

**T.C.  
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU**

**Gamze YAKUPOĞLU**

**Danışman  
Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ**

**MANİSA-2019**

**T.C.  
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**


**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU**

**Gamze YAKUPOĞLU**

**Danışman  
Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ**

**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/Ek3 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Gamze YAKUPOĞLU'nun "Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu" konulu tezi incelenmiş ve aday 20.08.2019 tarihinde saat 10:00'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. A. Kemal CELEBİ

ÜYE

Prof. Dr. Mustafa MİNNAT

Evet

Hayır

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



Tez, mutlaka basılmalıdır.



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımını gereksizdir.



\* 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 tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu” 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.

20/08/2019

Gamze YAKUPOĞLU

## ÖZET

### TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözüme kavuşturulması konusunda idari yargı düzeninde yer alan vergi mahkemeleri yetkilidir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlendirildiği ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi kararlarının davanın taraflarından biri tarafından denetlenmesi ihtiyacı kanun yolları ile giderilmektedir.

Vergi mahkemesi kararlarına karşı başvuru kanun yolları, Bölge İdare Mahkemesi’nde itiraz kanun yolu ve Danıştay’da temyiz kanun yoluydu. Ancak Danıştay’ın iş yükünün yıllar geçtikçe artması ve içtihat mahkemesi olma görevini tam olarak yapamaması sebepleri ile idari yargı sisteminde yapılan köklü değişiklik neticesinde istinaf kanun yolu yargı sistemimize dâhil olmuştur. 6545 sayılı Kanun ile 2014 yılında idari yargı düzenimize istinaf kanun yolunun girmesiyle itiraz kanun yolu yürürlükten kaldırılmış ve temyiz kanun yolunda da yeni sistemin gerektirdiği değişiklikler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler neticesinde vergi yargısında iki dereceli denetim mekanizması oluşturulmuştur.

Vergi yargısında iki dereceli denetim mekanizması oluşturulurken kanun yollarına başvuru için parasal sınırlar getirilmiştir. Bununla vergi uyuşmazlıklarının çözümünün büyük ölçüde istinaf mahkemelerinde gerçekleştirilerek, Danıştay’a temyiz incelemesine giden dosya sayısının azaltılması amaçlanmıştır. Böylece Danıştay’ın iş yükünün hafifletilmesi ve içtihat mahkemesi olarak çalışma amacının tam olarak gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

Vergi yargısında denetim sistemini tamamen değiştirmesi sebebiyle 6545 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren istinaf sisteminin incelenmesi son derece önemlidir. Bu sebeple yapılan bu çalışmada, istinaf sisteminin ayrıntılı olarak açıklanması amaçlanmış ve vergi yargılamasında istinaf kanun yolu ile getirilen yeni sistemin etkileri mahkeme kararları ile de örneklendirilerek ele alınmış, istinaf kanun yolunun olumlu ve olumsuz yanları üzerinde durulmuştur.

**Anahtar kelimeler:** Vergi Yargısı, Vergi Mahkemesi, Kanun Yolu, Bölge İdare Mahkemesi, İstinaf, 6545 sayılı Kanun.

## **ABSTRACT**

### **THE APPEAL LEGAL REMEDY SYSTEM AT TURKISH TAX JUDICIARY**

Tax courts which takes part of the administrative judicial system is authorized to resolve tax disputes as judicial remedy. The inspection need by one of the parties of tax court's judgments, as being trial court of tax disputes, is resolved through legal remedies.

The legal remedies, applied against to tax court's judgments, were objection to the Regional Administrative Court and appeal to the Council of State. Owing to the workload of Council of State increased year by year and loss of its ability to fulfill duty of jurisprudence court, the courts of appeal added to our administrative judicial system with the radical changes made in. With the entry of appeal courts in our administrative judicial system in 2014 by the Law No 6545, the opposition remedy was abolished and appeal remedy is amended. As a result of new regulations, two degree control mechanism was set in tax judicial system.

While creating two degree mechanism in tax judicial system, financial limits to apply the legal remedies are came in to the force. With the new system, it is aimed to reduce the number of files going to the Council of State for appeal investigation as tax disputes are going to be solved out highly in appeal courts. As a result, it will be ensured that the Council of State's workload is going to be reduced and the aim of becoming jurisprudence court is going to be fully realized.

The amendment of appeal system introduced by the Law no 6545 is crucial because it completely changes the audit system in tax judgement. For this reason, this study aims to explain the appeal system in detail and analyze the effect of the new system in practice with the examples from the courts' judgments and emphasize the positive and negative aspects of it.

**Keywords:** Tax Judiciary, Tax Court, Legal Remedy, Regional Administrative Court, Appeal, Law No. 6545.

## ÖNSÖZ

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam sayın Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ'ye teşekkür ederim. Çalışmalarım sırasında kendi davalarındaki mahkeme kararlarını paylaşan, her zaman yanımda olan, aynı zamanda meslektaşım olan ağabeyim Mehmet Emin ŞEN'e, desteklerini her zaman yanımda hissettiğim aileme, beni her anımda destekleyen ve hep yanımda olan eşim Efkan YAKUPOĞLU'na yürekten teşekkür ederim.

Gamze YAKUPOĞLU  
Manisa, 2019



## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ .....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	viii
TABLolar LİSTESİ .....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	x
GİRİŞ.....	1

### 1. BÖLÜM

#### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI VE VERGİ YARGISI

1.1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI .....	3
1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı .....	3
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı .....	3
1.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarını Ortaya Çıkaran Nedenler.....	4
1.1.3.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	4
1.1.3.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	4
1.1.3.1.2. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	5
1.1.3.1.3. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	6
1.1.3.1.4. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	6
1.1.3.1.5. Vergilendirme İşleminin Maksat Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	7
1.1.3.2. Vergi İncelemeleri.....	7
1.1.3.3. Hatalı Tarhiyat .....	8
1.1.3.4. Matrahın Düşük Gösterilmesi .....	9
1.1.3.5. Verginin Ödenmemesi .....	9
1.1.3.6. Diğer Nedenler .....	10
1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜLMESİ .....	10
1.2.1. Hatalarda Düzeltme .....	11
1.2.2. Cezalarda İndirim.....	12
1.2.3. Pişmanlık ve İslah .....	12
1.2.4. Uzlaşma.....	13
1.3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜLMESİ.....	13
1.3.1. Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler .....	15
1.3.1.1. Resen Araştırma İlkesi .....	16
1.3.1.2. Yazılılık İlkesi.....	16



1.3.1.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	17
1.3.1.4. Delil Serbestisi İlkesi .....	17
1.3.1.5. Kıyas Yasağı İlkesi .....	18
1.3.1.6. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi.....	19
1.3.2. Türkiye'de Vergi Yargısının Gelişimi .....	19
1.3.2.1. Osmanlı Dönemi Vergi Yargısı .....	20
1.3.2.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Yargısı.....	21
1.3.3. Vergi Yargısında Teşkilatlanma .....	21
1.3.3.1. Vergi Mahkemeleri .....	22
1.3.3.2. 6545 Sayılı Kanun Öncesinde Bölge İdare Mahkemeleri.....	23
1.3.3.3. Danıştay .....	24
1.3.4. Vergi Davalarında Görev ve Yetki .....	26
1.3.4.1. Vergi Davalarında Görev .....	26
1.3.4.2. Vergi Davalarında Yetki .....	27
1.3.5. Vergi Davalarında Taraflar .....	30
1.3.5.1. Vergi Davalarında Davacı.....	30
1.3.5.2. Vergi Davalarında Davalı .....	31
1.3.6. Vergi Davalarında Süreler .....	32
<b>1.4. VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI .....</b>	<b>33</b>
1.4.1. Kanun Yolu Kavramı .....	33
1.4.2. Vergi Yargısında Kanun Yolu Türleri .....	34
1.4.2.1. Olağan Kanun Yolları .....	35
1.4.2.1.1. İstinaf .....	38
1.4.2.1.2. Temyiz.....	39
1.4.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları .....	42
1.4.2.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi.....	42
1.4.2.2.2. Kanun Yararına Temyiz.....	44
1.4.2.2.3. Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru.....	45

## 2. BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU NUN DEĞERLENDİRİLMESİ

<b>2.1. İSTİNAF KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE TÜRKİYE'DE İSTİNAFIN TARİHSEL GELİŞİMİ .....</b>	<b>48</b>
2.1.1. İstinaf Kavramı .....	48
2.1.2. İstinafın Çeşitleri.....	48
2.1.2.1. Klasik Anlamda İstinaf .....	49

2.1.2.2. Dar Anlamda İstinaf.....	49
2.1.3. İstinafin Tarihsel Gelişimine Dünyadan Örnekler .....	49
2.1.3.1. Fransız Hukukunda İstinaf Kanun Yolu .....	50
2.1.3.2. İsveç Hukukunda İstinaf Kanun Yolu.....	52
2.1.3.3. İngiliz Hukukunda İstinaf Kanun Yolu.....	54
2.1.4. Türkiye’de İstinafin Tarihsel Gelişimi.....	56
<b>2.2. 6545 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN İSTİNAF TEŞKİLATI.....</b>	<b>57</b>
2.2.1. Bölge İdare Mahkemelerinin Yapısı .....	58
2.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri .....	59
2.2.2.1. İstinaf Başvurularını İnceleme ve Karar Verme .....	59
2.2.2.2. Görev ve Yetki Uyuşmazlıkları Hakkında Karar Verme .....	59
2.2.2.3. Diğer Kanunlarla Verilen Görevleri Yapma .....	60
2.2.3. Mahkeme Örgütü .....	60
2.2.3.1. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı .....	60
2.2.3.2. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu .....	61
2.2.3.3. Bölge İdare Mahkemesi Daireleri .....	62
2.2.3.4. Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonu .....	63
2.2.3.5. Bölge İdare Mahkemesi Müdürlükleri.....	64
<b>2.3. 6545 SAYILI KANUN İLE VERGİ YARGISINA GETİRİLEN İSTİNAF KANUN YOLU SİSTEMİ .....</b>	<b>64</b>
2.3.1. İstinaf Kanun Yoluna Başvuru Şekli ve Usulü .....	75
2.3.2. İstinaf Dilekçesi .....	75
2.3.3. İstinaf Kanun Yoluna Başvurulamayacak Kararlar .....	76
2.3.4. İstinaf İsteminin Bölge İdare Mahkemesinde İncelenmesi.....	78
2.3.5. İstinaf İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar .....	78
2.3.5.1. İstinaf Başvurusunun Reddi Kararı.....	78
2.3.5.2. İstinaf Başvurusunun Kabulü ile İlk Derece Mahkemesi Kararının Kaldırılması Kararı .....	80
2.3.6. Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Temyiz Yoluna Başvurulması .....	82
2.3.7. Temyiz İncelemesi .....	84
2.3.8. Temyiz İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar .....	84
2.3.8.1. Danıştay’ın Bölge İdare Mahkemesi Kararını Onaması .....	85
2.3.8.2. Danıştay’ın Bölge İdare Mahkemesi Kararını Bozması .....	85
<b>2.4. İSTİNAF KANUN YOLUNUN MAHKEME KARARLARI DOĞRULTUSUNDA DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>86</b>

2.4.1. İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararlar Açısından İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi.....	87
2.4.2. Dava Konusu Aynı Olan Uyuşmazlıklar Açısından İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi.....	94
2.4.3. Dava Konusu İstinaf Sınırı Altında Olan Uyuşmazlıklar Açısından İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi.....	99
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>104</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>113</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>125</b>



## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

<b>AATUHK</b>	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
<b>DK</b>	Danıştay Kanunu
<b>E.</b>	Esas
<b>HMK</b>	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
<b>HSYK</b>	Hâkimler Savcılar Yüksek Kurulu
<b>İDDK</b>	İdari Dava Daireleri Kurulu
<b>İYUK</b>	İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	Karar
<b>md.</b>	Madde
<b>T.C.</b>	Türkiye Cumhuriyeti
<b>TL</b>	Türk Lirası
<b>VDDK</b>	Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>2576 sayılı Kanun</b>	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
<b>6545 sayılı Kanun</b>	Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b>	Bölge İdare Mahkemeleri Yargı Çevresine Dâhil Olan İdare ve Vergi Mahkemeleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin Yargı Çevreleri Tablosu.....	28
<b>Tablo 2:</b>	Olağan Kanun Yollarına Başvuruda Yıllara Göre Parasal Sınırlar.....	73
<b>Tablo 3:</b>	6545 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Sonrasında İstinaf ve Temyiz Kanun Yollarının Durumu.....	74
<b>Tablo 4:</b>	Parasal Sınırlara Göre Yargılamanın Derece Sayıları.....	102

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> 6545 sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısı Olağan Kanun Yolları.....	38
<b>Şekil 2:</b> Danıştay 2013 Yılı Sonuçlanan Ve 2014 Yılına Devreden Dosya Sayıları.....	66
<b>Şekil 3:</b> Danıştay 2014 yılı sonuçlanan ve 2015 Yılına Devreden Dosya Sayıları.....	67
<b>Şekil 4:</b> Danıştay 2015 Yılı Sonuçlanan Ve 2016 Yılına Devreden Dosya Sayıları.....	68
<b>Şekil 5:</b> Danıştay 2016 Yılı Sonuçlanan ve 2017 Yılına Devreden Dosya Sayıları.....	69
<b>Şekil 6:</b> Danıştay 2017 Yılı Sonuçlanan ve 2018 Yılına Devreden Dosya Sayıları.....	70
<b>Şekil 7:</b> Danıştay 2018 Yılı Sonuçlanan ve 2019 Yılına Devreden Dosya Sayıları.....	71



## GİRİŞ

Vergi hukukunda, vergisel işlemler sebebiyle vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelen anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir. Çeşitli sebeplerle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları öncelikle idari yollar ile çözümlenmeye çalışılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari yollar ile çözümlenmesi barışçıl çözüm yolu olarak da adlandırılmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollar ile çözümlenmesi uyuşmazlıkların yargı mercilerine intikal ettirilmeksizin Türk Vergi Hukuku'nda öngörülen kurumlar kapsamında çözümlendirilmesidir. Bu kurumlar; vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma müesseseleridir. Türk Vergi Hukuku sisteminde bu müesseselere başvurulması yoluyla uyuşmazlıkların çözümü aynı zamanda yargı yükünün de hafifletilmesi amacına hizmet etmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yükünü hafifletmesi beklenen vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma müesseseleri yollarıyla çözümlendirilemediği veya yetersiz kaldığı durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu halde uyuşmazlıklar yargıya intikal etmektedir. Uyuşmazlığın yargıya intikal ettiği durumlarda vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi söz konusu olmaktadır.

Uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinde çözümlenmesi ile birlikte davanın tarafları mahkeme kararının denetlenmesine ihtiyaç duyabilmektedir. Bu denetim ihtiyacının karşılanması ise kanun yolları ile sağlanmaktadır. Kanun yolu, mahkemeler tarafından nihai olarak verilen kararların üst yargı mercileri tarafından denetlenmesidir. Vergi yargısında yıllar geçtikçe dava açan yükümlü sayısı artmış, dolayısıyla da yargılama yapan vergi mahkemelerinin dosya sayıları da artış göstermiştir. Bu durum kanun yolu incelemesi yapan Danıştay'da da dosya sayılarının, dolayısıyla da iş yükünün artmasına yol açmıştır. Kanun yolu incelemesinde yaşanan dosya sayısındaki birikme sonucunda, dosyaların Danıştay'dan dönüşünde gecikmeler yaşanmış ve nihai olarak verilen kesin hüküm niteliğine sahip kararlara da geç ulaşılması söz konusu olmuştur. Sonuç olarak; davaların uzun sürmesi, Danıştay'ın içtihat mahkemesi olarak çalışma işlevini tam olarak yerine getirememesi gibi sorunlar söz konusu olmuştur.

Dosya sayılarının fazlalığı sebebi ile yaşanan sorunlara çözüm aramak için çeşitli görüş ve öneriler getirilmiş, sempozyumlar düzenlenmiş ve sonuç olarak kanun koyucu tarafından, yaşanan bu sorunların çözülmesi için 6545 sayılı Kanun ile İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun'da değişiklikler yapılmıştır.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde vergi yargılamasında üç adet olağan kanun yolu bulunmaktaydı. Bunlar; itiraz, temyiz ve karar düzeltme kanun yolları iken değişiklik sonrasında itiraz ve karar düzeltme kanun yolu yürürlükten kaldırılmıştır. Değişiklikler öncesinde olağanüstü kanun yolları ise, yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma iken yapılan değişiklik sonrasında kanun yararına bozma, kanun yararına temyiz olarak değiştirilmiştir.

Değişiklikler sonucunda vergi yargısında olağan kanun yolu olarak istinaf kanun yolu kabul edilmiş ve iki dereceli yargı sisteminden üç dereceli yargı sistemine geçilmiştir. İstinaf kanun yolu; ilk derece mahkemeleri tarafından nihai olarak verilen kararların ikinci bir denetimden geçtiği, uyuşmazlıkların hem maddi açıdan hem de hukuki açıdan ele alınarak incelendiği kendine has bir kanun yoludur.

İstinaf kanun yolunun kabulü ile uyuşmazlıkların birçoğunun istinaf incelemesi ile yapılan ikinci yargılama neticesinde kesin olarak çözümlenmesi ve Danıştay'a temyiz incelemesi için gidecek dosya sayısının azaltılması, böylece Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi ve Danıştay'ın gereği gibi çalışarak içtihat mahkemesi işlevini yerine getirebilmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın konusu kapsamında Türk vergi yargısında istinaf kanun yolu detaylı bir şekilde incelenmiştir. Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları ve vergi yargısının anlatıldığı birinci bölümde uyuşmazlık kavramı ve vergi uyuşmazlığı kavramı tanımlanmış, uyuşmazlığı ortaya çıkaran nedenler açıklanmış, uyuşmazlıkların idari aşamada ve yargı aşamasında çözümü üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise istinaf kavramı, çeşitleri, dünyada ve Türkiye'de istinafin tarihsel gelişimi üzerinde durularak 6545 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren istinaf teşkilatı ve istinaf kanun yolu sistemi detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Son olarak, bu bölümde istinaf kanun yolu ile ilgili olarak mahkeme kararları ile de örneklendirerek değerlendirmelerde bulunulmuş, istinafin olumlu ve olumsuz yanlarına değinilmiş ve olumsuz yönlerinin bertaraf edilmesine yönelik çeşitli öneriler getirilmiştir.



# 1. BÖLÜM

## VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI VE VERGİ YARGISI

### 1.1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

#### 1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı

Genel anlamda uyuşmazlık, iki veya daha fazla tarafın bir konuda anlaşmazlık yaşamaması halini ifade etmektedir. Hukuki anlamda uyuşmazlık da genel anlamda uyuşmazlıktan farksız olarak taraflar arasında anlaşmazlık halinde söz konusu olmaktadır<sup>1</sup>.

Hukuki uyuşmazlık, belirli bir hakkın varlığı, kapsam ve neticesi ile ilgili olarak ortaya çıkan ve tarafların sulh gibi barışçıl yollar ile çözümlenemeyen anlaşmazlık hallerini ifade etmektedir<sup>2</sup>.

#### 1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

İdare ile kişiler arasında idare hukuku kurallarının uygulanması sebebiyle idari uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir<sup>3</sup>. Vergi idaresi ile mükellef arasında da vergi kanunlarının uygulanması sebebi ile uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar uygulanan kanun hükümlerinin yeterli derecede anlaşılabilmesi, uygulama açısından farklı yaklaşımlarda bulunulması ve tarafların uygulamalarında haklı olduğu inancında olmaları gibi sebeplerle ortaya çıkabilmektedir<sup>4</sup>.

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil, ceza ile mükelleflik durumu gibi konularda vergi idaresinden veya mükelleflerden kaynaklanan sebeplerle çıkan anlaşmazlıklardır<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Mahmut Yardımcıoğlu, Mehmet Kütükçü, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 11, Kasım 2014, s.3.

<sup>2</sup> Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Eylül 2017, s.81.

<sup>3</sup> Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Eylül 2016, s.15.

<sup>4</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2011, s.149.

<sup>5</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 15. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009, s.52.

### 1.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarını Ortaya Çıkaran Nedenler

Vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkaran nedenler; vergilendirme işleminin hukuka aykırı olması, vergi incelemeleri, hatalı tarhiyat, matrahın düşük gösterilmesi, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler olmak üzere altı farklı şekilde ele alınmakta olup, çalışmanın bu kısmında bu nedenler ele alınarak açıklanacaktır.

#### 1.1.3.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

İdari Yargılama Usulü Kanunu<sup>6</sup>'nun 2. maddesinde, dava türleri sayılmış ve (a) bendi ile *“idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları”* bunlar arasında sayılmıştır.

Vergilendirme işlemi de idari bir işlem olup, kanun maddesinde belirtilen sebepler yönünden hukuka aykırılığı söz konusu olduğunda bu hukuka aykırılık sebeplerinden biri veya birden fazlası yönünden hukuka aykırı olduğu gerekçesi ile dava konusu olabilecektir<sup>7</sup>.

##### 1.1.3.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergi Kanunları Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'ndan sonra Vergi Hukuku'nun en temel asli kaynağıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ancak Kanun ile yapılabilmekte olup, buna verginin kanuniliği ilkesi denilmektedir<sup>8</sup>. Verginin kanuniliği ilkesinin gereği olarak vergi idaresinin kanunlara uygun olarak işlem yapma gücü ve yeteneği yetkiyi ifade etmektedir. Yetki kavramı ise konu, yer ve zaman olmak üzere üç ayrı şekilde ele alınarak açıklanabilir. Konu bakımından yetki, kanunlarda belirtilen vergisel işlemlerin hangi merciler tarafından yapılacağını ifade etmektedir. Örneğin, emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin

<sup>6</sup> 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011, s.59.

<sup>8</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.53.

belediyeler tarafından yapılacağı kanun ile belirtilmiş olup, emlak vergisinin konu bakımından yetkili mercii belediyeleri ifade etmektedir. Belediyeler tarafından yapılmayan emlak vergisine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemleri yetkisiz merci tarafından yapılmış olacağından, yetki yönünden hukuka aykırı olacaktır. Zaman bakımından yetki ise, konu bakımından yetkinin kullanılabilmesi zaman dilimini ifade etmektedir. Zamanaşımına uğrayan verginin tahsil edilmesine yönelik işlem zaman bakımından yetkisizlik konusunda örnek oluşturmaktadır. Yer bakımından yetki ise vergiye yönelik işlemleri gerçekleştirmek üzere yetkilendirilen idari merciiin hangi coğrafi alanda bu yetkisini kullanabileceğini ifade eder<sup>9</sup>. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi tarh ve tahakkuk işlemleri taşıtların kayıt ve tescil edildiği yerde bulunan vergi dairesince yapılır. Bu sebeple Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin yer bakımından yetkili mercii ilgili taşıtın kayıt ve tescilinin yapıldığı yer vergi dairesidir.

#### **1.1.3.1.2. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari işlemlerin şekil unsuru bir idari işlem tesis edilirken söz konusu idari işlemi tesis etmeye yetkili idarenin uyması gereken usul ve biçim kurallarını ifade etmektedir<sup>10</sup>. Vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili yapmış olduğu işlemlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir hale gelinceye değin uyması gereken usule ilişkin kurallar, izlemesi gereken yol ve yöntemler de vergilendirme işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesinin gereği olarak vergilendirmeye ve vergiye ilişkin tüm işlemler belirli usul kurallarına bağlı olarak yazılı şekilde yapılmak zorundadır. Söz konusu kuralların, kanun tarafından emredildiği şekilde uygulanmaması halinde, vergilendirme işlemi şekil yönünden hukuka aykırılık teşkil edecektir<sup>11</sup>. Örneğin vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen matrah farkı üzerinden mükellefe yapılacak tarhiyatın tebliğ edilmesi gerekir, bu matrah farkının mükellefe usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyip sadece sözlü olarak bildirilmesi vergi hukukunda şekil unsuru açısından vergilendirme işlemini

---

<sup>9</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.53.

<sup>10</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s.132.

<sup>11</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.55.

sakatlar. Bu durumda vergilendirme işlemi şekil yönünden hukuka aykırılık teşkil eder.

#### **1.1.3.1.3. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari işlemlerin hukuka aykırılık nedenlerinden birisi sebep yönünden hukuka aykırılıktır. Genel olarak idari işlemler bir sebebe dayanmak zorundadır. Zira idari işlemin dayanağını idari işlemin sebebi oluşturur. İdare hukukunda sebep unsuru, idari işlemin de dışında, idareyi söz konusu işlemi gerçekleştirmeye yönelten faktörleri ifade eder<sup>12</sup>. Vergilendirme işleminde sebep unsuru ise maddi ve hukuki olmak üzere ikili bir ayrıma tabidir. Vergilendirme işlemine ilişkin yürürlükte bulunan kanun hükmü hukuki sebebi teşkil ederken, vergiyi doğuran olay maddi sebebi teşkil etmektedir<sup>13</sup>. Vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka uygun olması, hukuki sebebin ve maddi sebebin kanuna uygunluğunun birlikte gerçekleşmesi halinde söz konusu olmaktadır<sup>14</sup>. Örneğin 200 m<sup>2</sup>'yi aşmayan ve sadece bir konuta sahip olan emekli mükellefin istisna kapsamına alınmaması vergi tarh edilmesi halinde belediye tarafından yapılan bu işlem sebep bakımından hukuka aykırı olacaktır. Zira 200 m<sup>2</sup>'yi aşmayan ve sadece bir konuta sahip olan emekliler emlak vergisinden muaf olup, vergi tarhı yapılması mümkün değildir.

#### **1.1.3.1.4. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari işlemin konusu hukuk düzeninde yarattığı sonucu ifade etmektedir. İdari işlemin konu unsuru açısından hukuka uygun olması, işlemin doğurduğu sonucun hukuk düzeninde konulmuş olunan kurallarında belirtilen sonuç olmasına bağlıdır<sup>15</sup>. Vergilendirme işleminin konusu ise verginin üzerine konulduğu yani verginin kaynağını oluşturan mali unsurdur. Daha açık bir ifade ile verginin konusu verginin neyin üzerinden alınacağını belirtir<sup>16</sup>. Vergilendirme işleminin sebep ve konu unsuru birbirine bağlı unsurlar olup, bu bağlılığın doğru kurulmadığı durumlarda

---

<sup>12</sup> Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2005, s.222.

<sup>13</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.55.

<sup>14</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.61.

<sup>15</sup> Candan, **a.g.e.**, s.153.

<sup>16</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, 54.

vergilendirme işlemi sakat olacaktır. Zira vergilendirme işlemi için kanunda belirtilen sebebin gerçekleşmiş olması halinde dahi, kanun ile belirtilen sonuç dışında başka bir sonuç yaratan tarh işlemi yapılmış ise vergilendirme işlemi konu yönünden hukuka aykırı olacaktır<sup>17</sup>. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu uyarınca verginin konusu gelir olup gelirin elde edilmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Gelir elde edildiğinde gerçek kişi olan mükelleften kurumlar vergisi tahsil edilmesi durumunda vergilendirme işlemi konu bakımından hukuka aykırılık teşkil edecektir.

#### **1.1.3.1.5. Vergilendirme İşleminin Maksat Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari işlemler sadece kamu yararı maksadıyla tesis edilebilir. Kamu yararı maksadı taşımayan bir idari işlem maksat yönünden hukuka aykırı hale gelecektir<sup>18</sup>. Vergilendirme işlemi de tüm idari işlemlerde olduğu gibi kamu yararı maksadıyla yapılmaktadır. Zira vergilendirme işleminin kamu yararı maksadı haricinde bir amaçla yapılması halinde vergilendirme işlemi maksat bakımından hukuka aykırı hale gelmektedir. Ancak bir vergilendirme işleminin kamu yararı maksadı taşıyıp taşımadığının araştırılmasına gerek bulunmamaktadır. Vergilendirme işleminin kanunda sebebinin bulunması otomatik olarak kamu yararının da bulunduğu anlamına gelmektedir. Zira kanun koyucu vergilendirme işleminin sebebinin kamu yararı maksadı ile kanuna koymuş olup, sebebin gerçekleşmesi kamu yararının da gerçekleştiğini gösterdiğinden sebebin gerçekleşmediği durumda mükellefe vergi tarh edilmesi halinde vergilendirme işlemi aynı zamanda maksat yönünden hukuka aykırı olacaktır<sup>19</sup>.

#### **1.1.3.2. Vergi İncelemeleri**

Vergiler, genellikle vergi mükelleflerince beyan edilen vergi matrahları üzerinden alınmaktadır. Ancak vergi idaresi bu beyanlar dışında dönem dönem beyanların gerçek duruma uygun olup olmadığı konusunda vergi incelemesi yaparak araştırma yapmaktadır<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.62.

<sup>18</sup> Candan, **a.g.e.**, s.155.

<sup>19</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.62-63.

<sup>20</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.56.

Vergi incelemesi, vergi mükellefinin defter, belge, hesap ile kayıtlarının incelenmesi ve gerekli olduğunda yapılacak yoklama, fiili envanter veya arama sonucu elde edilecek sonuçlara göre, mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıdır. İnceleme sonucunda ödenmesi gereken verginin gerçek duruma aykırı olduğunun fark edilmesi durumunda vergi inceleme raporu düzenlenmektedir<sup>21</sup>. Düzenlenen vergi inceleme raporu tek başına uyuşmazlık sebebi teşkil etmemekte olup, bu rapora dayanarak takdir edilen matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi idaresi tarafından tarhiyat yapılmaktadır. Mükellefin veya ceza sorumlularının, takdir edilen matrah veya matrah farkının gerçeğe aykırı olduğunu iddia etmesi sonucunda, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır<sup>22</sup>.

### 1.1.3.3. Hatalı Tarhiyat

Vergi Usul Kanunu<sup>23</sup>'nun 116. maddesine göre “*Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*”

VUK 116. maddesinden de anlaşılacağı üzere vergi hataları; hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki grupta toplanmaktadır. Hesap hataları ise vergi miktarındaki hatalar, matrah hataları ve verginin mükerrer olmasıdır<sup>24</sup>.

Matrah hataları, verginin matrahını etkileyen hatalar olup beyanname, ihbarname, tahakkuk fişi, vergi inceleme raporu, yoklama tutanağı, defter kayıtları gibi vergilendirme ile ilgili belgelerde matraha ilişkin rakamların veyahut indirimlerin fazla veya eksik gösterilmesidir<sup>25</sup>.

Verginin miktarında hata, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmaması veya yanlış yapılması sonucu matrah hatalarında belirtilen belgelerde verginin fazla veya eksik gösterilmesi halinde söz konusu olmaktadır<sup>26</sup>.

<sup>21</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Yayın No:50, Kasım 2007, s.8, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf)(Erişim:12.09.2018).

<sup>22</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.58.

<sup>23</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 04.01.1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

<sup>24</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 2004, s.197.

<sup>25</sup> Yüce, **Vergi Yargılama...**, s.96.

<sup>26</sup> Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2015, s.571.

Mükerrer vergilendirme, aynı vergi kanunu uygulanarak yapılan tarhiyatın aynı vergi dönemi için ve aynı matrah üzerinden birden fazla olarak istenmesi veya alınması hali olarak tanımlanmaktadır<sup>27</sup>.

Vergilendirme hataları ise VUK md. 118'e göre şunlardır:

*“(i) Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;*

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

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

*(iv) Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır”.*

#### **1.1.3.4. Matrahın Düşük Gösterilmesi**

Mükellef tarafından beyan edilen vergi matrahının vergi idaresince düşük bulunması halinde, vergi idaresi tarafından ek olarak vergi alınmak istenmesi söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte mükellef tarafından da alınmak istenen ek vergiye ilişkin matrah farkının bulunmadığının veya daha düşük olduğunun iddia edilmesi ile vergi uyuşmazlığını doğuran nedenlerden biri olan matrahın düşük gösterilmesi hali söz konusu olmaktadır. Bu durum vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran bir sebep olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>28</sup>. Örneğin; tapuda gayrimenkul satış işlemlerinde alıcı ve satıcıdan satış bedeli üzerinden harç tahsil edilmektedir. Yapılan satış esnasında düşük harç ödemek için satış bedelinin düşük gösterilmesi durumunda matrahın düşük gösterilmesi hali söz konusu olmaktadır.

#### **1.1.3.5. Verginin Ödenmemesi**

Çağdaş ve ekonomik bilgi temeline dayanan bir vergi bilincine sahip olan gelişmiş demokratik toplumlarda, mükellefler kendilerine sunulan kamu

<sup>27</sup> Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncellenmiş ve Enflasyon Muhasebesi ile Genişletilmiş 3. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2004, s.196.

<sup>28</sup> Kübra Bozdoğan, **Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**, (Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2018, s.11.

hizmetlerinin ödedikleri vergilerle meydana geleceğini bilmektedirler. Mükelleflerin haiz olması gereken vergi bilinci budur. Ancak demokratik devlet olma anlayışının tam anlamıyla yerleşmediği gelişmekte olan toplumlarda bu vergi bilinci gelişmemiş olduğundan, vergi mükelleflerinin çoğunluğu tarafından verginin ödenmemesi durumu söz konusu olabilmektedir<sup>29</sup>. Vergi mükellefleri tarafından tahakkuk etmiş olan verginin ödenmemesi veya vade tarihinden önce ödenmemesi hallerinde de vergi uyuşmazlığı doğmaktadır. Zira vergi idaresi tarafından söz konusu kesinleşen vergi borcunun ve cezaların tahsil edilmesi için çeşitli yollara başvurulmaktadır. Bu durumda mükellefin söz konusu borca, cezaya veya söz konusu vergilendirme ile ilgili işlemlere itirazı üzerine uyuşmazlık süreci başlamaktadır<sup>30</sup>.

#### **1.1.3.6. Diğer Nedenler**

Vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkaran nedenler yalnızca yukarıda sayılanlar olmayıp vergilerin, cezaların veya vergilendirmeye ilişkin işlemlerin tebliği, tahsili gibi usuli işlemlerden veya mükelleflerin vergi ödemeye karşı duyarsızlıklarından kaynaklanan nedenlerle uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir<sup>31</sup>.

### **1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜLMESİ**

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması halinde uyuşmazlığın yargı makamlarına taşınmaksızın mükellef ve vergi idaresi arasında barışçıl yollarla veya idari denetim ilkeleri çerçevesinde çözümlenmesi, vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünü ifade eder<sup>32</sup>.

Türk Vergi Hukukunda uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarını vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma müesseseleri oluşturmakta olup aşağıda bu müesseseler kısaca incelenecektir.

<sup>29</sup> Ahmet Kemal Çelebi, “Mükellef- Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:1997, Sayı:3, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, s.76.

<sup>30</sup> Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, s.164.

<sup>31</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.61.

<sup>32</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.692.



### 1.2.1. Hatalarda Düzeltme

Vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi konusu VUK'nin 116–126. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hatalarından oluşmaktadır<sup>33</sup>. Vergi uyumsuzluğunu ortaya çıkaran nedenler arasında açıklandığı üzere hatalı tarhiyatın söz konusu olması durumunda, hatalarda düzeltme kurumu sayesinde vergi hatalarının yargısal yollara taşınmadan mükellef ile vergi idaresi arasında çözümlenmesi söz konusu olabilmektedir<sup>34</sup>. Bu sayede mükellefin başvuracağı uzun ve masraflı yollar yerine idarenin de hatasını zamanında kabul etmesiyle daha pratik ve külfetsiz şekilde uyumsuzluğun kısa sürede onarılması sağlanmaktadır. Ancak mükellefin vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunabilmesi için ortada vergi idaresi tarafından yapılmış bir hata olması gerekmektedir<sup>35</sup>. Vergi hatası VUK'de açıkça tanımlanmış olup, bu husus uyumsuzluğu ortaya çıkaran nedenler arasında açıklanmıştır.

Vergi idaresi tereddüte yol açmayacak derecede açık ve kesin vergi hatalarının bulunduğu tespiti yaparsa VUK 121. maddesi uyarınca resen düzeltme yapılır. Ancak mükellef tarafından yapılacak düzeltme taleplerinin ilgili vergi idaresine yazılı şekilde başvurularak yapılması gerekir. Bu düzeltme talebinin VUK 126. maddesi uyarınca düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir<sup>36</sup>. VUK uyarınca bu zamanaşımı süresi 5 yıl olup hesaplanması tahakkuk zamanaşımının hesaplanması ile aynıdır. Ancak bazı istisnai hallerde düzeltme zamanaşımı süresi tahakkuk zamanaşımı süresinden uzun olabilmektedir<sup>37</sup>.

Buna göre<sup>38</sup>:

*“114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:*

<sup>33</sup> Mine Biniş, “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, Yıl:2012, s.487.

<sup>34</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması**, Yayın No:66, Haziran 2008, s.6, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi\\_hatalari.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf)(Erişim: 12.09.2018).

<sup>35</sup> Cengizhan Hatipoğlu, **Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.129.

<sup>36</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulanması**, 1. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s.244-245.

