

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

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

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL AŞAMADA  
ÇÖZÜMÜ: BÖLGE İSTİNAF MAHKEMELERİ**

**Adem TANRIKULU**

**Danışman  
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER**

**MANİSA-2019**

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

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

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL AŞAMADA  
ÇÖZÜMÜ: BÖLGE İSTİNAF MAHKEMELERİ**

**Adem TANRIKULU**

**Danışman  
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER**

**MANİSA-2019**

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

### TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 03.07.2019 tarih ve 23/28 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 Adem TANRIKULU'nun "**Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümü: Bölge İstinaf Mahkemeleri**" konulu tezi incelenmiş ve aday 07.08.2019 tarihinde saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

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

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ

DÜZELTME yapılmasına \*  OY ÇOKLUĞU

RED edilmesine \*\*  ile karar verilmiştir.

ÜYE

Doç. Dr. Barış Dalgıçcı

BAŞKAN

Doç. Dr. Fatma Yılmaz

ÜYE

Doç. Dr. Burcu Bedizoral

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, basımı 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 “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümü: Bölge İstinaf Mahkemeleri” 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.

..../..../2019

Adem TANRIKULU

## ÖZET

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜMÜ : BÖLGE İSTİNAF MAHKEMELERİ

Bu tez çalışmasında, Türk vergi yargı sistemindeki 6545 sayılı kanunla hukuk sistemimize giren olağan kanun yollarından istinaf kanun yolu ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın konusunu oluşturan istinaf, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın hem maddi hem de hukuki yönden bir üst yargı organı tarafından incelenmesidir. Kendine özgü yapısı olan idari yargı sisteminde istinaf kanun yolunun olmayışı birçok sorunu beraberinde getirmiştir. Bunun üzerine uzun çalışmalar sonucunda 18.06.2014 tarihinde kabul edilen 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile idari yargıda istinaf kanun yolu hukukumuzda girmiştir. Böylece Danıştay kendi üzerinde iş yükünden bir nebze kurtulmuş olup, içtihat mahkemesi vasfı kazanmıştır. İstinaf kanun yolunun kabul edilmesiyle birlikte idari yargıda 3 dereceli bir yapıya geçilmiştir. Buna istinaden mahkeme teşkilatında ve yargılama usulünde değişiklikler yapılmıştır. Yargılama sürecine olumlu katkılar sağlayacak bu değişikliğin beraberinde bir takım sorunları da getireceği muhtemeldir. Bu çalışmada, Türk İdari Yargı sisteminde 18.06.2014'te kabul edilen ve uygulaması 20.07.2016 başlayan istinaf kanun yolu ele alınacaktır.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, açıklamalara vergi yargısı kavramından başlanarak bölümün devamında vergi yargısında görevli mahkemeler, vergi yargılama usulü ve yargı kararlarına karşı başvuru yolları açıklanmıştır. İkinci bölümde öncelikle Türk idari yargı istinaf sisteminin tarihçesine değinilmiş ardından seçilmiş ülkelerin idari yargı istinaf sistemlerine yer verilmiş, böylece çeşitli ülkelerde istinaf uygulamasının görülmesi sağlanmıştır. Üçüncü bölüm ise bölge istinaf mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarını çözmedeki rolü ele alınmış, yargı sistemimize ne gibi katkılar sağlayacağı, vergi uyuşmazlıklarını çözme yolunda ne gibi artısı olacağı karar örnekleriyle açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İstinaf, Kanun Yolu, İdari Yargı, Bölge İdare Mahkemesi.

## ABSTRACT

### **TAX DISPUTE SETTLEMENT OF THE JUDICIAL PROCESS: REGIONAL COURTS OF APPEAL**

In this thesis, the Turkish tax jurisdictions in Law No. 6545 of the common law remedy of appeal way into our legal system will be studied in detail. Appeal that is the subject of your study, is the investigation of the decision is given by the first instance court, by the higher judicial body as legal as well as content. The lack of appeal remedy has brought many problems at administrative judicial system that is having a unique structure. Upon this, as a result of long work, appeal remedy came into our legal system with adopted on 18.06.2014 the Turkish Penal Code No. 6545 at administrative justice along with changes in the law. In Administrative Justice has started a three-grade structure with the adoption of law appeal. Thus, the Council of State, a little bit of work on its own has been saved, and won the case law. Consequently, changes are made in court structures an jurisdiction to the adjudication process however it can bring some problems. In this study, an appeal law, which was adopted on 18.06.2014 and its implementation started on 20.07.2016, will be discussed.

The study consist of three parts. In the first part, officials in the tax jurisdiction of the courts continue starting part of the explanation of the concept tax jurisdiction, tax proceedings and remedies against judicial decisions are explained. In the second part, firstly the history of the Turkish administrative judiciary appeal system is mentioned and then the administrative judicial appeal systems of the selected countries have been included and thus the application of appeal in various countries has been ensured.

In the third part, the role of the regional appeal courts in solving tax disputes is discussed, and the contribution of our court system to the judicial system and the increase in the way to solve the tax disputes are explained with examples of decisions.

**Key Words:** Appeal, Remedy of Law, Administrative Justice, Regional Administrative Justice, Regional Administrative Courts.

## TEŐEKKÖR

Çalıőmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Hatice YURTSEVER ile öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme teőekkör ederim.

Adem TANRIKULU  
Manisa, 2019



DIŐ KAPAK SAYFASI	
İÇ KAPAK SAYFASI.....	ii
TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
TEZ VERİ GİRİŞ ve YAYINLAMA İZİN FORMU.....	iv
YEMİN METNİ.....	v
TÜRKÇE ÖZET.....	vi
İNGİLİZCE ÖZET.....	vii
TEŐEKKÜR.....	viii
İÇİNDEKİLER .....	ix
KISALTMALAR .....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xiii

## İÇİNDEKİLER

GİRİŞ .....	1
-------------	---

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ YARGISININ KURAMSAL YAPISI

I.VERGİ KAVRAMI .....	3
-----------------------	---

II. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI .....	5
-------------------------------------	---

A. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri.....	7
B. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari AŞamada Çözömlenmesi.....	9
C. Vergi Uyuşmazlığının İdari AŞamada Çözüm Yolları .....	11
1. Uzlaşma .....	11
2. Pişmanlık ve Islah.....	12
3. Vergi Cezalarının İndirimli Olarak Ödenmesi.....	13
4. Düzeltme ve Şikâyet Başvurusu .....	14
5. İzaha Davet .....	15

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE YARGISAL BAŞVURU YOLLARI.....	15
--	----

A. Vergi Mahkemeleri.....	18
---------------------------	----



B.	Bölge İdare Mahkemeleri .....	18
C.	Danıştay .....	24
<b>IV. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI.....</b>		<b>25</b>
A.	İstinaf.....	26
B.	Temyiz.....	27

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**İSTİNAF KAVRAMI VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ İSTİNAF SİSTEMİ**  
**UYGULAMALARI**

<b>I.İSTİNAF KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ.....</b>		<b>29</b>
A.	İstinaf Kavramı .....	29
B.	İstinaf Kavramının Gelişimi .....	32
C.	İstinaf Başvurusu .....	33
1.	Ehliyet Şartı .....	34
2.	Menfaat Şartı.....	35
D.	Türk Hukukunda İstinafın Tarihi Gelişimi.....	36
1.	Osmanlı Döneminde İstinaf .....	36
2.	Cumhuriyet Döneminde İstinaf .....	38
<b>II. İSTİNAF KAVRAMININ DÜNYADAKİ GELİŞİMİ .....</b>		<b>41</b>
A.	İsveç Hukukunda İstinaf.....	41
B.	Hollanda Hukukunda İstinaf .....	44
C.	Fransız Hukukunda İstinaf .....	47
D.	Alman Hukukunda İstinaf .....	50
<b>III. İSTİNAF TÜRLERİ.....</b>		<b>55</b>
A.	Klasik İstinaf (Tam İstinaf) .....	55
B.	Dar Anlamda İstinaf (Sınırlı İstinaf) .....	56
<b>IV. İSTİNAF YOLUNA BAŞVURMANIN ETKİLERİ .....</b>		<b>58</b>
A.	Aktarıcı Etkisi.....	58

B. Erteleyici Etkisi .....	59
----------------------------	----

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZMEDEKİ ROLÜ

<b>I. TÜRK HUKUKUNDA İSTİNAF .....</b>	<b>61</b>
A. Türk Hukukunda İstinafin Gerekçeleri.....	62
B. İstinafin Pozitif Hukuktaki Temelleri.....	63
C. 6545 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Hukukunda İstinaf .....	63
D. Türk Hukukunda Vergi Uyuşmazlıklarında İstinaf Kanun Yolu .....	65
E. Türk Hukukunda İstinafa Başvurma Koşulları .....	68
1. İstinaf Dilekçesi ve Verilmesi.....	68
2. Harç ve Giderlerin Yatırılması .....	69
3. İstinafa Başvuru Süresi .....	70
F. Türk Hukukunda İstinafa Başvuru Hakkının Sınırlandırılması .....	70
G. İdare ve Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemelerinde Görevli Hâkim Sayısı.....	70
<b>II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARIN İSTİNAF KANUN YOLU İLE ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK YARGI KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>71</b>
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>84</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>900</b>

## **KISALTMALAR**

**AATUHK** : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

**BİMK** : Bölge İdare Mahkemeleri Kanunu

**DK** : Danıştay Kanunu

**HMK** : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

**HUMK** : Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu

**İYUK** : İdari Yargılama Usulü Kanunu

**MK** : Medeni Kanun

**VUK** : Vergi Usul Kanunu

<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b>	<b>Sayfa</b>
Şekil 1: Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi.....	10
Şekil 2 : Vergi Hataları .....	14
Şekil 3 : Vergi Yargısı.....	16
Şekil 4 : İsveç Yargı Örgütü .....	43
Şekil 5 : Hollanda Yargı Örgütü .....	45
Şekil 6 : Fransa Yargı Örgütü .....	50
Şekil 7 : Almanya Yargı Örgütü .....	52
Şekil 8 : Kanun Yolları .....	67
Şekil 9 : Dava Dilekçesi .....	69



## GİRİŞ

Geçmişten günümüze, kamu giderlerinin karşılanması yanında devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalede kullandığı en önemli mali araç olan vergi kavramının temeli, gücünü yasalardan almaktadır. Bu doğrultuda vergi, devlet tarafından halktan zorunlu ve karşılıksız olarak alınan ödeme olarak da tanımlanabilmektedir.

Verginin tarafları; mükellef, yani vergiyi ödemekle yükümlü kişi ve mükelleften zorunlu ve karşılıksız olarak ödeme alan devlettir. Mükelleflerin vergilerini zamanında ve gerektiği miktarda ödemediği durumlarda ortaya uyuşmazlık çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıklar vergi uyuşmazlığı olarak adlandırılmaktadır. Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında vergilendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır. Bu anlaşmazlıkların giderilmesi için vergi hukukunda barışçıl (idari) ve yargısal çözüm yollarına yer verilmiştir. Mükellefle idare arasında çıkan uyuşmazlıkların her zaman barışçıl yollarla çözümlenebilmesi mümkün değildir. Barışçıl yollarla çözümlenemeyen bu tür uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulabilmesi için mükellef ve vergi idaresi dışında vergi yargı organları görevlendirilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yollar ile çözümü; mükellef ve vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun, barışçıl yollarla anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Bir başka söylemle, idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü denilmektedir. Vergi idaresi, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve vergi alacağını güvence altına almak adına önleyici, denetleyici ve cezalandırıcı her türlü yasal olanakları kullanmaktadır. Mükellef, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen idari işlem ve eylemlerin usul ve kanuna aykırı olduğunu, haksızlık yapıldığını düşünüyorsa, hakkını yargı mercilerinde aramaktadır. Bu bağlamda sürece dâhil olan istinaf kanun yolu, ilk derece mahkemeleri tarafından alınan kararların, bir üst derece yargı makamında taşınarak denetlenmesi ve gerekli durumlarda nihai kararın yenilenmesine yönelik mahkeme olarak da ifade edilmektedir. İstinaf kanun yolu, modern hukuk sistemlerinin hemen hemen hepsinde değişik kapsam ve biçimlerde yer almaktadır. Örneğin, üyesi olduğumuz Kara

Avrupalı hukuk sistemleri bünyesinde Almanya, Fransa, Hollanda, Avusturya, İsveç ve bunların dışında pek çok ülke istinaf kanun yolunu yüzyıllardır uygulamaktadır. Türk Hukuk sistemi ele alındığında verilen örneklerden Avusturya ve İsveç dar istinaf sistemi olarak adlandırılan ve Türkiye'nin de kabul ettiği istinaf sistemine benzeyen, denetimin ağırlıklı, ilk derede yargılamasının bütünüyle yinelenmediği, tekrardan yargılamanın sınırlarının söz konusu olduğu bir istinaf sistemini benimsenmiştir. Tezimizde, vergi uyuşmazlığı kavramı ve idari ve yargısal çözüm yollarına kısaca değinilmeye çalışılacak, Türk Hukuk sisteminde istinafın tarihi gelişimine ve Türk Vergi Yargısında istinaf kanun yolunun ne şekilde işlediği, ne gibi olumlu ve olumsuz yanlarının olduğuna dair bilgiler ve konuya ilişkin genel değerlendirmelere ve istinafın uygulanmasına dair mahkeme kararlarına yer vermeye çalışılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ YARGISININ KURAMSAL YAPISI

Devletler, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamanın yanısıra ekonomi politikası aracı olarak da vergilendirmeye gitmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi ödemeye karşı gösterdiği dirence karşın vergi idaresinin gelir sağlama yönlü çaba sarfetmesi nedeniyle, vergi mükellefi ile idare arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıklar, vergi mükellefi ile idare arasında ya da idare ile yargı organları arasında ortaya çıkan yorum farklılıklarından meydana gelebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının mükellef ile idarenin yaklaşımına bağlı olarak zaman zaman idari çözüm yolları ile zaman zaman da yargısal çözüm yolları ile çözümlendiği görülmektedir.

