmadığı yerlerde dava dilekçeleri, ilgili mahkemeye gönderilmek üzere asliye hukuk hâkimliklerine ya da Türk Konsolosluklarına verilebilir.

²¹ "a)9. Madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin mevcut olması,
b) Borçlunun belli ikametgâhının olmaması,
c) Borçlu kaçmışsa veya mallarını kaçırma ihtimali varsa,
d) Mal bildirimine çağrılan borçlu belirlenen sürede mal bildiriminde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa,
e) Mükellef hakkında 110. Madde gereğince takibata girişilmişse,
f) Teşebbüsün danışık olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmiş ise ihtiyati tahakkuk kararı verilebilir."

²² "a)9. Madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
b) Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,
c) Borçlu kaçmışsa veya mallarını kaçırma ihtimali varsa,
d) Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş veya şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
e) Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
f) Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmamış ise ihtiyati haciz kararı verilebilir."

1- Dava Dilekçesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesine göre, dava dilekçelerinin aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir:

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile T.C. kimlik numaraları,
- Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali hükümler ile bunların zam ve cezalarının miktarı,
- Alınan verginin veya vergi cezasının nev'i ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası.

Mahkeme başkanlıklarına verilen dilekçelerde, herhangi bir sebeple harcı veya posta pulu verilmeden veya eksik harç veya posta pulu ile dava açılmış olursa; 30 gün içinde harcın veya posta pulunun verilmesi veya tamamlanması konusu, daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı veya hâkimi tarafından ilgiliye bildirilir. İlgililerin verilmeyen veya noksan olan posta pulu veya dava harcını tamamlaması veya vermesi gerekir. Eğer ilgililer tarafından, verilen süre içinde Harç veya posta pulu verilmez veya tamamlanmaz ise, bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya bildirilir.

Danıştay'da daire başkanının görevlendirdiği bir tetkik hâkimi, vergi mahkemelerinde başkan veya başkanın görevlendireceği kişi tarafından dava dilekçeleri üzerinde; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ile yürütülmesi gereken işlemin varlığı, zamanaşımının bulunup bulunmadığı, husumet, dava dilekçesinde bulunması gereken bilgilerin bulunup bulunmadığı, bir şahsı ilgilendiren birden fazla işlem veya birden fazla şahsı ilgilendiren bir işlem aleyhine bir dilekçe ile dava açılması hallerinde usule uyulup uyulmadığı hususlarında inceleme yapılmaktadır.

Şekil ve usul bakımından bu inceleme işlemine “dava dilekçesi üzerinde ilk inceleme” denir. Kanunda sayılan ilk inceleme konuları bir davanın esası için varlığı veya yokluğu gerekli olan hallere ilişkin olduğundan dava şartları da denilmektedir.

2577 sayılı Kanunda ilk inceleme konuları 14. maddenin 3. fıkrasında, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, husumet, 3. ve 5. maddeleri uygunluk ve süre aşımı olarak sayılmıştır. Bu maddede idari yargı organının ilk incelemede re'sen incelenmesi gereken, dava konusu işleme davacının menfaati arasında bir illiyet bağının varlığı ile dava konusu edilen işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması gerektiği şartlar yer almamıştır.

2- Davanın Karşı Tarafa Tebliği ve Cevap

Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya bildirilir. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya bildirilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davanın ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir.

Taraflar, yapılacak bildirimlere karşı, bildirilen tarihten itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin istemi üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilemez.

3- Vergi Davası Açılmasının Sonuçları

Vergi davalarında diğer idari davalardan farklı olarak davanın açılması tahsilâtı durdurur. Bu nedenle yükümlülerin yürütmenin durdurulmasını istemelerine gerek yoktur. Ancak çekince kaydı ile verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemlere karşı açılan davalar tahsilât işlemi durdurmaz. Aynı durum 6183 sayılı Kanundan kaynaklanan işlemler için de geçerlidir. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

Yürütmeyi durdurma kararı esas itibarıyla davanın esas hakkında kesin sonuca varılıp karar verilmeye kadar davanın taraflarının mağduriyetini ortadan kaldırmak ya da idari işlemin sebep olduğu zararın durdurulması ve böylece dava sonunda telafisi imkânsız bir durumun oluşumuna engel olmak üzere idari işlemin sonunda karar

verilinceye kadar ertelenmesi amacını güden bir ara karardır. İYUK.'nun 27. maddesi 2. Fıkrasında “*Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler*” denilmek suretiyle bu amaç alenen ortaya konulmuştur. Yürütmeyi durdurma kararı davanın her aşamasında istenebilir.

Vergi uyuşmazlıklarında, davanın açılmasının tahsilâtı durdurması ilkesinin 3 istisnası vardır²³:

- İhtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerinden yapılan işlemlere karşı açılan davalar
- Tahsilât işlemlerinden doğan davalar
- Davanın açılmamış sayılması.

III- VERGİ YARGISINDA YARGILAMA SÜRECİ

Yargılama aşaması dava dilekçesinin ilgili makama verilmesi ile başlayan ve kesin kararın verilmesi ile son bulan bir süreçtir. Çalışmanın bu bölümünde yargılama sürecinin aşamaları olan vergi mahkemelerinde öncelikli olarak görülmesi gereken davalar, açılmış olan davaların incelenmesi, davadan feragat ve davanın kabulü, dava dosyasının işlemde kaldırılması, vergi davasının sonuçlanması ve kanun yolları başlıkları incelenecektir.

A- Vergi Mahkemelerinde Öncelikle Görülecek Davalar

İYUK m.20/5'e göre vergi mahkemeleri dava dosyalarını İdari Yargılama Usulü Kanununda ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik ve ivedilik durumları ile Hâkimler ve Savcılar Kurulunca konu olarak tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurularak giriş tarihlerine göre inceler ve tekemmül ettikleri sıraya göre sonuçlandırır. Öncelikle görülecek konular şu şekilde sıralanabilir:

²³Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul,1986/1987, s. 251-253.

“-Duruşma yapıldıktan sonra en geç 15 gün içinde karar verilir, ara kararı verilen hallerde bu kararın yerine getirilmesi üzerine dosyalar öncelikle incelenir.(İYUK m.19)

-Yürütmenin durdurulması kararı verilen dosyalar öncelikle incelenir (İYUK m.27/7).

-Danıştay'ın ve bölge idare mahkemeleri bağlantılı dosyaları öncelikle ve ivedilikle inceleyip karar verir.(İYUK m.39/1)

-Danıştay'dan bozma kararı ile gönderilen dosyalar vergi mahkemesince öncelikle incelenir.(İYUK m.49/3)

-Vergi mahkemelerinin ödeme emrine karşı açılan davaları en geç 7 gün içinde karara bağlanması zorunludur.

-İhtiyati hacze karşı açılan davalar da diğer işlere göre öncelikle incelenip karara bağlanacaktır.”

B- Davaların İncelenmesi

Uyuşmazlık için yargılama sürecini başlaması davacının ilgili makama dilekçe vermesi ile başlamaktadır. Bu aşamadan sonra dilekçe önüne elen hâkim dilekçe ve iddiaları incelemek ile yükümlüdür. Bu bölümde davanın karara bağlanması, dava dosyasının incelenmesi, dava dosyasında yer alan ispat ve delillerin incelenmesi ve gerekli görüldüğü takdirde başvuru duruşma müessesesi üzerinde durulacaktır.

1- Davanın Karara Bağlanması ve Karara İlişkin İşlemler

Dosya gelişim gösterdikten sonra incelemeye geçilir. Vergi hâkimi öncelikle maddi olayla başlayacaktır. Taraflar ileri sürdükleri iddiaları ispatlayabilmek için çeşitli deliller eklerler. İYUK m.20/1'e göre mahkeme tarafların delilleri ile bağlı kalmayarak re'sen araştırma ilkesi gereği gerekli gördüğü her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapar.

Tarafların iddialarının doğru olup olmadığını araştırmak ve bu konudaki belgeleri ilgili idarelerden ve kişilerden getirtmek ve incelemek veya incelettirmek vergi mahkemesinin görevidir; vergi dairesinin savunma vermemiş olması ya da yükümlünün resmi makamlardan istenebilecek kanıtları kendisinin sunmamış olması, bu görevin re'sen yerine getirilmesine engel değildir. Mahkemeler belirlenen süre içinde gerekli

gördükleri belgelerin gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler. Bu konudaki kararların ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur. İYUK m.20/1'e göre haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

İYUK m.21'e göre dilekçeler ve savunmalar ile birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye gerek duymazsa, ayrıca bildirilmez.

2- Vergi Davasında Deliller

Türk vergi sisteminde Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin başlığı "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" olarak düzenlenmiş olup B fıkrasında bu "ispat" müessesesi düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Delil, bir olayı ispat etmek için başvuru araçlarına denmektedir. Yükümlü kesimdeki deliller; işe başlamayı bildirim, beyanname, defter, kayıt ve belgelerdir. Vergi idaresi kesimindeki deliller ise, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre yapılan yoklama, arama, inceleme, bilgi toplama sonucunda düzenlenen tutanaklardır²⁴.

Delilin konusu maddi nitelikteki olaylardır. Bu olaylar, dava ve savunmanın esasını teşkil eden yani bunların dayandıkları olgulardır. Maddi hukuk, bir hakkın doğumunu veya son bulmasını belirli olayların varlığına bağlı tutmuştur. İşte delilin konusu bu maddi olaylardır. Yani yargılamanın bütün türlerinde amaç maddi gerçeğe ulaşmaktır²⁵. İdari Yargılama Usul Kanunu m.31/1, delil konusunda keşif, bilirkişi, delillerin tespiti yönünden Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunmuştur.

Genel olarak delille ispatlama güçlerine göre; resmi deliller, sözlü deliller, yazılı deliller olarak sıralanır. Bu sraya delillerin hiyerarşisi denir²⁶. Vergi Usul Kanununun

²⁴Adnan Tezel, **Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi**, İktisadi Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İstanbul, 1981, s. 259.

²⁵Bekir Baykara, "Ceza ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2008, S.323.

²⁶Ahmet Bayrak, "Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul, 1960, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/7657>, s. 38.

3. maddesinde iktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait hükmü yer almıştır. Ayrıca bu maddeye göre, “ *Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*”. Bu hükme göre vergi yargısında, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi dışında her türlü delilin ispat için kullanılabileceği kabul edilmiştir.

3-Yorum

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi gereğince vergilendirme alanında genel yorum kuralı getirilmiştir. Buna göre vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanununun hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Bu maddeye göre önce deyimsel yorum yapılacak, kanunun açık olmadığı durumlarda madde hükmünün konuluştaki amacı araştıran tarihi yorum ve maddenin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddeleri ile olan bağlantısını araştıran sistematik yorum yapılacaktır.

Vergi hukukunda yorumun asıl ortaya çıktığı konular, özellikle muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddi hata ve düzeltme kurumunun işlemesi, vergi suçlarına ait cezaların uygulanması, matrahlarının saptanması ve değerlendirme konularıdır. Genellikle yargı organlarının yaptığı yorumlar kanun hükmünü koyan kanun koyucunun asıl iradesini ortaya çıkarmak ve iradenin eşitlik ilkelerine en uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yönelik yorumlardır²⁷.

Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken ve vergi yargısı organları, önlerine gelen vergi anlaşmazlıklarının çözümlerken zorunlu olarak yorum yaparlar. İdare ve yargı organları her şeyden önce vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarlar; ikinci olarak da söz konusu olaya uygulanacak yasa hükümlerini belirlerler. Başka bir deyişle,

²⁷Osman Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilafları Sistemi**, İstanbul, 1977, s. 342.

nitelendirmesini yaptıkları somut olayın yasa kapsamına girip girmediğine karar verirler²⁸.

4- Duruşma

Duruşma yapılabilmesi için bazı şartlar gerekmektedir vergi mahkemelerinde açılan iptal ile 25.000 TL'yi aşan tam yargı davaları ile vergilendirilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlüler ve bunların zam ve cezaları toplamı 25.000 TL'yi aşan vergi davalarında İYUK m.17/1'e göre taraflardan birinin istemi üzerine duruşma yapılır. İptal davalarında istek üzerine duruşma yapılması zorunlu olduğu halde, tam yargı davaları ile vergi davalarında isteğin bulunması tek başına yetmeyip anlaşmazlık konusu miktarın 2019 yılı değerlendirme oranı ile 44.000 TL'yi aşması gerekir.

İYUK m.17/2'ye göre temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların isteğine ve Danıştay veya bölge idare mahkemelerinin kararına bağlıdır. Danıştay ve mahkemeler isterlerse duruşma yapabilirler. İYUK m.17/5'e göre duruşma yapılmasına karar verilirse duruşma davetiyesi duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilmelidir. Duruşmalar, açık olarak yapılırken taraflara ikişer defa söz hakkı verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklaması dinlenir; hiçbiri gelmezse de inceleme evrak üzerinde yapılır.

C- Davadan Feragat ve Davanın Kabulü

Feragat kelimesi Türkçede “*vazgeçme*” kelimesinin anlamını taşımaktadır²⁹. HMK m.307 feragat kavramını “*iki taraftan birinin netice-i talebinden (talep sonucundan) vazgeçmesi*” şeklinde tanımlamıştır. Davadan feragat ise, davacının mahkemeye yöneltmiş olduğu talep sonucunun doğru olmadığı anlamını taşımaktadır³⁰. Görüldüğü üzere her ne kadar kanunda feragat her iki taraf içinde öngörülmüşse de uygulamada feragat davacıya tanınmaktadır. Bu durumunun istinası ise şudur; davalı karşı dava (mukabil dava) açmış ise kendisinin de feragat hakkı bulunmaktadır. Bazı

²⁸Nezihe Sönmez, **Vergi Hukuku- Teorik Yapı, Ülkeler ve Gelir Vergisi**, Bayraklı Matbaası, İzmir, 1986, s. 25.

²⁹ Esat Şener, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, 2001, s. 220.

³⁰ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammed Özkes, **Medeni Usul Hukuku**, 7. B., Ankara, 2008, s. 499.

yazarlar, iki taraftan birinin sonuç arzusundan vazgeçmesi olarak tanımlamaktadır feragat kavramını fakat bu genel yargı için kabul edilebilirdir. İdari yargıda ise durum farklıdır. İdari yargıda feragat yalnızca davacı tarafından kullanılabilir. İdari davalarda resen soruşturma ilkesi benimsenmiştir fakat resen takip (kovuşturma) ilkesi benimsenmediği için davaya devam etme tamamen davacının inisiyatifindedir. İdari yargıda merciiler tarafların talep ve isteği olmaksızın davayı devam ettiremezler. Bu açıdan bakıldığında da idari davalarda davadan feragatte bulunma olanağı vardır³¹. Davadan feragat bir usul işlemi niteliğindedir, çünkü davadan feragat etme işlemi davanın son bulmasına neden olmaktadır.

HMK m. 91-95 arasında kabul ve feragat kavramları birlikte düzenlenmiştir. Bunun sebebi kabul kavramı ve feragat kavramının her ne kadar bazı yönleri ile değişiklikleri mevcut olsa da büyük oranda benzer kavramlar olmasıdır. İddiasından feragat eden davacı, aynı anda öbür tarafın karşılık iddiasını da onaylamış, kabul etmiş sayılacağı ve davayı kabul eden neticeyi talebinden feragat etmiş olarak görüleceği için kabul kavramı ile feragat kavramının benzer kavramlar olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır³².

Feragat ve kabul kavramları çoğu yazarın savunduğuna göre hukuki nitelik açısından çift karakterli işlemlerdir. Her ikisi de şarta bağlı olarak yapılamamakta ve her ikisi de mahkemeye karşı yapılmaktadır. Her ikisi de açık ve kesin nitelikli olarak yapılmalıdır. Yapılmış olan her iki beyandan da rücu edilememektedir. Her iki kavram da bütün olarak ya da kısmi olarak yapılabilir.

Bu iki kavram arasındaki farkı ise kendini yargılama giderleri kısmında göstermektedir. HMK m. 94/II de düzenlenmiş olmak üzere, davayı kabul beyanında bulunmuş olan davalı, kendi halleri ile kendisine karşı dava açılmasına sebep olmamış ve davayı daha ilk celsede kabul etmiş ise yargılama giderlerine katlanma yükümlülüğü yoktur, bu yükümlülük davacıya geçecektir³³.

Davadan feragat, kanun tarafından öngörülmüş bir geçerlilik şekline tabidir. Bu şekil, geçerlilik şartı olduğu için, kanunun öngördüğü şekilde yapılmamış olan feragatler geçerli değildir³⁴. Davadan feragat sözlü ve yazılı olmak üzere iki farklı

³¹ Kenan Aral, **Danıştay Muhakeme Usulü**, Ankara, 1965, s. 262

³² Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, 1999, s. 278

³³ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C. IV, Demir Yayınları, Ağustos 2001, 1. Baskı s. 3706.

³⁴ Kuru, s. 3606.

şekilde yapılabilmektedir. Sözlü feragat dava sırasında yapılır. Davacı yargılama esnasında sözlü olarak davadan feragat ettiğini söyler bu beyan duruşma tutanağına kaydedilir, sonra bu feragat davacının kendisine duruşmada sesli olarak okunur ve bu beyan altına imza atılması istenir. Davacıya bu feragatin okunduğu ve imza atıldığı da tutanağına kaydedilir. Bu şartlara uygun yapılmaya feragat geçersizdir³⁵. Yazılı feragatte ise dava esnasında davacı mahkemeye vereceği bir dilekçede davadan feragat ettiğini bildirir, bu dilekçe tutanağına eklenir.

D- Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması

Bazı durumlarda açılan davanın işlemden kaldırılması ve davanın sona ermesi durumları ile karşı karşıya kalınabilmektedir. Kişinin ölümü, gerçek kişilerin davayı takip etme ehliyetinin değişikliğe uğraması, gerçek kişinin dava sürerken iflas haline girmesi, Davacı tüzel kişinin niteliğinde değişiklik olması durumu ve davacının gösterilen adrese tebligat yapılamaması durumlarında dava dosyası işlemden kaldırılır.

İdari Yargılama Usul Kanun'unun 26. maddesinde tarafların kişilik ya da mahiyetinde değişiklik olması durumu ve davacının belirttiği adrese tebligat yapılamaması durumları düzenlenmiştir. İYUK'un 26. maddesine göre;

“1. Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır

2. Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir.

3. (Değişik: 3622 - 5.4.1990) Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.

³⁵ Mahkemenin davacının beyanının gerçekten feragat olduğunu ve Kanunda öngörülen şekle uygunluğunu tespit etmesi durumunda, uyuşmazlığın bu nedenle sona erdiğine karar vereceği hk. DİDDGK, 17.06.2004, E. 2003/967, K. 2004/640, DKD, Y.3, S.6, s. 57

4. (Değişik: 3622 - 5.4.1990) Dosyaların işlemde kaldırılmasına ve davanın açılmamış sayılmasına dair kararlar diğer tarafa tebliğ edilir.”

Yukarıda yer alan İYUK’ un 26. maddesinin birinci fıkrası dava devam ederken tarafların kişilik ya da niteliğinde herhangi bir değişikli meydana gelmesi durumunda uygulanması gereken kuralı ortaya koymaktadır. Birinci fıkrada yer alan kişiliğin değişmesi kavramı kişiliği sona erdiren ölüm ve tüzel kişiliğin son bulması durumlarını içerdiği gibi bir yandan da medeni hakları kullanma ehliyetinin yitirilmesi anlamını içermektedir. Nitelik değişikliği kavramı ile anlatılmak istenen ise davayı takip ehliyeti ile alakalı çıkabilecek değişiklikler kaydedilmektedir³⁶.

Davacının ölümü durumunda İYUK’ un 26. maddesine göre; gerçek kişi olan davacının ölümü durumunda idari yargı yeri, davayı takip hakkı kendisine geçen bireyin başvurusu yapılan kadar dosya işlemde kaldırılır. Yalnızca ölen kişiyi ilgilendiren davalar ise iptal olunur. İptal olan bu davanın mirasçılar tarafından yenilenmesi olanaksızdır. Vergi Usul Kanunu’nun 372. maddesine göre de ölen kişinin vergi cezalarının mirasçılara geçmez, düşer³⁷.

Bu konuya ilişkin Danıştay 6. Daire’sinin 12.03.1973 gün ve E. 71/1865, K. 73/1034 sayılı kararında “Anayasaya göre ceza sorumluluğunun şahsi olduğu ve para cezalarının mirasçılardan alınması mümkün bulunmadığından, yalnızca öleni ilgilendiren davaya ait dilekçenin... İptaline, bu kararın bir örneğinin davalı idareye tebliğine...” (www.kazanci.com), (E.24.08.2019), şeklinde bir karar vererek cezanın şahsiliği üzerinde durmuş ve bunların ölüm ile iptal olacağını ortaya koymuştur.

Gerçek bir kişinin davayı takip ehliyetinde yaşanabilecek değişiklikler de dosyanın işlemde kaldırılmasına sebep olabilmektedir. Bu durumlar şunlardır; kişinin vesayet altına alınması, kişiye kayyım ya da müşavir atanmasıdır. Bu durumda davanın tarafı değişmez yalnızca bu kişi adına davayı yürüten kişi değişmiş olur. Yargı mercii bu durumdan haberdar olduğunda, dosyayı geçici olarak işlemde kaldırır; yetkili temsilcinin başvurusu üzerine dosyayı tekrar işleme sokar³⁸.

Kişinin vefatı ya da kişinin ehliyet kaybı 26. maddenin açıklamasında kişilik değişikliği kategorisine girmektedir. Bunun yanı sıra kişinin hukuki kişiliğinde bir

³⁶ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı, İctihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983, s.563.

³⁷ Turgut Candan, **Vergi Suçları Ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s. 679-680.

³⁸ Şeref Gözübüyük, **İdari yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.434.

değişiklik meydana gelmemesinin yanında davayı takip etme yetkisinin kayba uğraması nitelik değişikliği kategorisine girmektedir. Bunun en önemli örneği dava devam ederken kişinin iflas etmesi durumudur. Bu durumda davayı takip yetkisi iflas idaresine geçmektedir. İflas durumundan, iflas idaresinin başvurusuna kadarki süre zarfında dosya işleminden kaldırılmaktadır³⁹.

Danıştay 7. Dairesi'nin 22.02.1989 gün ve E. 89/313, K. 89/348 sayılı kararında konu ile ilgili, “*Açıklanan kanun hükümleri uyarınca temyiz talebinde bulunan Maliye ve Gümrük Bakanlığının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanun'unun 26. maddesinin 1. Bendi hüküm gereğince, müflisin dahil olduğu iflas masası adresine takibin yenilenmesine kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına ve kararın bir örneğinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına tebliğine...*” şeklindedir. (www.kazanci.com), (E.24.08.2019).

Dava dosyasının işleminden kaldırılmasına sebep olan bir diğer durum ise davacı tüzel kişinin niteliğinde değişiklik yaşanmasıdır. Bunlar şu şekilde sıralanabilmektedir:

- Tüzel kişilik son bulabilir.
- Tüzel kişi tasfiyeye girebilir.
- İki farklı tüzel kişi birleşebilir.
- Bir tüzel kişi başka bir tüzel kişiye devrolabilir.
- Tüzel kişinin nevi değişikliği nedeni ile hukuki niteliği değişebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre;

“Tasfiye memurları kurumun tahakkuk etmiş olan vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi veyahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206. Maddesinin 6. Sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar.

Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilden sorumlu olurlar...”

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun 36. maddesi birleşme, devir ve şekil değiştirme durumlarında bu kanunun uygulanması bakımından muhatabın belirlenmesi olarak önem arz etmektedir. Anılan hükme göre;

“Bu kanunun tatbiki bakımından;

-İki veya daha ziyade şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmi şahıs,

³⁹ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988, s. 366-367.

*-Devir halinde devir alan hükmi şahıs,
-Şekil değiştirme halinde yeni hükmi şahıs,
Birleşen, devir alınan ya da eski hükmi şahıs yerine geçmektedir.*

Danıştay 4. Dairesinin 06.07.1992 gün ve E.1991/2523 K. 1992/4175 sayılı kararı şu şekildedir;

“25.05.1992 günlü ve 92/3067 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile Türkiye Öğretmenler Bankası T.A.Ş.’nin tüm aktif ve pasifi ile Türkiye Halk Bankası A.Ş.’ne devredilmiş olması nedeniyle tüzel kişiliği son bulduğundan, Türkiye Öğretmenler Bankası T.A.Ş yerinde Türkiye Halk Bankası A.Ş.’nin bu davada taraf olarak kabulü gerektiğine...” (www.kazanci.com), (E.24.08.2019).

Son olarak dava dosyasının işlemde kaldırılma nedeni olarak davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması gösterilmektedir. Davacının belirtmiş olduğu adrese tebligat yapılamaması durumunda, davacının yeni adresinin bu yargı merciine bildirmesine kadar geçen sürede dosya işlemde kaldırılır ve var ise yürütmenin durdurulması kendiliğinden hükümsüz olur. Davacının yeni adresini bildirerek dosyayı tekrardan işleme sokması için zamanaşımı süresi 1 yıldır. İYUK m.26/3’e göre bu bir yıl geçtikten sonra davacı dosyayı tekrar işleme sokamaz ve dava hiç açılmamış sayılır.

İYUK m.26/4’e göre davanın hiç açılmamış sayılması ve dosyanın işlemde kaldırılması konuları taraflara tebliğ edilir. Bu durum yalnızca davacının adres değişikliği için düzenlenmiştir, davalının adreste bulunmaması 7201 sayılı Tebligat Kanunu’na bağlanmıştır. Bu durumda davalının adreste bulunamamasına istinaden ilan tebligat yapılır.

E- Kanun Yolları

Kanun yolu davada taraf statüsünde olan bireylere tanınmış olan hukuki bir yoldur. Bununla hukuka aykırı olduğu iddia edilen kararların tekrar incelenmesi ve hata ya da eksiklik var ise düzeltilmesi amaçlanmaktadır. İlk derece mahkemesi sıfatı ile yargılama yapan vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararlarda hata olduğu düşüncesi ya da usulsüz karar verildiği iddiası ile kararın hukuka uygun hale getirilmesi

amacı ile bir üst mahkemeye başvuruda bulunulması sürecine genel olarak kanun yolu adı verilmektedir⁴⁰.

Bir başka tanıma göre, mahkemelerce verilmiş olan nihai yargı kararlarının yeniden incelemeye tabi tutulması, hukuki denetime maruz kalması ve değiştirilmesi amacı ile davanın tarafları ve bazı istisnai durumlarda başvucılara tanınan üst derecede bulunan yargı organlarına ya da direkt kararı veren yargı organına başvurma imkânı kanun yoludur⁴¹

Türk vergi yargısında “olağan kanun yolu” ve “olağanüstü kanun yolu” olmak üzere iki tür kanun yolu mevcuttur. Bu bölümde olağan ve olağanüstü kanun yollarının ne anlama geldiğini ve bünyelerinde hangi kanun yollarını barındırdıkları açıklanacaktır.

1- Olağan Kanun Yolları

Önceki bölümde de bahsedildiği üzere kanun yolu kavramı Türk vergi yargısında olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.

Henüz kesinleşmemiş olan yargı kararlarına karşı başvuruda bulunabilecek olan kanun yollarına olağan kanun yolları, karar kesinleştikten sonra başvuruda bulunulabilecek olan kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denmektedir.

İlk derece mahkemesi sıfatıyla yargılama yapan vergi mahkemelerinin kararları nihai kararlar olmayıp kural olarak üst mahkemenin denetimine tabidir. Fakat vergi yargısı için bunun parasal sınırları bulunmaktadır. 2019 için istinaf kanun yoluna başvuruda bulunabilmenin parasal sınırı 6.000TL, temyize başvurmanın parasal sınırı ise 144.000TL'dir.

Davanın seyri içerisinde alınmış olan kararlar her zaman tarafların istediği gibi olmayıp bazen tarafların tatmin etmeyebilir. Mahkemenin vermiş olduğu bu kararlarda hukuka aykırılık, eksik delil, yanılma gibi sorunlar bulunabilir. Çünkü hâkimler ne

⁴⁰ Zehra Odyakmaz, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Yayıncılık 1993, s.6.

⁴¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.890.

kadar iyi eğitim almış, tecrübeli ve vicdan sahibi olsalar da yanılmalar mümkün olabileceğinden kararlarda hatalar olabilir⁴².

Bu sebeple ilk derece mahkemelerince alınış olan kararların bir üst mahkemece incelenmesi adli hataların önüne geçilmesine yardımcı olacaktır.

İlk derece mahkemelerinin kararlarının kanun yollarında denetimi sırasında bazen bu kararlar hem hukukilik denetimine hem de maddi vakıa denetimine tabi tutulur iken bazen yalnızca hukukilik denetimi ile sınırlıdır.

6545 sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikler öncesinde Türk vergi yargısında bölge idare mahkemelerinin icra ettiği itiraz kanun yolu vardı fakat yapılan değişiklikler ile bu kanun yolu kaldırıldı ve yerine yine bölge idare mahkemelerinin icra ettiği istinaf kanun yolu Türk vergi yargısına dahil edildi. Aynı kanun ile "kanun yararına bozma" kanun yolu revize edilecek "kanun yararına temyiz" halini aldı. Ve bu kanun ile "karar düzelme" kanun yolu kaldırıldı.

a- İstinaf

İstinaf, ilk derece mahkemeleri sıfatı ile görev yapan vergi mahkemeleri ile temyiz sıfatı ile görev yapan ve üst mahkeme olan Danıştay'ın arasında yer alan ikinci kademedeki kanun yoludur. İstinaf kanun yolu ile ilgili karıştırılan bir nokta şudur istinafın yeni bir temyiz ya da ara temyiz olarak görülmesidir ki bunun aksine istinaf temyizden apayrı bir kanun yoludur. Temyiz kanun yolu ile istinaf kanun yolunu birbirinden ayıran en önemli farklardan birisi temyizde yalnızca hukukilik denetimi yapılıyor iken istinafta ise hem maddi vakıa denetiminin hem de hukukilik denetiminin yapılıyor olmasıdır. Hatta bazı durumlarda yargılama tekrardan yapıp yeni bir karar alınması dahi söz konusu olabilmektedir.

Bu yeni sistemde ilk derece mahkemesi sıfatıyla yargılama yapan vergi mahkemelerinin kararları, konusu her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen bazı parasal sınırların üzerinde olan davalar için istinaf istemi ile bölge idare mahkemelerine götürülebilmekte burada hem hukukilik hem de maddi vakıa denetimi yapılabilmekte hatta yeni bir karar verilebilmektedir. İstinaf sıfatı ile yargılama yapan bölge idare

⁴² Gül Üstün, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Deneme", **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 22, S. 2, 2016, s.15.

mahkemelerinin vermiş olduğu bu karar ise yine her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak hesaplanan parasal sınır göz önünde bulundurularak bir üst dereceli mahkeme olan temyiz istemi ile Danıştay'a götürülebilmektedir. Görüldüğü üzere istinaf sisteminin Türk vergi yargısına dahil edilmesi ile Türk vergi yargılama sistemi iki kademeli bir halden üç kademeli bir hale gelmiştir. Bu şekilde ilk derece mahkemelerinin almış oldukları kararlar için iki kademeli bir denetim mekanizması oluşturulmuştur.

İstinaf mahkemelerine başvuru bölge idare mahkemelerine hitaben yazılmış bulunan bir dilekçenin teslimi ile başlamaktadır. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 3. maddesinde dilekçe üzerinde bulunması gerekenler sayılmıştır. Dilekçeler ilk derece mahkemesi sıfatı ile yargılama yapan vergi mahkemelerine dava açılacak her yere verilebilmektedir. İstinaf mahkemesine müracaat eden birey haliyle ilk derece mahkemesinin aleyhine karar verdiği birey olmalıdır. İstinaf kanun yoluna ilk derece mahkemesi sıfatıyla görev yapan vergi mahkemelerinin aleyhine karar verdiği birey, bu bireyin kanuni temsilcisi ve vekili vasıtası ile başvuruda bulunulabilir.

İYUK 45/2. maddesine göre istinaf kanun yoluna başvurunun şekil ve usuli işlemleri aynı temyiz gibi yapılacaktır. Şekli açıdan ilk derece mahkemesi sıfatıyla yargılama yapan vergi mahkemelerine başvuru dilekçesinde bulunması gereken her şey istinaf dilekçesinde de bulunmalıdır, istinaf dilekçesi de karşı tarafın sayısından bir fazla olarak hazırlanmalıdır.

İstinaf kanun yoluna başvuru, yürütmeyi durdurmaz. Yani bölge idare mahkemesine istinaf istemi ile yapılan başvuru, vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararlarla birlikte tahakkuk eden vergi ve bunlara ilişkin cezalar için yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Vergi mahkemesinin vermiş olduğu karara göre oluşturulan ödeme emrinin uygulamasını durdurmak için istinaf kanun yolu ile de yürütmenin durdurulmasının istenmesi elzemdir.

Vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla vermiş oldukları kararlara karşı başka kanunlarda aksine bir hüküm var olsa dahi mahkemenin yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine otuz günlük bir zaman dilimi içerisinde başvuruda bulunulmalıdır. Fakat bu konuda parasal bir sınır mevcuttur. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf istemiyle otuz gün içinde bölge idare mahkemesine başvuruda bulunabilmek için dava konusunun 2019 yılı için 6.000TL'yi geçmesi gerekmektedir,

aksi halde vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar kesin olup, bu karar için istinaf kanun yoluna başvuru kapalı olacaktır. İYUK 145. maddesine göre ivedi yargılamaya tabi davalar için de istinaf kanun yolu kapalı olmaktadır.

İstinaf kanun yolunda denetim ve inceleme yazılı olarak yapılır. Genel kural bu şekildedir. Bölge idare mahkemesi kendisine gelen dosyadaki bilgi ve belgeleri yerinde ve karar için yeterli görür ise hukukilik denetimi yapar fakat bu bilgi ve belgelerin yetersiz olduğuna kanaat getirir ise yeniden yargılama yapma ve yeni bir karar verme yetkilerine sahiptir.

Kural olarak istinaf incelemesinde bölge idare mahkemeleri tarafların iddia ve savunmaları ve bunları kanıtlar nitelikte sundukları belgeler üzerinde karar vermektedir. Yani yazılılık ilkesi geçerlidir. Fakat İYUK 17/2. maddesine göre istinaf talebinde bulunan taraf duruşma yapılmasını talep eder ve bölge idare mahkemesi duruşma yapılması yönünde karar verir ise duruşma yapılabilir. Ya da bölge idare mahkemesi hiçbir talep olmaksızın kendiliğinden de duruşma yapılmasına karar verebilmektedir. Bu durumda dosyada yer alan bilgi ve belgeler ile duruşma esnasındaki beyanlar birlikte değerlendirilecektir.

İstinaf istemi ile kendisine başvuru bölge idare mahkemesi bu başvuruyu inceledikten sonra üç şekilde karar verebilir. Bunlar;

-İstinaf başvurusunun reddine,

-İstinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına,

-Kararın usulden bozularak yeni bir karar verilmesi için dosyanın kararı veren vergi mahkemesine gönderilmesi şeklindedir.

Dosya kendisine gelen bölge idare mahkemesi yapacağı inceleme ve denetim sonucu;

-İlk derece mahkemesinin vermiş olduğu karar hukuka uygun bulunursa istinaf istemi reddedilir.

-Kararda maddi eksiklikler ya da yanlışlıklar bulunması halinde gerekli tamamlamalar veya düzeltmeler yapılarak aynı karar verilir.

-İlk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararın hukuka aykırı olduğu saptanır ise istinaf istemi kabul edilir ve ilk derece mahkemesinin kararı bozularak esas hakkın yeni bir karar verilir.

-İlk incelemeden sonra verile kararın istinafa götürülmesi sonrasında istinaf başvurusu kabul edilip, davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkemece ya da reddedilmiş veya yasaklanmış bir hâkim tarafından bakılmış olması durumlarında karar bozularak yeni bir karar vermesi için kararı veren vergi mahkemesine gönderilir.

İYUK 45. maddesine göre ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karara katılan hâkim aynı dosyanın istinaf yolunda karar aşamasına dahil olamamaktadır.

b- Temyiz

Temyiz kanun yolu, ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri tarafından verilmiş olan ve tarafları tatmin etmeyen nihai kararların, usul ve maddi hukuka uygunluk açısından Danıştay tarafından incelenmesinin ifade eden bir kanun yoludur. Türk hukuk sisteminde aslında ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararlara karşı temyiz yolu uygun görüşmüştür fakat istinaf sisteminin hukuk sistemimize dahil edilmesiyle temyiz, istinafa gitmiş olan bir kararın konusunun belli bir parasal sınırı aşması halinde başvurulabilecek olağan bir kanun yolu haline gelmiştir. Vergi uyuşmazlıklarında temyiz, istinaf mahkemesinin vermiş olduğu kararın konusu 2019 yılı için 144.000TL'yi aşması durumunda tarafların istemi ile konunun Danıştay'a hukuki ve usul denetim için taşınmasıdır. Önceki cümleden de anlaşılacağı üzere temyiz aşamasında Danıştay tarafından yeni bir yargılama yapılmamaktadır. Temyizi istinaftan ayıran en önemli özellik budur. Temyiz aşamasında maddi vakıalar değil ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararlar yargılanmaktadır.

Danıştay dava dairelerinin vermiş oldukları kararlar ile istinafta yargılaması yapılan ve temyiz yolu açık olan davalar için temyiz isteminde bulunulabilmektedir. Bu cümleden anlaşılıyor ki düzenleyici işlemler ile konusu 2019 yılı için 144.000TL'yi aşan davalar temyiz istemi ile Danıştay'da incelenebilmektedir.

Temyiz taraflardan her hangi birinin istemi ile gidilebilecek kanun yoludur. Taraflardan biri talep etmeksizin temyiz yoluna başvuru mümkün değildir. Temyiz kanun yoluna başvuru nihai kararın tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde yapılabilir. İYUK m. 20/A'ya göre ivedi yargılamaya tabi konular için bu süre on beş gündür. Bu hak düşürücü bir süredir. Otuz gün içerisinde kullanılmazsa hak kaybolmaktadır. Kural olarak yargılamanın yapıldığı bir önceki mahkemede lehine

karar verilen taraf güncel bir çıkarı olmadan temyiz başvurusunda bulunamaz. Ama güncel bir menfaati mevcut ise her iki taraf da bu istemde bulunabilir. Temyiz kanun yoluna başvuruda bulunabilmenin şartları hem dava da taraf konumunda olmak hem de dava ehliyetine sahip olmaktır.

Vergi dairelerinin de taraf olarak temyiz isteminde bulunabilmeleri söz konusudur. Fakat Vergi Usul Kanunu'nun⁴³ 377/3. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayını almaları elzemdir.

Temyiz başvurusunda dilekçe Danıştay başkanlığına hitaben ve imza edilmiş şekilde hazırlanmalıdır.

İYUK 17/1. maddesine göre Danıştay'da temyiz incelemesi kural olarak dosya üzerinden yapılır fakat daireler taraflardan birinin istemi üzerine ya da re'sen duruşma yapılmasına karar verebilir.

Danıştay'da yapılan temyiz incelemesi sonunda kararı *onama*, *bozma*, *kısmen onama*, *gerekçesini değiştirerek onama* ve *düzelterek onama* kararları verilebilmektedir.

İYUK 49/a maddesine göre Danıştay kararı hukuka uygun bulur fakat gerekçesini doğru bulmaz ise gerekçeyi düzelterek kararı onayabilir.

İYUK 49/b maddesine göre ise yargılamanın yeniden yapılmasına ihtiyaç durulmayan maddi eksiklikler söz konusu ise bunları tamamlayarak kararı onar.

Mahkeme görev ve yetkisi dışında bir konuya bakmış ise, hukuka uygun karar verilmemiş ise, usul hükümlerinde kararın mahiyetinin etkileyebilecek türden bir yanlışlık var ise Danıştay kararı bozar.

Temyiz aşamasında verilen karar mahkemeye geri gönderilir mahkeme bu kararı yedi gün içerisinde taraflara tebliğ eder. İYUK m.50'ye göre Danıştay'dan kendisine gelen kararı tekrar inceleyen bölge idare mahkemesi incelemesi sonucunda ya vermiş olduğu kararda ısrar eder ya da Danıştay'ın bozma kararına uyma kararı verir. Bölge idare mahkemesi bozma kararına uyma kararı alır ise yeniden bir yargılama yapar ve Danıştay'ın bozma kararına uygun yeni bir karar oluşturur. Fakat Danıştay'ın bozma kararına karşı ısrar ederse taraflardan biri bu kararı temyiz etmeleridir aksi halde bölge idare mahkemesinin ilk kararı kesinleşir. Taraflarca temyiz edilir ise dosya Danıştay Vergi dava Daireleri Kurulu'na gönderilir. Burada alınan kararlar kesindir. Bu

⁴³ 10/1/1961gün ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4/1/1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

makamda bölge idare mahkemesinin kararı onanır ise bu karar, bozulur ise aksi yöndeki karar kesindir.

2- Olağanüstü Kanun Yolu

Türk vergi yargı sisteminde önceki bölümde bahsedilen olağan kanun yolarının yanı sıra iki tane olağanüstü kanun yolu mevcuttur. Bunlar 6545 sayılı Kanun ile revize edilmiş olan kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir. Olağanüstü kanun yolu, kararın kesinleşmesinden sonra tekrar kanun yoluna götürülmesini ifade etmektedir. Kural olarak kararın yerine getirilmesini etkilememektedirler⁴⁴.

a- Kanun Yararına Temyiz

İstinaf kanun yolunun icrasını yapan bölge idare mahkemelerinin kararı ile vergi mahkemelerince ve Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi sıfatı ile verilip temyize gidmeden kesinleşen hükümler niteliği açısından mevcut hukuka aykırı bir sonucu yaratmaktadır. Bu yüzden kanun Danıştay Başsavcısı'na bu tarz kararları kanun yararına temyiz etme yetkisi tanımıştır. Bu olağanüstü kanun yolunun sisteme sokulmasının nedeni yanlış bir içtihadın hukuk sistemine dahil edilmesinin engellenmesidir⁴⁵.

Kanun yararına temyiz olarak adlandırılan bu olağanüstü kanun yolu İYUK m.51'de düzenlenmiştir.

“1. (Değişik: 5/4/1990-3622/20 md.) İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. (Değişik: 5/4/1990-3622/20 md.) Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

⁴⁴ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara, 1995, s.200.

⁴⁵ Mehmet Tahir Ufuk, “Ülkemizde Vergi Yargısı”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S.362, Şubat 2002, s.102.

3. *Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete' de yayımlanır.*”

Bölge idare mahkemesi tarafından alınan kararlar ile vergi mahkemesinin aldığı kararlar ve Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatı ile alınan kararlar temyize konu olmadan kesinleşmiş ise bu kararlar Danıştay'da temyiz incelemesi istemi ile kanun yararına temyiz edilebilirler. Fakat kesinleşmeden temyiz makamına gitmiş olan bir kararın kanun yararına temyiz edilmesi mümkün değildir. İYUK da kanun yararına temyiz edilebilecek durumlar sınırlı olarak sayılmıştır. Buna göre; nitelik açısından sadece mevcut uygulamada hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler kanun yararına temyiz edilebilmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki sonucu etkileyecek mahiyette olmayan usul hataları ya da eksiklikleri için kanun yararına temyiz kanun yoluna başvuru mümkün değildir. Kanun yararına temyiz kanun yolunda maddi vakıa inceleme ve değerlendirmesi yapılamaz. Bu kanun yolunda yalnızca hukuki denetim yapılabilmektedir.

Temyize gitmeden kesinleşmiş bir ilk derece mahkemesi kararına karşı kanun yararına temyiz istemi yalnızca Danıştay Başsavcısı'na tanınmış bir haktır. Danıştay başsavcısı bu olağanüstü kanun yoluna kendi istemi ile başvuracağı gibi davaya taraf olan idarenin bağlı bulunduğu bakanlığın istemi ile de başvurabilmektedir.

Kanun yararına temyiz isteminde verilen bozma kararı sonrasında davaya kararı vermiş olan mahkeme bakamaz aynı zamanda kararı veren mahkeme bozulan karara karşı ısrar da edemez.

Kanun yararına temyiz kararları, bölge idare mahkemelerinin, vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile bakmış olduğu davalarda alınan kanun yararına temyize konu olan kararların hukuki durumunu ya da tarafların konumunu değiştirmez.