<sup>37</sup> Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku – Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Dağıtım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.71.

<sup>38</sup> VUK md.126.

- (i) Zamaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,  
(ii) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,  
(iii) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”

### 1.2.2. Cezalarda İndirim

VUK 376. maddesi uyarınca kanunda sayılan belirli şartların varlığı halinde vergi cezalarında indirim yapılması olanağı sağlanmıştır. Buna göre; ikmalen, resen veya idarece tarh işlemi yapıldıktan sonra belirlenen vergi veya vergi farkının ve yapılacak indirimden arta kalan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarının mükellef tarafından, ihbarnamenin tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içerisinde ödeyeceğinin beyan edilmesi veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun<sup>39</sup>'da sayılan türden teminat göstermesi şartıyla vade tarihinden itibaren 3 ay içerisinde ödenmesi koşulu ile indirilir. Söz konusu indirim vergi ziyai cezasında ilk defada yarısı, müteakip kesilen cezalarda üçte biri iken usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının ise yarısıdır<sup>40</sup>.

### 1.2.3. Pişmanlık ve İslah

Gelir üzerinden alınan vergiler ile beyana tabi olan harcama üzerinden alınan vergiler için vergi mükellefleri kanunda beyanname vermekle yükümlü kılınmışlar ise, yine kanuna göre belirlenen süreler içinde beyanname vermek mecburiyetindedirler. Ancak mükellef tarafından süresi içinde beyanname verilmemesi veya hiç beyanname verilmemiş olması halinde kanuni düzenleme çerçevesinde pişmanlık hükümlerine göre dilekçe ile başvurarak hakkında matrahın takdir edilmesi ve bunun sonucu olarak verginin resen tarh edilmesinden kurtulmuş olur<sup>41</sup>. Şöyle ki, emlak vergisi dışında beyana dayanan vergilerde hakkında vergi

<sup>39</sup> 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun 21.07.1953 tarihli 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>40</sup> Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 1. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s.245.

<sup>41</sup> Nevzat Erdağ, **Türk Vergi Sistemi Vergi Avantajları Vergi Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s.327.

ziyayı cezasının tatbikini gerektiren fiillerini üçüncü şahıslar tarafından ihbar edilmeden önce kendiliğinden vergi idaresine bildiren mükelleflere belirli koşullarda vergi ziyayı cezası uygulanmaz<sup>42</sup>.

#### 1.2.4. Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gidilmeden barışçıl yol olan idari aşamada çözümleyen bir diğer yol uzlaşma müessesesidir. Vergi idaresi ile mükellef arasında mevcut olan uyuşmazlığın görüşerek karşılıklı tartışma ve pazarlık yöntemi ile çözülmesi esasına dayanan barışçıl çözüm yoluna uzlaşma denilmektedir<sup>43</sup>. Uyuşmazlığın uzlaşma yoluyla çözümlenmesinin hem vergi idaresine hem de mükelleflere bir takım avantajlar sağladığı söylenebilir. Zira böylece vergi idaresi vergi alacağına bir an önce kavuşarak zamandan tasarruf edeceği gibi, mükellef de dava yoluna başvurması durumunda yargılama sırasında masraf yapacak olması, yargılama sonunda alacağına kavuşmasının şüpheli olması, alacağına kavuşsa dahi geç tahsil edecek olması gibi dezavantajları bertaraf etmiş olmaktadır. Mükellefler ise yargı yoluna başvurarak uzun süre çaba göstermekten, yargı masraflarına katlanmaktan psikolojik olarak borç baskısı altında kalmaktan ve yargılama neticesinde davanın kaybedilmesi halinde ödenecek vergi ve cezaya bir de gecikme faizi eklenmesi riskinden kurtulmuş olmaktadır.<sup>44</sup>

### 1.3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜLMESİ

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi yukarıda bahsedildiği üzere önemli ve faydalı bir yoldur. Ancak idari çözüm yollarının yeterli olmadığı durumlarda çözüm için yargı yoluna başvurma lüzumu duyulabilmektedir. Vergi

---

<sup>42</sup> İmdat Türkay, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:285, Eylül 2016, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29078>, (Erişim:17.11.2018).

<sup>43</sup> Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-2, Cilt:13, Haziran-Aralık 2009, s.322.

<sup>44</sup> Ceyhan İnaltong, “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım 2012, s.31.

uyuşmazlıklarının çözümleri için başvuru bu yola vergi yargısı denilmektedir<sup>45</sup>. Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanması esnasında vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında uyuşmazlık ortaya çıkması ve söz konusu uyuşmazlığın hatalarda düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma gibi yollara başvuruyla çözümlenmemesi veya çözümlenememesi hallerinde, yargı organlarına başvuruyla mahkemeler tarafından çözümlenerek sonuçlandırılmasıdır. Bu itibarla, vergi uyuşmazlıklarının çözümleri için görevli yargı organları ve bu yargı organları tarafından uygulanan usul hükümleri vergi yargısını oluşturmaktadır<sup>46</sup>.

Vergi yargısı idari yargı içerisinde yer alan bir yargılama türü olmakla birlikte vergi davaları da idari dava türleri içerisinde sınıflandırılmaktadır. İdari davalar İYUK’de sayıldığı üzere iptal davaları, tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklara ilişkin davalar<sup>47</sup>.

İptal davaları; hukuka aykırı olan idari işlemin, idari yargı mercilerince iptalini sağlayan bir dava çeşidi olup, İYUK’de “*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan*” davalar olarak tanımlanmıştır<sup>48</sup>.

Tam yargı davaları, idarenin faaliyet ve eylemlerinden veya almış olduğu kararlardan dolayı hakları doğrudan doğruya etkilenen, zarara uğrayan gerçek veya tüzel kişilerce idare aleyhine açılan davalar<sup>49</sup>. Bu davalar ile ortaya çıkan zararın giderilmesi amaçlanmaktadır<sup>49</sup>.

İYUK’de “*Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar*” üçüncü idari dava türü olarak belirtilmiştir<sup>50</sup> ancak idari sözleşmelerin geçerli olup olmadığı veya bu sözleşmelerin uygulanması ile ilgili uyuşmazlıkların iptal

---

<sup>45</sup> Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ağustos 2012, s.197.

<sup>46</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001, s.60, [http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08\\_Vergi.pdf](http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_Vergi.pdf) (Erişim:06.04.2019).

<sup>47</sup> Sevil Şin, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın, Bursa, 2016, s.226.

<sup>48</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s.133.

<sup>49</sup> İlhan Özay, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, Ekim 2004, s.814.

<sup>50</sup> İYUK md.2-1/c.

davasının mı tam yargı davasının mı konusunu teşkil ettiği konusu tartışmalıdır. Esasen bu konuda doktrinde bir görüş birliği bulunmamaktadır<sup>51</sup>.

Vergi davaları ise genel olarak iptal davaları şeklinde karşımıza çıkmakta olup, bazen tam yargı davası şeklinde de ortaya çıkabilmektedir<sup>52</sup>.

Bu kısımda, vergi yargılamasına hâkim olan ilkeler, vergi yargılamasında teşkilatlanma, vergi davalarında görev ve yetki, vergi davalarında taraflar ve vergi davalarında süreler üzerinde durulacaktır.

### 1.3.1. Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler

İYUK md.1'e göre "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir.*" Buna göre vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yapılan yargılama aşamasında temel olarak İYUK hükümleri uygulanmaktadır.

İYUK md. 31'e göre:

*"Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu<sup>53</sup> hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından resen yapılır".*

HMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilen haller dışında ise vergi uyuşmazlıklarının çözümü için VUK'nin ilgili hükümleri uygulanmaktadır<sup>54</sup>.

Vergi yargısı idari yargı içerisinde düzenlenmiş olduğundan bu kısımda yukarıda belirtilen kanun hükümleri kapsamda genel olarak idari yargıya ilişkin ilkeler ile birlikte vergi yargısının kendine özgü ilkeleri de ele alınacaktır<sup>55</sup>.

---

<sup>51</sup> Zehra Odyakmaz, "Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1-2, Yıl:1998, s.145.

<sup>52</sup> Şin, **a.g.e.**, s.226.

<sup>53</sup> 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu 04.02.2011 tarihli 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>54</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.289.

<sup>55</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.123.

### 1.3.1.1. Resen Araştırma İlkesi

İdari yargılamada en temel ilkelerden biri olan resen araştırma ilkesi ile kamu yararının ve düzeninin sağlanması amaçlanmaktadır. İdari davalarda bir tarafta idare diğer tarafta bireyin yer alması sebebiyle taraflar arasındaki güç dengesizliği bu ilke sayesinde giderilmektedir. Zira dava konusu ile ilgili bilgi ve belgeler çoğunlukla davalı konumunda olan idarede bulunmakla birlikte davacı konumundaki bireylerin bu bilgi ve belgeleri edinmemesi tehlikesi bu ilke sayesinde önlenmektedir. Resen araştırma ilkesi ile hâkime maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve davanın çözümlenmesi için davanın taraflarının talepleri olmasa dahi taraflardan, ilgili kişi ve kurumlardan, her türlü belge ve bilgiyi araştırma ve bunları talep etme yetkisi verilmektedir. Vergi yargısında da idari yargı içerisinde yer alması sebebiyle yargılama yaparken hâkimin resen araştırma yetkisi bulunmaktadır<sup>56</sup>.

Vergi yargısında maksat, maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu kapsamda taraflarca dava dosyasına bir takım iddia ve savunmalar ve bunları destekleyecek deliller sunulacaktır. Ancak hâkim tarafından sadece taraf delilleri incelenerek bir karar verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Resen araştırma ilkesinin sonucu olarak hâkim tarafların delilleri dışında araştırma yapıp, maddi gerçeğin ortaya çıkartılması için gerekli gördüğü konularda resen araştırma yapabilecektir<sup>57</sup>.

### 1.3.1.2. Yazılılık İlkesi

İYUK md. 1’de belirtildiği üzere “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır*”. İdari yargının içerisinde yer alan vergi yargılamasında da, idari yargıda olduğu gibi yazılılık ilkesi esas olup, dosya üzerinden yapılan inceleme sonucu karar verilmesi yazılılık ilkesini ifade etmektedir. Ancak belirli durumlarda duruşma yapılabilmesi de mümkün olup, İYUK md.17 gereği miktarı belirli bir miktarın (2019 yılı için 44.000 TL) üzerinde olan iptal veya tam yargı davalarında, davacı veya davalının talebi üzerine veya mahkemece resen karar verilmesi durumunda duruşma yapılabilmektedir. Ancak esas olan yazılı yargılama olup, duruşma yapılması istisnai

<sup>56</sup> Yüce, *Vergi Yargılama...*, s.67.

<sup>57</sup> Betül Hayrullahoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesi*, Vergi Müfettişleri Derneği, Epamat Basım Yayın, İzmir, 2016, s.43.

olarak kanun hükmü gereği mümkündür. Belirli şartların mevcudiyeti halinde yapılan duruşma yazılılık ilkesine aykırılık teşkil etmez<sup>58</sup>.

İdari yargı içerisinde yer alan vergi yargılamasında da yazılılık ilkesi geçerli olup, yazılılık ilkesi ile amaçlanan davanın hızlandırılmasını sağlayarak uyuşmazlığın en kısa sürede çözümlenmesidir<sup>59</sup>.

### 1.3.1.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

İdari yargıda kural olarak mahkemeler kurul halinde karar vermekte olup, vergi mahkemeleri tarafından da kurul halinde karar verilmektedir. Toplu yargılama usulü ile adaletin ve denetimin daha iyi sağlanacağı, hâkimlerin heyet halinde bilgi ve birikimlerini bir araya getirerek verecekleri kararın, tek hâkim tarafından verilecek karardan daha iyi sonuç doğuracağı düşünülmektedir. Ayrıca vergi uyuşmazlığının çözümünün teknik bir konu olması ve bu uyuşmazlığı çözümenin hukuk bilgisi yanında muhasebe bilgisi de gerektirmesi sebepleriyle de tek hâkimin uyuşmazlığı çözümede yetersiz olacağı düşünüldüğünden toplu yargılamanın daha faydalı olduğu söylenebilir<sup>60</sup>.

### 1.3.1.4. Delil Serbestisi İlkesi

İYUK md.3 uyarınca idari yargıda delillerin dilekçelerde gösterileceği, md.31 uyarınca da delillerin tespiti konusunda HMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yine İYUK md.20/1'e göre: "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler*".

Tüm bu maddelerden anlaşılacağı üzere idari yargıda delil serbestisi ilkesi geçerli olup, buna göre idari yargıda senet, makbuz, ödeme emri gibi yazılı belgeler

---

<sup>58</sup> Yusuf Usta, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mayıs 2013, s.110.

<sup>59</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.290.

<sup>60</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.125.

delil olarak kullanılabilceği gibi, keşif ve bilirkişi incelemesi gibi delillere de dayanılabilecektir<sup>61</sup>.

Vergi yargısında delil serbestisi ilkesinin kaynağını VUK md.3 oluşturmaktadır<sup>62</sup>.

VUK md.3/B hükmüne göre:

*“İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz”.*

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere vergi yargılama hukukunda, delil serbestisi ilkesi kabul edilmiş olmakla birlikte bunun iki istisnası mevcuttur. Bu istisnalar şahit ifadesi ve yemin olup, bu sebeple davanın tarafları iddialarını daha sağlam ispat etmek durumundadırlar<sup>63</sup>.

### 1.3.1.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, bir durumla ilgili olan bir hukuk kuralının, özellikleri ve koşulları ona benzeyen fakat o konuda hukuk kuralı düzenlenmemiş diğer bir duruma uygulanmasını ifade eder<sup>64</sup>.

Vergi yargısında kıyas yoluna başvurma mümkün olmadığı görülmektedir. Kıyas yasağı ilkesinin en temel nedeni verginin kanuniliği ilkesi olarak da ifade edebileceğimiz T.C. Anayasası'nın 73/3. maddesidir. Bu maddeye göre: “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. Kıyas yoluyla yeni bir hukuk kuralı yaratılması söz konusu olacağından vergi yargısında hâkim davaya bakarken kıyas yapamayacaktır. Aksi halde vergi hukukunun en temel ilkelerinden olan verginin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olacaktır<sup>65</sup>.

<sup>61</sup> Mahmut Ceylan, “İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:8, Sayı:16, Aralık 2018, s.326.

<sup>62</sup> Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:3-4, 2014, s.517.

<sup>63</sup> Kutlay Telli, “Vergi Hukukunda Delil”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:214, Ekim 2010, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=11787> (Erişim:02.05.2019).

<sup>64</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.125.

<sup>65</sup> Hayrullahoğlu, **a.g.e.**, s. 30.



### 1.3.1.6. Yerindelik Denetimi Yasağı İlkesi

İdari işlemlerin yargısal denetime açık olması hukuk devleti ilkesinin en temel gereği olup, yargısal denetim ile idarenin hukuka aykırı davranmasının önüne geçilmektedir. Bu açıdan idari yargının ve dolayısıyla vergi yargısının yetkisi yalnızca hukuka uygunluk açısından denetim yapılması ile sınırlıdır. Bu sınır ve yerindelik denetimi yapma yasağı T.C. Anayasası tarafından güvence altına alınmıştır<sup>66</sup>.

T.C. Anayasası'nın 125/4. maddesine göre:

*“Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez”.*

İYUK md.2/2 ise:

*“İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.”* şeklindedir.

T.C. Anayasası'nın ve İYUK'nin düzenlemesinden anlaşılacağı üzere idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında yargısal denetim ancak hukuki denetim şeklinde olup, yerindelik denetimi yapılamaz. Zira takdir yetkisi idareye ait olduğundan, idarenin takdir yetkisini kaldıracak şekilde karar verilmesi yasaklanmıştır<sup>67</sup>.

### 1.3.2. Türkiye'de Vergi Yargısının Gelişimi

Türkiye'de vergi yargısının gelişimi aşağıda Osmanlı dönemi vergi yargısı ve Cumhuriyet dönemi vergi yargısı olmak üzere iki dönem olarak ele alınmıştır.

<sup>66</sup> Ahmet Talha Tetik, “Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:25, Sayı:2, 2017, s.255.

<sup>67</sup> Zuhul Berekat, *Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s.184.

### 1.3.2.1. Osmanlı Dönemi Vergi Yargısı

Osmanlı Dönemi'nde Tanzimat'a kadar günümüzdekine benzer veya gelişmemiş bir vergi yargılama sisteminden söz edilememektedir. Çünkü Osmanlı Dönemi'nde vergisel idari işlemlerin denetlenmesi yolu kabul edilmemiştir<sup>68</sup>.

Tanzimat sonrası dönem vergi yargısının oluşumunun da başlangıcını teşkil etmektedir. İdare-i Vilayet Nizamnamesi'nin yürürlüğe girmesi ile vilayet idare meclislerine ilk kez bazı idari uyuşmazlıkları çözme konusunda görev verilmiş olup, bu görev günümüz anlamında bir vergi yargılaması niteliğini haiz değildir. Söz konusu vilayet idare meclislerinin görevi vergilerin bölünme şekline ve yoluna ilişkin çıkacak uyuşmazlıkları çözme şeklindedir<sup>69</sup>.

Bu dönemde vergi yargısı konusundaki en önemli gelişme Şura-i Devlet Nizamnamesi ile yaşanmıştır. Bu Nizamnameye göre salınan bir vergi nedeniyle idare ve mükellef arasında çıkan bir uyuşmazlığın incelenmesinin ve çözümlendirilmesinin Şura-i Devlet tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır<sup>70</sup>.

Şura-i Devlet'in kurulmasının ardından münferit kanunlar ile her bir vergi türü için özel vergi yargısı teşkilatı kurulmuştur. Buna göre dolaysız vergiler ile ilgili uyuşmazlıklar için birinci ve ikinci derece yani yerel mahkeme ve istinaf mahkemesi yargı yolu olarak ilçe ve il idare meclisleri öngörülmüştür. Bu mercilerden çıkan kararlara karşı ise Şura-i Devlet'e temyiz yoluna başvurulmaktaydı. Dolaylı vergiler ile ilgili uyuşmazlıkların çözümü için ise adliye mahkemelerine başvurulmaktaydı<sup>71</sup>. Buna göre Osmanlı'da vergi yargısının Tanzimat'tan sonra gelişmeye başladığı ve Tanzimat öncesinde bir vergi yargısı sistemi olmadığı görülmektedir. Tanzimat sonrasındaki sistemin ise karma bir vergi yargısı sistemi olduğu söylenebilir.

<sup>68</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.284.

<sup>69</sup> Seyfi Yıldız, M. Kemal Bostan, "Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, Yıl: 2017, s.110.

<sup>70</sup> Cengizhan Hatipoğlu, "Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı" **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:65, Sayı:1, 2007, s.94.

<sup>71</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.26.

### 1.3.2.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Yargısı

Cumhuriyet Dönemi öncesi vergi yargısı incelendiğinde karma bir sistemin uygulandığı görülmüş olup, Cumhuriyet Dönemi'nde de esasen bu sistem devam etmiştir<sup>72</sup>.

Cumhuriyet Dönemi'nde vergi kanunları alanında yeniden bir düzenleme yapılırken, il ve ilçe idare meclislerinden vergi uyuşmazlıklarını çözme görevi alınarak dolaysız vergilere ilişkin uyuşmazlıkların çözümü için yerine idari komisyonlar oluşturulmuştur. Dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda ise Osmanlı Dönemi'ndeki sisteme devam edilerek adli yargıda çözümlenmeye devam edilmiştir<sup>73</sup>.

Türkiye'de idari yargı alanında 1982 yılındaki düzenlemeye kadar uyuşmazlıklar ilk derece yargı mercileri olan İl ve İlçe Yönetim Kurulları, Vergiler Temyiz Komisyonu, İtiraz Komisyonları ve Gümrük Hakem Heyetleri tarafından çözümlenmiştir. 6.1.1982 tarih 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile birlikte günümüz idari yargısının ilk derece yargı mercileri olan, idare ve vergi mahkemeleri kurularak yargı sistemine geçilmiştir<sup>74</sup>. Günümüz vergi yargısının da temelini oluşturan vergi mahkemeleri aşağıda vergi yargısında teşkilatlanma başlığı altında açıklanacaktır.

### 1.3.3. Vergi Yargısında Teşkilatlanma

Vergisel uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlenmesi İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Hollanda Belçika gibi bazı ülkelerde adli yargı; İsveç, Fransa, Lüksemburg gibi bazı ülkelerde idari yargı içerisinde bırakılmıştır. Almanya'da ise vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda, bağımsız bir vergi yargılama sistemi kurulması yolu tercih edilmiştir. Türkiye'de 1982 yılındaki düzenleme ile vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari yargı alanı seçilmiştir. Bu alan içerisinde ise idare mahkemeleri değil bağımsız vergi mahkemeleri uyuşmazlığın çözümü için

---

<sup>72</sup> Kırbaş, a.g.e., 2012, s.201.

<sup>73</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.285.

<sup>74</sup> Gözübüyük, a.g.e., s.41.

başvurulması gereken mahkeme olarak kararlaştırılmıştır. Buna göre Türkiye’de de Almanya gibi bağımsız vergi yargısı sistemi tercih edilmiştir<sup>75</sup>.

Türk vergi yargısı teşkilatı 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>76</sup> ile düzenlenmiş olup, aşağıda bu kapsamda günümüz yargı sistemine göre vergi yargı teşkilatını oluşturan Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay üzerinde durulacaktır.

### 1.3.3.1. Vergi Mahkemeleri

İdare ve vergi mahkemeleri Danıştay’ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile baktığı davalar hariç, idari yargılamanın ilk derece yargı mercii olup, ilk derece yargı mercii olan vergi mahkemeleri özel görevli mahkemelerdir<sup>77</sup>.

2576 sayılı Kanun md.4’e göre “İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.”

2576 sayılı Kanun md.6’ya göre vergi mahkemeleri;

- “(i) 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,
- (ii) (i) bendindeki konularda 6183 sayılı AATUHK’nin uygulanmasına ilişkin davaları,
- (iii) Diğer kanunlarla verilen işleri” çözümler.

Yine aynı Kanun’un 7/2. maddesine göre;

“6. maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri “yirmibeşbin Türk Lirasını” lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir”.

Maddede vergi mahkemesinin tek hâkimi ile davanın görülmesi şartını oluşturan parasal sınır, her yılın başından itibaren geçerli olmak üzere, bir önceki yılın parasal sınırının, o yıl için VUK mükerrer md. 298 hükmü uyarınca Hazine ve

<sup>75</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 28. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.131.

<sup>76</sup> 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun 06.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>77</sup> Yunus Eraslan, Ümit Süleyman Üstün, “İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2018, Cilt:26, Sayı:2, s.151.

Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. 2019 yılı için vergi mahkemesinin tek hâkimi tarafından davaya bakılma şartını oluşturan parasal sınır 44.000,00 TL olup, bu miktarı aşmayan uyuşmazlığa ilişkin davaya tek hâkim tarafından bakılacaktır. 44.000,00 TL'yi aşan uyuşmazlıklar, vergi mahkemesi tarafından heyet halinde incelenerek karar verilecektir.

Kanun maddesinden anlaşıldığı üzere vergi mahkemeleri esasen heyet halinde karar vermektedir. Esasen heyet halinde karar veren vergi mahkemeleri istisnai olarak hâkimlerden bir tanesi ile de karar vermektedir.

Vergi mahkemeleri tarafından kurul halinde görülecek davalarda biri başkan iki de üye olmak üzere 3 hâkim tarafından inceleme yapılarak karar verilir<sup>78</sup>.

Vergi mahkemesi hâkimlerinin adli yargı hâkimlerinden farklı olarak hukuk fakültesi bitirme zorunluluğu bulunmamaktadır. Hukuk Fakültesi'nden veya İktisadi İdari Bilimler Fakültesi'nden mezun olup, Adalet Bakanlığı'nın açtığı yazılı sınavda ve mülakat sınavında başarılı olanlar vergi mahkemesi hâkimi olabilecektir<sup>79</sup>.

### **1.3.3.2. 6545 Sayılı Kanun Öncesinde Bölge İdare Mahkemeleri**

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>80</sup> ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda değişiklikler yapılmış ve bölge idare mahkemelerinin yapısı ve görevleri değiştirilmiştir.

Değişikliklerin öncesinde bölge idare mahkemesi; vergi mahkemesi tarafından tek hâkim ile verilen kararlara karşı yapılan itiraz başvurularını inceleyerek, kesin olarak karara bağlayan, yargı çevresinde bulunan vergi ve idare mahkemeleri arasında çıkan göreve ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklar hakkında kesin olarak karar veren ve idare ve vergi mahkemelerinin verdiği yürütmenin durdurulması talebinin reddi veya kabulü kararlarına yapılan itirazları inceleyen mercidir<sup>81</sup>.

---

<sup>78</sup> Usta, **a.g.e.**, s.107.

<sup>79</sup> Mehmet Altundış, "5435 ve 5720 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Birlikte İdari Yargı Hâkim Adaylığına Girişte Aranılan Öğrenim Koşuluna İlişkin Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:2011, Sayı:2, s.278.

<sup>80</sup> 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 28.06.2014 tarihli 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>81</sup> Usta, **a.g.e.**, s.108.

10.04.1990 tarih 3622 sayılı Kanun ile değişiklik yapıłana kadar tek hâkim tarafından yükümlülük konusu, şekli, esası, muafiyeti ve istisna hükümleri ile ilgili olarak verilen kararlara karşı, Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilmekteydi. Ancak 3622 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra vergi mahkemesince tek hâkimle verilen kararların hiçbirine karşı temyiz yoluna başvurulamamaktaydı<sup>82</sup>. Dolayısıyla 6545 sayılı Kanun öncesinde bölge idare mahkemesi tarafından itiraz incelemesi sonucu verilen kararlar kesinlik teşkil etmekteydi.

Değişiklikler öncesinde bölge idare mahkemelerinin yapısı vergi mahkemesi gibi olup, bir başkan ve iki üyeden oluşmaktaydı<sup>83</sup>. Bölge idare mahkemesinin üyeleri ise bulunduğu yerin idare ve vergi mahkemesi hâkimlerinden oluşmaktaydı<sup>84</sup>. Ancak tek hâkimli mahkemenin kararına itiraz edilmesi halinde, hâkim bu karara yapılan itirazın bölge idare mahkemesince incelenmesinde görev alamamaktaydı<sup>85</sup>.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucunda istinaf sistemi kabul edilmiş ve bölge idare mahkemelerinin görev, yapı ve nitelikleri değişmiştir. Bu kapsamda bölge idare mahkemelerinin yeni hali çalışmanın ilerleyen bölümlerinde kapsamlı bir şekilde anlatılacağından bu kısımda yeni sistem anlatılmamış sadece değişiklik öncesi durum ele alınmıştır.

### 1.3.3.3. Danıştay

Danıştay Kanunu<sup>86</sup>'nın 1. maddesi uyarınca “*Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.*”

Danıştay, vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargı sisteminde en üst derece yargı organı olup aynı zamanda kanunlar ile belirlenmiş diğer idari görevlerini de yerine getiren bir merciidir<sup>87</sup>.

“*Danıştay meslek mensupları Danıştay başkanı, Danıştay başsavcısı, Danıştay başkanvekilleri, daire başkanları ile üyelerdir*”<sup>88</sup>.

<sup>82</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, 53.

<sup>83</sup> Kırbaş, **a.g.e.**, 2012, s.204.

<sup>84</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.50.

<sup>85</sup> Akdoğan, **a.g.e.**, s.164.

<sup>86</sup> 2575 sayılı Danıştay Kanunu 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>87</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.300.

<sup>88</sup> DK md.3.

Danıştay'ın karar organları ise “*Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulu*<sup>89</sup>” olup bu organlar tarafından karar verilmektedir.

Danıştay dairelerinden dokuz tanesi dava dairesi bir tanesi ise idari dairedir. DK 13. maddesine göre;

*“Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabilir. Bu durumda, oluşturulan diğer heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üye başkanlık eder. Müzakereler gizli yapılır.”*

*“Danıştay dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapar.”<sup>90</sup>*

İYUK md.46’da 6545 sayılı Kanun’un 20. maddesi ile değişiklik yapılması öncesinde Danıştay dava daireleri tarafından nihai olarak verilen kararlar ile vergi mahkemeleri tarafından kurul halinde verilen kararlara ve idare mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı, Danıştay’da temyiz yoluna başvurulmaktaydı<sup>91</sup>.

6545 sayılı Kanun’dan sonra ise İYUK md.46 ile Danıştay, Danıştay dava daireleri tarafından nihai olarak verilen kararlara ve bölge idare mahkemeleri tarafından verilen bazı kararlara karşı temyize başvuru bir kanun yolu haline gelmiştir. Bu kararlar İYUK md. 46’da sayılmış olup, buna göre “*konusu yüz bin Türk lirasını (2019 yılı için 144.000 TL) aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar*” ile ilgili olarak bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilmektedir.

Bu kısımda Danıştay teşkilatı açıklanmış olup, çalışmanın devamında kanun yolları kısmında temyiz konusu kapsamlı bir şekilde ele alınacağından, temyiz kanun yolu konusuna kısaca değinilmiştir.

---

<sup>89</sup> DK md.5.

<sup>90</sup> DK md. 27.

<sup>91</sup> Gökçe Kafkas Durmuş, “6545 Sayılı Kanun ile İdari Yargıya Getirilen Yenilikler Sonrası Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, **İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı:124, s.102.

### 1.3.4. Vergi Davalarında Görev ve Yetki

Anayasal bir ilke olarak kabul edilen “tabii hâkim ilkesi” görev ve yetki kavramları ile yakından ilgilidir. Zira dava açılmadan ve hatta uyuşmazlık ortaya çıkmadan önce uyuşmazlığın tabi olacağı mahkeme ve hâkimin önceden belirlenmiş olması ve davanın taraflarının da bunu bilmesi bir anayasal hak<sup>92</sup>.

Açılacak bir davanın, aynı yargı kolunda bulunan ilk derece mahkemelerinin hangisi tarafından görüleceğini düzenleyen kurallar görev ve yetki kurallarını oluşturmaktadır<sup>93</sup>.

#### 1.3.4.1. Vergi Davalarında Görev

Bir uyuşmazlığın çözümü için uyuşmazlığa konu olarak hangi yargı kolunda ve bu yargı kolu içerisinde de hangi mahkeme tarafından bakılacağı görev ile ilgili hukuk kuralları ile düzenlenmektedir<sup>94</sup>. Göreve ilişkin kurallar kamu düzenindedir. Yani göreve ilişkin kurallar tarafların bir itirazı bulunmasa dahi mahkemeler tarafından resen dikkate alınmakla birlikte, bu hususu tarafların anlaşarak değiştirmeleri de mümkün değildir<sup>95</sup>.

Türk idari yargı yolunun ilk derece yargı mercileri idare ve vergi mahkemeleri olup, kanun ile belirlenmiş bazı davalara ilişkin ise Danıştay ilk derece yargı yeridir. İdari yargı yolunun genel görevli mahkemeleri, idare mahkemeleridir. Bir uyuşmazlık konusu vergi mahkemelerinin veya Danıştay’ın görevine girmiyor ise idare mahkemeleri görevlidir. Vergi mahkemeleri ise özel görevli mahkemeler olup, hangi konulara ilişkin davalarda görevli olduğu 2576 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir<sup>96</sup>. Buna göre<sup>97</sup>:

*“Vergi Mahkemeleri;*

<sup>92</sup> Gürsel Kaplan, “İdari Yargı Yerlerinin Yetkisinin Kamu Düzeninden Sayılmasının Yol Açtığı Olumsuz Sonuçlar ve Çözüm Önerileri Hakkında Bir İnceleme”, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 23, Kitap:1, Yıl:2008, s.79.

<sup>93</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s.349.

<sup>94</sup> Zühal Çokar, “Genel Olarak Görev ve Yetki Konusu”, **İdare Hukuku ve İlimler Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1-3, Yıl:1985, s.43.

<sup>95</sup> Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.130.

<sup>96</sup> Eraslan, Üstün, **a.g.m.**, s.150.

<sup>97</sup> 2576 sayılı Kanun md.6.



- (i) 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,  
(ii) (i) bendindeki konularda 6183 sayılı AATUHK'nin uygulanmasına ilişkin davaları,  
(iii) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.”

#### 1.3.4.2. Vergi Davalarında Yetki

Bir uyuşmazlığın çözümü için aynı yargı örgütünde bulunan görevli mahkemelerden hangi yerde bulunan mahkemeye başvurulması gerektiği yetkili mahkemeyi ifade eder.

Yetkili mahkemeyi tespit edebilmek için öncelikle görevli mahkemeyi belirlemek gerekmektedir. Görev ile mahkeme konu yönünden belirlendikten sonra yetki ile de yer bakımından mahkeme belirlenmektedir. Mahkemelerin yargılama yapma yetkilerinin yer bakımından sınırlanması, yargı çevresi kavramını doğurmuştur. Buna göre mahkemeler tarafından yargılama yapma yetkilerinin kullanıldığı coğrafi-idari bölge yargı çevresini oluşturmaktadır. İdari yargı yolunun ilk derece mahkemeleri olan idare ve vergi mahkemeleri sadece bazı il merkezlerinde kurulmuş olup,<sup>98</sup> bu mahkemeler Adalet Bakanlığı tarafından kurulup, yargı çevreleri belirlenir<sup>99</sup>. Aşağıda Adalet Bakanlığı tarafından belirlenen yargı çevreleri tablo halinde gösterilmektedir.

---

<sup>98</sup> Oğuzhan Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:11, Sayı:1-2, s.221.

<sup>99</sup> 2576 sayılı Kanun md.2.

**Tablo 1: Bölge İdare Mahkemeleri Yargı Çevresine Dâhil Olan İdare ve Vergi Mahkemeleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin Yargı Çevreleri Tablosu**

Sıra No	Bölge İdare Mahkemesi	Bölgesi	Yargı Çevresine Dâhil İdare ve Vergi Mahkemesi	Bölgesi	Yargı Çevresine Dâhil Olan İller			
1	Ankara	1	Ankara İdare	1				
			Ankara Vergi	1	Bolu			
			Bolu İdare	-	Düzce			
			Eskişehir İdare	1				
			Eskişehir Vergi	1				
			Kayseri İdare	2	Nevşehir			
			Kayseri Vergi	2	Nevşehir-Yozgat-Kırşehir			
			Yozgat İdare	2	Kırşehir			
			Kırıkkale İdare	1				
			Kırıkkale Vergi	1				
			Sivas İdare	3				
			Sivas Vergi	3				
			Zonguldak İdare	2	Bartın-Düzce			
			Zonguldak Vergi	2	Kastamonu-Bartın-Çankırı-Karabük-Düzce			
Kastamonu İdare	3	Çankırı-Karabük						
2	Erzurum	3	Erzurum İdare	3	Ağrı-Kars-Iğdır-Ardahan-Bingöl-Tunceli-Gümüşhane-Bayburt			
			Erzurum Vergi	3	Ağrı-Kars-Iğdır-Ardahan-Bingöl-Tunceli-Erzincan-Gümüşhane-Bayburt			
			Erzincan İdare	-	Gümüşhane-Tunceli			
			Van İdare	3	Bitlis-Hakkâri-Muş			
			Van Vergi	3	Bitlis-Hakkâri-Muş			
			3	Gaziantep	2	Gaziantep İdare	2	Kilis-Osmaniye
						Gaziantep Vergi	2	Kilis-Osmaniye
						Hatay İdare	2	
						Hatay Vergi	2	
						Diyarbakır İdare	3	
Diyarbakır Vergi	3							
Batman İdare	3							
Batman Vergi	3	Siirt						
Mardin İdare	3	Şırnak						
Mardin Vergi	3	Şırnak						
Siirt İdare	-							
Adıyaman İdare	-							
Kahramanmaraş İdare	2							
Kahramanmaraş Vergi	2							
Şanlıurfa İdare	3							
Şanlıurfa Vergi	3	Adıyaman						
Malatya İdare	3							
Malatya Vergi	3	Elazığ						
Elazığ İdare	3							

<b>4</b>	<b>İstanbul</b>		İstanbul İdare	1			
			İstanbul Vergi	1			
			Bursa İdare	1	Yalova		
			Bursa Vergi	1	Yalova		
			Edirne İdare	2	Kırklareli		
			Edirne Vergi	2	Kırklareli		
			Tekirdağ İdare	2			
			Tekirdağ Vergi	2			
			Sakarya İdare	2	Bilecik		
			Sakarya Vergi	2	Bilecik		
			Kocaeli İdare	2			
			Kocaeli Vergi	2			
		<b>5</b>	<b>İzmir</b>	1	İzmir İdare	1	
					İzmir Vergi	1	
	Aydın İdare			2			
	Aydın Vergi			2			
	Muğla İdare			1			
	Muğla Vergi			1			
	Balıkesir İdare			2			
	Balıkesir Vergi			2	Çanakkale		
	Denizli İdare			2			
	Denizli Vergi			2			
	Çanakkale İdare			2			
	Kütahya İdare			-			
	Manisa İdare			2	Uşak		
	Manisa Vergi			2	Uşak-Kütahya		
	Uşak İdare (FD)	-					
<b>6</b>	<b>Konya</b>		Konya İdare	1	Karaman		
			Konya Vergi	1	Niğde-Aksaray-Karaman-Afyonkarahisar		
			Adana İdare	1			
			Adana Vergi	1			
			Mersin İdare	1			
			Mersin Vergi	1			
			Antalya İdare	1			
			Antalya Vergi	1	Burdur-Isparta		
			Isparta İdare	2	Burdur		
			Afyonkarahisar İdare	3			
			Aksaray İdare	2	Niğde		
		<b>7</b>	<b>Samsun</b>		Samsun İdare	1	Amasya-Sinop
					Samsun Vergi	1	Amasya-Sinop-Tokat
					Çorum İdare	3	
	Çorum Vergi			3			
	Ordu İdare			3	Giresun		
	Ordu Vergi			3	Giresun		
	Tokat İdare			3			
	Trabzon İdare			2			
	Trabzon Vergi			2	Artvin-Rize		
	Rize İdare			3	Artvin		

**Kaynak:** <http://hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/2a0ab068-4e09-4220-890b-cf2973451bf2.pdf> (Erişim:17.02.2019).