Tezin birinci bölümünde; öncelikle vergi ve vergi uyuşmazlıkları kavramları ve bu konudaki literatür taraması yapılmaya çalışılacak, ardından vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları hakkında kısa bilgiler verilecektir. Daha sonra da, vergi yargısının kuramsal yapısı hakkında teorik bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

#### I.VERGİ KAVRAMI

Vergi, kamu giderlerinin karşılanması yanı sıra devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı en etkili mali araçtır<sup>1</sup>. Vergi, vergi mükellefi olsun olmasın herkes tarafından bilinen bir kavramdır<sup>2</sup>. Kamu giderlerinin karşılığı olarak kanuna ve zora dayanarak alınması, verginin bilinen en önemli unsurlarından bir tanesidir. Bu sebeple vergi, genel anlamda devlete, toplum tarafından zorunlu ve karşılıksız olarak yapılan ödemeler şeklinde tanımlanmaktadır<sup>3</sup>. Vergi, toplumun ihtiyaçlarının giderilmesi için başvuru en önemli kaynaklardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet gelirlerinin %70' ini vergiler oluşturmaktadır<sup>4</sup>. Vergi kavramı konusunda birçok çalışma gerçekleştirilmiştir ve genel olarak yapılan vergi tanımları birbirlerine çok yakındır. Vergi tanımları şu şekilde sıralanmaktadır.

<sup>1</sup> What is Taxation, <https://www.investopedia.com/terms/t/taxation.asp>, (25.03.2019).

<sup>2</sup> Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008, s.19.

<sup>3</sup> Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s.71.

<sup>4</sup>Ceyda Tunç, **Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Avrupa Birliği Geçiş Ekonomileri Örneği** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak, 2018, s.3.

- Pehlivan'a göre vergi kavramı, devlet tarafından kamu giderlerinin karşılanabilmesi için birey, kurum ve kuruluşlardan belirli şartlar ile cebren alınan miktarlardır<sup>5</sup>.
- Akdoğan ise vergi kavramını, devletin mali veya mali olmayan unsurları ortaya çıkarmak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden cebren veya belirli şartlar karşılığında alınan iktisadi unsurlar şeklinde vermektedir<sup>6</sup>.
- Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu ise vergiyi, devlet aracılığıyla görevlendirilen bakanlıklarca, kanun ve egemenlik hakkı gereğince kamu ihtiyaçlarının temini veya sosyo-ekonomik hedefler çerçevesinde karşılıklı olarak almış oldukları ödemeler şeklinde ifade etmiştir<sup>7</sup>.
- Öztürk vergiyi, devlet tarafından görevlendirilen kişiler veya kamu kurum ve kuruluşlar tarafından, kanunda belirtildiği üzere zorunlu, karşılıksız bir şekilde temin edilen ödemeler olarak belirtmiştir<sup>8</sup>.
- Ay'a göre ise vergi, devlet tarafından görevlendirilen kamu kurum ve kuruluşların hâkimiyet yetkisi altında, kamu giderlerini temin etmek amacıyla kişilerden gelirlerine yönelik zorla ve karşılıksız bir biçimde geri verilmemek üzere aldıkları ekonomik unsurlardır<sup>9</sup>.

Vergi kavramı Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde "Vergi Ödevi"<sup>10</sup> başlığı altında da ifade edilmiştir; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

Vergi kavramının kapsam alanı geniş olup, sosyal, siyasi ve ekonomik boyutları da içinde barındırmaktadır. Devlet ve birey arasında yasal zeminde gerçekleşmesi, vergi kavramının en önemli noktasıdır. Bu doğrultuda ele alındığında

<sup>5</sup> Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009, s.87.

<sup>6</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.122.

<sup>7</sup> Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s.71.

<sup>8</sup> Nazım Öztürk, **Maliye Politikası (Güncellenmiş 2. Baskı)**, Ekin Yayınevi, Sivas, 2014, s.162.

<sup>9</sup> Hakan Ay, **Kamu Maliyesi (Gözden Geçirilmiş 2. Basım)**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2014, s.141.

<sup>10</sup> Stamp Tax (Duty) on Commercial Agreements: A General Overview Within The Scope of Turkish Legislation, Court Decisions, Revenue Administration Circular and Rulings, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7055>, ( 09.04.2019).



vergiler, kişinin güvenli, demokratik, özgür bir vatandaş olarak yaşayabilmesi adına kamu ihtiyaç ve masraflarının karşılanması amacıyla sarf edilirken, birey, vergilerin bu yönde kullanılması gerektiğinin bilincindedir<sup>11</sup>.

## II. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Uyuşmazlık<sup>12</sup>, bir veya birden çok tarafın bir konuda birlikte hareket edememesi, anlaşamaması durumu olarak tanımlanmaktadır<sup>13</sup>. Vergiyle alakalı işlemler, kişi ve kurumların ekonomik özgürlüklerine müdahale eden; karşılıksız olması, cebri özelliğinin bulunması gibi özellikleri sebebiyle de çoğu zaman anayasal zeminde tartışılmakta olan işlemlerdir. Bu doğrultuda, kamu adına yararlarının ağır bastığı vergisel işlemler ve vergi tahsilat süreci de hukuk kuralları ile düzenlenmeli, keyfi uygulamalara yer verilmemelidir. Bu bağlamda, vergi hukukunun dinamik ve değişken yapısı nedeniyle, yönetsel işlemleri gerçekleştiren gelir idaresi ile bu işlemlerle karşı karşıya kalan mükellefler ile vergi sorumluları arasında uyuşmazlık yaşanması normal olarak karşılanmaktadır<sup>14</sup>.

Vergi uyumu (gönüllü uyum)<sup>15</sup>, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kendi istekleri ile tam ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri olarak tanımlanmaktadır ve günümüzde gün geçtikçe önem kazanan bir olgu haline gelmektedir. Vergi uyumu (gönüllü uyum), “gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri” şeklinde tanımlanabilmektedir<sup>16</sup>. Bir diğer deyişle, bireylerin vergi sorumluluklarının bilincinde olması ve bu doğrultuda hareket etmesidir. Birey ne miktarda vergi ödemesi gerektiğini, nasıl ödemesi gerektiğini ve ne zaman ödemesi gerektiğini bilir ve buna göre hareket ederse herhangi bir sorun ile karşılaşmadan kendi isteğiyle vergi ödemelerini gerçekleştirir.

<sup>11</sup> Murat Demir ve Erşan Sever, “Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı : 2, 2017, s.53.

<sup>12</sup> Tax Dispute Resolution, <https://www.pwc.co.uk/services/tax/tax-dispute-resolution.html> (25.03.2019).

<sup>13</sup> Baki Kuru, **Medenî Usul Hukuku (2. Baskı)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s.26.

<sup>14</sup> Hakan Arslaner, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı:17, 2016, s. 275.

<sup>15</sup> Voluntary Compliance, <https://www.investopedia.com/terms/v/voluntarycompliance.asp>, (25.03.2019).

<sup>16</sup> Selçuk İpek ve İlknur Kaynar, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt : 16, Sayı :1, 2009, s. 174.

Yapılan tanımlardan yola çıkılarak vergi uyumunun unsurları şöyledir<sup>17</sup>:

- Vergiye tabi gelirin doğru beyanı,
- Gelirden düşülmesine izin verilen gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyet ve istisnalarının gerçek değerler ile aynı olması,
- Vergi beyannamesinin zamanında doldurulması,
- Vergi mükellefiyetinin doğru olarak hesaplanmasıdır.

Tüm bu hususlar dikkate alındığında, vergi uyumsuzluğu, mükelleflerin vergi mevzuatına göre sorumluluklarını tam ve eksiksiz veya zamanında yerine getirmemeleri, vergi kanunlarının ve ikincil düzenlemelerin çok ayrıntılı düzenlenememesi sonucunda idare ile mükellef arasında yorum farklılıklarının ortaya çıkması nedeniyle meydana gelen hukuki uyumsuzluklardır. Bu çerçevede vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün, bilerek düşük veya yüksek gösterilmesinin yanı sıra yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer sebeplerden kaynaklanan düşük veya yüksek gösterilmesini de kapsamaktadır<sup>18</sup>.

Vergi uyumsuzlukları, anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve benzeri düzenlemelerin gereğince uygulanmaması veya yanlış uygulanmasından ortaya çıkan bir olgudur. Vergi uyumsuzluğu, vergi matrahının tespitiyle ilgili işlemlerin tamamlanması veya verginin taraflarına kanunla itiraz hakkı tanındığı aşamada başlamaktadır<sup>19</sup>. Vergi idaresi ile mükellef arasında vergiden kaynaklanan hukuki anlaşmazlıklar, vergi uyumsuzluğu olarak ifade edilmektedir. Meydana gelen bu anlaşmazlıklardan, mümkün olduğunca hızlı sürede ve adil bir şekilde çözüme ulaştırılmasında hem hazinenin hem de uyumsuzluğun tarafı olan vergi mükellefinin çıkarı söz konusu olmaktadır. Uyuşmazlığın ortadan kaldırılması amacıyla başvuru yargı yolunda, farklı nedenlerden kaynaklı (dosya sayısı, yargılama usulü, vs.) birçok kez gecikilerek sonuca ulaşılabilmektedir. Yargı yolunun bu gerçeğini göz önüne alan kanun koyucu, vergilendirmede verimlilik prensibi gereği, normal şartlarda olması gerekenden az, fakat zamanında alınan vergiyi, olması

---

<sup>17</sup> Elif Biberoglu, **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s.27.

<sup>18</sup> Mehmet Tunçer, “ Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı: 1, 2005, s. 218-219.

<sup>19</sup> Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, 2007, s. 162.

gereken miktarda ancak gecikilerek alınana tercih ederek, uyuşmazlıkların çözümünde yargı yolundan ayrı çözüm yolları öngörme gereği duymaktadır<sup>20</sup>.

### A. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergileme sürecinde de vergileme ilişkisinin tarafları olan alacaklı (devlet) ile borçlu (mükellef) arasında kimi zaman uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu uyuşmazlıklar, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında yapılan işlemlerle ilgili olabileceği gibi ceza kesme işlemlerinden de ortaya çıkabilmektedir<sup>21</sup>.

Bununla birlikte, vergi konusunda yaşanmakta olan birçok uyuşmazlığın temelinde, gelişen ve değişen dünya koşullarına uyum sağlayabilmek için vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi, vergi çeşitliliğinin artması ve vergi oranlarının yükselmesiyle birlikte vergi sorumluluklarının ağırlaşması ile vergi sisteminin karmaşık bir hal alması gibi nedenlerden dolayı yaşanan görüş farklılıkları bulunmaktadır. Ayrıca vergi yasalarının sıklıkla değişimi ve içeriklerinin karmaşık bir hale bürünmesi, mükellefler ve vergi dairesi çalışanları açısından kanunların algılanıp uygulanmaya geçirilmesinde hataların meydana gelmesine sebep olabilmektedir<sup>22</sup>. Vergi uyuşmazlıklarının meydana çıkmasına sebebiyet veren birden çok etken vardır. Bu etkenler vergilendirme sürecinde vergi uyuşmazlıklarının temelini oluşturan etkenlerdir. Bu nedenle uyuşmazlıkların açıklamasını yaparken temelden başlamak gerekmektedir. Belirtilen bu etkenler, vergilendirme işlemi, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve hatalı ceza uygulaması, düşük matrah beyanı ve verginin ödenmemesi olarak sıralanabilir.

Vergilendirme işlemi, yani herhangi bir vergi borcunun ortaya çıkması için ön koşul, yasallık ilkesinin gereği olarak bir vergi kanunu hükmünün bulunmasını gerektirir. Bunun yanı sıra sözü edilen bu vergi kanunu hükmünün uygulanabilmesi için bütçe ile ön-izin verilmiş olması gereklidir. Bir diğer anlatımla, vergi yasasının belirli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe kanununda hüküm bulunması ve C cetvelinde yer verilmesi gerekmektedir. Sözü edilen bu ön koşullar sağlandığı takdirde vergi kanunu hükümleri kapsamında vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması

---

<sup>20</sup>Mehmet Gültekin, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, s.576.