Kanun yararına temyiz ile verilen kararlar, yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar.

b- Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılama sırasında ilk derece mahkemesinin vermiş oldukları kararların denetiminin sağlanabilmesi adına üç dereceli bir sistem oluşturulmuştur. Fakat buna

rağmen yargılama sırasında elde olmayan nedenler ile yargılamanın sonucunu etkileyebilecek mahiyette bazı bilgi ve belgelerin yargılama sona erdikten sonra ele geçmesi durumunda, hukuka uygunluğu ve adaletin düzgün tecil etmesinin sağlanması için her iki tarafa yargılamanın yenilenmesi hakkı tanınmıştır⁴⁶.

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama sırasında hata ve/veya eksikliklerin var olması, yargılama öncesinde meydana gelen ancak yargılama bittikten sonra fark edilen ve kararı değiştirecek mahiyette olmak şartları ile belirli süreler içerisinde taraflara sunulmuş olağan üstü bir kanun yoludur⁴⁷.

Yargılamanın yenilenmesi olağan üstü kanun yolu 2577 sayılı İYUK 53. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

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 temsilcisi olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış olması,

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

⁴⁶ Rifat Ortaç, “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 1997, S.59, s.66.

⁴⁷Yenice, Esin, s.735.

mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilanın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

1) Hükmün, İnsan Hakları ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali 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.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı veriş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için 10 yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebepler için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlanılarak hesaplanır.”

Vergi yargı sisteminin mahkemeleri olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın esas hakkında almış oldukları kesin kararları yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna konu olabilmektedir fakat mahkemelerin ara kararları, delil tespiti, işlem den kaldırma uygulaması, yürütmenin durdurulması, bilgi isteme, dilekçenin reddi, görev ve yetkiyle ilgili merci tayini gibi esasa ilişkin olmayan kararlar yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna konu olamamaktadırlar. Aynı zamanda Danıştay'ın onama ve bozma kararları da yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna götürülemez.

Yargılamanın yenilenmesinin nedenleri şu şekildedir:

-Belgenin karardan sonra ele geçmesi.

-Karara esas alınan belgenin sahteliği.

-Karara esas alınan ilamın ortadan kalkması.

Bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı rapor vermesi.

-Hile kullanılmış olması.

-Vekil veya yasal temsilci olmayan kimselerle davanın karara bağlanmış olması.

Yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvuru hakkı davanın tarafı olan kişilere aittir. Davada taraf olmaya kişiler bu kanun yoluna başvuramazlar. Yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvuruda bulunabilmek için menfaat olması

gerekmektedir. Dolayısıyla lehine karar verilmiş kişi yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvuramamaktadırlar⁴⁸.

Kural olarak yargılamanın yenilenmesi başvurusuna bakan mahkeme esas kararı veren ilk derece mahkemesidir. Temyize gitmiş kararlarda da esas kararı veren ilk derece mahkemesine başvuruda bulunulur⁴⁹.

Yargılamanın yenilenmesi talebi ile karşı karşıya kalan mahkeme iki türlü karar verebilir. Yargılamanın yenilenmesi için neden bulur ise bile ya eski kararını doğru bulur ve tekrarlar ya da eski kararını değiştirir ki bu da eski kararın yerini almış olur⁵⁰.

İYUK'un 55. maddesinde yargılamanın yenilenmesine ilişkin usul düzenlenmiştir. Buna göre; söz konusu talebin alakalı olduğu mesele farklı bir yargı yerinin görev alanına girmekte ise, ilk verilen kararı kendisi almamış olsa bile yargılamanın yenilenmesi talebini sonuca bağlayacak olan mahkeme bu mahkemedir.

F- Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Yargı Organları

Çalışmanın şimdiye kadarki kısmında bahsedilen şekilde ve bahsedilen sebeplerle meydana gelen uyuşmazlıkların iki türlü çözüme ulaşma yolu bulunmaktadır. Bunlardan ilki uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesidir. İdari aşamada uyuşmazlıkların çözümü, uzlaşma, hataların düzeltilmesi, cezada indirim, pişmanlık, izaha davet ve ıslah yolları ile mümkün olabilmektedir. Bu yollarla ile de çözüme kavuşamayan uyuşmazlıklar ise yargı yoluna intikal etmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargıda görülmektedir. İdari yargıda üç çeşit yargı makamı bulunmaktadır. İlk derece yargı yerleri idare ve vergi mahkemeleri ve bazı durumlarda Danıştay olabilmektedir. Bu mahkemelerin bir üst mercii ise 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁵¹ ile düzenlenen ve ara mahkeme konumunda bulunmakta olan bölge idare mahkemeleridir. En üst yargı mercii ise 2575 sayılı Danıştay Kanunu⁵² ile düzenlenen Danıştay'dır.

⁴⁸ Şükrü Kızılot, "Yargılamanın Yenilenmesi-3", **Hürses**, 16.08.1996, s.5.

⁴⁹ Dn.3. D.22.04.1998 tarih E. 1998/1136, K.1998/1337 sayılı karar, **Danıştay Dergisi**, 98, 234-325.

⁵⁰ A. Şeref Gözübüyük, S.145.

⁵¹ 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete.

⁵² 20.02.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete.

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁵³ öncesinde Türk idari yargı sistemi iki dereceli bir yapıda faaliyet göstermekteydi. Yeni düzenleme ile Türk idari yargı sistemi üç kademeli hale gelmiştir. Bölge idare mahkemeleri adı geçen kanun öncesinde Danıştay ile vergi ve idare mahkemeleri arasında bir ara kademe halinde görev yapmaktayken 6545 sayılı kanun sonrasında ikinci kademe bir yargı mercii halini almaktadır⁵⁴.

1- Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, sayılan sebepler nedeni ile ortaya çıkan ve idari aşamada çözüme kavuşamayan uyuşmazlıkların yargıya intikalinden sonra başlayan vergi yargısı sürecinde genel görevli ve ilk derece yargı mercii'dir.

Kuruluşları, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 2. maddesinde belirtildiği üzere iş hacmi ve bölgenin coğrafi durumları dikkate alınarak İçişleri, Hazine ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın görüşünün alınması ile Adalet Bakanlığı tarafından icra edilmektedir. Kurulacak yerler ve yargı çevreleri Adalet Bakanlığı tarafından belirlenmektedir⁵⁵. Vergi mahkemelerinin kaldırılması ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesi için de İçişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gümrük Bakanlığı'nın görüşü ve Adalet Bakanlığı'nın önerisi ile Hâkimler ve Savcılar Kurulunun kararı gerekmektedir.

Bir ilde birden fazla vergi mahkemesinin bulunması durumunda iş bölümünü yapmaya yetkili organ Hâkimler ve Savcılar Kurulu'dur. Şu anda Ankara'da 7, İstanbul'da 14, İzmir'de 4 tane vergi mahkemesi bulunmaktadır.

2576 Sayılı Kanununun 4. maddesine göre vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın

⁵³ 28.06.2014 tarihli ve 29044 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁴ Ersin Kaplan, "İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.396, Ağustos 2014, s. 176.

⁵⁵ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 1985, https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/28687145/131.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWO WYYGZ2Y53UL3A&Expires=1539286184&Signature=IEAP2W17RzN1WzgEKVPrOxtkiigo%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DVergi_hukuku.pdf (E.11.10.2018).

yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik etmektedir. 2576 Sayılı Kanunun 6. maddesinde ise vergi mahkemelerinin görevleri şu şekilde sıralanmaktadır⁵⁶.

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmektedir.

2- Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri 2576 sayılı Kanun ile kurulmuş, bu Kanun'un 2. maddesi ile de yasal düzenlenmesi yapılmıştır. Bölge idare mahkemeleri genel görevli ve bağımsız mahkemelerdir.

Bölge idare mahkemeleri iş yükü ve coğrafi şartlar dikkate alınmak suretiyle İçişleri Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük Bakanlıklarının olumlu görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulmaktadır.

2576 sayılı Kanuna göre bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirmesine ise Hazine ve Maliye, Gümrük ve İçişleri Bakanlıklarının görüşü ile Adalet Bakanlığı'nın teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından karar verilmektedir. Bölge idare mahkemelerinin kaldırılması için gereken prosedür bu şekildedir.

6545 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üye ile toplanmaktaydılar. Bölge idare mahkemelerinin üyelerini HSK atamaktadır.

Günümüzde 7 tane bölge idare mahkemesi bulunmaktadır. Bunlar Ankara Bölge İdare Mahkemesi, Erzurum Bölge İdare Mahkemesi, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, İzmir Bölge İdare Mahkemesi, Konya Bölge İdare Mahkemesi ve Samsun Bölge İdare Mahkemesidir⁵⁷.

⁵⁶<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>, (E.11.10.2018).

⁵⁷<http://hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/2a0ab068-4e09-4220-890b-cf2973451bf2.pdf>, (E.14.10.2018).

3- Danıştay

2575 sayılı Kanun'un 1. maddesinde Danıştay hakkında, *Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercidir* şeklinde Danıştay'ın gücünü aldığı kaynak ve Danıştay'a verilen görevlerin belirtildiği bir ibare yer almaktadır.

Danıştay bir üst merci olmasına karşın kanunda yer alan bazı davalarda ilk ve yine kanunda yer alan bazı davalarda ise son derece mahkemesidir. Anayasa'nın 155. maddesinde belirttiği gibi Danıştay bağımsızdır ve kanunun başka idari makamlara son kararı bırakmadığı durumlarda son derece mahkemesidir.

Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapmaktadırlar.

4- Anayasa Mahkemesi

Anayasa ile güvence altına alınan kişisel hak ve özgürlükler aslında belirli ilkeler doğrultusunda düzenlenmiş olan hukuki güvencelere dayanmaktadır⁵⁸. Vergilendirme işlemi kişisel haklar içerisinde yer alan mülkiyet hakkına müdahale edildiği anlamına gelmektedir.

Kişisel hakkına müdahale edilen bir bireyi ise vergiye uyumlu hale getirmek oldukça zordur. Mükellefi vergiye uyumlu hale getirmek her şeyden önce adil bir vergileme sistemi uygulamakla mümkün olabilmektedir⁵⁹.

Mükellefi vergilendirme işleminde devlete karşı koruyan ilke "verginin kanuniliği" ilkesidir. Bu ilke kanuna dayanmayan bir verginin alınamayacağına anlamına gelmektedir⁶⁰.

Mükellefi korumaya yönelik olan bu ilkelere rağmen mükellef hakkının ihlal edildiğini ileri sürebilir ve böyle bir durumda tüm yargı yollarını tüketmiş ve sonuç alamamış ise Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilmektedir. 2012 yılında bireysel başvuru almaya başlayan Anayasa Mahkemesi'ne vergi alanında

⁵⁸ Nami Çağan, "1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1983, s.69.

⁵⁹ Tuğçe Akdemir, " Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2014, Sayı 111, s.286.

⁶⁰ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Basım, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.12.

genelde *mülkiyetin korunması talebi hakkı, adil yargılanma hakkı ve diğer hak ve özgürlüklere ilişkin bireysel başvuru hakkı* şeklinde olmaktadır⁶¹.

Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru olanağını sağlaması Anayasa ile güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin korunmasını sağlamaktır. Bu uygulama Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında getirilmiştir fakat ne kadar amacına ulaşabileceği ileriki süreçte verdiği kararlar ile belli olacaktır.



⁶¹ Akdemir, s.270.

İKİNCİ BÖLÜM

İSTİNAF KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE HUKUKTAKİ YERİ

İstinaf kavramı yeniden değerlendirme, yeniden gözden geçirme, yeniden yargılama anlamını taşımaktadır. Türk vergi yargısı sistemine 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen bu sistem özellikle konumuz olan Türk vergi yargısı alanında reform niteliğinde yenilikler doğurmuştur. Çalışmanın ikinci bölümünü oluşturan bu kısımda istinaf kavramını açıklayıp, tarihsel süreç içerisinde nerelerde ve nasıl ortaya çıktığı, nasıl geliştirilerek kullanıldığını ve Türk hukuk sistemine hangi zaman dilimlerinde ve hangi uygulama biçimleri ile dahil edildiği anlatılacaktır. Ayrıca bu bölümde istinaf sisteminin tarih içerisinde uygulama biçiminin kavranması ve Türkiye’de uygulanan istinaf ile karşılaştırma yapılabilmesi amacı ile Fransa’da uygulanan istinaf kanun yolundan bahsedilecektir.

I- GENEL OLARAK KANUN YOLU KAVRAMI

Kanun yolu kavramı yargı merciinde taraflara tanınan hukuki bir haktır. Bu hakkın kullanımını yanlış olduğu iddia edilen karar ya da kararların yeniden incelenmesi ve bazı zamanlarda değiştirilmesini hedeflemektedir.

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve benzeri hukuka aykırı görülen hususların düzeltilmesi, bu hususların hukuk ve kanunlara uygun hale getirilmesi amacıyla alınan kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yollarına genel olarak “kanun yolu” denmektedir⁶².

A- Kanun Yolu

Kanun yolu, davanın taraflarına, mahkemeler tarafından verilmiş olan kararların bir üst yargı mercii ya da kararı veren yargı mercii tarafından hukuki denetiminin

⁶²Odyakmaz, s.6.

yapılması, yeniden incelenmesi ve gerekli görüldüğü takdirde bu kararların değiştirilmesi adına verilmiş bir hak olarak tanımlanabilmektedir⁶³. Bu uygulamadaki amaç haksız verildiğine inanılan kararın hukuki denetiminin yapılabilmesidir.

Başka bir deyişle ilk derece mahkemelerince verilen kararlardaki hata oranlarını minimize etmek amacıyla literatüre getirilen kanun yolu kavramı, tarafların isteği ile kararı veren mahkeme ya da bir üst derece mahkemesinde verilen kararın yeniden incelenmesi ve denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Böylelikle ilk derece mahkemesinin verdiği kararda herhangi bir hukuka aykırılık saptanır ise karar bozularak hukuka uygunluk sağlanacaktır⁶⁴.

Kanun yolu kavramının hukuk literatürüne getirilmesi ve uygulamaya konulmasındaki amaç tıpkı dava açma kavramında olduğu gibi hukuksal çıkarı korumaktır. Fakat kanun yolları sonsuz, kanun yollarının kullanımı ise sınırsız değildir. Kanun yollarının kullanımları belli sürelerle tabi tutulmuştur⁶⁵.

B- Kanun Yollarının Sınıflandırılması

Kanun yolları birçok kıstasa göre sınıflandırılabilir de alışlagelmiş sınıflandırma sistemine göre olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olarak iki aşamada incelenmektedir.

Kanun yollarını olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları şeklinde sınıflandırırken “kesin hüküm” kıstası göz önünde bulundurulmaktadır. İlk derece mahkemelerince verilen nihai kararlarının kesinleşmesini engelleyen kanun yollarına olağan kanun yolları denilirken, kesinleşmiş kararlara karşı kabul edilen kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denmektedir⁶⁶.

Başka bir anlatımla, mahkemelerin vermiş oldukları kararların kesinleşmesini önleyen kanun yollarına olağan kanun yolları, zaten kesinleşmiş olan hükümlere karşı tanınmış olan kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denir⁶⁷. Kanun yoluna

⁶³ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.204.

⁶⁴Pekcantez, Atalay, Özekes, s.487.

⁶⁵ Baki Kuru, Ramazan Aslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, 17.Baskı, Ankara, 2006, s.718.

⁶⁶ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C. V, İstanbul, 2001, s.4484.

⁶⁷ Mehmet Yüce, “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, **Vergi Dünyası**, S.399, Kasım 2014, s.7.

başvurmak ile yargılamanın daha üst bir yargı merciine nakledilmesi ve şekli olarak kesin hükmün engellenmesi sağlanmaktadır.

Olağan kanun yolu karar kesinleşmeden evvel başvuru, kararın kesinleşmesini engelleyen kanun yoludur. Olağan kanun yolundan yararlanabilmenin şartı kanunda belirtilen süre içerisinde başvuru yapmaktır. Kanunda belirtilen süre içerisinde başvuru yapılmaz, başvuru yapıldığı dönemde karar onanır ya da başvurulabilecek her hangi bir olağan kanun yolu mevcut olmaz ise olağanüstü kanun yoluna başvurulur.

2577 sayılı İdari yargılama Usulü Kanunu'nda olağan kanun yolları istinaf ve temyiz olarak gösterilmektedir. Aynı kanuna göre olağan üstü kanun yolları ise yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz şeklinde ifade edilmiştir.

Kararın düzeltilmesi kavramı ise 6545 sayılı Kanun öncesinde olağan kanun yolu olarak sayılırken, 6545 sayılı kanuna 18.6.2014-6545/103 tarih ve sayılı maddenin eklenmesi ile yürürlükten kalkmıştır.

C- Maddi ve Hukuki Mesele Kavramı

Fiilin sanık tarafından işlenip işlenmediği konusu maddi mesele, sanık tarafından gerçekleştirilen eylemin suç olup olmadığı, suç ise ne kadar ve nasıl cezalandırılacağı ise hukuki mesele olarak tanımlanmaktadır⁶⁸.

Maddi meselenin ortaya çıkabilmesi için eylemin belirli bir zaman kesiti içerisinde yapılmış olması lazımdır. Maddi meselenin oluşabilmesi için davaya bakan hâkimin maddi meseleyi belirli ilkelere uymak kaidesi ile olayı zihninde canlandırması durumudur.

Maddi meselesi hukuk literatüründe vakıa meselesi ya da durum meselesi olarak adlandırılabilir.

Davaya bakan hakimin zihninde canlandırdığı olayın hukukta karşılık bulmasına ise hukuki mesele denir. Sanık tarafından meydana getirilen olayın suç kapsamına girip girmemesi, suç teşkil ettiği durumlarda bu suça verilebilecek cezanın saptanması, suç teşkil eden olayın nasıl değerlendirileceği hukuki meselenin asıl sorunları olmaktadır.

⁶⁸ Feridun Yenisey, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/02.sayi/2feridun.pdf>, **Adalet Dergisi**, E.(03.03.2019).

Vergi hukuku açısından baktığımızda ise somut olay maddi mesele, farazi gerçek olmayan durum ise hukuki meseledir. Mesela gelir elde eden kişinin gelir vergisine tabi tutulması maddi meseledir. Somut olmayan şekli hukuk ise hukuki meseledir.

II- İSTİNAF KAVRAMI

İstinaf kavramı “enf” kökünden gelmekte ve Arapçada ön,uç anlamını taşımaktadır. Tanımı ise baştan alma, tekrar başlama şeklindedir⁶⁹.

Osmanlı döneminin ilk sözlüğü olarak tarihte önemli bir yere sahip olan, Ahmet Vefik Paşa tarafından yazılmış olan Lehçe-i Osmani’de istinaf kavramından bahsedilmiştir. Bu sözlükte istinaf kavramı hukukta davaya tekrar, yeniden bakma şeklinde tanımlanmıştır⁷⁰. Günümüzde de kelime bazında en güvenilir kaynak olan Türk Dil Kurumu’nda ise istinaf kelimesi, “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” şeklinde tanımlanmaktadır⁷¹.

Hukuk aleminde istinaf yargı sürecinde kullanılan bir kavramdır. Hukuk dilinde istinaf, ilk derece mahkemesinde verilen bir kararın bir üst yargı yerinde denetlenmesi için kurulmuş olan bir müessesedir.

İstinaf hem bir kanun yolu hem de bir mahkeme olarak görülmektedir. Mahkeme olarak istinaf şu şekilde tanımlanmaktadır; asıl incelemeyi gerçekleştiren ilk derece mahkemesinin yargılamasını, ikinci derecede inceleyen bir üst mahkemedir⁷².

Kanun yolu olarak istinaf ise şu şekilde tanımlanmaktadır; ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş son kararlarının hukuki ve maddi yönden ele alınarak hukuka aykırılık var ise gidermek için kabul edilmiş olağan bir kanun yoludur⁷³.

İstinaf ilk derece mahkemesinde vuku bulan nihai karardaki uyuşmazlığı ıslah yolu ile çözen bir kanun yoludur⁷⁴.

⁶⁹ Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesinde İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1979, s.4.

⁷⁰ <http://www.etimolojiturkce.com/kkelime/istinaf>, E.(03.03.2019).

⁷¹ Türk Dil Kurumu, http://tdk.gov.tr/genel_sozluk.htm, E.(03.03.2019).

⁷² Köksal Bayraktar, **Bugünkü Ceza Yargılamasında İstinaf**, TBB Yayınları, Ankara, 2003, s. 176.

⁷³ Ali Rıza Çınar, “İstinaf”, **Fasikül Aylık Hukuk Dergisi**, S.8, 2010, s.15.

⁷⁴ Nurullah Kunter, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986, s. 955.

A- İstinafin Amacı

İstinafin amacı da diğer kanun yollarının amacı gibi adaleti tesis etmektedir. Genel olarak mahkemeler adaletin tesisi için kurulmuş kurumlardır. İstinafi diğer yargı yollarından ayıran kısmı ise ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararları maddi ve hukuki açıdan tekrardan denetleyebilme özelliğidir. İlk derece mahkemesinde yapılmış olan yargılamada ve bunun sonucunda alınan kararda maddi ve hukuki açıdan eksiklik ya da yanlışlık yapılmış olabilmektedir. Bu durum adaletin tam anlamı ile tecelli etmesine engel teşkil etmektedir. Bu tip durumlarda yaşanan adaletsizliğin ortadan kaldırılmasını sağlayan müessese istinaf olarak karşımıza çıkmaktadır. Yargı sisteminde önemli olan yargılamanın kısa olması değil, adil ve güvenli olmasıdır⁷⁵

İstinaf mahkemeleri, ilk derece mahkemelerinin icra ettiği yargılama sonucu almış olduğu kararları, maddi olaylar ve ispatları pusula alarak hukuki bir değerlendirme ile tekrar ele alır. Yapmış olduğu değerlendirmeler sonucunda ilk derece mahkemelerinin icra ettiği yargılama ve almış olduğu kararlarda her hangi bir maddi ya da hukuki açıdan yanlışlık görmesi durumunda İYUK'un kendisinde verdiği haklar çerçevesinde ilk derece mahkemesinin kararını bozarak kendisi yeni bir karar verebilmektedir.

Yukarıda bahsedilen durum karşısında istinaf mahkemelerinin tavrı, istinaf mahkemelerinin birinci amacıdır.

Bir diğer amacı ise, ilk derece mahkemesinin verdiği karardan sonra ortaya yargılamanın ve kararın seyrini değiştirecek mahiyette ispat ve delillerin çıkması, olayın mahiyetini değiştirecek koşulların değişmesi durumlarında maddi meselenin tam anlamı ile gerçekleşmesi ve adaletin tam tesisi için bunların da yargılama süreci ve kararda değerlendirilmesidir.

Buradan istinaf mahkemelerinin içtihadı birleştirme gibi bir görevi olduğu sonucuna gidilmemelidir, zira bu görev yalnızca üst mahkemelere tanınmıştır. Bu görev idari hukukta bir üst mahkeme olan Danıştay'a, adli hukukta ise Yargıtay'a bahşedilmiştir. İstinaf mahkemelerinin amacı içtihatları birleştirmek değil, o anlaşmazlığı konu olan olayın en adil ve doğru şekilde sonuçlanmasının sağlanmasıdır.

⁷⁵ Oğuz Sancakdar, İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/4-O%C4%9Fuz-SANCAKDAR.pdf>, (E.24.08.2019), s.2247.

İstinafın amacı, ilk derece mahkemesinin verdiği hükmü, maddi hukukun doğru uygulanıp uygulanmadığı yapılmış olan tespit ve saptamaların doğru ve eksiksiz bir şekilde yapılıp yapılmadığı hususlarını denetlemek ve herhangi bir hata var ise düzeltmek, her hangi bir eksiklik var ise tamamlamaktır. Eğer istinaf mahkemeleri ilk derece mahkemelerine nazaran başka olay malzemelerini esas alıp karar vermek durumda olsa idi, bu ilk derece mahkemesinin kararlarının doğruluğunu incelemek değil, başka bir uyuşmazlık hakkında karar vermek olurdu⁷⁶.

İdari yargılamaya hâkim olan hukuk devleti ilkesi istinaf kanun yoluna da hâkim olan bir ilkedir. Bu ilkenin üç ana dayanağı vardır. Bunlar; insan haklarının korunması, adaletin tesisi ve ülkenin güvenliğinin korunmasıdır. Bu kavramın hukuk dünyasına sokulmasının ana amacı oluşabilecek hak ihlallerinin engellenmesi yolu ile hukuk devleti ilkesinin sağlanmasıdır.

B- İstinafın Türleri

Yüzyıllar boyunca hukuk alanında çeşitli değişiklikler gözlemlendiği gibi istinafa bakış açısı da değişmiştir. Aslında istinafa olan bakış açısının değişmesi maddi ve hukuki mesele kavramlarının değişip gelişmesi ile alakalıdır.

Maddi ve hukuki açıdan yeni bir yargılama ve yeni bir karar ortaya koyma tezahüründe bulunmadan ilk derece mahkemesinin verdiği kararı yineleyen istinafa “klasik istinaf” adı verilmektedir.

Klasik istinaf olarak adlandırılan, ilk derece mahkemesinin karar ve yargılamasını olduğu gibi kabul eden bu istinaf türü maddi ve hukuki mesele kavramlarının o dönemde birbirinden ayrılamamış olması, maddi ve hukuki mesele kavramlarının geniş anlamlara sahip olmaması ve yargıya bakış açısından kaynaklanmaktadır. Ortaçağ ve Yeniçağ dönemlerindeki yargılama sistemlerine bakıldığında gizlilik esaslı bir yargılama usulü bulunmaktadır. Bu gibi özelliklere sahip yargılama sisteminde ikinci bir yargılama anlamında istinafın kullanılmaması, ilk derece mahkemelerinin tekrarı sayılması sakınca olarak görülmemekteydi.

⁷⁶Reinhard Gaier, Çev.Cenk Akil, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1656/17696.pdf>, E.(03.03.2019).

18. yy ile beraber Ortaçağ ve Yeniçağ'da olduğu gibi hukuki ve maddi mesele kavramlarının ayırt edilmemesi söz konusu olmamış bu iki kavram birbirlerinde ayrılmış ve geliştirilmiştir. Bu gelişme ise istinaf kavramına yeni bir anlam kazandırmıştır. Yargılama 18. yy'dan sonra yazılılıktan kurtulmuş ve sözlü muhakeme ortaya çıkmıştır. Delillerin doğrudan doğruya kuralları hukuk sistemine yerleştikçe bu prensiplerin klasik istinaf kavramı ile bağdaşmadığı ortaya çıkmış ve klasik istinaf kavramı terk edilmeye başlanmıştır. Bunun yerine bu prensipler ile ters düşmeyen, istinafi bu prensipler çerçevesinde tüm deliller ile yeniden değerlendirme olarak tanımlayan bir bakış açısı oluşmuştur.

Yukarıda açıklanan istinaf türüne ise "dar istinaf" denmektedir. Günümüzde kullanılan istinaf türü de dar istinaftır. Buna göre uygun bulunduğu durumlarda hâkim adaletin tecelli etmesi amacıyla yargılamayı yeniden yapabilir, yeni delil, ispat ve gelişmeleri yargılamaya konu edebilir, kararda değişikliğe gidebilmektedir.

C- İstinaf- İtiraz İlişkisi

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'dan önce idari yargıda itiraz kanun yolu bulunmaktaydı. İtiraz kanun yolu İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 45. maddesinde düzenlenmekteydi. Bu maddeye göre vergi mahkemeleri ve idare mahkemeleri ilk derece mahkemeleri olarak İYUK 45. maddesinde yer alan hususlarla⁷⁷ ilgili uyuşmazlıklar ile ilgili kararlarda ve aynı mahkemelerin tek hâkim ile vermiş oldukları kararlara karşı, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresinde yer alan bölge idare mahkemesine itirazda bulunabileceklerdir.

⁷⁷ Madde 45:1.(Değişik:08/06/2000-4577/7 md.) İdare ve vergi mahkemelerinin;

- a) İlk ve ortaöğretim öğrencilerinin sınıf geçme ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden,
- b) Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme , görevden uzaklaştırma , yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerde,
- c) 3091 sayılı taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından
- d) 2022sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,
- e) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

Duran; ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai bir kararın, bir üst mahkemede bir kere daha incelenerek esastan karar verilebilmesini sağlayan itiraz kanun yolunun bir “istinaf” incelemesi⁷⁸ olduğunu belirtirken, Gözübüyük, itiraz üzerine verilen kararların kesin olması, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaması gibi farklılıklardan dolayı itiraz kanun yolunun istinaftan ayrı bir kanun yolu olduğunu ifade etmektedir⁷⁹.

İtiraz kanun yolunun istinafa benzer yanları vardır. Zira bu sebeple bazı hukukçular itiraz kanun yolunu gibi ilk derece mahkemesinin verdiği nihai kararın bir üst mahkemede incelenerek esas hakkında karar verilebilmesini sağlaması hasebiyle istinaf olarak kabul etmektedir⁸⁰.

Bazı hukukçular ise istinaf ile itirazı birbirinden ayrı yargı yolları olarak değerlendirmektedirler. İtiraz üzerine verilen kararın kesin olması, kesinleşmiş olan bu kararlara karşı temyize başvurulamaması bu görüşün en büyük dayanağıdır⁸¹. Bir diğer dayanak ise itiraz yargı yolunun ilk derece mahkemesinin kendisine göndermiş olduğu dosya üzerinden ve bununla sınırlı olmak şartıyla maddi ve hukuki denetim yapabilmesidir. Oysa istinafta itiraz kanun yolunun aksine hâkim ilk derece mahkemesinden gelen dosya ile sınırlı olmamakla beraber yeni bir duruşma ve soruşturma yapabilmektedir⁸².

İtiraz kanun yolu istinaf kanun yoluna göre daha dar kapsamlıdır. İtiraz kanun yolu yeniden inceleme yapar fakat ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararı kaldırma yetkisi yoktur. Bölge idare mahkemeleri itiraz yolu ile kendisine gelen dosyanın itiraz talebini reddeder ya da kabul eder. Esasa girdiği durumlar çok nadir de olsa bulunmaktadır. İstinaf kanun yolunda bölge idare mahkemeleri serbest delil kapsamında olayları değerlendirirken itiraz kanun yolunda bölge idare mahkemeleri inandırıcı delil kapsamında olayları değerlendirmek ile mükelleftirler⁸³.

⁷⁸ Lutfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD)**, Sarıca’ya Armağan, C.3, S.1-3, İstanbul, 1982. s.75’den aktaran Mustafa Avcı, “İdari Yargıda İstinaf”, **TBB Dergisi** 2011 (96), s.184.

⁷⁹ Gözübüyük, s.515.

⁸⁰ Lutfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Sarıca’ya Armağan, C.3, S.1-3, İstanbul, 1982, s.75.

⁸¹ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitapevi, 14. Baskı, Ankara, 2001, s.515.

⁸² Mustafa Avcı, “İdari Yargıda İstinaf”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 96, 2011, s.184.

⁸³ Sait Güran, “Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerinde Bir Deneme”, **İstanbul Üniversitesi İdare Hukuku ve İdare İlimleri Enstitüsü Yayınları**, İstanbul, 1977, s.324-326.

İtiraz kanun yolunun hem istinaf kanun yoluna hem de temyiz kanun yoluna benzer yönleri bulunmaktadır.

İtiraz kanun yolunda hem hukuki açıdan denetleme hem de olayı denetleme yetkisinin bulunması istinaf ile ortak noktası olmaktadır. Buna karşın verilen kararların kesin olması ve verilen kararlara karşı bir üst mahkemeye gidilememesi de temyiz kanun yolu ile ortak noktasına tekabül etmektedir⁸⁴. Bölge idare mahkemelerinin itiraz kanun yolunda verdikleri kararlar kesin iken istinaf kanun yolunda verdikleri kararlar bazı durumlarda temyiz edilebilmektedirler. Bu istinaf ile itiraz kanun yolları arasındaki en bariz fark iken, itiraz kanun yolunun istinaf kanun yolu gibi hem hukukilik hem de yerindelik denetimini yapmaya yetkisi varken temyiz incelemesinin yalnızca hukukilik denetimi yetkisinin olması da temyiz ile en büyük farkını oluşturmaktadır⁸⁵.

Netice olarak istinaf ile itiraz kanun yolu arasındaki farklılıklardan birini de verilen kararların kesin olup olmadığı konusu oluşturmaktadır. İtiraz kanun yolunda verilen kararlar kesin olmakla beraber istinaf kanun yolunda verilen karar Danıştay'da temyiz edilebilmektedir. Aynı zamanda itiraz kanun yolunda bölge idare mahkemeleri maddi vakıa denetimi yapamıyor yetkileri hukukilik denetimi ile sınırlı kalıyordu. İstinaf kanun yolunda ise bölge idare mahkemeleri maddi vakıa denetimi de yapabilmektedirler.

D- İstinaf- Temyiz İlişkisi

İstinaf kanun yolunda da temyiz kanun yolunda da ilk derece mahkemesinde alınan kararlar denetlenir. Bu denetim her iki kanun yolunda da alınan kararların kesinleşmemesi anlamına gelir. Bu istinaf kanun yolu ile temyiz kanun yolu arasındaki benzerliktir.

Yapılan bu denetim her iki kanun yolu içinde ortak bir payda olsa da ikisinin farklılığını da yine bu denetlemenin içeriği oluşturmaktadır. Yapılan bu denetleme iki kanun yolunda farklılık göstermektedir. İstinaf kanun yolunda hukuki denetim ve maddi denetim yapılmaktadır. Yani ilk derece mahkemesinin verdiği kararın hukuk uygun olup

⁸⁴ A. Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitapevi, 2. Baskı, Ankara, 1999, s.87.

⁸⁵ Ahmet Akbaba, "İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf", **Terazi Hukuk Dergisi**, S.43, Ankara, Mart, 2010, s. 161.

olmaması, gerçeği yansıtıp yansıtmamasına bakılmasının yanı sıra maddi vakıa ve delil değerlendirmesi yapılmasına da olanak tanınmıştır. Temyiz kanun yolunda bu durum farklılık göstermektedir. Temyizde ilk derece mahkemesinin verdiği kararlara Danıştay yalnızca hukuki denetim yapabilmektedir. Burada Danıştay ilk derece mahkemesinin kararlarını hukuka uygun olup olmadığı, doğru değerlendirme yapıp yapılmadığı konuları ile ilgilenirken, maddi vakıa ve delillerin değerlendirilmesi konuları ile ilgilenememektedir⁸⁶.

Her ne kadar teoride Danıştay'ın maddi vakıa ve delillerin değerlendirilmesi konusunda yetkisi bulunmasa da, uygulamada istinaf kanun yolu öncesinde ilk derece mahkemelerinin verdiği kararlara karşı hakkın korunması ve adaletin sağlanması sebepleriyle Danıştay bazı durum ve koşullarda hukuki denetimin yanı sıra maddi denetim de yapma durumunda kalmıştır. Bu durum temyiz kanun yolunun niteliğine aykırı olmak ile beraber ilk derece mahkemesinin takdir yetkisine karışması sebebiyle sağlıklı sonuçlar doğurmayacaktır⁸⁷.

İstinaf kanun yolu ile temyiz kanun yolu arasındaki farklar şu şekilde özetlenebilir:

- Temyiz kanun yolu ile istinaf kanun yolunun amaçları farklıdır. Temyizde amaç hukuksal birliği sağlamaktır. Yani temyizde verilen kararlar benzer durumlara örnek olması açısından önemlidir. Temyizde içtihat birliği yaratmak amacı vardır. İstinafta ise amaç adaletin sağlanması, gerçeklerin gün yüzünde çıkarılmasıdır. Bunu ise vakıa incelemesi ile sağlamaktadır⁸⁸.

- İstinaf kanun yolunda hukuki denetim ve maddi vakıa denetimi yapılmaktadır. Yani ilk derece mahkemesinin verdiği karar denetlenip incelenirken hem kararın hukuka uygunluğuna, doğru değerlendirilip değerlendirilmediğine bakılır hem de var olan delillerin değerlendirilmesi ve vakıa incelemesi yapılmaktadır. Temyizde ise bu konu daha dar ve sınırlıdır. Her ne kadar uygulama da bazı koşullara ve olaylara bağlı olarak

⁸⁶ Muhammed Özekes, “Sorularla Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na Göre Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf Ve Temyiz)”, **TBB Yayınları**, Ankara, 2011, s.30.

⁸⁷ Özekes, s.30.

⁸⁸ Murat Sezginer, “İdari Yargıda İstinaf”, İdari Yargı Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar, Panel, **Konya Barosu Yayınları**, Konya, 2011, s.84-96.

bu sınırın aşıldığı durumlar görülmüş olsa da asıl olan temyiz merciin hukuki denetim yetkisi ile sınırlandırılması, maddi vakıa ve delil değerlendirmesi yapamamasıdır⁸⁹.

Temyiz kanun yolunda usul işlemlerine uyulup uyulmadığı, doğru maddelerin uygulanıp uygulanmadığı, mahkemenin görev ve yetki sınırlarının içinde kalıp kalmadığı konularına dikkat edilir ki bunlara zaten hukuki denetim adı verilmektedir. Fakat istinaf kanun yolunda olaya doğru kanun maddelerinin uygulanıp uygulanmadığı, usul işlemlerine uyulup uyulmadığı, mahkemenin görev ve yetki alanı içinde kalıp kalmadığı konularının yanı sıra davanın esası hakkında da inceleme yapılır ve karar verilir. Temyiz kanun yolunda esas hakkında karar verme durumu bulunmamaktadır⁹⁰. İstinafta ise tekrar bir inceleme söz konusudur⁹¹.

- İstinafta aynı olay üzerinde tekrardan yapılan bir yargılama söz konusudur.

Bu yüzden yeni vakıa ve delillerden faydalanılabilmektedir. Fakat temyiz kanun yolu yalnızca hukuki denetim ile sınırlı olup yeniden yargılama yapamadığı için yeni delillerden faydalanılamaz ve yeni vakıalar ortaya atılamaz⁹².

- İstinaf kanun yolu belli sınırlar ile yürütülmektedir. İstinaf kanun yoluna başvurabilmek için belli sebepler gösterilmesi zorunludur. Fakat temyizde böyle bir koşul yoktur. Temyiz kanun yoluna başvurmak isteyen kişi bunun için sebep göstermek zorunda bırakılmamıştır⁹³.

- İstinaf mahkemelerinde yeniden yargılama yapma esas hakkında karar verme yetkilerinin bir getirisi olarak, ilk derece mahkemesinin verdiği kararın hukuka aykırı bulunması durumunda istinaf mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararını kaldırır ve onun yerine geçerek tekrar bir yargılama yapar ve yeni bir karar verir. Temyizde ise durum farklıdır. Temyizin maddi olayları ele alıp yeniden yargılama yetkisi olmaması nedeniyle ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmayan Danıştay bu kararı bozduktan sonra dosyayı yeni bir karar vermesi amacıyla aynı mahkemeye geri gönderir.

⁸⁹Uzdem Akyüz, "Temyiz Davaları Ve Diğer Davalardan Farklılıkları İle Sonuçları", İdare Hukuku Ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, **II. Danıştay Yayınları**, Ankara, 1980, s.20-26.

⁹⁰ Sezginer, s. 89.

⁹¹ Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", **Danıştay ve İdari Yargı Sempozyumu: Danıştay Yayınları**, Ankara, 2013, s.19.

⁹² Nevhis Deren Yıldırım, "Teksif İlkesi Açısından İstinaf", TBB Uluslararası Toplantı, İstinaf Mahkemeleri, **TBB Yayınları**, 7-8 Mart 2003, s.281.

⁹³ Bahattin Aras, "Türk Hukukunda İstinaf Sistemi", **Yargıtay Dergisi**, Ankara, 2007, s.139.

- İlk derece mahkemesinden istinafa giden dosya istinaftan da hukuki denetim için Danıştay'a gidebilir. Danıştay da bu dosya üzerinde hukuki denetim yapar. Hukuksuzluk bulunur ise kararda, karar bozularak istinafi gerçekleştiren Bölge İdare Mahkemesine geri gönderilir⁹⁴.

- İstinaf temyizden bir dalı ya da temyiz kanun yolunun bir türü değil, temyizden birçok açıdan farklılıkları olan apayrı bir kanun yoludur⁹⁵.

III- İSTİNAFIN POZİTİF HUKUKTAKİ DAYANAKLARI

Anayasa üzere temel hak ve özgürlüklerimizi düzenlemiştir. Bunun yanı sıra bu temel hak ve özgürlüklerin korunması için hizmet edecek hukuki kurum ve kuruluşları da düzenlemiştir. Bu bağlamda, Anayasa'nın 138. ve 160. maddeleri arasında Cumhuriyetin temel organlarından biri olan yargı merci düzenlenmiş olup, bu maddelerde; mahkemelerin bağımsızlığından hâkimlik ve savcılık mesleklerinden ve bu meslek mensuplarının teminatlarından, mahkemelerin kuruluşundan görev ve yetkilerinden ve yüksek mahkemeler düzenlenmiştir. Çeşitli yargı kollarına dahil olan üst mahkemeler sayılmış ve bunların esasları belirlenmiştir⁹⁶.

Anayasa'nın 155. maddesi şu şekildedir; “*Danıştay, idarî mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.*” Bu maddeye göre idari yargı ve vergi yargısı için Danıştay'ın ve temyizden Anayasal bir gereklilik olduğu aşikârdır. Aynı zamanda bu maddeye dayanarak idari yargıda ve vergi yargısında iki kademeli yargılama sürecinin anayasa ile güvence altına alındığını söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak istinaf kanun yolunun ve istinaf kanun yolunun icrasını gerçekleştiren bölge idare mahkemelerinin Anayasal bir dayanağının olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Zira gerek istinaf kanun yolu gerekse bölge idare mahkemeleri Anayasa'da düzenlenmemiştir. Bu yüzden bölge idare

⁹⁴ Sancakdar, s. 19.

⁹⁵ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s. 843.

⁹⁶ Akkaya Tolga, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 43; Bu kapsamda sayılan üst mahkemeler, Yargıtay (AY, m. 154), Danıştay (AY, m. 155), ve Uyuşmazlık Mahkemesi (AY, m. 168)'dir. Sayıştay da yüksek mahkemeler arasında sayılmamakla birlikte “Yargı” bölümünde ayrıca düzenlenmiştir (AY, m. 160).

mahkemelerinin ve istinaf kanun yolunun dayanağı Anayasa olarak görülmemekte, istinaf kanun yolunun ve bölge idare mahkemelerinin dayanağı 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’dur⁹⁷.

Yukarıda paylaşılan Anayasa’nın 155. maddesi ile görülmektedir ki Anayasa Danıştay’ı düzenlemiş ve bu sayede en azından iki kademeli bir yargı sistemini öngörmüştür. Bunun nedeni ise ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararların en az bir kez denetlenebilmesidir. Anayasa, yüksek mahkemeleri düzenlemiş olmasına karşın bu mahkemelerde uygulanacak kanun yolları ve bunların düzenlemelerini içinde barındırmamış, söz konusu düzenlemeleri yasa ile yapılması şartıyla, kanun koyucunun inisiyatifine bırakmıştır⁹⁸. Temyiz, yargılamanın yenilenmesi, itiraz ve karar düzeltme kanun yolları Anayasa’da düzenlenmediği gibi istinaf kanun yolu da Anayasa’da düzenlenmeyip kanun koyucunun alanına bırakılmıştır⁹⁹.

Yukarıda da belirtildiği üzere istinaf kanun yolu ve bu kanun yolunun icrası ile mükellef olan bölge idare mahkemeleri her ne kadar Anayasa ile düzenlenmemiş olsa da, kanun koyucunun düzenlemesi ile vergi yargısına dahil edilen bu kanun yolunun bazı Anayasal zemine oturtulabilecek düzenlemelerle karşılaşabilmektedir. Daha önce de bahsedilen Anayasa’nın 155. maddesinde yer alan “*kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı*” ibaresi ilk derece mahkemesinin kararının Danıştay’da incelenmesi hususunu içermektedir. Bu maddeye göre kanun koyucu idare ve vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararları inceleme/denetleme görevini Danıştay dışında başka bir üst mahkemeye verebilecektir. Mahkemelerin kuruluş, görev ve yetkileri ve yargılama usullerinin kanun ile düzenleneceğini belirten Anayasa’nın 142. maddesi de istinaf kanun yolunun temellerinde biri olarak değerlendirilebilmektedir. Anayasa’nın 36. maddesi olan “hak arama özgürlüğü” de istinaf kanun yolunun bir dayanağı olarak gösterilebilir¹⁰⁰.

⁹⁷ Benzer bir sonuç adli yargı bakımından da söz konusudur. Anayasa 154. maddede “Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar” denilerek, iki dereceli yargılama sistemi anayasal bağlamda temellendirilmiştir. (Akkaya, s. 43).

⁹⁸ Saim Üstündağ, “Mukayeseli Hukukta Yargıtay Örnekleri ve Türk Yargıtay’ı”, **Yargıtay Dergisi**, 1989, C. 15, S. 1-4, s. 74.