Vergi mahkemelerinde açılacak davalar bakımından genel yetki kuralı İYUK md.37’de düzenlenmiş olup şu şekildedir:

*“Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:*  
(i) *Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,*  
(ii) *Gümrük Kanunu’na göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,*  
(iii) *AATUHK’nin uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,*  
(iv) *Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.”*

### **1.3.5. Vergi Davalarında Taraflar**

Çoğu davada görüleceği üzere vergi davalarında da, davanın davacı ve davalı olmak üzere iki adet tarafı bulunmaktadır. Vergi davalarında çoğunlukla vergi idaresi davalı durumundadır. Ancak vergi idaresinin belirli hallerde davacı konumunda olabileceğini de belirtmek gerekir<sup>100</sup>.

#### **1.3.5.1. Vergi Davalarında Davacı**

Vergi uyuşmazlıkları sebebiyle vergi davasında kimlerin davacı olabileceği VUK’de düzenlenmiştir. Buna göre<sup>101</sup>:

*“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.”*

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere vergi davasının davacısı öncelikle mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir. Bunlar, gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişiler de olabilir<sup>102</sup>.

Medeni haklardan faydalanma ehliyetine haiz olan gerçek kişiler davada taraf ehliyetine de haizdirler. Bu bakımdan gerçek kişilerin medeni haklardan faydalanma ehliyeti bulunmuyor ise davada kanuni temsilciler aracılığı ile temsil edilirler. Söz

<sup>100</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.341.

<sup>101</sup> VUK md.377.

<sup>102</sup> Karakoç, **a.g.e.**, s.784.

konusu taraf bir tüzel kişi ise bu kişiler de kanuni temsilcileri aracılığı ile temsil edilirler<sup>103</sup>.

Yine kanun maddesinden anlaşılacağı üzere vergi davasının davacısı vergi dairesi de olabilmektedir. Ancak kanunda belirtildiği gibi vergi dairesi tarafından ancak tadilat ve takdir komisyonları tarafından tahmin ve takdir edilen matrahlara karşı dava yoluna gidilebilmektedir<sup>104</sup>.

Ayrıca Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği de vergi davasının davacısı olabilmektedir. VUK mükerrer md. 49'a göre, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları tarafından bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri tespit edilir. Söz konusu tespit edilen bedellere karşı ise Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından bu bedellerin Resmi Gazete'de ilanını izleyen 15 gün içerisinde Danıştay'da dava açılabilir<sup>105</sup>.

### 1.3.5.2. Vergi Davalarında Davalı

Vergi davalarında davalı; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili olarak tarh ve tahakkuk, zam ve ceza kesme, ödeme emri düzenleme gibi davaya konu olabilecek işlemleri gerçekleştiren idare olup genellikle bu idare vergi dairesidir<sup>106</sup>. Vergi hatasının şikâyet yolu ile düzeltilmesi talebinin reddi durumunda davalı Maliye Bakanlığı, belediye başkanlığı, valiliktir. Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıkların dava konusu olması halinde ise davalı taraf Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığıdır<sup>107</sup>.

Birçok davada olduğu gibi vergi davaları için de dilekçelerde davalının gösterilmesi zorunludur<sup>108</sup>. Fakat dava açıldıktan sonra dava dilekçeleri üzerinde yapılacak ilk inceleme<sup>109</sup> sonucunda davalının gösterilmediği veya yanlış gösterildiği

---

<sup>103</sup> Şin, **a.g.e.**, s.228.

<sup>104</sup> Usta, **a.g.e.**, s.113.

<sup>105</sup> Usta, **a.g.e.**, s.113.

<sup>106</sup> Osman Sarıaslan, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği**, (Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2014, s.221.

<sup>107</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.786.

<sup>108</sup> İYUK md.3.

<sup>109</sup> İYUK md.14.

anlaşırsa mahkemece resen doğru davalı tespit edilerek dava dilekçesi doğru davalıya tebliğ edilir<sup>110</sup>.

### 1.3.6. Vergi Davalarında Süreler

Vergi mahkemeleri ve Danıştay'da dava açma süreleri İYUK md.7'de düzenlenmiştir. Buna göre; *“Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.”*

Bu süreler İYUK'de belirtildiği üzere:

*“(i) İdari uyumsuzluklarda; yazılı bildirim yapıldığı,  
(ii) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.  
Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlar.  
İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar...”*

Süreler tebliği izleyen günden başlayarak hesaplanmaktadır. Ayrıca süre hesaplanırken otuz gün olarak hesaplanmasına dikkat edilmesi gerekmekte olup, sürenin bir ay olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır<sup>111</sup>. Örneğin 19 Şubat 2019 tarihinde tebliğ edilen bir vergi veya ceza ihbarnamesine ilişkin dava açma süresi 20 Şubat 2019 tarihinden başlayarak hesaplanmaktadır.

Tatil günleri de sürelerin hesaplanmasına dâhil olup, sürenin son gününün tatil gününe denk gelmesi halinde ise süre tatil gününü izleyen çalışma günü mesai bitimine kadar uzar<sup>112</sup>. Örneğin dava açma süresinin son gününün Cumartesi gününe denk gelmesi halinde, takip eden ilk çalışma günü olan Pazartesi günü mesai bitimine kadar süre uzamış olur.

Dava açma süreleri hukuki açıdan hak düşürücü süre niteliğinde olup, bu süreler içerisinde davanın açılması gerekmektedir. Süresinde davanın açılmaması

<sup>110</sup> İYUK md.15.

<sup>111</sup> Usta, **a.g.e.**, s.113.

<sup>112</sup> İYUK md.8.

halinde davanın açılması hakkı düşer. Davanın süresinde açılıp açılmadığı mahkemece her aşamada resen dikkate alınır<sup>113</sup>.

İYUK md. 7 ile genel dava açma süreleri belirtilmiş ve “*özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde*” denilerek özel kanunlardaki süreye ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Buna göre özel kanun ile süreye dair belirleme yapıldığı hallerde İYUK hükümlerine göre değil özel kanun hükümlerine göre süreler uygulanacaktır<sup>114</sup>.

Vergisel alanda VUK ve AATUHK’de özel dava açma süreleri tespit edilmiştir. Bu süreler; ödeme emirlerine, ihtiyati hacze ve ihtiyati tahakkuka karşı açılacak davalarda on beş gün olarak belirlenmiştir<sup>115</sup>.

VUK mükerrer 49. maddesine göre, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları tarafından tespit edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından, Danıştay’da açılacak davalarda dava açma süresi bu bedellerin Resmi Gazete’de ilanını takip eden günden itibaren on beş gündür.

#### **1.4. VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI**

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler neticesinde vergi yargısına ilişkin esaslı değişiklikler yapılmış ve özellikle mahkeme kararlarına karşı başvuru kanun yolu sistemi değiştirilerek eskisinden farklı bir yapı oluşturulmuştur. Bu bölümde kanun yolu kavramı ele alınarak 6545 sayılı Kanun öncesi haline de değinilerek vergi yargısında kanun yolları anlatılacaktır.

##### **1.4.1. Kanun Yolu Kavramı**

Bir davanın iki tarafı bulunmakta olup davanın karşılıklı iki tarafı da haklı olduğunu düşündüğünden uyuşmazlığın çözümünde dava yolunu tercih etmektedirler. Mahkeme tarafından verilen karar taraflardan birinin beklentisini karşılarken diğerinin beklentisini karşılamamaktadır. Bu durumda beklentisi

<sup>113</sup> Kamil Mutluer, Fethi Heper, Recai Dönmez, M. Erkan Üyümez, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, Temmuz 2006, s.262.

<sup>114</sup> Ramazan Oruç, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2010, Sayı:348, s.82.

<sup>115</sup> AATUHK md.15, md.20, md.58.

karşılanmayan taraf verilen kararın hatalı veya yanlış olduğunu düşünmektedir. Bu hatanın veya yanlışlığın düzeltilmesi ancak kararın bir üst mahkeme tarafından yeniden incelenmesi ile sağlanabilmektedir<sup>116</sup>.

Mahkemeler tarafından yanlış karar verilmesi veya karar verilirken hata yapılması söz konusu olabileceği düşünülerek, mahkemelerce verilen kararların kararı veren mahkemeden daha üst bir yargı mercii tarafından incelenmesini sağlamak amacıyla yargılama sistemlerinde kanun yolları kabul edilmiştir<sup>117</sup>. Bir yargı mercii tarafından verilmiş olunan kararın hukuka aykırı olduğu iddiası ile başka bir yargı mercii tarafından incelenerek denetlenmesini amaçlayan hukuki yola kural olarak kanun yolu denir<sup>118</sup>.

Kanun yolu davanın tarafları olan davacı ve davalıya tanınan hukuksal bir yoldur. Bu yol sayesinde yanlış veya hatalı olduğu iddia edilen yargı kararının, daha üst bir merci tarafından ve tekrar incelenerek düzeltilmesi amaçlanır. Kanun yolları; genel olarak olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki kümede toplanmaktadır<sup>119</sup>. Olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları kavramları ve neler oldukları aşağıda açıklanacaktır.

#### **1.4.2. Vergi Yargısında Kanun Yolu Türleri**

Kanun yolları çeşitli açılardan ve bir takım esaslara göre sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalardan en çok kabul göreni olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları şeklinde yapılan sınıflandırmadır. Bir kanun yolunun olağan kanun yolu mu olağanüstü kanun yolu mu olduğu belirlemesini yaparken bir takım kıstaslara bakılmaktadır<sup>120</sup>. Bu belirleme yapılırken dikkate alınacak kıstaslar konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Bu kıstaslardan bazıları; kanun yoluna herkes tarafından başvurulup başvurulmadığı, kanun yoluna başvurma sebeplerinin kanun ile sınırlandırılıp sınırlandırılmaması, başvuru sebeplerinin kanun yolu incelemesini yapan merci tarafından resen dikkate alınıp alınmaması, kanun

---

<sup>116</sup> Ramazan Çağlayan, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, 2. Baskı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s.5.

<sup>117</sup> Şükrü Karatepe, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1993, s.308.

<sup>118</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s.434.

<sup>119</sup> Gözübüyük, **a.g.e.**, s.489.

<sup>120</sup> Çağlayan, **a.g.e.**, s.8.



yoluna başvuran ile ilgili olarak para cezası yaptırımını uygulanıp uygulanmaması gibi kıstaslardır<sup>121</sup>.

Türk hukukunda yukarıda belirtildiği üzere çeşitli yaklaşımlar olmasına rağmen baskın kıstas kesin hüküm kriteridir. Buna göre yargı mercii tarafından nihai olarak verilen kararın kesinleşmesini engelleyen kanun yolu “olağan kanun yolu”, kesinleşmiş karara karşı başvurulabilen kanun yolu ise “olağanüstü kanun yolu”dur<sup>122</sup>.

#### 1.4.2.1. Olağan Kanun Yolları

Başvurulduğu takdirde mahkemeler tarafından nihai olarak verilen kararların kesinleşmesine engel teşkil eden kanun yollarına, olağan kanun yolları denilmektedir<sup>123</sup>.

Vergi yargılamasında 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde üç adet olağan kanun yolu bulunmakta iken değişiklik sonrasında iki adet olağan kanun yolu bulunmaktadır.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde vergi yargısında olağan kanun yolları; itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesidir.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde İYUK md.45 itiraz kanun yolunu düzenlemekteydi. İYUK mülga md.45 hükmüne göre maddede sayılan konulardan kaynaklanan uyuşmazlıklara ilişkin davalarda mahkeme tarafından verilen nihai kararlara ve tek hâkim tarafından nihai olarak verilen kararlara karşı, kararı veren mahkemenin bulunduğu yargı çevresinde bulunan bölge idare mahkemesine itiraz edilebilmekteydi.

Vergi mahkemesinin tek hâkim tarafından nihai olarak verilen kararının tebliğinden itibaren, 30 gün içerisinde bölge idare mahkemesine itiraz edilmekteydi<sup>124</sup>.

İtiraz başvurusu üzerine, bölge idare mahkemesi tarafından üç çeşit karar verilebilmekteydi. Bunlar; vergi mahkemesinin kararının onanması, vergi mahkemesinin kararının bozularak bölge idare mahkemesince esas hakkında karar

---

<sup>121</sup> İbrahim Özbay, **Hakem Kararlarına Karşı Olağan Kanun Yolu**, (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2003, s.6.

<sup>122</sup> Çağlayan, **a.g.e.**, s.9.

<sup>123</sup> Yüce, **Vergi Yargılama...**, s.233.

<sup>124</sup> Bilici, **a.g.e.**, s.134.

verilmesi ve vergi mahkemesinin kararının bozularak dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesi şeklindeydi<sup>125</sup>.

İtiraz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince verilen kararlar kesin karar olup, verilen bu kararlara karşı Danıştay'a temyiz kanun yoluna başvurulamamaktaydı. Bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulması halinde, Danıştay tarafından görevsizlik kararı verilip dosya bölge idare mahkemesine geri gönderilmekteydi<sup>126</sup>.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile itiraz kanun yolu kaldırılarak, istinaf kanun yolu idari yargılama hukukumuzda girmiştir. Güncel İYUK md.45 istinafi düzenlemekte olup, istinaf çalışmanın devamında kapsamlı olarak ele alınacaktır.

6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler öncesinde ve değişiklikler sonrasında temyiz olağan kanun yolları içerisinde yer almaktadır. Değişiklik sonrasındaki hali çalışmanın devamında ele alınacak olup burada değişiklik öncesindeki haline yer verilmiştir.

Vergi mahkemeleri tarafından kurul halinde verilen nihai kararlara karşı temyiz kanun yoluna başvurulmaktaydı. Temyiz incelemesi, taraflardan birinin vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararın tebliğ edilmesinden itibaren otuz gün içinde talep etmesi halinde Danıştay tarafından yapılmaktaydı<sup>127</sup>.

Vergi mahkemesinin kurul halinde vermiş olduğu kararın temyiz incelemesini yapan Danıştay tarafından onama, düzelterek onama veya bozma kararları verilebilirdi. Danıştay tarafından yapılan inceleme sonucunda kararda bir hukuka aykırılık bulunmaması halinde onama kararı verilirdi. Ancak vergi mahkemesinin kurul halinde vermiş olduğu kararda maddi hata olması halinde Danıştay tarafından karardaki bu maddi hata düzeltilir ve düzelterek onama kararı verilirdi. Danıştay tarafından üç nedenden dolayı ise bozma kararı verilirdi. Bunlar; vergi mahkemesinin görev ve yetkisi dışında bir davaya bakması sonucu karar verilmesi, hukuka aykırı bir karar verilmesi ve usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır<sup>128</sup>.

Danıştay tarafından bozma kararı verilmesi halinde vergi mahkemesi bozmaya uyarak bozma kararına uygun yeni karar verebilirdi. Ancak vergi

---

<sup>125</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.561.

<sup>126</sup> Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, **İdari Yargı**, Güncelleştirilmiş Dokuzuncu Baskı, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2013, s.274.

<sup>127</sup> Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s.173.

<sup>128</sup> Akdoğan, **a.g.e.**, s.165.

mahkemesinin bozmaya uymaması yani ısrar (direnme) kararı vermesi de söz konusu olabilirdi. Bu halde ısrar(direnme) kararının temyiz edilmesi söz konusu olabilirdi. İsrar(direnme) kararının temyiz edilmesi halinde artık temyiz incelemesi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından yapılacaktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen karara vergi mahkemesinin uyması zorunlu olup tekrar ısrar (direnme) kararı vermesi mümkün değildir<sup>129</sup>.

6545 sayılı Kanun öncesinde olağan kanun yollarından biri olan kararın düzeltilmesi müessesesi İYUK md.54'te düzenlenmekteydi. 6545 sayılı Kanun ile İYUK md.54 hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

Kararın düzeltilmesi kanun yolu, Danıştay dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurulunun temyiz incelemesi sonucunda, bölge idare mahkemelerinin ise itiraz incelemesi sonucunda vermiş oldukları kararlara karşı başvurulmuş olağan kanun yoluydu. Kararın düzeltilmesi yoluna bir kereye mahsus olarak yukarıda belirtilen kararların tebliğinden itibaren 15 gün içinde başvurulabilmekteydi<sup>130</sup>.

Kararın düzeltilmesi kanun yoluna ancak kanunda sayılan hallerde başvurulabilmekteydi. Bunlar<sup>131</sup>:

- “(i) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,*
- (ii) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,*
- (iii) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,*
- (iv) Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması” halleridir.*

Kararın düzeltilmesi kanun yoluna başvurulması sonucunda verilen kararlar kesinlik teşkil eden kararlardı. Yani kararın düzeltilmesi talebinin reddi kararına karşı herhangi bir kanun yoluna başvurulamamaktaydı. Ancak kararın düzeltilmesi talebinin kabul edilmesi halinde karar kaldırılıp yeni bir karar verildiğinden yeniden verilen karara karşı karar düzeltme yoluna başvurulabilmekteydi<sup>132</sup>.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden sonra vergi mahkemesi kararlarına karşı başvurulabilecek olağan kanun yolları istinaf ve temyiz olarak ikili bir ayrıma tabi olmuştur. Bunu aşağıdaki şekilde de görmek mümkündür.

---

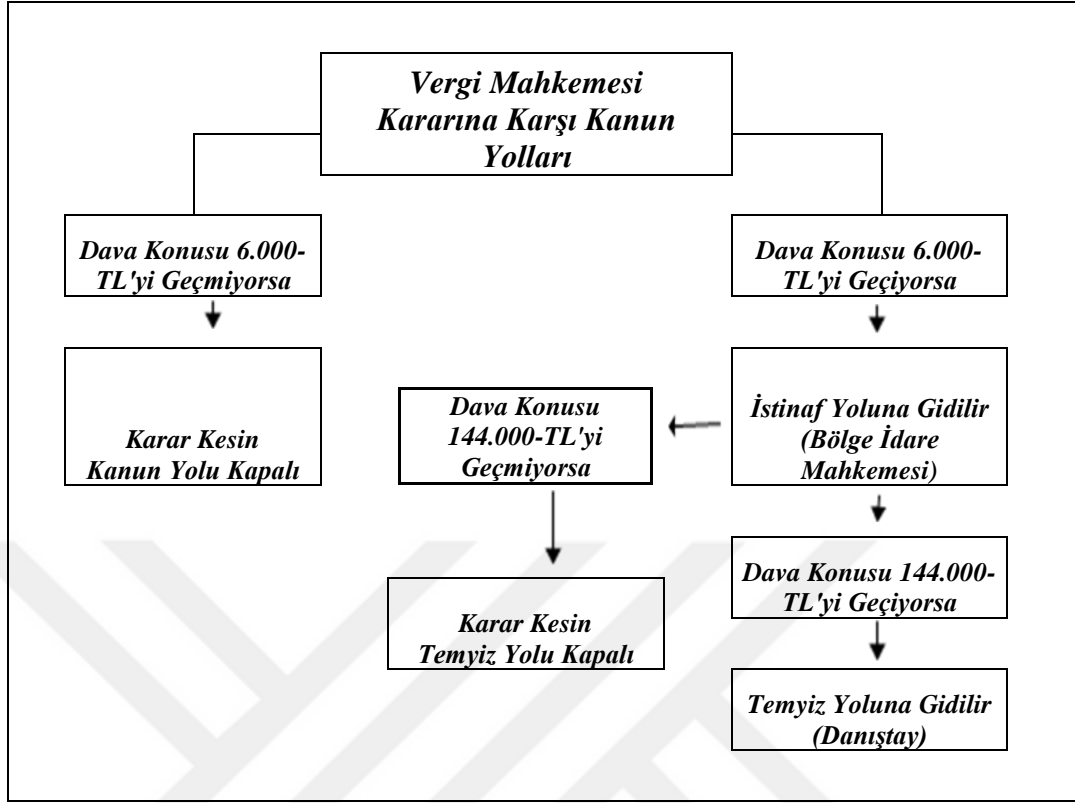
<sup>129</sup> Usta, **a.g.e.**, s.125.

<sup>130</sup> Hamit Sarı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2012, Sayı:370, s.91.

<sup>131</sup> İYUK mülga md.54.

<sup>132</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.212.

**Şekil 1: 6545 sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısı Olağan Kanun Yolları**



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

#### 1.4.2.1.1. İstinaf

6545 sayılı Kanun ile vergi yargısına ilişkin düzenlemeleri içeren 2576 sayılı Kanun’da ve İYUK’de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler ile idari yargıda ve vergi yargısında idare ve vergi mahkemeleri tarafından nihai olarak verilen kararlara karşı istinaf kanun yolu kabul edilmiştir<sup>133</sup>.

İstinaf kanun yoluna ilişkin açıklamalara çalışmanın ikinci bölümünde detaylı olarak yer verilecektir. Bu nedenle burada kanun yollarından temyiz detaylı şekilde ele alınmıştır.

<sup>133</sup> Mustafa Uzun, “Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf”, *Vergi Dünyası*, Eylül 2014, S:397, s.67.

#### 1.4.2.1.2. Temyiz

Temyiz kanun yolu 6545 sayılı Kanun ile idari yargı alanında gerçekleştirilen değişikliklerden ve istinaf kanun yolunun uygulanmaya başlanmasından önce de olağan kanun yolları arasında yer almaktaydı. Ancak 6545 sayılı Kanun ile idari yargı alanında gerçekleştirilen köklü değişiklikler sonrasında nihai kararların hangilerine karşı temyiz kanun yoluna başvurulacağı konusunda değişiklikler meydana gelmiştir<sup>134</sup>.

6545 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce idari yargı alanında ve dolayısıyla da vergi yargısında temyiz kanun yolu, Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda verilen nihai kararlar ve idare/vergi mahkemelerinin kurul halinde nihai olarak verdiği kararların hukuka uygunluk denetimlerini yapan kanun yolu olarak düzenlenmiştir<sup>135</sup>.

6545 sayılı Kanun ile idari yargı alanında yapılan değişikliklerden sonra ise ilk derece yargı yerleri olan idare ve vergi mahkemeleri tarafından nihai olarak verilen kararlar doğrudan temyiz incelemesine tabi tutulamamaktadır<sup>136</sup>. İlk derece mahkemeleri tarafından verilen ve belirli bir parasal miktarı aşan kararlar ilk olarak bölge idare mahkemesi tarafından istinaf kanun yolu incelemesinden geçmektedirler<sup>137</sup>. Bölge idare mahkemesince gerçekleştirilen istinaf kanun yolu incelemesi sonucu verilen ve İYUK'da sayma suretiyle belirtilen davalara ilişkin kararlara ve Danıştay dava daireleri tarafından nihai olarak verilen kararlara karşı, temyiz yoluna başvurulabilmektedir<sup>138</sup>. Buna göre bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kararlardan “*Konusu yüz bin Türk lirasını (2019 yılı için 144.000-TL) aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar*<sup>139</sup>” temyiz incelemesine tabidir.

6545 sayılı Kanun ile temyiz incelemesi alanındaki en önemli değişiklik davaların kapsamı konusunda gerçekleşmiştir. Zira artık ilk derece mahkemelerinin

---

<sup>134</sup> Mustafa Avcı, **İdari Yargılama Hukukundaki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.150.

<sup>135</sup> Çağlayan, **a.g.e.**, s.35.

<sup>136</sup> Melis Taşpolat Tuğsavul, “İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:134, 2018, s.315.

<sup>137</sup> Hüseyin Bilgin, “Beşinci Yargı Paketiyle İdari Yargıdaki Son Değişiklikler Hakkında Bir İnceleme”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Temmuz 2016, s.161.

<sup>138</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.159.

<sup>139</sup> İYUK md.46-b.

kararları hakkında İYUK md.20/A maddesinde yer alan ivedi yargılama usulünün uygulandığı davalarda verilen kararlar ve İYUK md.20/B maddesinde yer alan merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulünün uygulandığı davalarda verilen kararlar hariç temyiz incelemesi yapılamamaktadır. İdari yargının ilk derece mahkemeleri olarak görev yapan idare ve vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar İYUK’de belirtilen parasal sınırı aşıyor ise öncelikle bölge idare mahkemesinde istinaf incelemesine tabi tutulacaktır. Bölge idare mahkemesi tarafından gerçekleştirilen istinaf incelemesi sonucu verilen kararlar da İYUK’de sayılan davalar hakkında ise temyiz incelemesine tabi olabilecektir<sup>140</sup>.

Temyiz kanun yoluna başvuru mercii Danıştay olup, temyize başvuru süresi temyiz edilecek kararın tebliğinden itibaren otuz gündür<sup>141</sup>. 6545 sayılı Kanun ile temyiz kanun yolunun kapsamı değiştirilirken temyiz mercii ve temyize başvuru süresinde bir değişiklik yapılmamıştır.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra temyiz sebepleri genel hatlarıyla aynı kalmıştır. İYUK md.49’da düzenlenen temyiz sebepleri:

- “(i) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- (ii) Hukuka aykırı karar verilmesi,
- (iii) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunmasıdır”.

Kararda bu sebeplerden birine aykırılığın tespit edilmesi halinde Danıştay bozma kararı verir. 6545 sayılı Kanun öncesinde temyiz sebeplerinden olan “*Usul hükümlerine uyulmamış olunması*” yukarıda belirtildiği gibi “*Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması*” şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre usul hükümlerine uyulmaması kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklere neden olmadığı takdirde temyiz incelemesi neticesinde Danıştay tarafından bozma kararı verilememektedir. Bu değişiklik ile kanun koyucunun basit usul hataları sebebiyle kararın bozulmasını engelleyerek, mahkemelerin iş yükünü hafifletmeyi ve gereksiz yere mahkemeleri meşgul edilmemesini önlemeyi amaçladığı söylenebilir<sup>142</sup>.

Temyiz incelemesi üzerine Danıştay<sup>143</sup>;

“*Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı,*

<sup>140</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.159.

<sup>141</sup> İYUK md.46.

<sup>142</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.155.

<sup>143</sup> İYUK md.49.

*gerekçesini değiştirerek onar. Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.”*

6545 sayılı Kanun sonrasında da Danıştay kararı hukuka uygun bulunduğu takdirde onama kararı vermektedir. Bununla birlikte 6545 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerden biri de karar gerekçesinin değiştirilerek onama kararı verilebilmesidir. Zira buna göre verilen karar hukuka uygun olmasına rağmen kararın gerekçesi doğru değil ise veya gerekçede eksiklikler var ise bu halde Danıştay kararın gerekçesini değiştirerek onama kararı verebilmektedir<sup>144</sup>.

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay, verilen kararı dosya ile beraber kararı veren mercie gönderir. Ancak onama kararları dosya ile beraber ilk derece mahkemesine, bölge idare mahkemesine de kararın örneği gönderilir. İlgili merci bozma kararı üzerine dosyayı öncelikle inceleyip, gerekli tahkik işlemlerini yaparak yeniden karar verir. Bozma kararı üzerine bölge idare mahkemesi tarafından Danıştay’ın vermiş olduğu karara uyma kararı veya ısrar kararı verilebilmektedir<sup>145</sup>.

Bölge idare mahkemesince Danıştay’ın verdiği bozma kararına uyma kararı verildiği takdirde dava aleyhine sonuçlanan taraf bu yeni karara karşı ilk karara karşı olduğu gibi temyiz kanun yoluna başvurabilir. Ancak bu uyma kararının temyiz incelemesi artık bozma kararına uygunluk ile sınırlı olmaktadır<sup>146</sup>.

Bölge idare mahkemesince Danıştay’ın verdiği bozma kararına uyulmayıp, ısrar kararı verildiği takdirde ise ısrar kararının temyiz edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda, temyiz incelemesi Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulunca yapılır. Artık Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulları tarafından verilen kararlara uyulması zorunludur<sup>147</sup>.

Temyiz kanun yolu istinaf kanun yolundan daha üst bir kanun yoludur. Zira istinaf incelemesini yapan bölge idare mahkemesi kararları da kural olarak temyiz incelemesinden geçmektedir. Temyiz yoluna açık olmayan ve bölge idare mahkemesinin kararından sonra kesinleşen kararlar da mevcuttur. Ancak Danıştay’ın

---

<sup>144</sup> Mehmet Fatih Gürkan, “6545 Sayılı Kanun Kapsamında İdari Yargıda Yapılan Değişiklikler”, **Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Aralık 2014, C:2, S:4, s.49.

<sup>145</sup> İYUK md.50.

<sup>146</sup> Yüce, **Vergi Yargılama...**, s.246.

<sup>147</sup> İYUK md.50/5.

temyiz incelemesi sonucu verdiği karar daha üst bir yargı merciinin denetimine tabi değildir<sup>148</sup>.

#### 1.4.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvuru kanun yollarına olağanüstü kanun yolları denir<sup>149</sup>. Bir başka ifade ile olağan kanun yolları sürecinden geçip kesinleşmiş veya süresi geçirildiği için olağan kanun yolları sürecinden geçmeksizin kesinleşmiş kararlar için başvuru kanun yolları olağanüstü kanun yollarını ifade etmektedir<sup>150</sup>.

İdari yargıda ve dolayısıyla vergi yargılamasında 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler öncesinde ve sonrasında iki tane olağanüstü kanun yolu bulunmaktadır. 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler öncesinde olağanüstü kanun yolları; yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozmadır.

6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler sonrası olağanüstü kanun yollarından olan kanun yararına bozma, kanun yararına temyiz olarak değiştirilmiştir.

Sonuç olarak, 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler sonrasında olağanüstü kanun yolları; yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyizdir.

##### 1.4.2.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi

Mahkeme kararlarının kesin olması hukuk güvenliği ilkesinin bir gereği olup, hukukun en temel prensiplerindedir. Mahkemelerin nihai kararları taraflardan birinin talebi ile olağan hukuki denetim yollarından geçerek veya süresi içerisinde bu olağan denetim yollarına başvurulmaması üzerine kesinlik kazanır. Kural olarak mahkeme kararlarının kesinliği esas olmakla beraber yargılama esnasında mevcut olmayan veya irade dışındaki sebeplerle elde olmayan ve yargılamanın sonucuna etki edebilecek nitelikte olan bir takım bilgi ve belgelerin yargılama bittikten sonra meydana çıkması veya ele geçirilmesi hallerinde mahkeme kararı kesinlik kazanmış olsa dahi tekrar gözden geçirilmesi gerekir. Bu durumda kesinlik kazanmış mahkeme

<sup>148</sup> Fırat Korkmaz, “İstinaf’ın Diğer Kanun Yollarıyla Karşılaştırılması”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Ocak 2016, s.205.

<sup>149</sup> Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, 214.

<sup>150</sup> Yüce, **Vergi Yargılama...**, s.248.



kararının tekrar gözden geçirilmesi hukukun adaletin sağlanması amacını gerçekleştirmeye yöneliktir. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak hukukta yargılamanın yenilenmesi kurumu öngörülmüştür<sup>151</sup>.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna idare ve vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen kararlar hakkında ve İYUK md.53/1’de sayılan sebeplerin bulunması halinde başvurulabilmektedir. Bu sebepler;

*“(i) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,*

*(ii) 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,*

*(iii) Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,*

*(iv) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,*

*(v) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,*

*(vi) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,*

*(vii) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,*

*(viii) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.*

*(ix) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri 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”* şeklindedir.

Yargılamanın yenilenmesi talebi hakkında yine yargılamanın yenilenmesi talep edilen kararı veren mahkemece karar verilir<sup>152</sup>.

Yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvuru süreleri İYUK’de düzenlenmiştir. Buna göre süre, yukarıda belirtilen sebeplerin yargılamanın yenilenmesi için talepte bulunan için gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak (viii) bendinde belirtilen sebep için on yıl, (ix) bendinde belirtilen sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından verilen kararın kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve yukarıda belirtilen diğer sebepler için altmış gün olarak hesaplanır<sup>153</sup>.

<sup>151</sup> Sarı, **a.g.m.**, s.93.

<sup>152</sup> İYUK md.53/2.

<sup>153</sup> İYUK md.53/3.

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu, yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin açıklandığı ve yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin gerçekleştiği tarihin belirtildiği dilekçe ile esas kararı veren mahkemeye yapılır. Dilekçeye buna ilişkin belgeler eklenir. Yapılan inceleme sonucunda yukarıda belirtilen sebepler var ise ve başvuru süresinde ise davaya yeniden bakılıp karar verilir. Mahkeme eski kararın doğru olduğuna kanaat getirdiği takdirde kararı yeniler. Bu halde hukuki durumda bir değişiklik olmamaktadır. Ancak mahkemece eski kararın değiştirilmesi halinde yeni bir hukuki durum söz konusu olmaktadır. Bu durumda yeni karar, eski kararın yerini almakta yani yeni karar ilk derece mahkemesinin kararı olmaktadır. Dolayısıyla bu yeni karara karşı kanun yolları açıktır. Fakat bu yeni karara ilişkin olarak aynı sebeple yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvurulamaz<sup>154</sup>.

Yargılamanın yenilenmesi talebi yukarıda belirtilen sebeplerden birine dayanmıyor ise talebin reddine karar verilir<sup>155</sup>.

Yargılamanın yenilenmesi talebinin incelemesinde duruşma yapıp yapılmaması mahkemenin takdirindedir<sup>156</sup>.

#### **1.4.2.2.2. Kanun Yararına Temyiz**

İYUK md.51'in "Kanun Yararına Bozma" olan madde başlığı 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile "Kanun Yararına Temyiz" olarak değiştirilmiş ve yapılan değişikliklere uygun olarak madde metninde de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Kanun yararına temyiz, olağanüstü kanun yollarından biridir. Zira, kanun yararına temyize olağan kanun yolu öngörülmediği için kesinleşen veya olağan kanun yolu öngörülmüş olmasına rağmen olağan kanun yolu incelemesinden geçmeksizin kesinleşen kararlara karşı başvurulabilmektedir<sup>157</sup>.

İYUK md.51/1 6545 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce;

*"Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip 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."* şeklindeydi.

<sup>154</sup> Yüce, **Vergi Yargılama...**, s.255.

<sup>155</sup> İYUK md.55/3.

<sup>156</sup> İYUK md.55/4.

<sup>157</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.161.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında İYUK md.51/1;

*“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.”* şeklindedir.

Kanun maddesinden anlaşıldığı üzere Başsavcı tarafından resen kanun yararına temyiz talebinde bulunulabileceği gibi ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine de bu yola başvurulabilir. Kanun yararına temyiz talebinin yerinde görülmesi halinde ise kararın kanun yararına bozulması söz konusu olur. Verilen kanun yararına bozma kararı, aleyhine kanun yararına temyiz yoluna başvuru bu kararın hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmamaktadır<sup>158</sup>. Dolayısıyla bozulan kararın doğurduğu hukuki sonuçlar saklı kalmasına rağmen, karar hukuka aykırı olması sebebiyle yanlış ve kabul olunamaz nitelikte bulunmuştur. Yani bozulan kararın çeşitli mahkemelerce emsal alınmasının, başka kararlar için emsal teşkil etmesinin önüne geçilmiştir. Böylece, yanlış içtihatların oluşması engellenmiş olur. Bu açıdan kanun yararına temyiz talebinin reddi halinde de kararın neden doğru olduğuna ilişkin açıklama ve değerlendirmeler aynı görevi görmektedir<sup>159</sup>.

#### **1.4.2.2.3. Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru**

Ülkemizde, 12 Eylül 2010 tarihinde gerçekleştirilen halk oylaması ile 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kabul edilmiştir. Bu Kanun’un, Anayasa’nın 148. ve 149. maddelerinde yaptığı değişiklikler ile Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru yolu hukuk sistemimize girmiştir<sup>160</sup>.

Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru; kamu gücünü kullananın işlemi, eylemi ya da eylemsizliği sebebiyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ve Anayasa’da güvence altına alınmış olan bir hakkın ihlali sonucunda, hakkı ihlal edilen tarafından bu ihlalin giderilmesi için hukuken öngörülen tüm başvuru

---

<sup>158</sup> İYUK md.51/1-2.

<sup>159</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s.472.

<sup>160</sup> Ayhan Döner, Yeşim Çelik, “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Sonuçları”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2016, s.275.

yollarının tüketilip sonuç alınamaması durumunda Anayasa Mahkemesi'ne başvurularak kullanılan istisnai bir denetim yoludur<sup>161</sup>.

Yukarıda açıklandığı üzere olağanüstü kanun yolu, olağan kanun yolu sürecinden geçip kesinleşmiş veya süresi geçirildiği için olağan kanun yolu sürecinden geçmeksizin kesinleşmiş kararlar için başvuru kanun yoluna denilmektedir. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilmesi için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şart olduğundan kesinleşmiş yargı kararları için başvuru bir yoldur. Bu sebeple usul hukuku bakımından Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurunun şekli anlamda olağanüstü kanun yolu olduğu söylenebilir<sup>162</sup>.

Anayasa md.148 gereğince:

*“Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruları karara bağlar... Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır”.*

Anayasa'nın 148. maddesindeki düzenlemeye göre Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna başvurulabilmesi için ihlali iddia edilen hakkın Anayasa'da yer alması yeterli olmayıp, aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de yer alması gerekmektedir<sup>163</sup>.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'a göre:

*“Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler”.*

Vergi hukuku ve vergi yargısı alanında mülkiyet, adil yargılanma, özel hayatın gizliliği gibi haklar Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruya konu olabilmektedir. Örneğin, kişilerin malvarlığı alınan vergi değerinde eksileceğinden

---

<sup>161</sup> İbrahim Çınar, “Bireysel Başvurunun İncelenmesi Sonucu Verilen Karar Türleri İle 2012 Yılında İdari Yargı Alanında Yapılan Bireysel Başvurularda Verilen Kararların Değerlendirilmesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S:5, Ocak 2015, s.268.

<sup>162</sup> Berkan Hamdemir, **Türk Anayasa Hukukunda Bireysel Başvuru**, (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2013, s.25.

<sup>163</sup> Ebru Gündüz, Alkım Aktaş, “Düzenleyici İşlemlere Karşı Bireysel Başvuru”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, S:1, 2017, s.59.

mali yükümlülük teşkil eden vergilendirme konusunun mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmesi ve bireysel başvuruya konu edilebilmesi söz konusu olabilecektir<sup>164</sup>.



---

<sup>164</sup> Tuğçe Akdemir, “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:111, 2014, s.270-273.

## 2. BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU NUN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 2.1. İSTİNAF KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE TÜRKİYE'DE İSTİNAFIN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bu başlık altında istinaf kavramı olarak açıklanacak, ardından istinafin çeşitleri incelendikten sonra istinafin ülkemizdeki tarihsel gelişimi anlatılacaktır.

##### 2.1.1. İstinaf Kavramı

Türk Dil Kurumu tarafından istinaf “*Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme*”<sup>165</sup> olarak tanımlanmıştır.

İstinaf, ilk derece yargı mercileri ile temyiz incelemesi arasında yer alan, ikinci derece denetim mekanizması sağlayan bir kanun yoludur. İlk derece yargı yerleri tarafından nihai olarak verilen kararların ikinci bir yargı merci tarafından maddi ve hukuki açıdan ele alınarak incelenmesi amacıyla istinaf kanun yoluna başvurulmaktadır. Yani istinaf merci uyuşmazlığın çözümünde hata tespit ederse ilk derece yargılamasını yapan merciin vermiş olduğu karardan bağımsız olarak davaya bakarak delilleri değerlendirip uyuşmazlık ile ilgili bir karar verecektir<sup>166</sup>.

İstinaf ara bir temyiz kanun yolu veya yeni bir temyiz kanun yolu değildir. İstinaf kendine has bir kanun yoludur. Temyiz kanun yolundan farklı olarak istinafta ilk derece yargı merciinin kararı hem maddi hem hukuki olarak incelenip gerekli görüldüğünde yeniden yargılama yapılmaktadır<sup>167</sup>.

##### 2.1.2. İstinafin Çeşitleri

İstinaf kavramı, klasik ve dar anlamda istinaf olarak iki şekilde nitelendirilmektedir.

---

<sup>165</sup>Türk dil Kurumu Güncel Türkçe sözlük, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c6d7ff094a1b7.88180014](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c6d7ff094a1b7.88180014), (Erişim:20.02.2019).

<sup>166</sup> Serkan Çınarlı, *İdari Yargılamada İstinaf*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak 2017, s.17.

<sup>167</sup> Kızılot, Kızılot, *a.g.e.*, s.934.

### 2.1.2.1. Klasik Anlamda İstinaf

Uyuşmazlık konusunun ilk derece yargı mercilerinin yapmış olduğu yargılamadan bağımsız olarak, yeni delil ve olayların sunulması ve herhangi bir sınırlama olmaksızın ele alınarak karar verilmesi klasik anlamda istinafi ifade etmektedir<sup>168</sup>. Bu anlamda istinaf, uyuşmazlığın konusunu oluşturan maddi vakanın yeniden tahkikat yapılarak incelenmesi ve hukuka aykırılık tespit etmesi halinde yeni bir karar verilmesi sebebiyle temyiz incelemesinden farklılık arz eder<sup>169</sup>. Klasik anlamda istinafa aynı zamanda geniş anlamda istinaf da denilmektedir. Klasik anlamda istinafta ilk derece yargı merci tarafından verilen karar yok sayılmakta ve muhakeme yeniden gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla geniş anlamda istinafta denetim yapılmayıp, tekrardan ve yeniden bir muhakeme yapılması söz konusu olmaktadır<sup>170</sup>.

### 2.1.2.2. Dar Anlamda İstinaf

Dar anlamda istinafta, ilk derece yargı mercilerinin yapmış olduğu yargılama baştan sona tekrardan yapılmayıp, uyuşmazlığa ilişkin maddi vakalar sadece gerekli görüldüğü hususlarda ele alınarak yeniden değerlendirilmesi sonucu karar verilmektedir. Günümüzde yargılama hukuku alanında daha fazla dar anlamda istinaf kavramı kabul edilmektedir<sup>171</sup>. Zira geniş anlamda istinafta olduğu gibi ilk derece yargı mercii tarafından yapılan yargılamanın en baştan tekrarlanması, istinafin hukuk sistemimizde kabul edilmiş amacına aykırı olarak davaların istenmeyecek derecede uzamasına sebep teşkil eder<sup>172</sup>.

### 2.1.3. İstinafin Tarihsel Gelişimine Dünyadan Örnekler

İdari yargılamaya ve idareye ilişkin hukuk kurallarının, ilk olarak 19. yüzyılda Kara Avrupası hukuk sistemine dâhil olan Fransa'da doğduğu kabul

---

<sup>168</sup> Selda Taner, "Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:136, 2018, s.188.

<sup>169</sup> Tuğsavul, **a.g.m.**, s.315.

<sup>170</sup> Devrim Güngör, Adem Albayrak, **İstinaf**, Ankara Barosu Yayınları, 2016, s.12-13.

<sup>171</sup> Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:83, Ankara, 12 Mayıs 2012, s.20.

<sup>172</sup> Güngör, Albayrak, **a.g.e.**, s.13.

edilmektedir. Fransız Hukuk Sistemi idari yargılamaya ilişkin hukuk kuralları anlamında bir kılavuz olmuş ve Kara Avrupası hukuk sistemine dâhil olan diğer ülkeler de Fransa'dan etkilenmiş, idari yargılama hukuku sistemleri zaman içerisinde gelişme göstermiştir. Bu anlamda Kara Avrupası Hukuk Sistemi'nin geçerli olduğu Türkiye'de de adli ve idari yargı ayrılığı geçerli olup, Fransa'da ortaya çıkan idari yargı sistemi örnek alınmıştır<sup>173</sup>. Bu anlamda yargı birliğinin geçerli olduğu Anglo Sakson Hukuk Sistemi'nde idarenin yargısal denetimi ayrı idari yargı makamlarınca yapılmamaktadır. Aşağıda Kara Avrupası Hukuk Sistemi'ne dahil olan Fransız ve İsveç hukukunda idari yargı alanında istinaf kanun yolu sistemi ve Anglo Sakson Hukuk Sistemi'ne dahil olan İngiliz hukukunda istinaf kanun yolu sistemi açıklanacaktır.

#### 2.1.3.1. Fransız Hukukunda İstinaf Kanun Yolu

Fransız idari yargısının meydana gelmesi, hukuki sebeplerden ziyade Fransız Devrimi'nden sonra meydana gelen tarihi ve siyasi sebeplere dayanmaktadır. Devrimden sonra hâkimler tarafından idari davalara bakılması yasaklanarak “*adli ve idari makamların ayrılığı ilkesi*” benimsenmiştir. İdari uyuşmazlıkların çözümlendirilmesi için 1799 Anayasası ile “*Conseil d'Etat*” görevlendirilmiş ve sonrasında da çıkartılan kanun ile idari uyuşmazlıkları kesin olarak çözmekle görevlendirilerek “*Conseil d'Etat*” bir idari yargı mercii olarak kabul edilmiştir<sup>174</sup>.

Başlangıçta idareye görüş vermek üzere kurulan “*Conseil d'Etat*” zamanla hem hükümete görüş ve öneriler vermiş hem de idari yargı alanında görev yapan bağımsız mahkemeler haline gelmiştir. Kanun tasarıları için veya hükümetin yapacağı icraatlar için “*Conseil d'Etat*”a başvurmak zorunlu olup, verilen görüş ise bağlayıcı değildir. Ancak kanun tasarısı “*Conseil d'Etat*” tarafından uygun bulunmamasına rağmen hükümet tarafından bu görüşe uyulmaz ise “*Conseil d'Etat*”ın bunu Anayasa Konseyi'ne taşıma hakkı bulunmaktadır. Anayasa

<sup>173</sup> Nazmiye Güveyi, “Anglo Sakson Hukuk Sistemi Ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, 2017, s.109.

<sup>174</sup> Engin Saygın, “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:71, Sayı:1-2, 2011, s.638.



Konseyi'nde tasarı anayasaya aykırı görülürse, söz konusu tasarı kanunlaştırılmaz<sup>175</sup>.

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının çözümü için ilk olarak idareye başvuru zorunludur. Vergi uyuşmazlığının yargı aşamasına intikal etmesi halinde ise, verginin türüne göre adli ya da idari yargı mercileri tarafından uyuşmazlık çözümlendirilmektedir. İdari yargıda çözümlendirilen vergisel uyuşmazlıklar dolaysız vergiler ve muamele vergileri ile ilgili uyuşmazlıklardır. Dolaylı vergilere, gümrük vergilerine ve harçlara ilişkin uyuşmazlıklar ise adli yargıda çözümlendirilmektedir<sup>176</sup>.

Bir kısım vergi uyuşmazlıklarının çözümlendirildiği Fransız idari yargısı üç aşamalı bir sistemi öngören mercilerden oluşmaktadır. Bunlar; idare mahkemeleri (Les Tribunaux Administratifs), idari istinaf mahkemeleri (Les Cours Administratives) ve Danıştay (Conseil d'Etat)'dır<sup>177</sup>.

Fransız idari istinaf mahkemeleri 1987 yılında kurulmuş ve 1989 yılında göreve başlamışlardır. Bu şekilde önceden iki dereceli olan idari yargı yapılanması yapılan reform ile üç dereceli hale getirilmiştir. Bu kapsamda yapılan reform neticesinde idare mahkemelerinin kararlarına karşı idari istinaf mahkemelerine başvurulması öngörülerek Fransız Danıştay'ı hem hukuki inceleme hem de vakia incelemesi yapma yükünden kurtarılmıştır. Böylece Fransız Danıştay (Conseil d'Etat)'ı yalnızca hukukilik incelemesi yaparak asli fonksiyonu olan temyiz incelemesini yapar duruma getirilmiştir<sup>178</sup>.

Kuruluş yasası ile önce beş adet idari istinaf mahkemesi kurulmuş, daha sonra ise bu sayı sekize yükseltilmiştir. Bunlar; Paris, Nancy, Douai, Marseille, Bordeaux, Nantes, Lyon ve Versailles idari istinaf mahkemeleridir. İdare mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulduğunda sayılan idari istinaf mahkemeleri tarafından inceleme yapılarak karar verilmektedir. Verilen idari istinaf mahkemesi kararına karşı ise temyiz yoluna başvurulduğunda Fransız Danıştay'ı olan Conseil d'Etat tarafından temyiz incelemesi yapılmaktadır. Ancak idare mahkemeleri tarafından dava konusunun çok önemli olmadığı düşünülüyor ise idari istinaf mahkemesine başvuru yolu kapalıdır. Çok önemli olmadığı

---

<sup>175</sup> Ahmet Akbaba, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", **Ankara Barosu Dergisi**, Şubat 2014, s.451.

<sup>176</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.86.

<sup>177</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.87.

<sup>178</sup> Çınarlı, **a.g.e.**, s.37.

düşünüldüğünden idari istinaf mahkemesinin incelemesinden geçmeyen kararların temyiz yoluna başvurulması yolu açık olup, hukukilik incelemesinden geçmesinin önüne geçilmemektedir<sup>179</sup>.

Fransız idari yargı sisteminde istinaf aşamasında oluşabilecek içtihat farklılıklarının önüne geçmek için “*Yargısal Görüş*” kurumu kabul edilmiştir. Buna göre istinaf mahkemeleri önlerine ilk defa gelen ve daha önce karşılaşmadıkları bir konu ile ilgili olarak karar vermeden evvel Danıştay (Conseil d’Etat)’a görüş sormaktadırlar. Danıştay (Conseil d’Etat)’ın verdiği karara göre uyuşmazlık konusunda bir karara varmaktadırlar. Diğer istinaf mahkemeleri de önlerine aynı uyuşmazlık konusuna ilişkin bir dava geldiğinde “*Yargısal Görüş*” verilmesini beklemektedirler<sup>180</sup>.

### 2.1.3.2. İsveç Hukukunda İstinaf Kanun Yolu

İsveç idari yargı düzeninin meydana gelmesi Fransız ihtilali ile yayılan liberal düşünce sisteminden büyük oranda etkilenmiştir. Zira İsveç’te idarenin işlemleri sadece Kral tarafından denetlenmekte iken, ilk defa 1799 yılında idare mahkemesi kurulmuştur. İdare mahkemesi kurulmuş olmasına rağmen idari yargı sisteminin günümüzdeki haline kavuşması hemen olmamıştır. İdari yargı sistemi 1909’da Yüksek İdare Mahkemesi’nin kurulması ile başlayan ve 1979 yılında da teşkilatlanmasını tamamlayan bir süreç sonunda bugünkü halini almıştır<sup>181</sup>.

İsveç idari yargısı, kişiler ile kamu idareleri arasında meydana gelen uyuşmazlıkları çözmek amacıyla kurulmuştur. Günümüzde İsveç idari yargı sistemi üç dereceli olarak yapılandırılmış olup, uyuşmazlıkların çözümü için birinci mahkeme aşaması idare mahkemesi, ikinci mahkeme aşaması idari istinaf mahkemesi, üçüncü ve son mahkeme aşaması ise Yüksek İdare Mahkemesi’dir<sup>182</sup>.

İsveç idari yargısının üç aşamalı yapısı 1970’li yıllarda yapılan yargı reformu neticesinde oluşmuştur. İstinaf mahkemeleri idare mahkemesi tarafından verilen kararları yeniden gözden geçirerek, yapılan itirazları inceleyen ikinci seviye

<sup>179</sup> Akbaba, a.g.m., s.445.

<sup>180</sup> Çınarlı, a.g.e., s.39.

<sup>181</sup> Çınarlı, a.g.e., s.44.

<sup>182</sup> Fikret Erkan, **İsveç İdari Yargı Sistemi (İdari İstinaf sistemi) ve Analizi**, s.4, [https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec\\_ysk\\_Fikret\\_erkon.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec_ysk_Fikret_erkon.pdf)[https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec\\_ysk\\_Fikret\\_erkon.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec_ysk_Fikret_erkon.pdf) (Erişim:13.07.2019).

mahkemelerdir. Bunun dışında istinaf mahkemelerinin stajyer hâkimlerin eğitimi ve kanun tasarıları ile ilgili görüşlerin belirtilmesi gibi yargılama yapma dışında görevleri de bulunmaktadır<sup>183</sup>.

İsveç'te dört adet idari istinaf mahkemesi bulunmaktadır. Bunlar; Stockholm, Sundsvall, Gothenburg ve Jönköping idari istinaf mahkemeleridir<sup>184</sup>.

İdare mahkemeleri tarafından verilen kararlara itiraz edilmesi veya idari istinaf mahkemesi kararlarına itiraz edilmesi halinde bu mahkemelerce inceleme yapılabilmesi için verilmesi şartına bağlı olup, uygulanan bu "izin sistemi" istinaf sisteminin temelini oluşturmaktadır<sup>185</sup>. Buna göre idari istinaf mahkemesinde bir itirazın incelenebilmesi için en az iki hâkim tarafından buna izin verilmesi gerekmektedir. En az iki hâkim tarafından izin verilmez ise itiraz esastan incelenememektedir. Görülebilirlik izni olarak adlandırılan bu izin üç kıstas incelenerek verilmektedir. Bunlar:

*"a) Yargılama sonucu verilen kararın kanunların uygulanmasında, benzer davalarda emsal oluşturmaya (içtihat oluşturma koşulu).*

*b) Kararın değiştirilmesi için bir neden bulunması (Delillerin yanlış değerlendirilmesi sonucu kararın hukuka aykırı bulunması koşulu). Kararın gerekçesi hukuku aykırı olsa bile sonucu doğru ise görülebilirlik izni verilmemektedir.*

*c) İdare mahkemesi aşamasında dosyanın karara bağlanmasında olağandışı bir usulü eksikliğin bulunması (usul eksikliği koşulu). İdare Mahkemesinin yargılama usulünde ilgililere tebliği zorunlu olan belgelerin ilgililere tebliği edilmemesi, duruşma yapılması zorunlu olan uyuşmazlıklarda duruşma yapılmaması gibi bir hata yapması." şeklinde*<sup>186</sup>.

Görülebilirlik izni verilmesine ilişkin karar kısa karar niteliğinde verilmektedir. Görülebilirlik izninin verilmesi sonrasında istinaf mahkemesi yalnızca usulen hatalı karar verilmiş ise dosyayı mahkemesine göndermektedir. Ancak esasen hatalı bir karar var ise dosya ile ilgili olarak kendisi yeniden karar vermektedir. Söz

---

<sup>183</sup> Çınarlı, **a.g.e.**, s.45-46.

<sup>184</sup> Erkan, **a.g.m.**, s.16.

<sup>185</sup> Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı ile İsveç Krallığı Ulusal Mahkeme Yönetimi (SNCA) Arasında Yargı Alanında İşbirliği Programı, **İdari Yargıda İstinaf Semineri**, Antalya, Mayıs 2009, s.141-142.

<sup>186</sup> Erkan, **a.g.e.**, s.20.

konusu görülebilirlik izninin verilmediği durumda ise bu karara karşı temyiz yoluna başvurulabilmektedir<sup>187</sup>.

İsveç idari yargısında uygulanan görülebilirlik izni sistemi ile uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğunun idare mahkemesi aşamasında çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Zira istinaf aşamasında görülebilirlik izni verilmesi koşulları incelenmeksizin uyuşmazlığın esasın incelenmesi mümkün olmamaktadır. Yine aynı şekilde idari istinaf mahkemesi tarafından istinaf incelemesi sonucunda verilen kararların temyizi halinde ise Yüksek İdare Mahkemesi'nce görülebilirlik incelemesi yapıp, izin verildikten sonra esasının incelenmesi mümkündür. Bu anlamda idare mahkemelerinde açılan davaların bir filtreleme sistemine tabi tutulup, idari istinaf mahkemelerinin de Yüksek İdare Mahkemesi'nin de iş yükünün ciddi anlamda azaltıldığı söylenebilir<sup>188</sup>.

### **2.1.3.3. İngiliz Hukukunda İstinaf Kanun Yolu**

İngiliz hukuk sisteminde yargı birliği ilkesi geçerli olup, idari davalara ilişkin uyuşmazlıklara da adli davalara ilişkin uyuşmazlıklara da ilk derece mahkemeleri (First-tier Tribunal) tarafından bakılmaktadır. Bu çerçevede ilk derece mahkemeleri tarafından yapılan idari yargılama neticesinde verilen kararın istinaf incelemesini ise “Üst Mahkeme” (Upper Tribunal) yapmaktadır. “Üst Mahkeme” olan istinaf mercii “İdari İstinaf Dairesi”, “Vergi Dairesi” ve “Arazi Dairesi” olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerde ilk derece mahkemelerince verilen kararlar itiraz sonucunda yeniden incelenmektedir. “Üst Mahkeme” tarafından verilen istinaf kararı ise üst yargı mercii olan “Temyiz Mahkemesi” (Court of Appeal) tarafından hukukilik denetimi yapılarak temyiz incelemesine tabi tutulmaktadır<sup>189</sup>.

İngiliz yargı sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için başvurulabilecek üç adet yol bulunmaktadır. Bu yollardan biri yukarıda bahsedilen ve istinaf sistemini de içeren üçlü yargı mekanizmasıdır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için başvurulabilecek diğer yollar ise; Gelir İdaresi'ne verdiği kararı gözden geçirmesi için başvurmak ve alternatif çözüm yollarına başvurmaktır. Gözden geçirme; mükellef tarafından talep edilebilen veya idarece teklif edilebilen bir

---

<sup>187</sup> Çınarlı, **a.g.e.**, s.47.

<sup>188</sup> Erkan, **a.g.e.**, s.28.

<sup>189</sup> Çınarlı, **a.g.e.**, s.35.

uyuşmazlık çözüm yoludur. Dolaysız vergiler için gözden geçirme yoluna başvurulması zorunlu olup, dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda ise ihtiyari olduğundan doğrudan dava açma imkânı mevcuttur. Gözden geçirme yoluna başvurulduğu takdirde uyuşmazlık konusu işlemi gerçekleştiren dışında bir Gelir İdaresi çalışanı tarafından konu gözden geçirilmektedir. Gözden geçirme sonucunda verilen karardan mükellefin memnun olmaması halinde, mükellefin yasal süresi içerisinde vergi uyuşmazlıkları için özel görevli olan ilk derece mahkemelerine (First-tier Tribunal Tax Chamber) başvurma hakkı saklıdır<sup>190</sup>. İngiliz vergi hukukunda, ortaya çıkan uyuşmazlıkların büyük bir kısmı mükellef ve idare arasında karşılıklı hüsnüniyet kapsamında daha yargısal yola taşınmadan çözümlenmektedir<sup>191</sup>.

Vergi uyuşmazlıkların çözümü için yargı yolu dışında öngörülen diğer bir yol “*Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü*” yoluna başvurmaktır. Bu durumda, vergi idaresi ile mükellef uyuşmazlık konusunda karşılıklı müzakere etmektedirler. Vergi idaresinde söz konusu işlemle ilgilenme konusunda yetkili olan, ancak fiilen o uyuşmazlık konusu işlemle ilgisi bulunmayan biri uyuşmazlığın çözümü için yürütülen müzakerede tarafsız arabulucu olmaktadır. Mükellefin “*Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü*” yoluna başvurmuş olması mükelleflerin dava açma veya diğer yollara başvurma hakkına engel teşkil etmemektedir<sup>192</sup>.

İngiltere’de vatandaşların vergi yasalarına saygılı olmaları, vergiye karşı en az direnç gösteren toplum olmaları, ortaya çıkan uyuşmazlıkları alternatif çözüm yolları ve karşılıklı uzlaşma kültürü ile büyük oranda çözmeleri vergi uyuşmazlıklarının ve vergi davalarının az olmasına neden olmuştur. Ayrıca vergi idaresi çalışanlarının da nitelikli, geniş yetkileri olan, etkili elemanlardan teşekkül etmesi de uyuşmazlıkların azalmasına ve dolayısıyla vergi yargısının yükünün hafif olmasına neden olmuştur<sup>193</sup>.

---

<sup>190</sup> Serdar Kılıç, Mustafa Göktuğ Kaya, “Abd, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107, Ekim-Aralık 2017, s.50.

<sup>191</sup> Kızılot, Kızılot, *a.g.e.*, s.89.

<sup>192</sup> Kılıç, Kaya, *a.g.m.*, s.50.

<sup>193</sup> Kızılot, Kızılot, *a.g.e.*, s.88.

#### 2.1.4. Türkiye’de İstinafın Tarihsel Gelişimi

İstinafın ülkemizdeki geçmişi, 1879 yılında Osmanlı Devleti döneminde yürürlüğe giren Mehakimi Nizamiye Teşkilatı Kanunu’na gitmektedir<sup>194</sup>. Cezai ve ticari konulardaki uyuşmazlıklara ilişkin davalara bakan Nizamiye Mahkemeleri’nde 1879’larda üç dereceli yargı sistemi mevcuttu. Ancak bu dönemin şartları göz önüne alındığında, ihtiyacı karşılamaya yetecek sayı ve nitelikte yetişmiş yargıç bulunması mümkün olmadığından, bu dönemde yargılamada üç dereceli sistemin sağlıklı şekilde işlemesi mümkün olmamıştır. Şeriye mahkemelerinde ise, kural olarak tek yargıç olan kadı tarafından yargılama yapılmakta ve tek dereceli yargı usulü uygulanmakta idi. Bununla birlikte bu mahkemeler tarafından verilen kararların, sistemsal anlamda bir bütünlük oluşturmamakla beraber, kazasker tarafından söz konusu kararların ikinci derecede denetlenmesi imkânı mevcuttu<sup>195</sup>. Ancak bu dönemde adaletin tecellisini yavaşlattığı gerekçesi ile 1924 yılında Mehakimi Şer’iye’nin İlgasına ve Mehakim Teşkilatına Ahkâmı Muadil Kanun çıkarılarak İstinaf Mahkemeleri kaldırılmıştır<sup>196</sup>. İstinaf Mahkemelerinin kaldırılmasının nedenleri olarak; içtihat farklılıklarına neden olması, işlerin azalmasındansa yargılama sürelerini uzatması ve bu mahkemelerde görev alacak yetişmiş hâkim sayısının yeterli olmaması gösterilmiştir<sup>197</sup>.

Türkiye’de 1924 yılında istinaf mahkemeleri kaldırılmış ancak daha sonra 1930’lu yıllarda tekrar bu mahkemeler üzerinde çalışılmaya başlanmıştır. Bu alanda ciddi anlamda ilk çalışma 1932 yılında başlamıştır<sup>198</sup>. Bu yıllarda ve devam eden dönemlerde İstinaf Mahkemelerinin kurulmasının önemi ve gerekliliği ile ilgili çeşitli çalışmalar, toplantılar, sempozyumlar yapılmış, kanun tasarıları hazırlanmıştır. Sonuç olarak adli yargı alanında 2004 yılında 5235 sayılı Kanunla, idari yargıda ise 2014 yılında 6545 sayılı Kanunla istinaf kanun yoluna ilişkin düzenlemeler yapılarak hukuk sistemimizde istinaf kabul edilmiştir. 6545 sayılı Kanun 28 Haziran 2014’te Resmi Gazete’de yayınlanmış ancak altyapı çalışmaları gibi bir takım eksiklikler

<sup>194</sup> Mehmet Şimşek, “İdari Yargıda İtiraz Ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, Haziran 2016, s.965.

<sup>195</sup> Ali Akyıldız, “İstinafa İlkesel Bakmak”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:89, Ankara, 12 Mayıs 2015, s.11.

<sup>196</sup> Şimşek, **a.g.m.**, s.965.

<sup>197</sup> Esat Toklu, “İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:89, Ankara, 12 Mayıs 2015, s.63.

<sup>198</sup> Ramazan Yıldırım, “Türkiye’de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:89, Ankara, 12 Mayıs 2015, s.35.

nedeniyle istinaf kanun yolunun idari yargı sistemimizde uygulanması 20 Temmuz 2016'dan itibaren gerçekleşmiştir<sup>199</sup>.

## 2.2. 6545 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN İSTİNAF TEŞKİLATI

6545 sayılı Kanun ile idari yargılama hukukunda ve dolayısıyla da vergi yargısında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden önce idari yargı alanında ilk derece yargı mercilerinin kararlarına karşı başvurulacak olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesiydi. İlk derece yargı mercileri tarafından, tek hâkim ile verilen kararlar ve İYUK mülga m.45'de sayılan davalar ile ilgili verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz yolu açıktı. Bunların dışındaki davalar ile ilgili nihai olarak verilen kararlara karşı Danıştay'a temyiz kanun yoluna başvurulması gerekmektedir. Bu sebeple; idare ve vergi mahkemelerince nihai olarak verilen kararların yaklaşık yüzde otuzu bölge idare mahkemelerinde, yüzde yetmişi Danıştay'da denetlenmekteydi. Danıştay tarafından denetlenen dosya sayısının fazlalığı sebebiyle Danıştay'a temyiz incelemesine gönderilen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktaydı. Bu durum idari yargı alanında istinaf kanun yolunun getirilmesine sebep olmuştur. Bu kapsamda 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler sonucu itiraz kanun yolu tamamen kaldırılmış ve yerine istinaf kanun yolu getirilmiş, kararın düzeltilmesi kanun yolu ise tamamen kaldırılmıştır. 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler sonrasında vergi yargısını da içerisinde barındıran idari yargı alanında olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir<sup>200</sup>.

6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler ile bölge idare mahkemelerinin istinaf mercii olarak istinaf incelemesini yapacak şekilde yapılandırılması için İYUK ve 2576 sayılı Kanun'da değişiklikler yapılmıştır<sup>201</sup>. Bu nedenle öncelikle aşağıda istinaf incelemesini yapan ve yeniden yapılandırılan bölge idare mahkemeleri teşkilatı ve görevleri anlatılacaktır.

---

<sup>199</sup> Gül Üstün, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2016, s.14.

<sup>200</sup> Ata Diliçikık, "İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf Kanun Yolu", **Vergi Dünyası**, Sayı:438, Şubat 2018, s.10.

<sup>201</sup> Uzun, **a.g.m.**, s.70.

### 2.2.1. Bölge İdare Mahkemelerinin Yapısı

6545 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesine göre, bölge idare mahkemeleri kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde Adalet Bakanlığı'nca kurulup, bölge idare mahkemelerinin kuruluş, yargı çevresi ve göreve başlayacakları tarih Resmi Gazete'de ilan edilecektir. Bu doğrultuda Bakanlığın sekiz tane bölge idare mahkemesi kuruluşuna ve yargı çevrelerinin belirlenmesine dair kararı 07.11.2015 tarihinde 29525 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bakanlık tarafından kurulan söz konusu bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacağı tarihin 20.07.2016 olduğuna yönelik karar da yine aynı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Dolayısıyla bu düzenleme sebebi ile yeni kurulan ve istinaf incelemesini yapan bölge idare mahkemelerinin göreve başlama tarihine kadar mevcut olan bölge idare mahkemeleri görev yapmaya devam etmişlerdir<sup>202</sup>.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında bölge idare mahkemelerinin yapısı şu şekildedir<sup>203</sup>:

- “(i) Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.*  
*(ii) Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir.*  
*(iii) Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur.*  
*(iv) Bölge idare mahkemesi başkan ve üyelerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.”*

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere bölge idare mahkemesi; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden meydana gelmektedir. Ayrıca bölge idare mahkemesinde idari yargının idare hukukuna ve vergi hukukuna ilişkin davalarından verilen kararları inceleyeceğinden idare ve vergi dava dairelerinden en az birer tane olmak üzere toplamda en az iki daire olacaktır. Söz konusu idari ve vergi dava dairelerinin sayılarının Adalet Bakanlığı'nca teklif edilmesi üzerine HSYK tarafından artırılabilceği gibi azaltılabileceği de öngörülmüştür<sup>204</sup>.

<sup>202</sup> Üstün, **a.g.m.**, s.24.

<sup>203</sup> 2576 sayılı Kanun md.3.

<sup>204</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.41.



## 2.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler içerisinde bölge idare mahkemesinin görevleri konusu da yer almaktadır. 2576 sayılı Kanun'un 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/A maddesi eklenmiştir. Buna göre bölge idare mahkemelerinin görevleri; *“istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak”*tır.

### 2.2.2.1. İstinaf Başvurularını İnceleme ve Karar Verme

Yapılan değişiklik öncesinde bölge idare mahkemelerinin en önemli görevi idare ve vergi mahkemeleri tarafından tek hâkim ile verilen kararları itiraz üzerine inceleyip karara bağlamak iken<sup>205</sup>, yapılan değişiklikten sonra istinaf başvuruları ile ilgili inceleme yaparak bu başvurular hakkında karar vermek, bölge idare mahkemelerinin en önemli görevi haline gelmiştir<sup>206</sup>.

### 2.2.2.2. Görev ve Yetki Uyuşmazlıkları Hakkında Karar Verme

Bölge idare mahkemelerinin diğer görevi; yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinin görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlamaktır. Bu bakımdan aynı yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemesi arasında görev uyuşmazlığı çıkması halinde bu görev uyuşmazlığı buldukları yargı çevresindeki bölge idare mahkemesi tarafından çözümlenecektir. Benzer şekilde iki idare mahkemesi veya iki vergi mahkemesi arasında da yetki uyuşmazlığı çıkması söz konusu olabilir. Bu durumda da uyuşmazlık söz konusu bölge idare mahkemesi tarafından çözümlenecektir. Görev ve yetki uyuşmazlıkları hakkında bölge idare mahkemelerinin verdiği karar kesindir<sup>207</sup>.

---

<sup>205</sup> Bilgin, **a.g.m.**, s. 151.

<sup>206</sup> Çınarlı, **a.g.e.**, s.129.

<sup>207</sup> Çınarlı, **a.g.e.**, s.129.

### 2.2.2.3. Diğer Kanunlarla Verilen Görevleri Yapma

Diğer kanunlarla bizzat bölge idare mahkemesine verilen görevler hakkında kanunun açık hükmü gereği bölge idare mahkemesi görevlidir. Ancak yukarıda sayılan iki temel görev dışında İYUK m. 27 gereğince ilk derece yargı mercileri olan idare ve vergi mahkemeleri tarafından yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilen kabul veya ret kararları hakkında yedi gün içinde yapılacak itirazlar bölge idare mahkemesi tarafından incelenip, yedi gün içerisinde karar verilecektir. Bölge idare mahkemesi tarafından yapılacak inceleme sonucu verilecek kararlar kesindir<sup>208</sup>.

### 2.2.3. Mahkeme Örgütü

İki dereceli yargı sisteminden üç dereceli yargı sistemine geçilmesi ile birlikte 2576 sayılı Kanun ve 2577 sayılı Kanun'da bulunan bölge idare mahkemelerinin görevlerine ilişkin bölümler ve madde metinlerindeki itiraz kelimeleri 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler neticesinde istinaf ile uyumlu hale getirilmiş ve değiştirilmiştir. İstinaf kanun yolunun idari yargı alanına girmesi ile 2576 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer alan bölge idare mahkemeleri ile dairelerin görevleri düzenlenmiş, ayrıca yeni oluşumlar da kanunların madde metinlerine eklenmiştir<sup>209</sup>.

Yapılan değişiklikler neticesinde 2576 sayılı Kanun md.3'e göre istinaf kanun yolu sisteminde; "*Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.*" İstinaf yargılamasını yapan bölge idare mahkemelerinin kanunda sayılan mahkeme örgütü çalışmanın devamında açıklanacaktır.

#### 2.2.3.1. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı

Bölge idare mahkemesinin örgütlenmesi daireler şeklinde olup, her dairenin birer başkanı ve yeteri kadar da üyesi vardır. Bölge idare mahkemesi başkanı, HSYK tarafından birinci sınıf olup aynı zamanda birinci sınıfa ayrılmaya ilişkin niteliklerini

<sup>208</sup> Hüseyin Bilgin, **99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvuru Rehberi**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Ekim 2016, s.21.

<sup>209</sup> Züleyha Keskin, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:126, 2016, s.255.

de kaybetmeyen hâkim ve savcılar arasından atanır. Bölge idare mahkemesi başkanı, bölge idare mahkemesini temsil eder ve yasa ile belirlenen görevleri yerine getirir<sup>210</sup>.