<sup>21</sup>Doğan Şenyüz ve diğerleri, s.252.

<sup>22</sup>Oğuzhan Gök, **Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2017, s. 107.

ile mükellef ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisinin başlaması söz konusu olur. Somut bir vergi ilişkisi kanun hükümleri kapsamında incelendiğinde, bu ilişkinin meydana çıkıp ortadan kalkması sürecinde farklı aşamaların bulunduğu, bu aşamalardan her birinin belli bir vergilendirme işlemine karşılığında görülür. Tüm bu aşamalarda doğacak idari ve yargısal uyuşmazlıklar Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü ve vergi mercilerinin kuruluş yasalarına göre çözümlenmektedir<sup>23</sup>. Vergi sürecinde oluşan aksaklıklar ya da tarafların üzerlerine düşen sorumlulukları yerine getirmemeleri veya yerine getirirken eksikliklerin oluşması durumunda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

Vergi incelemesi<sup>24</sup>, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak tanımlanmıştır. Vergi incelemesinde mükellefin defter, kayıt ve beyanları üzerinden ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu ile defter, kayıt ve belgelerin mevzuatın öngördüğü şekilde kayıt altına alınıp alınmadığı denetlenmektedir. Vergi incelemesi çoğu zaman, mükellefin yasal defter ve kayıtlarına dayanmakla birlikte, mükellefler ve eleştiri konusu ile ilintili üçüncü kişiler nezdinde yapılacak incelemeler, resmi dairelerden alınacak yazılar gibi harici verilere de dayanabilir. Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin belirli evrak ve vesikalarını ilgili kurumlara zamanında ve istenilen şekilde göstermemesi ve inceletmemesi gibi belirtilen koşulların sağlanmaması durumunda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır<sup>25</sup>.

Vergi hataları, vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında da üzerinde durulan ve vergi alacağının haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olan usulsüz işlemler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım doğrultusunda vergi hataları, vergilendirme süreçlerinin kapsamında bulunan verginin tarhından tahsiline kadar bütün aşamalarda yapılabilen verginin ödenmesi gerekenden az veya fazla tahsil edilmesine yol açan, verginin tarafları olan vergi idaresinden veya vergi mükellefinden kaynaklanabilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır<sup>26</sup>. Vergilerin tarhında yapılan yanlış hesaplamalar vergi

---

<sup>23</sup> Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985, s. 99.

<sup>24</sup> Tax Examination Vs. Tax Audit, <https://finance.zacks.com/tax-examination-vs-tax-audit-9615.html>, (25.03.2019).

<sup>25</sup> Hayrettin Yıldız, “ Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi” **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17 Sayı : 3, 2013, s.138.

<sup>26</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, 2012, s.486.

hatalarına yol açmaktadır. Yanlış hesaplamalar sonucu ortaya çıkan tarh hataları ise alıcı ve mükellef arasındaki vergi uyumsuzluklarına yol açmaktadır.

Düşük matrah beyanı; vergi matrahı aşındırması yoluyla kâr aktarımı, yasalardaki boşluklar ve uyumsuzlukların kullanılması yoluyla kazancın ekonomik etkinliği ya çok az olan ya da hiç olmayan fakat düşük vergili ya da vergisiz yerlere sanal bir şekilde kaydırılması sonucunda, ödenecek toplam kurum vergisinin azaltılması ya da yok edilmesine yönelik olarak geliştirilen vergi planlama stratejisi olarak tanımlanmaktadır<sup>27</sup>. Vergi matrahı, vergi konusunun verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktar olarak ifade edilmektedir. Vergi matrahının düşük beyan edilmesi durumunda gerçek matrah ile beyan edilen matrah arasında farklılıklar oluşmaktadır. Mükellef tarafından beyan edilen matrahın vergi dairesince düşük bulunması sonucu yeniden bir tarhiyat yapılması ve mükellefin böyle bir matrah farkı olmadığını ya da vergi dairesi tarafından belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu ortaya koyması sonucu vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır<sup>28</sup>. Bu doğrultuda mükelleflerin kâr elde etme amacıyla vergi matrahını düşük göstermesi ve bu durumun vergi dairesi tarafından fark edilmesi durumudur. Böylelikle mükellef, vergi dairesi tarafından belirtilen matrahı yüksek bulması nedeniyle vergi idaresi ile arasında vergi uyumsuzluğuna yol açmaktadır.

Verginin ödenmemesi durumu; vergilendirme aşamalarının sonucunda vergi dairesi tarafından bildirilen vergi miktarının mükellef tarafından ödenmemesi ya da belirtilen matrahın normalden fazla olduğunu öne sürerek ödemek istememesi sonucunda ortaya çıkan durumdur<sup>29</sup>. Mükellefin vermekle yükümlü olduğu vergi miktarını ödememesi durumunda idari makamlarca zorla müdahale edilmesi söz konusudur. Bununla birlikte ise vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır.

## **B. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi**

Vergi uyumsuzlukları sadece yargıya başvurularda çözümlenmemektedir. Bunun yanı sıra idari çözüm yolları yani barışçıl yöntemler ile de çözümlenebilmektedir. Tüm vergi uyumsuzluklarının vergi yargı organlarına intikal

---

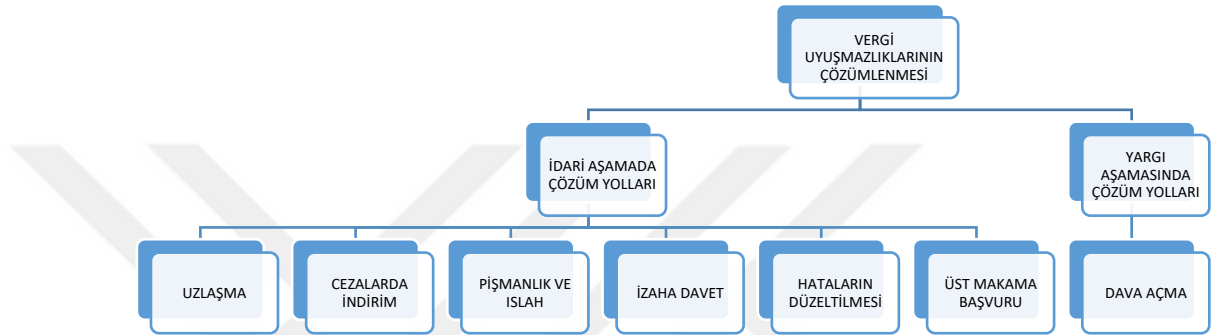
<sup>27</sup> Başak Diclehan, “Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları” ,s.152, <https://docplayer.biz.tr/26323716-Matrah-asindirma-yoluyla-kar-aktarimi-ve-turkiye-uygulamaları.html>, (19.03.2019).

<sup>28</sup> Şener İşbilir, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Edirne, 2008, s.26.

<sup>29</sup> Late Payment or Non-Payment of Taxes, <https://www.iras.gov.sg/irashome/Other-Taxes/Trust/Paying-Estate-or-Trust-Income-Tax/Late-Payment-or-Non-Payment-of-Taxes/> (25.03.2019).

ettirilmesi halinde en iyi yargı sisteminde bile aksaklıklar oluşabilmektedir. Etkin bir vergi sisteminin oluşabilmesi için vergi yargı organları ve görevlilerin bağımsız olması, vergi yargı sisteminin hızlı çalışmasının yanı sıra idari çözüm yolunun geliştirilmesi ve vergilemenin diğer unsurlarında etkinliğin sağlanmış olması da gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal ve idari aşamada çözüm yolları aşağıda yer alan Şekil 1’ de gösterilmektedir.

### Şekil 1: Vergi Uyuşmazlıklarının Çözülmesi



**Kaynak:** Kanunlardan tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 1’de de görüldüğü gibi vergi uyuşmazlıkları hem idari hem de adli aşamada çözümlenebilmektedir.

İdarenin mükellefle kuracağı iyi ilişkiler ve ikili diyaloglar sonucunda uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırması, çoğu zaman yargı yoluna başvurmadan önce tercih edilen bir yöntemdir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının önde gelenleri uzlaşma, cezalarda indirim, düzeltme, pişmanlık ve ıslah, üst makama başvuru ve izaha davettir. Ülkemizde, uygulamada, idari çözüm yollarına başvurulma zorunluluğu yoktur, ancak istendiği takdirde idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de talep edilebilir ya da doğrudan yargısal yollara da başvurulabilir. Barışçıl çözüm yöntemleriyle çözümlenemeyen uyuşmazlıklarda veya üzerinde anlaşılabilen hallerde, yargı yoluna gidilebilmekte ya da bu yollara

başvurmadan doğrudan yargı yoluna başvurmak suretiyle çözüm yoluna gidilmektedir<sup>30</sup>.

### C. Vergi Uyuşmazlığının İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının idari yollar ile çözümü, mükellef ve vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun barışçıl yollarla anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Bir başka söylemle, idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümüdür. İdari çözüm yolları kapsamında yer alan müesseselerin “barışçıl çözüm yolları” olarak adlandırılmasının amacı; uyuşmazlığın bir yargı mercii önünde çekişme konusu haline getirilmemesi ve yargının yükünün hafifletilmesidir. Bu idari çözüm yolu, günümüz şartlarında zaman alan yargısal çözüme göre uyuşmazlığı daha kısa sürede sonuçlandırarak, mükelleflerin idare ile ilişkilerini mümkün olduğunca kısa sürede normal bir hâl almasını, mükelleflerdeki endişelerin kalkmasını sağladığı için vergi kanunlarına karşı meydana gelen tepkilerin de azalmasını sağlamaktadır. Mükelleflerle vergi idaresi arasında meydana gelen vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarına gitmeden kısa yoldan çözümlenmesi adına vergi hukukumuzda bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda yapılan düzenlemeler üst başlıkta da belirtildiği gibi; uzlaşma, cezada indirim, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, üst makama başvuru ve izaha davet yollarıdır<sup>31</sup>.

#### 1. Uzlaşma

Uzlaşma, mükelleflerin, adlarına yapılan tarhiyatı yargıya taşımadan önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza konusunda anlaşmak için başvurabilecekleri pratik bir çözüm yoludur. Türk vergi hukukunda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünde önemli bir konuma sahip olmakta ve batılı devletlerin vergi sistemleri içinde de geniş bir şekilde yer almaktadır. Bu yöntem sayesinde uyuşmazlıklar, yargı organlarına intikal ettirilmeden idari aşamada

<sup>30</sup> Fatih Savaşan ve diğerleri, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, 2012, s.128.

<sup>31</sup> Mehmet Civan ve İsmail Kutlar, “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 71, 2005, s.165- 173.

uzlaşma yolu ile çözüme kavuşturulmaktadır. Bu uzlaşma yöntemi mükellef ile idare veya idare sorumlusu arasında bir pazarlık süreci sonucunda gerçekleştirilmesinin yanı sıra bu süreçte idarenin üstünlüğü ilkesi söz konusu olmamaktadır<sup>32</sup>.

Vergilemenin en büyük problemlerinden biri, kanunların net ve anlaşılır olmamasıdır. Çıkarılan kanunlardaki ifadelerin çeşitli yorum ve anlamlara yol açması uygulama sürecinde uyuşmazlıklara sebep olmaktadır. Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasından sonra taraflar bu uyuşmazlıkların çözülmesi yoluna gitmektedirler. Bu uyuşmazlıkların çözüm yollarından biri olan uzlaşma, her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, taraflar arasında karşılıklı ödünler verilmesini gerektirmekte, bazı haklardan vazgeçilmekte ve bunun karşılığında ise bazı yararlar elde edilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, yapılan zaman açısından diğerine göre öncelik taşımaya nazaran; mevzuata ilk olarak tarhiyat sonrası uzlaşma yönteminin girmesinin de etkisiyle, uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşma yöntemine çok daha fazla başvurulduğu da görülmektedir<sup>33</sup>.

Uzlaşma konusu, ilave tarhiyatta temel alınan matrah veya matrah farkının özelliği ile sınırlandırılmaktadır<sup>34</sup>.

## 2. Pişmanlık ve İslah

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde bir diğer yol olarak pişmanlık ve ıslah yer almaktadır. Pişmanlık ve ıslah; mükelleflerin, vergi idaresinin herhangi bir bilgisinin olmadığı vergi suçlarını, idareye bildirmeleri durumunda yararlanacakları bir indirim müessesesidir. Pişmanlık ve ıslah, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 371. maddesinde düzenlenmektedir. Bahsi geçen maddeye göre, beyana dayanan vergilerde “vergi ziyaı” cezasını gerektiren, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile bildiren mükelleflere bu yasada yazılı kayıt ve koşullarla “vergi ziyaı” cezası kesilmemektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde yararlanabilmek için, mükellefin suçunu vergi dairesine haber verdiği tarihten önce, söz konusu mükellefin hakkında herhangi bir ihbar yapılmamış olması ve mükellef, pişmanlık dilekçesini vergi idaresine iletmeden önce yine

---

<sup>32</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, s. 74.