⁹⁹ Akkaya, s. 44.

¹⁰⁰ Anayasa’nın 36. Maddesinin 1. Fıkrası: “Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”

A- İstinaf Kanun Yolunun Hak Arama Kavramı İle İlişkisi

En az iki kademeli yargılama sisteminin varlığının anayasal bir zorunluluk olduğu konusunda dayanılan bir diğer norm ise Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasıdır ki bu madde şu şekilde düzenlenmiştir: “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.*” Hak arama özgürlüğü, devletin bireylere işlevsel bir yargılanma hakkı arz etmesi ve bireyin yargılama sürecine girmesinin engellenmesinin ortadan kaldırılmasının sağlanması anlamına gelmektedir. Bir diğer tanıma göre hak arama özgürlüğü, Anayasa'nın sağladığı asgari hukuki koruma garantisi olarak açıklanmaktadır¹⁰¹. Aynı zamanda hak arama hürriyeti yargısal temel haklar başlığı altında yer almaktadır¹⁰². Yargısal temel haklar kavramı ise tamamı ile dokunulmaz bir yaşam sahası oluşturmayan fakat maddi temel hakların, insan haklarının yargılama içinde gerçekleşmesine hizmet eden şekli haklardır¹⁰³.

Anayasa'nın 36. maddesinin açıklaması ile “*bu maddeyle hak arama hakkının ilk şartının yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme hakkı ve hürriyeti hüküm altına alındığı ve bunun tabii sonucu olarak da kişinin yargı mercileri önünde iddia, savunma ve adil ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkına sahip olduğu; yargılama usulü kanunun ve yargı organının Anayasa emri olarak adil ve hakkaniyete uygun yargılamayı sağlayacak şekilde düzenleneceği*” belirtilmiştir¹⁰⁴. Yapılan bu gerekçe ile kanun yollarına başvuru hakkının hak arama hürriyetinin kesin şartlarından biri olmayacağı sonucuna ulaşılabilmektedir. Zira tam tersi düşünüldüğünde yani kanun yoluna başvuru hakkının hak arama hürriyetinin olmazsa olmazı kabul edildiğinde bu

¹⁰¹ Esra Atalay, “Yargısal Temel Haklar”, Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dön. Ser. Yayınları**, İzmir 1997, s. 449.

¹⁰² Anayasa Mahkemesi ise bir kararında hak arama özgürlüğünün temel hak sayılıp sayılmayacağına ilişkin görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir: “...dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımanın ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birini oluşturmaktadır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulamaya veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması adil yargılamanın ön koşulunu oluşturur.”, AYM, 17.1.2008, E. 2004/25, K. 2008/42. (RG 21.2.2008, 26794).

¹⁰³ Haluk Konuralp, Emel Hanağası, “Fransız Hukukunda İptal Amaçlı İstinaf Yolu”, **Legal Hukuk Dergisi**, Haziran 2007, Y. 5, S. 54, s. 1797.

¹⁰⁴ Mehmet Akad, Abdullah Dinçkol, **1982 Anayasası Madde Gerekçeleri**, Der Kitabevi, İstanbul 1998, s. 156, 157.

hak sınırsız olmak durumundadır. Ama Anayasa'nın 13. maddesine göre temel hak ve özgürlükler özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağılı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.

Tüm bunlara karşı mahkemelerin vermiş oldukları kararların denetlenmesi de hak arama özgürlüğü ve yargılanma hakkının getirisi olarak görülmektedir. Fakat bu görüşe göre mahkeme kararları üzerinde hukuki denetimi ve iki dereceli yargı sistemi anayasal bir zorunluluk olmakla beraber istinaf ile birlikte Türk vergi yargı sisteminde önemli bir yenilik olan üç dereceli yargı sistemi Anayasa bakımından elzem bir sistem değildir¹⁰⁵.

Hak arama özgürlüğünü işlevsel bir hukuki koruma olarak benimseyen görüş kanun yoluna başvuru hakkını, hak arama özgürlüğünün bütünleyicisi olarak görmekte ve tanımlamaktadır¹⁰⁶. Her ne kadar bu tezin aksi görüşler mevcut olsa da, hak arama hürriyetinin hukuk devleti ilkesi ile bağlantılı oluşu göz önünde bulundurularak istinaf kanun yolunun ve üç dereceli yargılama sisteminin hukuk devletinin bir gereğı olduğu belirtilmiştir¹⁰⁷.

Özetle Anayasa'nın 36. maddesi ile düzenlenen hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkı, pozitif hukukun bireylere sağladığı hakların kazanılması açısından işlevsel bir yargısal mekanizması oluşturulması hakkında kesin bir garanti oluşturmakta¹⁰⁸ fakat kademeli bir yargılama sisteminin kurulması, bireylere kanun yoluna başvuru hakkının tanınması hakkında devlete anayasal bir vazife yüklememektedir. Anayasa'nın 36. maddesinin yanı sıra devlete işlemlerinde işleme ilgili olanların hangi kanun yollarına ve mercilere başvuruda bulunacağını ve başvuru süreleri hakkında bunları belirtme zorunluluğu yükleyen 40. madde ile devlete bir görev yüklendiğı görülmekte fakat yargılamanın kaç kademeli olacağı konusunda herhangi bir emir içermediğı görülmektedir. Bununla birlikte devletin işlevsel bir hukuki koruma sağlamak amacı ile istinaf sistemi eşliğinde üç dereceli bir yargılama sistemini kurması;

¹⁰⁵ Yavuz Alangoya, "Kanun Yolunun Anayasal Temeli, HUMK m. 427 Hükmü ile Kanun Yolu Kapatılmış Olan Kararlara Karşı Kanun Yoluna Müracaat İmkânı", Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı, **TBB Dergisi**, Ankara 2004, s. 31, 40.

¹⁰⁶ Muhammet Özkes, **Medeni Yargılama Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara 2003, s. 54.

¹⁰⁷ Kamil Yıldırım, **Hukuk Devletinin Gereğı: İstinaf**, Nesil Matbaacılık, İstanbul 2000, s. 1; İstinafın hukuk devleti ilkesinin ve adil yargılanma hakkının bir unsuru ve gereğı olmadığı yönünde bkz. Hakan Pekcanitez, "İstinaf Mahkemeleri", Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (GÜHFD), 2006, S. 1, s. 20.

¹⁰⁸ Mine Akkan, "Medeni Usul Hukukunda Etkin Hukuki Koruma", **Mihder**, 2007, C. 3, S. 6, s. 38.

hak arama hürriyeti, adil yargılanma hakkı ve özellikle hukuk devleti ilkesinin tam anlamı ile gerçekleştirilmesi için önemli bir adım olduğu düşünülmektedir¹⁰⁹.

Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bir kararda iki kademeli yargılama sistemini anayasal bir zorunluluk olarak kabul etmediği görülmüştür. Danıştay 10. Dairesi 4077 sayılı Kanun'un 26. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "itiraz üzerine idare mahkemesince verilen kararlar kesindir" cümlesinin Anayasa'nın 2., 36., 125. ve 155. maddelerinin idari yargıda iki kademeli bir yargılamanın gerekliliğinin vurgulayarak son inceleme yolu engellenen karar türüne ilişkin istisna bir kuralı içermediği; maddenin incelenmesinden kanun koyucuya tanınan yetkinin, son inceleme yeri olan Danıştay'a değil de başka bir idari yargı yerini belirlemek ile sınırlı olduğunu ve kanun yollarını tamamı ile kapatma gibi bir yetkiyi kapsamadığını belirtmiştir. Tüm bu belirtilenlere karşı Anayasa Mahkemesi, itiraza konu olan kuralın Anayasa'nın 36. maddesine aykırılık teşkil etmediğine karar vermiştir. Bu kararın gerekçesi ise Anayasa'nın 13. maddesine göre, temel hak ve hürriyetlerin kamu yararını gözetme nedeni ile kısıtlanabileceği ve itiraza neden olan kural ile kanun yoluna başvuruda bulunulmasına yer vermeyecek şekilde hak arama hürriyetine kamu yararı için getirilen sınırlamada demokratik toplum düzeninin gereklerine her hangi bir terslik bulunmamasıdır.

Ayrıca Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 155. maddesinde yer alan kuralın, *tüm kararların mutlak olarak Danıştay incelemesinden geçirileceği anlamına gelmediğini; mahkemelerin kuruluş, görev, işleyiş ve yargılama usullerini Anayasa çerçevesinde düzenlemekle görevli olan kanun koyucunun basit gördüğü kimi davalarda üst yargı yolunu kapatabileceğinin açık olduğunu*, bu sebeple de itiraza onu olan kuralın Anayasa'nın 155. maddesine ters düşmediği belirtilmiştir¹¹⁰.

B- Avrupa Birliği ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kontekstinde İstinaf Mahkemeleri

İstinaf kanun yolunun Türk hukuk sistemi içerisindeki temellerine bakıldığında, ele alınması gereken bir diğer husus da Anayasa'nın 90. maddesi ile hukuk sistemimizin bir parçası haline bürünen ve temel hak ve hürriyetlere ilişkin uluslararası bir sözleşme

¹⁰⁹ Akkaya, s. 47.

¹¹⁰ AYM, E. 2001/232, K. 2001/89, Karar Tarihi: 23.5.2001; 19.01.2002 Tarihli, 24645 Sayılı Resmi Gazete.

niteliğinde olması hasebiyle kanunlar karşısında öncelikli bir hale gelen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir. Yargısal temelde hakların korunması açısından bakıldığında sözleşmenin en önemli maddeleri 6. maddede düzenlenen “adil yargılanma hakkı” ve 13. maddede düzenlenen etkili bir hukuki yola başvuru hakkıdır. Söz konusu sözleşmenin 6. maddesinde düzenlenen, adli mekanizmanın organizasyon ve işleyiş sürecinde kişiye usulî anlamda teminat sağlayan haklar bütünü olan adil yargılanma hakkı, usul hukukuna ilişkin teminat mekanizması içermesi sayesinde bir “*adalet standardı*” (*standard of fairness*) meydana getirir¹¹¹.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde adil yargılanma hakkının öğeleri belirtilmiştir. Bunlar; “kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma”, “makul süre içinde yargılanma”, “aleni olarak yargılanma” ve “hakkaniyete uygun olarak yargılanma” öğeleridir¹¹². Fakat söz konusu maddede bu sözleşmeden meydana gelen bir kanun yolu hakkının var olup olmadığı hakkında herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 13. maddesinde de işlevsel bir hukuki yola başvuru yapma olanağından bahsedilmiş, bunun için kanun yolu hakkının var olması gerekliliğinden ise bahsedilmemiştir. Bu sebeple söz konusu Sözleşme 'ye taraf durumda olan devletlerin mahkeme karşısında gerçekleşen yargılama sürecinde adil yargılanma hakkının icaplarını gerçekleştirmeleri gerektiği; fakat kanun yolunun bir hak şeklinde düzenlenmesi zaruretinin bulunmadığı ve sözleşmeye taraf devletlerin dereceli yargılama sisteminin yaratmaya mecbur olmadıkları sonucuna ulaşılmıştır¹¹³.

Adil yargılanma hakkı ile etkin başvuru olanaklarını tefsir eden Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında da dereceli mahkeme yargılama biçimi ve üst mahkeme kurulmasının elzem olmadığı üzerinde durulmakla birlikte her hangi bir yargı sistemi içerisinde istinaf kanun yolu ve temyiz kanun yolunun varlığı halinde bu kanun yollarının adil yargılanma hakkının icaplarını uygun olarak çalıştırılması gerektiğini belirtilmiştir.

¹¹¹ Billur Yaltı Soydan, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 2002, S. 254, s. 86..

¹¹² Süha Tanrıver, “Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı”, **TBBD**, 2004, s. 53, s. 193.

¹¹³ Akkaya, s. 48; 49; Cenk Akil, **İstinaf Kavramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 236.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde direkt olarak bir düzenleme bulunmamak ile beraber bu sözleşmeye ek 7. Protokolde¹¹⁴ ceza yargılamasında verilen mahkûmiyet kararlarına karşı kişiye, bu kararın bir üst mahkeme tarafından tetkik edilmesini isteme hakkı tanınmıştır. Söz konusu protokolün 2. maddesi şu şekildedir:

“Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı: 1. Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkûm edilen her kişi, mahkûmiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dâhil olmak üzere, yasayla düzenlenir. 2. Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle önem derecesi düşük suçlar bakımından ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatını müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkûmiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir.”

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 1995 tarihli bir tavsiye nitelikli kararında da “üst mahkemece (istinaf anlamında) inceleme usullerinin yalnız ceza davalarında değil, hukuk ve ticaret davaları için de kabul edilmesi gerektiği” ve “bireylerin iki dereceli yargılamayı talep hakkının anayasal bir hak olduğu” hususları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur¹¹⁵.

Ayrıca bu tavsiye nitelikli kararda değinilen bir diğer hususta kanun yoluna getirilebilecek sınırlandırmalardır. Bu karara göre kanun yoluna müracaat olanağının sadece nihai kararlara karşı tanınabileceği ve ufak çaplı uyuşmazlıklar için kanun yoluna müracaat hakkının sınırlandırılabilmesi belirtilmiştir¹¹⁶.

Yukarıda görüldüğü üzere 7. Protokol sadece ceza yargısını, tavsiye kararı da hukuk davalarını kapsamaktadır. Fakat Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin suç ve ceza konuları hakkında geniş yorumlar yaparak, idari müeyyide niteliğindeki vergi cezalarını da adil yargılanmanın yarattığı usulî teminatlardan faydalanabilecek uyuşmazlıklar kapsamında değerlendirmesi nedeni ile vergi cezaları ile ilgili davaların,

¹¹⁴ Bu protokol, 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girmiş ancak Türkiye tarafından 10.03.2016 tarihinde ve 6684 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunmuş; onaylanması hakkındaki 2016/8717 sayılı karar da 8 Nisan 2016 tarihli ve 29678 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Protokol hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s. 312.

¹¹⁵ Yıldırım, s. 13, 14, 23.

¹¹⁶ “Hukuki ve Ticari Davalarda Kanun Yolu Sistemleri ve Usulleri İşlevinin Geliştirilmesi Hakkında 5 no'lu Tavsiye Kararı”,

http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/bakanlar_komitesi/CMRec19955TRAppealinCi vilCommercial.pdf. (E.09.06.2019).

bahsedilen protokolde belirtilen ceza yargılama sürecine dahil olduğunu onaylamak gerekmektedir¹¹⁷. Ceza mahkemelerinde görülen adli nitelikli vergi suçları ile ilgili davaların ise bahsedilen protokolde söz konusu ceza yargılamalarına ait olduğu konusu ise kesindir. Yani vergi cezaları ile ilgili mahkûmiyet kararları açısından protokol, bir üst mahkemeye ve istinafa, yani ikinci kademedeki bir yargı organına müracaat hakkı tanımaktadır.

Özetle vergi yargılamasında adil yargılanma hakkının geçerliliği münakaşalarını bir kenara atarak bu konu, Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından değerlendirildiğinde, Türk vergi yargısında istinaf mahkemelerinin, bir hak olarak görülmesinin ve düzenlenmesinin zorunlu tutulmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zorunlu olmamakla birlikte tavsiye kararlarında bu tür düzenlemelerin yapılmasının desteklendiği ve Türkiye'nin Katılım Ortaklığı Belgesi'yle¹¹⁸, ulusal programında¹¹⁹ istinaf mahkemelerinin yaratılmalarının amaçlar arasında yer aldığı belirtilmiştir¹²⁰.

C- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde İstinaf Kanun Yolu

İstinaf yargı sisteminin en belirgin özelliği adaletin tecelli edebilmesinin sağlanmasıdır. İstinaf yargı sistemi açıkça Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer almasa da bahsedilen kanunun *Adil Yargılanma Hakkı* başlıklı 6. maddesinde¹²¹ adeta

¹¹⁷ Selda Taner, "Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme", **TBBD**, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774>, (E.09.06.2019)

¹¹⁸ 14 Nisan 2003 tarihinde Avrupa Birliği Konseyi tarafından kabul edilen Türkiye için Katılım Ortaklığı Belgesi'nde de istinaf mahkemelerinin kurulmasına ilişkin hazırlıklar öncelikler arasına alınmıştır. (Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Birliği İle İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara 2003, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2003.pdf , s. 9, (E.09.06.2019).

¹¹⁹ Avrupa Birliği müktesebatının üstlenmesine ilişkin 2003 Yılı Türkiye Ulusal Programı'nda yargının işlevselliğinin güçlendirilmesi, adli ve idari yargı kapasitelerinin artırılması başlığı altında, yargının bağımsızlığının ve etkinliğinin güçlendirilmesi ve istinaf mahkemelerinin kurulması öncelikli hedefler arasında belirlenmiştir 2003 Yılı Ulusal Program Dokümanları, http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/pdf/IV-24.pdf, s. 697, (E.09.06.2019).

¹²⁰ Akkaya, s. 51.

¹²¹ 1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız vetafatsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir. 10 2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar

tarif edilmiştir. Adil yargılanma hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin en popüler ve üye devletlerce en önemsenen konularında biridir. Aynı zamanda Avrupa Konseyinin¹²² bu yargı sistemini tavsiye etmiş olması üye devletlerin istinafi kendi yargı sistemlerine dahil etmelerini teşvik etmiştir.

Üye ülkelerin istinafi yargı sistemlerine dahil etmeleri tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda istinafi uygulamaları de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde belirtilen kıstaslara bağlı kalmaları gerekmektedir. Yani ilk derece mahkemeleri ve Danıştay gibi, istinaf mahkemelerinin de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer alan bireylerin haklarına sadık kalması gerekmektedir. İstinaf sistemi yargı derecesini arttırdığı için yargılamada daha sıkı bir denetim olacağından yargılamanın daha adaletli tecellisi mümkün olacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde belirtilen ve Anayasanın 36. maddesinde¹²³ de desteklenen adalete ulaşma ve mahkemelere erişim beklentilerinin karşılanması üzerinde durmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini kabul eden ve hukuk devleti olduğunu iddia eden her ülkenin istinaf sistemine olan başvuruları düzenleme ve istinaf sistemine makul sınırlandırmalar getirme durumu mevcuttur¹²⁴. Bu sınırlandırmalara örnek olarak, istinaf başvurusu mahkemece reddedilen kişinin mahkeme masraflarını karşılama sorumluluğunda zaman kısıtlaması olması verilebilmektedir. Fakat bu sınırlandırmalar mahkemelerin sağlıklı çalışabilmesi amacıyla konmuştur, kötüye kullanılarak bireylerin bu mahkemelere ulaşmasını engellemek amacıyla kullanmak hukuksuzluğa neden olacaktır.

masum sayılır. 3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir: a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek; b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak; c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek; d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek; e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

¹²² Avrupa Konseyi 7 Şubat 1995 tarih ve (95) 5 sayılı Tavsiye Kararı.

¹²³ TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI, "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz."

¹²⁴ Necip Bilge, Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978,s.122.

İstinaf başvurusu açıkça reddedilecek durumlarda başvuru yapan bireylere mahkemenin çalışma sistemini bozmaması için caydırıcı cezalar verilebilmekte fakat bu da haklı başvuruları engelleyecek büyüklükte olmamalıdır.

Bireyin istinaf mahkemesine başvuru süresi, başvurmadan önce yerine getirmesi gereken koşulları tamamlayabileceği süreden daha az olmamalıdır. Zira Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi daha önce böyle bir durumla karşılaşmış ve kişiye istinaf başvurusu için verilen üç günlük başvuru süresini haksız bularak kararı iptal etmiştir¹²⁵.

Değnilmesi gereken bir diğer husus, ilk derece mahkemelerinde yapılan bir hata ya da eksikliğin istinaf aşamasında telafi edildiği durumlarda herhangi bir hukuksuzluğu ortaya çıkmayacağı mevzuudur. Zaten istinaf hem hukuki inceleme hem de vakıa incelemesi yapabilen bir merci olduğu için bu aşamada telafi edilen konularda hukuksuzluktan bahsetmek doğru olmayacaktır. Fakat temyiz aşamasında bu durumdan bahsetmek olanaksızdır. Çünkü yargılamanın temyiz aşaması istinaf aşaması gibi yargılanmanın yinelenmesi, vakıa incelemesinin tekrar yapılması söz konusu değildir¹²⁶. Temyiz merciinin yetkisi hukuki denetim ile sınırlıdır

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan adil yargılanma hakkı "*silahların eşitliği*" prensibini de kapsamaktadır. Buna göre taraflar yargılamanın her aşamasında ve yargının her derecesinde eşit imkânlarla, eşit muameleye ve eşit yükümlülüğe sahip olmalıdır. Taraflar aynı şekilde bilgilendirilme, aynı şekilde ispat etme ve aynı şekilde açıklama yapılma haklarına sahiptirler.

İstinaf mahkemeleri yeni bir yargılama yapmakta, var ise yeni iddia ve delilleri değerlendirmekte ve yeni bir karar vermektedir fakat bunları yaparken davada var olan iddia, savunma ve delilleri de göz önünde bulundurmaktadır¹²⁷.

Özetlemek gerekirse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi istinaf sistemini destekler niteliktedir. İstinaf ile hem vakıa incelemesi hem de hukuki incelemenin yeniden yapılıyor olması gözden kaçabilecek eksiklikler ya da hataların düzeltilmesi, sonradan ortaya çıkan delillerin de değerlendirilebilmesi adaletin daha düzgün işlenmesini sağlayacaktır.

¹²⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 28090/95 numaralı Raporu 1998-VIII Perez de RadaCavanilles/İspanya 28/10/1998.

¹²⁶ Adalet Bakanlığı, s. 25-26.

¹²⁷ Adalet Bakanlığı, s. 27.

IV- İSTİNAF KANUN YOLU ÖRNEĞİ: FRANSIZ İDARİ YARGI SİSTEMİNDE İSTİNAF

Birçok ülkenin istinaf yargı sistemiyle tanışması Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde yer alan “*Adil Yargılanma Hakkı*” kavramının ortaya çıkışı ile olmuştur. Bu ülkelerde biri de Fransa'dır. Türk idari yargı sistemi oluşturulurken Fransa'nın idari yargı sistemi örnek alınmıştır. Bu sebeple Fransa'nın idari yargı sisteminin bilinmesi Türk idari yargı sisteminin öğrenilmesi açısından oldukça büyük önem arz etmektedir. Çalışmanın bu bölümünde Fransa'nın idari yargı sistemi tarihi süreç içerisinde incelenecektir.

A- Fransız İdari Yargısı

Osmanlı Devletinin hukuk sistemindeki modernleşme Tanzimat Fermanı ile başlamış, Islahat Fermanı ile devam etmiştir. 1868 yılında Fransa'daki hukuk sistemi örnek alınarak idari yargı alanında temel oluşturacak olan “Şura-yı Devlet” kurulmuştur. Şura-yı Devlet günümüzdeki Danıştay'dır ve bunun kurulması Osmanlı Devletinde idari yargının zeminini oluşturmaktadır¹²⁸.

Şura-yı Devlet padişah Abdülaziz döneminde kurulmuştur ve Abdülaziz o dönemde Fransız Conseil d'État'sı model almıştır¹²⁹. Osmanlıda idare hukuk sisteminin temellerini oluşturan Şura-yı Devlet'in kurulması kişilerin doğuştan dokunulmaz bazı haklara sahip olduğunun ve devletin yetkilerinin hukuk kuralları ile sınırlı kaldığının, devlet işleyişinin hukuk kuralları ile belirlenmesinin sonucudur. Antidemokratik, yetkisi hukuk kuralları ile sınırlanmamış olan bir idare toplumla ilişkisinde otoriterdir ve bu sürece tamamen hâkimdir¹³⁰.

Önceki başlıklar altında uzunca açıkladığımız üzere istinaf yargı sistemi tarih boyunca gerek olumlu gerek olumsuz çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Zehra

¹²⁸ Harun Çetinemel, “İlk Derece Yargı Yerlerinin Sorunları”, Danıştay Dergisi, 18 (68-69), Ankara, 1998, s. 110.

¹²⁹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, 1.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s. 40.

¹³⁰ Gürsel Özkan, “İdari Usul”, Danıştay Dergisi, 30 (101), Ankara, 2000, s. 101.

Odyakmaz-Ümit Kaymak-İsmail Ercan¹³¹, Ramazan Yıldırım¹³², Oğuz Sancakdar¹³³ gibi yazarlar istinaf yargı sistemini hukuk devletinin bir gereği olarak görürken aynı zamanda kimileri ise kimileri ise istinaf kanun yolunun yaratabileceği sorunlardan da bahsedilmiştir. Bu eleştirilerin en yoğun olarak yapıldığı ülkelerden birinin Fransa olduğu göze çarpmaktadır. Fransa’da istinaf mahkemelerinin kurulması krallığın yargıyı merkezde tutma çabası olarak değerlendirilmektedir ve tamamen siyasi mahkemeler halinde çalıştıkları iddia edilmektedir¹³⁴. Fransa’da gelişen istinaf mahkemelerinin yetkilerinin senyörlere değil krallara dayandığı ifade edilmekte ve bu durum oldukça eleştirilmektedir¹³⁵. Bu görüşe katılmayan kesim ise istinaf sisteminin yurdun birçok yerinde kurulup vatandaşa kolaylık sağladığını, iddia edilenin aksine halka yakın bir sistem olduğunu savunmaktadırlar¹³⁶.

Sonuç olarak olumlu ve olumsuz eleştirilere maruz kalsa da Fransız Conseil d’État’sı ve Fransa’nın idari yargı oluşumu Türk idare hukukunun gelişimi için oldukça önemli bir yere sahiptir. Sonraki bölümlerde Fransa’daki istinaf sistemi detaylı bir biçimde incelenecektir.

Fransa’da istinaf kanun yolunun tarihine bakıldığında, feodalite yönetiminin güçsüzleştiği, merkezi yönetimin güçlendiği dönemlerde ortaya çıktığı görülmektedir. Birçok alanda olduğu gibi feodalite yönetimi hukuksal alanda da dezavantajlar yaratmıştır. Feodal sistem hukukun kişilerce uygulanması sonucunu doğurmuştur. Bu durum tepkisiz kalamayan halk ise adaletin tecelli edebilmesi adına hukuksal konularda krala ulaşmaya başlamışlardır. Bu durum feodalite yönetiminin hukuk alanındaki gücünü azaltırken, merkezi yönetimin hukuksal alandaki gücünü arttırmaya başlamıştır¹³⁷.

Bu durumu düzeltmek amacı ile kral merkezde “Paris Parlement” adında bir mahkeme kurmuş ve tüm davalara burada bakılacağını duyurmuştur. Bunun sebebi yargının kişilerin baskı ve etkisi altında kalmasını engellemektir. Bu kurum yargılamayı

¹³¹ Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, İdari Yargı, İstanbul,2014, s.63.

¹³² Ramazan Yıldırım, “Türkiye’de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, Danıştay Ve İdari Yargı Günü 147.Yıl Sempozyumu, Ankara, 2015, s.36.

¹³³Oğuz Sancakdar, İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/4-O%C4%9Fuz-SANCAKDAR.pdf>, (24.08.2019).

¹³⁴Sancakdar, s. 17.

¹³⁵ Erem, s. 12.

¹³⁶ Yıldırım, s. 127.

¹³⁷Şentop, s.12-13.

kral namına yapacaktır. Paris Parlement mahkemeleri başlarda kuruluş amacına hizmet etse de zamanla tüm davalara bakabilme yetisini kaybetmiştir. Bu duruma çözüm olarak ise merkez dışında bazı bölgelere yeni mahkemeler açılmıştır. Bu mahkemelerin açılması ise feodalite yönetiminin yargı bazındaki gücünü iyice yitirmesine sebep olmuştur. Bu mahkemeler Fransız Devrimine kadar işlevini sürdürmüş, Fransız Devrimi ile zaten tüm yargı sistemi baştan yaratılmıştır

Fransa'da başlayan fakat yalnızca Fransa'yı değil tüm ülkeleri ve hatta dünyayı etkileyen, bir çağın kapanışı ve yeni bir çağın başlangıcı kabul edilen Fransız Devrimi Fransa'da idari yargı sisteminin kurulması sonucunu da doğurmuştur. Fransız Devrimi'nden sonra Fransa'da idari yargı ile adli yargının ayrılması kararı alınmıştır. Bu kararın alınma sebebi hukuksal olmaktan ziyade toplumsal ve siyasidir¹³⁸.

Fransız Devrimi ile Fransa'da adli yargı ile idari yargı birbirlerinden ayrılmış ve idari yargıya yani devlete karşı açılan davalara hâkimlerin bakmaması kararı alınmıştır. Fransız Anayasası ile idari yargı alanındaki uyuşmazlıklara bakmak üzere Conseil d'Etat kurulmuştur. 24.05.1879 yılında çıkan bir kanun ile Conseil d'Etat idari yargıda görevli merci halini almıştır¹³⁹.

İdari yargı belirli bir süre kullanıldıktan ve belli bir periyoda oturduktan sonra 30.09.1953 yılında çıkan bir Kanun Hükmünde Kararname ile ilk derece mahkemeleri olarak görev yapmak üzere idare mahkemeleri oluşturulmuştur.

Zamanla idari yargının gelişiminin bir sonucu olarak ilk derece mahkemelerine ihtiyaç duyulmasının nihayetinde idare mahkemelerinin kurulması gibi yine zamanla idari yargının gelişimine ve giderek artan beklentilere bağlı olarak 31.12.1987 yılında yayımlanan bir yasa ile istinaf mahkemeleri oluşturulmuştur. İstinaf mahkemelerinin kurulması ile yargı kademesi artmış, ilk derece mahkemelerinin incelenmesi söz konusu olmuştur. 31.12.1987 yılında çıkan bu yasa aynı zamanda Conseil d'Etat'ı üçüncü kademe yargı mercii yani temyiz mercii haline getirmiştir. İstinaf mahkemelerinde alınan kararları inceleme yetkisi bahşedilmiştir¹⁴⁰.

¹³⁸ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku**, C.II, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 22.

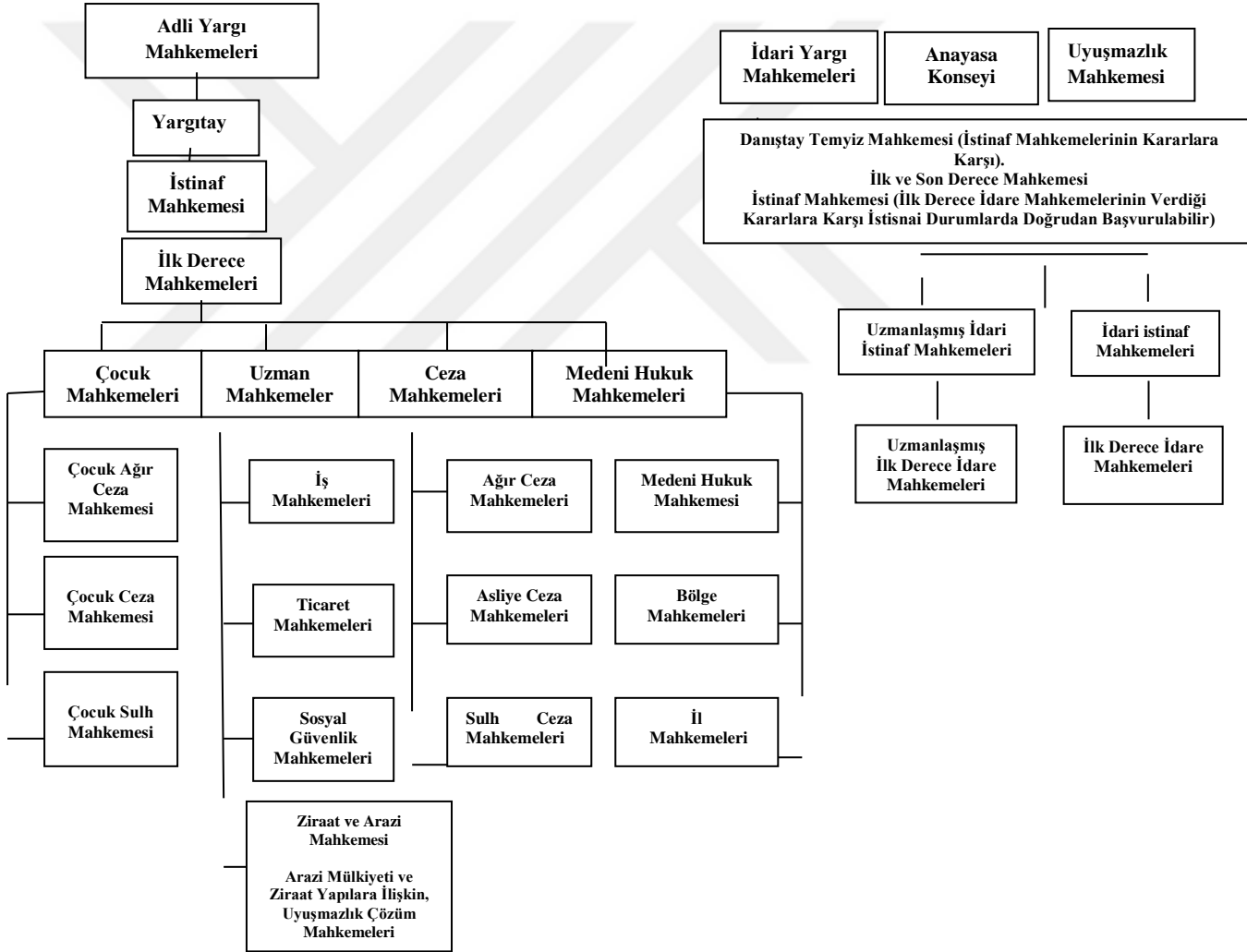
¹³⁹ Gözler, s. 54.

¹⁴⁰ Gençay Şehnaz Karabulut, "Fransa'da İdari İstinaf Mahkemelerinin Kararlarına Karşı Temyiz Başvurusu ve İncelenmesi", **Danıştay Dergisi**, S.107, Ankara, 2004, s.18.

B- Fransa'da İdari Yargı Sistemi

Fransa'da idari yargı sistemine bakıldığında üç kademeli bir sistem olduğu görülmektedir. İlk derece mahkemeleri idare mahkemelerinden oluşmaktadır. İlk derece mahkemelerinin verdiği kararlara itiraz mercii olan ve kesin kararı veren ikinci derece mahkemeler ise istinaf mahkemeleridir. Üçüncü derece mahkemeler ise Conseil d'Etat'lardır ki istinaf mahkemelerinde alınan nihai kararların temyize götürüldüğü yargı mercileri olarak tanımlanabilirler. Şekil 1'de Fransa'nın yargı sistemi ayrıntılı olarak verilmektedir.

Şekil 1: Fransa'nın Yargı Örgütü



Kaynak: <http://www.aca-europe.eu/index.php/en/tour-d-europe-en'den> aktaran, Serkan Çınarlı, İdari Yargılamada İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri, Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2018, Ankara, s. 41.

Şekil 1’de görüldüğü üzere Fransa’nın yargı sistemi içerisinde de idari yargı ile adli yargı farklı alanlarda yer almaktadır. Fransa’nın yargı sistemi de ülkemizdeki gibi üç derecelidir. İlk derece mahkemelerinin almış olduğu kararlara karşı istinaf istemi ile bir üst mahkemeye, burada alınan kararlara karşı ise temyiz istemi ile Danıştay’a gidilebilmektedir.

1- İdare Mahkemeleri

Fransa Devrimi’nin ilk yapıldığı zamanlarda (1872’den 1953’e kadar) Fransa’da idare mahkemeleri mevcut değildi. Temyiz merci olan Conseil d’Etat ilk derece mahkemelerinin de görevlerini üstlenmişlerdi. Fakat idari yargının Fransa’da gelişmesi ve bu gelişimle doğru orantılı olarak artan beklentiler sonucunda ilk derece mahkemeleri görevini üstlenmesi gereken ayrı mahkemelere ihtiyaç duyulmuştur.

2- İstinaf Mahkemeleri

Fransa’da Conseil d’Etat’ın iş yükünü hafifletmek ve beklentileri maksimum düzeyde karşılayabilmek için 30.09.1953 tarih ve 53-934 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile idare mahkemeleri kurulmuş fakat idari yargının gelişmesi ve idari yargının bu gelişimine bağlı olarak beklentilerin ve idari yargıya başvuruların artması ile hem temyiz hem de istinaf görevi gören Conseil d’Etat’ın iş yükü yine artmış ve bu durum içinden çıkılmaz bir hal almıştır. Bunun sonucunda 31.12.1987 tarih ve 87/1127 sayılı kanun ile Fransa’nın idari yargı sistemine istinaf mahkemeleri dahil edilmiştir. İstinaf mahkemelerinin Fransa idari yargısına dahil olması ile yepyeni bir sistem oluşmuştur.

İstinaf mahkemeleri Fransa idari yargı sistemine dahil edilmeden önce Conseil d’Etat’ın iş yükünün yaklaşık %70’ini istinaf oluşturmaktaydı¹⁴¹. Bu kanun ile istinaf başvurularını inceleme yetkisi bazı istisnalar dışında istinaf mahkemelerine verildi. Burada bahsedilen istisnalardan birisi Conseil d’Etat’ın ilk derece mahkemesi olarak

¹⁴¹ Öztürk, s. 91.

baktığı davalarda istinafa, istinaf mahkemelerinin değil yine Conseil d'Etat'ın bakacak olmasıdır¹⁴².

İstisna yukarıda yer alan kanunun birinci maddesinde yer almaktadır. Mesela yorum davaları, belediye ve bucak seçim davaları ile düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davalarında ilk derece mahkemesi olarak yargılama yapan Conseil d'Etat, bu davaların istinafa götürülmesi durumunda istinafa da bakacaktır¹⁴³. Zamanla bu istisnalar Conseil d'Etat açısından azalmaya istinaf mahkemeleri açısından ise artmaya başlamıştır. Örneğin bahsedilen kanunun 1. Maddesinde belirtilen düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davalarının Conseil d'Etat da görüleceği hususu istinaf mahkemelerinin görevlerinin genişlemesi ve 8.2.1995 yılında yapılan bir değişiklik ile bunlara karşı yapılacak başvuruların artık istinaf mahkemelerine karşı yapılacağı hususu yer almıştır.

Günümüzde Fransa'da birçok istinaf mahkemesi yer almaktadır. Fransa'nın başkenti olan Paris İstinaf Mahkemesi beş daireden oluşurken, diğer bölgelerdeki istinaf mahkemeleri üçer daireden oluşmaktadır. İstinaf mahkemelerinde bir uyuşmazlığa bakma usulü tek daire şeklinde iken çok daha önemli konulara birden fazla daire bakabilmektedir.

İdare mahkemelerinde usul, bir hâkimin bakması iken bazı davalara birden fazla hâkim bakabilmektedir. İdare mahkemesinde birden fazla hâkim tarafından alınan kararın istinafında bir daire başkanı, dairedeki iki üye, diğer dairelerden gelecek olan iki üye ve raportör hâkim bulunmak ve karar vermek durumundadır. İdare mahkemesinde tek hâkimle alınan kararlarda ise istinaf mahkemesi bir başkan ve iki üye ile beraber karar vermek durumundadır.

Önem durumu daha fazla olan, birden fazla dairece verilmesi gereken kararlarda ise, istinaf mahkemesi başkanı, raportör hâkim, diğer daire başkanları ve üyeleri bir araya gelerek karar vermek durumundadır

İstinaf mahkemesi üyeleri ve başkanı olma şartları şu şekildedir. İstinaf mahkeme başkanı Danıştay üyeleri arasından seçilir ve atanır. İstinaf mahkemesinin üyeleri ise fiilen en az 6 yıldır kamu görevlisi, en az 4 yıldır ise idare mahkemesinde

¹⁴² Zuhâl Bereket, "İdari Yargılama Usul Hukuku AÇISINDAN İstinaf ve Kabulü Sorunu", **Danıştay Dergisi**, S.94, Plaka Matbaa, https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/05_12_2018_114448.pdf, s.14, (E.24.08.2019).

¹⁴³ Candan, s. 19.

hâkimlik yapmış ve 1. Sınıf olabilmış üyeler arasında seçilmekte ve atanmaktadır¹⁴⁴. Bunun yanı sıra adli yargıda görev yapan hâkimler ile bazı devlet dairesi çalışanları da idari yargıda istinaf mahkemelerinde görev alabilmektedirler¹⁴⁵.

3-Conseil d'Etat

1800'lü yıllarda ortaya çıkan Conseil d'Etat, Fransız idari yargısında başlarda hem ilk derece mahkemesi hem de istinaf mahkemesi görevi yapmış; idare mahkemeleri kurulduktan sonra yine bir süre hem istinaf mahkemesi hem de Danıştay görevi yapmış istinaf mahkemelerinin kurulması ile de bazı istisnai durumlar dışında yalnızca temyiz görevi yapan, içtihat oluşturan Fransız Danıştay'ı haline gelmiştir. Fakat belirtildiği üzere bu durumun bazı istisnaları vardır. Mesela ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda istinafı da kendisi icra etmektedir

Conseil d'Etat'ın başkanı ülkenin başbakanı, onun olmadığı durumlarda ise ülkenin adalet bakanıdır ki bunları görevleri yalnızca sembol etme niteliğinde olup asıl başkanlığı vekiller yapmaktadır¹⁴⁶.

Conseil d'Etat'ın yani Fransız Danıştay'ının idari ve yargısal olmak üzere iki alanda görev ve yetkileri bulunmaktadır. Bu ülkede hükümetler bazı konularda kanun çıkarmadan önce bağlayıcı değil öneri ve uyarı şeklinde de olsa Conseil d'Etat'ın görüşünü almak durumundadırlar. Burada Conseil d'Etat'ın yaptığı eylemi olası hukuksal anlamda oluşabilme ihtimali olan aykırılıklar hakkında hükümeti uyarmak olarak adlandırılabilir.

Conseil d'Etat şu dairelerden oluşmaktadır. Bunlar:

- Finans Dairesi,
- İçişleri Dairesi,
- Sosyal Daire,
- Bayındırlık Dairesi
- Raporlar ve Etütler Dairesidir¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Öztürk, s. 92.

¹⁴⁵ Karabulut, s. 2.

¹⁴⁶ Oğuz Sancakdar, "İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yılı Sempozyumu, **Danıştay Yayınları** No:91, Ankara, 10 Mayıs 2016, s. 55.

¹⁴⁷ Öztürk, s. 93.

Finans dairesi, içişleri dairesi, bayındırlık dairesi ve sosyal daire belli alanlarda uzmanlaşmış daireler olup kendi alanları hakkında mevcut bulunan hükümler hakkında görüş bildirebilirler. Raporlar ve Etütler Dairesi ise 1963 yılında yalnızca bir komisyon olarak kurulmuş fakat ilerleyene idari yargı sistemi içinde giderek önem kazanmış ve nihayet 1985 yılında Conseil d'Etat'ın bir dairesi olarak görevlendirilmiştir. Bu daire düzenleyici işlemler ve kanunlar ile yapılan idari alandaki yenilikler hakkındaki görüşlerini raporlar halinde hazırlar. Hazırladıkları bu raporları “Etudes et documents” adı verilen düzenli olarak Conseil d'Etat tarafından yayımlanan dergide yayımlarlar¹⁴⁸.

Conseil d'Etat'ın genel anlamda görüş bildirmek şeklinde karşımıza çıkan idari faaliyetlerinin yanı sıra ilk ve son derece mahkemesi olarak baktığı davalar ve istinaf mahkemesi olarak baktığı davalar olarak incelenebilecek yargısal faaliyetleri de vardır. Conseil d'Etat'ın ilk ve son derece mahkemesi sıfatı ile baktığı davalara devlet başkanı tarafından onanan atama kararına karşı açılan davalar, ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılan davalar ve idare mahkemesinin görev ve yetkisine girmeyen davaları örnek gösterebiliriz.

Türk Danıştay'ının aksine Anayasa'da ayrı bir başlık altında yer almayan Fransız Danıştay'ı, son halini 3 Ekim 2013'te alan İdari Yargı Kanunu (Code de Justice Administrative / CJA) ile düzenlenmiştir¹⁴⁹.

Fransa'da idari yargının gelişimini incelediğimizde ilk idari yargının kullanılmaya başlandığı dönemlerde Conseil d'Etat'ın istinaf mahkemesi olarak da görev yaptığını hatta bir dönem iş yükündeki en büyük paya istinaf mahkemesi olarak baktığı davaların sahip olduğuna değinmiştik. Fakat 1987 yılında istinaf mahkemelerinin kurulması ile bu göre Conseil d'Etat'dan alınıp istinaf mahkemelerine devredilmiştir. Buna rağmen bazı özel durumlarda Conseil d'Etat istinaf mahkemesi görevi görmektedir. Mesela kişinin temel hakkını ihlali içeren bir idari işlem hakkında hâkimin verdiği yürütmeyi durdurma kararına karşı yapılacak istinaf başvurusu Conseil d'Etat'a yapılmalıdır.