Bölge idare mahkemesi başkanının görevleri 2576 sayılı Kanun'da sayılmıştır. Bu görevler Kanun'un 3/B maddesinde aşağıda belirtildiği şekilde yer almaktadır:

- “(i) Mahkemeyi temsil etmek.*
- (ii) Bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek.*
- (iii) Bölge idare mahkemesi dairelerinden birine başkanlık etmek.*
- (iv) Mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak.*
- (v) Bölge idare mahkemesinin genel yönetim işlerini yürütmek.*
- (vi) Bölge idare mahkemesi memurlarını denetlemek veya denetletmek, personelden kendisine doğrudan bağlı olanlar hakkında ilgili kanunda belirtilen disiplin cezalarını uygulamak.*
- (vii) Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak.*
- (viii) Hukuki veya fiili nedenlerle bir dairenin kendi üyeleri ile toplanamadığı hâllerde ilgisine göre diğer dairelerden kıdem ve sıraya göre üye görevlendirmek.*
- (ix) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.”*

### **2.2.3.2. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu**

Bölge idare mahkemesi başkanı ve daire başkanlarından oluşan bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu bölge idare mahkemesi bünyesine eklenen yeni bir kuruldur<sup>211</sup>. Bu kurulun başkanlığını bölge idare mahkemesi başkanı yapmaktadır. Ancak bölge idare mahkemesi başkanının bulunmadığı durumlarda daire başkanlarından en kıdemli üye kurula başkanlık eder. Daire başkanının mazereti olması durumunda toplantıya katılmayabilir. Ancak bu durumda en kıdemli olan daire üyesi kurula katılır<sup>212</sup>.

2576 sayılı Kanun'un 3/C maddesine göre bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri şu şekildedir:

- “(i)Daireler arasında çıkan iş bölümü uyumsuzluklarını karara bağlamak,*
- (ii)Benzer olaylarda bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf*

<sup>210</sup> Çınarlı, a.g.e., s.131.

<sup>211</sup> Serkan Acuner, “İdari Yargıya Getirilen Yapısal Yenilikler ve Yeni Yargılama Usulleri”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2014, Sayı:397, s.140.

<sup>212</sup> 2576 sayılı Kanun md.3/C.

*yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletmek, (iii) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak”.*

Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun yapacağı toplantılarda üyelerin tamamı ile toplanılıp, çoğunluğu ile karar verilir. Yapılan oylamada eşitlik olması halinde başkanın oyunun olduğu taraf çoğunluğu sağlamış gibi karar verilir<sup>213</sup>.

Kısaca açıklanacak olursa bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun dairelerin aralarındaki iş bölümünü belirleme, hukuki veya fiili olarak dairelerin toplanamaması durumunda diğer daire üyelerinden görevlendirme yapma ve istinaf kanun yoluna başvuru sonucunda benzer konularla ilgili olarak verilen çelişkili kararların Danıştay incelemesinden geçmesini sağlama görevleri bulunmaktadır<sup>214</sup>.

### **2.2.3.3 Bölge İdare Mahkemesi Daireleri**

Bölge idare mahkemelerinin bir tanesi idare ve diğeri vergi olmak üzere en az iki dairesi bulunmaktadır. Gerekli görülmesi halinde, dairelerin sayısı Adalet Bakanlığı'nın teklifi üzerine HSYK tarafından artırılır veya azaltılır. Her dairede bir başkan ve yeterli sayıda üye bulunur. Atamalar HSYK tarafından yapılır<sup>215</sup>.

Dairelerin toplanma ve karar alma usulü 2576 sayılı Kanun'un 3/F maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:

- “(i) Her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Görüşmeler gizli yapılır, kararlar çoğunlukla verilir.*  
*(ii) Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, bölge idare mahkemesi başkanının kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanır.*  
*(iii) Daire başkanının hukuki veya fiili nedenlerle bulunamaması hâlinde dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar”.*

Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 3/D maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- “(i) İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak.*  
*(ii) İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak.*

<sup>213</sup> 2576 sayılı Kanun md.3/C.

<sup>214</sup> Acuner, **a.g.m.**, s.140.

<sup>215</sup> 2576 sayılı Kanun md.3.

- (iii) Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyumsuzluklarını çözmek.
- (iv) 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.
- (v) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.”

#### 2.2.3.4. Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonu

Bölge idare mahkemesi adalet komisyonu 2576 sayılı Kanun’un 3/G maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre her bölge idare mahkemesinde bir bölge idare mahkemesi adalet komisyonu bulunmaktadır.

Komisyon, bölge idare mahkemesi başkanının başkanlığında, HSYK tarafından daire başkanları arasından seçilen iki asıl üyeden teşekkül etmektedir. HSYK tarafından daire başkan veya üyeleri arasından iki tane de yedek üye belirlenmektedir. Başkanın bulunmadığı durumlarda asıl üyelerden kıdemli olan daire başkanı, asıl üyelerin bulunmadığı durumlarda ise kıdemine göre yedek üyeler komisyona katılmaktadırlar<sup>216</sup>.

Komisyon toplantılarını üyelerin eksiksiz katılımı ile gerçekleştirir ve çoğunluk oyu ile karar verir<sup>217</sup>.

2576 sayılı Kanun’un 3/G-4 maddesine göre:

“Bölge idare mahkemesi adalet komisyonu, 24.2.1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanununun 114 ve 115 inci maddelerinde belirtilen görevler ile diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.”

2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu’nun 114. maddesine göre:

“(i) Atamaları doğrudan Bakanlıkça yapılanlar dışındaki adli ve idari yargı ile ceza infaz kurumları ve tutukevleri personelinin;

1) İlk defa Devlet memurluğuna atanacaklardan merkezi sınavda başarılı olanların ilgili yönetmelik hükümlerine göre düzenlenecek sözlü ve gerektiğinde uygulamalı sınavlarını yapmak, hukuk fakültesi ve adalet meslek yüksekokulu mezunlarına öncelik tanımak kaydıyla başarılı olanların atanmalarını teklif etmek.

2) Asli Devlet memurluğuna atanmaları, sicil ve disiplin işlemleri, görevden uzaklaştırılmaları, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlemlerini bu Kanun ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile ilgili mevzuat hükümlerine göre yerine getirmek.

<sup>216</sup> 2576 sayılı Kanun md.3/G-2.

<sup>217</sup> 2576 sayılı Kanun md.3/G-3.

3) Naklen veya hizmet gereği atamasını, ilgili mahkeme başkanı, hâkim veya Cumhuriyet savcısının görüşünü alarak, yetki alanı içerisinde yapmak.

4) Geçici olarak görevlendirmesini, yetki alanı içerisinde altı ayı geçmemek üzere yapmak.

(ii) Kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirmek.” komisyonun görevidir.

2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 115. maddesine göre ise;

“Herhangi bir nedenle görevine gelemeyen hâkimin yerine, bu hâkim görevine başlayıncaya veya Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yetkilendirme yapılıncaya kadar, o yerdeki hâkimler arasından, adalet komisyonu başkanınca görevlendirilir”.

### 2.2.3.5. Bölge İdare Mahkemesi Müdürlükleri

Bölge idare mahkemesi teşkilatı içerisinde; başkanlık, daireler ve adalet komisyonunda yeterli sayıda yazı işleri müdürlüğü ve idari işler müdürlüğü ile gereksinim duyulan diğer müdürlükler kurulur<sup>218</sup>.

Her müdürlükte bir müdür bulunmak zorundadır. Ayrıca her müdürlükte müdür dışında yeterli sayıda da memur bulunması gerekmektedir<sup>219</sup>.

## 2.3. 6545 SAYILI KANUN İLE VERGİ YARGISINA GETİRİLEN İSTİNAF KANUN YOLU SİSTEMİ

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde istinaf sistemi gündeme getirilmiş ve 2005 yılında adli yargı sistemine istinaf müessesesi getirilmiştir<sup>220</sup>. 22 Ekim 2007 tarihinde ise Adalet Bakanlığı ile İsveç Ulusal Mahkemeler İdaresi arasında işbirliği programı imzalanmıştır. Söz konusu program idari yargı sisteminin yeniden düzenlenerek istinaf mahkemelerinin kuruluşunu ihtiva etmektedir<sup>221</sup>. Bununla beraber Adalet Bakanlığı tarafından 2009 tarihli yargı reformu stratejisinde Danıştay'ın iş yükünün fazla olması sebebiyle dosyaların temyiz incelemelerinin birkaç yıl sonra yapılabildiği ve içtihat yaratma fonksiyonunu tam olarak yerine

<sup>218</sup> 2576 sayılı Kanun md.3/H-1.

<sup>219</sup> 2576 sayılı Kanun md.3/H-2.

<sup>220</sup> Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, Nisan 2016, s.2.

<sup>221</sup> Sancakdar, **a.g.m.**, s.2237.

getiremediği belirtilmiştir. İki dereceli denetim sisteminin idari yargı alanında da kabul edilerek Danıştay'ın aslî fonksiyonunu yerine getirmesi ve idari yargı sisteminin de etkili ve verimli bir şekilde çalışması hedeflenmiştir<sup>222</sup>.

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde gündeme getirilen ve adli yargı sisteminde kabul edilmiş olan istinaf 2014 yılında ise idari yargı düzeni için kabul edilmiştir<sup>223</sup>.

Yapılan çalışmalar neticesinde kabul edilen 6545 sayılı Kanun'un gerekçesine göre idari yargı ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlardan itiraz incelemesi üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşenler dışındaki tüm kararlar Danıştay'da temyiz incelemesine tabi olduğundan, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen nihai kararların yaklaşık olarak yüzde yetmiş temyiz incelemesi için Danıştay ve yüzde otuz kadarı da itiraz incelemesi için bölge idare mahkemeleri tarafından denetlenmektedir. Bu iş yükü temyiz incelemesi için Danıştay'a gelen dava dosyalarının kesinleşme süresini uzatmaktadır. Bu anlamda önceden beri istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu tartışılmıştır. Yapılan değişiklikler ile Danıştay'ın iş yükünün yaklaşık olarak yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştay'ın içtihat mahkemesi olarak görev yapmasının güçlendirilmesi amaçlanmaktadır<sup>224</sup>.

Gerçekten de Danıştay'ın iş yükü sisteme ilişkin düzenleme gerektirmektedir. Danıştay'a temyiz incelemesi için gelen dosya sayısı fazla olmakla birlikte yıllar içerisinde dosyaların ertesi yıla devretmesi ile bir yığılma yaşanması da söz konusudur. 2013–2019 yılları arasında Danıştay'a gelen dosyalardan sonuçlanan ve ertesi yıla devreden dosya sayıları aşağıdaki şekillerde grafik halinde gösterilmiştir.

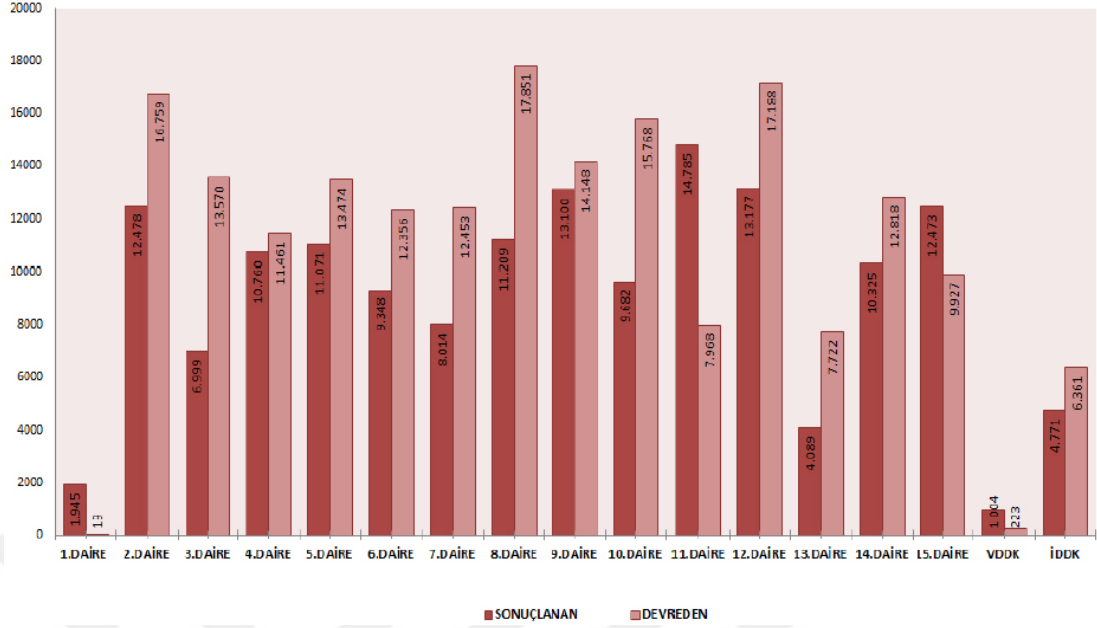
---

<sup>222</sup> Adalet Bakanlığı, 2009 Tarihli Yargı Reformu stratejisi, s.15, <http://www.sgb.adalet.gov.tr/Yargi-Reformu-Stratejisi.pdf>, (Erişim:05.05.2009).

<sup>223</sup> Ortaç, Ünsal, **a.g.m.**, s.2.

<sup>224</sup> Başbakanlık Kanunlar Ve Kararlar Genel Müdürlüğü, 6545 sayılı Kanun'un Gerekçesi, s.26, <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf>, (Erişim:05.05.2019).

**Şekil 2: Danıştay 2013 Yılı Sonuçlanan ve 2014 Yılına Devreden Dosya Sayıları**

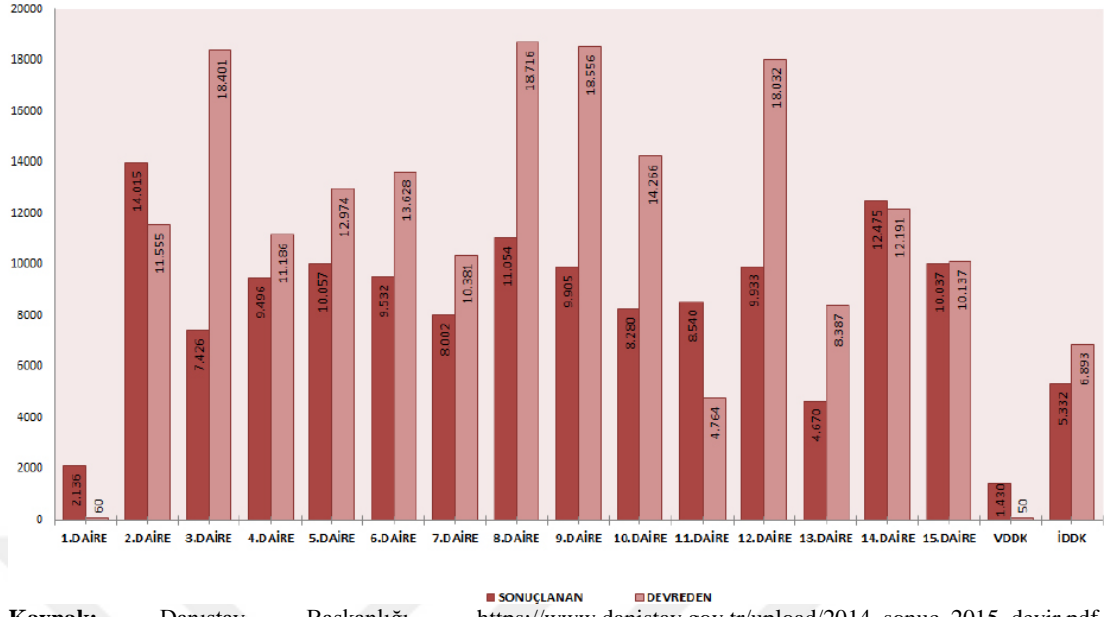


**Kaynak:** Danıştay Başkanlığı, [https://www.danistay.gov.tr/upload/2013\\_sonuc\\_2014\\_devir.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/2013_sonuc_2014_devir.pdf), (Erişim:05.05.2019).

Şekil 2’de 2013 yılında Danıştay’ın 15 dairesinden yalnızca 3 tanesinin sonuçlanan dosya sayılarının 2014’e devreden dosya sayılarından fazla olduğu görülmektedir. Kalan 12 dairenin ve İDDK’nin devreden dosya sayısının sonuçlanan dosya sayısından oldukça fazla olduğu göze çarpmaktadır. Ancak ertesi yıla devreden dosyasının bulunmadığı hiçbir daire bulunmamaktadır. Ayrıca VDDK’nin devreden dosya sayısı sonuçlanan dosya sayısından az olmakla beraber VDDK ve İDDK’nin de ertesi yıla devreden dosyaları bulunmaktadır.



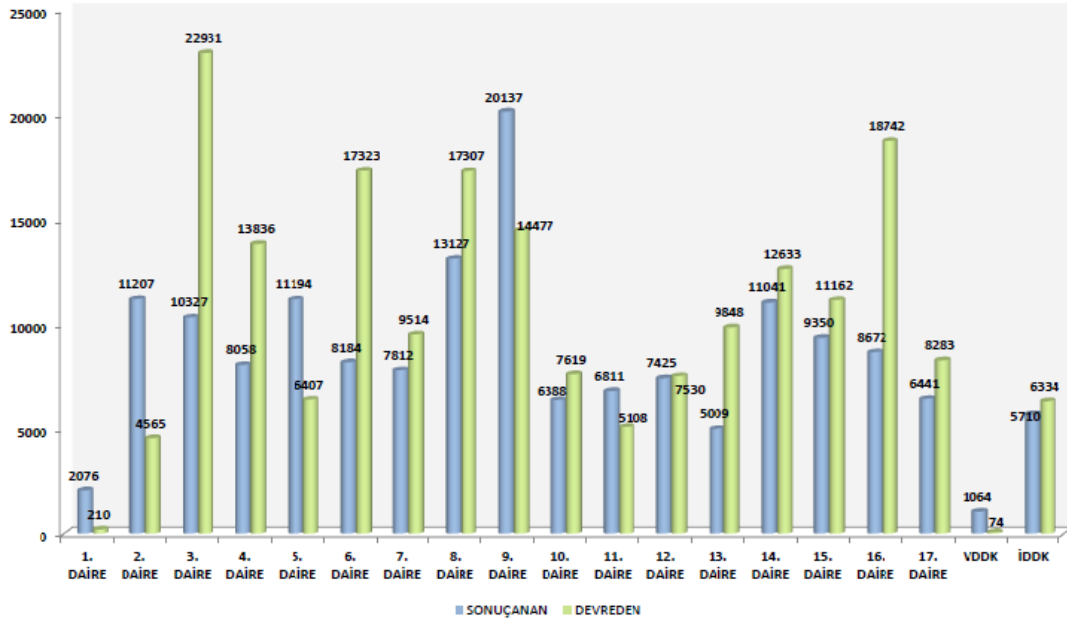
**Şekil 3: Danıştay 2014 yılı sonuçlanan ve 2015 Yılına Devreden Dosya Sayıları**



**Kaynak:** Danıştay Başkanlığı, [https://www.danistay.gov.tr/upload/2014\\_sonuc\\_2015\\_devir.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/2014_sonuc_2015_devir.pdf), (Erişim:05.05.2019).

Şekil 3’de 2014 yılında Danıştay’ın 15 dairesinden yalnızca 4 tanesinin sonuçlanan dosya sayılarının 2015’e devreden dosya sayılarından fazla olduğu görülmektedir. Kalan 11 dairesinin ve İDDK’nin devreden dosya sayısının sonuçlanan dosya sayısından oldukça fazla olduğu göze çarpmaktadır. Ancak ertesi yıla devreden dosyasının bulunmadığı hiçbir daire bulunmamaktadır. Ayrıca VDDK’nin devreden dosya sayısı sonuçlanan dosya sayısından az olmakla beraber VDDK ve İDDK’nin de ertesi yıla devreden dosyaları bulunmaktadır.

**Şekil 4: Danıştay 2015 Yılı Sonuçlanan ve 2016 Yılına Devreden Dosya Sayıları**

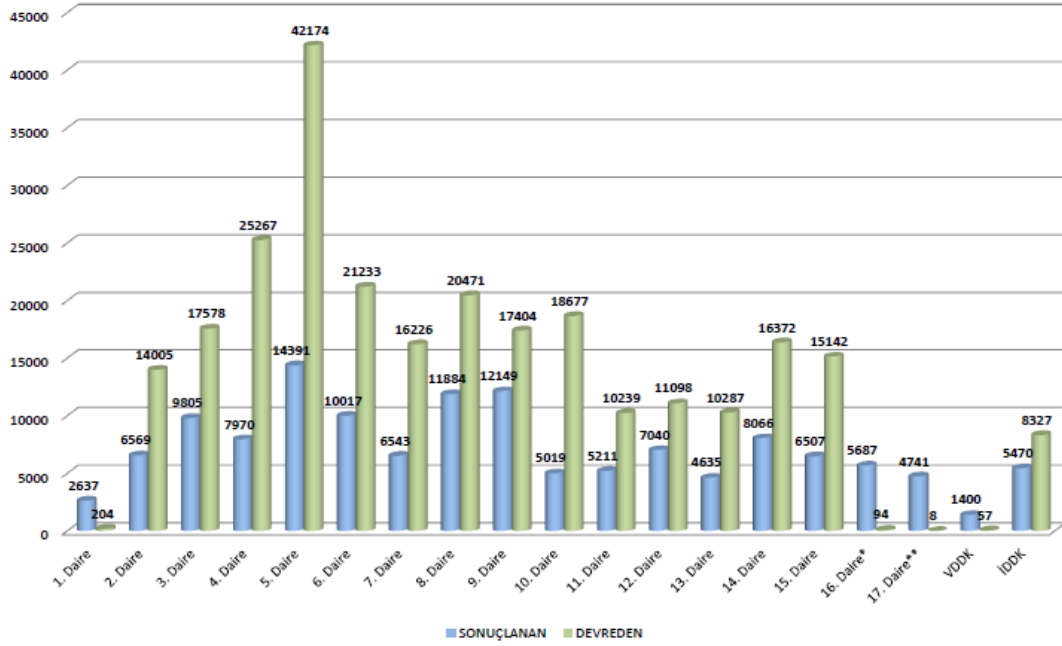


**Kaynak:** Danıştay Başkanlığı, [https://www.danistay.gov.tr/upload/2015\\_sonuc\\_2016\\_devir.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/2015_sonuc_2016_devir.pdf), (Erişim:05.05.2019).

Şekil 4'te Danıştay'ın 15 dairesine 2 daire daha eklendiği görülmektedir. 2015 yılında Danıştay'ın 17 dairesinden yalnızca 5 tanesinin sonuçlanan dosya sayılarının 2016'ya devreden dosya sayılarından fazla olduğu görülmektedir. Kalan 12 dairesinin ve İDDK'nin devreden dosya sayısının sonuçlanan dosya sayısından oldukça fazla olduğu göze çarpmaktadır. Ancak ertesi yıla devreden dosyasının bulunmadığı hiçbir daire bulunmamaktadır. Ayrıca VDDK'nin devreden dosya sayısı sonuçlanan dosya sayısından az olmakla beraber VDDK ve İDDK'nin de ertesi yıla devreden dosyaları bulunmaktadır.

Bu grafikte dikkat çeken husus Danıştay'ın 15 dairesine 2 yeni daire daha eklenerek toplam 17 daire bulunmasına rağmen devreden dosya sayılarında ciddi anlamda bir düşüş görülmemiştir. Bu anlamda Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi için yeni Danıştay daireleri kurmanın bir çözüm üretmeyeceği söylenebilir.

**Şekil 5: Danıştay 2016 Yılı Sonuçlanan ve 2017 Yılına Devreden Dosya Sayıları**



\*2575 sayılı Danıştay Kanunu'na 6723 sayılı Kanunun 12. maddesi ile eklenen geçici 27. maddenin 14. fıkrası uyarınca Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 01.08.2016 gün ve 2016/31 sayılı kararıyla kapatılarak dosyaları İkinci, Beşinci ve Onikinci Dairelere aktarılmıştır.

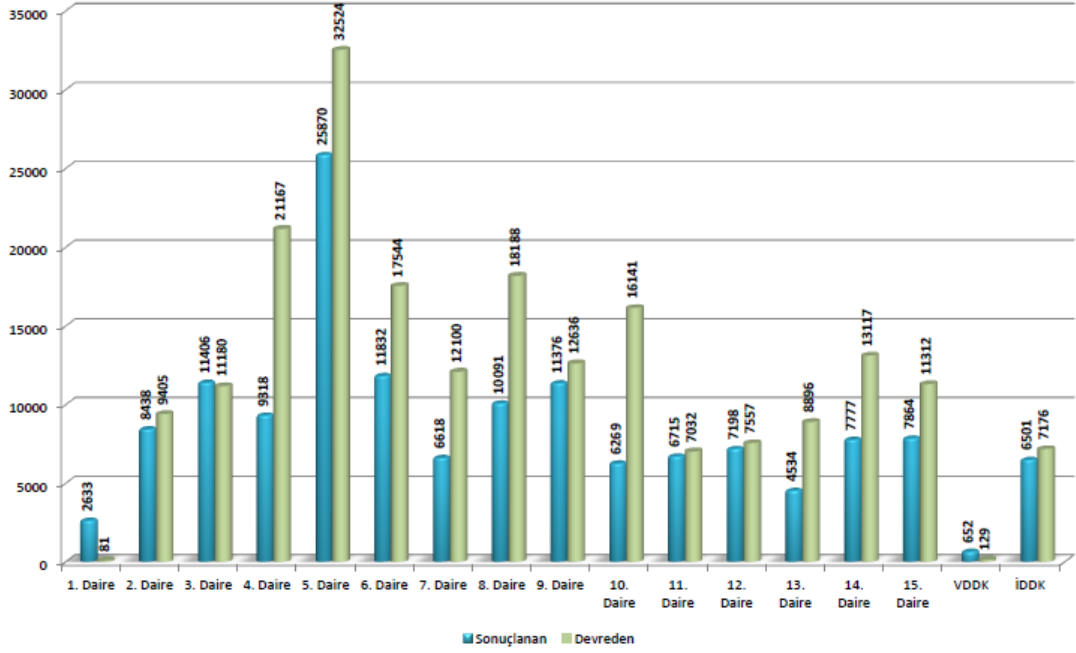
\*\* 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na 6723 sayılı Kanunun 12. maddesi ile eklenen geçici 27. maddenin 14. fıkrası uyarınca Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 01.08.2016 gün ve 2016/31 sayılı kararıyla kapatılarak dosyaları Onuncu Daireye aktarılmıştır.

**Kaynak:** Danıştay Başkanlığı, [https://www.danistay.gov.tr/upload/2016\\_yili\\_sonuclanan\\_ve\\_devreden.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/2016_yili_sonuclanan_ve_devreden.pdf), (Erişim:05.05.2019).

Şekil 5'te Danıştay'ın 2016 yılında 17 dairesinden yalnızca 3 tanesinin sonuçlanan dosya sayılarının 2017'ye devreden dosya sayılarından fazla olduğu görülmektedir. Kalan 14 dairenin ve İDDK'nin devreden dosya sayısının sonuçlanan dosya sayısından oldukça fazla olduğu göze çarpmaktadır. Ancak ertesi yıla devreden dosyasının bulunmadığı hiçbir daire bulunmamaktadır. Ayrıca VDDK'nin devreden dosya sayısı sonuçlanan dosya sayısından az olmakla beraber VDDK ve İDDK'nin de ertesi yıla devreden dosyaları bulunmaktadır.

Yukarıdaki grafikte de belirtildiği üzere bu grafikte de dikkat çeken husus Danıştay'ın daire sayısının artmasına rağmen devreden dosya sayılarında ciddi anlamda bir düşüş görülmemiştir. Bu anlamda Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi amacıyla Danıştay daireleri kurmanın bir çözüm üretmeyeceği düşüncesindeyiz. Nitekim söz konusu daireler 2017 yılı için kapatılarak dosyaları başka dairelere devredilmiştir.

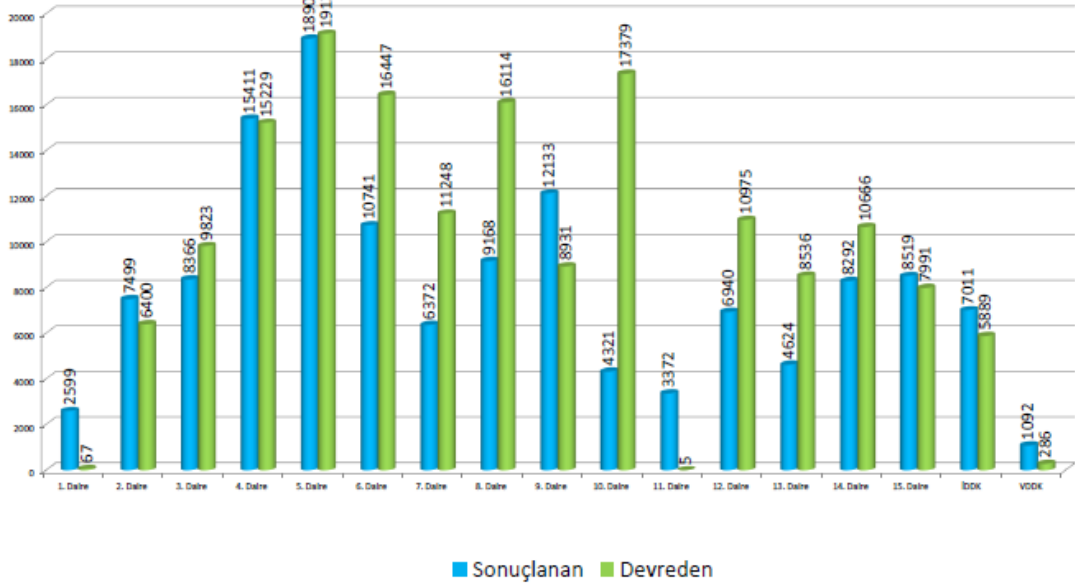
**Şekil 6: Danıştay 2017 Yılı Sonuçlanan ve 2018 Yılına Devreden Dosya Sayıları**



**Kaynak:** Danıştay Başkanlığı, [https://www.danistay.gov.tr/upload/09\\_04\\_2018\\_devreden\\_guncel.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/09_04_2018_devreden_guncel.pdf), (Erişim:05.05.2019).

Şekil 6'da 2017 yılında Danıştay'ın 15 dairesinden yalnızca 2 tanesinin sonuçlanan dosya sayılarının 2018'e devreden dosya sayılarından fazla olduğu görülmektedir. Kalan 13 dairenin ve İDDK'nin devreden dosya sayısının sonuçlanan dosya sayısından oldukça fazla olduğu göze çarpmaktadır. Ancak ertesi yıla devreden dosyasının bulunmadığı hiçbir daire bulunmamaktadır. Ayrıca VDDK'nin devreden dosya sayısı sonuçlanan dosya sayısından az olmakla beraber VDDK ve İDDK'nin de ertesi yıla devreden dosyaları bulunmaktadır.

**Şekil 7: Danıştay 2018 Yılı Sonuçlanan ve 2019 Yılına Devreden Dosya Sayıları**



**Kaynak:** Danıştay Başkanlığı, <https://www.danistay.gov.tr/upload/001.pdf>, (Erişim:05.05.2019).

Şekil 7’de 2018 yılında Danıştay’ın 15 dairesinden 6 tanesinin sonuçlanan dosya sayılarının 2018’e devreden dosya sayılarından fazla olduğu görülmektedir. Kalan 9 dairenin devreden dosya sayısının sonuçlanan dosya sayısından fazla olduğu göze çarpmaktadır. Ancak ertesi yıla devreden dosyasının bulunmadığı hiçbir daire bulunmamaktadır. Ayrıca İDDK ve VDDK’nin devreden dosya sayısı sonuçlanan dosya sayısından az olmakla beraber VDDK ve İDDK’nin de ertesi yıla devreden dosyaları bulunmaktadır.

Grafiklerin tamamı incelendiğinde kanun değişikliğinin gerekçesinde de belirtildiği üzere yıllarca devreden dosyalar sebebiyle Danıştay’ın iş yükünün çok fazla olduğu söylenebilir. Bu durum yargının yavaşlamasına ve kesin karara geç ulaşılmasına sebep teşkil eder. Tüm grafiklerden dosya sayısının ertesi yıla devrettiği daire sayısının en az olanı son grafiklerdir. Bu durumun 2016 yılı itibarıyla istinaf sistemine geçilmesinin etkilerinin görülmeye başlanması ile ilgili olduğu söylenebilir. Zira parasal sınır sebebiyle Danıştay’a giden dosya sayısında azalma yaşanacağından yıllar içerisinde devreden dosya sayısının azalması gerektiği söylenebilir. Ayrıca incelenen grafiklerden idari yargıda bir reforma ihtiyaç duyulduğu da açıkça görülmektedir.

6545 sayılı Kanun ile bir takım değişiklikler yapılmış ve istinaf idari yargı düzenine dâhil edilmiştir. Yapılan değişiklikler sonucunda yargı organları ismen sabit kalmış ancak görevlerinde değişiklikler meydana gelmiştir<sup>225</sup>. İdari yargı düzenine ve dolayısıyla da vergi yargısına dâhil edilen istinaf, idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı başvurulan olağan kanun yollarından biridir. İstinaf ikinci derece bir kanun yolu olup, ilk derece mahkemesi olan idare/vergi mahkemesi ile Danıştay arasında yer almaktadır. İstinaf incelemesi yapan ikinci derece yargı mercii bölge idare mahkemeleridir<sup>226</sup>.

İYUK md.45/1'e göre vergi mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlara karşı bu kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde mahkemenin yargı çevresine dâhil olduğu bölge idare mahkemesine istinaf kanun yoluna başvurulabilmektedir. Fakat vergi mahkemeleri tarafından verilen nihai karar, konusu altı bin Türk lirasını geçmemesi halinde kesin karardır. Söz konusu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulması mümkün değildir. Ayrıca İYUK md.46/b uyarınca istinaf incelemesi sonucu verilen karar konusu yüz kırk dört bin Türk lirasını geçmemesi halinde kesin karar olup, söz konusu bölge idare mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir<sup>227</sup>.

İYUK Ek madde 1'e göre yukarıda belirtilen parasal sınırlar, her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere VUK mükerrer 298. maddeye göre Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından her yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranına göre arttırılacaktır. Fakat arttırma sonucunda tespit edilen kesinlik sınırı bin Türk lirasını aşarsa dikkate alınacaktır. Kesinlik sınırları ve yeniden değerleme oranları yıllara göre aşağıda tabloda gösterilmiştir.

---

<sup>225</sup> Selçuk Buyrukoğlu, "6545 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergii Yargısı", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2017, s.116

<sup>226</sup> Uzun, **a.g.m.**, s.68.

<sup>227</sup> Emre Akın, "Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu Olan İstinaf Müessesesinin Gecikme Faizine Etkisinin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Ağustos 2015, S:408, s.141.

**Tablo 2: Olağan Kanun Yollarına Başvuruda Yıllara Göre Parasal Sınırlar**

<i>YILLAR</i>	<i>İSTİNAFA BAŞVURU SINIRI</i>	<i>TEMYİZE BAŞVURU SINIRI</i>
<i>2016</i>	<i>5.000-TL (Yasal sınır)</i>	<i>100.000-TL (Yasal sınır)</i>
<i>2017</i>	<i>5.000-TL (Yeniden değerlendirme oranı: % 3,83)</i>	<i>103.000-TL (Yeniden değerlendirme oranı: % 3,83)</i>
<i>2018</i>	<i>5.000-TL (Yeniden değerlendirme oranı: % 14,47)</i>	<i>117.000- TL (Yeniden değerlendirme oranı %14,47)</i>
<i>2019</i>	<i>6.000- TL (Yeniden değerlendirme oranı: % 23,73)</i>	<i>144.000- TL (Yeniden değerlendirme oranı: %23,73)</i>

**Kaynak:** VUK md.298, İYUK md.45-46.

İstinaf kanun yoluna başvuru için 2016, 2017 ve 2018 yıllarında uyuşmazlık konusunun 5.000-TL'nin üzerinde olması gerekmektedir. Zira yeniden değerlendirme oranı 1.000-TL'yi aşmadığı için istinaf yoluna başvuru sınırı üç yıl boyunca sabit kalmış olup, 2019 yılı için 6.000-TL üzerindeki uyuşmazlıklar için istinaf yoluna başvurulabilecektir. Temyiz kanun yoluna başvuru sınırı yüksek olduğundan yeniden değerlendirme oranı 1.000-TL'yi her yıl aşmış ve 2016, 2017 ve 2018 yılları için farklı başvuru sınırları söz konusu olmuştur. 2019 yılı için 144.000-TL üzerindeki uyuşmazlıklar için temyiz yoluna başvurulabilecektir.