<sup>33</sup> Onur Eroğlu ve Ömer Özgür Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu” **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 11 Sayı: 2, 2015, s. 234-235.

<sup>34</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, s.78.



hakkında herhangi bir vergi incelemesine başlanmamış olması da gerekmektedir. Bunun yanı sıra hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir. Eğer eksik veya yanlış yapılan vergi beyanı var ise, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veyahut düzeltilmesi, mükellef tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin gecikme zammıyla beraber pişmanlık dilekçesinin verilmesi itibari ile 15 gün içinde ödenmesi zorunludur<sup>35</sup>.

### 3. Vergi Cezalarının İndirimli Olarak Ödenmesi

Vergi cezalarının indirimli olarak ödenmesi, cezalarda indirim müessesesi adı altında incelenmektedir. Bu müessesenin amacı, hem idareyi hem de ceza muhatabını, yargı yoluna başvurma sürecinin uzun zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyuşmazlıklarını aza indirmek ve bir diğer yandan da verginin ve cezanın kısa sürede Hazineye girişini sağlamaktır. Bundan yola çıkarak, cezalarda indirim müessesesi ile vergi mükelleflerinin vergi sistemi kapsamında kalması ve uyuşmazlık sayısı azaltılarak vergi dairelerinin daha verimli çalışması hedeflenmektedir. Cezalarda indirim müessesesi sayesinde, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve hata düzeltme müesseselerinde olduğu gibi, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların uyuşmazlık aşamasında yargı organlarına taşınmadan çözümlenmesi sağlanmaktadır. Bu bağlamda hem kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilmekte hem de mükellef uyuşmazlık sebebiyle yargı organlarına sürüklenmeden cezanın bir kısmından muaf olmaktadır. Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları ve yargılamanın vergi idaresine ve vergi mükellefine yükleyebileceği maliyetleri azaltabilmek adına belirli koşullar doğrultusunda vergi cezalarında indirim yapılması kabul edilmektedir. Bununla birlikte cezalarda indirim müessesesi, vergi mükellefini dava açmaktan caydırma ve gecikerek tahsil edilecek cezanın ödeme değerine indirim sağlama amacına yöneliktir<sup>36</sup>.

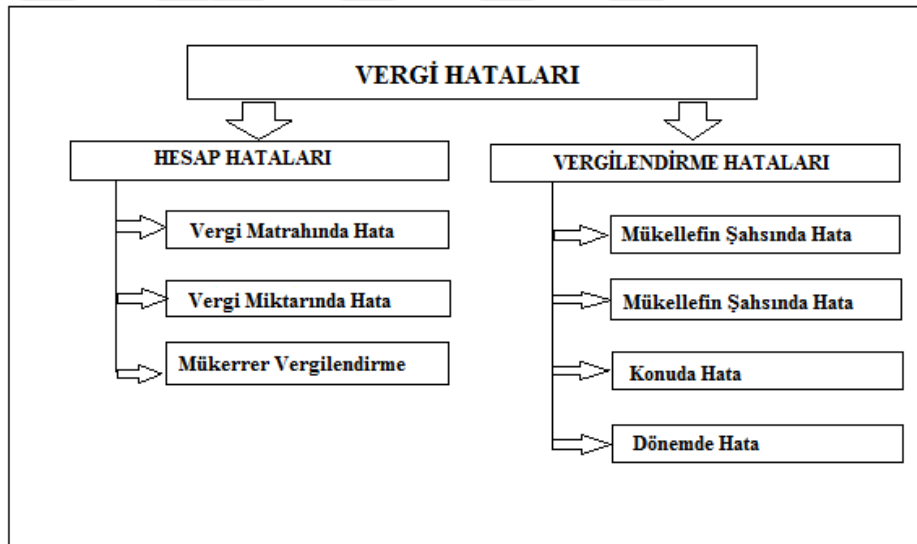
<sup>35</sup> Funda Buz. "Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği", **II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı V**, [https://www.academia.edu/19621930/Vergi\\_Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1nda\\_Bir\\_%C3%87%C3%B6z%C3%BCm\\_Yolu\\_Uzla%C5%9Fma\\_M%C3%BCessesesi\\_ve\\_T%C3%BCrkiye\\_deki\\_Etkinli%C4%9Fi..s.1370](https://www.academia.edu/19621930/Vergi_Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1nda_Bir_%C3%87%C3%B6z%C3%BCm_Yolu_Uzla%C5%9Fma_M%C3%BCessesesi_ve_T%C3%BCrkiye_deki_Etkinli%C4%9Fi..s.1370), (20.03.2019).

<sup>36</sup>Yusuf Karakoç (a), "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı:16, 2015, s.3647.

#### 4. Düzeltme ve Şikâyet Başvurusu

Vergi hatası, vergiyle alakalı hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalardan kaynaklı haksız bir şekilde fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmaktadır. Bununla birlikte yapılan vergi hatası vergi dairesi lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilmektedir. Bunun yanı sıra hatalı vergi işlemi vergilendirme sürecinde tarh ve tahsil aşamasında yapılabilmektedir. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesine ilişkin bir diğer barışçıl yol olarak vergi hatalarının düzeltilmesi öne sürülmektedir. İdare ile mükellef arasındaki hatanın varlığının tespit edilip yargı yoluna müracaat etmeden işlemdeki hatayı ortadan kaldırma ve bunun sonucuna uygun maddi yapıyı ortaya koyma ise düzeltme başlığı adı altında incelenmektedir. Fakat düzeltme yolu, sadece vergi hatalarına ilişkin sorunların çözümüne ilişkin bir yoldur<sup>37</sup>.

#### Şekil 2 : Vergi Hataları



**Kaynak:** Kanunlardan tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 2’den anlaşılacağı gibi vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmaktadır.

Vergilendirme sürecinde yapılan hataların ortaya çıkması durumunda hataların düzeltilebilmesi için karar verme yetkisi vergi dairesi müdürü üzerindedir. Söz konusu hatalar ilgili belgeler doğrultusunda düzeltilmektedir. Eğer hata mükellefin çıkarlarının tersine yapılması durumunda belirlenen fazla vergi yine aynı belgeler üzerinden terkin ve tahsil olunmuşsa mükellefe ret olunması gerekmektedir.

<sup>37</sup> Doğan Şenyüz ve diğerleri, s. 260.

Düzeltilme fişinin bir kopyası, reddedilecek miktarla başvuru yapacağı muhasebe ve başvurusu süresi belirtilmek şartıyla mükellefe bildirilir. Mükellef bildiri tarihinden başlayarak, bir yıl içerisinde parasını geri almak üzere başvuru yapmadığı takdirde ise hakkı geçersiz sayılmaktadır.

## 5. İzaha Davet

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü açısından alternatif bir çözüm yolu olan izaha davet müessesesi, vergi mevzuatımıza son iki yıllık dönemde girmiş yeni bir uygulamadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasının hedeflendiği izlenimi veren bu uygulama, pişmanlık müessesinin farklı bir alternatifi olarak uygulanabilme niteliği taşımaktadır. Vergi incelemesine başlamadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden evvel, mükellefler hakkında vergi kaybına yol açtığı düşünülen belirtilerin verilen açıklama sonucunda varlığı veya yokluğunun ortaya konulmasına göre, mükellefler sistemden özellikle cezalar ve vergi denetimine tabi olmama gibi avantajlı sonuçlar elde etme olanağına sahip olmaktadırlar. Durum böyle olsa dahi sistemin tam olarak algılanabilmesi ve doğru değerlendirmelerin yapılabilmesi, zaman içerisinde netlik kazanacak gibi görülmektedir<sup>38</sup>. İzaha davet müessesesi, verginin ziyana uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir<sup>39</sup>.

## III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE YARGISAL BAŞVURU YOLLARI

Vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenememesi hâlinde yargısal aşamaya taşınmaktadır<sup>40</sup>. Vergi idaresi, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve vergi alacağını güvence altına almak adına önleyici, denetleyici ve cezalandırıcı her türlü yasal olanakları kullanmaktadır. Mükellef, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen

<sup>38</sup> Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi Ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı:23, 2018, s.759-772.

Mehmet Civan ve İsmail Kutlar, “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :71, 2005, ss.165-173.

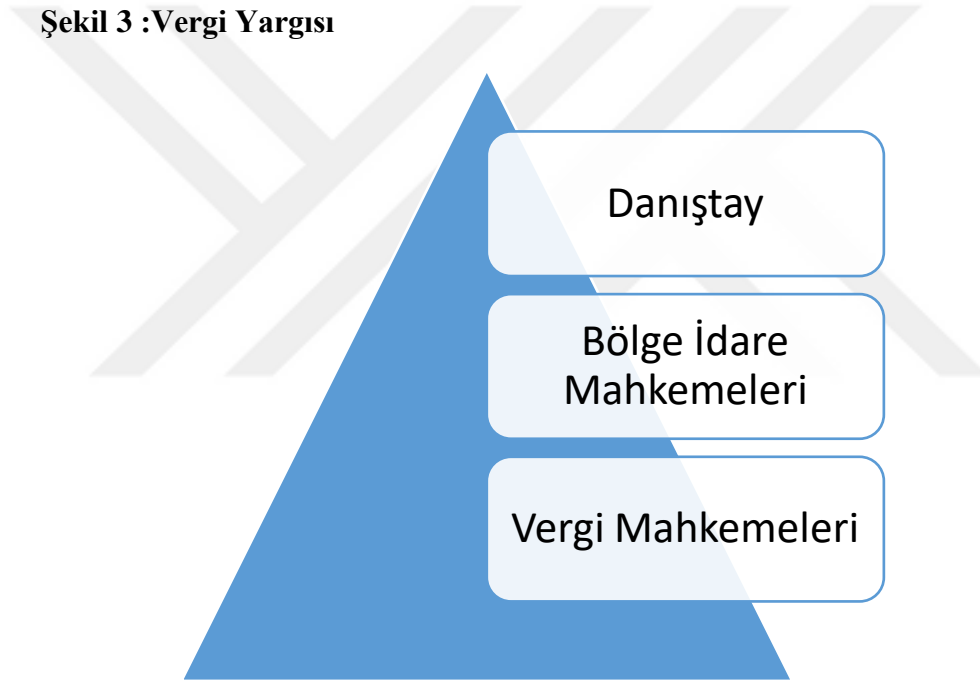
<sup>39</sup> <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-87.aspx>, (25.03.2019).

<sup>40</sup> Tax Disputes, <https://www.boehret-sehmsdorf.de/en/tax-consultancy/extrajudicial-judicial-remedies/> (25.03.2019).

idari işlem ve eylemlerin usul ve kanuna aykırı olduğunu, haksızlık yapıldığını düşünüyorsa, hakkını yargı mercilerinde aramaktadır<sup>41</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollardan sonuç alınamamasının yanı sıra hiç başvuru yapılmaması halinde de yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir<sup>42</sup>. Barışçıl çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna müracaat edilmesi; davacı ve davalı arasında var olan çekişme, yargı merciinin kararı ile kesin bir şekilde sona ermektedir. Yargısal çözüm arayışı neticesinde bir yandan sorun ortadan kalkarken, bir diğer yandan da idarenin yargısal denetimi de gerçekleştirilerek hukuk devleti ilkesinin gereği vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğu ve verginin kanunilik ilkesinin gereği yerine getirilmiş olmaktadır.

### Şekil 3 :Vergi Yargısı



**Kaynak:** Kanunlardan tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile ilgili veya kesilen cezalardan kaynaklı vergi uyuşmazlıklarının, ülkemizdeki yargı yolu ile çözümü; Şekil 3’ te de görüldüğü üzere, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

<sup>41</sup> Neslihan Alkan Görkem, “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl :71, Sayı: 2013/1, 2013, s.383.

<sup>42</sup> Turkish taxation system, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/taxation\\_system2016.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/taxation_system2016.pdf), ( 09.04.2019).

Söz konusu yargı organlarından vergi mahkemeleri, ilk derece mahkemesi olarak görev yapmakta ve bununla birlikte istinaf yoluyla bölge idare mahkemelerine, temyiz yoluyla da Danıştay' a başvurulması gerekmektedir.

Vergi yargılama hukuku, bir yandan vergi davalarının yargı organları tarafınca sonuçlandırılması usulünü düzenlerken, bir diğer yandan da taraflar arasında çıkarlar dengesinin oluşmasına hizmet etmektedir. Bu doğrultuda vergi yargılama hukuku mükellef ile idare arasındaki dengeyi sadece Vergi Usul Kanunu (VUK) ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) vergi davalarına ilişkin hükümleri ile değil, vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunu denetleyen Anayasa Mahkemesi aracılığıyla da tesis etmektedir.

Uyuşmazlıkların, vergilendirme sürecine yönelik bireysel ve genel işlemlerin üst normlara aykırılığında kaynaklanan uyuşmazlıklar ve vergi yasalarının anayasaya aykırılığında kaynaklanan uyuşmazlıklar olarak yargılama sürecine yansıyan iki biçimi olduğu söylenebilir. Bunlardan ilki idari yargı ikincisi ise anayasa yargısının görev alanına girer ve bunlar tarafından bir sonuca varılır<sup>43</sup>.