Conseil d'Etat'ın son ve asıl görevi ise temyiz görevidir. Zaten Conseil d'Etat Fransız Danıştay'ı olarak adlandırılmaktadır. Temyiz görevi sırasında ise Conseil d'Etat,

¹⁴⁸ Karabulut, s. 1.

¹⁴⁹ Faruk Türinay, “Türk Ve Fransız İdari Yargılama Hukukunda Danıştay Üyelerinin İdari Görev Üstlenmeleri Ve Bağımsızlıkları”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2015, S. 1, s.213, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/230780>, (E.24.08.2019).

istinaf mahkemelerince ve ihtisaslaşmış idare mahkemelerince verilen kararların temyiz edileceği merciidir¹⁵⁰.

Conseil d'Etat'ın bu yargısal faaliyetlerine "Dava Daireleri"nin alt daireleri bakmaktadır. Her alt dairenin ayrı konusu vardır ve gelen uyuşmazlık hangi konuya ait ise o alt dairede görülür. Temyize gelen uyuşmazlık önemine göre bu alt dairelerin bir ya da ikisinde görülür. İki dava dairesinin görebileceğinden daha yüksek öneme sahip uyuşmazlık ve davalar ise dava daireleri ya da dava kurulu tarafından görülür¹⁵¹.

Dava dairesi bu alt dairelerin başı olup yirmi üç kişiden oluşmaktadır. Bunlar; bir başkan, üç yardımcısı, alt dairelerin başkanları (16 başkan), raportör hâkim, her yıl genel Kurul tarafından burada görev yapmak üzere idari dairelerin üyeleri arasından seçilmiş olan iki kişidir¹⁵². Dava Kurulu ise Conseil d'Etat başkan vekili, Dava Daire Başkanı, başkan yardımcıları (3 kişi), idari daire başkanları, konunun ait olduğu alt dairenin başkanı ve üyelerinden oluşmaktadır¹⁵³.

V- TÜRKİYE'DE İSTİNAFIN TARİHSEL GELİŞİMİ

Literatürde Türkiye'deki istinafin gelişimi "Cumhuriyet Öncesi Dönemde İstinafin Gelişimi" ve "Cumhuriyet Döneminde İstinafin Gelişimi" şeklinde ikiye ayrılarak incelenmektedir. Türkiye'nin istinaf ile tanışması Tanzimat Fermanı ile gerçekleşmişken istinafin uygulanması ise Islahat Fermanı'na dayanmaktadır.

A- Cumhuriyet Öncesi Dönemde İstinaf

Türkiye'de istinaf dönemleri cumhuriyet öncesi ve sonrası olarak ayrılmasını yanı sıra cumhuriyet öncesi dönemde kendi içerisinde Tanzimat Fermanı öncesi ve sonrası şeklinde ayrılmaktadır. Bu sınıflandırmanın temel nedeni Tanzimat Fermanının kabulü öncesi ve sonrası arasında Osmanlı Devletinin hukuk sisteminin değişmesidir. Tanzimat Fermanı'nın kabulünden önce Osmanlı Devletindeki hukuk sistemi şer'i ve

¹⁵⁰ Karabulut, s. 1.

¹⁵¹ Karabulut, s. 1.

¹⁵² Öztürk, s. 94.

¹⁵³ Karabulut, s. 2.

örfi olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı¹⁵⁴. Osmanlı Devletinin hilafet rütbesini bünyesine geçirmesi ile hukuk sisteminde İslam'ın daha baskın hale geldiği görülmektedir.

Osmanlı Devleti'nin İslamın kabulü ile İslamın etkilerinin arttığını söylemek yanlış olmayacaktır. Zira mahkemelere verilen isimler (şer'i mahkemeler), adaleti tesis etme görevinin verildiği şahıslara verilen isimler (kadı) ve bu şahısların hem dini kimliği olan hem de hukuki kimliği olan kişiler arasında seçilmesi bunun kanıtı niteliğindedir.

Osmanlı Devleti'nde padişah hukuk sisteminin başıdır. Yargılamayı padişah bizzat yapmaktadır. Fakat imparatorluk sınırlarının genişlemesi ve tüm bunlara padişahın bakma olanağının bulunamaması sebebiyle padişah kendi adına yargılama yapma görevini kadı adı verilen, hem dini kimliği hem de hukuki kimliği bulunan kişilere devretmiştir. Kadılar yargılama görevini padişah adına yapmaktadırlar. Bu dönemde kadılar tarafından yapılan yargılama tek hâkimle yapılmaktadır ve tek dereceli bir sistem olarak örgütlenmiştir. Buna rağmen kadıların verdiği kararlardan memnun olmayan, hakkını alamadığını düşünen kişilerin başvurabileceği bir üst mahkeme de kurulmuştur ki bu mahkemeye “Divan-ı Hümayun” adı verilmiştir¹⁵⁵.

Kadının vermiş olduğu kararda hakkını alamadığını, kararın yerinde olmadığını, adaletin doğru tecelli etmediğini düşünen taraflar padişaha çeşitli yollarla ulaşım konunun Divan-ı Hümayun'a taşınmasını isteyebilmekteydi. Bunun için dilekçe yazmak ya da padişahın halkla bir araya geldiği zamanlarda bu isteği sözlü olarak beyan etmek gibi farklı usuller vardı. Bu şekilde Divan-ı Hümayun'a gelen konular duruşmalı ya da duruşma yapılmadan incelenebilirdi¹⁵⁶.

Divan-ı Hümayun'da alınan kararlar temyiz gibi yalnızca hukuki denetimi içermemekte zaman zaman kadının kararını bozarak yeni bir karar da verebilmekteydi. Bazı durumlarda ise temyiz gibi karar üzerinde hukuki denetim yapıldıktan sonra karar bozulup geri kadıya gönderilmekteydi.

Böyle bir sistem ve bu sistemi kullanma hakkı bulunmasına karşın o dönemde kadıların ve mahkemelerin itibarlarını sarmamak adına Divan-ı Hümayun'a gidilmemesi gerektiğini savunulmaktadır.

¹⁵⁴ Gürsoy Akça, Himmet Hülür, “Osmanlı Hukukunun Temelleri ve Tanzimat Dönemindeki Hukuksal Yeniliklerin Sosyo-Politik Dinamikleri”, **Türkiyat Araştırmaları Dergisi**, S.235, s.301.

¹⁵⁵ Mustafa Şentop, Şer'iyye Mahkemelerinde Temyiz ve İstinaf, 19. Ve 20. Yüzyıl, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1995, s. 40.

¹⁵⁶Şentop, s.41-42.

Tanzimat öncesinde bir üst mahkeme olarak adlandırılrsa da Divanı-ı Hümayun'un verdiği kararlar tam anlamı ile hukuki kimliğe bürünmemiştir. Bu durumu dönem şartlarına bağlamak yanlış olmayacaktır. Yukarıda açıklandığı gibi Divan-ı Hümayun tam anlamıyla ne bir istinaf ne de bir temyizdir.

1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilmiştir. Bu fermanla hukuk alanında ikili bir sistem uygulanacağı belirtilmiştir. Bir yandan önceden süregelen şer'i hukuk bulunmaya devam edecek bir yandan da yeni kurulacak laik nizamiye mahkemeleri olacaktır. Bu ferman ile Osmanlı Devleti ikili bir hukuk sistemine geçmiştir. Bu ikili sistemin yanı sıra kurulan karma ticaret mahkemeleri şer'i mahkemeler, nizamiye mahkemeleri ve karma ticaret mahkemeleri arasında yetki uyuşmazlıklarına sebebiyet vermiştir¹⁵⁷.

Hukuk sisteminde yaşanan bu değişimler Osmanlı hukukunda ilk derece ve istinafın yanı sıra temyizi de kapsayan bir sistem haline gelmiştir. Aynı zamanda Şer'i Tetkikat Meclisleri kurulmuş ve bu kuruma kadıları denetleme görevi yüklenmiştir¹⁵⁸.

İstinaf kanun yolu Türk hukuk sistemine 05.06.1879 tarihli Mahakimi Nizamiyenin Teşkilatı Hakkında Kanun ve 1808 tarihli Fransız Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu tercüme edilmesi suretiyle kanunlaştırılan 1879 tarihli Usulü Muhakematı Cezaiye Kanunu ile girmiştir. Bu kanuna göre Nizamiye mahkemeleri hukuk mahkemeleri ve ceza mahkemeleri şeklinde sınıflandırılmış, her mahkeme de kendi içerisinde ilk derece mahkemesi ve istinaf olarak ayrılmıştır. İstinaf mahkemeleri 5 kişiden oluşmaktaydı. Bunların 4'ü üye 1'i ise başkanı. Kanunda adaletin ve eşitliğin sağlanması amacı ile üyelerin ikisinin Müslümanlar arasından kalan ikisinin ise gayrimüslimler arasında seçilmesi gerektiği konusu yer almıştır. Fakat adaletin tesisi amacıyla düzenlenen bu madde kötüye kullanılmış, gayrimüslimler çoğunlukla olumsuz kararlar vermişlerdir. Bu durumun hukukun işleyişini kötü etkilemesi bu merciin denetlenmesi gerektiği sonucunu doğurmuştur. Bu sebeple üst mahkeme şeklinde nizamiye mahkemesini denetleme yetkisi ile donatılmış olan Temyiz Mahkemesi kurulmuştur¹⁵⁹.

¹⁵⁷Feridun Yenisey, "Cezada Kanun yolu Reformu", **Yargıtay Dergisi**, 1989, s.102-103.

¹⁵⁸ Necip Bilge, Üst Mahkemeler, Ord. Prof. Dr. Sabri Sakir Ansay'a Armağan, **AÜHFY-Ajansı**, Ankara, 1964, s.61-89'den aktaran Selda Taner, "Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme", **TBBD** <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774>, (E.12.08.2019), s.188.

¹⁵⁹ Kemalettin ALİKAŞİFOĞLU, "İkinci Bir Üst Mahkemenin Kuruluşuna Dair İnceleme", **Adalet Dergisi**, S. 3- 4, (Mayıs- Ağustos 1976), s. 274'den aktaran Fatih Kabasakal, Bölge Adliye (istinaf)

1886 yılında yayımlanan Madde-i Nizamiye ile Fransa'nın Temyiz Mahkemesini model alarak ceza hukuk ve istida daireleri kurulmuştur. Buna göre ceza daireleri ile hukuk daireleri yedişer kişiden oluşmaktaydı. Bu yedi kişiden biri başkan kalan altısı ise üye sıfatına sahipti. İstida daireleri ise beş kişiden oluşmaktaydı. Bu beş kişiden biri başkan ve dördü üye idi. İstida daireleri daha sonra kaldırılarak görevleri Temyiz Mahkemesi Ceza Dairesine devredilmiştir¹⁶⁰.

Yapılan bu devir nakli ile ağır ceza ve asliye mahkemeleri üzerinde aşırı bir yükü neden olmuş, bu yük de hukuk sisteminin yavaşlaması sonucunu doğurmuştur. Ayrıca asıl konularının ehemmiyeti nedeniyle bu mahkemeler istinaf kolundaki görevlerini aksatmak durumunda kalmışlardır. İstinaf mahkemeleri bu dönemde yalnızca büyük kentlerde kurulmuş ve fiziki şartların elverişsiz oluşu nedeniyle beklenen faydayı gösterememiştir. Ağır ceza mahkemeleri ve asliye mahkemelerinin yoğunluğu bu görevlerinde verimli olamamalarına neden olmuştur. Sistemde yer alan bu karışıklıklar yargılamayı olumsuz etkilemiştir.

Bu dönemde istinaf kanun yoluna belli başlı kişiler başvuruda bulunabiliyordu. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Sanık
- Şahsi davacı
- Hükmü veren mahkeme yanındaki ilk derece mahkemesi
- Cumhuriyet savcısı ve istinaf mahkemesi yanındaki cumhuriyet savcısı

Yukarıda sayılan kişiler dışında ormana ait davalarda orman idaresi de istinafa başvuruda bulunma yetkisine sahiptir. İstinaf kanun yoluna başvuru dilekçe ile yapılabildiği gibi sözlü beyan ile de yapılabilmekteydi. Karar dava esnasında istinafa başvuru yapmaya yetkili kişinin gıyabına karşı açıklandı ise on gün içerisinde, böyle bir durum söz konusu olmadıysa kararın istinafa açmaya yetkili kişiye tebliğinden itibaren on gün içerisinde açılmalıydı¹⁶¹.

İstinaf mahkemelerine hâkim atamaları da yeterince verimli gerçekleştirilememiştir. Hakimlerin bir kısmı hukuk eğitimi dahi almamış müşavir ve zabıt kâtiplerinden oluşmaktaydı. Buna karşın daha sağlam zeminler üzerinde

Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Çalışma Usulleri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2006, s.50.

¹⁶⁰ Sabri Şakar Ansay, **Hukuk Yargılama Usulleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1960.

¹⁶¹ Naci Şensoy, "İstinaf", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası** C XII S4, s.1065-1066.

oturtulmuş olan ilk derece mahkemelerinin hâkimleri donanımlı kişilerden seçilmişti. Bu da Temyiz Mahkemesinin genelde ilk derece mahkemesinin kararlarını onama, istinaf mahkemesinin kararlarını ise bozması sonucunu doğurmaktaydı. Bu dönemde istinafa giden bir dava ilk derece mahkemesinde hiç işlenmemiş gibi en başından itibaren görülmekteydi ki bu da davaların aşırı derecede uzamasına neden olmaktaydı¹⁶².

Bu olumsuzluklar istinaf sisteminin kaldırılmasına sebep olarak görülmüştür. 1839'da Tanzimat Fermanı ile Hıristiyan halka sunulmuş bir güvence olan iki kademeli yargı sistemi Osmanlı halkına 1864 yılında uygulanmaya başlanmıştır. İki kademeli yargı sistemi ile şeriat yargı sistemi her ne kadar birbirine zıt olsa da 1924 yılında kadar birlikte kullanılmaya çabalanmıştır.

Sonunda bu iki zıt sistemin beraber uygulanamayacağı anlaşılarak Fransa idari yargısından ilham alarak oluşturulan ama mahiyeti anlaşılamayan ve sistemi oturtulamayan istinaf sistemi işlemez hale gelmiş ve 1924'te Şer'îye mahkemeleri ile ortadan kaldırılmıştır¹⁶³.

B- Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyetin ilan edilmesi ile birlikte, bir ülkenin en önemli organı olan hukuk ve yargı sisteminde değişiklikler yapılmıştır. 08.04.1924 tarihli ve 469 sayılı "Mehakimi Şer'îyyenin İlgasına ve Mehakim Teşkilatına Ait Ahkâmı Muaddil Kanunu" ile şeriat ve dolayısı ile de istinaf mahkemeleri kaldırılmıştır. Yargı alanında yapılan bu reform niteliğindeki yenilik ile yargı sistemi iki dereceli hale gelmiştir. İlk derece mahkemeleri sulh, asliye ve ağır ceza mahkemeleri olarak üç gruba ayrılmıştır. Bu mahkemelerin üstünde ise temyiz görevi ile kutsanmış Yargıtay yer almaktaydı¹⁶⁴.

Cumhuriyet sonrası dönemde Almanya Ceza Muhakemesi örnek alınmış hatta olduğu gibi çevirisi yapılarak hukuk sistemimizde kullanılmaya başlanmıştır. Fakat istinaf kısmındaki çeviri yetersizliği nedeniyle bu sistem hukukumuzda girememiştir. Bu ise Yargıtay'ın iş yükünü arttırmıştır. Meydana gelen bu problemin çözümü için de olağanüstü kanun yolları kullanılmak durumunda kalınmıştır¹⁶⁵.

¹⁶² Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s.1303.

¹⁶³ Kunter, Yenisey, Nuhoglu, s.1342-1343.

¹⁶⁴ Bilge, s.61-62

¹⁶⁵ Feridun Yenisey, **Duruşma ve Kanun Yolları**, Beta Yayınları 2. Bası, İstanbul, 1990, s.80.

Bu dönemde kaldırılan istinaf kanun yolu ve istinaf mahkemelerine 1932, 1952, 1963, 1977, 1978-1985, 1993 yıllarında tekrar kurma girişiminde bulunulmuş fakat istinaf kanun yolu ve mahkemelerine duyulan ihtiyacı mahiyeti kavranamadığından üzerinde durulmamıştır¹⁶⁶.

213 sayılı Vergi Usun Kanunu'nda, 1982 tarih ve 2577 sayılı Kanun'dan önce, vergi idaresinin mükellef namına kestiği cezaya mükellefin itiraz komisyonuna başvurarak itirazda bulunabileceği ibaresi yer almaktaydı. Bu ibare ise şu şekildeydi “..Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi zıyana sebep olan fiilde, kastın mevcudiyeti kabul edilir; mükellef veya sorumlunun İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'da kastının mevcut olmadığını iddia ve ispat hakkı mahfuzdur...”. Aynı Kanunun 395. maddesine göre İtiraz Komisyonunun almış olduğu karara karşı, taraflar Temyiz Komisyonuna başvuruda bulunabiliyorlardı. Temyiz komisyonu bu olaylara bakarken hem bir temyiz hem de bir istinaf mahkemesi görevi görmekteydi. Bu mahkeme yalnızca hukuki bir denetim değil bunun yanı sıra maddi vakıa denetimi yapmaktaydı, bu yönü ile istinaf yargılaması gibi bir işleyişi söz konusuydu¹⁶⁷.

Temyiz komisyonları ile istinaf mahkemelerinin benzer bir diğer noktası ise, kanunda konunun Danıştay'a götürülebilmesi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına başvurulmuş olma şartına bağlamıştır. Bu durum adeta İtiraz Komisyonunu ilk derece mahkemesi Temyiz Komisyonunu ise istinaf mahkemesi yerine koymaktadır. Fakat bu sistem 2577 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile ortadan kaldırılmıştır.

2004 yılına kadar birçok kez istinaf mahkemeleri Türk yargı sistemine dahil edilmeye çalışılmış fakat 26.09.2004 tarih ve 5235 sayılı “İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun” yürürlüğe giresiye kadar çok başarılı olunamamıştır.

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun, 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmiş ve en geç iki yıl içerisinde bölge adliye mahkemelerinin kurulması görevi Adalet Bakanlığı'na verilmiştir.

¹⁶⁶ Muhammet Özkes, Bölge Adliye Mahkemeleri Kurulurken : Medeni Yargılama Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi İstinaf ve Temyiz, <http://www.izmirbarosu.org.tr/Upload/files/haberler/%C3%96ZEKES-%20Yeni%20Kanun%20Yolu.pdf>, (E.24.08.2019), s.4.

¹⁶⁷ Kunter, Yenisey, Nuhoğlu, s. 959.

5235 sayılı Kanun, kendisinden önce yürürlüğe giren ve kendisi döneminde de uygulanmakta olan 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı “ Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’da etkilemiş ve 2014’te yürürlüğe giren 6545 sayılı “ Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’a ile eklenen maddeler istinaf sistemini tekrardan gündeme getirmiş ve istinaf sisteminin önünü açmıştır.

5235 sayılı Kanun’un geçici 2. maddesi kurulacak olan bölge adliye mahkemelerinin başka, daire başkanları ve üyeleri, Cumhuriyet başsavcısı ve savcılarının görevlendirilmesi konusunu Hâkimler ve Savcılar Kuruluna vermiştir. Bölge adliye mahkemelerinin kurulacağı yerler coğrafi koşullar ve iş hacmi gözetilerek belirlenecektir. Bölge adliye mahkemelerinin kurulmasında ise Hâkimler ve Savcılar Kurulunun olumlu görüşü ve Adalet Bakanlığı’nın onayı aranacaktır. Bölge adliye mahkemelerinin yargı çevrelerinin belirlenmesi, değiştirilmesi ya da bu mahkemelerin kaldırılması konusun da ise Adalet Bakanlığı’nın önerisi ve Hâkimler ve Savcılar Kurulunun onayı aranmaktadır.

5235 sayılı Kanun’un iki yıl içerisinde yürürlüğe gireceği beyan edilmiş olsa da gerek personel yetersizliği gerekse fiziki şartların yetersizliği nedeni ile bölge adliye mahkemelerinin kurulması iki yılda tamamlanamamıştır.

Personel teminindeki yetersizlikler, fiziki şartlardaki eksiklikler nedeni ile zamanında uygulanmaya başlayamayan bölge adliye mahkemeleri 20.07.2016 tarihinde işler hale gelmiştir.

VI- İSTİNAF KANUN YOLUNUN GEREKÇELERİ

Türk yargı sisteminde istinaf kanun yoluna duyulan ihtiyacın birçok nedeni olmasına karşın temel sebep yargı alanında yaşanan aksaklıklardır. İdari mahkemelerde bir üst mahkeme olarak örgütlenmiş olan Danıştay, istinaf kanun yolunun olmadığı bir sistemde aşırı bir iş yükü altında kalmakta bu da adaletin tesisinin sağlanmasını hem güçleştirmekte hem de geciktirmektedir¹⁶⁸.

¹⁶⁸ Ümit Veysel Öztürk, Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi , Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2015, s.64.

İstinaf sistemi Danıştay'ın iş yükünü azalması, adaletin erken tesisini sağlaması, hukuki ve maddi vakıa denetim yapması sonucu yargılamadaki eksiklik ve yanlışlıkları düzeltmesi sebepleri ile Türk yargı sistemi için elzem hale gelmiştir.

A- Denetimdeki Yetersizlikler

İdari yargı alanında yüksek mahkeme kabul edilen Danıştay'ın asıl görevi idari yargı denetimidir. İstinaf kanun yolunun mevcut olmadığı idari yargı sistemlerinde bu görevler de Danıştay'a yüklendiği için Danıştay asıl görevi olan denetim mekanizmasını hakkı ile yerine getirmekte zorlanmakta ve denetimde yetersizliklere ve aksaklıklar meydana gelmektedir. Hakkı ile yerine getirilemeyen denetim ise adaletsizliğe yol açmaktadır.

İdari yargıda adaletli davranılmadığına olan inanış ve bunun sonucunda bireylerde oluşan her türlü yargısal yolu tüketme isteği de idare mahkemelerde yaşanan yoğunluğun bir diğer nedeni sayılmaktadır.

Yargıya gitmeden idari uyuşmazlıkların çözümü için yeterli nitelik ve niceliğe sahip kalifiyeli eleman bulunmaması da uyuşmazlıkların idari aşamada çözülememesi ve böylelikle yargı yükünün artmasına neden olmaktadır. Yargı aşamasında da bilirkişilerin yeterli uzmanlığa sahip olmaması nedeniyle hazırlanan raporun eksik ya da hatalı olma ihtimali yargılama sürecini uzatmak bu da adaletin tesisini uzatmakta ve zorlaştırmaktadır¹⁶⁹.

B- Dava Sürelerinin Uzunluğu

İdari yargının alanına giren ve gerçek ya da tüzel kişi tarafından açılmış olan dava ilk incelemeyi yapması için hâkime gönderilir. Açılan davanın ilk inceleme yapılmak üzere hâkime havale edilmesi 2577 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Hâkimlere ilk inceleme yapılması için havale edilen bu dosyalar hâkimin incelemesinden sonra ilk inceleme konusunda hatalı olan dosyalar ve yürütmenin durdurulması istemli olan dosyalar olarak ikiye ayrılır. İlk incelemesinde hata görülen dosyalar tek hâkimli olarak görülmeyecek bir konuda açılmış ise heyete sunulmak

¹⁶⁹ Öztürk, s.64-65.

durumundadır. Heyette görüşülen bu dosyalar hakkında verilen kararlar gerekçeleri belirtilmek suretiyle taraflara tebliğ edilir. Yürütmenin durdurulması istemiyle havale edilen dosyalar ile alakalı kararalar hâkimleri ya da heyetin tekrar incelemesi sonucunda verilecektir. Buna gerek görülmeden yürütmenin durdurulmasının kabul edildiği kararlar ise gerekçeli bir şekilde yazılmak durumundadır.

Bazı davalar için bilirkişi raporu, keşif ve delil tespiti yapılmaktadır. Tüm bunlar mahkemeler üzerinde nasıl bir iş yükü olduğunu göstermektedir. Bunları yanı sıra 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 20. maddesinde düzenlenen re'sen araştırma ilkesi eksik kalan belgelerin mahkeme tarafından tamamlanması anlamına gelmektedir. Bu durum yalnızca esas kararda değil aynı zamanda yürütmenin durdurulması kararında da geçerlidir. Tüm bu iş yükü adaletin geç tecelli etmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu anlamda Ankara İdare Mahkemeleri'ni ele alabiliriz. Kamu kurum ve kuruluşlarının, bakanlıkların Ankara'da olması nedeniyle Ankara İdare Mahkemesi'nin oldukça fazla bir iş yükü vardır. Aynı zamanda bu mahkemeler tüm merkez teşkilatını denetlemeleri hasebiyle oldukça geniş bir mevzuattan sorumludurlar¹⁷⁰.

C- İdari Yargıdaki Çözüm Yollarının Etkinliği

Türk yargı sisteminde istinaf kanun yoluna ihtiyaç duyulmasında idari yargının etkinliğinin zayıf olması büyük rol oynamaktadır. Zira üzerindeki iş yükünün fazlalığı nedeni ile Danıştay Avrupa Birliği Standartlarının çok üzerindedir. Bu yoğunluk ise Danıştay'ın adaleti sağlama konusunda performansının düşmesine neden olmaktadır.

Başlıkta bahsedilen çözüm yollarının etkinliği ile anlatılmak istenen idari yargıda mahkemelerce verilen kararların her iki taraf için de bir sınırlandırma görevi görebilmesi ve yine bu kararların kamuoyu vicdanı ile örtüşen kararlar olmasıdır¹⁷¹.

İster medeni hukuk olsun, ister ceza hukuku olsun, ister idare hukuku olsun Türk hukuk sisteminin en belirgin sorunu yargılama süreçlerinin uzun sürüyor olmasıdır. İdari yargıda ise diğer yargı alanlarına nispeten bu süreç daha uzundur. Bunun nedeni idari yargıya konu olan uyuşmazlığın tarafı olan idarenin devlet gücüne dayanan

¹⁷⁰ Öztürk, s.67.

¹⁷¹ Nusret İlker Çolak, "İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolu Olarak İdari Uzlaştırma Kurulları", **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, S.:65/66, Ocak/ Şubat 2010, s.87.

yaptırım yetkisidir¹⁷². Bunun sonucu ise idare hukukuna konu olan işlem hukuka aykırılığı bariz bir şekilde belli olsa dahi mahkeme yürütmenin durdurulması kararı vermedikçe idarenin işlemi gerçekleştirebiliyor olmasıdır¹⁷³. Bu durum idari yargıda dava sürelerini ortalama iki üç yıla kadar uzatmaktadır. Bir diğer neden de her geçen gün idari yargıya olan talebin artmasıdır. Artan talebi karşılayacak alt yapıya sahip olunmadığı için de yargılama süreleri afakî sürelerde seyir etmektedir¹⁷⁴.

Yargılamanın doğru şekilde işleyip kararın adaletli bir biçimde verilebilmesi için belli bir zamana ihtiyaç duyulmaktadır. Bu zaman diliminde yargılama için delil toplanır, incelemeler ve araştırmalar yapılır. Bunlar için ayrılan zaman adaletin düzgün işlenmesi adına oldukça önemlidir

Yargılama esnasında, yargılamanın gidişatına zarar verebilecek durumlarda yargı organının bazı önlemler alma yetkisi vardır. Örneğin vergi hukukunda borçlunun belli bir ikametgâhı yoksa borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin bulunması halinde, teminat gösterme ile ilgili hükümlere uyulmaması halinde, mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunması durumunda, para cezasını gerektiren fiil dolayısıyla kamu davası açılması durumunda ve İptal davası açılmasını gerektiren durumların varlığı halinde yargı mercii ihtiyati haciz kararı çıkarabilir. Ceza hukukunda henüz karar verilmeden sanığın için tutuklama talebi de yine bu duruma örnektir. İdari yargıda ise hukuka aykırılığına kuvvetle bakılan bir durumun varlığının söz konusu olduğu durumlarda yargı mercii yürütmenin durdurulması kararı verebilmektedir.

Yargı sisteminin her alanında farklı isim ve şekillerde karşımıza çıkan bu yaptırımların ortak amacı, nihai karar verilene denk o anki şartları korumak, sabit tutmaktır. Zira bu yaptırımlar olmasa idi hâkimin verdiği nihai kararın adaleti tek başına yeterince tesis ettiği söylenemezdi¹⁷⁵.

Özellikle bu yaptırımlar idari yargıda büyük önem taşımaktadır. Çünkü idari yargıya konu olan uyuşmazlıkta taraflardan biri idaredir ve idarenin yaptırım yetkisi

¹⁷² Öztürk, s.67-68.

¹⁷³ Erdoğan Bülbül, “Fransız İdari Yargılama Hukukunda İvedi Yargılama Usulleri Reformu”, Danıştay Ve İdari Yargı Günü, Sempozyum, **Danıştay Yayını**, 10-11 Mayıs 2002, Ankara, 2003, s.72.

¹⁷⁴Orhan Yet, “İdari Yargıda Yapısal Değişim”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, **TBBD** 11-12 Mayıs, Ankara, 2001, s.39-45.

¹⁷⁵ Mehmet Akif Tutumlu, “Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması Üzerine”, **TBBD**, S.5, Ankara, 1989, s. 745.

vardır. İdari yargıda davanın açılması uyuşmazlığa konu olan işlemi kendiliğinden durdurmaz, işlemin durdurulabilmesi için yargı mercilerince verilecek olan yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç vardır. İdari yargıdan farklı olarak vergi uyuşmazlığından dolayı açılan dava, mükelleflerin ayrıca bir talebi olmaksızın, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır.

İdari yargıda açıkça hukuka aykırı bir durum olsa dahi işlemin kendiliğinden durmaması, bunun için mutlaka yargı mercilerince verilecek yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duyulması bazı yazarlar tarafında eleştirilmekte ve adaletli bir sistem olmadığı ileri sürülmektedir¹⁷⁶. Yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için davalı idarenin savunmasının alınması, bazı durumlarda ise ara kararların verilmesi söz konusu olmakta bu da yürütmenin durdurulması açısından sonuca ulaşmanın uzaması anlamına gelmektedir¹⁷⁷.

Yürütmenin durdurulması kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması açısından oldukça önemli bir sistemdir. Bu sistemde amaç devletin taraf olduğu davaları konu edinen idare hukukunda diğer taraf olan kişilerin devlet tarafından mağdur edilememesidir. Yürütmenin durdurulması kararının verilmesindeki bir diğer amaç ise işlemin iptalini temin edebilmektir. Yargı merci bu kararı verdikten sonra telafisi olmayan bir durumun yaşanıp yaşanmadığını irdeler.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27. Maddesinde;

“Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir.”

İbaresi yer almaktadır. Burada yer alan yürütmenin durdurulması halinde telafisi imkansız bir zararın doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birinin yeterli görülmeyip her ikisinde mevcut olayda aranıyor olması bazı yazarlara göre

¹⁷⁶Akural, s.16.

¹⁷⁷ Öztürk, s.71.

idari yargı mercilerin yürütmenin durdurulması kararını vermesini zorlaştırma hatta engelleme nedeni ile oluşturulmuş olması yönündedir¹⁷⁸.

Uzayan yargılama süreci sonucunda alınan kararlardan hem davalının hem de davacının memnuniyet duyması olanaksızdır. Aynı zamanda üzerindeki iş yükünün yanında hızlı karar verebilme baskısı altına giren idari yargı merciinin sağlıklı karar verme durumu güçleşmektedir¹⁷⁹.

2014 yılında yapılan düzenlemeler¹⁸⁰ ve 2016 yılında başlayan uygulama öncesinde idare mahkemelerinde tek hâkim ile verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerine gidilmekteydi. İdari Yargılama Usul Kanunu'na göre, tek hâkimle verilen kararlar ile belli durumlarda heyet ile verilen kararlar için bölge idare mahkemesine davalı ya da davacı itirazda bulunabilirdi¹⁸¹. Aynı zamanda tek hâkimle verilen kararlarda karar düzeltme müessesesi kullanılarak direkt Danıştay'a da gidilebiliyordu. Bu durumun Danıştay ile bölge idare mahkemeleri arasındaki içtihatlarda farklılıklara yol açmaktaydı. Hâlbuki idari yargıda verimliliği sağlamanın en büyük koşulu içtihat birliğinin sağlanmasıdır.

İçtihat birliğini sağlamak için 2014 yılında yapılan düzenleme ile karar düzeltme müessesesi kaldırılmış, kararların istinafta kararlaştırılması öngörülmüştür. Bu yeni sistem hem Danıştay'ın iş yükünü hafifletecek hem de içtihat birliğini sağlayacaktır.

D- İstinaf Kanun Yolu Hakkındaki Görüşler

İstinaf kanun yolu Türk hukuk sisteminden 1924 yılında ihtiyaçları karşılayamadığı gerekçesi ile kaldırılmıştır. İstinaf kanun yolu hakkında o dönemden beri görüş ayrılıkları mevcuttur. İdari yargıda istinafa geçmeden önce adli yargıda istinaf sisteminden bahsetmekte fayda vardır. İstinaf kanun yolunun Türk hukuk sistemine faydalı olabilecek noktaları kadar olası sorunlar da vardır.¹⁸². Zehra

¹⁷⁸Zehreddin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 2. Basım, Alfa Yayınları, Ankara, 2001, s 46.

¹⁷⁹Çolak, s .87.

¹⁸⁰ 08/06/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan "kararın düzeltilmesine veya temyiz yoluna; tek hakim kararına karşı ise itiraz yoluna" ibaresi "ilgisine göre istinaf ya da temyiz yoluna" şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁸¹ Öztürk, s. 72.

¹⁸² Kunter, Yenisey, Nuhoglu, s. 1033; Faruk Erem, **Diyaletik Açıdan Ceza Yargılaması Hukuku**, Işın Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara, 1986, s.317.

Odyakmaz-Ümit Kaymak-İsmail Ercan, Ramazan Yıldırım, Oğuz Sancakdar gibi yazarlar istinaf kanun yolunun varlığını savunsalar da olası sorunlara da değinmektedirler. İstinafi olumlu noktalarına değinildiğinde istinaf sisteminin geçmişe bakıldığında gelişmiş hemen hemen her ülkede uygulandığını, günümüzde de çoğu ülkenin bu sistemi kullandığını ileri sürmektedirler. İlk derece mahkemelerinin herhangi bir etkiye maruz bırakılabileceği düşünülmektedir. İkinci derece yargı sistemi olan istinafta uzmanlaşmanın ve dolayısıyla da daha profesyonel ve adil bir şekilde kararlar verilebileceği öngörülmektedir. İstinaf kanun yolunun varlığının Türk vergi yargısına katabileceklerini iddia edenler bir uyuşmazlığın ikinci defa yargılanmasının daha sağlıklı çıktılar sağlayabileceğini savunmaktadırlar. Tüm bu faydaların yanında istinaf sisteminin savunucularının en temel fayda olarak gördüğü şey ise istinaf sisteminin yüksek mahkeme olan Danıştay'ın iş yükünü hafifleteceği düşüncesidir¹⁸³.

İstinaf kanun yolunu icra eden bölge idare mahkemelerinin gerekliliğini Türkiye Barolar Birliği 07.03.2019 tarihli “*İstinaf Mahkemeleri*” adlı Uluslararası Toplantıda “*Günümüzde yargı karşı karşıya olduğu iş yükü nedeni ile tıkanma noktasına gelmiştir. Hukuk ve ceza davaları aylarca, yıllarca uzayarak, hem büyük zararlara neden olmakta, hem de devletin saygınlığına gölge düşürmektedir. Bu olumsuz durumun giderilmesiyle yargıya önemine ve konumuna uygun işlerlik kazandırılması yönünde, birçok görüş ve düşünce üretilmiştir. İşte yıllardır bu sorunun çözümünde önerilen yol ve yöntemlerden biri de istinaf yoludur. İstinaf ile ilgili olumlu görüş ve düşünceler yanı sıra, ciddi kaygılarını ifade eden büyük bir hukukçu kesimi vardır. Türkiye Barolar Birliği geçmişten bu yana sadece istinaf mahkemelerinin kurulmasının, yargı sorunların çözümünde ve iyileştirilmesinde büyük bir değişiklik yapmayacağını, kısa bir süre için iyileşme olsa dahi, zamanla aynı sorunların daha ağır bir biçimde yaşanacağı fikrini savunmuştur*¹⁸⁴.

İstinaf kanun yolunun olası sorun olarak sayılabilecek noktalarına bakıldığında ise istinaf sisteminin ilk kez feodalitenin yıkım sürecinde kullanılmaya başlandığını, bu sistemin getirilme amacının mahkemelerin yetkilerini kısıtlamak olduğunu, istinaf yargı sisteminin ve istinaf mahkemelerinin adil mahkemeler olmadığını aksine siyasal mahkemeler olduğunu ve hukuka siyasetin karışmasının hukuk için en büyük tehlike

¹⁸³ Sezginer, s.88.

¹⁸⁴ Türkiye Barolar Birliği, İstinaf Mahkemeleri, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/istinafmahkemeleri.pdf>, s.2, (E.24.08.2019).

olduğunu savunulmaktadır. Nitekim istinaf kanun yolunun tarihte her ülkede kullanılmadığını yalnızca siyasi olarak ihtiyaç duyulan ülkelerde ve ihtiyaç duyulan zamanlarda kullanıldığı da belirtilmektedir. İstinaf sisteminin mevcut ülkelerin bazılarında var olan bu sistemi kaldırma yönündeki girişimlerde bu noktalara değinenlerin dayanaklarındandır. Savunulan bir diğer nokta ise bir uyuşmazlığın iki kere incelenecek olması ilk inceleme yapan yargı organını rehavete sokabilme ihtimalidir. Ayrıca istinaf sistemini kullanan çoğu ülkenin bu kanun yoluna çok dar alanlarda kullandıklarını iddia etmektedirler. İstinaf yargı sistemini savunanların en büyük dayanağı olan Danıştay'ın iş yükünü hafifletme olgusuna karşı ise istinaf yargı sistemini istemeyenlerin düşüncesi Danıştay'ın iş yükünü hafifletme için başka çözüm bulunmasıdır.

İstinafın idari yargıda olan gerekliliği ise idari yargının eksiksiz ve adaletli işleyebilmesi için elzem gözükmektedir¹⁸⁵. İstinafın Türk idari yargısına dahil edilmek istenmesinin en büyük nedenlerinden bir diğeri tıpkı adli yargıda olduğu gibi, yüksek mahkeme olan Danıştay'ın iş yükünü azaltmaktır¹⁸⁶.

İdari yargıda istinaf sisteminin eleştiri alan noktaları istinafın zaten temyiz görevi göreceğini, Danıştay ile aynı işi yapacağını, aynı yargılamanın boşuna iki kez yapılacağını ve bu durumun hem yargısal süreci uzatacağını hem de yargı maliyetlerini arttıracacağını savunmaktadırlar. Bu düşünceye sahip kişilerce bazı koşullar sağlandığı takdirde istinafa giden uyuşmazlığın üçüncü kez temyiz yolu ile Danıştay'a gidebiliyor olması da sakıncalı bir durumdur. Fakat daha dar anlamda istinaf sistemi düşüncesi benimsenir ise yargılama sürelerinin uzayacağı konusu zaten ortadan kaybolacaktır¹⁸⁷. İstinafta eleştiri alan bir diğer nokta ise istinaf sisteminin idari yargıya girişi hem davalı/davacı sıfatlarına sahip taraflar hem de devlet için bir ek maliyete yol açacağı yönündedir. Fakat idari yargı, adli yargıya nispeten daha ucuz ve basit olması hasebiyle bu tez çok da dikkate alınmamaktadır. Ayrıca istinafa bakacak olan bölge idare mahkemeleri yeni kurulmayacağı ve zaten mevcut alt yapıya sahip olması nedeniyle öne sürülen büyüklükte bir ek maliyete sebep olmayacağı aşikârdır.

¹⁸⁵ Bereket, s.24.

¹⁸⁶ Nuri Alan, "İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Danıştay Dergisi**, Sayı 29, Ankara, 1997, s. 23.

¹⁸⁷ Sancakdar, s. 16.

Yalnızca istinafin Türk yargısına faydalı olmayacağı değil, istinafin tarihteki olumsuz örnekleri de eleştirilmiştir. Bazı yazarlar Fransa'nın bu sistemi krallık sistemi için getirdiğini savunan görüşler bulunmaktadır¹⁸⁸. Bunlar, istinaf sisteminin Fransa'da yerel mahkemeleri zayıflatıp gücünü kendinden alan ve yargıyı elinde bulundurmak isteyen krallar tarafından tamamen siyasal amaçla kurdukları mahkemeler olduğunu iddia etmektedirler¹⁸⁹.

Fakat istinaf sisteminin savunular bu iddiaya karşılık istinafin merkezi güçlendirmek amacının olmayacağı zaten yalnızca bir yerde değil ülkenin birçok yerinde kurulacağı ve bunun halkın istinafa ulaşımını kolaylaştıracağını öne sürmektedirler¹⁹⁰.

İdari yargıda istinaf sistemine karşı çıkanların bir başka dayanağını ise istinaf sisteminin içtihatla farklı yorumlara yol açabilmesi ihtimalidir. Fakat bu durum 5235 sayılı Kanun'un 35. maddesindeki¹⁹¹ gibi bir düzenleme getirilerek, Danıştay'ın içtihadı birleştirme yetkisi ile aşılabilecektir.

İstinaf yargı sistemine karşı görüşte olanlar ilk derece mahkemelerinin kalitelerini arttırmamanın istinaf sistemine olan ihtiyacın ortadan kalkmasını sağlayacağını savunmaktadırlar. Bunun bir diğer yolunu ise tecrübeli ve işinde iyi hâkimleri ilk derece mahkemelerine atamak olarak görmektedirler¹⁹². Fakat bunu ileri sürenlerin temyiz sistemini ve yargılamanın yenilenmesi sistemini de göz önünde bulundurmalarında fayda vardır.

İstinaf yargı sistemine karşı olanlar istinaf sisteminin Türk idari yargı sistemine girmesi ile beraber ilk derece mahkemelerinde görev yapan hâkimlerin rehavete kapılıp

¹⁸⁸Sancakdar, s. 17.

¹⁸⁹ Faruk Erem, *İstinaf Mahkemeleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1950/1-2, S.9-17, Ankara, 1950, s. 12.

¹⁹⁰Kamil Yıldırım, *Hukuk Devletin Gereği: İstinaf*, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000, s. 127.

¹⁹¹26/09/20144 tarihli ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun md.35/3.

“ Re'sen veya bölge adliye mahkemesinin ilgili hukuk veya ceza dairesinin ya da Cumhuriyet başsavcısının, Hukuk Muhakemeleri Kanunu veya Ceza Muhakemesi Kanununa (05.08.2017 tarih ve 30145 1. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7035 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle ve yayımı tarihinde bentte yer alan "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu veya Ceza Muhakemesi Kanununa" ibaresi "Hukuk Muhakemeleri Kanunu veya Ceza Muhakemesi Kanununa" şeklinde değiştirilmiştir.) göre istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların, benzer olaylarda bölge adliye mahkemesi hukuk veya ceza dairesince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında ya da bu mahkeme ile başka bir bölge adliye mahkemesi hukuk veya ceza dairesince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında uyumsuzluk bulunması halinde bu uyumsuzluğun giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, kendi görüşlerini de ekleyerek Yargıtay'dan bu konuda bir karar verilmesini isteme.)

¹⁹² Bilge, s. 76.

işlerini aksatabileceklerini savunurken istinaf yargı sistemini savunanlar aksine kararlarının denetime tabi olduğunun bilincinde olarak çalışan ilk derece mahkemelerinin hâkimlerinin işlerini daha titizlikle ve özenle yapacaklarını iddia etmektedirler.

Bir uyuşmazlığın iki kez yargılanacak olması daha doğru kararlar verilmesi açısından isabetli görünse ve amaç bu yönde olsa da bunun aksi olma ihtimali de vardır. Bu ihtimale göre ilk derece mahkemesi hâkimleri göstermelik kararlar verecek, işlerini titizlikle yapmayacak ve kararları bozulduğunda itibarları azalabilecektir.

Tüm bu olumsuz eleştirilere rağmen alınan kararların bir kez de bölge idare mahkemeleri tarafından denetlenecek ve incelenecek olması yargıya ve yargılama sürecine olan güvenin artacağı anlamına gelmektedir.