İstinaf kanun yolu sisteminin yürürlüğe girmesi sonrasında vergi yargısının işleyiş biçimi aşağıda tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3: 6545 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Sonrasında İstinaf ve Temyiz Kanun Yollarının Durumu**

VERGİ UYUŞMAZLIĞI	VERGİ MAHKEMESİ	BÖLGE İDARE MAHKEMESİ - BİM- (İSTİNAF)	DANIŞTAY (TEMYİZ)
Konusu <b>6.000 -Türk Lirası'nı</b> Geçmeyen Vergi Uyuşmazlıklarına Karşı	Vergi / Ceza İhbarnamesinin Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde Yetkili-Görevli Vergi Mahkemesine Dava Açılır. Mahkeme Kararı Kesindir.	İstinaf Yolu Kapalıdır.	Temyiz Yolu Kapalıdır.
Konusu <b>6.000 -Türk Lirası'nı</b> Geçen, Ancak <b>144.000 -Türk Lirası'nı</b> Geçmeyen Vergi Uyuşmazlıklarına Karşı	Vergi / Ceza İhbarnamesinin Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde Yetkili-Görevli Vergi Mahkemesine Dava Açılır.	Vergi Mahkemesi Kararına Karşı, Kararın Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde BİM'e İstinaf Başvurusu Yapılır. BİM Kararı Kesindir.	Temyiz Yolu Kapalıdır.
Konusu <b>144.000 -Türk Lirası'nı</b> Aşan Vergi Uyuşmazlıklarına Karşı	Vergi / Ceza İhbarnamesinin Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde Yetkili-Görevli Vergi Mahkemesine Dava Açılır.	Vergi Mahkemesi Kararına Karşı, Kararın Tebliği'nden İtibaren 30 Gün İçinde BİM'e İstinaf Başvurusu Yapılır.	BİM İstinaf Başvurusu Üzerine Verdiği Karar, Karar'ın Tebliğ Tarihinden İtibaren 30 Gün İçinde Danıştay Nezinde Temyiz Edilebilir.

**Kaynak:** Mehmet Yaşın, “Vergi Yargısında Yeni Dönem: İstinaf Mahkemeleri (Bölge İdare Mahkemeleri) Bu Ay Göreve Başlıyor”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2016, S:283, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28771> (Erişim:04.05.2019).



### 2.3.1. İstinaf Kanun Yoluna Başvuru Şekli ve Usulü

İstinaf kanun yoluna başvuru şekli ve usulü İYUK'de düzenlenmiş olup, bu kanun yolu temyiz kanun yolunun şekil ve usulüne tabidir. Yerel mahkeme tarafından verilen ve istinaf kanun yoluna tabi olan kararlara karşı kanun yoluna başvurulması durumunda, başvuru dilekçesindeki talep ve belirtilen hitap ile bağlı olmaksızın dosya bölge idare mahkemesine gönderilir<sup>228</sup>. Yani istinaf dilekçesinde taraflarca yanlış bölge idare mahkemesi belirtilse veya istinafa başvurulması gereken yerel mahkeme kararına karşı Danıştay'a temyiz yoluna başvurulsa dahi dosya ilgili bölge idare mahkemesine gönderilecektir<sup>229</sup>.

İstinaf dilekçesi verilirken istinaf yoluna başvuru harcı ile posta masrafları kanun yoluna başvurudan tahsil edilir ve kaydı yapılarak kayıt tarihi ve sayısı verilir. İstinaf yoluna başvuru tarihi de bu kaydın yapıldığı tarihtir. İstinaf yoluna başvururken başvuru harcı ile posta masraflarının tamamının ödenmemiş olması durumunda mahkemece on beş günlük süre verilerek harç ve masraf eksikliklerinin tamamlanması aksi takdirde başvurudan vazgeçmiş sayılacağı istinaf yoluna başvurana ihtar edilir. Verilen süre içerisinde eksiklikler giderilmediği takdirde mahkeme tarafından istinaf yoluna başvurulmamış sayılmasına karar verilir<sup>230</sup>.

İstinaf dilekçesinin mahkemeye verilmesi sonrasında mahkeme tarafından istinaf dilekçesinin davanın karşı tarafına tebliğe çıkartılması gerekmektedir. Karşı tarafın istinaf dilekçesine cevap vermesi ile veya 30 günlük cevap süresi geçtikten sonra, mahkeme tarafından başvuru ilgili bölge idare mahkemesine gönderilir. Ancak istinafa başvuran yürütmenin durdurulmasını talep etmiş ise dilekçe doğrudan bölge idare mahkemesine gönderilir<sup>231</sup>.

### 2.3.2. İstinaf Dilekçesi

İstinaf başvurusuna ilişkin dilekçe aleyhine istinaf yoluna başvuru kararı veren mahkemeye hitaben yazılır. İstinaf başvurusu direkt olarak bölge idare mahkemesine yapılamaz. Ancak İYUK md.4 ile belirtilen yerler olan;

---

<sup>228</sup> İYUK md.45/2.

<sup>229</sup> Bilgin, a.g.e., s.55.

<sup>230</sup> Ürel, a.g.e., s.936.

<sup>231</sup> Bilgin, a.g.m., s. 149-185.

*“Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ‘büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın’ asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına” dilekçe verilebilir.*

Ancak dilekçede başvurunun yapıldığı bölge idare mahkemesi adı ve buraya göndermek üzere dilekçenin verildiği mahkemenin adı yazmalıdır<sup>232</sup>. Örneğin; Manisa Vergi Mahkemesi tarafından verilen bir karara karşı başvurulacak istinaf dilekçesinin hitap kısmı *“İzmir Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı’na gönderilmek üzere Manisa Vergi Mahkemesi Başkanlığı’na”* şeklinde olmalıdır.

İYUK’de istinafin temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu belirtilmiş olup, buna göre istinaf dilekçesinin nasıl olması gerektiği konusunda temyiz dilekçesine ilişkin kanun maddesine bakılması uygun olacaktır. İYUK’de temyiz dilekçesinin İYUK md.3 ile belirtilen dava dilekçesinde bulunması gereken esaslara uygun düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre istinaf dilekçelerinin de dava dilekçesinin düzenlenme esaslarına uygun olması gerekmektedir<sup>233</sup>.

### **2.3.3. İstinaf Kanun Yoluna Başvurulamayacak Kararlar**

İdare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların kural olarak tamamına karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilmektedir. Ancak İYUK md.45 bu konuda iki istisna getirmektedir. Bu istisnalardan ilkinde göre, konusu 6.000-TL’yi geçmeyen idari işlemlerin iptaline yönelik açılan davalar, vergi davaları ve tam yargı davaları sonucunda mahkemece verilen kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulamamaktadır. Yani konusu 6.000-TL’yi geçmeyen davalarda verilen bu kararlar kesin kararlardır<sup>234</sup>. Konusu 6.000-TL’yi geçmeyen davalarda verilen kararlar ile ilgili olarak istinaf mahkemesine başvurulması halinde bölge idare mahkemesince istinaf başvurusu incelenmeksizin reddedilecektir. Bu konuda İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin 2017/903 E. 2017/1781 K. sayılı 16.6.2017 tarihli ilamı örnek olarak gösterilebilir<sup>235</sup>:

<sup>232</sup> Bilgin, **a.g.e.**, s.59.

<sup>233</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s.446.

<sup>234</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.132.

<sup>235</sup> Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/is-izmirbim-1vd-2017-903.htm>, (Erişim:15.03.2019).

**“Davanın Özeti:** Davacı tarafından başışa dayalı emeklilik sisteminden ayrılması sebebiyle 2013 yılında 13.03.2013 tarihli ... sayılı tahakkuk fişii ile tahakkuk ettirilerek kendisinden tahsil olunan toplamda 1.509,68-TL verginin hukuka aykırı olduğundan bahisle geri ödenmesi istemiyle Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuru yapılmış, davacı tarafından söz konusu başvurunun zımnen reddine dair işlemin iptali ile yapılan ödemelerin yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle Balıkesir Vergi Mahkemesi'nde dava açılmıştır. Balıkesir Vergi Mahkemesi'nin 28.12.2016 tarih ve 2016/850 E. 2016/804 K. Sayılı kararı ile açılan davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir. Balıkesir Vergi Mahkemesi'nin 28.12.2016 tarih ve 2016/850 E. 2016/804 K. Sayılı kararının kaldırılması ve davanın kabulüne karar verilmesi istemi ile istinaf yoluna başvurulmuştur.

**İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin Kararı:**

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Değişik 45.maddesinin 1. Fıkrasında; 'İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa 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' hükmü yer almaktadır.

Yukarıda alıntısı yapılan yasa hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, **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. İhtilaf konusu tutar itibarıyla söz konusu sınırın altında olduğundan, karar kesin olup istinaf yoluna başvurulamaz. Açıklanan nedenle, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 6545 Sayılı Kanunla değişik 45/1. maddesine istinaden istinaf başvurusunun incelenmeksizin reddine, oybirliğiyle kesin olmak üzere karar verilmiştir.**”

Ayrıca İYUK'de yer verilen ivedi yargılama usulü ile merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulü uygulanan davalarda da istinaf kanun yoluna başvurulamamaktadır. Söz konusu davalarda doğrudan doğruya Danıştay'a temyiz

kanun yoluna başvurulması öngörülmüştür<sup>236</sup>. Bu durum idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların tamamına karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilmesine İYUK md.45'in getirdiği ikinci istisnadır.

#### **2.3.4. İstinaf İsteminin Bölge İdare Mahkemesinde İncelenmesi**

İstinaf incelemesi ilgili bölge idare mahkemesinin idari veya vergi dava dairesi tarafından ve kural olarak evrak üzerinden yapılmaktadır. Evrak üzerinden inceleme yapılması için bölge idare mahkemesi önüne istinaf incelemesi için gelen dosyadaki bilgi ve belgelerin yeterli olması gerekmektedir. Ancak dosyadaki bilgi ve belgeler yeterli değil ise bu durumda bölge idare mahkemesi bizzat yargılama yapar ve esas hakkında karar verir. Bölge idare mahkemesi tarafından yapılan denetim yalnızca hukukilik denetimi olmayıp, maddi olaya ilişkin denetim de yapılır. Bölge idare mahkemesi tarafından vergi mahkemesinin yaptığı denetim yeterli bulunmazsa, daha önce yerel mahkeme tarafından hiç inceleme yapılmamış gibi tarafların iddia ve savunmaları ile dosyadaki bilgi ve belgeler üzerinde baştan sona gerekli inceleme yapılarak yeniden karar verilir<sup>237</sup>.

#### **2.3.5. İstinaf İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar**

İstinaf incelemesi sonucunda bölge idare mahkemesi tarafından verilebilecek kararlar İYUK md.45'te düzenlenmiştir. Buna göre istinaf incelemesi sonucu verilebilecek kararlar; istinaf başvurusunun reddi kararı ve istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılması kararıdır. Bu kararlara ilişkin açıklamalar çalışmanın devamında karar örnekleri de gösterilerek açıklanmıştır.

##### **2.3.5.1. İstinaf Başvurusunun Reddi Kararı**

İYUK'ye göre bölge idare mahkemesi tarafından yapılan inceleme sonucunda ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar hukuka uygun görülürse istinaf başvurusunun reddi kararı verilir<sup>238</sup>. İstinaf başvurusunun reddi kararına örnek

---

<sup>236</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.132.

<sup>237</sup> Ürel, **a.g.e.**, s.936.

<sup>238</sup> İYUK md.45/3.

verecek olursak, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'nin 2017/1845 E. 2017/2078 K. sayılı 31.05.2017 tarihli kararı ile İstanbul 9. Vergi Mahkemesi Hâkimliği'nin 2016/2414 E. 2016/2787 K. sayılı ilamı hukuka uygun görülmüş ve istinaf başvurusunun reddi kararı verilmiştir. Bu karara aşağıda yer verilmiştir<sup>239</sup>:

**“Davanın Özeti:** İstanbul Başakşehir, İkitelli-2 Mahallesi 1343 Ada 1 parselde kayıtlı taşınmazın satın alınması nedeniyle re'sen tarh edilen 2014/1-12 dönemine ilişkin 20150707135000000130 numaralı ihbarname içeriği vergi ziyai cezalı tapu harcının iptali istemiyle İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nde dava açılmıştır. İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 30.12.2016 gün ve 2016/2414 E. 2016/2787 K. sayılı kararı ile 775 ve 6306 Sayılı Kanun kapsamında yapılan uygulama neticesinde meydana gelen yeni yapıların ilk satış işlemlerinin istisna kapsamında olması nedeniyle bu durum dikkate alınmaksızın tarh edilen vergi ziyai cezalı tapu harcında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar vermiştir.

Davacının 775 ve 6306 sayılı Kanunların istisna ile ilgili hükümlerinden yararlandırılmasının mümkün olmadığı iddialarıyla kararın istinaf incelemesi sonucu kaldırılması ve davanın reddi için istinaf yoluna başvurulmuştur.

**İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'nin Kararı:**

İstanbul 5. Vergi Dava Dairesi'nce, dava dosyasındaki tüm bilgi ve belgeler ile davalı idarenin istinaf başvuru dilekçesi, 2577 sayılı İYUK'nin 45. maddesi uyarınca işin gereği görüşülmüş ve istinaf başvurusuna konu İstanbul 9. Vergi Mahkemesi Hâkimliği'nin 30.12.2016 gün ve 2016/2414 E, 2016/2787 K. sayılı kararında Kanununun 45/4. maddesinde sayılan kaldırma nedenlerinin bulunmadığı anlaşıldığından ve başvuru dilekçesinde ileri sürülen iddialar da söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediğinden aynı **kanununun 45/3. maddesi uyarınca istinaf başvurusunun REDDİNE**, ...kararın taraflara tebliği için dosyanın Mahkemesine gönderilmesine, temyizi kabil olmamak üzere kesin olarak oybirliğiyle karar verilmiştir.”

<sup>239</sup> Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/is-istanbulbim-5vd-2017-1845.htm>, (Erişim:14.03.2019).

İncelenen karar hukuka uygun olmakla beraber kararda maddi yanlışlıkların bulunması halinde ve bu yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise, bölge idare mahkemesi tarafından karardaki yanlışlıklar düzeltilerek aynı karar verilir<sup>240</sup>.

### **2.3.5.2. İstinaf Başvurusunun Kabulü ile İlk Derece Mahkemesi Kararının Kaldırılması Kararı**

Bölge idare mahkemesi tarafından yapılan inceleme neticesinde ilk derece mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmaz ise istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilecektir. Artık ilk derece mahkemesi kararı kaldırılmış olup, uyuşmazlığın esası hakkında yeniden bir karar verilmesi söz konusu olacaktır. Dolayısıyla yapılacak incelemede bölge idare mahkemesi gerekli görürse kararı veren ya da bir başka yer idare veya vergi mahkemesinden istinabe yoluyla bir takım iş ve işlemlerin yapılmasını isteyebilir<sup>241</sup>.

İstinaf başvurusunun kabulü ve ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına örnek olarak, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 2017/1057 E. 2017/992 K. sayılı 08.06.2017 tarihli kararı verilebilir. Bu karara aşağıda yer verilmiştir<sup>242</sup>:

*“Davanın Özeti: Davacı tarafından adına 1-12/2010 dönemi için salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisi ile 10-12/2010 dönemi için salınan vergi ziyai cezalı geçici gelir vergisinin (ihbarnamelerin) iptali istemiyle dava açılmıştır. Hatay 1. Vergi Mahkemesi'nin 27.02.2017 gün ve 2016/1497 E. 2017/252 K. sayılı kararı ile:*

*Vergi ziyai cezalı vergi ihbarnamelerinde tarhiyatın dayanağı olarak takdir komisyonu kararları ve vergi tekniği raporunun gösterildiği ancak takdir komisyonu tarafından esas itibariyle vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporunun dikkate alındığı, takdir komisyonunca bitirilen vergi tekniği raporu esas alınarak matrah takdir edildiği, bu haliyle tarhiyatın esas itibariyle takdir komisyonu kararına değil vergi tekniği raporuna dayalı olduğu, ayrıca cezalı tarhiyatların 2010 yılına dair olup en geç 31.12.2015 tarihinde davacıya tarh ve tebliğ edilmesi gerektiği, vergi ziyai cezalı tarhiyata dair ihbarnamelerin bu süre geçirilerek*

---

<sup>240</sup> İYUK md.45/3.

<sup>241</sup> İYUK md.45/4.

<sup>242</sup> Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/is-gaziantepbim-1vd-2017-1057.htm>, (Erişim:15.03.2019).

07.10.2016 tarihinde tebliğ edildiği, dolayısıyla vergi ve cezaların beş yıllık tarh zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle davaya konu cezalı tarhiyatların hukuka uygun görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar vermiştir.

Davacı adına resen yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarında takdir komisyonu kararına dayanıldığı, vergi tekniği raporunun veri olarak alındığı, yasaya aykırılık bulunmadığı ve hukuka uygun olduğu ileri sürülerek istinaf yoluna başvurulmuştur.

#### **Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Davası Dairesi'nin Kararı:**

VUK 114/1 maddesinde; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh edilip mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı belirtilmiştir. Olayda 2010 yılı için vergi dairesince matrah takdiri için beş yıllık zamanaşımı süresi dolmadan 21.12.2015 tarihinde takdir komisyonuna başvurulduğundan zamanaşımı süresi durmuş olup, kalan süre içinde davaya konu tarhiyatın yapıp davacıya tebliğ edildiği görüldüğünden tarh zamanaşımı gerçekleşmemiştir. Her ne kadar takdir komisyonunca, bitirilen vergi tekniği raporu esas alınarak matrah takdir edilmiş ve tarhiyat esas itibarıyla takdir komisyonu kararına değil vergi tekniği raporuna dayalı olarak yapılmış ise de; bu hususlar yasada idareye verilen takdire sevk etme yetkisini kaldıramayacağı gibi yine yasa maddesinde açıkça belirtilen zamanaşımını durdurma nedenini de ortadan kaldırmaz. Bu sebeple **açık yasa hükümlerine aykırı şekilde yoruma dayalı aksi görüşle verilen istinafa tabi mahkeme kararı yerinde bulunmadığından kaldırılmasına karar verilmiş ve yeniden yargılamaya geçilmiştir.**

Dava konusu cezalı tarhiyatın dayanağı olan takdir komisyonu kararının esas aldığı vergi tekniği raporunda; davacı tarafından ilgili dönemde iletişim, bilişim faaliyeti ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettirildiği, davacının kontör alış ve satışı yaptığı mükelleflerin önemli bir kısmı hakkında pos tefeciliği ve sahte belge düzenleme yönünde raporlar düzenlendiği, bazı mükelleflerden hem kontör faturası aldığı, hem de söz konusu mükelleflere kontör faturası düzenlediği, davacının kontör ana bayii olmamasına rağmen çok yüksek tutarlarda kontör alış ve satışı beyan ettiği belirlenmiştir.

*Herhangi GSM şirketinin ana bayisi olamayan davacının faaliyetinin niteliği iş ve kapasitesi itibariyle beyanlarında görünen çok yüksek tutardaki hâsılatı elde etmesinin ticari hayatın olağan icaplarına uygun olmaması, alışlarının büyük bir kısmının sahte olması ve haklarında POS tefecilik yaptığı yönünde tespitler olan mükelleflerden yapılmış olması, kredi kartından yüklü miktarda çekişler yapılan kişilerin kontör ticaretiyle ilgilerinin bulunmaması ve rapordaki diğer tespitler beraber değerlendirilmiş ve davacının kontör satışlarını gerçekte yapmadığına, davacının kredi kartları ile çekim yapmak suretiyle ikrazatçılık yaptığı sonucuna varılmıştır. Bu gerekçeler uyarınca davacının ikrazatçılık yaptığıının anlaşılması ve bu faaliyetinden elde ettiği faiz gelirini gizlediği sabit olduğundan davaya konu üç kat vergi ziyai cezalı gelir vergisi ile aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen bir kat vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmamış, geçici verginin peşin alınan bir vergi olması ve mahsup niteliğinin bulunması sebebiyle Danıştay'ın yerleşik içtihadı gereği hakkaniyet uyarınca tek kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiğinden geçici vergisi aslının bir katını aşan vergi ziyai cezası ise hukuka uygun görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; her iki taraf istinaf başvurusunun kısmen kabulüne, **Hatay 1. Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasına, yeniden yapılan yargılama neticesinde, davanın kısmen kabulüne kısmen reddine, üç kat vergi ziyai cezalı gelir vergisi ile aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezasının geçici vergi aslının bir katına isabet eden kısımları yönünden davanın reddine, geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezasının vergi aslının bir katını aşan kısmının yönünden davanın kabulüyle bu kısmın terkinine kesin olmak üzere oybirliğiyle karar verilmiştir**”*

### **2.3.6. Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Temyiz Yoluna Başvurulması**

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında İYUK md.46'ya göre bölge idare mahkemeleri tarafından konusu 2019 yılı için 144.000 Türk lirasını aşan vergi davalarına ilişkin verilen kararlara karşı, kararın tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde Danıştay'a temyiz yoluna başvurulabilecektir<sup>243</sup>.

---

<sup>243</sup> Özyer, a.g.e., s.1135.



Temyiz başvurusu İYUK md.3'te belirtilen esaslara göre düzenlenmiş ve Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılmaktadır. Temyiz dilekçelerinin İYUK md.3'te belirtilen esaslara göre düzenlenmemiş olması halinde Danıştay veya bölge idare mahkemesince eksikliklerin on beş gün içerisinde tamamlanması hususu ilgiliye tebliğ olunur. Eksikliklerin verilen süre içerisinde tamamlanmaması halinde temyiz talebinde bulunulmamış sayılmasına karar verilir<sup>244</sup>.

Temyiz dilekçeleri kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya İYUK md.4'te belirtilen mercilere verilir. Dilekçeler kararı veren bölge idare mahkemesince veya Danıştay tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Temyiz dilekçesini tebliğ alan karşı taraf otuz gün içerisinde temyiz dilekçesine cevap verebilir. Karşı taraf bu cevap dilekçesini verirken, kararı temyiz etmemiş dahi olsa bu aşamada cevap dilekçesi ile temyiz isteminde bulunabilir<sup>245</sup>.

Düzenleme sonrasında kanun yolları arasında bir silsile meydana getirilmiştir. Zira önce istinaf ve sonrasında temyiz kanun yoluna başvurulabilecektir. Kanun ile sınırlı olarak belirtilen uyuşmazlıklar dışında temyiz yoluna doğrudan başvurulamamaktadır. Kanunda sınırlı olarak sayılan ve doğrudan temyiz yoluna başvurulabilen davalar ivedi yargılama usulünün uygulandığı ve merkezi sınavlara ilişkin yargılamalardır. Eskiden itiraz kanun yoluna başvurulup başvuru sonucunda kesinleşen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamamakta iken yapılan düzenleme sonrasında istinaf incelemesi yapıp kesinleşen kararlar, İYUK'de belirtilen kararlar ve konusu 2019 yılı için 144.000-TL'nin altında olan kararlara karşı temyiz kanun yoluna gidilememektedir. Bu konuda 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin konu ve miktar açısından yargılamayı kısıtladığı söylenebilir<sup>246</sup>.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden sonra temyiz kanun yolu ile ilgili usule ilişkin düzenlemeler önemli ölçüde aynı kalmıştır. Temyiz kanun yolunda meydana gelen en büyük değişiklik Danıştay'ın verdiği bozma kararı sonrasında dosyanın vergi mahkemesine değil bölge idare mahkemesine gönderilmesidir. Zira bu değişiklik üç dereceli yargılamanın bir gereği olup, uyuşmazlığın konusu 144.000-TL'nin altında kalan vergi davaları temyize tabi olmadığından bölge idare

---

<sup>244</sup> İYUK md.48.

<sup>245</sup> İYUK md.48.

<sup>246</sup> Keskin, **a.g.m.**, s.250.

mahkemesi tarafından yapılan inceleme sonucu verilen karar kesinlik teşkil edecektir<sup>247</sup>.

### 2.3.7. Temyiz İncelemesi

Danıştay tarafından temyiz incelemesi yapılırken istinaf mahkemesinin vermiş olduğu karar sadece hukuka uygunluk açısından denetlenmektedir. Bu bakımdan temyiz incelemesinde istinaf mahkemesince incelenen olaylar tekrar incelenmez. Temyiz kanun yolu ile Danıştay tarafından karar sadece üç açıdan incelenir. Bunlar temyize konu kararı veren mahkeme tarafından görev ve yetki dışında bir uyuşmazlığa bakılıp bakılmadığı, kararın hukuka aykırı verilip verilmediği ve usul hükümlerine uyulup uyulmadığıdır<sup>248</sup>. Zira temyiz incelemesinin amacı içtihat yaratma olduğundan istinaf incelemesi gibi vakalar baştan sona incelenmemekte, sayılan hususlarda inceleme yapılmaktadır. İstinaf sisteminin kabulü ile birlikte temyiz incelemesine gidecek dosya sayısının da azalması ile Danıştay'ın bir içtihat mercii olarak asıl görevini yerine getirmesi söz konusu olmalıdır<sup>249</sup>.

### 2.3.8. Temyiz İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar

Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesi sonucunda onama kararı veya bozma kararı verilecektir. Onama kararının gerekçeyi değiştirerek onama veya düzelterek onama şeklinde olması da mümkündür. Bozma kararının da kısmen onama kısmen bozma şeklinde olması mümkündür<sup>250</sup>. Bu kararlar aşağıda incelenecektir.

---

<sup>247</sup> Görkem Pehlivan, “Beşinci Yargı Paketinde Yer Alan Yasal Düzenlemelerin Vergi Yargılamasına Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2014, S:396, s.173.

<sup>248</sup> Mehmet Yüce, “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi” **Vergi Dünyası**, Kasım 2014, S:399, s.11.

<sup>249</sup> Şimşek, **a.g.m.**, s.966.

<sup>250</sup> Bilgin, **a.g.m.**, s.164.

### 2.3.8.1. Danıştay'ın Bölge İdare Mahkemesi Kararını Onaması

Bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın temyizi üzerine Danıştay ilgili dairesi tarafından yapılan inceleme sonucunda ilgili istinaf dairesi kararının hukuka uygun bulunması halinde temyiz talebinin reddi ile istinaf mahkemesinin kararının onanmasına karar verilecektir<sup>251</sup>.

Danıştay tarafından istinaf dairesi tarafından verilen karar hukuka uygun görülmeyle beraber kararın gerekçesinin yanlış veya eksik görüldüğü durumlarda ise gerekçe değiştirilir veya düzeltilir. Bu durumda değiştirerek onama veya düzelterek onama şeklinde karar verilecektir<sup>252</sup>.

Bölge idare mahkemesi ilgili dairesi tarafından verilen karar, yapılan temyiz incelemesi sonucunda verilen onama kararı ile kesinleşmiş olacaktır<sup>253</sup>.

### 2.3.8.2. Danıştay'ın Bölge İdare Mahkemesi Kararını Bozması

Bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın temyizi üzerine Danıştay<sup>254</sup>:

*“(i) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,*

*(ii) Hukuka aykırı karar verilmesi,*

*(iii) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması”* hallerinden birinin bulunması durumunda incelenen bölge idare mahkemesi kararının bozulmasına karar verir. Ancak incelenen karar hakkında kısmen onama kısmen bozma kararı da verilebilir. Bu durumda incelenen kararın kesinleşen bölümü Danıştay kararında gösterilir<sup>255</sup>.

Danıştay tarafından bozma kararı verilmesi halinde dosya bozmaya konu kararı veren bölge idare mahkemesi dairesine gönderilir. Bölge idare mahkemesi tarafından bu bozma kararına uyulabileceği gibi kendi kararında ısrar da edebilir. Bölge idare mahkemesi tarafından ısrar kararı verilmesi halinde, ısrar kararına karşı tekrar temyiz yoluna başvurulması söz konusu olabilir. İsrar kararının temyizi halinde artık dosya Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından

<sup>251</sup> Bilgin, **a.g.e.**, s.118.

<sup>252</sup> Avcı, **a.g.e.**, s.103.

<sup>253</sup> Bilgin, **a.g.e.**, s.118.

<sup>254</sup> İYUK md.49.

<sup>255</sup> Kaplan, **a.g.e.**, s.464.

incelenerek karar verilir. Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen karara uyulması mecburidir<sup>256</sup>.

## 2.4. İSTİNAF KANUN YOLUNUN MAHKEME KARARLARI DOĞRULTUSUNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

İdari yargı mercilerinin iş yükleri yıllar geçtikçe ciddi oranda artış göstermiştir. Bu artışın sebepleri olarak hakkının ihlal edildiğini düşünenlerin hakkını arama konusunda daha bilinçli hale gelmeleri, dava açmanın kolaylaşması, idari yargı alanında dava açmanın adli yargıdan daha az maliyetli oluşu, idarenin kamu gücünü kullanan taraf olması sebebiyle hukuka aykırı iş ve eylemlerinin artması gibi sebepler gösterilebilir. İş yükünün artmasının sonuçları olarak; adil yargılanma hakkını ihlal edecek derecede dava sürelerinin uzaması, Danıştay'ın "içtihat yaratma" işlevini yerine getiremez hale gelmesi halleri sayılabilir. Dolayısıyla istinaf kurumunun kabul edilmesinin Danıştay'ın iş yükünü hafifleterek "içtihat yaratma" işlevini işler hale getirme ve dava sürelerini kısaltma ihtiyacından kaynaklandığı söylenebilir<sup>257</sup>.

Doktrinde istinaf mahkemelerinin tekrardan kurulmasının faydalı olacağını savunanların görüşleri şu şekilde özetlenebilir<sup>258</sup>;

- “(i) Adli teşkilatı gelişmiş olan tüm ülkelerde istinaf vardır. İstinaf adli teşkilatta gelişmişliğin ölçüsüdür.*
- (ii) Bugün, hemen her ülkede istinaf vardır.*
- (iii) Bidayet mahkemeleri etki altında kalabilir, bu nedenle bir üst mahkeme yeniden dosyayı ele almalıdır.*
- (iv) İstinaf mahkemelerinde inceleme dosyanın belirli alanlarına teksif edilebilir.*
- (v) İstinafın varlığı, bidayet mahkeme hâkimlerini daha dikkatli olmaya sevk eder.*
- (vi) Uyuşmazlığın yeniden halli isabetli karar verilmesini sağlar, bu da ülkede yargıya olan güveni artırır.*
- (vii) İstinaf mahkemesinin toplu mahkeme olması, görülecek davalar için bir teminattır*
- (viii) İstinaf, Yargıtay'ın işini azaltır, Yargıtay'ın içtihat mahkemesi olarak görevini daha iyi yapmasına imkân verir.”*

<sup>256</sup> Çınarlı, **a.g.e.**, s.122.

<sup>257</sup> Betül Hayrullahoğlu, “Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Raporu**, Sayı:196, Ocak 2016, s.129.

<sup>258</sup> H.Tahsin Fendoğlu, “Yargı Reformu Işığında İstinaf Mahkemelerinin Yeniden Kurulması Sorunu”, s.3, [http://www.hasantahsinfendoglu.com/dokumanlar/akademik/ISTINAF\\_MAHKEMELERI.pdf](http://www.hasantahsinfendoglu.com/dokumanlar/akademik/ISTINAF_MAHKEMELERI.pdf)., (Erişim:09.05.2019)

İstinaf sistemine karşı olan görüşlere göre ise<sup>259</sup>;

*“(i) İstinaf sistemi içtihat farklılıklarına yol açabilecektir.*

*(ii) İyi ve tecrübeli hâkimlerin ilk derece mahkemelerine atanmaları halinde istinafa gerek kalmayacaktır.*

*(iii) İstinaf bir tür temyiz olup karar hem bölge idare mahkemesinde hem de Danıştay’da aynı şekilde iki defa incelenecek ve zaman kaybı olacak dolayısıyla adalete erişim daha pahalı olacaktır.*

*(iv) İstinaf sistemi yargılamanın süresini uzatacaktır.*

*(v) İlk derece yargılamanın kaliteli yapılması halinde maddi hatalar önlenilecek ve böylelikle istinafa gerek kalmayacaktır.*

*(vi) İstinaf muhakemesinin varlığı ilk derece mahkeme hâkimlerinin karar nasıl olsa bir daha incelenecek diye düşüncelerine ve kararları dikkatle incelemelerine sebep olacaktır.*

*(vii) Danıştay’ın yargı yükünü azaltmak için alınacak asıl tedbirler başkadır”*

İstinaf kanun yolunun getirilmesinin birçok avantajı olduğunu ve bu sistemin bir gereklilik olduğunu savunanlar olduğu gibi, istinaf sistemini eleştirenlerin de sayısı oldukça fazladır. Çalışmanın bu kısmında bu görüşlere değinerek bazıları mahkeme kararları ile örneklendirilerek kanaatimizce istinaf sisteminin olumlu ve olumsuz yanları ele alınacaktır.

#### **2.4.1. İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararlar Açısından İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi**

İYUK md.45’de “*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.*” denilmektedir. Söz konusu parasal sınır 2019 yılı için 6.000-TL olup, bu miktarın altında kalan uyuşmazlıklara ilişkin verilen vergi mahkemesi kararları kesindir. Söz konusu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulduğunda istinaf başvurusunun incelenmeksizin reddi kararı verilmektedir.

Aşağıda yer alan karar örneği de konusu istinaf incelemesi sınırının altında kalan bir uyuşmazlığa ilişkindir. Ancak dava esasa girilmeksizin ehliyetsizlik sebebiyle reddedilmiş olup, verilen karar uyuşmazlığın esası ile ilgili değildir.

<sup>259</sup> Furkan Kılınç, “İstinaf Kanun Yolunun Vergi Yargısı Açısından Değerlendirilmesi”, **Social Sciences Studies Journal**, Cilt:3, Sayı:10, s.1241-1242.

**İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 2016/1332 E. 2017/153 K. Sayılı İlamı<sup>260</sup>:**

*“Davanın Özeti: Davacı tarafından, tarafına tebliğ olunan eski eşi Ş. M. S. adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle Manisa Vergi Mahkemesi’nde dava açılmıştır. Manisa Vergi Mahkemesi Hâkimliği’nce 01.08.2016 gün ve 2016/643 E. 2016/538 K. sayılı kararı ile davacı adına düzenlenen herhangi bir ödeme emri olmadığı, adı geçen Ş. M. S. adına düzenlenmiş ödeme emrinin davacıya tebliğ edilmiş olmasının davacının aleyhine bir sonuç doğurmayacağı ve davacının menfaatini ihlal eden bir işlem bulunmadığının açık olduğu belirtilerek dava konusu işleme karşı açılan davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir.*

*Olayda taraf ehliyetinin bulunduğu ileri sürülerek kaldırılması talebiyle istinaf yoluna başvurulmuştur.”*

**İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi’nin Kararı:**

*“İYUK’nin 45. maddesinin 1. fıkrasında; 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 başvurulamayacağı kurala bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden; davanın konusunun toplam 231,00-TL tutarlı motorlu taşıtlar vergisi içerikli ödeme emrine ilişkin olduğu anlaşılmış olup, yukarıda anılan yasa hükmüne göre, mahkemesince verilen karar kesin olduğundan, istinaf başvurusunun incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle; **istinaf başvurusunun incelenmeksizin reddine kesin olarak oyçokluğu ile karar verilmiştir.**”*

**İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi Kararı’nın Azlık Oyu:**

*“İYUK’nin 45. maddesinin 1. fıkrasında, 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 olduğu, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Anılan fıkroda belirtilen konusu beş bin Türk Lirasını geçmeyen davalar hakkında verilen kararlardan, işin esası hakkında verilen kararları anlamak gerektiği, ilk inceleme üzerine verilmiş kararların kesin karar niteliğinde kabul edilmemesi, dolayısıyla, belirtilen davalarda ilk inceleme üzerine verilmiş kararlara karşı istinaf yoluna başvurulabileceği gerekçesi ile istinaf başvurusunun incelenmesi ve başvuru*

<sup>260</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi.

*hakkında bir karar verilmesi gerektiği düşüncesiyle mahkeme başkanı çoğunluğun kararına katılmamıştır.”*

Yukarıda kararın azlık oyu açıklamasında da belirtildiği üzere işin esasına girilmeksizin verilen kararların nitelik itibarı ile miktara ilişkin bir karar olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Dolayısı ile istinaf sınırının altında ve üzerinde kalan uyuşmazlıklar bakımından ilk inceleme üzerine verilen birbirinden farklı kararların ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir. Kaldı ki istinaf sistemi getirilmeden önce tek hâkimle verilen kararlara ve İYUK’de sayılan kararlara karşı itiraz kanun yolu, heyet halinde verilen kararlara karşı ise temyiz kanun yolu açık idi. Her durumda ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı başvurulmuş bir denetim mekanizması bulunmaktaydı. Ancak istinaf sistemini getiren yeni sistemde ilk inceleme üzerine verilen kararlarda uyuşmazlık istinaf sınırının altında ise istinaf kanun yoluna başvurulmamakta ancak sınırın üstünde ise istinaf ve hatta temyiz sınırının üzerinde ise temyiz kanun yoluna dahi başvurulabilmektedir. Bu konuda ilk inceleme üzerine verilen kararların tamamı için en azından istinaf kanun yoluna başvurulması konusunda düzenleme yapılması hem denetim ihtiyacının karşılanması bakımından faydalı olacak hem de ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı başvurulmuş kanun yolu konusunda birlik sağlanmasına sebep olacaktır.

Aşağıda örneğini verdiğimiz İstanbul 7. Vergi Mahkemesi’nin 2017/296 E. 2017/1773 K. sayılı ilamı ile kısmen ehliyet yönünden ret kararı dava konusu uyuşmazlık miktarı yüksek olduğundan istinaf yolu açık olarak verilmiştir.