Vergi uyuşmazlıkları ile yargı yolu bazen vergi yargısı kavramı ile bazen de "mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargılaması" gibi kavramlar ile de belirtilmektedir. Vergi yargısı kavramı en çok mali yargı kavramı ile karıştırılmaktadır. Mali yargı, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali süreçlerle ilintili uyuşmazlıklarda müracaat edilen yargı yolunu tanımlamaktadır. Vergi yargısı ise, kamu gelirlerinden sadece vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili uyuşmazlıklarda müracaat edilen yargı yolunu ifade etmektedir. Bu bağlamda mali yargı kavramı vergi yargısı kavramına nazaran daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Vergi yargısı, mali yargının küçük bir bölümü oluşturmaktadır. Ülkemizde Sayıştay mali yargı konusunda görevlidir. Fakat vergi yargısı konusunda ise Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri görevlendirilmektedir<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> Kerem Canbazoglu ve Ahmet Eren Altay, **Vergi Davası kurumsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Yayın No:316, Ankara, 2011, s. 179.

<sup>44</sup> Ersin Körpınar, **Vergi Yargılama Hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun Uygulanacağı Haller**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015, s. 14.

## A. Vergi Mahkemeleri

Vergi Mahkemeleri,<sup>45</sup> 1982 yılında 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun öncülüğünde kurulmuştur. Vergi mahkemeleri 2576 sayılı kanunla verilen görevlerini yerine getiren, vergi uyuşmazlıkları konusunda genel görevli bağımsız mahkemeler olarak ifade edilmektedir. 2576 sayılı kanuna göre vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş yükü göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı tarafından kurulmaktadır ve yargı kapsamı belirlenmektedir. Vergi mahkemelerinin kaldırılmalarına ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesine Hâkimler Savcılar Kurulu tarafından karar verilmektedir. Bununla birlikte Vergi Mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunmakta ve mahkeme kurulları, başkan ile iki diğer üyeden oluşmaktadır. Başkanın olmadığı durumlarda ise başkanın yerine kıdemli üye vekillik edebilmektedir. (2576 sayılı kanun m.4)

## B. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemeleri bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından atama yapılmaktadır. 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 Kurulunca artırılıp azaltılabilir. Bölge İdare Mahkemeleri Kanunu (BİMK m.3/1,4).

*“Bölge idare mahkemelerinin görevleri;*

*a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak*

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

*c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla görevlidir (BİMK m.3/A).*

*Bölge idare mahkemesi başkanı, daire başkanları ve üyelerinin görevleri;*

*1. Bölge idare mahkemesi başkanının görevleri şunlardır:*

*a) Mahkemeyi temsil etmek.*

---

<sup>45</sup> Vergi mahkemesi, vergi ile ilgili ihtilafları ve sorunları inceleyen ve karara bağlayan uzman bir mahkemedir. Tax Court, <https://www.investopedia.com/terms/t/taxcourt.asp>, (09.04.2019).

b) Bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek.

c) Bölge idare mahkemesi dairelerinden birine başkanlık etmek.

d) Mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak.

e) Bölge idare mahkemesinin genel yönetim işlerini yürütmek.

f) Bölge idare mahkemesi memurlarını denetlemek veya denetletmek, personelden kendisine doğrudan bağlı olanlar hakkında ilgili kanunda belirtilen disiplin cezalarını uygulamak.

g) Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak.

h) Hukuki veya fiili nedenlerle bir dairenin kendi üyeleri ile toplanamadığı hâllerde ilgisine göre diğer dairelerden kıdem ve sıraya göre üye görevlendirmek.

ı) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

2.Daire başkanlarının görevleri şunlardır:

a) Dairelerinde uyumlu, verimli ve düzenli bir çalışmanın gerçekleşmesini ve işlerin makul süre içinde incelenmesini ve karara bağlanmasını sağlamak, dairenin kendi kararları arasında meydana gelen farklılık ve uyumsuzlukların giderilmesi için tedbirler almak,

b) Dosyayı, inceleyecek üyeye havale etmek ve kararların zamanında yazılmasını sağlamak,

c) Personelin özlük işlemlerinin yürütülmesini sağlamak ve izin isteklerini düşünceleriyle birlikte adalet komisyonuna aktarmak,

d) Dairede görevli yazı işleri müdürlüğünün işleyişini denetlemek ve personel hakkında ilgili kanunda belirtilen disiplin cezalarını uygulamak,

e) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak

3.Üyelerin görevleri şunlardır:

a) Daire başkanı tarafından verilen dosyaları gerekli şekilde ve zamanında inceleyerek heyete sunmak, düşüncelerini bildirmek ve kararları yazmak,

b) Dairelerindeki duruşma ve müzakerelere katılmak,

c) Dairenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasının sağlanmasında ve işlerin makul süre içinde incelenip karara bağlanmasında daire başkanına yardım etmek,

d) Bu Kanun uyarınca daire başkanı tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

4. Bölge idare mahkemesi başkanının yokluğunda, adalet komisyonu ve dairedeki görevler hariç olmak üzere, en kıdemli daire başkanı başkana vekâlet eder. (BİMK m.3/B).

Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri :

1. Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu, bölge idare mahkemesi başkanı ile daire başkanlarından oluşur.

2. Bölge idare mahkemesi başkanının bulunmadığı hâllerde kurula daire başkanlarından en kıdemli olan başkanlık eder.

3. Daire başkanının mazereti hâlinde, o dairenin en kıdemli üyesi kurula katılır.

4. Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri şunlardır:

a) Daireler arasında çıkan iş bölümü uyuşmazlıklarını karara bağlamak.

b) (Mülga: 20/7/2017-7035/2 md.)

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

d) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

5. Dördüncü fıkranın (c) bendine göre yapılacak talepler hakkında 6.1.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39'uncu ve 40'inci maddeleri uygulanır.

6. Başkanlar Kurulu eksiksiz toplanır ve çoğunlukla karar verir. Oyların eşitliği hâlinde başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. (BİMK m.3/C).

Dairelerin görevleri :

1. Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri şunlardır:

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

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

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



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

e) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

2. İki dairenin görevine ilişkin davalar, ilgili dairenin isteği üzerine o dairelerin birlikte yapacakları toplantıda karara bağlanır. Bu toplantıya daire başkanlarından kıdemli olan katılır ve başkanlık eder. Toplanma ve görüşme yeter sayısı beştir. Kararlar oy çokluğuyla verilir. Bu davalar, istemde bulunan ilgili dairenin esas ve karar numaralarını alır.

3. Gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak bölge idare mahkemesi daireleri arasındaki iş bölümü, Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından belirlenir. (BİMK m.3/D).

Bölge idare mahkemesi başkanı, daire başkanları ve üyelerin nitelikleri ve atanmalarının kanundaki düzenleniş şekli;

1. Bölge idare mahkemesi başkanı ve daire başkanları birinci sınıf olup birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş; daire üyeleri ise en az birinci sınıfa ayrılmış olup birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş idari yargı hâkim ve savcılar arasında Hâkimler ve Savcılar Kurulunca atanır.

2. Danıştay daire başkanı ve üyeleri, istekleri üzerine Hâkimler ve Savcılar Kurulunca bölge idare mahkemesi başkanlığına veya daire başkanlıklarına dört yıllığına atanabilirler. Başka bir bölge idare mahkemesine yapılacak atamalarda da aynı usul uygulanır. Bu şekilde atananların; Danıştay üyeliği sıfatı, kadrosu, aylık ve ödeneği ile her türlü özlük hakları korunur; aylık ve ödenekleri ile her türlü mali ve sosyal haklarının Danıştay bütçesinden ödenmesine devam olunur; disiplin ve ceza soruşturma ve kovuşturmaları Danıştay üyeleri hakkındaki hükümlere tabidir; bu görevde geçirdikleri süre Danıştay üyeliğinde geçmiş sayılır. Bu kişiler; Danıştay üyeleri tarafından Danıştay'da yapılan iş ve işlemlere katılamazlar; Hâkimler ve Savcılar Kurulu üyeliği seçimleri hariç Danıştay'daki seçimlerde aday olamaz ve oy kullanamazlar; istekleri üzerine Danıştay'daki görevlerine geri dönerler (BİMK m.3/E).

Toplantı ve karar usulü;

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

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

3. Daire başkanının hukuki veya fiili nedenlerle bulunamaması hâlinde dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar (BİMK m.3/F).

Bölge idare mahkemesi adalet komisyonunun görevleri;

1. Her bölge idare mahkemesinde bir bölge idare mahkemesi adalet komisyonu bulunur.

2. Komisyon, bölge idare mahkemesi başkanının başkanlığında, Hâkimler ve Savcılar Kurulunca daire başkanları arasından belirlenen iki asıl üyeden oluşur. Hâkimler ve Savcılar Kurulu ayrıca daire başkan veya üyeleri arasından iki yedek üye belirler. Başkanın yokluğunda asıl üye olan kıdemli daire başkanı, asıl üyelerin yokluğunda ise kıdemine göre yedek üyeler komisyona katılır.

3. Komisyon eksiksiz toplanır ve çoğunlukla karar verir.

4. 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 (BİMK m.3/G).

Müdürlüklerin kanunda düzenleniş şekli ise şöyledir;

1. Bölge idare mahkemesi başkanlığında, dairelerinde ve adalet komisyonunda yeterli sayıda yazı işleri müdürlüğü ve idari işler müdürlüğü ile ihtiyaç duyulan diğer müdürlükler kurulur.

2. Her müdürlükte bir müdür ile yeterli sayıda memur bulunur (BİMK m.3/H).

Bölge idare mahkemeleri, yukarıdaki maddelerde sayılan görevleri yerine getiren mahkemelerdir. Vergi yargılaması hukuku bakımından bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmamaktadır. Bu itibarla, vergi yargılaması hukukunda, doğrudan doğruya bölge idare mahkemesinde dava açılması mümkün değildir. Bölge idare mahkemeleri, idare ve/veya vergi mahkemelerinin nihai kararları ile bu nihai kararların yürütülmesini durdurma istemlerini istinaf çerçevesinde incelemektedir.”

İstinaf; esas olarak 3. bölümde inceleneceğinden burada giriş mahiyetinde bilgi verilmiştir. İstinaf İYUK m. 45’de düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) m.45 e göre;

*“1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını (2019 Yılı Tutarı -6.000,00 TL) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.*

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

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

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

*5. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.*

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

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

8. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.”

İstinaf istemlerinde yürütmenin durdurulması ise şöyle düzenlenmiştir;

“1. İstinaf yoluna başvurulmuş olması, hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararlara karşı istinaf yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi İYUK 27’nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır.

2. İptal davalarında teminat istenmeyebilir.

3. İdareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz.

4. Temyiz ve istinaf incelemesi sırasında yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar kesindir.

5. Kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur olarak düzenlenmiştir (İYUK m. 52)”.

### C. Danıştay

2575 sayılı Danıştay Kanunu’na göre “Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.” Danıştay Kanunu (DK md. 1). Bu hükme göre Danıştay<sup>46</sup>, bağımsız bir yüksek idare mahkemesi olmasının yanı sıra devletin merkezde bulunan en yüksek danışma ve inceleme organı olarak tanımlanmaktadır. Bir diğer söylemle, Danıştay, vergi yargısında en üst düzey yargı organı konumunda yer almaktadır. Danıştay, vergi hukukuna ilişkin genel düzenleyici işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır<sup>47</sup>.

➤ “İlk derece mahkemesi olarak Danıştay;

- Cumhurbaşkanı kararlarına (DK md. 24/1-a),
- Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere (DK md. 24/1-b),

<sup>46</sup> Temyiz Mahkemesi, yalnızca diğer mahkemelerden gelen temyizleri inceleyip, denetleyen, karara bağlayan en yüksek mahkemedir. The Court of Appeal, <https://www.judiciary.uk/you-and-the-judiciary/going-to-court/court-of-appeal-home/>, (09.04.2019).

<sup>47</sup> Turgay Gözler ve Abdullah Demir, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 4, 2015, s.33.

- *Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından çıkarılan vergilemeye ilişkin ülke genelinde uygulanacak düzenleyici işlemlere (DK md. 24/1-c)*
  - *Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere (DK md. 24/1-d)*
  - *Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere (DK. md. 24/1-e)*
  - *Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine (DK md. 24/1-f)*  
*İlk derece mahkemesi unvanıyla Danıştay'da görülmektedir”.*
- *“Temyiz Mercii Olarak Danıştay;*
- *Danıştay Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği nihai kararlar karşı Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda temyiz edilebilir (DK md. 25).*
  - *Konusu yüz bin Türk lirasını (2019 yılı- 144 Bin Türk Lirası) aşan vergi davaları istinaf incelemesinden geçirildikten sonra ilgili Danıştay Dava Dairesinde temyiz edilebilir. (İYUK md. 46/b)”*

#### **IV. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45. maddesinde, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilme hakkı tanınmaktadır<sup>48</sup>.