İstinaf yargı sistemine yöneltilen en büyük eleştiri yargı sürecinin uzaması olsa da önemli olan yargılama sürecinin uzunluğundan ziyade yargılama sürecinin adil işlemesi ve alınan kararların adil, hukuka uygun ve vicdana uygun olmasıdır. Bu sebeple bir uyuşmazlığın iki yargı mercii ve iki farklı dereceye sahip mahkeme tarafından incelenmesi daha sağlıklı, daha doğru ve daha adil çıktılar edinileceği anlamına gelmektedir. Zaten hukuk devletinin asıl gayesi de budur¹⁹³. İstinaf mahkemelerinin hukuk devleti olmanın bir gereği olduğunun bir diğer göstergesi ise, istinaf mahkemelerinin belli başlı bölgelerde kurulması nedeni ile ilk derece mahkemelerine göre yerel baskı altında kalmalarının daha zor olmasıdır

İstinaf yargı sistemi Türk idari yargı sistemine girdiğinde bir üst mahkeme olan Danıştay'ın iş yükü hafifleyecek ve Danıştay istinaf mahkemesi rolünden sıyrılarak daha çok içtihat mahkemesi rolüne bürünecektir¹⁹⁴.

Bir diğer endişe ise içtihat birliğinin sağlanamaması konusunda yaşanmaktadır. Her ne kadar istinaf sisteminin getirilmesi içtihat farklılıklarına yol açacağı endişesi doğursa da istinaf sistemimizin örnek alındığı Fransız istinaf sisteminde fiilen uygulanan “ön karar” ismi verilen müessesinin hukukumuzda kanunlaşması bu durumun önüne geçebileceği görüşü mevcuttur. Ön karar usulü ilk derece mahkemesi hakimlerinin zor, karışık ve içtihat birliği olmayan konularda Danıştay ilgili dairesinin kıdemli tetkik hakimleri ile iletişime geçerek ilgili konu ile ilgili karar olup olmadığını

¹⁹³ Sezginer, s. 87.

¹⁹⁴ Sezginer, s. 88.

sormak ve Danıştay tarafından verilen kararı esas alarak karar vermek şeklinde ortaya çıkmaktadır. İçtihat farklılıklarının önüne geçilmesi için benzer bu usulün Türkiye’de kurulan istinaf sisteminde hayata geçirilmesi ile mümkün olacağı görüşü dile getirilmektedir¹⁹⁵.

Vergi yargısında iş yükünün azaltılması ayrıca ihtilafların çözüm sürelerinin kısaltılması amacıyla yönelik olarak istinaf kanun yolunun yürürlüğe konulmuştur. Bu yapılan değişikliğe ek olarak, Alman idari yargısında benimsendiği gibi vergi ihtilaflarına ilişkin alternatif çözüm yollarına yönelik zorunlu başvuru düzenlemelerinin bulunmaması, uygulamada vergi yargısının ve vergi sisteminin birbiri ile uyumlu çalışmasına engel bir durum olarak görülmektedir¹⁹⁶.



¹⁹⁵ Aydın Gülan, “Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden Ve Farklı Düşünmek”, **Danıştay Yayınları**, No:91, Ankara, 2016, s.24-25.

¹⁹⁶ Mine Kasapoğlu Turhan, “İdari Yargıda İvedi Yargılama Usulü”, **Ankara Barosu Dergisi**, S.3, 2015, s.201.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İSTİNAF

Hukuk devletinin mutlak bir gereği olan idarenin yargısal denetiminin sağlanması için erklerin birbirinden bağımsız olması gerekir. Yargı erkinin de kendi içinde uzmanlaşarak farklı kollara ayrılması sonucunda ortaya çıkan idari yargı, idari makamların kamu hukuku alanında yürüttükleri faaliyetlerden doğan uyuşmazlıkları çözmekle yetkilidir. Bu yargı kolu, bireyin hukuksal güvenlik içinde yaşadığı, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına tabi olduğu bir sistem olan hukuk sisteminin önemli bir parçasını oluşturur¹⁹⁷.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yeni bir kanun yolu olan istinafin Türk vergi yargı sürecinde yaşanan olumsuzluklara katkıları olabileceği gibi bu sistemle yaşanması muhtemel sorunlar da olacaktır. Bu bölümde istinaf kanun yolunun Türk vergi yargı sistemine getirmiş olduğu olumlu ve olumsuz yenilikler anlatılacaktır.

I- İSTİNAF SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Bir kanun yolu olarak istinafin temel amacının; somut uyuşmazlıkta adil karar verilmesi, yargılamanın çabuklaştırılması, hukukun geliştirilmesi, içtihat ve hukuk birliğinin sağlanması, bireylerin ve kamunun haklarının korunması olduğu söylenebilir¹⁹⁸.

6545 Sayılı Kanun'un Türk idari yargı sistemine girişi bu sistemde birçok yeniliğin yaşanmasına sebep olmuştur. 6545 sayılı Kanun ile kanun koyucu hukuk yargılaması alanında başlatılamayan uygulamayı idari yargılama alanında başlatmayı amaçlamaktadır. Mevcut idari yargı uygulamasındaki vergi-idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi ve Danıştay sistemi istinaf yargılaması yoluna dönüştürülmektedir¹⁹⁹. Gerek idare hukukunda gerekse vergi hukukunda yaşanan bu değişimler Türk idare

¹⁹⁷ Mithat Sancar, "İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 10 ve 11. maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre", **Amme İdare Dergisi**, C. 23, S. 1, Mart 1990, s. 69.

¹⁹⁸ Ali Telli, "İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar Ve Çözüm Öneriler", **Danıştay Yayınları**, No:91, Ankara 2016, s.141.

¹⁹⁹ Nurettin Bilici ve Adem Bilici, "İdari Yargıda İstinaf Uygulaması", **Terazi Hukuk Dergisi**, S. 99, Kasım 2014, s. 42.

hukukunun gereksinimi olarak görülüp destek aldığı gibi kimi yazarlar tarafında da eleştirilere maruz kalmıştır. Köklü bir değişime sebep olan 6545 sayılı Kanun ile itiraz müessesesi Türk idari yargısından kaldırılmış, istinaf müessesesi getirilmiştir. Bu şekilde iki dereceli hukuk sistemine sahip olan Türk idari yargısı üç dereceli bir sistem haline gelmiştir. Yeni kurulan istinaf yargılamasını icra etmek üzere yeni mahkemeler kurulmuştur. Bu mahkemelere hukukilik denetiminin yanında yeniden yargılama hakkı tanıyan yerindelik denetimi yapma yetkisi tanınmıştır. Böylelikle bölge idare mahkemelerinin yapısı oldukça değişmiştir. Bu sistemin Türk idari yargısına eklenmesinin en önemli amacı Danıştay'ın iş yükünü azaltmaktır. İş yükü azalan Danıştay içtihat mahkemesine dönüşecektir. Bu da aslında Danıştay'da yapısal bir değişiklik yapılması anlamına gelmektedir. Bu bölümde 6545 sayılı Kanunun vergi yargısı alanında yaratmış olduğu değişiklikler detaylı bir biçimde incelenecektir. Vergi yargısı istinaf sisteminin kabulü ile reform geçirmiştir. İstinaf ile birlikte hem idari yargıda hem de vergi yargısında yeni bir yargılama yapısı oluşturulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarında bu konu hakkında karar verme yetisi ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerindedir. Verilen bu kararlar davanın istinafa götürülmesi ile bölge idare mahkemeleri tarafından tekrardan incelenerek yeni bir karar alınır.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde dava açılabilir. 2019 yılı itibari ile konusu 6.000 TL'ye kadar olan davalarda vergi mahkemelerinin verdiği karar kesindir. Bu kararlar hakkında başvurulacak bir kanun yolu bulunmamaktadır. 2019 yılı itibari ile konusu 6.000 TL'yi aşan vergi davaları hakkında ilk derece mahkemesinin kararlarına karşı istinaf istemi ile bölge idare mahkemelerine başvuruda bulunulabilir. Başvuru süresi otuz gündür. 2019 yılı için konusu 6.000TL'yi aşan fakat 144.000TL'yi aşmayan davalarda bölge idare mahkemelerinin verdiği kararlar kesin olmak ile birlikte taraflar temyiz istemi ile Danıştay'a başvuruda bulunamazlar. Fakat konusu 2019 yılı için 144.000 TL'yi aşan davalarda istinaf kararlarına karşı taraflar otuz gün içerisinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunabilirler. 2019 yılı için konusu 144.000 TL'yi aşan davalarda Danıştay'ın verdiği kararlar kesin olup bu kararlara karşı başvurulacak kanun yolu bulunmamaktadır.

2019 yılı itibari ile konusu 144.000TL'yi aşan bir uyuşmazlıkta istinaf kararı otuz gün içerisinde Danıştay'a temyize götürülebilir. Danıştay istinaf aşamasında bölge

idare mahkemesinin aldığı kararı bozar ya da onar. Danıştay istinaf aşamasında bölge idare mahkemesinin verdiği kararı bozarsa dosyayı tekrar istinaf kararını veren bölge idare mahkemesine gönderir. Dosya kendisine gelen bölge idare mahkemesi kararında ısrar edebilir. Bu durumda aleyhine karar alınan taraf temyiz istemi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na başvurabilir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bölge idare mahkemesinden kendisine ısrar üzerine gelen kararı onar ya da bozar. Bozması durumunda dosyayı bölge idare mahkemesine geri gönderir. Bölge idare mahkemesi ısrar talebinin reddedilmesi üzerine tekrar ısrar edemez ve kararı bozmak durumunda kalır.

Her ne kadar 2019 yılı için konusu 144.000TL'yi aşmayan vergi uyuşmazlıkları hakkında Danıştay'a temyiz isteminde bulunulmasa da bu uyuşmazlıklar için yargılamanın yenilenmesi ya da Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru olanakları tanınmıştır.

Özetlemek gerekir ise vergi yargısında kararın kesinleşmesi belli parasal hadlere bağlanmıştır. Ve vergi yargısında kararın kesinleşmesi üç aşamalıdır. Bu durum aşağıda şema haline getirilmiştir.

Otuz gün içerisinde taraflarca istinafa götürülmeyen konusu 6.000TL ile 144.000TL (2019 yılı hadleri) arasında olan uyuşmazlıklar ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinde kesinleşebilir. Aynı şekilde konusu 144.000TL'yi aşan fakat taraflarca istinafa götürülmeyen kararların vergi mahkemesinde kesinleşebileceği gibi, istinafa götürülen fakat istinaf kararı otuz gün içerisinde temyize götürülmeyen kararlar da istinaf aşamasında kesinleşebilir.

Görüldüğü üzere istinaf kanun yolunun incelemesinde asıl kural, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerince verilen kararlardan belirlenen maddi vakıa eksikliği ya da hukuksal bir eksiklik ya da yanlışlığın istinaf ile görevli bölge idare mahkemelerince tamamlanıp/düzeltilip nihai kararın bu mahkemeler nezdinde verilmesidir²⁰⁰. Fakat bu durumun bir istisnası vardır. İYUK 14. madde nezdinde ilk derece mahkemelerinin yapmış olduğu ilk inceleme üzerine verilen bir karara karşı tarafların istinafa başvurusu üzerine, istinaf mahkemeleri bu kararı haklı görüp kabul ettiği takdirde kararı kaldırır fakat yeni bir karar vermez, dosyayı ilk derece

²⁰⁰ Selda Taner ,Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme, **TBBD**, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774>, (E.04.06.2019).

mahkemesine geri gönderir²⁰¹. Bu istisna gibi, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinde davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkemece bakılmış olması durumunda da bölge idare mahkemesi kararı kaldırarak yeniden karar vermek yerine dosyayı ilk derece mahkemesine geri gönderir. Davaya yasaklı ya da reddedilmiş hâkimin bakması durumunda da süreç bu şekilde işlemektedir. Dosya tekrar kendisine gelen vergi mahkemesinin kararı kesindir.

İYUK'un 20. maddesinde yer alan *Danıştay ve İdare ve Vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapabilecekleri hükmüne bölge idare mahkemeleri* ibaresi de eklenerek re'sen araştırma ilkesi istinaf kanun yolunu ifa etmekle yükümlü olan bölge idare mahkemelerine de dahil edilmiştir.

6545 sayılı Kanun'un Türk vergi yargı sistemine getirdiği bir diğer yenilik ise ivedi yargılama usulüne tabi olan davaların istinafta yargılanmayıp direkt olarak temyize gidebilmesidir. İvedi yargılama usulüne tabi olan konularda amaç konunun hızlı çözümlenebilmesidir. Bu amaçla kanun koyucu ivedi yargılama usulüne tabi konuların ilk derece mahkemelerinde verilen kararlar için istinafa gitmeyip doğrudan Danıştay'a temyiz istemi ile gitmesini öngörmüştür²⁰².

Kanun koyucunun bu kanunu çıkarırken öne sürdüğü gerekçede de belirttiği üzere *gecikerek karar verilmesinde hem idare hem de davacılar bakımından katlanılması zor ya da imkânsız sonuçlar doğuracak sınırlı sayıdaki dava türünün, diğerlerine göre daha ivedi bir şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir*²⁰³.

A- Yapısal Değişikliler

İstinaf sisteminin Türk idari yargı sistemine girmesi ile Türk idari yargı sistemi üç kademeli bir yargı sistemine sahip olmuştur. İtiraz kanun yolunun kaldırılması ve istinaf kanun yolunun sisteme dahil edilmesi, bölge idare mahkemelerinin tamamen değişim ve dönüşüm yaşamalarına neden olmuştur.

6545 sayılı kanunun yayımlanmasından önce İtiraz kanun yolu ile görevlendirilen bölge idare mahkemeleri Danıştay ile ilk derece mahkemeleri arasında

²⁰¹ Tahir Erdem, "İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2014, S. 311, s.23.

²⁰² İYUK 20.md. a bendi "Verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir."

²⁰³ 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 14.

bir ara mahkeme görevi görüyor iken 6545 sayılı Kanun'un getirdiği istinaf sistemi ile 2. derece yargı merci haline gelmiştir.

1- Vergi Yargısında 6545 Sayılı Kanunla Ortaya Çıkan Yenilikler

“6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile meydana gelen en büyük değişiklik, ilk derece mahkemesi sıfatı ile vergi mahkemelerinin kararlarına karşı bölge idare mahkemelerine itiraz kanun yolu ile başvuruda bulunulamaması, istinaf kanun yolu ile başvurulabiliyor olmasıdır.6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi sıfatı ile vermiş olduğu kararların bir kısmına karşı bölge idare mahkemesine diğer bir kısmı için ise Danıştay'a başvurulabilmekteydi. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 45. maddesinde itiraz istemi ile bölge idare mahkemesine götürülen dosyaların burada kesinleşme durumuna maruz kalacak olanları sayılmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 46.maddesinde ise temyiz istemi ile Danıştay'a götürülebilecek davalar sayılmıştır. İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların bir kısmı bölge idare mahkemelerince itirazın incelenmesi de büyük çoğunluğu temyiz talebi üzerine Danıştay'da hukuki denetime tabi tutulmuştur. 6545 sayılı Kanun'un gerekçesinde de belirtildiği gibi idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmiş Daniştay'da, yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir²⁰⁴.

Bu sınırlamadan önce Daniştay'ın iş yükü oldukça artmıştı. İş yükü artan Daniştay ise kararlarını verme süresi uzamakta ve bu da adaletin geç tecelli etmesi anlamına gelmektedir.

2577 sayılı İYUK'un 45. maddesinde yapılan değişiklik ile itiraz kanun yolu kaldırılmış ve istinaf kanun yolu uygulanmaya başlamıştır. Aynı maddede yeni getirilen istinaf kanun yolunun başvuru usulü, inceleme usulü ve yargılama usulleri açıklanmıştır. Bu sayede bölge idare mahkemelerinin verebilecekleri karar türleri revize edilmiştir.

İlgili kanunda bahsedilen “beş bin Türk lirası” para sınırı yer yıl değişiklik göstermektedir.

²⁰⁴ Taner, s.202.

Tablo 1: İlk derece Mahkemelerini Kesin (İstinaf Yoluna Gidilemeyen) Kararlarına İlişkin Parasal Sınırlar

2016 YILI İÇİN	5.000,-TL	(Yasal sınır)
2017 YILI İÇİN	5.000,-TL	(Yen.değ.oranı : % 3,83)
2018 YILI İÇİN	5.000,-TL	(Yen.değ.oranı : % 14,47)
2019 YILI İÇİN	6.000,- TL	(Yen. değ. oranı : 23,73)

Kaynak:<https://vergiyedair.com/2019/02/16/idari-ve-vergi-yargisinda-parasal-sinirlar-2019-yili/> (E.27/05/2019).

Tablo 2: İstinaf Mahkemelerinin Kesin (Temyiz Yoluna Gidilemeyen) Kararlarına İlişkin Parasal Sınırlar

2016 YILI İÇİN	100.000,-TL	(1)
2017 YILI İÇİN	103.000,-TL	(Yen.değ.oranı : % 3,83)
2018 YILI İÇİN	117.000- TL	(Yen.değ.oranı : % 14,47)
2019 YILI İÇİN	144.000,- TL	(Yen. değ. oranı : 23,73)

Kaynak:<https://vergiyedair.com/2019/02/16/idari-ve-vergi-yargisinda-parasal-sinirlar-2019-yili/> (E.27/05/2019)

2577 sayılı İYUK'un 46.maddesinde yer alan temyiz kanun yolu itiraz kanun yolu gibi kaldırılmamış fakat 6545 sayılı Kanun ile bu kanun yolunda da değişikliklere gidilmiştir. Buna göre İYUK 46. maddede temyize gidebilecek davalar tahdidi olarak sayılmıştır.

İYUK'un 45.ve 46. maddelerinde meydana gelen bu değişiklikler, istinaf kanun yolunun temelini oluşturmaktadır. İYUK'un 45. maddesinde meydana gelen değişiklik ile ilk derece mahkemesinde kesinleşecek olan yani istinaf yolu kapalı olan durumlardan bahsedilmiştir. Aynı zamanda bu maddede yapılan değişiklik ile bölge idare mahkemelerine gelen davaların karar verme ve inceleme yapma usulleri hüküm altına alınmıştır.

İYUK'un 46. maddesinde ise hangi konuların Danıştay'a temyiz istemi ile götürülebileceği, hangilerinin ise temyiz istemi ile Danıştay'a götürülemeyeceği ve istinaf aşamasında kesinleşeceği konuları tahdidi olarak sayılmıştır. Sınırlı sayıda sayılan bu konular dışındaki davalar istinaf istemi ile gittikleri bölge idare mahkemelerinde kesinleşeceklerdir.

6545 sayılı Kanun ile yapılmış olan değişiklikler sonrasında ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı direkt olarak Danıştay'a temyiz istemi ile gitme yolu kapatılmıştır. İlk derece mahkemesi sıfatıyla görev yapan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı direkt olarak Danıştay'a değil istinaf istemi ile bölge idare mahkemelerine gidilebilmektedir.

İstinaf istemi ile gidilen bölge idare mahkemesinde uyuşmazlığın çözüme kavuşturulamaması durumunda bazı şartlarda konu temyiz istemi ile Danıştay'a götürülebilmektedir. Bu şekilde işleyen yargılama süreci üç kademeli olarak ilerlemektedir. 6545 sayılı Kanun ile getirilen istinaf kanun yolunun bir sonucu da Türk vergi yargısında iki kademeli olarak süregelen yargılama sisteminin üç kademeli bir hale dönüşmüş olmasıdır.

Söz konusu kanunun getirdiği bir diğer yenilik ise ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararın bölge idare mahkemesinde yeniden esas incelemesine maruz kalmasıdır²⁰⁵.

Yapılan bu yeni düzenleme ile vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemeleri sıfatı ile vermiş oldukları karar ile tatmin olmayan taraflar bu karar için istinaf istemi ile bölge idare mahkemelerine bazı hadlere bağlı kalarak başvuruda bulunabilirler. İstinaf istemi ile dosya kendisine gelen bölge idare mahkemeleri dosyaya hem yerindelik hem de hukukilik denetimi yaparlar. 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde yer alan itiraz kanun yolunu uygulamak ile görevli olan bölge idare mahkemeleri ilk derece vergi mahkemelerinin verdikleri kararları yalnızca hukukilik denetimi yapmak ile mükelleftiler. Fakat 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında bölge idare mahkemelerinin görev ve yetkileri arttırılmış, yeniden yargılama görevi üstlenmiştir.

Mali yargılamanın görev alanı 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinde belirtildiğine göre genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ve bu sayılan konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları kapsamaktadır.

²⁰⁵ Murat Batı, "Yeni Bir Yargı Yolu Olan İstinaf Mahkemelerinin Tam Kamusal Malların Mahrum Bırakılamaz İlkesini Zedelemesi Sorunsalının Anayasa'nın Hak Arama Hürriyeti Işığında Değerlendirilmesi", **Leges Hukuk Dergisi**, Ocak-Nisan 2015, s.24.

2576 ve 2577 sayılı Kanunla istinaf sisteminin girişi ile geçici maddeler eklenmiş ve bu maddelerce Adalet Bakanlığı'na 28.09.2014 tarihine kadar bölge idare mahkemeleri kurma görevi verilmiştir. Bu aşamadan sonra yargı çevreleri ve yargılamaya başlama tarihlerinin Resmi Gazete'de yayımlanacağı belirtilmiştir. Nitekim 07.11.2015 tarihinde yayımlanan 29525 sayılı Resmi Gazete'de bölge idare mahkemelerinin yargı çevreleri ve 20.07.2016'da göreve başlayacakları yayımlanmıştır.

2576 sayılı Kanun'un 2. maddesinde bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığın tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Adalet Bakanlığı İzmir, İstanbul, Erzurum, Ankara, Gaziantep, Konya, Samsun ve Bursa'dan illerinde isimleri ile anılan Bölge İdare Mahkemeleri kurulmasına karar vermiş fakat Hâkimler ve Savcılar Kurulu Bursa'da kurulacak olan bölge idare mahkemesini reddetmiş ve böylelikle yedi adet bölge idare mahkemesi kurulmuştur.

6545 sayılı Kanun öncesinde vergi mahkemelerinde işleyiş şu şekildeydi. Davaya konu olan şeyin değeri o yıl için belirlenen sınırdan az olan davalarda ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin verdiği kararlara karşı tarafların bölge idare mahkemelerine itiraz etme hakları vardı. Fakat bölge idare mahkemesinin kararları kesindi, bu kararlara karşı Danıştay'a temyize gitmek mümkün deęildi²⁰⁶. Ancak kararı veren bölge idare mahkemesine karar düzeltme talebinde bulunulabiliyordu. Yani dava konusunun o yıl için belirlenen sınırdan az olduğu durumlarda vergi yargısı iki kademeli idi. Konusu o yıl için belirlenen parasal sınırdan fazla olan uyuşmazlık durumlarında ise yargı kademesi e çıkıyor, taraflar bölge idare mahkemesinin verdiği karara karşı Danıştay'a temyiz talebinde bulunabiliyorlardı. Ayrıca konusu o yıl için belirlenen parasal sınırın altında olan uyuşmazlıklara ilk derece mahkemelerinde tek hâkim ile bakılıyor ve karar veriliyor, değeri o yıl için belirlenen parasal sınırın üzerinde olan uyuşmazlık konularına ise en az üç hâkimin bir araya gelmesi ile oluşan kurul ile bakılıyor ve karar veriliyordu²⁰⁷.

6545 sayılı Kanun ile vergi yargısında oldukça radikal değişikliklere gidilmiştir. 6545 sayılı kanun ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda değişiklikler yapılmıştır. İdari

²⁰⁶ Ersin Kaplan, "İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.396, Ağustos 2014, s.180.

²⁰⁷ Mehmet Yüce, "6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.399, Kasım 2014, s.8.

yargıda itiraz kanun yoluna başvurma ve karar düzeltme talebinde bulunma olanakları kaldırılmış bunun yerine istinaf kanun yoluna başvurma hakkı tanınmıştır. Bu kanuna göre konusu 2019 yılı için 6.000TL'ye kadar olan uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin, konusu 144.000TL'ye kadar olan uyuşmazlıklarda ise bölge idare mahkemesinin kararları kesindir.

2- İstinaf İncelemesi İle Görevli Mahkemelerin Yapısında ve İşleyişindeki Değişiklikler

6545 sayılı Kanun ile birlikte vergi yargısında yaşanan kanun yollarındaki değişikliklerin yanı sıra bu kanun yollarının icrası ile mükellef olan yargı organlarının da görev yetki ve sorumluluklarında değişiklikler meydana gelmiştir. Söz konusu kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinin kararlarının kesinleşmesi noktasında değişiklikler yapılmıştır. Bölge idare mahkemelerinin ise yetkileri ve sorumlulukları genişletilmiş, yeni görevler bahşedilmiştir. En radikal değişiklikler bu mahkemelerin yapısında gerçekleştirilmiştir. Bu kanun ile yapılan değişikliklerin asıl amacı Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesidir. Bu yüzden Danıştay'da da bu amaca yönelik yenilenme gerçekleştirilmiştir. Bu bölümde vergi yargısında yargı organları olarak yer alan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da 6545 sayılı Kanun ile meydana gelen değişiklikler incelenecektir.

a-Vergi Mahkemeleri

Türk idarî yargısında ilk derece mahkemeleri idare ve vergi mahkemeleridir. Danıştay ise, kanunda belirtilen bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak da görev yapmaktadır. İdarî yargıda genel görevli mahkeme idare mahkemeleridir. Bu itibarla vergi mahkemelerinin veya Danıştay'ın görevine girmeyen davalar idare mahkemelerince çözümlenmektedir. Vergi mahkemeleri özel yetkili mahkemedir. Vergi mahkemeleri genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim

ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları çözmeye yetkilidir²⁰⁸.

Önceki bölümde de bahsedildiği gibi, vergi mahkemelerinin konusu 6.000TL'yi aşmayan uyuşmazlıklarda verdikleri karar kesin olup istinaf istemiyle bölge idare mahkemesine ya da temyiz istemi ile Danıştay'a başvuruda bulunması mümkün değildir. Yani 6545 sayılı Kanun'un vergi yargısında yarattığı değişikliklerden sonra, konusu 2019 yılı için 6.000TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklarda yargı tek kademeli bir hal almıştır.

Vergi mahkemelerinin söz konusu değişiklik karşısında göstereceği 2 farklı davranış öngörülmektedir. Bunlardan birincisi; bölge idare mahkemelerine bahsedilen yeniden yargılama görevinin ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinde kararın tekrar denetlenecek olması düşüncesinin yaratabileceği bir rahatlık ve verdikleri kararlarda titiz davranmama ihtimalidir. Bölge idare mahkemelerinde tekrar bir yargılama yapılmasının vergi mahkemesinde bu davranışı yaratacağını ihtimali, vergi mahkemelerinin itibar zedelenmesi ile karşı karşıya kalacağı, işlevsiz bir mahkeme haline geleceğini sonucunu doğurabilmektedir. Bu davranışın önüne geçmenin bir yolu vardır. Bu yol ise ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde görev yapan yargı personellerine ödül sistemidir. Vergi mahkemelerinde görev yapan hâkimlere istinaf mahkemelerinde göre yapma fırsatının tanınması, buradaki akimlerin işini aksatmalarının önüne geçecektir.

6545 sayılı Kanun ile bölge idare mahkemelerinin görevlerine yeniden yargılanma görevinin eklenmesi karşısında ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinde görev yapan yargı personellerinin davranışları hakkında düşünülen bir diğer davranış türü ise işlerine daha sıkı sarılmalarıdır. Buna göre, ilk derece mahkemesi hâkimlerinin kararlarının denetlenmesi bu hâkimlerin kararlarının denetleneceği düşüncesi ile daha titiz karar verecekleri yönündedir.

²⁰⁸ Yunus Erarşlan, "Ümit Süleyman Üstün, İdare Ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları Ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.26, S.2, 2018, s.149-187.

b- İstinaf Mahkemeleri

İstinaf kanun yolunun Türk idare hukuk sistemine girişi ile birlikte 6545 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile İYUK'un 45. maddesi revize olmuştur. Buna yenilenme ile *“İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmiş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin 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”* biçimindedir.

İstinaf kanun yolunun şekil ve usulleri 6545 sayılı Kanun'un 45. maddesinde kanunda şu şekilde açıklanmıştır; *“İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağılı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.”*

Vergi Mahkemelerinin vermiş oldukları kararlara karşı bölge idare mahkemelerine istinaf başvurusunda bulunabilme durumunu iki şekilde inceleyeceğiz.

Vergi mahkemelerinin 2019 yılı itibari ile konusu 6.000TL'ye kadar olan vergi uyumsuzlukları için vergi mahkemelerinin almış oldukları karar kesin olup bu kararlar için istinaf kanun yoluna başvuruda bulunmak mümkün değildir. Konusu 2019 yılı için 6.000TL'yi aşan davalar için istinaf kanun yolu açıktır. Bu davalar için istinaf istemi ile Bölge İdare Mahkemelerine başvuruda bulunulabilir.

Vergi mahkemelerinin konusu 2019 yılı için 6.000TL'yi aşan davalarda vermiş oldukları kararlar için ise istinaf istemi ile bölge idare mahkemesine başvuru yolu açıktır. İstinaf istemiyle başvuru yapılan bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu kararlardan konusu 144.000TL'yi aşan davalar için ise temyiz istemi ile Danıştay'a da gidilebilmektedir.

İstinafa başvuru için kanunda belirtilen süre otuz gündür. Bu süre taraflara tebliğ ile başlar. Ayrıca istinaf kanun yolu, temyizın usul ve şeklinde tabidir.

2577 sayılı İYUK m.45'e göre kendisine istinaf başvurusu yapılan bölge idare mahkemelerinin, bu başvuru üzerine yapabileceği üç şey vardır. Bunlardan ilki, ilk derece mahkemesinin kararında hukuka aykırı herhangi bir durum tespit etmemesi

halinde istinafa başvurusunu reddetmesidir. İkincisi ise maddi yanlışlıkların tespit edilmesidir ki bu durumda düzeltilebilmesi mümkün ise bölge idare mahkemesi yanlışlığı düzelterek ilk derece mahkemesinin kararını tekrarlayacaktır. İlk derece mahkemesinin kararında hukuka aykırılık bulunan sonuncu durumda ise bölge idare mahkemesi istinaf başvurusunu kabul edip, yeniden yargılama yapacak, yeni bir karar verecektir. Karar verme sürecince ihtiyaç duyması halinde bölge idare mahkemesi, dosyayı kararı veren ilk derece mahkemesine ya da farklı bir idare veya vergi mahkemesine gönderebilecektir.

Davaya yasaklı veya reddedilmiş bir hâkimin bakması ya da davaya görevli veya yetkili mahkemenin bakmamış olmalarının saptanması durumunda ise Bölge İdare Mahkemesi istinaf başvurusunu kabul ederek ilk derece mahkemesinin kararını kaldıracak ve davayı ilgili mahkemeye sevk edecektir.

İstinaf başvurusunun temelini teşkil eden kararı veren hâkim istinafta Bölge İdare Mahkemesinde dosyaya bakamaz. Ayrıca ivedi işlemler için istinaf yolu açık değildir.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile bölge idare mahkemelerinin yapılanması oldukça değişmiştir. Bahsedilen değişikliklerden önce itiraz kanun yoluna bakan Bölge İdare Mahkemeleri bir başkan ve ihtiyaca göre üyeden oluşmaktaydı fakat değişiklikler sonrasında bölge idare mahkemeleri daireler şeklinde çalışmaktadır. Yeni sisteme göre bölge idare mahkemeleri yargılama yaparken en az bir vergi dairesi ya da idare bulunmak durumundadır. Yeni sistemle birlikte oluşturulan daireler bir başkan ve iki üyeden oluşup kararları oy çokluğu ile almaktadırlar. Bölge İdare Mahkemelerinin daire sayısı işin yoğun olup olmaması göz önünde bulundurularak arttırılabilecektir. 6545 sayılı Kanun öncesinde 2576 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre bölge idare mahkemeleri;

“Bölge İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşu...” şeklinde düzenlenmiş iken, değişiklik sonrasında, *“1.Bölge İdare 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 hallerde dairelerin sayısı, adalet bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca arttırılıp azaltılabilir.3.Dairelerde bir başkan ve yeteri kadar üye*

bulunur.4.Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.”

İstinaf sistemi ile beraber kanun idareye bazı sorumluluklar yüklemiştir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz; ilk derece mahkemesinde görevli kişilerin konu üzerine ihtisaslaşmış kişiler arasından seçilmesi, seçilen bu personele görevleri ile alakalı belli zaman aralıkları ile eğitim verilmesi, yargılama süreci içerisinde bu sürecin uzamasına neden olabilecek her türlü nedene karşı tedbir alınması, yüksek yargı kararlarının düzenli bir şekilde yayımlanması, kesinleşmiş kararların halka açık olarak yayımlanması, ilk derece mahkemesinde yaşanan tüm gelişmelerin taraflara haber verilmesi. Her ne kadar sayılan sorumluluklar istinaf sisteminin bir gereği olsa da uygulama da bunlara dikkat edilmediği görülmektedir.

İstinaf sisteminde oluşabilecek fazlalık iş yükünün önüne geçilebilmesi amacıyla bazı sınırlandırmalar vardır. Şöyle ki; normal şartlarda ilk derece vergi e idare mahkemelerinin kararlarına karşı tarafların otuz gün içinde Bölge İdare Mahkemelerine istinaf başvuru hakları vardır. Bu durumun istisnası ise; konusu 6.00TL’yi geçmeyen vergi, tam yargı ve idari işlemlere karşı açılan davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi ya da idare mahkemesinin vermiş olduğu karar kesin nitelikte olup, istinafa başvuru hakkı tanınmamaktadır. Bu sınırlandırma istinafta oluşabilecek fazla iş yükünün engellenmesinde büyük rol oynamaktadır. Ancak duruma bireysel temelde baktığımızda hak arama hürriyetinin kısıtlandığını görmekteyiz.

İstinaf sisteminin Türk idari yargı sistemine girmesi ile birlikte itiraz kanun yolu kaldırılmıştır. Buna göre belli hadlerin izin verdiği ölçüde istinaf kanun yoluna başvuruda bulunabilir, istinaf kanun yolu ile bölge idare mahkemesine gelen ve burada da çözümlenemeyen bazı durumlar ise temyiz için Danıştay’a gidebilmektedir. Temyize gidebilecek konular 2577 sayılı Kanununun 46. maddesinde şöyle sıralanmıştır:

“a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.

b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.

d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.

- e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.
- f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.
- g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18.11.1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.
- ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.
- i) Liman, kurvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.
- j) 8.6.1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16.7.1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.
- k) 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- l) 3.7.2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.”

Danıştay’ın iş yükünün azaltılmasının planlanmasındaki nedenlerden biri Danıştay’ın uyuşmazlık çözmekten ziyade içtihat mahkemesi haline getirilmesinin istenmesidir. Fakat bazılarının düşünceleri bu durum Danıştay’ı içtihat mahkemesi haline getirmekten ziyade Danıştay’ın idari yargı alanındaki etkinliğinin azalacağı, Bölge İdare Mahkemelerinin idari yargı alanında etkinliğinin artacağı yönündedir.

Önceki bölümlerde incelenen ve istinaf sisteminin en güzel ve ilk örneklerini tarihe sunan Fransa’ya bakıldığında sistemin çok daha farklı işlediği görülmektedir. Fransa’da ilk derece mahkemesi olan vergi ve idare mahkemelerinde alınan tüm kararlara karşı istinaf yolu; istinafta alınan tüm kararlara karşı da temyiz yolu açıktır.

Nitekim istinaf sistemi adaletin tescilinin en doğru şekilde ifa edilmesi amacı ile getirildiyse bu şekilde işlemesi en sağlıklı olanıdır. Buna karşın ülkemizde ilk derece mahkemesi olan vergi ve idare mahkemelerinin aldığı kararlardan yaklaşık beşte biri istinafa; istinafta alınan kararların ise yaklaşık beşte biri temyize gidebilmekte ve temyize giden davaların yüzde yetmiş ise Danıştay'dan ret almaktadır²⁰⁹.

Yargı sisteminde bu tür sınırlandırmalar getirilme ihtiyacının duyulmasında bireylerin bilinçsizliğinin de payı büyüktür. Zira kişiler genellikle sonucun aleyhine olacağını bilse de tüm yargı yollarını tüketme isteği içinde olduğundan bu tutum yargıda iş yükünü oldukça arttırmakta bu durum ise yargının yavaş ilerlemesine neden olmaktadır.

İstinaf aşamasında farklı bölge idare mahkemelerinin benzer ya da aynı konular hakkında farklı kararlar vermesi, büyük anlaşmazlıklara neden olabilecektir. Bu nedenle Bölge İdare mahkemelerinde yer alan başkanlar kuruluna kendi fikirlerini Danıştay'a beyan etme hakkı tanınmıştır. Danıştay ise kendisine gelen farklı kararları değerlendirerek nihai bir karar verecek ve zıtlıkları ortadan kaldıracaktır.

06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3. maddesi, 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte şu şekilde değişmiştir.

"1.Bölge İdare 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 hallerde dairelerin sayısı, adalet bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca arttırılıp azaltılabilir.3.Dairelerde bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur.4.Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından atama yapılır."

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte bölge idare mahkemelerinin görevlerine 3A başlığında yeni bir düzenleme getirilmiştir. Bu yeni düzenlemeye göre; bölge idare mahkemeleri istinaf başvurularını incelemek ve karara bağlamak, kendi yargı çevresi içerisinde yer alan idare ve vergi mahkemelerinin görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek ve kesin bir

²⁰⁹Sancakdar, 2013, s.9.

karara bağlamak, diğer kanunlar verilen görevleri yerine getirmek görevleri ile görevlendirilmiştir. Bölge idare mahkemesi başkanının görevleri;

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte, 2576 sayılı Kanun'a 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/B maddesi eklenmiştir. Buna göre bölge idare mahkemesi başkanının görevleri şunlardır:

- a) Mahkemeyi temsil etmek.
- b) Bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek.
- c) Bölge idare mahkemesi dairelerinden birine başkanlık etmek.
- d) Mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak.
- e) Bölge idare mahkemesinin genel yönetim işlerini yürütmek.
- f) Bölge idare mahkemesi memurlarını denetlemek.
- g) Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak²¹⁰.

Yeni düzenleme ile bölge idare mahkemelerinin yargı alanındaki görevlerine yoğunlaşması beklenirken, idari alanda verilen görevlerle bunun sağlanması pek mümkün görünmemektedir. Ayrıca adaletin hâkim olduğu hukuk devleti olmanın gereği olan toplumun bilgilendirilmesi konusunda bu işi üstlenebilecek basın sözcülerinin bulunması elbette sistemin bir gereğidir²¹¹.

Bölge idare mahkemelerinin istinaf mercilerine dönüştürülmesinde temel amaç, hak arama hürriyetinin daha geniş anlamda kullanılabilmesi ve adil yargıya hizmet etmek olmalıdır²¹².

ba-Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2576 sayılı Kanun'a 3. maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki 3/C maddesi eklenmiştir. Buna göre Başkanlar Kurulu; bölge idare mahkemesi başkanı ve

²¹⁰18/6/2014 ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

²¹¹Öztürk, s.102.

²¹² Bahtiyar Akyılmaz, "Yargı Kararlarının Temyiz Öncesi Kesinleşmesi", İdari Yargıda İstinaf Semineri, **TBBD**, Mayıs 2009, Antalya, s.170.

daire başkanlarından oluşmaktadır. Bölge idare mahkemesi başkanı bulunduğu toplantılarda kurula başkanlık ederken, bulunmadığı durumlarda ise daire başkanlarından en kıdemlisi bu görevi üstlenecektir. Kurulun toplanması sırasında mazereti bulunan daire başkanının yerine ise o dairenin en kıdemli üyesi geçerek kurula katılacaktır.

Buna göre bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun yargılama görevi bulunmamaktadır. Ancak, yargılama süreci ile alakalı diğer görevleri yerine getirmekle sorumludur²¹³.

bb-Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Görevleri

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6. maddesinin 4. Fıkrasında ise bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri şu şekilde sayılmıştır.

“a) Gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak ihtisaslaşmayı sağlamak amacıyla, bölge idare mahkemesi daireleri arasındaki iş bölümünü belirlemek, daireler arasında çıkan iş bölümü uyuşmazlıklarını karara bağlamak.

b) Hukuki veya fiili nedenlerle bir dairenin kendi üyeleriyle toplanamadığı hâllerde ilgisine göre diğer dairelerden üye görevlendirmek.

c) Benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletmek”.

bc-Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Toplanma Usulleri ve Karar Düzeni

Başkanlar kurulu hiçbir üyenin eksik olmaması halinde eksiksiz toplanır ve oy çoğunluğu ile karar alır. Oyların eşit olduğu durumlarda ise başkanın olduğu taraf kazanmış sayılır.

²¹³ Kaplan, s.178.

bd-Bölge İdare Mahkemesi Dairelerinin Görevleri

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2576 sayılı Kanun'a 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/D maddesi eklenmiştir.

6545 sayılı Kanun'un 7. maddesine göre 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.”

be- Bölge İdare Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerin Nitelikleri ve Atanmaları

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2576 sayılı Kanun'a 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/E maddesi eklenmiştir. Eklenen yeni madde ile bölge idare mahkemesi başkanı, daire başkanları ve üyelerin nitelikleri ve atanmaları düzenlenmiştir. Yapılan bu değişiklik ile Danıştay daire başkanları ve üyelerinin bölge idare mahkemesi başkanı ya da Bölge İdare Mahkemesi daire başkanı olma hakları vardır. İlgili maddenin birinci bendine göre Bölge idare mahkemesi başkanı ve daire başkanları birinci sınıf olup birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş; daire üyeleri ise en az birinci sınıfa ayrılmış olup birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş idari yargı hâkim ve savcılarları arasından Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından atanacaktır.

Aynı maddenin ikinci bendine göre, Danıştay daire başkanı ve üyeleri kendi istekleri doğrultusunda Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından bölge idare mahkemesi başkanlığına veya daire başkanlıklarına atanabilmektedirler. Bunun görev süresi dört yıldır. Başka bir bölge idare mahkemesine yapılacak atamalarda da aynı usul uygulanmaktadır. Bahsedilen şekilde atananların; Danıştay üyeliği sıfatı, kadrosu, aylık ve ödeneği ile her türlü özlük hakları korunur; aylık ve ödenekleri ile her türlü mali ve sosyal haklarının Danıştay bütçesinden ödenmesine devam olunacak; disiplin ve ceza soruşturma ve kovuşturmaları Danıştay üyeleri hakkındaki hükümlere tabi olacak; bu görevde geçirdikleri süre Danıştay üyeliğinde geçmiş sayılacaktır. Bu kişiler 6545 sayılı Kanun'un 8. maddesine göre; Danıştay üyeleri tarafından Danıştay'da yapılan iş ve işlemlere katılamayacak; Hâkimler ve Savcılar Kurulu üyeliği seçimleri hariç Danıştay'daki seçimlerde aday olamayacak ve oy kullanamayacak; istekleri üzerine Danıştay'daki görevlerine geri dönebileceklerdir.

Bu düzenleme ile Danıştay başkan ve üyelerine istinaf mahkemelerinde görev ifa edebilme imkanı tanınmıştır. Fakat bu durum istinaf mahkemelerine geçmeyi hedefleyen ilk derece mahkemesindeki başkanların önünde bir engel oluşturmaktadır²¹⁴.

bf- Bölge İdare Mahkemesi Dairelerinin Toplantı ve Karar Düzeni

Bölge idare mahkemesi dairelerinin toplantı ve karar düzeni konuları 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2576 sayılı Kanuna 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/F maddesi eklenmiştir. Buna göre her dairenin bir başkan ve iki üye ile toplanacağı, kararların çoğunluk ile verileceği, toplantıların ise gizli yapılacağı belirtilmiştir.

Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, başkanlar kurulunun kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır. 6545 sayılı Kanun'un 9. maddesinde herhangi bir sebeple başkanın bulunamaması durumunda ise başkanın yerine dairenin en kıdemli üyesinin geçmesi belirtilmiştir.

²¹⁴ Öztürk, s.102.

bg- Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonunun Oluşumu ve Çalışma Düzeni

Bölge idare mahkemesinin bünyesinde var olan adalet komisyonunun oluşturulması ve oluştuktan sonraki çalışma düzeni 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2576 sayılı Kanuna 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/G maddesi eklenmiştir. Bahsedilen düzenlemeye göre her bölge idare mahkemesi bünyesinde bir adalet komisyonu bulunacaktır. Komisyon, bölge idare mahkemesi başkanının başkanlığında, Hâkimler ve Savcılar Kurulunca daire başkanları arasından belirlenen iki asıl üyeden oluşacaktır. Hâkimler ve Savcılar Kurulu ayrıca daire başkan veya üyeleri arasından iki yedek üye belirleyecektir ve başkanın yokluğunda asıl üye olan kıdemli daire başkanı, asıl üyelerin yokluğunda ise kıdemine göre yedek üyeler komisyona katılacaktır.6545 sayılı Kanun'un 10. maddesinde adalet komisyonunun toplanma usulü eksiksiz karar alma usulü ise oy çoğunluğu şeklindedir.