**İstanbul 7. Vergi Mahkemesi’nin 2017/296 E. 2017/1773 K. Sayılı İlamı<sup>261</sup>:**

*“Davacılar adına kayıtlı olan taşınmazlardan kaynaklanan 2017 yılına ilişkin toplam 58.392-TL bedelli emlak vergisi tahakkuklarınının 9/10 oranındaki kısmının hukuka aykırı olduğu, zira söz konusu taşınmazlar üzerinde kısıtlılık olması nedeniyle 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca emlak vergisinin 1/10 oranında tahakkuk ettirilmesi gerekirken tam olarak tahakkuk ettirildiği belirtilerek iptali talebiyle dava açılmıştır.*

---

<sup>261</sup> İstanbul 7. Vergi Mahkemesi.

*İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nce; davanın açıldığı tarih itibariyle davacılardan E. A. adına yapılmış herhangi bir tahakkuk işlemi bulunmadığından, davanın E. A. için ehliyet yönünden reddi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca davalı idarece dava konusu taşınmazların bir kısmının 'turizm ticaret alanında', kalan kısmının ise 'kısmen yol, kısmen arasta meydan alanı'nda kaldığı, yol ve arasta meydan alanında kalan kısım için emlak vergisinin zaten 1/10 oranında tahakkuk ettirildiğinin beyan edildiği görüldüğünden, ilgili taşınmazların yol ve arasta meydan alanında kalan kısmına ilişkin dava konusu emlak vergisi tahakkuklarına yönelik talebin reddi gerektiği belirtilmiştir. Dava konusu tahakkukların, turizm ve ticaret alanında kalan taşınmazlardan kaynaklanan kısmı için, davalı idarece dava konusu emlak vergisi tahakkukuna konu taşınmazların İmar Kanunu'nun 18. madde uygulaması kapsamında olduğu ve devam eden imar uygulaması sebebiyle dava konusu emlak vergisine konu taşınmaz üzerinde imar ve inşaat izninin verilmediği, davacıların söz konusu taşınmaza ilişkin mülkiyet haklarının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi anlamında kısıtlandığı anlaşıldığından, taşınmazlara ilişkin emlak vergisinin 1/10 oranında tahakkuk ettirilmesi gerekirken tam olarak yapılan tahakkukun 9/10'luk kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenlerle; davanın kısmen kabulüne kısmen reddine kısmen ehliyet yönünden reddine, dava konusu tahakkukların turizm ve ticaret alanında kalan taşınmazlardan kaynaklanan 9/10 oranındaki kısmının iptaline, taşınmazların yol ve arasta meydan alanında kalan kısmına ilişkin dava konusu emlak vergisi tahakkuklarına yönelik davacı talebinin reddine, davanın davacılardan E. A. için ehliyet yönünden reddine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi nezdinde istinaf yolu açık olmak üzere oybirliğiyle karar verilmiştir.”*

Bu karara karşı istinaf yoluna başvurulması üzerine İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi 2018/126 E. 2018/1955 K. sayılı ilamı ile vergi mahkemesinin ehliyete ilişkin olarak verilen ret kararının kaldırılmasına karar verilmiştir.



**İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi 2018/126 E. 2018/1955 K. Sayılı İlamı<sup>262</sup>:**

*“Vergi Mahkemesi kararının, iptal ve redde ilişkin hüküm fıkrası hukuka uygun olduğundan, tarafların istinaf başvuru dilekçelerinde belirttiği hususlar, kararın bu kısımlarının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır.*

*Mahkeme kararının ehliyet yönünden redde ilişkin hüküm fıkrası yönünden; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun mükellef başlığını taşıyan 3. maddesinde, bina vergisinden binaya elbirliği ile malik olanların müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 640. maddesinde, mirasçıların terekeye elbirliğiyle sahip olacağı düzenlenmiştir. Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, emlak vergisinin taşınmazın malikinin ölmesi üzerine varislerin elbirliği malik olacağı, elbirliği ile malik olanların verginin tamamından müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmaktadır.*

*Dosyanın incelenmesinden; 1/2 hissesi davacılarından L. E. adına kayıtlı olan dava konusu taşınmazların kalan hisselerinin diğer davacılar S. E. ve E. A.'ya murisleri N. E.'den miras yoluyla intikal ettiğinden mirasçıların taşınmaz üzerinde elbirliği halinde mülkiyetinin bulunduğu anlaşılmıştır. Bu durumda dava konusu tahakkuk sadece varis S. E. adına düzenlemiş olsa da diğer varislerin; elbirliği ile malik oldukları taşınmazın vergi ve cezalarından müteselsil sorumlu oldukları açık olduğundan düzenlenen tahakkuka karşı birlikte dava açmakta hukuki menfaatleri olduğu muhakkak olup, vergi mahkemesi kararının, E. A. adına yapılmış herhangi bir tahakkuk işlemi bulunmadığı gerekçesiyle E. A. yönünden davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin kısmında isabet bulunmamıştır. Açıklanan nedenlerle, İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin 2017/296 E. 2017/1773 K. sayılı kararının iptal ve redde ilişkin hüküm fıkrası hukuka uygun olduğundan, kararın bu kısımlarına yönelik tarafların istinaf başvurularının reddine, davacıların istinaf başvurusunun kısmen kabulü ile kararın E. A. için davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin hüküm fıkrasının kaldırılmasına, bu kısım yönünden işin esası hakkında yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın mahkemesine gönderilmesine kesin olarak oybirliğiyle karar verilmiştir.”*

<sup>262</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi.

Yapılan istinaf incelemesi sonucunda İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi tarafından davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilerek bu yönden işin esasına girilerek yeniden bir karar vermek üzere dosya mahkemesine geri gönderilmiştir.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesi tarafından ehliyetsizlik sebebiyle reddedilen kısım yönünden yeniden karar verilmiştir. İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin 2018/1485 E. 2018/3067 K. Sayılı İlamı ile<sup>263</sup>:

*“Davanın kısmen kabulüne kısmen reddine, dava konusu tahakkukların turizm ve ticaret alanında kalan taşınmazlardan kaynaklanan 9/10 oranındaki kısmının iptaline, taşınmazların yol ve arasta meydan alanında kalan kısmına ilişkin dava konusu emlak vergisi tahakkuklarına yönelik davacı talebinin reddine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi nezdinde istinaf yolu açık olmak üzere oybirliğiyle karar verilmiştir.”*

Yukarıda yer verilen kararlardan görüleceği üzere istinaf sınırını altında kalan ve ehliyetsizlik sebebi ile ret kararı verilen uyuşmazlıkta bölge idare mahkemesi tarafından istinaf talebinin incelenmeksizin reddine karar verilirken, bir diğer kararda ise ehliyetsizlik sebebi ile ret kararı yapılan istinaf incelenmesi sonucunda kaldırılmıştır.

İkinci kararda görüldüğü üzere yerel mahkeme tarafından ilk inceleme üzerine verilen kararlar konusunda yanlış yorum yapılması söz konusu olabilmektedir. Ayrıca ilk inceleme üzerine verilen kararlar uyuşmazlığın esasına ilişkin kararlar da olmayıp, daha uyuşmazlık konusu esasen tartışılıp bir yargılama yapılmadan uyuşmazlık konusunun miktarına bakılarak istinaf incelemesi yapıp yapılmamasına karar verilmesinin sakıncaları söz konusu olabilmektedir.

Aşağıda örnek olarak gösterilen bir diğer istinaf kararı ile ilk inceleme üzerine verilen süreden ret kararı kaldırılarak dosya esasen incelenmek üzere yerel Mahkemeye geri gönderilmektedir.

---

<sup>263</sup> İstanbul 7. Vergi Mahkemesi.

**İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 2018/2052 E. 2018/2348 K. Sayılı İlamı<sup>264</sup>;**

*“Davacı tarafından adına düzenlenen 20171102...01, 02, 03, 04, 06, 07 sayılı ihbarnamelerle 2012 ila 2017 yıllarına ilişkin vergi ziyai cezalı motorlu taşıt vergilerinin kaldırılması istemiyle Manisa Vergi Mahkemesi’nde dava açılmıştır. Manisa Vergi Mahkemesi Hâkimliği’nce 2018/138 E 2018/545 K. sayılı kararı ile dava konusu ihbarnamelerin 02.11.2017 tarihinde davacının adresinde bulunan vasisi olan babasına usulüne uygun olarak tebliğ olunduğu halde davanın otuz günlük dava açma süresi bittikten sonra 23.01.2018 gününde açıldığı, otuz günlük dava açma süresi bittikten sonra açılan davanın incelenmeksizin reddi gerektiği gerekçesiyle davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmiştir. Açılan davada süre aşımı bulunmadığı ileri sürülerek kaldırılması istemiyle istinaf yoluna başvurulmuştur.*

*İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi’nce yapılan inceleme sonucunda; VUK Ek 7. maddesinde "Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidilebilir... Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar" kuralı yer almaktadır. Olayda; uyuşmazlığa konu vergi ceza ihbarnamelerinin 02.11.2017 tarihinde tebliğ edildiği, bunun üzerine davacı tarafından 03.11.2017 tarihinde uzlaşma talebinde bulunulduğu, 16.01.2018 tarihinde düzenlenen 20180116142 sayılı tutanak ile uzlaşmanın vaki olmadığına kayıt altına alındığı, 15 günlük yasal süresi içerisinde de 23/01/2018 tarihinde kayda giren dilekçe ile bakılmakta olan işbu davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, dava konusu uyuşmazlığın esasının ele alınarak irdelenmesi gerektiği halde, davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmesinde yukarıda belirtilen yasa maddeleri ve usule uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; istinaf başvurusunun kabulüne, Manisa Vergi Mahkemesi Hâkimliği’nce verilen 2018/138 E. 2018/545 K.*

<sup>264</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi.

*sayılı kararının kaldırılmasına ve dava dosyanın işin esası hakkında karar verilmek üzere mahkemesine iadesine kesin olarak oybirliği ile karar verilmiştir.”*

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 2018/2052 E. 2018/2348 K. Sayılı İlamı ile Manisa Vergi Mahkemesi Hâkimliği'nce ilk inceleme üzerine verilen süreden ret kararı kaldırılmış ve dosya davanın esasının incelenerek kaldırılması için mahkemesine geri gönderilmiştir. Mahkemesince yapılan inceleme sonucunda; *“Davanın kabulüne, dava konusu ihbarnamelerle 2012–2017 dönemlerine ilişkin olarak yapılan bir kat vergi ziyai cezalı motorlu taşıtlar vergisi tarhiyatlarının kaldırılmasına”* kesin olarak karar verilmiştir.

Davacı aleyhine olarak verilen kararın istinaf incelemesi sonucu davacı lehine olarak kaldırıldığı ve yeniden işin esasına girilerek yapılan yargılama sonucunda aleyhine tarh edilen verginin ve cezasının kaldırılmış olduğu görülmektedir. Dolayısıyla aynı durumun istinaf sınırının altında kalan bir uyuşmazlık için söz konusu olduğu durumda hukuka aykırı bir karar kesin nitelikte verilmiş olacaktır. Bu bakımdan ilk inceleme üzerine verilen tüm kararlar için istinaf kanun yoluna başvurunun açık olması gerekmektedir. Zira aksi durumda yerel mahkemelerin yanlış değerlendirme yapması sonucu bazı uyuşmazlıklar daha hiç esasen incelenmeden davalar reddedilecektir. Bu durumda ise tarafların yargı yoluna başvurma hakkının elinden alınmış olunacağı söylenebilir.

#### **2.4.2. Dava Konusu Aynı Olan Uyuşmazlıklar Açısından İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi**

Dava konusu aynı fakat miktarı farklı olan uyuşmazlıklar söz konusu olduğunda vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından farklı kararlar verilmesi söz konusu olabilecektir. Bu durumda içtihat birliğinin nasıl sağlanacağı istinaf sisteminin getirilmesi ile birlikte karşılaştırılması öngörülen en önemli sorundur<sup>265</sup>. Bu konuda örnek olarak aynı konuda verilen iki mahkeme kararı aşağıda yer almaktadır.

---

<sup>265</sup> Ortaç, Ünsal, **a.g.m.**, s.18.

**Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 2017/475 E. 2017/563 K. Sayılı İlamı<sup>266</sup>:**

“Davacı tarafından doktor olarak Özel X Hastanesi'nde çalışmakta iken hakkında vergi dairesince 02.03.2017 tarih ve 10 sayılı tutanak ile 27.6.2016 tarih 2016-B-1038/7 ve 8 sayılı hastane hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu üzerine; davacı doktor ile adi geçen hastane arasında hizmet sözleşmesi bulunduğu, çalışmasının karşılığını ücret olarak aldığı, hastane ile doktor arasında serbest meslek faaliyetinin bulunmadığı, kesilen serbest meslek makbuzlarının hastane adına kesildiği, hasta adına kesilmediği, davacı hastane içinde serbest meslek faaliyetiyle ilgili bir levha ile bir alamet asılmadığı, ödemelerin hastane sekreteryasına yapıldığı, davacı adına bir pos cihazının bulunmadığı tutulan tutanak ile benzer ifadeler dolayısıyla bu gelirin ücret kaynaklı olduğu 2013 yılı dönemi için düzenlenen vergi ziya cezalı gelir vergisinin iptali istemiyle Trabzon Vergi Mahkemesi'nde dava açılmıştır.

Olayda, davacı ile çalıştığı hastane arasında bir hizmet sözleşmesinin bulunduğu, mükellef kurumun temsilcisinin ifadesinde hekimlerin tamamının hastanenin ortakları olduğu, kadrolu olarak 08.00–17.00 arasında çalıştıkları, bu süre dışında hastane olarak odayı kiraya verdiklerini bu saat sonrası çalışmalarında serbest meslek makbuzu ile çalıştıkları, ödemenin hastane sekreteryasına yapıldığı, serbest meslek faaliyeti hakkında bir ilanı bulunmadığı, özel muayenesinin olduğuna dair bir belgenin bulunmadığı, tüm faaliyetinin adi geçen hastane bünyesinde geçtiği, hastane bünyesi dışında bir serbest meslek faaliyetinin bulunmadığı, kendi adına bir pos cihazının bulunmadığı, dolayısıyla tüm çalışmaların bir işveren olarak hastane bünyesinde gerçekleşmesi nedeniyle ödemelerin ücret tanımı içerisinde bulunduğu görüldüğünden düzenlenen gelir vergisi yönünden hukuka uygun görülmüştür. Bu durumda davacının dosya kapsamında çalışma düzeni incelemesi sonucu mükellef olarak vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirdiği, eksikliğinin olmadığı, vergilerini zamanında tahakkuk ettirip ödediği, bir eksikliğe neden olmadığı, davacının gelirinin ücret kısmını hastane kurum olarak beyan ettiği, davacıya yapılan ücret ödemesinin davacı tarafından yanlış nitelendirilerek 'serbest meslek kazancı' olarak beyan edilen gelir vergisinin ödendiği, herhangi bir vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinden dolayı düzenlenen vergi ziyayı cezası da hukuka uygun

<sup>266</sup>Trabzon Vergi Mahkemesi.

*görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; davanın kısmen kabul, kısmen reddine, davacı hakkında düzenlenen vergi ziya cezasının kaldırılmasına, gelir vergisinin onanmasına, kesin olarak karar verilmiştir.”*

Bu karar ile davanın kısmen kabul kısmen reddine, davacı hakkında düzenlenen vergi ziya cezasının kaldırılmasına gelir vergisinin ise onanmasına karar verilmiştir. Söz konusu karar istinaf sınırının altında kalması sebebiyle kesin karar olup, herhangi bir kanun yoluna başvurma olanağı bulunmamaktadır.

Yukarıda örnek olarak verilen yerel mahkeme kararı ile aynı konuda Trabzon Vergi Mahkemesi 31.01.2018 tarih ve 2017/465 esas 2018/84 karar sayılı kararı ile davanın kısmen kabul kısmen reddine, davacı hakkında düzenlenen vergi ziya cezasının kaldırılmasına gelir vergisinin ise onanmasına karar vermiş olup, söz konusu karar istinaf sınırının üstünde olması sebebiyle bölge idare mahkemesinde istinaf incelemesinden geçmiş ve aşağıda yer alan karar verilmiştir.

**Samsun Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 2018/154 E. 2018/258 K. Sayılı İlamı<sup>267</sup>:**

*“Davacı tarafından doktor olarak X Hastanesi’nde özel muayenehanelerde sağlanan uzman hekimlik ile ilgili yatılı olmayan uygulama faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı yönünden mükellefi olan davacının serbest meslek kazancı faaliyetinden elde ettiği gelirin ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği ve 2015 yılına ilişkin olarak haksız gelir vergisi iadesi aldığından bahisle adına 2013 yılına ilişkin olarak tarh edilen vergi ziyayı cezalı gelir vergisinin kaldırılması istemiyle Trabzon Vergi Mahkemesi’nde dava açılmıştır.*

*Trabzon Vergi Mahkemesi 2017/465 E. 2018/84 K. sayılı kararı ile davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne, gelir vergisi yönünden davanın reddine, vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına karar vermiştir.*

*Karara karşı istinaf yoluna başvurulması üzerine Samsun Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nce yapılan inceleme sonucunda uyuşmazlıkta, cezalı tarhiyata ilişkin vergi ceza ihbarnamesinde tarhiyatın dayanağı olarak davacı nezdinde bilgi istemeye yönelik düzenlendiği belirtilen tutanağın gösterildiği, cezalı tarhiyatın yapılmasına neden olan, Özel X Hastanesi bünyesinde davacının saat 17.00’den sonra serbest meslek kazancı mükellefiyeti tesis ettirerek gösterdiği*

<sup>267</sup>Samsun Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi.

*faaliyetin ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği ve 2013 yılına ilişkin olarak serbest meslek kazancı gelirinden dolayı verdiği gelir vergisi beyannamesinin gerçek durumu yansıtmadığını ortaya koyan duruma ilişkin davacı hakkında düzenlenmiş 213 sayılı Kanun'un 134. maddesine uygun hukuki değerlendirmeleri içeren takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporu bulunmadığı anlaşılmaktadır.*

*Bu itibarla, davacının Özel X Hastanesi bünyesinde saat 17.00'den sonra gösterdiği faaliyetin ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği ve 2013 yılına ilişkin olarak serbest meslek kazancı gelirinden dolayı verdiği gelir vergisi beyannamesinin gerçek durumu yansıtmadığını ortaya koyan takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporuna dayanmaksızın yapılan dava konusu gelir vergisi tarhiyatında hukuka uygunluk bulunmadığından, davacının istinaf başvurusunun kabulü, başvuruya konu kararın dava konusu gelir vergisi üzerinden bir kat olarak kesilen vergi ziya cezasına ilişkin kısmı yukarıda belirtilen gerekçe ile hukuka uygun bulunmadığından davalının istinaf başvurusunun da aynı gerekçe ile reddi gerekmiştir. Açıklanan nedenlerle, davacının istinaf başvurusunun kabulüne, Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 2017/465 E. 2018/84 K. sayılı kararın gelir vergisi tarhiyatı yönünden davanın reddine ilişkin kısmının kaldırılmasına, bu kısım yönünden işin esasına geçilerek davanın kabulüne, davalı idarenin gelir vergisi üzerinden bir kat olarak kesilen vergi ziyayı cezasına yönelik istinaf başvurusunun reddine kesin olmak üzere oybirliğiyle karar verilmiştir.”*

Bölge idare mahkemesi tarafından yapılan inceleme neticesinde istinaf başvurusunun kabulüne karar verilmiş ve yerel mahkeme kararının gelir vergisi yönünden davanın reddine ilişkin kısmının kaldırılmasına ve işin esasına girilerek davanın kabulüne, yerel mahkeme kararının vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına ilişkin kısım yönünden istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

Söz konusu yerel mahkeme kararlarının her ikisi de aynı konuda olup, davacıların çalıştıkları kurumlar dahi aynıdır. Ancak verilen kararlardan ilki istinaf sınırının altında olması sebebiyle kesinleşmiş, ikinci karar ise bölge idare mahkemesi tarafından yapılan istinaf incelemesi sonucunda kısmen kaldırılmıştır.

Örnek kararlardan görüleceği üzere getirilen istinaf sistemi ile aynı bölgede bulunan mahkemelerce veya farklı bölge idare mahkemelerince aynı konuda farklı kararların verilmesi söz konusu olmaktadır. Bu konuda istinaf kararlarında birliğin

sağlanacağı bir sistemin öngörülmesi gerekmektedir. Ayrıca 2019 yılı için uyuşmazlık konusunun 5.990-TL olduğu bir davada verilen karar kesin karar iken, uyuşmazlık konusunun 6.010-TL olduğu bir davada verilen kararın istinaf incelemesinden geçme olanağı bulunmaktadır. Aradaki farkın 20-TL veya daha da az olduğu bu gibi durumlarda bireylerin uyuşmazlıkla ilgili verilen kararın denetlenmesi ihtiyacının birbirinden farklı veya diğerinden daha az veya çok olduğunu söylemek mümkün değildir. Kaldı ki davacısı gerçek kişi olan 5.990-TL'lik bir uyuşmazlıktan davacının elde edeceği hukuki fayda ile davacısı şirket olan 20.000-TL'lik bir uyuşmazlıktan davacının elde edeceği hukuki fayda karşılaştırılabilir değildir. Uyuşmazlık miktarlarının arasındaki farkın çok az olduğu durumda davacıların gelirlerinin arasındaki farkın fazla olması halinde veya uyuşmazlık miktarlarının arasındaki farkın çok fazla olduğu durumda taraflardan birinin kurumlar vergisi mükellefi şirket olup diğerinin gerçek kişi mükellef olduğu durumda vergi yükü açısından istinaf kanun yolu için öngörülen kesinlik sınırı adaletli değildir.

Bölge idare mahkemesi kararları Danıştay kararları gibi yayınlanmamaktadır. Dolayısıyla istinaf incelemesi yapan bölge idare mahkemelerinin kararları ulaşılabilir değildir. Bu durumda içtihat birliğinin sağlanması mümkün değildir. Zira tüm kararların Danıştay'da temyiz incelemesinden geçmediği de düşünüldüğünde istinaf incelemesi sonucu birbirinden farklı kararlar çıkabilmektedir. Türkiye'de 7 adet Bölge İdare Mahkemesi bulunmaktadır. Bunlar Ankara, İstanbul, İzmir, Erzurum, Gaziantep, Samsun ve Konya Bölge İdare Mahkemeleridir. Bu mahkemelerin yargı çevreleri yukarıda tablo ile gösterilmiştir. Tüm bu mahkemelerin yargı çevrelerinde bulunan vergi mahkemelerinden verilen kararlar bölge idare mahkemelerince incelenmektedir. Tüm bölge idare mahkemelerinin bir konuda aynı kararı vermesi mümkün değildir.

Bölge idare mahkemeleri tarafından istinaf incelemesi sonucunda aynı konuda birbirinden farklı kararlar verilmesi durumunda, ortak bir karar verilmesinin nasıl sağlanacağı konusunun açıklığa kavuşturulması elzemdir. Bu konuda Fransa'daki uygulamanın ülkemiz sisteminde yerleştirilmesi önerilebilir. Fransa'daki uygulamada istinaf mahkemelerinin başkanları belli aralıklarla toplantı yapıp görüş birliğine varmaktadırlar. Bu uygulamanın dışında bir durum söz konusu



olduğunda ise istinaf mahkemeleri tarafından verilen farklı kararlar için bir üst yargı merciine (Conseil d'Etat) başvurulmakta ve bu mahkemenin verdiği karar içtihat olarak kabul edilmektedir<sup>268</sup>.

Ülkemizde de bu yöntem benzer bir yol izlenerek, bölge idare mahkemeleri başkanları düzeyinde bir çalışma ile koordinasyon sağlanarak kararların takip edilebileceği Anayasa Mahkemesi kararlarının ulaşılabilirdiği sistem olan kararlar bilgi bankası gibi kamuya açık bir sistem kurulabilir. Kararların sadece bölge idare mahkemeleri tarafından takip edilmesi dışında yasal hakkını kullanarak dava açan, kanun yoluna başvuran vatandaş tarafından da ulaşılabilir olması önem arz etmektedir. Çünkü yapılan yargılamanın adaletli ve güvenilir olması yargılamanın süresinin kısa olmasından daha çok önem arz etmektedir.

### **2.4.3. Dava Konusu İstinaf Sınırı Altında Olan Uyuşmazlıklar Açısından İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi**

Yapılan yeni düzenlemenin en büyük sakıncası olarak konusu istinaf sınırı olan miktarın altında kalan uyuşmazlıklar için üst yargı yolunun kapalı olması göze çarpmaktadır<sup>269</sup>. Zira istinaf sisteminin getirilmesine ilişkin düzenleme küçük rakamlı uyuşmazlıklar için kesin hüküm oluşturulması gibi bir amaca yönelik olmakla beraber<sup>270</sup> kanun önünde eşitlik, hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı, vergi adaleti açısından anayasaya aykırı olduğu ortadadır<sup>271</sup>. Bu sebeple istinaf sınırının altında kalan uyuşmazlıklar için en azından istinaf kanun yolunun açık olması gerektiği söylenebilir.

Yukarıda örnek olarak gösterilen kararlar gibi Manisa Vergi Mahkemesi'nin 2018/570 E. 2018/1198 K. sayılı ilamı ile; *“davacı tarafından adına düzenlenen 20180419 ... 02 sayılı ihbarname ile 2014/6. dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının kaldırılması istemiyle açılan davada yapılan yargılama sonucunda davanın reddine kesin olmak üzere”* karar verilmiştir.

<sup>268</sup> Ortaç, Ünsal, **a.g.m.**, s.15.

<sup>269</sup> Hayrullahoğlu, **a.g.m.**, s.133.

<sup>270</sup> Oğuz Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi**, Prof. Dr. Aydın Zevkliler'e Armağan Özel Sayı, Cilt:3, Yıl:2013, s.2325.

<sup>271</sup> Mehmet Yaşın, “Vergi Yargısında Yeni Dönem: İstinaf Mahkemeleri (Bölge İdare Mahkemeleri) Bu Ay Göreve Başlıyor”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:283, Temmuz 2016, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28771> (Erişim:04.05.2019).

Bu karara karşı istinaf yoluna başvurulmuş ve İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi tarafından aşağıdaki karar verilmiştir.

**İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 2019/41 E. 2019/29 K. Sayılı İlamı<sup>272</sup>:**

*“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 1. fıkrasında, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabileceği, 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 başvurulamayacağı hükmüne yer verilmiştir.*

*İstinaf başvurusuna konu edilen kararın hüküm fıkrasında istinaf yolunun kapalı olduğu belirtilmiş olmakla birlikte, dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin toplamının da tutar itibarıyla 4.207,90 TL olup, beş bin Türk lirasını geçmediği görüldüğünden, yukarıda alıntısı yapılan kanun maddesi hükmü uyarınca, kesin olan karara karşı istinaf yoluna başvurma olanağı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle, davacı istinaf başvurusunun incelenmeksizin reddine kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.”*

Örnek karardan da görüleceği üzere konusu istinaf sınırı altında kalan uyuşmazlıklar bakımından tek dereceli bir yargılama öngörülmüştür. Söz konusu dava konusunun 2018 yılı için öngörülen istinaf sınırı olan 5.000 TL'nin altında olduğu görülmektedir. Ancak 4.207,90 TL 5.000 TL'ye çok yakın bir miktar olup aradaki fark çok azdır. Bu durumun anayasal eşitlik ilkesine açıkça aykırılık teşkil ettiği kanaatindeyiz.

İdari yargı alanında üç dereceli yargısal sistemin uygulanması için kabul edilen 6545 sayılı Kanun'da istinaf sınırı altında kalan uyuşmazlıklar bakımından yargılamanın tek dereceli olarak öngörülmüş olması çelişkili görülmektedir. Zira idari yargı alanında ve dolayısıyla vergi yargısında idare tarafından tek taraflı olarak yapılan işlem ve eylemlerin denetlenmesi amacı güdülmektedir. Ancak bununla

<sup>272</sup>İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi.

birlikte bazı davalar için bu denetimin idarenin karşı tarafı olan kişilerden adeta esirgenmesi doğru değildir. İstinaf sınırı olarak belirli bir parasal miktarın öngörülmesi adli yargı için uygulansa dahi idari yargı için bu parasal sınırın olmaması gerekmektedir. Çünkü adli yargıda dava konusu eşitler arası uyuşmazlıklardan doğmaktadır. Ancak idari yargı alanında idarenin tek taraflı ve kamu gücüyle yaptığı işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar dava konusunu oluşturmakta olup, eşitler arası işlemler söz konusu değildir. Dolayısıyla kamu gücünü elinde tutan idarenin yaptığı işlem ve eylemlerin hukuka uygun yapılıp yapılmadığının denetimi gereklidir. Bu bakımdan istinaf sınırının öngörülmesi olmasının hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı söylenebilir<sup>273</sup>.

6545 sayılı Kanun'un gerekçesinde istinaf sisteminin kabulünün asıl amacının Danıştay'ın iş yükünün hafifletilerek içtihat mahkemesi olma işlevini güçlendirmek olduğu belirtilse de 16.06.2017 tarihli Milliyet gazetesi haberine göre dönemin Adalet Bakanı bölge adliye ve bölge idare mahkemelerine ilişkin kanun tasarısına ilişkin olarak şu şekilde konuşmuştur:

*“Yargı sistemimizin önemli sorunlarından biri yüksek mahkemelerdeki iş yükü fazlalığıdır. Bu sorun, yargılama sürelerinin makul seviyeyi aşmasına neden olmakta ve adil yargılanma hakkını olumsuz şekilde etkilemektedir. Bu durumun dolaylı sonuçlarından biri de uzun yargılama süreleri nedeniyle toplumun yargıya güveninin azalması olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, istinaf kanun yolunun asıl amacı yüksek mahkemelerin iş yükünün azaltılması değildir, ikinci bir yargılama yapmak suretiyle gerçeğin ortaya çıkarılması ve adaletin tam olarak gerçekleşmesini temin etmek istinaf kanun yolunun en önemli amacıdır. Yüksek mahkemelerin iş yükünün azalması ise istinaf kanun yolunun bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bölge adliye ve bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçmesiyle iki dereceli olan yargı sistemimiz üç dereceli hâle gelmiş ve kişi özgürlüklerinin korunması bakımından daha güvenceli bir yapıya kavuşturulmuştur. Zira ilk derece mahkemelerince verilen kararlar istinaf kanun yolunda hem hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmakta hem de olay yargılaması yönünden denetlenerek gerektiğinde yeniden yargılama yapılması sağlanmaktadır.”<sup>274</sup>*

<sup>273</sup> Akyıldız, **a.g.m.**, s.24.

<sup>274</sup> Bahar Atakan, “Mahkemelerde İş Yükü fazla”, **Milliyet**,16.06.2017, <http://www.milliyet.com.tr/-mahkemelerde-is-yuku-fazla--gundem-2469309/>, (14.03.2019).

Her ne kadar kanun gerekçesinde belirtilmese de yukarıda belirtildiği üzere dönemin Adalet Bakanı tarafından istinafin asıl amacının ikinci bir yargılama yapmak suretiyle gerçeğin ortaya çıkarılması ve adaletin tam olarak gerçekleşmesi olarak belirtilmiş, iki dereceli yargı sisteminin üç dereceli hâle gelmesinin kişi özgürlüklerinin korunması açısından daha güvenceli olduğundan bahsedilmiştir. Ancak aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere yargılamanın derecesi dava konusu olan parasal miktara göre değişmektedir.

**Tablo 4: Parasal Sınırlara Göre Yargılamanın Derece Sayıları**

<i>Vergi Davasına Konu Olan Tutar (X)</i>	<i>İstinaf</i>	<i>Temyiz</i>	<i>Derece Sayısı</i>
<i><math>X &lt; 6.000\text{-TL}</math></i>	<i>Yok</i>	<i>Yok</i>	<i>Tek Dereceli</i>
<i><math>6.000\text{-TL} &gt; X &gt; 144.000\text{-TL}</math></i>	<i>Var</i>	<i>Yok</i>	<i>İki Dereceli</i>
<i><math>X &gt; 144.000\text{-TL}</math></i>	<i>Var</i>	<i>Var</i>	<i>Üç Dereceli</i>

**Kaynak:** Pehlivan, a.g.m., s.173.

Tablo incelendiğinde konusu 6.000-TL'nin altında olan uyuşmazlıklar tek dereceli yargılamaya tabidir. 6.000-TL'nin üzerinde olup 144.000-TL'nin altında olan uyuşmazlıklar iki dereceli yargılamaya tabi olup kısmen adaletin temini bakımından daha güvenlidir. Zira en azından yerel mahkeme kararının denetlendiği bir sistem bulunmaktadır. Ancak kişi özgürlüklerinin korunması bakımından daha güvenceli olduğundan bahsedilen üç dereceli yargılama yalnızca 144.000-TL'nin üzerinde olan uyuşmazlıklar bakımından kabul edilmiş olup, bu durumun yalnızca bazı kişilerin özgürlüklerini koruyacağı düşünüldüğünde Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Kısacası istinaf sistemi ile getirilen parasal sınırların sistemin kabul ediliş amacı ile güdülen amaçla uyumlu gözükmemektedir.

Sistemde parasal sınırların öngörülmesi konusunda sakınca teşkil eden bir diğer durum da vergi idaresinin işlemi gerçekleştirdiği zamandır. Çünkü aynı tarihte yapılan veya gerçekleştirilen bir vergisel işlem sebebi ile zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğu düşünüldüğünde aynı tarihte işlem gerçekleştiren iki mükellefin yargılama sistemlerinin birbirinden farklı olması söz konusu olabilecektir. İYUK’de belirtildiği üzere parasal sınırlar her yıl belirlenmektedir<sup>275</sup>.

Aynı dönemde vergiye konu işlemi gerçekleştiren iki mükellefe ihbarname gönderilmesi konusunu ele alalım. Birisine ihbarname gönderilmesi tespitinin zamanaşımı süresinin ilk yılı olan 2016 yılında yapıldığı ve 5.900 TL değerinde ihbarname gönderildiği halde mükellefin bu ihbarnameye karşı açacağı dava istinaf kanun yolu sınırının üzerinde olduğu için istinaf kanun yolu incelemesinden geçebilecektir. Dolayısı ile konu hem vergi mahkemesi hem de bölge idare mahkemesi incelemesinden geçecektir. Ancak aynı dönemde işlem gerçekleştiren diğer mükellefe ihbarname gönderilmesi tespitinin zamanaşımı süresinin 4. yılında yapıldığı ve 2019 yılında ve 5.900 TL değerinde ihbarname gönderildiği halde mükellefin bu ihbarnameye karşı açacağı dava istinaf kanun yolu sınırının altında kaldığı için istinaf kanun yolu incelemesinden geçemeyecektir. Dolayısı ile konu sadece vergi mahkemesi incelemesinden geçecektir. Bu durumda iki mükellefin aynı işlemten kaynaklanan vergisel işlemleri söz konusudur. Ancak vergi idaresinin tespit ve işlem yapma yılına bağlı olarak, zamanaşımı süresinin ilk yılında veya son yıllarında işlem yapılmasına göre açılacak davada kanun yoluna başvurulabilecek veya başvurulamayacaktır. Aynı konu idarenin işlem tarihine göre iki dereceli belki de yüksek miktarlar söz konusu olduğunda üç dereceli yargılamaya konu olabileceken, belki de açılan davada verilen karar kesin karar olacaktır.

---

<sup>275</sup> Ortaç, Ünsal, **a.g.m.**, s.16.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergilendirme ile ilgili konularda taraflar arasında vuku bulan uyuşmazlıkların çözülmesi vergilendirme işleminin sağlıklı olarak gerçekleştirilmesi için önem arz etmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümünde barışçıl çözüm yolları da denilen idari yollara başvurulması söz konusu olmaktadır. Ancak uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yolları ile çözülememesi veya barışçıl çözüm yolları ile elde edilen sonucun taraflardan birine yeterli gelmediği durumlarda uyuşmazlıkların yargıya intikal etmesi söz konusu olabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünde vergi mahkemeleri görevlidir. Vergi mahkemeleri tarafından uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin verilen kararların maddi gerçeğe uygun ve adil olması yanında yargı kararlarına hızlı bir şekilde ulaşılabilmesi de vergilendirme işleminin sağlıklı şekilde gerçekleştirilmesi için önem arz etmektedir. Vergi mahkemesi kararlarının maddi gerçeğe uygun ve adil olması yargı kararlarının üst yargı mercii tarafından denetlenmesi ile sağlanmaktadır. Zira verilen mahkeme kararı davanın taraflarından birinin aleyhine olacağından, karar aleyhine olan taraf bakımından denetim ihtiyacı söz konusu olmaktadır. Hem bu ihtiyacın karşılanması hem de mahkeme kararının yeniden gözden geçirilmesi kanun ile gösterilen üst yargı mercilerine başvuru ile yani kanun yolları ile sağlanmaktadır.