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin kanunda (İYUK m. 46) sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilme hakkı tanınmaktadır<sup>49</sup>.

Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı üst makamlarda

<sup>48</sup> Ahmet Kanmaz, **Vergi Yargılamasında Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2010, s. 51-52.

<sup>49</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, 2019, s. 99.

başvurulacak kanun yolları şu şekilde verilmektedir<sup>50</sup>.

### A. İstinaf

İstinaf Arapça kökenli bir kelime olup mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme olarak tanımlanmaktadır<sup>51</sup>.

İstinaf ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş son kararlarının hem maddi hem de hukuki yönden denetlenerek, hukuka aykırılıkları gidermek için kabul edilmiş bir olağan kanun yoludur<sup>52</sup>.

İdari yargılama usulü kanununun 45. maddesinde de değinildiği üzere, istinaf mahkemesinin işleyişine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir<sup>53</sup>:

*“1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını (2019 yılı- 6.000 TL) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.*

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

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

*4. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işın esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren*

<sup>50</sup> Adnan Tezel, “Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı”, [http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu\\_6\\_109\\_118.pdf](http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_6_109_118.pdf), s.114, (21.03.2019).

<sup>51</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü, www.tdk.org.tr.( 21.03.2019).

<sup>52</sup> Ali Rıza Çınar, “İstinaf”, **Fasikül Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 8, 2010, s.15.

<sup>53</sup> Ramazan Arslan ve diğeri, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s.71.

*mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe<sup>54</sup> olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.*

*5. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.*

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

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

*8. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.”*

Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir.(İYUK m.52/1).

İptal davalarında teminat istenmeyebilir. İdareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz (İYUK m.52/2-3).

## **B. Temyiz**

Temyiz; hakkınızda verilen kararın bir kez de üst mahkeme tarafından incelenmesi demektir<sup>55</sup>. İdari yargıda üst mahkeme Danıştay'dır.

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir:

*“a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.*

<sup>54</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Davanın görülmekte olduğu mahkemeye gönderilmek için başka bir yerde bulunan bir tanığın oradaki mahkeme tarafından ifadesinin alınması”, (21.03.2019).

<sup>55</sup> What Are Tax Appeals?, <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/irs-letters-and-notice/what-are-tax-appeals/L8DeRP3m8>, (25.03.2019).

- b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan (2019 yılı 144.000 TL) vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.
- c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.
- d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.
- e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.
- f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.
- g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18.11.1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.
- ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.
- i) Liman, kurvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sivilaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.
- j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.
- k) 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- l) 3.7.2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar. (İYUK m.46/1)”

Görüldüğü üzere, idare ve vergi mahkemelerinde açılan davalarla ilgili olarak, maddi ve hukuki denetimin yapılmasını sağlamak üzere temyiz ve istinaf yolları ile üst yargı organlarına başvuruda bulunulabilmektedir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### İSTİNAF KAVRAMI VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ İSTİNAF SİSTEMİ UYGULAMALARI

İstinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş son kararlarının hem maddi hem de hukuki yönden denetlenerek, hukuka aykırılıkları gidermek için kabul edilmiş bir olağan kanun yoludur. Birçok ülkede de uygulaması olan istinaf sistemi, ülkemizde yeni uygulanmaya başlanmıştır. Tezin bu bölümünde, istinaf kavramı ve tarihsel gelişim ile birlikte, seçilmiş bazı ülkelerdeki uygulamalar incelenmeye çalışılacak, ülkemiz istinaf sistemi ile kıyaslama yapılarak, farklılıklar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

#### LİSTİNAF KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

İstinaf kavramı, ülkemizde ve dünyada yargılamanın bir üst mahkeme tarafından denetlenmesi anlamında kullanılmakta olup, tarihsel olarak çeşitli dönemlerde benzer uygulamaların var olduğu görülmektedir.

##### A. İstinaf Kavramı

İstinaf kelimesinin kökeni Arapçadır ve burun, ön, uç manasına gelen “enf” kökünden türetilmiştir<sup>56</sup>. Anlamı ise bir işe tekrardan başlamak manasına gelmektedir. Hukuki alandaki kullanımı ise “yeniden yargılanmayı” belirtmektedir. Daha derine inilecek olursa istinaf, bidayet mahkemesi<sup>57</sup> tarafından verilen hükmün, bir üst mahkemeye müracaat ederek iptal edilmesini talep etme manasında bir kanun yolu olduğu ifade edilmektedir. İstinaf, ilk kez bir işe bakan mahkeme tarafından verilen nihai karar ile uygulandığı muhakeme hukuk unsurlarının bir diğer ve daha yetkili mahkeme tarafından öğrenme muhakemesi gerçekleştirilerek denetlenmesi ve gerekli durumlarda nihai kararın yenilenmesine yönelik mahkeme olarak da ifade edilmektedir<sup>58</sup>.

İstinafın niteliklerini belirten bir diğer tanımlamaya göre, önceden belirlenmiş ve yargılama usulü doğrultusunda yapılan yasal düzenlemelerde gösterilmiş, koşula

<sup>56</sup> Kamil Yıldırım, **Hukuk Devletin Gereği : İstinaf**, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000, s. 118.

<sup>57</sup> Bidayet Mahkemesi, İlk mahkeme; davaları birinci derecede gören ve çözümleyen mercii olarak tanımlanmaktadır. TC Adalet Bakanlığı Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Harf/B?Sayfa=2>, (18.04.2019).

<sup>58</sup> Engin Saygın, “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz.”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, s. 636.

bağımlı olmaksızın ikinci bir yargıcın birincisinin yerini alarak aynı davayı kapsamlı bir şekilde tekrardan incelemesi ve verilen kararı onaylama veya yenileme şeklinde karar alması istinaf olarak tanımlanmaktadır. İstinaf sisteminin kabul edilmesi halinde ilk olarak yargılamasının, akabinde bölge idare mahkemelerince istinaf incelemesinin, nihai olarak da Danıştay'da temyiz incelemesinin yapılması süreci vardır. Bu bağlamda bakıldığında üç seviyeli bir sistem mekanizmasının varlığı söz konusu olmaktadır. Bu doğrultuda istinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesine göre bir üst mahkeme olarak tanımlanmaktadır<sup>59</sup>. Hukuki olarak yeniden yargılama olarak tanımlanan istinaf, dava mahkemesi tarafından verilen hükmün ortadan kaldırılarak fesih edilmesinin bir üst mahkemeden talep edilmesi olarak ifade edilmektedir. Doktrinde bir kontrol etme sistemi olarak ifade edilen istinaf, ilk derece mahkemelerindeki ortaya çıkan uyuşmazlık konusunda, ilk derece mahkemelerince ortaya konulan kararların, bir üst mevkide maddi ve hukuki açılardan tekrar kontrol edilmesidir şeklinde de tanımlanmaktadır<sup>60</sup>.

Kanun yolları birçok farklı ayrıma tabi tutulabilir. Ancak idari yargılama usulü doktrininde en çok kullanılan ve İYUK'un da kabul ettiği ayırım, olağan ve olağanüstü kanun yolu ayırımıdır. Henüz kesinleşmemiş kararlara karşı kabul edilen kanun yolları olağan; buna karşılık kesinleşmiş kararlara karşı başvurulabilen kanun yolları ise olağanüstü kanun yollarıdır. İdari yargı sistemimiz bakımından olağan kanun yolları; istinaf ve temyizdir. Olağanüstü kanun yolları ise; yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyizdir. Olağan kanun yolları kuralı, olağanüstü kanun yolları ise istisnayı oluşturur. İstinaf kanun yolu mahkemesi tarafından maddi ve hukuki yönden incelenmesini sağlayan olağan bir kanun yoludur. Temyizin aksine istinafta hüküm hem maddi hem de hukuki açıdan incelenmektedir. Dolayısıyla ilk derece yargılamasında hem uyuşmazlık konusu olay doğru tespit edilip edilmediğinin ve hukuk kurallarının olaya doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığının incelemesi yapılır<sup>61</sup>.

İstinaf mekanizmasının yürürlüğe girmesinden sonra, istinaf mahkemeleri, ilk derece mahkemesince ortaya konan nihai kararların hukuka uygun bir şekilde

---

<sup>59</sup>Ümit Veysel Öztürk, **Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2015, s. 60.

<sup>60</sup>Emrah Akay, **İstinaf Yargılaması Ve Türk İdari Yargısında Uygulanması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2018, s. 5.

<sup>61</sup>Hakan Karakehya ve Asuman İnce Tuncer, "İstinaf Yargılamasında Sanığın Sorgusunun Zorunlu Olup Olmadığı Ve Bu İşlemden Segbis Kullanımı Üzerine Düşünceler", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 2, 2017, s. 103-104.

kontrolünün yapılmasının ilk aşaması olarak kabul edilmektedir. İstinafa başvuru davanın konusunu ilk derece mahkemesinin ortaya koyduğu son kararlardaki hatalar ve eksiklikler ile beraber istinafa konu olan son kararların temeli olan yargılama ile alakalı hata ve eksiklikler oluşturmaktadır. Fakat ilk derece mahkemesinde ortaya konan bir son karar yok ise yargılamada hatalar ve eksiklikler olsa dahi istinaf kanun yoluna müracaat edilememektedir. İstinaf, verilen kararın son olması durumunda davayla ilgilenen mahkemenin uyguladığı hukuk kurallarının üst derece mahkemenin denetlemesi ve gerekli gördüğü yerlerde yenileme yapılmasını ifade etmektedir<sup>62</sup>.

İstinaf yolunun algılanmasının kolaylığı açısından temyiz yolu ile arasındaki farkın ifade edilmesi gerekmektedir. Bu farklılıklar şu şekilde verilebilmektedir<sup>63</sup>: İstinaf ve temyiz yolları arasındaki farklılıklar; temyiz ile istinaf kanun yolu arasında iki yolda da ilk derece mahkemelerince verilen son kararlar doğrultusunda müracaat edilen kanun yolları olmaları sebebiyle benzerlikler göstermektedirler. Bununla birlikte temyizde alınan son kararlar ilgili sadece hukuki inceleme gerçekleştirilebilirken, istinaf da hukuki incelemenin yanı sıra maddi inceleme de yapılabilmektedir.

İstinaf kavramına Türk Hukuku çerçevesinde bakıldığında, Türk Hukuku'na aşırı uzak bir yapıda olmadığı görülmektedir. Geçmişte de istinaf sistemi uygulanmıştır. İstinaf, adli yargı sistemi kapsamında bölge adliye mahkemeleri 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'la beraber ikinci derece mahkemeleri olarak konumlanmıştır. İdari yargı sistemi kapsamında ise bölge idare mahkemesi 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kurulmuştur. Fakat istinaf mahkemelerinin kuruluş ve icraata geçme süresi geç başladığından ötürü istinafa dair hükümlerin de fiilen gerçekleştirilmesi için olanak olmadığından, istinaf sistemi fiilen 20 Temmuz 2016 tarihinde ancak başlayabilmiştir<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup>Nagihan Erdal, **Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2018, s.112.

<sup>63</sup>Betül Hayrullahoğlu, "Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf", **Makaleler**, Sayı:196, Ocak 2016, s. 131.

<sup>64</sup> Serkan Çınarlı, **İdari Yargılamada İstinaf**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2017, s.18.

## B. İstinaf Kavramının Gelişimi

Ortaya konulan bir kararın yeniden ve bir diğer makam tarafından denetlenmesi şeklindeki bir kontrol muhakemesi, tarihi olarak bakıldığında ilk kez adalet görevini gerçekleştirecek olan mahkemeler kurulduktan sonra görülmüştür. Adalet görevi, halkın gerçekleştirdiği dönemlerde de, bir kararın yeniden incelenmesi durumu görülüyordu fakat mahkemelerin de kendi içlerinde bir hiyerarşi sistemine girdikten sonra günümüzde kullanılan manada istinafın ortaya çıktığı görülmüştür<sup>65</sup>.

Bu bağlamda bakıldığında iki dereceli yargılama sisteminin temeli eski Yunan ve Roma Hukukunda ve Avrupa ülkelerinin bazılarında dayandığı bilinmektedir. Bu dönemlerde birinci derece mahkemesinin ortaya koyduğu kararlarının itirazı için halk mahkemelerine ya da dönemin kralının görevlendirdiği hâkimlere müracaat etme hakkı verilmiştir. Günümüzde tam olarak kullanılan anlamıyla, istinaf mahkemelerinin tarihi bu kadar da eski değildir. 17. ve 18. yüzyıllara dayandığı bilinen günümüzdeki anlamıyla istinaf mahkemelerine, uzun bir süre için Ağır Ceza Mahkemelerinin kapsamında değerlendirilen suçlar için müracaat imkânı verilmemiştir. Bunun nedeni olarak Ağır Ceza Mahkemelerinde sanığın suçunun olup olmadığına halkın içinden seçilen jürilerin karar vermesi ve bu konuda halkın iradesinin üstünde yetkin bir iradenin var olamayacağı düşüncesi gösterilmektedir. Roma Hukukunda “Apellation” olarak nitelendirilen istinafın ilk olarak “Kayzer Augustus” döneminde uygulandığı tarihçiler tarafından belirtilmektedir. Söz konusu dönemde yargılama sisteminde son merci olarak sayılan kralın, istinafı kendi egemenliği bakımından zorunlu ve yararlı olarak gördüğü belirtilmektedir. Kralın bu süreçte genel olarak kendi kurduğu bir komisyon vasıtasıyla istinaf denetlemesini yaptırdığı ifade edilmektedir. Ayrıca bu dönemde istinaf mahkemelerinin Roma’da kurulması ve gidilmesi pahalı ve zor olmasından ötürü halkın fakir kısmının bu haktan yararlanamadığı ifade edilmektedir<sup>66</sup>.