Bahsedilen 6545 sayılı Kanun'un 10. maddesinde bölge idare mahkemesi adalet komisyonu, 24.2.1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 114 ve 115. maddelerinde belirtilen görevler ile diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getireceği hüküm altına alınmıştır.

c- Danıştay

Temyiz, vergi mahkemelerince verilen ve taraflarca yerinde görülmeven nihai kararların; usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştay'ca denetimini sağlayan bir kanun yoludur. Bölge İdare Mahkemelerine istinaf talebi ile gelen uyuşmazlıklarda bölge idare mahkemesinin verdiği kararın kesin bir karar olup olmaması davaya konu olan uyuşmazlığın değeri ile alakalıdır. Konusu 144.000TL'yi aşmayan uyuşmazlıklar için istinaf talebi ile geldikleri bölge idare mahkemelerinde alınan kararlar kesin olup, temyiz hakkı tanınmamıştır.

Fakat konusu 144.000TL'yi aşan uyuşmazlıklara için istinaf talebi ile gelinen bölge idare mahkemesinin verdikleri karar kesin olmayıp, Danıştay'a temyiz talebi ile kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde başvuru hakkı tanınmıştır.

Danıştay temyiz talebi ile önüne gelen kararı uygun bulursa, onaylar ve karar burada kesinleşir. Kararı uygun bulur fakat gerekçede yanlışlık ya da eksiklik saptar ise gerekçeyi değiştirerek ya da eklemelerde bulunarak onaylayacaktır. Yargılamada hata bulunmaması fakat maddi hata ya da düzeltilme imkânı olan hatalar saptar ise bunları düzelterek onaylayacaktır. Ancak mahkemenin yetki ve görevi dışında yargılama yaptığı, hukuka aykırı karar verdiği, usul hükümlerinde kararı etkileyecek boyutta yanlışlıkların yapılmış olması durumlarında kararı bozacaktır. Bunların yanı sıra Danıştay kesinleşen kısmı belirtmek suretiyle kararı kısmen onaylama ya da kısmen bozma hakkına da sahiptir.

Danıştay vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz incelemesi de Danıştay Dava Daireleri Kurulu tarafından yapılmaktadır²¹⁵.

2577 sayılı kanunun 54. maddesinde düzenlenen karar düzeltme kavramı 6545 sayılı Kanun ile beraber kaldırılmıştır. Bu sebeple bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar ile Danıştay Vergi Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz başvurusu üzerine verdikleri kararlar için karar düzeltme merciine başvuruda bulunulamayacaktır.

6545 sayılı Kanun'un 20. maddesinde temyiz ile ilgili şu ibareler yer almaktadır. “*Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay’da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir.*”

6545 sayılı Kanun'un 23. maddesine göre 2577 sayılı Kanun'un 50. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir. Temyiz için dosya kendisine gelen Danıştay, kararı verdikten sonra dosyayı kararı veren mahkemeye gönderir. Bu durumda dosya Danıştay’dan bozularak geldiyse kararı veren mahkeme iki şekilde hareket edebilir. Birincisi, Danıştay’ın kararına uyabilir, ikincisi ise Danıştay’ın kararına uymayarak kendi kararında ısrar edebilir. Birinci durumun varlığı halinde karar kesinleşir. İkinci durumun varlığı halinde ise ısrarın temyizi gerçekleşir. Bu duruma ait olduğu alana göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu bakar. İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu ısrarın temyizi olarak gelen konuda İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunun verdiği karar kesindir, uyulması zorunludur.

²¹⁵ Yüce, s.12.

6545 sayılı Kanun'un ile kanun yararına temyiz kanun yolunda da yenilenme yapılmıştır. Buna göre 6545 sayılı Kanun'un 24. maddesi şu şekildedir;

“2577 sayılı Kanununun 51 inci maddesinin başlığı “Kanun yararına temyiz:” şeklinde; birinci fıkrasında yer alan “Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay’ca ilk derece mahkemesi olarak verilip” ibaresi “İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya” şeklinde ve ikinci fıkrasında yer alan “mahkeme veya Danıştay” ibaresi “merci” şeklinde değiştirilmiştir.”

6545 sayılı Kanun'da istinaf davası devam ederken yürütmenin durdurulması istemi 25. maddede düzenlenmiştir. 6545 sayılı Kanun'un 25. maddesi şu şekildedir:

“ 2577 sayılı Kanun'un 52'.. maddesinin başlığında yer alan “itiraz” ibaresi “istinaf” şeklinde; birinci fıkrasında yer alan “itiraz yoluna” ibaresi “istinaf yoluna” şeklinde; “itirazı” ibaresi “istinaf başvurusunu” şeklinde ve son cümlesinde yer alan “kararların temyizi” ibaresi “kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması” şeklinde değiştirilmiştir.”

Yukarıda yer alan düzenlemeye göre, herhangi bir tarafın istinaf kanun yoluna başvuruda bulunmuş olması hâkim, mahkeme ya da Danıştay kararlarının kendiliğinden durması sonucunu doğurmamaktadır. Bu karar ancak başvuru üzerine, belli bir teminat karşılığında verilebilmektedir. Yürütmeyi durdurma kararını davayı görme yetkisi bulunan Danıştay Dava Dairesi, Danıştay Dava Daire Kurulu ve yetkili Bölge İdare Mahkemesi alabilmektedir.

Davanın reddine ilişkin kararın temyizi durumunda davaya konu olan işlem için yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için ilgili kanundaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar 2577 sayılı Kanun'un 27.maddesinde şu şekilde yer almaktadır:

“Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. (Ek cümle: 21.2.2014-6526/17 md.) Ancak, kamu görevlileri hakkında tesis edilen atama, naklen atama,

görev ve unvan değişikliği, geçici veya sürekli görevlendirmelere ilişkin idari işlemler, uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerden sayılmaz. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.”

Özetlemek gerekir ise Danıştay istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına girmesinden önce iş yükü oldukça fazla, daha çok yargılama konusu ile ön planda olan, bölge idare mahkemelerine gelen uyuşmazlıkların yüzde yetmişine bakmakla mükellef üst derece yargı organı iken; istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına girmesi ile yargılamadan çok içtihat mahkemesi görevini üstlenen üst derece yargı organı olması amaçlanmaktadır.

B- Hukuksal Yaklaşımdaki Değişiklikler

Türk hukukunda vergi yargısının nerede yer alacağı konusu farklı görüşlere yol açmaktadır. Buna göre bazıları vergi yargısını idari yargının içerisinde konumlandırırken²¹⁶ bazıları ise vergi yargısını idari yargıdan ayrı bir dal olarak konumlandırmaktadırlar. Şu anki Türk vergi yargı sistemine bakıldığında vergi yargısının idari yargı içerisinde yer aldığı görülmektedir.

Mevcut sistemden önceki sistemde Türk vergi yargı sistemi iki kademeli olarak konumlandırılmıştır. Bu iki kademeli yargılama sistemine rağmen vergi yargısında istinaftan önce de üç farklı yargı merci bulunmaktaydı. Bunlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dır.

İlk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri görev yapmakta; vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemeleri olarak verdikleri kararlara ise duruma göre bölge idare mahkemeleri veya Danıştay bakmakta ve bu mercilerde verilen kararlar kesin nitelikte olmaktadır. Konusu belirli bir parasal haddin altında kalan davalar bölge idare mahkemelerine gitmekte ve burada kesinleşerek Danıştay’a temyiz istemi ile

²¹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, B. 23, Ankara 2014, s. 186.

gidebilmesinin yolu kapalı idi. Konusu belli bir parasal haddin üzerinde olan davalar ise bölge idare mahkemesine değil direk olarak Danıştay'a temyiz istemi ile gidebilmekteydi ki bölge idare mahkemesine itiraz istemi ile gidemediği için bunlarda iki dereceli yargılama usulüne tabi durum daldı. Yani ilk derece mahkemesi sıfatı ile görev yapan vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar belirli şartlara tabi olarak ya itiraz istemi ile bölge idare mahkemelerine ya da yine belirli şartlara bağlı olarak temyiz istemi ile Danıştay'a gidebilmektedir. Yani her halükarda iki kademeli bir yargılama yapılmaktaydı²¹⁷.

Belirtildiği üzere her yıl belirlenen parasal hadlerin altında kalan davalar için öngörülen bölge idare mahkemelerinin görev alanları sınırlı kalmış, asli görevi içtihat mahkemesi olan Danıştay'da ise iş yükü asli görevini yapamayacak kadar artmıştır. Bu durum ise doktrinde eleştirilere mahal vermiştir²¹⁸.

Eleştirilen bir diğer husus ise yargılama kademesinin, yargılama sürecinin ve şeklinin belirlenmesinde kıstasın parasal hadler olmasıdır. Onlara göre yargılama kademeleri, yargılama süreci ve şekli ekonomik şartlara paralel her yıl artarak güncellenen parasal hadlere bağlı olmamalı, uyumsuzluk konusuna bağlı olarak belirlenmelidir²¹⁹. Fakat parasal hadlere bağlı olsun ya da olmasın asıl eleştiri alan nokta bölge idare mahkemelerinin görevlerini kısıtlayan, iş yükünün çoğunu Danıştay'a bırakan iki kademe sistemin varlığıdır ve çözüm için üç kademeli bir yargılama sürecinin kurulmuş, bölge idare mahkemelerinin bu süreçte etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir²²⁰.

Aynı zamanda, aynı vergi kabahati işleyen iki farklı bireye yarattıkları vergi kaybının miktarı ya da karşı karşıya kaldıkları parasal yaptırım miktarına göre ceza verilmesi ve bunlara göre yargılama sürecinin belirlenmesi yargılama da adalet ilkesine ve Anayasa ile güvence altına alınmış olan eşitlik ilkesine ters düşecektir. Özellikle yargılama sürecinin üç dereceli bir hale gelmesi ile bu eşitsizlik bariz hale gelecektir. Aynı suçu ya da kabahati işleyen iki bireyin birinin tek dereceli yargılama sürecine maruz kalması, diğerinin ise iki yargılama sürecine maruz kalması sonuçları dahi vukuu bulabilecektir. Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekir ise 2019 yılı için istinafa

²¹⁷ Kumrulu s. 54, 55.

²¹⁸ Erdem, s.20.

²¹⁹ Kumrulu, s.56.

²²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 188.

gidebilmenin parasal sınır 6.00TL, Danıştay'a temyiz istemi ile gidebilmenin parasal sınırı ise 144.000TL'dir. Aynı suç ya da kabahati işleyen X ile Y'nin idareyi uğrattıkları vergi kaybı sırası ile 5.900TL ve 6.100TL'dir. Bu iki bireyin işlediği suç ya da kabahat aynı olduğu halde X yalnızca uyuşmazlık için vergi mahkemelerine başvurabilmekte, burada verilen karar kesin nitelikte olup bu kişi için istinaf ve temyiz kanun yolları kapalıdır. Y için ise durum farklıdır. Y ilk derece mahkemesi sıfatıyla grev yapan vergi mahkemelerine söz konusu uyuşmazlık için başvuruda bulunacak, bu mahkemenin verdiği karardan tatmin olmazsa ise istinaf istemi ile bölge idare mahkemesin başvuruda bulunabilecektir. Bu durumun en büyük sakıncalarından biri ise vergi mahkemeleri ile istinaf mahkemeleri; istinaf mahkemeleri ile Danıştay arasında çıkan içtihat farklılıklarının nasıl giderileceğidir. Örnek üzerinden açıklanacak olursa, aynı suç işleyen vergi mahkemesinde davayı kaybederken, istinafa giden Y davayı kazanır ise ortada bir içtihat farklılığı sorunu oluşacaktır²²¹.

Bir diğer eleştiri alan husus parasal sınırların zamanaşımı süresi içinde değiştirilmemesi sorunudur. Parasal sınırın bulunması adil yargılanma, hak arama özgürlüğü, eşitlik gibi yargılamanın evrensel ilkelerine aykırı durumların ortaya çıkmasına neden olabileceği düşüncesi sistemin sağlıklı işleyebileceğine güveni azaltmaktadır²²².

Aslında eleştiri alan bu sorunun temelinde de yargısal sürecin belirlenmesinde parasal sınırların kıstas olarak kabul edilmesi yatmaktadır. Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı süresi 5 yıldır. Aynı tarihte suç işleyen iki bireyin suç zamanışımının ilk yılında tespit edilen ile suç zamanışımının son yılında tespit edilenin yargılama süreçleri de farklı olacaktır. Aynı tarihte suç işleyen iki bireyden, suç zamanışımının ilk yılında tespit edilen birey üç kademeli yargılama sürecinin üçüne kadar başvurma hakkı bulunurken; suç zamanışımı sürecinin son yılında tespit edilen birey parasal sınırlar yıllık olarak arttığı üç kademeye de başvurmayabilmektedir. Bu da yargılama hakkı olarak doğuştan kazandığımız bu hakkın kullanımını zarara sokabilmektedir. Oluşabilecek bu sorun da eleştiri almakta ve bunun engellenmesi de yargılama sürecinin belirlenmesinde suçun niteliğinin temel alınması ile sağlanabilmektedir.

²²¹ Taner, 2016; Sancakdar, 2246.

²²² Hayrulloğlu, s.133.

Aynı zamanda üç kademeli yargısal süreç içerisinde kendisine istinaf yargılama görevi yüklenen bölge idare mahkemelerinin vermiş olduklarının kararların kesin hüküm niteliğinde olması, ancak bazı durumlarda bazı uyuşmazlıkların Danıştay'a götürülebilmesi, bu uyuşmazlıklara ise Danıştay'ın yüksek içtihat mahkemesi olarak yaklaşması gerekliliği üzerinde durulmuştur²²³. İstinafta alınan kararların büyük oranda kesinlik arz etmesinin Anayasa'nın idari mercilerin yargısal denetimini açıklayan hükmüne ve Danıştay mercini içeren düzenlemenin 155. maddesine de herhangi bir tezatlık oluşturmayacağını, aynı zamanda ilk derece mahkemeleri olarak görev yapan vergi mahkemelerinin tek hâkimle yargılama yapabileceğine karşın Danıştay ve istinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemelerinin kurul halinde karar vermesinin esas olduğu üzerinde durulmuştur²²⁴. Ayrıca istinaf yargı sisteminin getirebileceği ek yükümlülük nedeni ile oluşan karşı çıkmalara gerek olmadığı, iyi yetiştirilen personel ve iyi geliştirilen bir personel yönetim sistemi ile bu ek yükümlülüğün önüne geçilebileceği öngörülmektedir²²⁵.

Yukarıda bahsedilen istinaf kanun yolu açısından lehe olan görüşlerin yanı sıra bu sistemin aleyhine görüşler de mevcuttur. Bazı görüşlere göre yargılama sisteminin üç dereceli bir hale getirilmesi, yargılama sürecinin yaklaşık bir buçuk yıl uzamasına neden olacaktır²²⁶. **İstinaf kanun yoluna başvuru yürütmeyi durdurmaz yürütmenin durması için ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duyulmaktadır. dolayısıyla burada bahsedilen durum tahsilatın gecikmesi anlamına gelmemekte, yargılama sürecinin uzaması anlamına gelmektedir.** Vergi yargısında adil bir sonuca erişmek için asıl amacın titiz ve hakkaniyetli bir yargılama yapılmasını sağlamak ise istinaf sisteminin önemi göz ardı edilmemelidir. Dosyaların hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasından ziyade amaçlanan şey, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve nitelikli bir yargılama sürecinin oluşturulması ise istinaf sisteminin kabulü elzemdir.

²²³ Kumrulu, s. 57.

²²⁴ Kumrulu, s. 57, 58.

²²⁵ Kumrulu, s. 59; Zorunlu idari başvuru esasları da söz konusu sistem içerisinde değinilen bir diğer konudur. İdari başvuruya istediği sonucu elde edemeyen yükümlünün konuyu yargı önüne taşıyabilmesi şeklindeki bu yöntem idari denetim mekanizmalarını işletmekte; yargı organlarının yükünü azaltmak suretiyle hukuk geliştirme işlevine ağırlık tanımakta ve bireylerin yargısal başvuru imkânlarını ortadan kaldırmamaktadır. Bu bakımdan Türk vergi yargısının zorunlu idari başvuru aşamasıyla birlikte işleyen istinafı da içinde barındıran üç dereceli sistemle ideal tipe kavuşacağı ifade edilmiştir (Kumrulu, s. 60).

²²⁶ Kamil Mutluer, **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 141/87, Eskişehir 1975, s. 102.'den aktaran Selda Taner, "Vergi yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme", **TBBD**, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774>, (E.09.06.2019),s.192.

Engin Sayın istinaf mahkemelerinin kurulmasını, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması noktasında, Danıştay daire sayısının artırılması ya da buna benzer alınacak diğer bütün tedbirlerden daha mantıklı bulmaktadır²²⁷.

İstinaf yargı sistemini doktrinde destekleyen görüşlerin dayanaklarından biri de istinaf mahkemelerinde görev yapan hâkimlerin alanlarında daha uzmanlaşmış, daha donanım sahibi hâkimlerden oluşacağı ve bu sebeple kararların daha hukuk ile örtüşen kararlar olacağı ve adaleti daha doğru tecelli edeceği yönündedir²²⁸.

Bu sisteminin eleştiri alan bir diğer noktası ise istinaf mahkemeleri arasında yaşanması muhtemel olan içtihat birliğinin nasıl sağlanacağı konusudur. İstinaf mahkemelerinin benzer ya da aynı konular hakkında farklı kararlar vermesi bireylerin yargıya olan güvenlerini azaltabilecektir. Bu yüzden içtihatlar arasında ortak bir nokta bulunmalıdır. Konuya ilişkin çözüm Fransa'daki uygulamaya benzer bir uygulama oluşturmak ile çözümlenebilecektir²²⁹. Fransa'da istinaf mahkemeleri başkanları belli periyotlarda bir araya gelerek ortak bir görüş yaratmaya çalışmaktadırlar²³⁰. Bu durum istinaf mahkemelerinde yargılama yapan hâkimlerin bu görüşleri göz önünde bulundurarak içtihat farklılıkları yaratmalarına engel olmaktadır. Fransa'da içtihat birliğini sağlamak için kullanılan ikinci bir yöntemde mevcuttur. İstinaf mahkemelerinin aynı ya da benzer konularda vermiş oldukları kararlara karşı temyiz istemi ile üst mahkeme statüsünde bulunan Conseil d'Etat'a başvurulabilmekte ve bu üst mahkemesinin verdiği karar içtihat olarak kabul görmektedir.

Uyuşmazlıkların çözümü için yargısal yolların dışında bir de idari yollar vardır. Bu idari yollardan en yaygınları uzlaşma ve hata düzeltme mercileridir. Dava açma süresi içerisinde düzeltme talebinin reddi halinde mükellef tekrar dava açabilmektedir. Dava süresi geçtikten sonra ise Hazine ve Maliye bakanlığına dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabilmekte, bunun reddi halinde de konu yargıya intikal ettirilebilmektedir. Bu konulardaki yargısal süreç ve istinafin işleyişi de uyuşmazlıkların çözümü süresinde oluşturulan yargılama ile aynı şekilde yapılmaktadır. Hâlbuki bu idari

²²⁷ Engin Saygın, "İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.69, s.642.

<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023010569/1023009805>, (E.24.08.2019)

²²⁸ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar", **Dergipark, İGÜSBD** C: 3 S: 1, 2016, Nisan <https://dergipark.org.tr/download/article-file/510547>, s.14, (E.09.06.2019).

²²⁹ Ortaç, s.15.

²³⁰ Ahmet Akbaba, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/ 2, s.447.

yollar için parasal hadlerin varlığı doktrinde eleştiri almaktadır. Benzer bir durum uzlaşma müessesesi için de geçerli olmaktadır. Uzlaşma talebi ret gören mükellefler yargıya başvurabilmekte fakat yargısal süreçleri uyuşmazlık için öngörülen yargısal süreç ile aynı şekilde işlemektedir. Uyuşmazlık uzlaşma merciinde ele alındıktan sonra yargıya intikal ettiğinde süreç uzamaktadır ve geçen süre için gecikme faizi işlemektedir. Bu neden ile uzlaşma müessesine konu edilen uyuşmazlık yargıya intikal ettiğinde daha farklı bir yargılama ve istinaf süreci uygulanmalıdır.

İstinaf istemi bölge idare mahkemelerinde yapılacağı için bu mahkemelerde görevli hakimlerin daha fazla ve daha tecrübeli oluşu nedeni ile adaletin daha iyi gerçekleşeceği ileri sürülmektedir²³¹.

İstinaf sisteminde ilk derece merci tarafından uyuşmazlık konusuna ilişkin kararın hem bölge idare mahkemesinde hem de Danıştay'da iki defa incelenecek olmasının zaman kaybına neden olacağı, yargılama süresinin uzayacağı bununla birlikte bireyler açısından adalete erişimin maddi külfetinin artacağı görüşleri de mevcuttur²³².

Vergi yargı sistemi ile vergilendirme sisteminin farklılığı yönünden oluşabilecek sakıncalar konusunda doktrinde ortaya konulan görüş sistemlerin alındığı kaynakların farklı oluşunun çatışmaya neden olacağı yönündedir. Türkiye'de vergi sistemi Alman Vergi Usul Kanunu esas alınarak yani Alman ekolü benimsenerek kurulmuştur. Bu nedenle bu temelde kurulan vergi sistemine ilişkin ihtilafların; Fransa da uygulanan vergi yargısı esas alınarak hazırlanmış bulunan yargı sistemi ile çözümlenmeye çalışılması ve bu bağlamda istinaf kanun yolunun yürürlüğe konulması, her iki sisteminde belli bir yerden sonra tıkanmasına neden olacağı ifade edilmektedir²³³.

II-İSTİNAF KANUN YOLUNUN BAŞARISINDAKİ ETKENLER

İstinaf kanun yolunun beklenen yararı sağlayabilmesinde bazı etmenler söz konusudur. Bu etmenler yargılama öncesinde başarıyı etkileyen etmenler ve yargılama aşamasında başarıyı etkileyen etmenler olmak üzere iki başlık altında incelenebilmektedir. Yargılama öncesinde başarının sağlanmasında etkisi olan kurumlar

²³¹ Özdemir Özok, "Bölge Adliye Mahkemeleri" Ya Da "Üst Mahkemeler" Açılırken Duyulan Kimi Kaygılar, **TBB Dergisi**, S.63, 2016, s.24.

²³² Züleyha Keskin, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", **TBB Dergisi**, S. 126, 2016, s.238.

²³³ İbrahim Nihat Bayar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012, s.113.

Adalet Bakanlığı, HSK, üniversiteler ve hukuk fakülteleri, medya ve barolardır. Yargılama aşamasında başarıyı etkileyen faktörler ise istinaf öncesi ve istinaf aşamasında, istinaf sonrası yargılama sürecinde olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

A- Yargılama Öncesinde Başarıyı Etkileyen Faktörler

Yargılama öncesindeki safhada istinaf yargı sisteminin başarısını etkileyen etmenler arasında; Adalet Bakanlığı, Hâkimler ve Savcılar Kurulu, Üniversiteler, Türkiye Barolar Birliği ve Barolar ve Medya (Basın) yer almaktadır.

1- Adalet Bakanlığı

İstinaf yargı sisteminin beklenen ihtiyaçlara tam anlamı ile cevap vermesi için yargı personellerinin alanlarında uzman olmaları gerekmektedir. Aynı zamanda iyi bir istinaf sistemi için teknik ve mali yapısının da eksiksiz olması gerekmektedir. Bunlar faydalı bir istinaf sistemi yaratılması için Adalet Bakanlığına düşen görevler olarak sayılabilmektedir.

Adalet Bakanlığı nerede, kaç tane istinaf mahkemesi oluşturacağına bölgenin iş yüküne ve nüfus yoğunluğuna göre belirlemelidir. İstinaf sistemini model aldığımız Fransa'da 2013 yılında 69.107.005 kişi yaşamakta ve bunlar için sekiz istinaf mahkemesi görev yapmaktadır. Bizde ise Ankara Bölge İdare Mahkemesi, Erzurum Bölge İdare Mahkemesi, İzmir Bölge İdare Mahkemesi, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, Samsun Bölge İdare Mahkemesi, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi ve Konya Bölge İdare Mahkemesinden oluşan yedi istinaf mahkemesi varken nüfusumuz 82 milyonu aşmış durumdadır.

Aynı zamanda istinaf ile görevlendirilmiş bilge idare mahkemeleri kurulurken iller arasındaki uzaklıklar da hesaplanarak oluşturulmalıdır. Zira avukatların keşif, duruşma gibi şehirlerarasında yapmak durumunda olabilecekleri seyahatler aynı gün içinde olabilmelidir.

2- Hâkimler ve Savcılar Kurulu (HSK)

İstinaf Türk idari yargı sisteminde yeni bir yapılanma olduğu için öneminin kavranması ve bu doğrultuda hizmet verilebilmesi için hâkimlere ve diğer yargı personellerine istinaf kanun yolu hakkında eğitimler verilmeli, hâkimlerin motive olup işlerini daha titiz yapmaları için yükselmelerinde liyakate uygun davranılmalıdır²³⁴.

3- Üniversiteler ve Hukuk Fakülteleri

Her şeyin temelini oluşturan hukuk fakültelerinde verilen eğitimin kaliteli olması, adaleti uygulayacak hâkimlerinde kaliteli olmasını sağlayacaktır. Bu yüzden üniversiteler ve hukuk fakültelerinde verilen hukuk eğitimin hukukun düzgün işleminde payı büyüktür.

Fransa'da hukuk profesörlerinin dönüşümlü olarak Danıştay ve istinaf mahkemelerinde görev yaptıkları görülmektedir. Bu uygulama teorinin pratik ile birleşmesi ve daha adil çıktılarının sağlanması açısından oldukça büyük önem arz etmektedir.

4- Türkiye Barolar Birliği ve Barolar

İstinaf yargı sisteminin verimini arttırabilmenin bir yolu da avukatlığa belirli sınırlar uygulanmasıdır. Bu sınırlar sayesinde davaların niteliği artacak, dava açmak için dava açılması gibi durumlar azalacak dolayısıyla istinaf da dahil olmak üzere mahkemelerin iş yükü azalacaktır. Sözde davaları açılmasını engellemenin bir diğer yolu da harç miktarlarında artışa gidilmesidir.

5- Medya (Basın)

Günümüzde oldukça yaygın olarak kullanılan kitle iletişim araçlarının doğru kullanılması ne kadar yargı sistemi için önemli ise yanlış kullanılması da bir o kadar

²³⁴Sancakdar, s.38.

tehlike arz etmektedir. Özellikle bazı durumlarda yargının bağımsızlığını zedeleyecek nitelikte yapılan haberler hukuk sistemini ciddi şekilde zedeleyebilmektedir.

B- Yargı Aşamasında Başarıyı Etkileyen Faktörler

İstinaf kanun yolunun yargı aşamasında başarısını etkileyen faktörler istinaf öncesi ilk derece mahkemesi aşamasında, istinaf aşamasında ve istinaf sonrasındaki aşamada yaşanan faktörler olarak incelenmektedir.

1- İstinaf Öncesi İlk Derece Mahkemesi Aşamasında

Bireyin uyuşmazlığı için ilk başvurduğu mercii ilk derece mahkemeleridir. Burada çıkan karardan memnun olmayan bireyler belli sınırlar çerçevesinde istinafa başvururlar. Dolayısıyla ilk derece mahkemelerinin hukuka uygun, adil ve doğru kararlar vermesi bireyin istinafa gitmemesine bu da istinaf mahkemelerinin iş yükünün hafiflemesine neden olacaktır. Ayrıca ilk derece mahkemelerinde titiz bir şekilde yapılan yargılama, adil verilen kararlar ve kararların gerekçeli olarak yazılıp taraflara iletilmesi bireylerin adaletten tatmin olmasını ve adalete güven duymasını sağlayacaktır. Fransa'da bireylerin zaten titizlikle verilen bu karar bir üst mahkemede de değişmez düşüncesi ile üst mahkemeye başvurmamaları içtihatla güven ilkesi olarak adlandırılmaktadır.

2- İstinaf Aşamasında

İstinaf sisteminin başarılı olabilmesi için her şeyden evvel ilk derece mahkemesi hâkimlerinde oluşabilecek “nasılsa ikinci kez yargılanacak” düşüncesinin yıkılması gerekmektedir. Bu düşünce ilk derece mahkemesine gelen her uyuşmazlığın istinafa sevkini doğurur ki bu da istinaf üzerinde çok fazla iş yüküne ve bu da istinafta tıkanmalara neden olacaktır. İlk derece mahkemeleri hâkimlerinde bu düşüncenin oluşmaması ya da oluşan bu düşüncenin kırılması ilk derece mahkemesindeki hâkimlere ödül yöntemi ile engellenebilir. Mesela istinafa gelen ve ret edilen kararların hâkimlerin

yükselmesi önünde bir engel oluşturması hâkimlerin daha dikkatli kararlar vermelerini sağlayacaktır²³⁵.

İstinaf aşamasında istinaf sisteminin başarısının arttırılabilmesinin bir diğer yolu ise istinaf mahkemesi personellerinin seçiminin adil ve titizlik ile yapılmasıdır. İstinaf mahkemelerinde uzmanlaşmış hâkimlerin yer alması sisteminin daha düzgün işlemesi için elzemdir. İstinaf mahkemesi başkanının Danıştay'dan seçilmesi istinaf mahkemeleri ile Danıştay'ın iletişimini kolaylaştıracak ve kuvvetlendirecektir. Ayrıca bilgi ve tecrübelerini istinaf mahkemelerinde hâkimlere aktarabilecek olması da bir diğer avantaj olarak sayılabilmektedir. İstinaf sisteminin başarılı olmasında rolü olan bir diğer etmen ise istinaf mahkemesinde görev yapan hâkimlerin performansları temel alınarak Danıştay'a yükelebilmelerine olanak tanımaktır.

İstinaf aşamasında istinafin başarısını etkilemek için işin yoğunluğuna bağlı olarak yorulan ve bu yorgunluk sebebi ile her işi aynı titizlik ile yapamayacak olan hâkimlere raportör ya da tetkik hâkimlerinden yardımcıları tahsis edilebilir.

İstinaf mahkemelerinde görülecek uyuşmazlıkları için her iki tarafın da avukat tutma zorunluluğu getirilebilir.

Sonucu bireyin aleyhine olacağı açıkça belli olan ilk derece mahkemelerinde aleyhe çıkmış kararların bireylerce bir de üst mahkemeye götürüym güdüsü ile hareket etmesi istinaf mahkemelerinde gereksiz bir iş yüküne neden olmaktadır. Bu durumu engellemek için bireyler bilinçlendirilebilir. Bu durumu engellemenin bir diğer yolu da kararı istinafa götürmenin belli sınırlarının olmasıdır.

İstinaf görevi ile görevlendirilmiş bölge idare mahkemelerinin arasında çıkabilecek olan farklı kararlar bireyler için adalete güven duygusunu azaltabilir. Bunun önüne geçebilmenin yolu ise istinaflar kurulunun düzenli ve verimli yapılmasıdır.

3- İstinaf Sonrası Kanun Yolları Aşamasında

Türk idari yargı sisteminde bireylerin temyiz yargı yoluna başvurusu yalnızca bazı durumlarda mümkündür. Mesela vergi hukukunda bu durumlar parasal hadlere bağlanmıştır. 2019 için bir bireyin vergi uyuşmazlığı sebebi ile temyize gidebilmesinin sınırı 144.000 TL'dir.

²³⁵Sancakdar, s.38.

Türk idari yargı sisteminde kural olarak bir kararın temyize gidebilmesi için istinafta kesinleşmiş olması gerekmektedir. Fakat idari yargısını model aldığımız Fransa’da durumlar biraz daha farklıdır. Fransa’da dava istinafta kesinleşmeden daha istinaf aşamasında temyize götürülebilmektedir. Bu sebeple istinaf bizde ilk derece mahkemesinin verdiği kararın tekrar incelendiği bir mercii olmuştur.

III- VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİNİN UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR ve BU SORUNLARA KARŞI ÖNERİLER

İstinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına dahil edilmesi ihtiyaçlara cevap niteliğinde bir devrim olarak görülse de bazı olası sorunları da beraberinde getirebilmektedir. Bu sorunlar; içtihat birliği sorunu, yargılamanın parasal hadlere bağlanmasının yarattığı sorunlar, parasal sınırların zamanaşımı süresi içerisinde değiştirilmemesi sorunu ve istinaf yargı yolunda idari çözüm aşamalarının da göz önünde bulundurulması gerekliliğidir.

A- İstinaf Sisteminden Beklenen Yararlar

Tarih boyunca Türk vergi sistemine bakıldığında süregelen bazı sorunların, istinaf sisteminin Türk vergi yargısına dahil edilme zorunluluğunu yarattığı görülmektedir

Bu sorunların başında Danıştay’ın iş yükünün fazlalığı ve bu sebeple Danıştay’ın asli görevlerinden uzaklaşma ihtimali yer almaktadır. Aynı zamanda yine iş yükünün fazlalığının bir sonucu olan yargılamanın gecikmesi ve bunun doğurduğu adaletin geç tecelli etmesi büyük bir sorun halini almıştır.

İstinaf sisteminin Türk vergi yargısına dahil edilmesi ile ilk derece sıfatı ile görev yapan vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında hem bir köprü hem de Danıştay’ın yükünü paylaşacak bir yardımcı vasfında bölge idare mahkemeleri kurulmuştur. Bölge idare mahkemeleri belli merkezde bölgesel durum temel alınarak kurulmuş, o bölgede yer alan ilk derece sıfatı ile görev yapan vergi mahkemelerinin verdiği kararları inceleme ve yeniden karar verme görevi ile görevlendirilmiştir. Bu sistem ile eski

sistemde direk olarak Danıştay'a gidecek olan davaların çoğu istinaf istemi ile bölge idare mahkemelerinde gelecek, bu durum ise Danıştay'ın iş yükünü hafiflemesine neden olacaktır.

Bölge idare mahkemelerine ihtisas alanına göre hâkimler yerleştirilecek ve istinaf aşamasında gelen kararlar hukuka ve adalete daha uygun bir şekilde incelenecek ve daha adil karar alınması sağlanacaktır.

Bu sisteme göre vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı ilk derece mahkemesi sıfatı ile görev yapan vergi mahkemelerinde kesinleşecek, önemli bir kısmı ise istinaf sıfatı ile görev yapan bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek, önceki vergi yargısı sistemine nispeten çok daha az bir kısmı Danıştay'a intikal edecektir. Bu durum ise Danıştay'ı olması gereken içtihat mahkemesi sıfatına hazırlayacaktır.

1- İstinaf Mahkemelerinin Farklı Kararlarında İchtihat Birliği Sorunu

İstinaf sisteminin Türk vergi yargısına dahil edilmesi durumunda bölge idare mahkemeleri arasında yaşanabilecek içtihat ayrılıklarının nasıl çözümleneceği, içtihat birliğinin nasıl sağlanacağı en büyük soru işaretlerinden biri idi.

Böyle bir muhtemel sorun için en uygun çözüm modeli Fransa olarak görülmektedir. Fransa'nın istinaf uygulamasında içtihat birliğini sağlamak amacı ile istinaf mahkemelerinin başkanları önceden belirlenmiş yer ve zamanda, belli periyotlarda bir araya gelerek fikir beyanında bulunmak sureti ile içtihat birliği sağlamaya çalışmaktadırlar²³⁶. Bu yöntem ile içtihadın sağlanamadığı durumlarda ise bizdeki Danıştay'a tekabül eden Conseil d'Etat yargı merciine temyizden başvurulmakta ve bu mahkemenin kararı içtihat sayılmaktadır.

2- Parasal Hadlere Bağlanan Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar

Vergi yargısının kaç kademedede ilerleyebileceğini parasal hadlere bağlamak istinaf sisteminin en çok eleştirilen noktalarından biridir. Konu ya da niteliğin kıstas olmaması bunun yerine parasal sınırların kıstas olması daha önce de açıklandığı üzere eleştirilere maruz kalmaktadır.

²³⁶ Ahmet Akbaba, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/2, s.447.

Bir diğer eleştirilen nokta ise aynı ya da benzer durumlar için vergi mahkemelerinin verdiği ve o aşamada kesinleşen durumlar ile istinaf aşamasında bölge idare mahkemesinin verdiği ve o aşamada kesinleşen kararların farklı olma durumudur. Bu durumda ortaya çıkan tutarsızlığı nasıl giderileceği ve içtihadta birliğin nasıl sağlanacağı konusu istinaf sisteminin Türk vergi yargısına dahil edilmesi aşamasında en çok tartışılan konulardan birisidir. Yukarıda yer alan örnekten devam etmek gerekir ise, vergi mahkemesinde lehine karar verilen X ile istinafta lehine karar verilen Y'nin kararları arasında bir tezatlık oluşacak ve bu tezatlık bireylerin yargıya olan güvenlerini sarsacaktır.

3- Parasal Sınırların Zamanaşımı Süresi İçerisinde Değiştirilmemesi Sorunu

Vergi yargısında yargılaması belirleyen unsurun parasal hadler olmasının bir diğer sakıncası ise zamanaşımı konusunda kendini göstermektedir.

Bunun sebebi her yıl yargılama sürecini belirleyen parasal hadlerin değişmesidir. Zamanaşımı sürecinin ilk yılında suçu tespit edilen kişi üç kademeli yargılamaya tabii tutulurken, suçu zamanaşımı süresinin son yılında tespit edilen diğer bir kişi iki kademeli bir yargılama sürecine tabii tutulabilir. Bu durum ise adaletsizliğe neden olmaktadır.

Bu adaletsizliğe çözüm niteliğinde yenilenmeler yapılmalıdır. Bu durumu düzeltebilmek için suçu cezalandırırken ve yargılama süreci belirlenirken parasal hadlere değil, suçun nitelik ve büyüklüğüne bakılması daha adaletli olacaktır.

4- İstinaf Sisteminde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü İçin Uygulanan İdari Yolların da Göz Önünde Bulundurulması Gerekliliği

Ekonomide ortaya çıkan gelişmeler, mevcut vergi kanunlarında sık sık değişikliğe neden olmaktadır. Ayrıca zaman içinde vergi çeşitleri de artmaktadır. Dolayısıyla vergi çeşitlerinin artması ve kanunlarda gerçekleştirilen sık değişiklikler,

hem vergi mükelleflerini hem de vergi dairesini hataya sürüklemekte dolayısıyla uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açmaktadır²³⁷.

Türk vergi yargısında uyuşmazlıkların çözümü yalnızca yargı mercilerinde yapılmamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına intikal etmeden çözümlenebilmesi amacıyla idari yollar oluşturulmuştur. Bu bağlamda en önemli idari yollar hatanın düzeltilmesi ve uzlaşma yollarıdır. Birey kendisine yansıyan verginin yanlış olduğu iddiası ile vergi dairesine hatanın düzeltilmesi talebinde bulunabilir. Vergi dairesi bu başvuru üzerine hatayı kabul edip düzeltme yapabileceği gibi hatayı ve bu nedenle yapılan başvuruyu reddedebilir. Bu durumda kişi yargıya başvuruda bulunabilir.

Kişiye vergi dairesine hatanın düzeltilmesi talebinde bulunma süresi geçtikten sonra kişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyette bulunabilmekte bunun reddi halinde de yargıya gidebilmektedir. Hatanın düzeltilmesi taleplerinin reddi halinde başvurulabilecek yargı yolları ve süreçleri vergi uyuşmazlıklarının direk olarak yargıya intikal etmiş hali ile aynıdır. Oysaki ayrı bir alan olan vergi hatalarını düzeltme sisteminin yargılama süreci tutara bakılmaksızın işlemelidir.

Uzlaşma sistemi de birey ile vergi dairesi arasında çıkan uyuşmazlığın yargı merciine intikal etmeden çözüme kavuşturulmasını amaçlamaktadır. Uzlaşma sonucunun olumsuz olduğu durumlarda birey yargıya başvuruda bulunabilir. Bu başvuru süreci de uyuşmazlık için yargıya başvurma süreci ile aynıdır. Uzlaşma ve sonrasında yer alan yargı süreci içerisinde gecikme faizi işlemektedir. Bu sebeple uzlaşmaya konu olan uyuşmazlığın uzlaşmadan sonra yapılacak olan yargısal süreci farklı olmalıdır.

İstinaf sisteminin Türk idari yargısı açısından olumlu ve olumsuz yönleri vardır. Olumlu yönleri şu şekilde sıralanabilir²³⁸:

- Hakkını arayan bireyler için bir güvence niteliği taşıması.
- Hukuk devleti ilkesinin bir gereği niteliğinde olması.
- Bireylere Anayasa'ya dayanan dereceli yargılamanın uygulanması.

²³⁷ Meltem İrteş Gülşen, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeleri İle Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.52, Temmuz-Aralık 2018, s.243.

²³⁸ Sezginer, s.84.

- İhtisaslaşmış, daha verimli hâkimlerin dosyaları inceleme olanağının bulunması.

- İhtisaslaşmanın sağlanması ile daha doğru kararların verilmesi.

- Temyiz makamı olan Danıştay'ın iş yükünün azalması ve bunun bir getirisi olan içtihat mahkemesi rolüne bürünebilme olanağı.

- İlk derece mahkemeleri gibi istinaf mahkemelerinin her yerde kurulmayacak olması, belli merkezlerde kurulacak olması, mahkemenin yerel baskılara maruz kalmaması.

- İlk derece mahkemelerinde gözden kaçan detayların istinafta yakalanabilme ihtimali.

- İstinaf yargı sisteminin olumlu yönlerinin olduğu gibi olumsuz yönleri de mevcuttur. Bu olumsuz yönler şu şekilde sıralanabilir:

- Yargılamada derecenin artmasının zaman kaybına yol açması.

- Davaların uzaması.

- Yargılama sürecindeki oluşan masrafların artması.

- Yargı alanında görev yapan personel ihtiyaçlarının artması.

- Mahkemeler arasında çıkan karar uyuşmazlıklarının içtihat farklılıklarına yol açması.

- İlk derece mahkemelerine uzmanlaşmış, kaliteli hâkimlerin ve yargı personellerinin atanması ile istinaf mahkemelerine gerek kalmayacağı²³⁹.

Bir diğer önemli sorun ise konuları aynı fakat tutarları farklı olan vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri, istinaf mahkemeleri olan bölge idare mahkemeleri arasında çıkan uyuşmazlıkların, içtihat farklılıklarına yol açabilecek olmasıdır. Böyle bir durumun yaşanması bireylerin kanunlara ve yargı mercilerine olan güvenlerini sarsacaktır. Bu yüzden böyle bir durum yaşanmasına tedbir niteliğinde ortak bir içtihat mercii kurulmalı ve bu tip olabilecek sorunların önüne geçilmelidir.

İstinaf yargı sisteminin eleştiri alan bir diğer yönü ise yargılama süreçlerinin suçun tür ve büyüklüğüne bakılmaksızın, parasal büyüklüğüne bağlanmasıdır. Bu durum bireylerin yargılanma hakkını olumsuz etkilemekte bu ise hukuk devleti olma

²³⁹ Mehmet Şimşek, "İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması", **Ulusal Hakemli Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/229929> (E. 26.04.2019), s.966.

açısından olmaması gereken bir durumdur. Aynı suçu işleyen bireylerin yarattıkları vergi kaybına ya da maruz kaldıkları ödemeye bakılarak buna göre cezalandırılmaları anayasamızda dahi belirtilmiş olan eşitlik ilkesine ters düşecektir. Ayrıca yargılamada adalet ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

İşlenen suçun niteliğinin değil de parasal miktarının kıstas alınarak yargılama sürecinin ve şeklinin belirlenmesinin yarattığı bir diğer temel sorun ise suçun belirlenme dönemidir. Aynı suçu işleyen x ve y den x'in suçu 5 yıllık zamanaşımının ilk yılında ortaya çıkmış, y'nin suçu ise 5 yıllık zamanaşımının son yılı ortaya çıkmıştır. Bu örnekte x ve y'nin yargılanma süreçleri tamamen farklı olacaktır. Her yıl vergi yargısında parasal hadler değişiklik göstermektedir. Örneğin x ve y bu suçu 2016 yılında işlemiş olsunlar ve her ikisi de 5.500TL'lik bir vergi kaybına yol açmış olarak varsayalım, 2016 yılında suçu tespit edilen x o zamanki parasal had 6.000TL olduğu için iki dereceli bir yargılamaya maruz kalacak ve ilk derece mahkemesi sıfatı ile davaya bakan vergi mahkemesinin kararını adil bulmazsa istinafa başvurabilecektir. Fakat suçu 2019 yılında tespit edilen y için durum farklıdır. 2019'ta parasal had 6.000TL olduğu için ve işledikleri suç bu haddin altında bir tutar olduğu için suçu 2019 yılında tespit edilen y, x'ten farklı olarak tek dereceli bir yargılamaya maruz kalacaktır. Y için ilk derece mahkemesi sıfatı ile karar veren vergi mahkemesinin kararı kesin olup kararı adil bulmasa dahi istinafa götürme şansı olmayacaktır. Bu durumda aynı suçu aynı zamanda işleyen iki farklı bireye farklı yargılama yapıldığı farklı haklar tanındığı görülmektedir.