Türkiye’de vergi yargılamasında başvuru kanun yolları itiraz ve temyizdir. İYUK md.45’te sayılan konulardan kaynaklanan uyuşmazlıklara ilişkin davalarda verilen kararlara ve tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilmektedir. Bölge idare mahkemeleri tarafından yapılan inceleme sonucunda verilen kararlar ise kesin niteliktedir. Vergi mahkemelerinin kurul halinde vermiş olduğu kararlara karşı ise Danıştay’a temyiz yoluna başvurulmaktaydı. Vergi mahkemeleri tarafından verilen ve itiraz incelemesi sonucu kesinleşen kararlar dışındaki tüm kararlar Danıştay’da temyiz incelemesine tabi olduğundan, vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların yaklaşık yüzde yetmiş Danıştay’da temyiz incelemesi ve yüzde otuzu da bölge idare mahkemelerinde itiraz incelemesi yoluyla denetlenmektedir. Dolayısıyla temyiz incelemesi için Danıştay’a gelen dosya sayısı fazla olup, zaman içerisinde de inceleme için gelen dosya sayısının karar verilen dosya sayısından hayli

fazla olması neticesinde Danıştay'ın iş yükü gün geçtikçe artmıştır. Bu iş yükü dava dosyalarının kesinleşme süresini uzatmış, denetimden beklenen faydanın yeterince sağlanamamasına sebep teşkil etmiştir. Bu sebeplerle Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma ve içtihat yaratma işlevini yeterince yerine getiremediği düşünülmüştür. Bu doğrultuda daha önceleri de tartışılan istinaf kanun yolunun kabul edilmesi konusu tartışılmaya başlanmıştır. Aynı zamanda Avrupa Birliği'ne uyum süreci kapsamında yargı alanında da bir takım değişiklikler konusunda işbirliği protokolleri imzalanmış olup, istinaf kanun yolu da bu konulardan bir tanesidir.

6545 sayılı Kanun'un gerekçesinden anlaşılacağı üzere Danıştay'ın iş yükünün azaltılarak, içtihat mahkemesi olarak görev yapmasının güçlendirilmesi amacı ile 28.06.2014 tarihinde 6545 sayılı Kanun Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu konuda kanun gerekçesinden yalnızca Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi ile içtihat yaratma işlevinin güçlendirilmesinin amaçlanmış olduğu anlaşılmakta ise de, tek amacın bu olduğunu söylemek mümkün değildir. Yargı alanında hukukumuzda gerek alternatif çözüm yollarının uygulanmaya başlanması, gerek istinaf kanun yolunun kabul edilmesi genel bir reform ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Genel olarak artan dosya sayıları, adliyelerdeki iş yükünü yıllar geçtikçe artırmış, bu durum yargının işlerliğini azaltmış, uzun süren davalar sebebiyle adaletin geç elde edilmesine sebep teşkil etmiştir. Ayrıca dosya sayılarındaki artışın yalnızca davaların geç sonuçlanması sorununu yaratmış olduğu söylenemez. Aynı zamanda yerel mahkemelerdeki iş yükünün artmasının doğal bir sonucu olarak, dava dosyalarının daha yüzeysel incelenmesine dahi sebep olduğu söylenebilir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında vergi yargısını da içerisinde barındıran idari yargı alanında bir düzenleme yapılması ihtiyacının söz konusu olduğu söylenebilir.

6545 sayılı Kanun ile idari yargı sistemimizde kanun yollarında yapılan değişiklikler ile itiraz kanun yolu kaldırılarak, istinaf kanun yolu kabul edilmiştir. Kabul edilen bu yeni sistem ile uyuşmazlığın parasal miktarına göre adeta davalar bir süzgeçten geçirilerek Danıştay'a giden dosya sayılarının azaltılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda da Danıştay'ın içtihat yaratma işlevinin güçleneceği düşünülmektedir. Kabul edilen sisteme göre vergi mahkemeleri tarafından 2019 yılı için 6.000-TL altındaki uyuşmazlıklar için kanun yoluna başvurulamayacak olup, bu miktarın altındaki uyuşmazlıklara ilişkin vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesin niteliktedir. Yine 2019 yılı için 6.000-TL'nin üzerinde olup 144.000-

TL'nin altında olan uyuşmazlıklara ilişkin davalarda yapılan istinaf incelemesi sonucu verilen kararlar kesin nitelikte olup, bunlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulamayacaktır. Yalnızca 2019 yılı için 144.000-TL'nin üzerinde olan uyuşmazlıklara ilişkin davalarda verilen kararlar temyiz incelemesinden geçecektir.

Yapılan bu değişikliklerden umulan faydalar söz konusu olduğu gibi bu değişikliklerin uygulamaya ilişkin bazı sorunlar yaratması da söz konusudur. Bu konuda getirilen yeni sisteme ilişkin olarak istinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemesi kararlarına ulaşmada yaşanan güçlük sistemin olumsuz bir yanı olarak değerlendirilebilir. Şöyle ki Danıştay kararlarının yayınlandığı gibi bölge idare mahkemesi kararlarının yayınlandığı bir sistem bulunmamaktadır. Dolayısıyla aleyhine hukuka aykırı işlem yapıldığını düşünerek dava açmış ve açacak olanlar için bölge idare mahkemesi kararlarına ulaşmada güçlük yaşanması söz konusudur. Bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararların vergi mahremiyeti çerçevesinde yayınlandığı bir sistemin kurulması kararlara ulaşmada kolaylık sağlayacaktır. Böylece hem dava açmış veya açacak olanlar için benzer yargı kararlarına ulaşmak hukuki güvenlik ilkesi adına faydalı olacak, hem de vergilendirme ile ilgili işlemleri gerçekleştiren vergi idaresi tarafından yetkili olan bölge idare mahkemesinin bir konuda ne karar verdiği bilinmiş olacak bu durumda yargı kararları idare için de yönlendirici olacaktır.

6545 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin 2019 yılı için 144.000-TL'nin altında olan uyuşmazlıkların hiçbirinin Danıştay'da temyiz incelemesinden geçmeyeceği kısmına bakıldığında gerçekten de yeni sistemde Danıştay'ın iş yükünün büyük oranda azalacağı söylenebilir. Bu bakımdan güdülen amacın yıllar içerisinde Danıştay'da mevcut dosyaların yarattığı birikimin eritilmesi ile beraber gerçekleşeceği ve iş yükü azalmış olan Danıştay'ın içtihat yaratma işlevini tam anlamıyla yerine getireceği söylenebilir. Ancak burada küçük miktarda uyuşmazlıklar bakımından Danıştay'ın içtihat yaratma kurumunun hiç çalışmaması söz konusu olacaktır. Örneğin en yüksek motorlu taşıtlar vergisi miktarının dahi 144.000-TL'nin altında kaldığı veya emlak vergilerinin genelde 144.000-TL'nin altında olduğu düşünüldüğünde hiç Danıştay incelemesinden geçmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu konuda daha birçok vergi türü için örnek verilebilir. Bu durum Danıştay'ın içtihatlarının yalnızca belirli konularla sınırlı olmasına sebep olacaktır. Ayrıca vergi mahkemesi veya bölge idare mahkemesi tarafından yapılan inceleme olay incelemesi



olup, temyiz kanun yolunun kapalı olduğu kararlar bakımından tek bir merkezden hukukilik denetimi yapılamayacaktır. Dolayısıyla farklı bölgelerde ve hatta aynı bölgede dahi farklı kararlar verilebilecektir. Bu durumda yargı birliğinin sağlanması mümkün değildir. Bu konuda yalnızca kanunda sayılacak temyiz sebepleri ile sınırlı olarak Danıştay'da temyiz kanun yolunun her karar için açık tutulması halinde yargı birliği sağlanabilecektir.

6545 sayılı Kanun ile getirilen parasal miktara bağlı sistemin yargı birliğinin sağlanamaması sorununa yol açması, dava konusu aynı olup miktarları farklı olan uyuşmazlıklarda da söz konusu olmaktadır. Zira çalışmada örnek kararda da gösterildiği gibi dava konuları birebir aynı olup vergi mahkemesince verilen kararlardan birinin kesin nitelikte olup diğerinin istinaf yolu açık olması hali söz konusu olabilir. Bu durumda bölge idare mahkemesi tarafından yapılacak denetim maddi vakaların yeniden ele alınması suretiyle olup, vergi mahkemesi kararının kaldırılarak yeniden karar tesisi söz konusu olabilir. Dolayısıyla aynı konuda vergi mahkemesi tarafından verilen kesin karar davanın reddi kararı iken, istinaf yolu açık olan karar istinaf incelemesi sonucu kaldırılarak davanın kabulüne karar verilebilir. Bu durumda aynı vergi mahkemesi tarafından aynı konuda bir davacı hakkında davanın reddine karar verilmişken diğer bir davacı hakkında istinaf incelemesi sonucunda davanın kabulüne karar verilmiş olacaktır. Bu durum açıkça Anayasa ile güvence altına alınan kanun önünde eşitlik ilkesine ve adil yargılanma hakkına aykırıdır. Her ne kadar 2576 sayılı Kanun md.3/C-c maddesi ile bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna; *“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 iletme”* görevi verilmiş olsa dahi söz konusu maddenin işler olduğundan bahsedilemez. Ayrıca aynı konuda farklı verilen kararları yıllar içerisinde bölge idare mahkemelerinde de yaşanacak olan dosyaların birikmesi durumunda resen bu görevin yerine getirilmesi mümkün değildir. Bir davanın tarafının da kendi davasından önce verilmiş olunan aynı konudaki kararı bilmesi mümkün değildir. Zira bölge idare mahkemesi kararlarının yayınlanmadığını da belirtmiştik. Dolayısıyla

davanın tarafının da bu başvuruyu yapması olanaklı olmadığından bu maddenin işlerliğinin olmadığını söylemek yanlış olmaz.

6545 sayılı Kanun ile getirilen parasal miktarlar uyuşmazlık konusunun istinaf veya temyiz başvuru sınırına çok yakın olduğu davalar bakımından da sakınca teşkil etmektedir. Zira iki dosya arasındaki uyuşmazlık miktarları arasındaki farkın 5-TL gibi çok düşük bir miktar olduğu durumlarda davanın taraflarının uyuşmazlıkla ilgili verilen kararın denetlenmesi ihtiyacının birbirinden farklı olduğu söylenemez. Ayrıca davacıları gerçek kişi ve şirket olan iki uyuşmazlıkta davacıların denetim ihtiyaçları da karşılaştırılabilir değildir. Dava konusu miktarların arasındaki farkın çok az olduğu ve davacıların gelirlerinin arasındaki farkın fazla olduğu halde mükelleflerin vergi yükü eşit değildir. Yine uyuşmazlık miktarlarının arasındaki farkın çok fazla olduğu ve taraflardan birinin kurumlar vergisi mükellefi şirket olup diğerinin gerçek kişi mükellef olduğu halde de vergi yükü eşit değildir. Vergi yükü açısından düşünüldüğünde de 6545 sayılı Kanun ile öngörülen parasal sınırlar adaletli değildir.

6545 sayılı Kanun ile getirilen parasal miktara bağlı sistemin bir sonucu olarak vergi mahkemeleri tarafından verilen belirli miktarın altındaki uyuşmazlıklar hiçbir denetime tabi olmayacaktır. Kanun yollarının amacı mahkemelerce yapılan hataların düzeltilerek, ikinci bir denetim ile tarafların adalet duygusunu da tatmin etmektir. Kaldı ki istinaf kanun yolunun kanun gerekçesi ile belirtilen amacı dışında maddi gerçeğin ortaya çıkarılması gibi bir amacı da bulunmaktadır. Zira bu amaç doğrultusunda maddi vakalar yeniden ele alınarak incelenmektedir. Bu amacın belli miktarın altında kalan uyuşmazlıklar bakımından öngörülmemesi sistemin yarattığı büyük sakıncalardan biridir. İstinaf sisteminin kabulü ile yargılamanın üç dereceli hale geldiği ve daha güvenceli bir yapının oluşturulduğundan bahsedilmekle beraber bazı uyuşmazlıklar için bu denetimin hiç öngörülmemesi çelişkilidir. Bu durum sistem değişikliği ile amaçlananın Danıştay'a gidecek dosya sayısının azaltılması dışında maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasının küçük miktarlar için önemsenmediğini göstermektedir.

Parasal miktara bağlı sistemin diğer bir sakıncası da vergi mahkemeleri tarafından İYUK gereğince yapılan ilk inceleme sonucunda verilen kararlarda söz konusudur. İlk inceleme konuları olan görev, ehliyet, idarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı gibi konularda vergi

mahkemeleri tarafından verilen kararların istinaf sınırı altında olması durumunda, daha uyuşmazlık konusunun esasına dahi girmeksizin verilen kararların denetime kapalı olması adaletli değildir. Zira ilk inceleme sonucunda yerel mahkemeler tarafından verilen kararlar her zaman doğru değildir. Bazı durumlarda hâkimler tarafından yanlış değerlendirme yapılarak daha uyuşmazlık incelenmeden ilk inceleme sonucunda bir davanın reddine karar verilebilmektedir. Bu durumda yanlış değerlendirme sonucu bir davanın süresinde açılmadığı gerekçesi ile davanın reddine kesin olarak karar verilmesi durumunda, bu kararın herhangi bir denetimi de olmadığı düşünüldüğünde davacının dava açma hakkının elinden alındığı söylenebilir.

Parasal miktara bağlı sistemin diğer bir sakıncası da zamanaşımı süresi içerisinde aynı dönemde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ancak idare tarafından mükellef aleyhine farklı tarihlerde işlem gerçekleştirilmesi halinde söz konusu olacaktır. Zira aleyhine vergisel işlemin daha önce yapıldığı taraf dava yoluna gittiğinde belki de uyuşmazlık miktarı kesinlik sınırı altında kalacaktır. Ancak vergiyi doğuran olayın aynı tarihte gerçekleştiği diğer mükellef aleyhine vergi idaresi tarafından işlemin üç yıl sonra gerçekleştirildiği durumda belki de mükellefin bu işleme karşı açacağı dava istinaf kanun yolu sınırı artmış olacağı için istinaf kanun yolu incelemesinden geçebilecektir. Dolayısı ile konu hem vergi mahkemesi hem de bölge idare mahkemesi incelemesinden geçecektir. Ancak aynı dönemde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği diğer mükellefe vergi idaresi tarafından işlemin daha önce yapılması sebebiyle açılan davada dava konusu miktar istinaf kanun yolu sınırının altında kaldığı için istinaf kanun yolu incelemesinden geçemeyecek, yalnızca vergi mahkemesi incelemesinden geçecektir. Bu halde aynı dönemde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği iki mükelleften vergi idaresinin tespit ve işlem yapma yılına bağlı olarak, zamanaşımı süresinin ilk yılında veya son yıllarında işlem yapılmasına göre açılacak davada biri tarafından kanun yoluna başvurulabilecekken, diğerince başvurulamayacaktır. Dolayısıyla vergi idaresinin işlem tarihine göre yargılama iki dereceli belki de yüksek miktarlar söz konusu olduğunda üç dereceli olabilecekken, belki de açılan davada verilen karar kesin karar olacaktır. Yalnızca vergi idaresinin işlem yapma tarihine bağlı olarak yargılamanın derecesinin etkilenmesi yeni sistem ile getirilen parasal sınır kuralının bünyesinde barındırdığı olumsuzluklardan bir diğeridir.

Vergi mahkemeleri tarafından tek hâkim ile verilen vergi mahkemesi kararları açısında kesinlik sınırı daha fazla sakınca teşkil etmektedir. Zira kurul halinde verilen kararların denetim yolu kapalı dahi olsa en azından kurul üyelerinin aralarında tartışma, fikir alışverişi yapma imkânı vardır. Dolayısıyla yanlış karar verme olasılığı daha düşüktür. Yukarıda belirttiğimiz açılardan kurul halinde dahi olsa istinaf sınırının adaleti temine aykırı olduğu söylenebilir. Ancak tek hâkim ile verilen kararlar ile kıyaslandığında en azından fikir alışverişi imkânı bulunmaktadır. Bu sebeple tek hâkim ile verilen kararların denetime kapalı olması da sistemin olumsuz yönlerinden biridir.

Yapılan çalışma ile ulaşılan sonuçları maddeler halinde özetleyebiliriz. Buna göre:

1. Öncelikle Danıştay'ın iş yükünün azaltılarak içtihat mahkemesi işlevini geri kazandırma sonrasında ise üç dereceli yargı sistemi uygulanarak gerçeğin ortaya çıkartılarak adaletin tam olarak sağlandığı daha güvenli bir yargı sistemi oluşturma amacıyla kabul edilen istinaf sistemi çalışmada belirtilen sorunlar düşünüldüğünde yalnızca ilk amacı gerçekleştirebilecektir. Zira istinaf sınırı altında kalan uyuşmazlıklar için tek dereceli olan yargılama amaca uygun düşmemektedir. İdari yargı alanında, dolayısıyla da vergi yargısında idarenin tek yanlı işlem ve eylemlerin denetlenmesi gerekmektedir. Kaldı ki Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi amacı gerçekleşse dahi bu kez de bölge idare mahkemelerinde yıllar içerisinde dosya sayıları çok artacak ve yargılamada makul süre istinaf yargısında aşılmış olacaktır.

2. Kamu gücüne dayanarak işlem yapan idarenin işlemlerinin hem maddi bir denetimden hem de hukuka uygunluk denetiminden geçmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda yargılamada uyuşmazlığın miktarına yönelik olarak kabul edilen sistem adil değildir. Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların bazı istisnalar dışında tamamının hem istinaf hem temyiz yolu ile denetime tabi olması gerekmektedir. Bazı konularda verilen kararlar için yalnızca istinaf kanun yolunun açık olduğu ve şartları taşııyorsa temyiz edilemeyeceği yönünde düzenleme yapılarak Danıştay'a giden dosya sayıları azaltılmalıdır. Ancak buradaki kıstas miktar değil nitelik olmalıdır.

3. Temyiz kanun yolu ile maddi denetim değil hukuki denetim yapıldığından ve içtihat yaratma işlevi ön plana çıkarılmak istendiğinden temyiz yoluna yalnızca kanun ile belirtilecek sebepler için başvurulabileceği yönünde bir düzenleme yapılması Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek bakımından faydalı olacaktır. Bu

kapsamda Anayasa Mahkemesi raportörleri gibi raportör hakimler eliyle dosya temyiz incelemesi öncesinde ilk incelemeye tabi tutulabilir.

4. Danıştay tarafından yapılacak inceleme hukukilik denetimi şeklinde olduğundan yapılacak düzenlemelere rağmen bölge idare mahkemeleri tarafından aynı konuda birbirinden farklı kararlar verilmesi söz konusu olacaktır. Bunun önüne geçmek maksadıyla bölge idare mahkemelerinin başkanları düzeyinde bir koordinasyon sağlanması ve yasal olarak zorunlu hale getirilmesi içtihat farklılıklarını önlemeye yardımcı olacaktır.

5. İstinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemesi kararlarına ulaşmada yaşanan güçlük önlenmelidir. Bu bakımdan istinaf kararları da Danıştay, Yargıtay, Anayasa Mahkemesi kararları gibi Resmi Gazete’de yayınlanmalıdır. Anayasa Mahkemesi kararlarının ulaşılabildiği sistem olan kararlar bilgi bankası gibi istinaf kararlarına ulaşılabilecek kamuya açık bir sistem faydalı olacaktır. Böylece bir konuda dava açacak olan kişinin o konu ile ilgili verilen kararları incelediğinde olumsuz bir karar verildiğini görmesi halinde dava açmaması durumu da söz konusu olabilir. Bu durum da dava sayılarını azaltacaktır. Bunun dışında idareler tarafından da istinaf kararı ile yanlış bir işlem yapıldığında bu konudaki yargı kararı öğrenilmiş olunacağından sonraki işlemlerin doğru yapılması sağlanacak ve uyumsuzluklar da azaltılmış olacaktır.

6. İstinaf kanun yolunun herhangi bir parasal sınır öngörülmezsizin kabulü halinde dahi Danıştay’ın iş yükü hafifleyecektir. Zira istinaf sisteminin kabulü ile Danıştay’a temyiz incelemesine giden bir dosyada iki kez maddi inceleme yapılmış olacak ve artık maddi açıdan tamamen incelenmiş deyim yerindeyse temiz bir dosya önüne geleceğinden Danıştay tarafından yalnızca hukukilik denetimi yapılabilecektir. Bu durumda da esasen Danıştay’ın iş yükü hafiflemiş olacaktır.

Sonuç olarak istinaf sisteminin parasal sınırın olmadığı hali ile daha güvenli daha adaletli bir sistem olduğu, maddi denetimin bölge idare mahkemelerinde yapılması sebebiyle Danıştay’ın maddi denetim ile uğraşmayarak iş yükünü hafiflettiği ve içtihat yaratma işlevini yerine getirmesine faydalı bir sistem olduğu söylenebilir. Ancak 6545 sayılı Kanun ile getirilen bu sistemin yalnızca Danıştay’ın iş yükünün hafifletilmesi amacı üzerine kurulması doğru değildir. Yapılacak yasal düzenlemeler ile anayasal eşitlik ilkesi doğrultusunda sistemin revize edilmesi gerekmektedir. Çünkü yapılan yargılamanın; adaletli, kanun önünde eşitlik ilkesine

uygun ve güvenilir olması, yargılama süresinin kısa olması ve Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi amaçlarından daha çok önem arz etmektedir.



## KAYNAKÇA

Acuner, Serkan. “İdari Yargıya Getirilen Yapısal Yenilikler ve Yeni Yargılama Usulleri”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2014, Sayı:397, ss. 135-147.

Adalet Bakanlığı, 2009 Tarihli Yargı Reformu Stratejisi, <http://www.sgb.adalet.gov.tr/Yargi-Reformu-Stratejisi.pdf>, (05.05.2019).

Akbaba, Ahmet. “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, Şubat 2014, ss. 433-463.

Akdemir, Tuğçe. “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:111, 2014, ss. 255-278.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Akın, Emre. “Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu Olan İstinaf Müessesesinin Gecikme Faizine Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2015, S:408, ss. 140-144.

Akyıldız, Ali. “İstinafa İlkesel Bakmak”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:89, Ankara, 12 Mayıs 2015, ss. 11-32.

Altundiş, Mehmet. “5435 ve 5720 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Birlikte İdari Yargı Hakim Adaylığına Girişte Aranan Öğrenim Koşuluna İlişkin Bir Değerlendirme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:2011, Sayı:2, ss. 275-292.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, T.C. Resmi Gazete, 8469, 21.07.1953.

Armağan, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, ss. 160-178.

Atakan, Bahar. “Mahkemelerde İş Yüğü fazla”, **Milliyet**, 16.06.2017, <http://www.milliyet.com.tr/-mahkemelerde-is-yuku-fazla--gundem-2469309/>, (14.03.2019).

Avcı, Mustafa. **İdari Yargılama Hukukundaki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, 6545 sayılı Kanun’un Gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf>, (05.05.2019).

Bereket, Zuhâl. **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

Bilgin, Hüseyin. “Beşinci Yargı Paketiyle İdari Yargıdaki Son Değişiklikler Hakkında Bir İnceleme”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Temmuz 2016, ss. 149-185.

Bilgin, Hüseyin. **99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvuru Rehberi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Biniş, Mine. “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları Ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:2, Yıl:2012, ss. 485-508.

Bozdoğan, Kübra. **Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2018.



Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, T.C. Resmi Gazete, 17580, 06.01.1982.

Buyrukoğlu, Selçuk. “6545 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2017, ss. 109-128

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Ceylan, Mahmut. “İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:8, Sayı:16, Aralık 2018, ss. 325-341.

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008.

Çelebi, Ahmet Kemal. “Mükellef- Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:1997, Sayı:3, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, ss. 75-84.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

Çınar, İbrahim. “Bireysel Başvurunun İncelenmesi Sonucu Verilen Karar Türleri ile 2012 Yılında İdari Yargı Alanında Yapılan Bireysel Başvurularda Verilen Kararların Değerlendirilmesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S:5, Ocak 2015, ss. 265-307.

Çınarlı, Serkan. **İdari Yargılamada İstinaf**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Çokar, Zühal. “Genel Olarak Görev ve Yetki Konusu”, **İdare Hukuku ve İlimler Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1-3, Yıl:1985, ss. 43-64.

Danıştay Kanunu (1982), T.C. Resmi Gazete, 17580, 20.01.1982.

Demir, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:11, Sayı:1-2, ss. 219-256.

Devlet Planlama Teşkilatı, “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Ankara, 2001, [http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08\\_Vergi.pdf](http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_Vergi.pdf), (06.04.2019).

Diliçıkık, Ata. “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf Kanun Yolu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:438, Şubat 2018, ss. 6-20.

Döner, Ayhan ve Yeşim Çelik. “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sonuçları”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2016, ss. 275-294.

Durmuş, Gökçe Kafkas. “6545 Sayılı Kanun ile İdari Yargıya Getirilen Yenilikler Sonrası Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, **İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi**, Sayı:124, ss. 100-108.

Durmuş, Neslihan Karataş. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:3-4, 2014, ss. 505-528.

Eraslan, Yunus ve Ümit Süleyman Üstün, “İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2018, Cilt:26, Sayı:2, ss. 148-187.

Erdağ, Nevzat. **Türk Vergi Sistemi Vergi Avantajları Vergi Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.

Erkan, Fikret. **İsveç İdari Yargı Sistemi (İdari İstinaf sistemi) ve Analizi**, [https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec\\_ysk\\_Fikret\\_erkon.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec_ysk_Fikret_erkon.pdf)[https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec\\_ysk\\_Fikret\\_erkon.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/isvec_ysk_Fikret_erkon.pdf), (13.07.2019).

Fendoğlu, H.Tahsin. “Yargı Reformu Işığında İstinaf Mahkemelerinin Yeniden Kurulması Sorunu”, [http://www.hasantahsinfendoglu.com/dokumanlar/akademik/ISTINAF\\_MAHKEMELERI.pdf](http://www.hasantahsinfendoglu.com/dokumanlar/akademik/ISTINAF_MAHKEMELERI.pdf), (09.05.2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Yayın No:50, Kasım 2007, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf), (12.09.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması, Yayın No:66, Haziran 2008, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi\\_hatalari.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf), (12.09.2018).

Gözübüyük, Şeref. **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

Gündüz, Ebru ve Alkım Aktaş. “Düzenleyici İşlemlere Karşı Bireysel Başvuru”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, S:1, 2017, ss. 55-78.

Güngör, Devrim ve Adem Albayrak. **İstinaf**, Ankara Barosu Yayınları, 2016.

Gürkan, Mehmet Fatih. “6545 Sayılı Kanun Kapsamında İdari Yargıda Yapılan Değişiklikler”, **Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Aralık 2014, C:2, S:4, ss. 37-58.

Güveyi, Nazmiye. “Anglo Sakson Hukuk Sistemi Ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, 2017.

Hamdemir, Berkan. **Türk Anayasa Hukukunda Bireysel Başvuru**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2013.

Hatipoğlu, Cengizhan. “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı” **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:65, Sayı:1, 2007, ss. 85-125.

Hatipoğlu, Cengizhan. **Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Hayrulloğlu, Betül. **Türk Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı İlkesi**, Epamat Basım Yayın, İzmir, 2016.

Hayrulloğlu, Betül. “Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Raporu**, Sayı:196, Ocak 2016, ss. 123-134.

İnaltong, Ceyhan. “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım 2012, ss. 30-60.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu(2011), T.C. Resmi Gazete, 27836, 04.02.2011.

İdari Yargılama Usulü Kanunu(1982), T.C. Resmi Gazete, 17580, 20.01.1982.

Kalenderoğlu, Mahmut. **Vergi Hukuku – Türk Vergi Sistemi**, Dağıtım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Kaplan, Gürsel. **İdari Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Kaplan, Gürsel. “İdari Yargı Yerlerinin Yetkisinin Kamu Düzeninden Sayılmasının Yol Açtığı Olumsuz Sonuçlar ve Çözüm Önerileri Hakkında Bir İnceleme”, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 23, Kitap:1, Yıl:2008, ss. 77-108.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Karatepe, Şükrü. **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1993.

Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/is-gaziantepbim-1vd-2017-1057.htm>, (15.03.2019).

Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/is-istanbulbim-5vd-2017-1845.htm>, (14.03.2019).

Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/is-izmirbim-1vd-2017-903.htm>, (15.03.2019).

Keskin, Züleyha. “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:126, 2016, ss. 235-262.

Kılıç, Serdar ve Mustafa Göktuğ Kaya, “Abd, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:107, Ekim-Aralık 2017, ss. 37-64.

Kılınç, Furkan. “İstinaf Kanun Yolunun Vergi Yargısı Açısından Değerlendirilmesi”, **Social Sciences Studies Journal**, Cilt:3, Sayı:10, ss. 1236-1244.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

Kızılot, Şükrü ve Zuhale Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009.

Korkmaz, Fırat. “İstinaf’ın Diğer Kanun Yollarıyla Karşılaştırılması”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Ocak 2016, s.199-211.

Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz. **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

Mutluer, Kamil, Fethi Heper, Recai Dönmez ve M. Erkan Üyümez, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2006.

Odyakmaz, Zehra. “Genel Olarak İdarenin Sözleşmeleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1-2, Yıl:1998, ss. 141-195.

Odyakmaz, Zehra, Ümit Kaymak ve İsmail Ercan. **İdari Yargı**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Ortaç, Fevzi Rifat ve Hilmi Ünsal. “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, Nisan 2016, ss. 1-22.

Oruç, Ramazan. “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2010, Sayı:348, ss. 78-87.

Özay, İlhan. **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Özbay, İbrahim. **Hakem Kararlarına Karşı Olağan Kanun Yolu**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2003.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004.

Pehlivan, Görkem. “Beşinci Yargı Paketinde Yer Alan Yasal Düzenlemelerin Vergi Yargılamasına Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2014, S:396, ss. 170-175.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2015.

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:83, Ankara, 12 Mayıs 2012, ss. 13-95.

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi**, Prof. Dr. Aydın Zevkliler’e Armağan Özel Sayı, Cilt:3, Yıl: 2013, ss. 2237-2326.

Sarıaslan Osman. **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme ve İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararların Hukuki Niteliği**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2014.

Sarı, Hamit. “Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2012, Sayı:370, ss. 89-100.

Saygın, Engin. “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:71, Sayı:1-2, 2011, ss. 635-648.

Şimşek, Mehmet. “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, Haziran 2016, ss. 961-985.

Şin, Sevil. **Vergi Hukuku**, Dora Basım Yayın, Bursa, 2016.

Taner, Selda. “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:136, 2018, ss. 185-224.

Telli, Kutlay. “Vergi Hukukunda Delil”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:214, Ekim 2010, <https://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=11787> (02.05.2019).

Tetik, Ahmet Talha. “Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:25, Sayı:2, 2017, ss. 249-276.

Toklu, Esat. “İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:89, Ankara, 12 Mayıs 2015, ss. 63-71.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011.

Tuğsavul, Melis Taşpolat. “İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:134, 2018, ss. 313-354.

Türkay, İmdat. “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:285, Eylül 2016, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29078>, (17.11.2018).

Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, T.C. Resmi Gazete, 29044, 28.06.2014.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c6d7ff094a1b7.88180014](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c6d7ff094a1b7.88180014), (20.02.2019).

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, T.C. Anayasası, [https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa\\_2018.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf), (19.02.2019).

Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı ile İsveç Krallığı Ulusal Mahkeme Yönetimi (SNCA) Arasında Yargı Alanında İşbirliği Programı, **İdari Yargıda İstinaf Semineri**, Antalya, Mayıs 2009.



Usta, Yusuf. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Uzun, Mustafa. “Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2014, S:397, ss. 67-73.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Üstün, Gül. “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2016, ss. 13-38.

Vergi Usul Kanunu(1961), T.C. Resmi Gazete, 10703-10705, 04.01.1961.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Mehmet Kütükçü. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 11, Kasım, 2014, ss. 2-26.

Yaşın, Mehmet. “Vergi Yargısında Yeni Dönem: İstinaf Mahkemeleri (Bölge İdare Mahkemeleri) Bu Ay Göreve Başlıyor”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:283, Temmuz 2016, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28771>, (Erişim:04.05.2019).

Yıldırım, Ramazan. “Türkiye’de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:89, Ankara, 12 Mayıs 2015, ss. 33-53.

Yıldız, Seyfi ve M. Kemal Bostan. “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, Yıl: 2017, ss. 107-126.

Yılmaz, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-2, Cilt:13, Haziran-Aralık, 2009, ss. 321-351.

Yüce, Mehmet. **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Yüce, Mehmet. “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi” **Vergi Dünyası**, Kasım 2014, S:399, ss. 6-13.

## EKLER

### Ek 1: İstinaf Dilekçesi Örneği

**İZMİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA**  
**Gönderilmek Üzere**  
**MANİSA VERGİ MAHKEMESİ'NE**

**DOSYA NO** : 2017/562 E.- 2018/291 K.  
**İSTİNAFA BAŞVURAN**  
**DAVALI** : ŞEHZADELER BELEDİYE BAŞKANLIĞI  
**VEKİLLERİ** : Av. Gamze YAKUPOĞLU  
**KARŞI TARAF (DAVACI)** : S. K.  
**VEKİLLERİ** : Av. M. Ş.  
**KONU** : 08.03.2018 tarihli, 2017/562 E. 2018/291 K. sayılı davanın kabulüne ilişkin karara karşı istinaf dilekçemizin sunulmasıdır.

**AÇIKLAMALAR** :

Manisa Vergi Mahkemesinin 2017/562 E. 2018/291 K. sayılı davanın kabulü ile dava konusu ödeme emrinin iptali kararı usul ve yasaya aykırı olarak verilmiştir. İptal kararına itirazımızın kabulü ile kaldırılmasına ve davanın reddine karar verilmesi için istinaf talebinde bulunuyoruz. Şöyle ki;

Davacı tarafından “Şehzadeler Belediyesi’nce tanzim olunan Arsa Vergi ve Kültür Varlıkları Katkı Payı içerikli 31.07.2017 tarih ve 278 sayılı ödeme emrinin hukuka aykırı olması sebebiyle iptal talebi” ile dava açılmıştır.

“Davacı S. K.’nun vergisine itiraz ettiği Manisa İli, Şehzadeler İlçesi, 2. Anafartalar Mahallesinde bulunan 3211 ada, 1 parseldeki taşınmaz 05.11.2014 tarihinde H. oğlu D. A. S.’ye satılmıştır.

Davacı S. K. satış esnasında Manisa Büyükşehir Belediyesine giderek 2014 yılının 1. taksitini ödeyerek satışta gerekli olan borcu yoktur belgesini (İlişiksiz belgesini) Manisa Büyükşehir Belediyesinden alarak satış işlemi gerçekleştirmiştir.

6360 sayılı yasa ile ilçe belediyeleri kurulmuş 2014 yılının emlak vergilerinin 2. taksitlerinin tahakkuk ve tahsilatları yasa gereği ilçe belediyelerine devredilmiştir.

Satışı yapılan taşınmazların satışının yapıldığı yılın tamamını satış yapıldığı tarihte ödenmesi gerekirken davacı sattığı yerin 2014 yılı 1. taksitini Manisa Büyükşehir Belediyesi’ne ödemiş ancak 2014 yılı 2. taksitini Belediyemize ödemiş değildir.

2014 yılında taşınmazı satın alan D. A. S. aldığı taşınmazın beyanını verme zorunluluğu olmasına rağmen kurumumuza beyan vermemiş, belediyemiz kayıtlarında taşınmaz S. K. mülkiyetinde kalarak tahakkuklar devam etmiştir.

İlişiksiz belgesinin Manisa Büyükşehir Belediyesinden alınmasından dolayı Belediyemiz bu satıştan haberdar olamamıştır.

Tapu kayıtlarının incelenmesi sonucunda 2014 yılında satılan bu yerin 2014 yılı 2. taksitinin davacı S. K. tarafından ödenmesi gerektiği, 2015 yılından itibaren taşınmazı satın alan D. A. S. tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Düzenlenen ödeme emri ve idareimizce yapılan işlemler usul ve yasaya uygundur. Mahkemece verilen ödeme emrinin iptali kararı açıkça usul ve yasaya aykırı olup istinaf incelemesi sonucunda kararın kaldırılarak davanın reddine karar verilmesini talep ediyoruz.

**TALEP VE SONUÇ** : Yukarıda açıkladığımız ve resen yapılacak istinaf incelemesi sonucu anlaşılacak nedenlerle; usul ve yasaya aykırı olarak verilen Manisa Vergi Mahkemesi'nin 2017/562 E. 2018/291 K. sayılı 08.03.2018 tarihli kararının kaldırılarak davanın reddine karar verilmesini vekaleten talep ederiz. 30.03.2018

**İstinaf Yoluna Başvuran  
Davalı Vekili  
Av. Gamze YAKUPOĞLU**