Devlet yönetim sisteminde idare hukukunun iki önemli kanalı olan demokrasi ve hukuk devleti olma olgularına bakıldığında istinafın, hukuk devleti olgusunu güçlendirmek için var olduğu anlaşılmaktadır. Doktrin ve uygulamanın idare hukukunda gerçekleştirilmesinde ilk derece mahkemesinin ortaya koymuş olduğu

---

<sup>65</sup>Hacı Sarıgözel, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf Mahkemeleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2006, s. 27.

<sup>66</sup> Gökçen Ersan, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 13.

kararların vakıa ve hukuki anlamda irdelenmeye yönelik istinaf mekanizmasının kurulması için zorlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra genel algının da bu eğilimde olduğu gözlemlenmektedir. Avrupa tarihine bakıldığında pek çok ülkenin idari yargı sistemi yalnızca iki dereceli bir yapı biçiminde ele alınmıştır. Günümüzde baktığımızda ise bu tarz yapılanmaların olduğu ülkelerin sayısının oldukça az olduğu görülmektedir. İstinaf sistemini bünyesine alıp uygulayan ülkelerin sayısı ise kayda değer çoğunluğa sahiptir<sup>67</sup>.

### C. İstinaf Başvurusu

İdari anlaşmazlıkları ilk derecede çözüme kavuşturmakla yetkili idari mahkemeler tarafından verilen kararlara karşı, istinaf mercilerine müracaat edilmektedir. İstinaf, ilk derecede alınan kararlara karşı var olan başvuru yöntemlerinden biri olup; ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların tümü, üst derecedeki yetkili mahkeme tarafından, müracaat üzerine, incelenerek konuyla ilgili tekrar karar verilmektedir. İstinaf kanun yolu ile gerçekleştirilen inceleme sonucunda, üst derecedeki yetkili mahkeme, yargı sürecinin usuller doğrultusunda yapılmadığını saptadığı takdirde, ilk derece mahkemesince verilen kararı feshetmektedir. Maddi olayın gerekliliklerine veya hukuksal açıdan yanlış karar verilmesi durumunda da kararı feshetmekte ve gerçekleştireceği yargılama neticesine göre uyuşmazlıkla ilgili tekrardan karar vermektedir<sup>68</sup>.

İlk derece mahkemesi tarafından verilen kesin karara karşı istinaf yoluna başvurulabilir. Ara kararlar, salt bir istinaf konusu olarak değerlendirilemez. Asıl hükme etkisi sebebiyle, ancak asıl hükümlerle birlikte istinaf sebebi olabilir. Bununla birlikte istinaf yoluna müracaat etme süresi otuz gündür. Bu otuz günlük süreç, ilk derece mahkemesi tarafından kararın ilgili taraflara bildirilmesi ile başlar.

İstinaf kanun yolunun gerçekleştirilebilmesi için tasarruf ilkesi doğrultusunda “talep” temel koşul olarak görülmektedir. Talep olmaksızın istinaf kanun yolu başlanamakta ve istinaf kapsamında inceleme de yapılamamaktadır. İstinaf dilekçesi, istinaf talebinde bulunan kararın verildiği mahkemeye ya da bir başka ilk derece mahkemesine teslim edilebilmektedir. İstinaf başvuru dilekçesi, ön büro ya da yazı işlerinde çalışan personele teslim edilmektedir. Fakat ön büroya ya da yazı işlerine teslim edilse de hâkim havalesinin olması zorunluluğu vardır. Bir diğer

<sup>67</sup> Çınarlı, s.18.

<sup>68</sup>Oğuz Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”. **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, 11 Mayıs 2012, ss. 2266-2267.

yandan elektronik olarak gerçekleştirilecek başvurularda ise, belgenin kendisine gönderildiğine dair personel tarafından hâkim onayına sunulması zorunludur. Bu durumda belge dosyanın tarafından sisteme kaydedilmektedir. Sistemde kayıtlı olmayan bir dilekçenin, istinaf başvuru dilekçesi olarak kabul edilmesinin olanağı yoktur<sup>69</sup>.

İstinaf yoluna başvururken yazılan dilekçe, kararı veren ilk derece mahkemesine iletilir. Söz konusu başvuru bölge idare mahkemesi başvuru defterinde kayıt altında tutulur. Müracaat eden taraf, bir başka mahkeme vasıtasıyla da başvuru yapabilmektedir. Bu hallerde de dilekçe kayıt altına alınıp kararı veren mahkemeye iletilir. Müracaatın yapıldığı mahkeme, başvuran tarafa alındığına dair bir belge verir. İstinaf dilekçesinde yer alması gereken unsurlar şu şekilde verilmektedir<sup>70</sup>:

- Müracaat eden ile karşı tarafın davadaki unvanları, isim, soyadı ve adresleri,
- Var ise yasal temsilci ve vekillerin isim, soyadı ve adresleri,
- Kararı veren mahkemenin hangisi olduğu ve tarihi ile sayısı,
- Kararın müracaat edene bildirildiği tarih,
- Kararın özeti,
- Müracaat nedenleri ve gerekçesi,
- İstem sonucu ve
- Müracaat edenin veya var ise yasal temsilcisi ya da vekilinin imzası bulunmak zorundadır.

### **1. Ehliyet Şartı**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bulunan istinafa dair düzenlemede istinaf dilekçesinin ehliyet yönünden inceleneceği bariz bir şekilde ifade edilmiştir. İstinafin, temyiz biçim ve usullerine dâhil olduğuna ilişkin hüküm doğrultusunda temyiz düzenlemesi incelendiğinde de aynı olgunu söz konusu olduğu için istinaf dilekçesinin ehliyet yönünden incelenmesinin genel hükümler doğrultusunda yapılacağı belirtilmektedir<sup>71</sup>.

Bununla birlikte davada taraf ehliyeti ve dava ehliyeti üzerine İYUK'un 31. maddesinde ehliyet konusunda, Hukuk Mahkemeleri Kanunu (HMK)'ya atıfta

<sup>69</sup>Devrim Güngör ve Âdem Albayrak, **İstinaf**, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2016, s. 70.

<sup>70</sup>Ruhi, s. 6-7.

<sup>71</sup>Sebahattin Taha Hasbutcu, **İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.86.

bulunulmuştur. Davada taraf ehliyeti, medeni hukuktaki hak ehliyetinin usul hukukundaki bir yansıması olarak görülmektedir. HMK'nın 50. maddesinde "Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine sahiptir" şeklinde ifade edilmiştir. Bu doğrultuda Medeni Kanun MK'a bakıldığında da hak ehliyetine sahip gerçek ve tüzel kişiler yürütülen davada taraf ehliyetine sahiptirler. Bu bağlamda dava ehliyeti ise tarafın bir davayı kendi ya da yetkilendireceği vekili ile beraber izleme ve usul işlemlerini gerçekleştirebilme ehliyetidir. HMK'nın 51. maddesinde "Dava ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir" ibaresi yer almaktadır. Bu doğrultuda medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan gerçek ve tüzel kişilerin dava ehliyetine sahip oldukları belirtilmektedir.

## 2. Menfaat Şartı

İlk derece mahkemesinin verdiği kararlar ilgili istinaf kanun yoluna başvurulabilmesi adına davacının taraf ve dava ehliyetine sahip olması yeterli değildir. Bununla birlikte davacının kararı istinaf yoluna başvurmada menfaatinin olması gerekmektedir. İdari işlem konusundaki dava, İYUK'un 2. maddesinin 1. fıkrası doğrultusunda menfaati ihlal edilen kişilerce açılabilir. İstinaf yoluna ise ilk derece mahkemesi tarafından verilen karardan menfaati ihlal edilmiş olan kişiler müracaat edebilmektedirler<sup>72</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda menfaat kavramının belirli bir tanımı yoktur. Menfaatin tanımı Sıddık Sami Onar'a göre<sup>73</sup> : "davacı ile dava teması süreç arasındaki makul ve ciddi bir ilişkidir". Turgut Candan'a göre<sup>74</sup> : "idari sürecin değişiklik yaptığı veya ortaya çıkmasına mani olduğu hukuki durumla olan ciddi ve makul ilişkidir". İl Han Özay ise menfaati<sup>75</sup>, "bir idari sürecin yargı merciine taşınabilmesi için onunla davacı arasında bulunan ilişki" olarak tanımlamaktadır. Menfaat için ortaya konulan birçok farklı tanımla birlikte iptal davası başlatabilmek için her menfaat ilişkisi de yeterli sayılmamaktadır. Bu bağlamda menfaatin ihlal edilmesi durumunda ihlalin saptanmasında üç koşulun gerçekleşmesi gerekliliği vardır. Bu üç koşula göre menfaat : meşru, kişisel ve güncel olmalıdır<sup>76</sup>.

---

<sup>72</sup> Hasbutcu, s. 86.

<sup>73</sup> Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, İstanbul, 1966, s. 1780.

<sup>74</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargı Usulü Kanunu**, PwC Türkiye, Altıncı Baskı, İstanbul, 2015, s. 114.

<sup>75</sup> İl Han Özay, **Gün Işığında Yönetim II – Yargısal Korunma**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 78.

<sup>76</sup> Hasbutcu, s. 87.

Hak arama özgürlüğü açısından sosyal devlet mantığı kapsamında genellikle maddi yönden olanakların olmasına yönelik düzenlemelerin gerçekleştirildiği günümüzde, kamu yararını üst mahkemenin iş yükünün hafifletilmesinde değil, vatandaşın hak arama özgürlüğünde gözlemlenen menfaatle bu iş yükünün hafifletilmesinde sınırlı manada taşıdığı menfaat arsında oluşturulacak dengede aramak gerekmektedir. Bu doğrultuda miktar ya da değeri yüz bin lirayı aşmayan (2019 yılı 144.000 TL) vergi davalarına dair ilk derece mahkeme kararlarına karşı temyiz yolunun kapatılmasında oluşan kamu yararı, üç esas şartın beraber gerçekleşmiş olması durumunda gündeme gelebilecek kamu yararını temellendirmeye yetmeyecek olduğu belirtilmektedir. İlk şart olarak, vatandaş kesin hüküm neticesinde kaybettiğini düşündüğü maddi değerden kolay bir şekilde vazgeçebilir durumda bulunmalı, ikinci şart olarak ise elenen hukuki uyuşmazlıklar olabildiğince düşük seviyede tutulmuş olmalı ve son şart olarak da gerçekleşen iş yükü azalması kayda değer derecede olmalıdır<sup>77</sup>.

#### **D. Türk Hukukunda İstinafin Tarihi Gelişimi**

Bu kısımda, Osmanlı İmparatorluğu ve Türkiye Cumhuriyeti dönemindeki durum ele alınacaktır.

##### **1. Osmanlı Döneminde İstinaf**

Tanzimat Fermanı'nın öncesinde, "Divanı Hümayun" kimi vakıalarda yüksek mahkeme olarak davaları yürütmekteydi ancak, bu istinaf kanun yolu ile birebir aynı niteliği taşımamaktaydı. Bunun yanı sıra şer'î yargı örgütünü de denetleyen Divanı Hümayun'un günümüz Türkiye'de karşılığı olan bir kanun yolu göstermek olanaksızdır. Divanı Hümayun'da dava kanıtlarının denetlenmesi ve öne sürülmesi açısından bir sınırlandırma söz konusu değildi. Divanı Hümayun, yürüttüğü davada, kimi zaman mahkemenin hükmünü bozarak, kendi karar almaktaydı. Ancak kimi zamanlarda da dava ile ilgili hukuki düşüncelerini ortaya koyup, tekrardan karar alınması adına davayı ilk derece mahkemesine aktarabilmekteydi. Bu nedenle Divanı Hümayun'u kanun yolu açısından istinaf veya temyiz kanun yolu şeklinde değerlendirme olanağı yoktur. 1839 yılında Tanzimat Fermanı'nın yayınlanmasının ardından Avrupa'dan alınan ilkelerinin Osmanlı hukuk sistemine dâhil edilmesi

<sup>77</sup> Selda Taner, "Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme", **TBB Dergisi**, Sayı:136, 2018, s. 215.



adına “nizamiye mahkemeleri” kurulmuştur. Tanzimat öncesinde, mahkemelerin şer’i kanunlara göre karar aldığından, söz konusu yeni sisteme uyum sağlamakta zorlanılmıştır. İstinaf kanun yolu, Avrupa’nın örnek alınması ile birlikte 19. yüzyılda nizamiye mahkemeleri ile birlikte Türk hukukunda yer almaya başlamıştır<sup>78</sup>. 1864 yılında şeriat kanunları ile ilgili uyuşmazlıklar dışındaki ceza ve hukuk davalarını yürütmek için örnek olarak Tuna ilinde ve akabinde diğer bazı illerde mahkemeler kurulmuştur. Bunların yanında “Şer’i Tetkikat Meclisleri” oluşturulmuştur. 1879 yılında “Divan-ı Ahkâm-ı Adliyenin Nizamname-i Dâhilîsi” adlı Yasa ile nizamiye mahkemeleri dört ayrı kola ayrılmıştır. Bu yasa doğrultusunda<sup>79</sup>;

- Daavi Meclisleri (kazalarda)
- Temyiz-i Hukuk Meclisleri (sancaklarda)
- Temyiz Divanları (vilayetlerde)
- Divan-ı Ahkâm-ı Adliye (İstanbul’da).