Bu durumun önüne geçilebilmesi için suç işleyen bireye yargılama sürecini tasarlarken parasal hadlere değil suçun büyüklüğüne, niteliğine ve yarattığı sonuca bakılmalıdır.

IV- Yargı Kararları Kapsamında İstinafın Yargılama Sürecine Etkilerinin Değerlendirilmesi

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında vergi yargılama sürecinde reform niteliğinde yenilikler meydana gelmiştir. Hatta sistemin başlı başına değiştiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Çalışmanın bu bölümünde ayrıntılı olarak açıkladığımız, beklenen sorun ve faydalarından bahsettiğimiz istinaf kanun yolu ve bu kanun yolunu uygulamak ile

görevli bölge idare mahkemelerinin genel bir değerlendirilmesi ve akabinde yargı kararları ışığında değerlendirilmesi yapılacaktır.

A- Genel Değerlendirme

İstinaf kanun yolunun Türk vergi yargısında gerekli görülmesinin başlıca nedenlerinden biri Danıştay'ın iş yükünün hafiflemesi ve bunun bir getirisi olarak içtihat mahkemesi rolüne bürünmesinin kolaylaşmasıdır. Bir diğer beklenti ise Danıştay'ın iş yükünün azaltılması sonucunda bölge idare mahkemelerinin yargısal etkinliğinin artırılmasıdır. Daha adil yargılamaların yapılması, uzmanlaşmış hâkimler tarafından daha doğru kararlar alınması da istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısı için olumlu sonuçlarından olacağı konusunda beklentiler oluşmuştur. Bir diğer konu ise yargılama süreleridir. Önceki bölümlerde değinildiği gibi iki kademeli yargılama sisteminden üç kademeli yargılama sistemine geçişin yargılama masrafları ile yargılama sürelerini arttıracaklarını savunurken bir kısım yazar ise Danıştay'ın iş yükü nedeni ile dosyaların çok geç karara bağlandığını ve dolayısı ile adaletin geç tecelli ettiğini savunmaktadır.

Tablo 3: Vergi Mahkemesine Gelen Dosya Sayıları, Türkiye (2011-2018)

YILLAR	GELEN				Yıl İçinde Karara Bağlanan	Bir Sonraki Yıla Devreden Yıllar	Karara Bağlanan Dosyanın Gelen Dosyaya Oranı (%)	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
	Geçen Yıldan Devreden Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam				
2011	88673	83375	3701	175749	124303	51446	70,7	239
2012	33661	97180	5542	136383	100919	35464	74,0	122
2013	53251	109141	6291	168683	103509	65174	61,4	195
2014	47382	96036	5240	148658	102128	46530	68,7	166
2015	46531	98667	5476	150674	108242	42432	71,8	151
2016	42432	104410	5729	152571	110519	42052	72,4	138
2017	42053	95749	5345	143147	94112	49035	65,7	168
2018	49034	90973	7483	147490	116042	31448	78,7	135

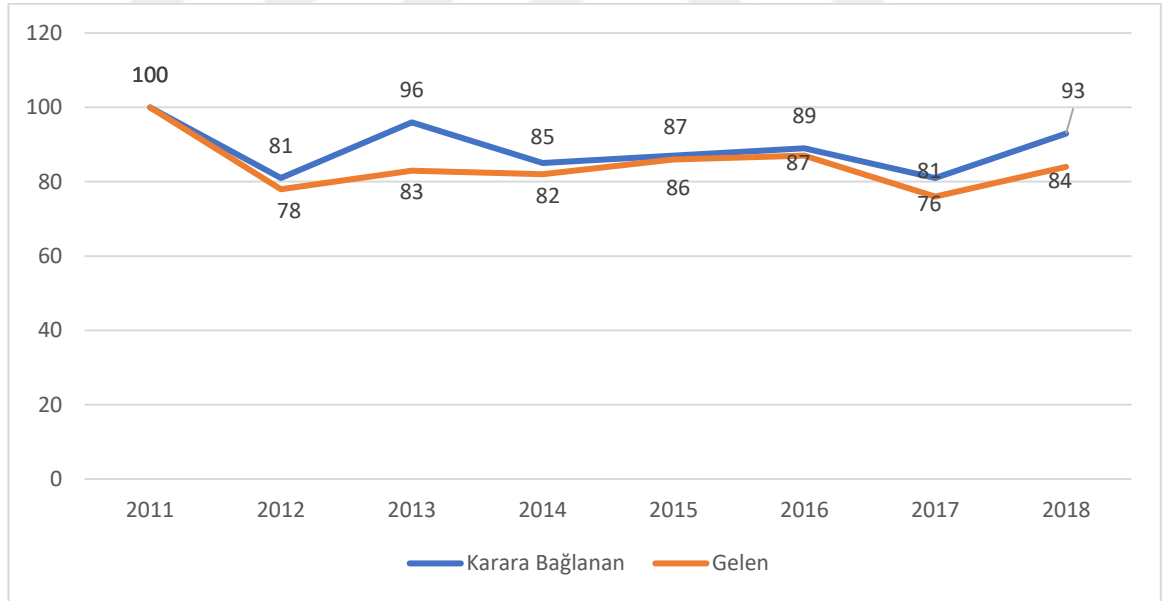
Kaynak: Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2018, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2018/istatistik2018.pdf, s.254, (E.12.06.2019).

Yukarıda yer alan tablo 2011 ve 2018 yılları arasında vergi mahkemelerine gelen dosyaları ve bunların karara bağlanma oranları ile davanın görülme sürelerini ifade etmektedir. Görüldüğü üzere vergi mahkemelerine gelen dosyalarda 2011 ile 2018 yılları arasında dalgalanmalar meydana gelmektedir.

En fazla gelen dosya 175749 dosya ile 2011 yılına, en az dosya ise 136383 dosya ile 2012 yılına denk gelmektedir. 2011 yılında gelen dosyaların %70,7'si, 2012 yılında gelen dosyaların ise %74,0'ı yıl içerisinde karara bağlanır iken , 2018 yılında bu oran %78,7'lere çıkmıştır.

Ayrıca yukarıdaki grafiği baz alarak davaların görülme sürelerinde dalgalanmaların meydana geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bir önceki yıla göre en fazla artış 73 gün ile 2013 yılında, en fazla düşüş ise 117 gün ile 2012 yılında yaşanmıştır. 2018 yılını değerlendirmek gerekirse; önceki yıla göre 33 gün azalarak 135 gün görülme süresi yaşanmıştır.

Grafik 1: Vergi Mahkemelerinde Yıllar İçerisindeki Dosya Değişimleri, Türkiye (2011-2018)



Kaynak:Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2018, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2018/istatistik2018.pdf, s.254, (E.12.06.2019).

Yukarıda yer alan grafikte 2011 ile 2018 yılları arasında dosya sayılarında yaşanan değişimler yer almaktadır. 2018 yılında vergi mahkemelerine gelen dosyaların

2011 yılı ile kıyaslandığında %16, karara bağlanan dosyaların ise %7 oranında azaldığı görülmektedir.

Tablo 4: Bölge İdare Mahkemesine Gelen Dosya Sayıları, Türkiye (2011-2018)

Yıllar	GELEN			Yıl İçinde Karara Bağlanan	Bir Sonraki Yıla Devreden	Karara Bağlanan Dosyanın Gelen Dosyaya Oranı (%)	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
	Geçen Yılda Devreden Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam				
2011	11906	100612	112518	105752	6766	94,0	33
2012	6766	111816	118582	111518	7064	94,0	22
2013	7060	148908	155968	139426	16542	89,4	29
2014	16541	157154	173695	164452	9243	94,7	29
2015	9243	181045	190288	172959	17329	90,9	27
2016	17372	232114	249486	195772	53714	78,5	60
2017	53706	262696	316402	275836	40566	87,2	63
2018	40565	221961	262526	218187	44339	83,1	69

Kaynak: Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2018,

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2018/istatistik2018.pdf, s.283, (E.12.06.2019).

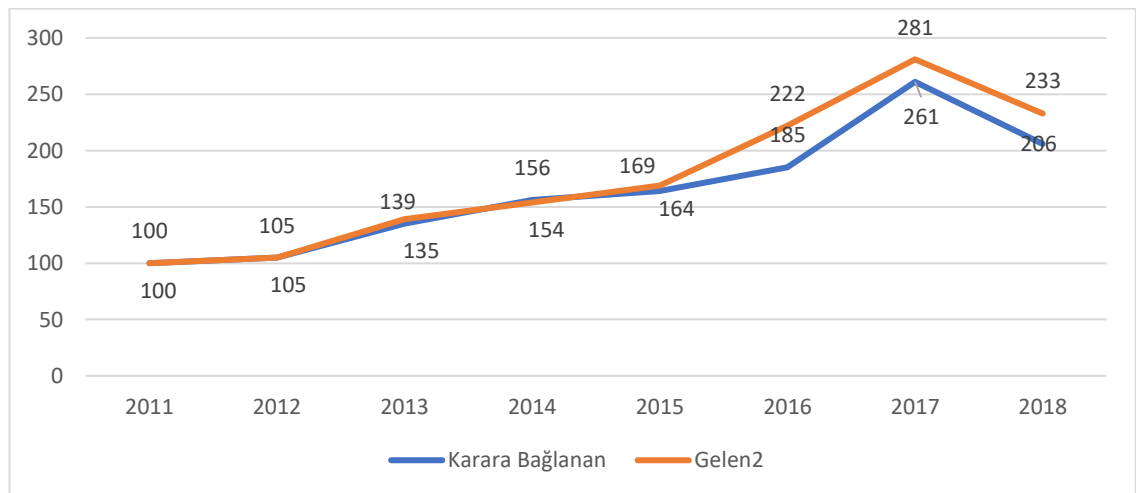
2011-2018 yılları arasında bölge idare mahkemelerinde bulunan dosya sayıları (esas dosya, yürütmenin durdurulması kararına karşı yapılan itirazlara ilişkin ve 4483 sayılı Kanundan kaynaklanan başvurulara ilişkin dosya) tablosuna göre;2018 yılında bölge idare mahkemesine gelen dosya sayısı önceki yıla göre %17,0 oranında azalarak 262526, karara bağlanan dosya sayısının %20,9 oranında azalarak 218 187, 2019 yılına devreden dosya sayısının ise %9,3 oranında artış ile 44 339 olduğu görülmektedir.2011 yılında karara bağlanan dosyaların toplam gelen dosyalara oranının %94,0 olduğu, 2018 yılına gelindiğinde ise bu oranın %83,1'e düştüğü ve bunun sonucunda dosyaların ortalama görülme süresinin arttığı ortaya çıkmıştır.

Bu tablodan hareketle istinaf kanun yolunun Türk vergi yargı sistemine dahil edilmesi tartışmalarında, vergi yargı kademelerinin ikiden üçe çıkmasının yargı sürecinin uzatılmasına neden olacağı görüşünü savunanların haklı çıktığını yönünde bir yorum yapmak yanlış olmayacaktır. Zira 2011 yılında 33 günde görülen bir dosya 2018 yılında 69 günde görülerek görülme süresi açısından iki katına çıkmıştır.

Aynı zamanda itiraz kanun yolunun kaldırılması ve istinaf kanun yolunun Türk vergi yargı ssitemine dahil edilmesinin bölge idare mahkemelerinin iş yoğunluğunu ve

yargısal süreçteki etkinliğini arttıracığı yönündeki görüşler de doğrudur. Zira istinafin uygulanmasına tekabül eden son üç yıllık kısımdaki dosya sayısının toplamı (2016/2017/2018), önceki beş yıl içinde gelen dosya sayısının toplamından 77 363 fazladır. Bunun nedeni, istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına dahil edilmesinden önce var olan itiraz kanun yolunda süreç şu şekilde işlemekte idi; ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesine gelen dosya belirli parasal sınırın üzerinde ve kanunda tahdidi olarak yer alan durumlarda dosya bölge idare mahkemesine uğramadan direk olarak Temyiz istemi ile Danıştay'a, belirli bir parasal sınırın altında kalan dosyalar ise itiraz istemi ile bölge idare mahkemesine gönderilmekteydi. Yani aynı dosyanın hem itiraz kanun yoluna hem de temyiz kanun yoluna gönderilmesi mümkün değildi. Bu durum Danıştay'da dosya birikmesine sebep olmakta ve bölge idare mahkemesinin yargısal süreçteki etkinliğinin az olmasına neden olmaktaydı. Fakat değişen sistem ile beraber üç dereceli bir yargılama yapılmaya başlanmaktadır. İlk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemesine gelen dosya artık doğrudan Danıştay'a gönderilmemekte, bölge idare mahkemesinde tekrar bir yargılama yapılmakta ve burada da çözümlenemez ise konu, 2019 yılı için alt sınırı 144.00tl olan bir sınıra tabi tutularak bunun üzerinde ise Danıştay'a temyiz istemi ile gönderilebilmektedir.

Grafik 2: Bölge İdare Mahkemelerinde Yıllar İçerisindeki Dosya Değişimleri, Türkiye (2011-2018)



Kaynak: Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatistikler 2018, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2018/istatistik2018.pdf, s.276, (E.12.06.2019).

Yukarıda yer alan grafikte de görüldüğü üzere ibölge idare mahkemelerine gelen dosyaların sayısındaki artış, istinaf kanun yolunun Türk vergi yargı sistemine dahil edildiği ve uygulanmaya başladığı 2016 yılına denk gelmektedir. Buna göre istinaf kanun yolunun bölge idare mahkemelerinin yargısal süreçteki etkinliğini arttırdığı ve dosya sayısının 2011 yılına göre iki katı oranında arttığı görülmektedir.

Yukarıda yer alan grafiğe dayarak yapılacak bir diğer yorum ise artan dosya sayısı ile doğru orantılı olarak artan dosyalara bakamama durumudur. 2011 yılından 2018 yılına doğru gelindiğinde dosyaların karara bağlanma oranlarında azalma olduğu dikkat çekmektedir. Bunun nedeni ise bölge idare mahkemelerinin dosya yoğunluğu olarak görülebilmektedir.



Tablo 5: Danıştay Dava Dairelerinin 2013 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı

DAVA DAİRELERİNİN 2013 YILI FAALİYETLERİNİN SAYISAL DAĞILIMI												
Daire/ Dosya Türü	Geçen Yılda Devir			Yıl İçinde Açılan			Yıl İçinde Sonuçlanan			Gelecek Yıla Devir		
	İlk Der ece	Te myi z /KD	Top lam	İlk Der ece	Te myi z /KD	Top lam	İlk Der ece	Te myi z /KD	Top lam	İlk Der ece	Te myi z /KD	Top lam
1.Da ire			64			190			194			19
2.Da ire	133	162	175	401	112	116	593	118	124	114	156	167
3.Da ire	1	757	757	29	129	129	22	697	699	8	135	135
4.Da ire	105	126	127	25	946	948	24	107	107	106	113	114
5.Da ire	543	134	139	368	101	105	240	108	110	671	128	134
6.Da ire	688	118	125	321	883	915	311	903	924	698	116	123
7.Da ire	20	136	137	12	676	677	6	800	801	26	124	124
8.Da ire	124	157	169	761	113	120	585	106	112	142	164	178
9.Da ire	14	147	147	26	124	125	13	130	131	27	141	141
10.D aire	104	161	171	488	777	826	647	903	968	887	148	157
11.D aire	939	156	165	268	592	619	338	144	147	869	709	796
12.D aire	967	180	189	254	111	113	424	127	131	797	163	171
13.D aire	286	514	801	531	326	379	157	251	408	183	589	772
14.D aire	127	117	119	117	111	112	110	102	103	134	126	128
15.D aire	49	791	796	125	131	144	330	121	124	971	894	991
İDD K Esas			595	-	-	517	-	-	477	-	-	636
İDD K İtira z			433	-	-	918	-	-	113	-	-	217
VD DK Esas			314	-	-	913	-	-	100	-	-	223
VD DK İtira z			0	-	-	9	-	-	9	-	-	0
Top lam	994	180	197	485	135	149	521	142	156	958	173	190
	8	498	210	3	681	453	3	325	401	8	854	262

Kaynak: Danıştay Faaliyet Raporu 2013,

https://www.danistay.gov.tr/upload/2013_yili_faaliyet_raporu.pdf,s.63, (E.13.06.2019).

Yukarıda yer alan tabloda görüldüğü üzere 2013 yılında toplamda Danıştay dava dairelerine 346.663 dosya intikal etmiş, Danıştay bu davalardan 156.401 dosyayı karara bağlamış, 190.262 dosya ise gelecek yıla devredilmiştir.

Bilindiği üzere Danıştay'ın üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireleri vergi dava daireleridir ve vergi uyuşmazlıkları ile ilgili konularda temyiz incelemesi yapmaktadırlar. Buna göre yukarıda yer alan grafikte vergi dava dairelerinin dosya sayıları şu şekildedir; üçüncü dava dairesine önceki yıldan 7.572'si önceki yıldan, 12.997'si o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 20.569 dosya intikal etmiş, bunların ise 6.999'u yıl içinde sonuçlanmış olup 13.570 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dördüncü dava dairesi, 12.736'sı önceki yıldan, 9.485'i yıl içinde açılan olmak üzere toplam 22.221 dosya intikal etmiş, bunların ise 10.761'i yıl içinde sonuçlanmış olup 11.460 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Yedinci dava dairesi; 13.701i önceki yıldan, 6.777'si o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 20.478 dosya intikal etmiş, bunların ise 8.014'ü yıl içinde sonuçlanmış olup 12.464 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dokuzuncu daav dairesi ise; 14.740'ı önceki yıldan, 12.506'sı o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 27.246 dosya intikal etmiş, bunların ise 13.102'si yıl içinde sonuçlanmış olup 14.144 tanesi gelecek yıla devredilmiştir.

Tablo 6: Danıştay Dava Dairelerinin 2014 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı

DAVA DAİRELERİNİN 2014 YILI FAALİYETLERİNİN SAYISAL DAĞILIMI												
Daire/ Dosya Türü	Geçen Yıldan Devir			Yıl İçinde Açılan			Yıl İçinde Sonuçlanan			Gelecek Yıla Devir		
	İlk Derece	Temyiz /KD	Toplam	İlk Derece	Temyiz /KD	Toplam	İlk Derece	Temyiz /KD	Toplam	İlk Derece	Temyiz /KD	Toplam
1.DAİRE			19			2177			2136			60
2.Daire	1148	15611	16759	439	9002	9441	652	13364	14016	935	10619	11554
3.Daire	8	13562	13570	9	12248	12257	7	7419	7426	10	18391	18401
4.Daire	100	11361	11461	23	9198	9221	74	9422	9496	49	11137	11186
5.Daire	648	12826	13474	418	9140	9558	476	9581	10057	590	12384	12974
6.Daire	684	11672	12356	513	10291	10804	405	9127	9532	792	12836	13628
7.Daire	24	12429	12453	26	5904	5930	16	7986	8002	34	10347	10381
8.Daire	1434	16417	17851	844	11075	11919	830	10226	11056	1448	17266	18714
9.Daire	25	14123	14148	23	14290	14313	6	9899	9905	42	18514	18556
10.Da ire	906	14862	15768	451	6327	6778	515	7766	8281	842	13423	14265
11.Da ire	869	7099	7968	101	5235	5336	710	7830	8540	260	4504	4764
12.Da ire	791	16397	17188	952	9825	10777	652	9281	9933	1091	16941	18032
13.Da ire	1840	5882	7722	515	4820	5335	818	3852	4670	1537	6850	8387
14.Da ire	132	12686	12818	109	11739	1848	104	12370	12474	137	12055	12192
15.Da ire	968	8959	9927	293	9954	10247	387	9650	10037	874	9263	10137
İDDK Esas			6361			5864			5332			6893
İDDK İtiraz			217			1255			1353			119
VDD K Esas			223			1257			1430			50
VDD K İtiraz			0			7			6			1
Topla m	9577	173886	190283	4716	129048	144324	144324	127773	143682	0	631	190294

Kaynak:Danıştay Faaliyet Raporu 2014

[https://www.danistay.gov.tr/upload/2014_yili_faaliyet_raporu.pdf,\(E.13.06.2019\)](https://www.danistay.gov.tr/upload/2014_yili_faaliyet_raporu.pdf,(E.13.06.2019))

Yukarıda yer alan tablo 6'da görüldüğü üzere 2014 yılında toplamda Danıştay dava dairelerine 333.976 dosya intikal etmiş, Danıştay bu davalardan 143.682 dosyayı karara bağlamış, 190.294 dosya ise gelecek yıla devredilmiştir.

Buna göre yukarıda yer alan tabloda vergi dava dairelerinin dosya sayıları şu şekildedir; üçüncü dava dairesine önceki yıldan 13.570'i önceki yıldan, 12.257'si o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 25.827 dosya intikal etmiş, bunların ise 7.426'sı yıl içinde sonuçlanmış olup 18.401 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dördüncü dava dairesi, 11.461'i önceki yıldan, 9.221'i yıl içinde açılan olmak üzere toplam 20.682 dosya intikal etmiş, bunların ise 9.496'sı yıl içinde sonuçlanmış olup 11.186 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Yedinci dava dairesi; 12.453'ü önceki yıldan, 5.930'u o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 18.383 dosya intikal etmiş, bunların ise 8.002'si yıl içinde sonuçlanmış olup 10.381 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dokuzuncu daav dairesi ise; 14.148'i önceki yıldan, 14.313'ü o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 28.461 dosya intikal etmiş, bunların ise 9.905'i yıl içinde sonuçlanmış olup 18.556 tanesi gelecek yıla devredilmiştir.

Tablo 7: Danıştay Dava Dairelerinin 2015 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı

DAVA DAİRELERİNİN 2015 YILI FAALİYETLERİNİN SAYISAL DAĞILIMI												
	Geçen Yıldan Devir			Yıl İçinde Açılan			Yıl İçinde Sonuçlanan			Gelecek Yıla Devir		
Daire/ Dosya Türü	İl k D er ec e	Te myi z /KD	Top lam	İlk De re ce	Temy iz /KD	Top lam	İl k De re ce	Temy iz /KD	Top lam	İl k D er ec e	Te myi z /KD	Topla m
1.DAİ RE			60			222 6			207 7			209
2.Dai re	93 5	106 19	115 54	15	7636	765 1	99	11108	112 07	0	456 5	4565
3.Dai re	10	183 90	184 00	7	1485 1	148 58	6	10323	103 29	11	229 18	22929
4.Dai re	50	111 38	111 88	10 68 4	1068 4	107 06	22	8036	805 8	50	137 86	13836
5.Dai re	58 9	123 86	129 75	62	7035	709 7	16 9	11024	111 93	29	637 9	6408
6.Dai re	77 9	128 48	136 27	54 96	1133 4	118 80	68 4	7500	818 4	64 1	166 82	17323
7.Dai re	32	103 45	103 77	27	6922	694 9	30	7782	781 2	29	948 5	9514
8.Dai re	14 51	172 70	187 21	78 5	1446 2	152 47	77 1	12355	131 26	14 28	158 80	17308
9.Dai re	41	185 15	185 56	10	1604 8	160 58	20	20115	201 35	31	144 48	14479
10.Da ire	85 9	134 26	142 85	48 3	4987	547 0	54 4	5844	638 8	76 5	685 4	7619
11.Da ire	25 7	450 8	476 5	25 3	6988	724 1	26 6	6545	681 1	24 4	486 4	5108
12.Da ire	10 92	169 40	180 32	79	5711	579 0	57 5	6850	742 5	22	750 8	7530
13.Da ire	15 40	684 6	838 6	40 3	6124	652 7	57 7	4432	500 9	13 55	849 3	9848
14.Da ire	13 7	120 53	121 90	15 9	1132 5	114 84	11 1	10927	110 38	18 5	124 51	12636
15.Da ire	88 0	925 8	101 38	36 4	1001 0	103 74	57 0	8780	935 0	67 4	104 88	11162
16.Da ire	0	0	0	54 05	2200 9	274 14	78 3	7888	867 1	46 22	141 21	18743
17.Da ire	0	0	0	15 7	1456 7	147 24	29	6412	644 1	12 8	815 5	8283
VDD K Esas	-	-	51	-	-	108 7	-	-	106 4	-	-	74
VDD K İtiraz	-	-	1	-	-	14	-	-	14	-	-	1
İDDK Esas	-	-	689 3	-	-	515 1	-	-	571 0	-	-	6334
İDDK İtiraz	-	-	119	-	-	145 4	-	-	138 7	-	-	186
Topla m	8. 65 2	174. 542	190. 318	8.7 77	170.6 93	189. 402	5. 25 6	145.9 21	161. 429	10 .2 14	177. 077	194.09 5

Kaynak:Danıştay Faaliyet Raporu 2015

https://www.danistay.gov.tr/upload/2015_yili_faaliyet_raporu.pdf, (E.13.06.2019)

Yukarıda yer alan tablo 7’de görüldüğü üzere 2015 yılında toplamda Danıştay dava dairelerine 379.783 dosya intikal etmiş, Danıştay bu davalardan 161.429 dosyayı karara bağlamış, 194.095 dosya ise gelecek yıla devredilmiştir.

Buna göre yukarıda yer alan grafikte vergi dava dairelerinin dosya sayıları şu şekildedir; üçüncü dava dairesine önceki yıldan 18.400’ü önceki yıldan, 14.858’si o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 25.82733.258 dosya intikal etmiş, bunların ise 10.329’u yıl içinde sonuçlanmış olup 22.929 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dördüncü dava dairesi, 11.188’i önceki yıldan, 10.706’sı yıl içinde açılan olmak üzere toplam 21.894 dosya intikal etmiş, bunların ise 8.058’i yıl içinde sonuçlanmış olup 13.836 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Yedinci dava dairesi; 10.377’si önceki yıldan, 6.949’u o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 17.326 dosya intikal etmiş, bunların ise 7.812’si yıl içinde sonuçlanmış olup 9.514 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dokuzuncu dava dairesi ise; 18.556’sı önceki yıldan, 16.058’i o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 34.614 dosya intikal etmiş, bunların ise 20.135 ’i yıl içinde sonuçlanmış olup 14.479 tanesi gelecek yıla devredilmiştir.

Tablo 8: Danıştay Dava Dairelerinin 2016 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı

DAVA DAİRELERİNİN 2016 YILI FAALİYETLERİNİN SAYISAL DAĞILIMI												
Daire / Dosya Türü	Geçen Yılda Devir			Yıl İçinde Açılan			Yıl İçinde Sonuçlanan			Gelecek Yıla Devir		
	İlk Derece	Teemyiz /KD	Toplam	İlk Derece	Teemyiz /KD	Toplam	İlk Derece	Teemyiz /KD	Toplam	İlk Derece	Teemyiz /KD	Toplam
1.DAİRE			209			2632			2637			204
2.Daire	1	4564	4565	1928	14274	16202	271	6298	6569	1642	12363	14005
3.Daire	10	22919	22929	20	16908	16928	21	9784	9805	2	17576	17578
4.Daire	51	13782	13833	29	21755	21784	25	7945	7970	55	25212	25267
5.Daire	32	6377	6409	341	24093	59064	8177	6214	14391	26283	15891	42174
6.Daire	635	16686	17321	2046	11883	13929	530	9487	10017	2151	19082	21233
7.Daire	23	9487	9513	44	13212	13256	21	6522	6543	49	16177	16226
8.Daire	1422	15888	17310	524	14761	15285	687	11197	11884	1218	19253	20471
9.Daire	29	14449	14478	8	25217	25225	12	12137	12149	23	17381	17404
10.Daire	771	6849	7620	536	15570	16106	4405	4614	5019	902	17775	18677
11.Daire	245	4868	5113	190	10234	10424	131	5080	5211	302	9937	10239
12.Daire	22	7507	7529	1634	9712	11346	190	6850	1040	1427	3671	11098
13.Daire	1367	8481	9848	412	4662	5074	464	4171	4635	1315	8972	10287
14.Daire	187	12448	12635	206	11597	11803	153	7913	8066	240	16132	16372
15.Daire	673	10491	11164	392	10279	10671	470	6037	6507	595	14547	15142
16.Daire	4693	14056	18749	816	8474	9290	1681	4006	5687	93	1	94
17.Daire	128	8157	8285	37	4496	4533	42	4699	4741	1	7	8
VDDK Esas	-	-	74	-	-	1371	-	-	1388	-	-	57
VDDK İtiraz	-	-	1	-	-	11	-	-	12	-	-	0
İDDK Esas	-	-	6334	-	-	5536	-	-	4048	-	-	7822
İDDK İtiraz	-	-	186	-	-	1741	-	-	1422	-	-	505
Toplam	102	177.009	194.105	43.793	217.127	272.211	13280	112.954	135.741	36298	219.977	264.863

Kaynak: Danıştay

Faaliyet

Raporu

2016

https://www.danistay.gov.tr/upload/17_03_2017_123330.pdf, (E.13.06.2019).

Tablo 8’de görüldüğü üzere 2016 yılında toplamda Danıştay dava dairelerine 400.604 dosya intikal etmiş, Danıştay bu davalardan 135.741 dosyayı karara bağlamış, 264.863 dosya ise gelecek yıla devredilmiştir.

Buna göre yukarıda yer alan tablo 8’de vergi dava dairelerinin dosya sayıları şu şekildedir; üçüncü dava dairesine önceki yıldan 22.929’u önceki yıldan, 16.928’i o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 39.857 dosya intikal etmiş, bunların ise 9.805’i yıl içinde sonuçlanmış olup 17.578 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dördüncü dava dairesi, 13.833’ü önceki yıldan, 21.784’ü yıl içinde açılan olmak üzere toplam 35.617 dosya intikal etmiş, bunların ise 7.970’i yıl içinde sonuçlanmış olup 25.267 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Yedinci dava dairesi; 9.513’ü önceki yıldan, 13.256’sı o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 22.769 dosya intikal etmiş, bunların ise 6.543’ü yıl içinde sonuçlanmış olup 16.226 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dokuzuncu dava dairesi ise; 14.478’i önceki yıldan, 25.225’i o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 39.703 dosya intikal etmiş, bunların ise 12.149 ‘u yıl içinde sonuçlanmış olup 17.404 tanesi gelecek yıla devredilmiştir.

Tablo 9: Danıştay Dava Dairelerinin 2017 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı

DAVA DAİRELERİNİN 2017 YILI FAALİYETLERİNİN SAYISAL DAĞILIMI												
	Geçen Yıldan Devir			Yıl İçinde Açılan			Yıl İçinde Sonuçlanan			Gelecek Yıla Devir		
Daire/ Dosya Türü	İl k D e r e c e	Te myi z /KD	Top lam	İlk De rec e	Temy iz /KD	Top lam	İlk De re ce	Temy iz /KD	Top lam	İl k D e r e c e	Tem yiz /KD	Topla m
1.DAİ RE			204			251 0			263 3			81
2.Dair e	16 46	123 56	140 02	41 5	4069	448 4	70 5	7733	843 8	12 87	811 8	9405
3.Dair e	2	178 95	178 97	4	4685	468 9	6	11400	114 06	0	111 80	11180
4.Dair e	55	260 38	260 93	24	4368	439 2	39	9279	931 8	40	211 27	21167
5.Dair e	26 29 9	158 86	421 85	62 28	10198	164 26	17 26 7	8603	258 70	15 19 9	173 25	32524
6.Dair e	21 52	191 07	212 59	36 7	8121	848 8	18 92	9940	118 32	62 7	169 17	17544
7.Dair e	49	161 77	162 26	57	2435	249 2	62	6556	661 8	44	120 56	12100
8.Dair e	12 23	192 25	204 78	16 00	6201	780 1	14 03	8688	100 91	14 20	167 68	18188
9.Dair e	23	191 82	192 05	19	4788	480 7	10	11366	113 76	32	126 04	12636
10.Dai re	91 7	177 82	186 99	42 1	3867	428 8	29 9	5970	626 9	10 13	151 28	16114 1
11.Dai re	30 2	993 8	102 40	17 3	3445	361 8	95	6620	671 5	35 1	668 1	7032
12.Dai re	14 50	101 43	115 93	24 5	3659	390 4	73 2	6466	719 8	93 6	662 1	3557
13.Dai re	13 18	897 1	102 89	35 2	2789	314 1	49 9	4035	453 4	11 71	772 5	8896
14.Dai re	24 0	161 33	163 73	15 6	4367	452 3	21 7	7560	777 7	17 9	129 38	13117
15.Dai re	59 3	145 49	151 42	22 1	3834	405 5	32 7	7537	786 4	47 2	108 40	11312
16.Dai re	94	1	95	0	0	0	0	0	0	1	1	2
17.Dai re	1	1	2	0	0	0	0	0	0	0	1	1
VDD K Esas	-	-	57	-	-	714	-	-	643	-	-	128
VDD K İtiraz	-	-	0	-	-	10	-	-	9	-	-	1
İDDK Esas	-	-	782 1	-	-	410 8	-	-	486 7	-	-	7062
İDDK İtiraz	-	-	505	-	-	124 3	-	-	163 4	-	-	114
Topla m	36 .3 64	223. 414	268. 365	10. 2 82	66.82 6	85.6 93	23 .5 53	111.7 53	145. 092	22 .7 72	176. 030	206.18 8

Kaynak: Danıştay Faaliyet Raporu 2017

https://www.danistay.gov.tr/upload/22_03_2018_125524.pdf, (E.13.06.2019)

Yukarıda yer alan tablo 9’da görüldüğü üzere 2017 yılında toplamda Danıştay dava dairelerine 351.280 dosya intikal etmiş, Danıştay bu davalardan 145.092 dosyayı karara bağlamış, 206.188 dosya ise gelecek yıla devredilmiştir.

Buna göre yukarıda tablo 9’da vergi dava dairelerinin dosya sayıları şu şekildedir; üçüncü dava dairesine önceki yıldan 17.897’si önceki yıldan, 4.689’u o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 22.586 dosya intikal etmiş, bunların ise 11.406’sı yıl içinde sonuçlanmış olup 11.180 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dördüncü dava dairesi, 26.093’ü önceki yıldan, 4.392’si yıl içinde açılan olmak üzere toplam 30.485 dosya intikal etmiş, bunların ise 9.318’i yıl içinde sonuçlanmış olup 21.167 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Yedinci dava dairesi; 16.226’sı önceki yıldan, 2.492’si o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 18.718 dosya intikal etmiş, bunların ise 6.618’i yıl içinde sonuçlanmış olup 12.100 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dokuzuncu dava dairesi ise; 19.205’i önceki yıldan, 4.807’si o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 24.012 dosya intikal etmiş, bunların ise 11.376’sı yıl içinde sonuçlanmış olup 12.636 tanesi gelecek yıla devredilmiştir.

Tablo 10: Danıştay Dava Dairelerinin 2018 Yılı Faaliyetlerinin Sayısal Dağılımı

DAVA DAİRELERİNİN 2018 YILI FAALİYETLERİNİN SAYISAL DAĞILIMI												
Daire/ Dosya Türü	Geçen Yıldan Devir			Yıl İçinde Açılan			Yıl İçinde Sonuçlanan			Gelecek Yıla Devir		
	İlk De rec e	Tem yiz /KD	To pl a m	İlk De rec e	Temy iz /KD	Top lam	İl k De re ce	Temy iz /KD	Top lam	İl k D er ec e	Te myi z /KD	Topla m
1.DAİ RE			80			258 6			259 9			67
2.Dair e	12 78	812 6	940 4	76 5	3730	449 5	58 1	6918	749 9	14 62	493 8	6400
3.Dair e	0	111 74	111 74	8	7007	701 5	6	8360	536 6	2	982 1	9823
4.Dair e	39	211 32	211 71	26	9443	946 9	26	15385	154 11	39	151 90	15229
5.Dair e	15 24 8	172 74	325 22	63 9	4875	551 4	97 55	9152	189 07	61 32	129 97	19129
6.Dair e	62 6	169 27	175 53	31 5	9320	963 5	51 6	10225	107 41	42 5	160 22	16447
7.Dair e	44	120 60	121 04	48	5468	551 6	55	6317	637 2	37	112 11	11248
8.Dair e	14 21	167 74	181 95	75 1	6336	708 7	97 9	8188	916 7	11 93	149 22	16115
9.Dair e	23	126 04	126 33	47	8384	843 1	54	12078	121 32	22	891 0	8932
10.Da ire	10 12	151 30	161 42	41 8	5140	555 8	30 4	4017	432 1	11 26	162 53	17379
11.Da ire	35 4	667 9	703 3	11 0	1747	185 7	13 1	3241	337 2	4	1	5
12.Da ire	93 6	662 1	755 7	50 2	9856	103 58	63 5	6301	693 6	80 3	101 76	10979
13.Da ire	11 73	772 7	890 0	28 4	3976	426 0	49 1	4133	462 4	96 6	757 0	8536
14.Da ire	18 1	129 41	131 22	12 1	5715	583 6	16 9	8123	829 2	13 3	105 33	10666
15.Da ire	48 9	108 45	113 34	18 3	4993	517 6	40 0	8119	851 9	27 2	771 9	7991
VDD K Esas	-	-	129	-	-	123 9	-	-	108 2	-	-	286
VDD K İtiraz	-	-	1	-	-	9	-	-	10	-	-	0
İDDK Esas	-	-	706 3	-	-	490 0	-	-	615 9	-	-	5804
İDDK İtiraz	-	-	120	-	-	817	-	-	852	-	-	85
Topla m	22 .8 30	176. 014	206. 237	4.2 17	85.99 0	99.7 58	14 .1 02	110.5 57	135. 361	12 .6 16	146. 263	165.12 1

Kaynak: Danıştay Faaliyet Raporu 2018, , (E.13.06.2019).

<https://www.danistay.gov.tr/upload/2018-Yilii-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf>

Yukarıda yer alan tablo 10’da görüldüğü üzere 2018 yılında toplamda Danıştay dava dairelerine 300.482 dosya intikal etmiş, Danıştay bu davalardan 135.361 dosyayı karara bağlamış, 165.121 dosya ise gelecek yıla devredilmiştir.

Buna göre yukarıda tablo 10'da vergi dava dairelerinin dosya sayıları şu şekildedir; üçüncü dava dairesine önceki yıldan 11.174'ü önceki yıldan, 7.015'i o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 18.189 dosya intikal etmiş, bunların ise 5.366'sı yıl içinde sonuçlanmış olup 9.823 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dördüncü dava dairesi, 21.171'i önceki yıldan, 9.469'u yıl içinde açılan olmak üzere toplam 30.640 dosya intikal etmiş, bunların ise 15.411'i yıl içinde sonuçlanmış olup 15.229 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Yedinci dava dairesi; 12.104'ü önceki yıldan, 5.516'sı o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 17.620 dosya intikal etmiş, bunların ise 6.372'si yıl içinde sonuçlanmış olup 11.248 tanesi gelecek yıla devredilmiştir. Dokuzuncu dava dairesi ise; 12.633'i önceki yıldan, 8.431'i o yıl içinde açılan olmak üzere toplam 21.064 dosya intikal etmiş, bunların ise 12.132'si yıl içinde sonuçlanmış olup 8.932 tanesi gelecek yıla devredilmiştir.

Yukarıda yer alan tablolara bakıldığında Danıştay'a toplamda 2013 yılında 346.663 dosya intikal etmiş ve bu dosyaların 156.401'i yani yaklaşık %45'i sonuçlandırılmıştır. 2014 yılında ise Danıştay'a gelen toplam dosya sayısı 333.976, toplam sonuçlanan dosya sayısı ise 143.682'dir. Yani 2014 yılında sonuçlanan dosya sayısı toplam dosya sayısının %43'üne tekabül etmektedir. 2015 yılında ise toplam dosya sayısı 379.783 iken karar sayısı ise 161.429'tur. Yani dosyaların yaklaşık %42'si karara bağlanmıştır. Danıştay'a gelen toplam dosya sayısı 2016 yılında 400.604 iken karara bağlanan dosya sayısı 135.741'tir ki bu da toplam dosyaların %33'üne tekabül etmektedir. 2017 yılında Danıştay'a gelen 351.280 dosyanın 145.092'si yani %41 karara bağlanmıştır. Bu oran 2018 yılında ise 300.482 dosya sayısı ve 135.361 karar sayısı ile %45'e yükselmiştir.

Danıştay'a intikal eden toplam dosya sayısı 2014 yılında 12.687 azalmış, 2015 yılında 45.807 kadar artmış, 2016 yılında 20.821 artmış, 2017 yılında 49.324 kadar azalmış ve 2018 yılında da 50.798 dosya azalmıştır.

Yukarıda yer alan oranlara bakıldığında özellikle 2016 yılında karara bağlanan dosya sayısının tüm dosya sayısının %33'üne tekabül edecek kadar düşük oranlarda seyir ettiğini fakat istinafin Türk vergi yargısına girişine tekabül eden 2016 yılından sonraki 2017 ve 2018 yıllarında bu oranların sırası ile %41 ve %45'lere yükseldiği görülmektedir. Bu oranlardan hareketle Danıştay'ın istinafin uygulanmaya başladığı bu

yıllarda iş yükünün azalması sebebi ile daha çok dosyayı karara bağladığı yorumu yapılabilmektedir.

Aynı şekilde Danıştay'a intikal eden dosya sayılarına bakıldığında istinafin uygulanmaya başladığı 2016 yılından sonraki 2017 ve 2018 yıllarında Danıştay'a gelen dosya sayıları sırası ile 49.324 ve 50.798 dosya kadar azalmaya meydana gelmiştir. Danıştay'a intikal eden dosya sayılarında yaşanan bu azalmayı istinaf yargı sisteminin Türk vergi yargı sistemine dahil edilmesi ile bağdaştırmak yanlış olmayacaktır.

B-Yargı Kararları Kapsamında Değerlendirme

6545 sayılı kanunun Türk vergi sistemine getirmiş olduğu yenilikler, Danıştay'ın iş yükünü azaltmak başta olmak üzere kararın tekrar incelenerek daha sağlam temeller üzerinde verilmiş olması, verilen kararların bir denetime tabi olması, yargı yollarının kademesinde artış yaşanması gibi birçok madde halinde sıralanabilmektedir. Bu bölümde öngörülen bu olumlu ve olumsuz yönleri ile Türk vergi yargı sistemine dahil edilen istinaf yargı sisteminin yargısal kararlar ışığında ele alınacak ve incelenecektir.

1- İstinaf Kanun Yolu Getirilen Usule İlişkin Kararlar

İdari yargıda istinaf kanun yolu getirilmeden önce, görev yetki (idari yargının görevine girme koşulu ile) ve ilk incelemeye ilişkin hususlar temyiz incelemesine tabi tutulmakta idi. Dolayısı ile usule ilişkin bozma kararı ilk derece mahkemesine dosyanın iadesine ve muhakeme sürecinin uzamasına neden oluyordu.

Getirilen yeni düzenleme 2577 sayılı yasanın 45. maddesinin 5. Fıkrası şu şekildedir;

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

Görüldüğü üzere ilk inceleme üzerine verilen kararlar²⁴⁰ ile görevsiz veya yetkisiz mahkeme veya reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılan davalarda istinaf yeri dosyayı kararı kaldırarak ilk derece mahkemesine iade edecektir. Esasen bu istinaf aşamasında dosyanın birinci derece mahkemesine iade edildiği tek durumdur.

Çınarlı duruşma yapılmaksızın verilen karar nedeniyle istinaf aşamasında dosyanın iade edilmesine ilişkin istinaf kararını eleştirmektedir. Yazara göre 2577 sayılı Kanunun 45. maddesinin 5. fıkrası ilk derece mahkemesine usuli sebeplerle iade hallerinin sınırlı olarak sayıldığını bunun yorum yoluyla genişletmenin kanuna aykırı olduğunu belirtmektedir.²⁴¹

Biz de bu görüşe katılıyoruz. Muhakeme sürecini hızlandırmak ve Danıştay'ın iş yükünü azaltarak onu bir içtihat mahkemesine dönüştürmeyi amaç edinen bir kanun yolu olan istinaf kanun yolunun birinci derece mahkemesine dosya iade sebepleri sınırlı sayıda sayılmıştır. Kaldı ki istinaf aşamasında maddi eksiklerin giderilmesi pek alamümkündür²⁴².

2- İstinaf Kanun Yoluna Başvurulabilmesine İlişkin Getirilen Sınırlama

Belirtmek gerekir ki ülkemiz de vergi davaları için istinaf kanun yolu oldukça geniş tutulmuştur. İYUK madde 45;

²⁴⁰ 1. Dilekçeler Danıştay da Evrak Müdürlüğüne kaydedilir ve Genel Sekreterlikçe görevli dairelere havale olunur.

2. (**Değişik: 2/7/2012-6352/53 md.**) Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dilekçeler, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunur. Dilekçe sahibine evrakın tarih ve sayısını gösterir ücretsiz bir alındı kâğıdı verilir.

3. (**Değişik: 5/4/1990-3622/5 md.**) Dilekçeler, Danıştay da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

- a) Görev ve yetki,
 - b) İdari merci tecavüzü,
 - c) Ehliyet,
 - d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
 - e) Süre aşımı,
 - f) Husumet,
 - g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları,
- Yönlerinden sırasıyla incelenir.

²⁴¹ Serkan Çınarlı, **İdari yargıda İstinaf Ve Bölge İdari Mahkemeleri**, Seçkin Hukuk, 2.Baskı, Ankara, s.75.

²⁴² Bu konuda detaylı bilgi için bakınız Çınarlı Serkan age.

"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 bin 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".

Görüldüğü üzere istinaf kanun yoluna gidilmeden ilk derece mahkemesi kararı ile kesinleşecek davalar sadece maddi miktar üzerinden sınırlandırılmıştır.

Örneğin ödeme emrinin iptaline yönelik davalar 6.000TL üzerinde ise istinaf kanun yolu açıktır.

Hatta tebligat ilişkin konularda istinaf konusu edilebilir. Vergi mahkemesi usulüne uygun tebligat yapılmaması, tebligata dair herhangi bir imza ya da şerh bulunmadan ödeme emrinin kesinleşmesi konusunda davacı lehinde karar almış, Bölge İdare Mahkemesine ise kendisine istinaf talebi ile gelen bu kararı usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır. "...T.C. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 20.6.2017 tarih ve E.2017/1643 K.2017/1814 sayılı kararı", (www.kazanci.com),(E.24.08.2019).

Yine vergi zıyaı davaları örnek olarak verilebilir. Vergi mahkemesi bazı kayıt ve beyanları kayıt dışı bıraktığının tespiti üzerine re'sen tarhiyat yapıp bir de tekerrür hükümleri uygulanarak vergi zıyaı cezası kesilen davalının tarhiyatı kabul edip tekerrürün haksız olduğu iddiasını haklı bularak bu yönde bir karar almış, İzmir Bölge İdare Mahkemesi ise kendisine istinaf talebi ile gelen bu kararın usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır. "...T.C. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 15.6.2017 tarih ve. E.2017/517 K. 2017/1744 Sayılı Kararı" (www.kazanci.com),(E.24.08.2019).

Özel usulsüzlük cezaları da örnek verilebilir. Şirket adına Form bildiriminde bulunmadığı gerekçesi ile kesilen özel usulsüzlük cezası hakkında açılan davada vergi mahkemesi sigorta acenteleri için böyle bir zorunluluğun bulunmadığı gerekçesi ile davacı lehine karar almış İzmir Bölge İdare Mahkemesi ise bu kararın usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır. "...T.C. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 20.6.2017 Tarih ve E. 2017/1085 K. 2017/981 Sayılı Kararı", (www.kazanci.com),(E.24.08.2019).

Kurumlar vergisinin tahakkukunun iptaline ilişkin kararlar örnek olarak verilebilir. Davacının ihracattan elde ettiği hasılatın binde 5'ini götürü gider indirimi olarak beyan etmeksizin ihtirazı kayıtlı fakat bu meblağa denk gelen kısım için de kurumlar vergisinin tahakkuk ettirildiği nedeni ile açılan kurumlar vergisinin tahakkukunun iptali davasında Denizli vergi mahkemesi davacı lehine karar vermiş olup, İzmir Bölge İdare Mahkemesi bu kararın, usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır. "...T.C. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi . 15.6.2017 tarihli ve E. 2017/1167 K. 2017/1754 Sayılı Kararı", (www.kazanci.com),(E.24.08.2019).

Örneklerde de görüleceği üzere bir dosyanın istinafa gidip gidemeyeceğini belirleyen kıstas konu değil maddi miktardır. Vergi mahkemelerinin görev alanına giren konular 2019 yılı için 6.000TL'yi geçiyor ise istinafa konu olabilmektedir.

3- İstinaf Kanun Yolunun Getirilmesi İle Temyiz Kanun Yolunun Sınırlanması

İstinaf kanun yolu sonrasında temyiz edilebilen davalara oldukça büyük bir sınırlama getirildiği görülmektedir. İYUK madde 46, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir hükmünü getirmektedir²⁴³.

-
- ²⁴³
- a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.
 - b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.
 - c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.
 - d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.
 - e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.
 - f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.
 - g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
 - h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.
 - ı) Ülke çapında uygulanan öğretim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.
 - i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.

Vergi yargısı özelinde bakıldığında ise 144.000 TL aşan veya düzenleyici işlemlere ilişkin davalarda temyiz kanun yolunun açık olduğu görülmektedir. Vergi mahkemesi kararının İstinafına ilişkin 2019 Yılı Sınırı üzerinde durulması gerektiğini düşünmekteyiz.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 45. maddesi uyarınca konusu 6.000 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.

İYUK' un Ek 1. maddesi uyarınca ise, Kanunda öngörülen parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz. 2018 yılı için yeniden değerlendirme oranı %23,73 olarak belirlenmiştir. Hüküm ve oran uyarınca, düzenlemede yer alan ve 2018 yılında da uygulanan 5 bin TL tutarın, 2019 yılında 6.000 TL olmuştur.

İYUK' un 46. maddesi uyarınca, konusu 144.000 Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalarda bölge idare mahkemelerinin verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir. Ek 1. madde hükmü ve yeniden değerlendirme oranı dikkate alındığında düzenlemedeki 100 bin TL tutarın, 2017 yılında 103.000 TL (%3,83), 2018 yılında 117.000 TL (%14,47), 2019 yılında 144.000 TL (%23,73) olarak uygulanmıştır.

Konuya ilişkin bir karar şöyledir. *"2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28/06/2014 tarihli R.G. 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 Sayılı Kanunla değişik 45/6. maddesinde, Bölge İdare Mahkemelerinin 46. maddeye göre*

j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.

k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.

temyize açık olmayan kararlarının kesin olduğu, takiben 46. maddesinde de temyize tabi olan karar türleri sayılmış olup, anılan maddenin 1.fikrasının (b) bendinde, konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları hakkında verilen kararlara karşı temyiz yolunun açık olduğu belirtilmiş, kanun yollarından biri olan karar düzeltme yolu ise, 6545 Sayılı Kanun'un 103. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu nedenle, yukarıda aktarılan yasal düzenlemede zikredilen tutarın altında kalan dava hakkında, İzmir 4. Vergi Mahkemesince verilen, 14/12/2016 tarih ve E:2016/385, K:2016/1842 Sayılı karara karşı yapılan istinaf başvurusunu reddeden Dairemizin 21/04/2017 tarih ve E:2017/268, K:2017/1185 Sayılı kararı kesin olup, bu husus hüküm fıkrasında belirtildiği gibi, karar düzeltme yolu da bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, karar düzeltme isteminin incelenmeksizin reddine, aşağıda gösterilen 22,00-TL yargılama giderinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına, yatırılan posta gideri avansından artan miktarın Mahkemesi'nce HMK'nun 333. maddesi uyarınca yatırana iadesine, 15.06.2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”...T.C. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 15.6.2017 tarih ve E. 2017/1661 K. 2017/1739 sayılı Kararı” (www.kazanci.com), (E.24.08.2019).

Görüldüğü üzere idari vergi daireleri temyiz yolu kapalı olan bir karara karşı getirilen karar düzeltme istemini böyle bir kanun yolu kalmadığı haklı gerekçesi ile incelenmeksizin reddine kesin olarak karar vermektedirler.

Örnekte de görüldüğü gibi İYUK 46.madde gereği vergi yargısında temyiz sadece miktarı 2019 yılı için 144.000 TL’yi aşan davalar ile düzenleyici işlemler için söz konusu olup, hedeflendiği gibi iş yükü azalan Danıştay bir içtihat mahkemesi olarak görev yapması söz konusu olabilecektir.

4- İstinaf Yolu İle Hukuki İnceleme Yanında Maddi İnceleme Getirilmesi

Vergi Yargısında istinaf kanun yolunun kanımızca en önemli özelliği vergi mahkemesi kararlarını hem hukuki hem maddi yönden inceleyerek ve eksikleri gidererek karar verme yetkisidir.

Örneğin istinaf kanun yolu getirilmeden önce bilirkişi incelemesi yapılmadığı veya bilirkişi raporunun eksikliği gerekçesi ile Danıştay vergi mahkemesinin kararını

bozuyor ve ilk derece mahkemesine dosyayı iade ediyordu. Bu durum muhakeme sürecini çok fazla uzatıyordu.

Danıştay'a yapılan bir temyiz başvurusunda Danıştay'ın verdiği karar şu şekildedir:

"...Olayda, uyuşmazlık davacı tarafından imal edilen ürünün, beyan edilenden farklı bir gümrük tarife istatistik pozisyonuna dahil olduğundan bahisle re'sen yapılan tarhiyata ilişkin olup, uyuşmazlığın çözümü davacı şirketin imal ettiği mamülün dahil olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesini gerektirmektedir. Mahkeme tarafından, re'sen araştırma ilkesi uyarınca; imal edilen ürünlerin, formülü ve üretim reçetesinin temin edilerek, bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerekir..."

"...T.C. Danıştay 7. Dairesinin 12.11.2018 tarih ve E.2016/1814 K. 2018/4947 Kararı" (www.kazanci.com),(E.24.08.2019).

Yukarıda verilen kararda da görüldüğü üzere Danıştay kararı bozarak ilk derece mahkemesine bilirkişi raporunun tamamlanması için göndermiştir. Bu durum istinafta vuku bulmuş olsaydı bölge idare mahkemesi bilirkişi raporunu tamamlattıracaktı ve yargılama süreci kısılacaktı.

Yine benzer bir kararda; *"...re'sen araştırma ilkesi uyarınca bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiği" gerekçesi ile bozulduğundan ve bozma kararı uyarınca verilecek kararın sonucu katma değer vergisini de etkileyeceğinden, vergi mahkemesince bu husus göz önüne alınarak yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir."*

"...T.C. Danıştay 9. Daire'sinin 7.11.2018 tarih ve E. 2016/13945 K. 2018/6770 Sayılı Kararı", (www.kazanci.com),(E.24.08.2019).

Yukarıda yer alan kararda da görüldüğü üzere Danıştay'ın maddi vakıa değerlendirmesi yapma gibi bir yetkisi bulunmaması sebebi ile maddi vakıalarda mevcut olan eksiklik ya da hataların düzeltilmesi ya da tamamlanması için dosyayı bozarak ilk derece mahkemesine göndermek mecburiyetindedir. Bu durum muhakeme sürecini uzatmaktadır.

Danıştay maddi delillerde ki eksikler nedeniyle kararı bozmakta ve ilk derece mahkemesine geri göndermekte idi. İstinaf kanun yolunun getirilmesi ile artık bilirkişi, keşif gibi tüm delillerde ki eksikler tespit edildiğinde eksiklik bizzat istinaf

mahkemesince giderilmektedir. Bu çok önemli bir muhakemeye hız kazandırma özelliğidir.

Yukarıda da izah ettiğimiz gibi Danıştay'ın hem görevi azaltılmış hem de maddi delil eksikliği nedeniyle dosya iadesine son verilmiştir. Bu son derece önemli bir aşamadır.



SONUÇ

Genel bir kavram olarak uyuşmazlık, farklı fikirlerin çatışması olarak da tanımlanabilmektedir. Hukuki anlamda uyuşmazlık ise iki hukuk süjesi arasında, bir hakkın, borcun, ödevin, bir hukuki durumun varlığı ve kime ait olduğu konusunda çıkan anlaşmazlıklar şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı; devletin anayasadan aldığı yetki ile kamu gücüne dayanarak yaptığı vergilendirme işlemi sırasında hatada bulunması ya da kanunların geniş veya yanlış yorumlanması gibi sebeplerden ötürü vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan anlaşmazlıktır. Farklı bir anlatımla vergi uyuşmazlığı vergi kesilmesi ve tahsilatı temelli, idare ile mükellef arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Uyuşmazlıktaki neden asıl hakkın korunması olabileceği gibi anlayış, saik ve niyetten de kaynaklanabilmektedir.

Vergi yargısının temeli vergi uyuşmazlığının vuku bulmasına dayanmaktadır. Vergi uyuşmazlığı yaşayan taraflardan biri bu uyuşmazlığı gidermek amacı ile idari çözüm yollarına başvuruda bulunabilir. Tarafın bu aşamada iki seçeneği mevcuttur ya idari aşamada çözüm yollarına başvuruda bulunacak ya da yargı aşamasında çözüm yollarına başvuruda bulunabilecektir. Vergi yargısının başladığı nokta budur. Türk vergi yargısında 2014 yılında Türk vergi hukukuna giren 2016 yılında ise uygulanmaya başlayan istinaf kanun yolu öncesinde oldukça büyük aksaklıklar ve sorunlar mevcuttu.

Türk Hukuk Sisteminin en büyük sorunlarından biri dava sürelerinin çok uzun olması, bu sebeple de kararların geç verilmesi ve adaletin geç tecelli etmesidir. İstinaf sistemi ise Türk hukuk sisteminin bu sorununa cevap niteliği taşımaktadır. İstinaf sisteminin bu ve bunun gibi sorunlara beklenen faydayı sağlayabilmesi tabii ki bu sistemin iyi kavranması ve doğru uygulanması ile mümkündür. İstinaf mahkemeleri ilk derece mahkemelerinin almış oldukları kararları hem hukuksal hem de maddi vakıa bazında değerlendirebilmekte, aslında yeni bir yargılama yapabilmektedir.

İstinaf sisteminin Türk yargısına intikali 07/10/2014 tarih ve 25606 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 5235 sayılı “Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanuna dayanmaktadır. İstinaf sisteminin gerek adli gerekse idari yargıda nasıl işleyeceğini ise 5235 sayılı kanundan sonra yayımlanan 28/06/2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete’ de

yayımlanan 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile açıklanmıştır.

6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un” yayımlanması ile idari yargı açısından devrim niteliğinde yenilikler yapılmıştır. Özellikle 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’da” birçok revizyon yapılmıştır. Bu durumun etkileri hem idare hukuku hem de vergi hukukunda etkilerini göstermiştir.

İstinaf kanun yolunun Türk idari yargısına dahil edilmesi üzerindeki beklentiler; Danıştay’ın iş yükünün azalması, adaletin hızlı bir biçimde tecil etmesi, idari yargıya karşı bireylerin güven duygusunun gelişmesi, idare ve vergi mahkemelerinin yerel etkilerle verebilecekleri kararların son bulması, ilk derece mahkemeleri olan vergi ve idare mahkemelerinin vermiş oldukları kararların tekrardan hem hukuki hem de maddi yönden incelenmesi ile daha adil ve doğru kararlar verilebilmesi yönündedir.

Vergi hukukunda kanun yollarına başvuru için bazı parasal sınırlamalar getirilmiştir. 2019 için istinafa başvurabilmenin sınır 6.000TL iken temyize başvurabilme sınırı ise 144.000TL’dir. Yargılama sürecinin parasal sınırlara bağlanmış olması büyük çapta eleştiri alan bir konudur. İlk derece mahkemesine gelen bir uyuşmazlığın hiçbir sınırlamaya tabi tutulmaksızın istinafa ve temyize gidebilmesi durumunda istinaf ve temyiz mercilerinin iş yükü artacak ve istinaf sisteminin getiriliş amacı gerçekleştirilememiş olacaktır. Bu yüzden tabii ki bir sınırlandırmaya tabii tutmak gereklidir fakat bu sınırlandırmanın parasal hadlerden ziyade olayın mahiyetine, büyüklüğüne göre oluşturulması daha adil olarak görülebilir.

İstinafın Türk idari yargıya girmesi ile bölge idare mahkemeleri yeniden yapılandırılmış ve ilk derece mahkemeleri olan idare ve vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararları istinaf aşamasında incelemek ve bu uyuşmazlıklar üzerinde tekrar karar vermek ile görevlendirilmişlerdir. Ara mahkeme rolünü üstlenen bölge idare mahkemeleri hem yargılamayı kısa sürede sonuçlandırmak hem de asıl görevi içtihat mahkemesi olan Danıştay’ın iş yükünü azaltmak için kurulmuşlardır. Yeni sistemde istinaf görevini üstlenen bölge idare mahkemeleri ve ilk derece mahkemeleri sıfatı ile görev yapan idare ve vergi mahkemelerinin kesin nitelikli kararları temyize taşınmamaktadır.

Tüm bu planların beklentiler doğrultusunda ilerlemesi tabii ki alt yapının sağlamlığı ile doğru orantılı olacaktır. Aynı zamanda tecrübeli ve uzmanlaşmış yargı personelinin istinaf mahkemelerine atanması, istinaf yargı sisteminde yer alan dairelerin nitelikli işler çıkarmaları istinafa gelen uyuşmazlıkların iş yükü oluşturacak şekilde birikmesini engelleyecektir.

Yeni sistemden beklenen en büyük faydalardan biri yargılamanın hızlanmasıdır. İstinaf sisteminde üç kademeli yargı var olup, uyuşmazlıklar istinaf tarafından yerel mahkemeye geri gönderilmeyecektir. Bu durum yargılama evresinin hızlı işlemesi sonucunu doğuracak ve adaletin erken tecil etmesini sağlayacaktır.

İstinaf mahkemelerinin Türk yargı sisteminde kabul görmesini destekleyen görüşleri şu şekilde toparlamak mümkündür; gelişmişlik düzeyi yüksek olan devletlerde kullanılıyor olması, adaletin tecellisinin vatandaşa yaklaşması, istinaf tarafından hem hukukilik hem yerindelik incelemesi yapılacağına biliniyor olması sonucu ilk derece mahkemesi hakimlerinin daha dikkatli ve daha adil kararlar verecek olması, hak aramak için kullanılan yargılamanın derece artışı, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması, verilen kararların tekrar incelenmesi ve bu şekilde yanlış ya da eksik kararların erken tespiti ve çözümünün sağlanmasıdır.

İstinafın pozitif hukukta da dayanaklarını görmek mümkündür. Bu dayanakların başında Anayasa gelmektedir. Anayasa'nın 36. Maddesi olan "hak arama özgürlüğü" istinaf kanun yolunun bir dayanağı olarak gösterilebilir. Aynı zamanda Anayasa'nın 155. Maddesinde en az iki dereceli yargılama sistemi öngörülmüştür. Bunun nedeni ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararların en az bir kez denetlenmesi gerekliliğidir. Anayasa'nın 36. Maddesi ile düzenlenen hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkı konuları da istinafın pozitif hukuktaki dayanakları olarak görülmektedir. İstinaf kanun yolunun Türk hukuk sistemi içerisindeki temellerine bakıldığında, ele alınması gereken bir diğer hususta Anayasa'nın 90. Maddesi ile hukuk sistemimizin bir parçası haline bürünen ve temel hak ve hürriyetlere ilişkin uluslararası bir sözleşme niteliğinde olması hasebiyle kanunla karşısında öncelikli bir hale gelen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir. Yargısal bazda hakların korunması açısından bakıldığında sözleşmenin en önemli maddeleri 6. maddede düzenlenen "adil yargılanma hakkı" ve 13. maddede düzenlenen "etkili bir hukuki yola başvuru hakkı"dır. Adil yargılanma hakkı ile etkin başvuru olanaklarını tefsir eden Avrupa İnsan Hakları

Mahkemesi içtihatlarında da dereceli mahkeme yargılama biçimi ve üst mahkeme kurulmasının elzem olmadığı üzerinde durulmakta; fakat her hangi bir yargı sistemi içerisinde istinaf kanun yolu ve temyiz kanun yolunun varlığı halinde bu kanun yollarının adil yargılanma hakkının icaplarını uygun olarak çalıştırılması gerektiğini belirtilmiştir.

İstinaf sisteminin Türk idari yarı sistemine dahil edilmesi konusundaki eleştiriler ise şu şekilde toparlanabilir; istinaf mahkemelerinin varlığının ilk derece mahkemelerinin varlığının etkisini azaltacağı düşüncesi, yargılama da sürenin uzayacağı ve masrafların artacağı düşüncesi, istinaf görevini uygulayan bölge idare mahkemeleri arasında içtihat farklılıklarının oluşma ihtimalidir.

Tabii ki her yeni sistemin mevcut sisteme olası dezavantajları olacaktır. Asıl olan bu olası dezavantajların nasıl önlenebileceği konusudur. İstinaf sisteminin de yukarı da bahsedilen olası dezavantajları istinaf mahkemelerine tecrübeli ve uzman hakimlerin atanması, ilk derece mahkemesi hakimlerine istinaf mahkemesine yükselme şansı tanınması, yargı da iş yükü yaratacak önemsiz uyuşmazlıkları elemek amacıyla sınırlandırmalar getirilmesi, içtihat farklılıklarına karşı bir kurul oluşturulması ve bu kurulun sistematik çalışması gibi önlemler ile en aza indirgenmelidir. İstinafin yargılama sürecin uzatacağı konusuna çözüm ise dar anlamda istinafin uygulanması ile bulunabilir. İstinafin yargılamayı her aşaması ile tekrar yapacak olan bir mahkeme oluşu bireylerde yargının gereksiz yere uzayacağı düşüncesini yaratmaktadır. Halbuki istinafa gelen bir uyuşmazlık her yönü ile değil dar anlamda yargılamaya tabii tutulur ise bu sorun çözülmüş olacak ve argıda derece teminatı terk edilmemiş olacaktır.

İstinaf sisteminin Türk vergi yargısına dahil edilmesi ile ilk derece sıfatı ile görev yapan vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında hem bir köprü hem de Danıştay'ın yükünü paylaşacak bir yardımcı vafında bölge idare mahkemeleri kurulmuştur. Bölge idare mahkemeleri belli merkezde bölgesel durum baz alınarak kurulmuş, o bölgede yer alan ilk derece sıfatı ile görev yapan vergi mahkemelerinin verdiği kararları inceleme ve yeniden karar verme görevi ile görevlendirilmiştir. Bu sistem ile, eski sistemde direk olarak Danıştay'a gidecek olan davaların çoğu istinaf istemi ile bölge idare mahkemelerinde gelecek, bu durum ise Danıştay'ın iş yükünü hafiflemesine neden olacaktır.

Bölge idare mahkemelerine ihtisas alanına göre hakimler yerleştirilecek ve istinaf aşamasında gelen kararlar hukuka ve adalete daha uygun bir şekilde incelenecek ve daha adil karar alınması sağlanacaktır.

Bu sisteme göre vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı ilk derece mahkemesi sıfatı ile görev yapan vergi mahkemelerinde kesinleşecek, önemli bir kısmı ise istinaf sıfatı ile görev yapan bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek, önceki vergi yargısı sistemine nispeten çok daha az bir kısmı Danıştay'a intikal edecektir. Bu durum ise Danıştay'ı olması gereken içtihat mahkemesi sıfatına hazırlayacaktır. Beklenen bu yararların yanı sıra istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına girişi ile öngörülen zararları da mevcuttur. Bunlardan en önemlisi içtihat birliği sorunudur. Mahkemelerin aynı ya da benzer durumlarda verebileceği farklı kararlar bireylerin hukuka ve adalete olan güveninin temelden sarsabilmektedir. Böyle bir muhtemel sorun için en uygun çözüm modeli Fransa olarak görülmektedir. Fransa'nın istinaf uygulamasında içtihat birliğini sağlamak amacı ile istinaf mahkemelerinin başkanları önceden belirlenmiş yer ve zamanda, belli periyotlarda bir araya gelerek fikir beyanında bulunmak sureti ile içtihat birliği sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu yöntem ile içtihadın sağlanamadığı durumlarda ise bizdeki Danıştay'a tekabül eden Conseil d'Etat yargı merciine temyizen başvurulmakta ve bu mahkemenin kararı içtihat sayılmaktadır.

Vergi yargısının kaç kademede ilerleyebileceğini parasal hadlere bağlamak istinaf sisteminin en çok eleştirilen noktalarından biridir. Yargılama sürecinin belirlenmesinde konunun tür ve büyüklüğüne değil de yarattığı parasal sınıra önem verilmesi hukuka uygun bulunmamaktadır. Vergi yargısında yargılaması belirleyen unsurun parasal hadler olmasının bir diğer sakıncası ise zamanaşımı konusunda kendini göstermektedir. Vergi hukukunda zamanaşımı süresi beş yıldır. Zamanaşımının ilk yılında kabahati tespit olan ile son yıl tespit olan kişilere farklı yargılama süreci uygulanacaktır. Bunun sebebi her yıl yargılama sürecini belirleyen parasal hadlerin değişmesidir. Zamanaşımı sürecinin ilk yılında suçu tespit edilen biri üç kademeli yargılamaya tabii tutulurken, suçu zamanaşımı süresinin son yılında tespit edilen başka biri iki kademeli bir yargılama sürecine tabi tutulabilir. Bu durum ise adaletsizliğe neden olmaktadır. Adaletin daha titiz icra edebilmesi amacı ile getirilen istinaf kanun yolunun adaletsizliğe neden olması elbette ki büyük sorun teşkil etmektedir.

Türk vergi yargısında uyuşmazlıkların çözümü yalnızca yargı mercilerinde yapılmamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına intikal etmeden çözümlenebilmesi amacıyla idari yollar oluşturulmuştur. Bu bağlamda en önemli idari yollar hatanın düzeltilmesi ve uzlaşma yollarıdır. Birey kendisine yansıyan verginin yanlış olduğu iddiası ile vergi dairesine hatanın düzeltilmesi talebinde bulunabilir. Vergi dairesi bu başvuru üzerine hatayı kabul edip düzeltme yapabileceği gibi hatayı ve bu nedenle yapılan başvuruyu reddedebilir. Bu durumda kişi yargıya başvuruda bulunabilir.

Kişiye vergi dairesine hatanın düzeltilmesi talebinde bulunma süresi geçtikten sonra kişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikayette bulunabilmekte bunun reddi halinde de yargıya gidebilmektedir. Hatanın düzeltilmesi taleplerinin reddi halinde başvurulabilecek yargı yolları ve süreçleri vergi uyuşmazlıklarının direk olarak yargıya intikal etmiş hali ile aynıdır. Oysaki ayrı bir alan olan vergi hatalarını düzeltme sisteminin yargılama süreci tutara bakılmaksızın işlemelidir.

Uzlaşma sistemi de birey ile vergi dairesi arasında çıkan uyuşmazlığın yargı merciine intikal etmeden çözüme kavuşturulmasını amaçlamaktadır. Uzlaşma sonucunun olumsuz olduğu durumlarda birey yargıya başvuruda bulunabilir. Bu başvuru süreci de uyuşmazlık için yargıya başvurma süreci ile aynıdır. Uzlaşma ve sonrasında yer alan yargı süreci içerisinde gecikme faizi işlemektedir. Bu sebeple uzlaşmaya konu olan uyuşmazlığın uzlaşmadan sonra yapılacak olan yargısal süreci farklı olmalıdır.

İstinaf kanun yolunun Türk vergi yargı sistemine katması planlanan olumlu noktaların yanı sıra olumsuz noktalarında varlığı yadsınamaz. Önemli olan bu olumsuz noktaları saptayıp bunların gerçekleşmemesi için gerekli önlemlerin alınmasıdır.

2013 ile 2018 yılları arasında Danıştay'ın yayımladığı faaliyet raporu incelendiğinde, Danıştay'a gelen dosya sayılarında azalma yaşandığı ve bu azalmaya orantılı olarak Danıştay'ın karara bağladığı dosya sayılarında ise artış yaşandığı saptanmaktadır. Bu istatistikler ışığında 6545 sayılı kanun ile Türk vergi yargısına dahil edilen istinaf kanun yolunun en büyük amaçlarından biri olan Danıştay'a gelen dosya sayısını azaltma ve Danıştay'ı asıl rolü olan içtihat mahkemesi haline dönüştürmek amaçlarını sağlamaya başladığı görülmektedir.

Sonuç olarak istinaf sisteminin Türk yargı sisteminin ihtiyaçlarına doğru uygulandığı müddetçe cevap verebilecek nitelikte bir sistemdir. İstinaf sisteminin Türk vergi yargısına beklenen cevapları verebilmesi sistemin doğru kavranıp doğru uygulanmasına bağlıdır. Adalet öyle hassa bir konudur ki kişinin yargılanması hakkını zedelemeyen mahkemelerin gereksiz şekilde iş yükünü arttırabilecek konuların ayırt edilebilmesi gerekmektedir. Yargı sisteminde derecelerin arttırılması tarafların uyuşmazlıklarını götürebilecek daha fazla makam olduğu ve uyuşmazlığın daha fazla denetim ve incelemeye maruz kalacağı anlamına gelmektedir. Bu durum adaletin düzgün tesis edilmesi için oldukça yararlı bir sistemdir. Fakat üç dereceli idari yargı sistemine bireyin yargılanma hakkını engellemeden sınırlandırılmalar getirilmelidir. Zira aksi halde mahkemelerin iş yükü oldukça artacak hatta görevlerinin ifasına yetemeyecek bir hal alabilecektir. Her şeyden evvel ise yargılama da öyle bir bütünlük olmalıdır ki bireylerde temyiz aşamasında içtihadın değişmeyeceği yönünde bir algı yaratmalıdır. Danıştay'ın her yıl yayımlamış olduğu faaliyet raporları ve anılan kanun sonrasında vermiş olduğu kararlara dayanarak henüz istenilen oranda olmasa da istinaf kanun yolu beklentileri karşılamaya başlamıştır.

KAYNAKÇA

İnternet Kaynakları;

Akça Gürsoy, Himmet Hülür, “Osmanlı Hukukunun Temelleri ve Tanzimat Dönemindeki Hukuksal Yeniliklerin Sosyo-Politik Dinamikleri”, **Türkiyat Araştırmaları Dergisi**, S.235, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/258035>, (E.24.08.2019)

Alpaslan Gaye, Vergi Hukukunda Davaya Katılma Ve Davanın İhbarı, <https://www.hukukihaber.net/vergi-hukukunda-davaya-katilma-ve-davanin-ihbari-makale,5337.html>, (24.08.219).

Bereket Zuhâl, “İdari Yargılama Usul Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, S.94, Plaka Matbaa, https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/05_12_2018_114448.pdf.

Candan Turgut, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü**, <https://turgutcandan.com/2016/03/30/vergi-uyusmazliklarinin-yargi-yoluyla-cozumu/> (01.10.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi9_2.pdf, (24.08.2019).

Hukuki ve Ticari Davalarda Kanun Yolu Sistemleri ve Usulleri İşlevinin Geliştirilmesi Hakkında 5 no’lu Tavsiye Kararı, http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/bakanlar_komitesi/CMRec19955TRAppealinCivilCommercial.pdf (10.04.2019).

Öncel Mualla, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 1985, https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/28687145/131.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1539286184&Signature=IEAP2W17RzN1WzgEKVPrQxtkigo%3D&response-content_disposition=inline%3B%20filename%3DVergi_hukuku.pdf. (11.10.2018)

Özekes Muhammet5, Bölge Adliye Mahkemeleri Kurulurken : Medeni Yargılama Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi İstinaf ve Temyiz, <http://www.izmirbarosu.org.tr/Upload/files/haberler/%C3%96ZEKES-%20Yeni%20Kanun%20Yolu.pdf>, (24.08.2019).

Reinhard Gaier, Çev. Cenk Akil, İstinaf Yargılamasında Dava Malzemesi, AUHFD, S.61 2012, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1656/17696.pdf>, (03.03.2019).

Saygın Engin, “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.69, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023010569/1023009805>, (24.08.2019)

Oğuz Sancakdar, İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/4-O%C4%9Fuz-SANCAKDAR.pdf>, (24.08.2019).

Şimşek Mehmet, İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/229929> (26.04.2019).

Taner Selda, Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774> (04.06.2019).

Türinay Faruk, “Türk Ve Fransız İdari Yargılama Hukukunda Danıştay Üyelerinin İdari Görev Üstlenmeleri Ve Bağımsızlıkları”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, S. 1, s.213, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/230780>, (E.24.08.2019).

Türk Dil Kurumu, Genel Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bb21b9e0636a8.32325256 (01/10/2018).

Türk Dil Kurumu, http://tdk.gov.tr/genel_sozluk.htm. (03.03.2019)

Türkçe Sözlük, <http://www.etimolojiturkce.com/kkelime/istinaf> (03.03.2019).

Yenisey Feridun, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/02.sayi/2feridun.pdf> ,
Adalet Dergisi, (03.03.2019).



Kitaplar;

Akad Mehmet, Abdullah Dinçkol, **1982 Anayasası Madde Gerekçeleri**, Der Kitabevi, İstanbul 1998.

Akil Cenk, **İstinaf Kavramı**, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.

Akkaya Tolga, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.

Aral Kenan, **Danıştay Muhakeme Usulü**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1965.

Aslan Zehreddin, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 2. Basım, Alfa Yayınları, Ankara, 2001.

Bilge Necip, Ergun Önen, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.

Candan Turgut, **Vergi Suçları Ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.

Candan, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Centel, Nur, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Mahkemelerin Bağımsızlığı İle Tarafsızlığı ve Türk Hukuku**, Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan, Beta Yayınevi, İstanbul, 1998.

Çınarlı Serkan, **İdari yargıda İstinaf Ve Bölge İdari Mahkemeleri**, Seçkin Hukuk, 2.Baskı, Ankara,2016.

Gözler Kemal, **İdare Hukuku**, 1.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.

Gözübüyük A. Şeref, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitapevi, 2. Baskı, Ankara, 1999.

Gözübüyük A. Şeref., **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara 1998.

Gözübüyük A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1995.

Gözübüyük A. Şeref, Turgut Tan, **İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku, C.II**, Turhan Kitabevi, Ankara.

Güneş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Basım, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.12.

Erdem Tahir, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü Ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Karakoç Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Karakoç Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Yetkin Yayınları, İzmir 1997.

Karakoç Yusuf, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku**, Yükseköğretim Yayinevi, Ankara, 1998.

Kızılot Şükrü, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş Ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

Kumrulu Ahmet. **Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri: İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara, 1989.

Kunter Nurullah, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006.

Kunter Nurullah, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986.

Kuru Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Legal Yayınları, C. IV, Ankara, 2001.

Kuru Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Legal Yayınları, Cilt V, İstanbul, 2001.

Kuru Baki, Ramazan Aslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, 17.Baskı, Ankara, 2006.

Mutluer Kamil, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 141/87, Eskişehir 1975.

Odyakmaz Zehra, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Yayıncılık 1993.

Odyakmaz Zehra, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, **İdari Yargı**, İstanbul,2014.

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, B. 23, Ankara 2014.

Önen Ergun, **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, 1999.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Davaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988.

Özbudun Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.

Özekes Muhammet, **Medeni Yargılama Hukukunda Hukuki Dinlenme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.

Kocahanoğlu Osman Selim, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982.

Kocahanoğlu Osman, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilafları Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.

Öztürk Bahri, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 12. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.

Tosuner Mehmet, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2003.

Yenice Kazım, Yüksel Esin, **Açıklamalı, İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983.

Yenisey Feridun, **İstinaf, Ceza Muhakemesinde İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1979.

Yıldırım Kamil, **Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf**, Nesil Matbaacılık, İstanbul 2000.



Dergiler;

Akbaba Ahmet, “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/ 2.

Akbaba Ahmet, “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf”, **Terazi Hukuk Dergisi**, S.43, Ankara, Mart, 2010.

Akdemir Tuğçe, “ Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu’”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014, S.111.

Akkan Mine, “Medeni Usul Hukukunda Etkin Hukuki Koruma”, **Legal Medeni Usul Ve İcra İflas Hukuk Dergisi**, 2007, C. 3, S. 6.

Bahtiyar Akyılmaz,” Yargı Kararlarının Temyiz Öncesi Kesinleşmesi”, İdari Yargıda İstinaf Semineri, Mayıs 2009, Antalya.

Akyüz Uzdem, “Temyiz Davaları Ve Diğer Davalardan Farklılıkları İle Sonuçları”, İdare Hukuku Ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, **II. Danıştay Yayınları**, Ankara, 1980.

Alagoya Yavuz, “Kanun Yolunun Anayasal Temeli, HUMK m. 427 Hükmü ile Kanun Yolu Kapatılmış Olan Kararlara Karşı Kanun Yoluna Müracaat İmkânı”, Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı, **TBB Dergisi**, Ankara 2004.

Alan Nuri, “İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 29, Ankara, 1997.

Aras Bahattin, “Türk Hukukunda İstinaf Sistemi”, **Yargıtay Dergisi**, Ankara, 2007.

Atalay Esra, “Yargısal Temel Haklar”, Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dön. Ser. Yayınları**, İzmir 1997.

Avcı Mustafa, “İdari Yargıda İstinaf”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 96, 2011.

Batı Murat, “Yeni Bir Yargı Yolu Olan İstinaf Mahkemelerinin Tam Kamusal Malların Mahrum Bırakılamaz İlkesini Zedelemesi Sorunsalının Anayasa’nın Hak Arama Hürriyeti Işığında Değerlendirilmesi”, **Leges Hukuk Dergisi**, Ocak-Nisan 2015.

Bayar İbrahim Nihat, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012, S.70.

Baykara Bekir, “Ceza ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.323 Temmuz 2008.

BAYRAK, Ahmet; “Vergi Hukukunda İspatlama İle İlgili Sorunlar”, İÜİF Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri:18, 1969. Bayraktar Köksal, “Bugünkü Ceza Yargılamasında İstinaf”, **TBB Yayınları**, Ankara, 2003.

Bilici Nurettin ve Adem Bilici, “İdari Yargıda İstinaf Uygulaması”, **Terazi Hukuk Dergisi**, S. 99, Kasım 2014.

Bülbül Erdoğan, “Fransız İdari Yargılama Hukukunda İvedi Yargılama Usulleri Reformu”, Danıştay Ve İdari Yargı Günü, Sempozyum, **Danıştay Yayını**, 10-11 Mayıs 2002, Ankara, 2003.

Candan Turgut, “Fransa’da İdari Yargı Reformu”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, S. 80,

Çağan Nami, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısında Armağan, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını**, Ankara, 1983.

Çetintemel Harun, “İlk Derece Yargı Yerlerinin Sorunları”, **Danıştay Dergisi**, S.18, Ankara, 1998.

Çolak Nusret İlker, “İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolu Olarak İdari Uzlaştırma Kurulları”, **Kazancı hakemli Hukuk Dergisi**, Sayı:65/66, Ocak/ Şubat 2010.

Çınar Ali Rıza, “İstinaf”, **Fasikül Aylık Hukuk Dergisi**, S.8, 2010.

Çırakman Erol, “Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması”, **İdare Hukuku ve İdarî. Yargı Sempozyumu**, Ankara 1982.

Danıştay 9. Daire, 12.4.1983, Esas: 1983/2383, Karar: 1983/2578, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 52-53, Ankara 1984.

Duran Lütfi, “İdari Yargı Adlileşti”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Sarıca’ya Armağan, C.3, S.1-3, İstanbul, 1982.

Lutfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD), Sarıca’ya Armağan, C.3, S.1-3, İstanbul, 1982. s.75’den aktaran Mustafa Avcı, “İdari Yargıda İstinaf”, **TBB Dergisi**, 2011.

Erarslan Yunus, Ümit Süleyman Üstün, “İdare Ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları Ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.26, S.2, 2018, s.149-187.

Erdem Tahir, “İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 311, Ağustos 2014.

Erkan Fikret, “İsveç İdari Yargı Sistemi (İdari İstinaf Sistemi) ve Analizi”, **TAAD**, vol. 4/12, 2013.

Faruk Erem, “İstinaf Mahkemeleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, 1950/1-2, S.9-17, Ankara, 1950.

Gülan, Aydın, “Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden Ve Farklı Düşünmek”, **Danıştay Yayınları**, No:91, Ankara, 2016.

Güran Sait, “Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerinde Bir Deneme”, **İstanbul Üniversitesi İdare Hukuku ve İdare İlimleri Enstitüsü Yayınları**, İstanbul, 1977.

Gülşen Meltem İrteş, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeleri İle Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 52, Temmuz-Aralık 2018.

Hayrullohoğlu Betül, Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu, Makaleler, **TBB Dergisi**, Sayı:196, 2016.

Kaplan Ersin, "İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.396, Ağustos 2014.

Karabulut Gençay Şehnaz, "Fransa'da İdari İstinaf Mahkemelerinin Kararlarına Karşı Temyiz Başvurusu ve İncelenmesi", **Danıştay Dergisi**, S.107, Ankara, 2004.

Kasapoğlu Turhan Mine, "İdari Yargıda İvedi Yargılama Usulü", **Ankara Barosu Dergisi**, S.3, 2015.

Keskin Züleyha, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", **TBB Dergisi**, S. 126, 2016.

Konuralp Haluk, Emel Hanağası, "Fransız Hukukunda İptal Amaçlı İstinaf Yolu", **Legal Hukuk Dergisi**, Y. 5, S. 54, Haziran 2007.

Ortaç Fevzi Rifat, Hilmi Ünsal, Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar, Dergi park, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/510547> (09.06.2019).

Özekes Muhammet, "Sorularla Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf Ve Temyiz)", **TBB Dergisi**, Ankara, 2011.

Özkan Gürsel, "İdari Usul", **Danıştay Dergisi**, 30, Ankara, 2000.

Özok Özdemir, (İstinaf Mahkemeleri) "Bölge Adliye Mahkemeleri" Ya Da "Üst Mahkemeler" Açılırken Duyulan Kimi Kaygılar, **TBB Dergisi**, S.63, 2006.

Pekcanitez Hakan, Oğuz Atalay, Muhammed Özekes, **Medeni Usul Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, 2008.

Rifat Ortaç, "Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, S.59, Kasım 1997.

Sancakdar Oğuz, “İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yılı Sempozyumu, **Danıştay Yayınları**, S.91, Ankara, 2016.

Sancakdar Oğuz, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, Danıştay Ve İdari Yargı Sempozyumu, **Danıştay Yayınları**, Ankara, 2013.

Sancar Mithat, “İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 10 ve 11. maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre”, **Amme İdare Dergisi**, C. 23, S. 1, Mart 1990.

Saygın Engin, “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.69.

Sezginer Murat, “İdari Yargıda İstinaf”, İdari Yargı Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar, Panel, **Konya Barosu Yayınları**, Konya, 2011.

Sönmez Nezihe, **Vergi Hukuku- Teorik Yapı, Ülkeler ve Gelir Vergisi**, Bayraklı Matbaası, İzmir, 1986.

Şensoy Naci, “İstinaf”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C XII S.4,1946.

Tanrıver Süha, “Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı”, **TBBD**, S.136, 2004.

Telli Ali “İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar Ve Çözüm Öneriler”, **Danıştay Yayınları**, S.:91, Ankara 2016.

Tezel Adnan, “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **İktisadi Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilgiler Fakültesi**, S.56, İstanbul, 1981.

Tutumlu Mehmet Akif, “Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması Üzerine”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.5, Ankara, 1989.

Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, AB-Eşleştirme Projesi, **Hukuk Mahkemesinde İstinaf El Kitabı**, Ankara, 2007.

Ufuk Mehmet Tahir, “Ülkemizde Vergi Yargısı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S.362, Şubat 2002.

Üstün Gül, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Deneme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 22, S. 2, 2016.

Üstündağ Saim, “Mukayeseli Hukukta Yargıtay Örnekleri ve Türk Yargıtay’ı”, **Yargıtay Dergisi**, C. 15, S.4, 1989.

Yaltı Billur Soydan, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.254, Ekim 2002.

Yet Orhan, “İdari Yargıda Yapısal Değişim”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, 11-12 Mayıs, Ankara, 2001, s.39-45.

Yıldırım Nevhis Deren, “Teksif İlkesi Açısından İstinaf”, TBB Uluslararası Toplantı, İstinaf Mahkemeleri, 7-8 Mart 2003.

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

Tezler;

Öztürk Ümit Veysel, Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2015.

Fatih Kabasakal, Bölge Adliye (istinaf) Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Çalışma Usulleri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2006.

Mustafa Şentop, Şer'iyeye Mahkemelerinde Temyiz ve İstinaf, 19. Ve 20. Yüzyıl, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1995.