Bununla birlikte Merkez ile bağlı olan kazalarda yer alan Bidayet Mahkemeleri tarafından alınan cünha derecesindeki hükümler istinaf yoluyla görülmekteydi. Vilayet Bidayet Mahkemeleri’nde müfettiş-i hükkamın bünyesinde üç Müslüman ve üç Müslüman olmayan ve mümeyyiz olarak nitelendirilen seçim yolu ile gelecek azadan kurulan, Bab-ı Aliden atan hukuki süreçlere hâkim olan bir memur-u mahsus bulunmaktaydı. Vilayet Bidayet Mahkemeleri’nde yürütülen davalar, Müfettiş-i Hükkam ile mümeyyizler tarafından mühürlenerek mazbata ile beraber valiye sunulmaktaydı. Vali, yetkisi bünyesindeki kanunları işlerken, yetki alanı dışında kalanları devlete aktarmaktaydı. İl merkezlerinde Bidayet Mahkemesinin yanında, istinaf mahkemesi bulunmaktaydı. Bidayet Mahkemesi tarafından alınan nihai kararlara karşın müracaat edilen bir kanun yolu olarak davaları yürütmekteydi. İstinafa müracaat eden davalı taraf Bidayet Mahkemesi tarafından alınan ilk kararın doğru olmadığını ya da eksik olduğunu öne sürerek kendi menfaati doğrultusunda karar alınmasını arz etmektedir. İstinaf mahkemesi, yürüteceği denetleme neticesinde Bidayet Mahkemesi tarafından alınan kararın eksik ya da yanlış olduğu sonucuna erişir ise, dava dosyasının karara bağlanması için Bidayet Mahkemesine aktarabileceği gibi, bazı durumlarda denetleme yaparak uyuşmazlığın esası ile ilgili karar almaktaydı. Temyiz meclisleri, istinaf mahkemeleri

<sup>78</sup> Mustafa Şentop, **Şer’iyye Mahkemelerinde Temyiz ve İstinaf 19. ve 20. Yüzyıl**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1995, s. 43-44.

<sup>79</sup> Hasbutcu, s. 43.

bünyesinde değerlendirilmekteydi. İstinaf mahkemeleri Osmanlı döneminde iki ayrı bölüme ayrılmıştır. Birincisi, Divan-ı Ahkâm-ı Adliye Nezareti bünyesinde kurulan ve hukuk davalarını yürüten Hukuk-u Adliye İstinaf Mahkemesi; ikincisi ise, Ceza Mahkeme-i İstinaftır. İl merkezi olan bütün kazalarda bir istinaf mahkemesi bulunmaktaydı<sup>80</sup>.

1839 tarihli Tanzimat Fermanı'nın yayınlanmasından sonra Osmanlı dönemi batılılaşma sürecine girmiştir. Bölge Adliye Mahkemelerinin kuruluşu da bu dönemden sonraya tekabül etmektedir. Fransız Ceza Kanunu ve Ticaret Kanunları gibi nizamiye mahkemeleri de 1879 yılında artık yerini almıştır. Bu nizamiye mahkemeleri ile beraber Türk hukukuna dâhil edilen istinaf kanun yolu, Osmanlı'nın sınırlarının geniş bir bölgeyi kapsamamasından ve bu bölgelerde yeterli sayılarda hâkim eğitilememiş olmasından kaynaklı başarılı bir şekilde sürdürülememiştir<sup>81</sup>.

Bu bağlamda Türk hukuk sisteminde istinaf mahkemelerinin kaldırılma nedenlerinin birden çok olduğu öne sürülmüştür. Yıllar süren bir aşamalı yargılama sistemi ile istinaf kanun yolu icra edildikten sonra, öncelikle 1864 yılında, 1839 yılında Tanzimat Fermanı ile Hristiyan kesime bir güvence olacağı öne sürülerek iki aşamalı yargılama sistemine geçilmiştir. Söz konusu sistem büyük illerde ve şeriat mahkemeleri ile eş zamanlı icra edilmeye çalışıldığı için birbirlerinin zıttı olan bu iki yargı sisteminin beraber yürütüldüğü ve 1924 yılına kadarki süreçte sürdürülen bu sistem, Türk hukuk sistemi açısından tarihte en olağanüstü dönem olarak nitelendirilmektedir. Bunun yanı sıra Fransa'dan iktibas edilen kanunun gereği olarak mahkeme kuruluşu aynı şekilde yapılamamıştır. Söz konusu bu durumlara, o dönemde gerçekleşen diğer olumsuzluklar dâhil olduğu için istinaf kanun yolu icra edilemez bir düzeye gelmiş ve şer'iyeye mahkemeleri ile beraber kaldırılmıştır<sup>82</sup>.

## 2. Cumhuriyet Döneminde İstinaf

Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra 1924 tarihli ve 469 sayılı Mehakimi Şer'iyenin ortadan kaldırılmasına ve Mehakim Teşkilatına Ait Ahkâmı Muaddil Hakkında kanun ile şeriat mahkemeleri ilga edilmiştir. Bu kanunla beraber, istinaf mahkemeleri de ortadan kaldırılmıştır. Bu şekilde ilk derecede sulh, asliye ve ağır

<sup>80</sup> Figen Ulukan, **105 No'lu Şer'iyeye Sicili Transkripsiyonu**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2011, s. 337.

<sup>81</sup> Osman Arslan, "Türkiye'de İstinaf Mahkemelerinin Kurulmasının Desteklenmesi Projesi Kapsamında 2-3 Mart 2006 Tarihlerinde Yargıtay'da Düzenlenen Konferans Sunuşları", 2006, s.5.

<sup>82</sup> Bağcı, s. 19.

ceza mahkemeleri ile son derecede Yargıtay'ın yer aldığı sistem kurulmuştur. 1993 yılına kadarki süreçte farklı tarihlerde istinaf mahkemelerinin yeniden kurulması ile alakalı çalışmalar gerçekleştirilse de sonuç olarak istinaf mahkemeleri tekrardan kurulamamıştır. 1929'da Almanya'dan Ceza Muhakemesi Kanunu tamamıyla alınmıştır. Ancak bu kanunun gerçekleştirilen tercümesinin kötü olması nedeniyle istinaf mahkemeleri ile ilgili bölüm alınmamıştır. Bundan dolayı, hukuki inceleme makamı olan Yargıtay'ın iş yükü artarak olağanüstü kanun yolları kurulmuştur. Denizde Zapt ve Müsadere Kanunu yasada yer alan kanunlardan istinaf mahkemelerinin ortaya çıkarılışını ve istinaf mahkemelerine dair usul ilkelerini içeren tek kanundur. Fakat söz konusu kanunun yürürlüğe geçirilmesi tarihinin devlet tarafından belirlenmesi gerektiği için, yürürlüğe geçirilmemiştir<sup>83</sup>.

Osmanlı döneminde, Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasından sonraki dönemde, Osmanlı'nın son dönemlerinde hukuk sisteminde istinaf mahkemeleri yer almamaktadır. Söz konusu dönemdeki istinaf mahkemeleri, tamamıyla bağımsız bir niteliğe sahip olmadığı için ve ülkenin içinde yer aldığı savaş ve olumsuzluklar nedeniyle görevlerini gerçekleştirememişlerdir. Osmanlı Devleti'nin son zamanlarında hukuk sisteminde yer alan istinaf mahkemeleri 1924'te sistemden çıkarılmıştır. İstinaf mahkemeleri Türk hukukuna adli yargıda 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanunla idari yargıda ise 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile girmiştir<sup>84</sup>. Ayrıca 1982 sonrasında itiraz kurumu getirildiğinde yarı istinaf iken 6545 sayılı kanun ile tam istinaf şekline bürünmüştür.

1879'dan 1924'e kadarki dönemde Türk hukukunda yer alan istinaf mahkemelerinin sistemden kaldırılma nedenleri ise şu şekilde verilebilmektedir<sup>85</sup> :

- Osmanlı'nın geniş bir bölgeyi kapsamamasından dolayı ülke genelinde istinaf mahkemelerinin yayılamamış olması, yalnızca büyük vilayetlerde bulunmuş olması.
- İslam hukukunda yer alan mahkemelerin tek dereceli olması.
- İşinde uzman olan hâkimlerin yetersiz sayıda olması, hukuk bölümlerinden mezun olanların sayısının az olmasından ötürü, istinaf mahkemelerine zabıt

<sup>83</sup> Bağcı, s.19.

<sup>84</sup> Neslihan Dağlı, **Usul Hukukuna İlişkin Temyiz Nedenleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s.128.

<sup>85</sup> Sarıgözel, s. 49.

kâtipliğinden, hatta mübaşirlikten gelme kıdemi olan hâkimlerin atanması. İlk derece mahkemelerinde de hukuk bölümünü daha yeni bitmiş olan genç hâkimlerin yer almış olması. 1920’li yıllarda temyiz mahkemesi genellikle ilk derece mahkemesinin almış olduğu kararları doğru olarak tespit etmekte; istinaf mahkemesinin kararlarını ise ortadan kaldırmaktaydı.

- İstinaf kanun yolunda ilk yargılama süreci yinelendiği için işlerin birikmesi.

İstinaf mahkemelerinin yeniden oluşturulması için 1930’lu yıllarda ilk çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen çalışmaların ilk başlarında istinaf mahkemelerinin yeniden oluşturulması için “kanun tasarıları” hazırlanmıştır. 1932 yılında bu tasarıların ilki hazırlanmıştır. Bu tasarıdan sonra 1948, 1952, 1963, 1977, 1978, 1985 ve 1993 yıllarında da daha sonra tasarılar hazırlanmıştır. Fakat yine bu kanun tasarıları farklı nedenlerden ötürü yasalaştırılamamıştır. 1975’te Yargıtay, bir rapor ve kanun taslağı oluşturmuştur ancak bu da yasalaştırılamamıştır. Söz konusu tasarıların dışında “beş yıllık kalkınma planları” ve “yıllık programlar” da genellikle istinaf mahkemelerinin yeniden oluşturulması öngörülmüştür. Yine bu şekilde “hükümet programlarında” istinaf mahkemeleri ele alınmıştır ve kurulması adına gerçekleştirilecek çalışmalar açıklanmıştır. Yıllardır süren çalışmalar neticesinde istinaf mahkemeleri yeniden Türk Hukuk sistemine 6545 sayılı kanunla “bölge idare mahkemeleri” ismiyle yeniden kurulmuştur. İstinaf mahkemelerinin Türk hukuk sistemindeki yeri 80 yıllık bir süreçte sürekli olarak bir tartışma içerisinde yer almıştır<sup>86</sup>. Ayrıca 1982 sonrasında itiraz kurumuyla Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuş olup tam anlamıyla istinaf niteliği taşımadığından dolayı 6545 sayılı kanun ile tam istinaf şekline bürünmüştür.

Türkiye’de istinaf mahkemelerinin kuruluşu için kanun çalışmaları yürütülse de 2014’e kadar hukuki bir gelişme kaydedilememiştir. Sonuç olarak 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 18.06.2014’de yürürlüğe geçirilmiştir. İstinaf, idari yargı sisteminde 18.06.2014’te ve 6545 sayılı Kanun’un İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda gerçekleştirilen değişiklikle Türk hukukuna girdiği halde, gerçekleştirilen çalışmalar neticesinde istinaf mahkemelerinin bütün ülkede yürürlüğe 20.07.2016’da geçmiştir. Söz konusu düzenleme ile istinaf genel kanun yolu olarak değerlendirilirken; temyiz, özel bir

---

<sup>86</sup> Duygu Kulbay Kıvanç, **Medeni Yargıda Bölge Adliye Mahkemeleri ve İşleyişi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006, s. 22.

kanun yolu olarak değerlendirilmiştir<sup>87</sup>.

## II. İSTİNAF KAVRAMININ DÜNYADAKİ GELİŞİMİ

İstinaf kanun yolu, modern hukuk sistemlerinin hemen hemen hepsinde değişik kapsam ve biçimlerde yer almaktadır. Örneğin, üyesi olduğumuz Kara Avrupası hukuk sistemleri bünyesinde Almanya, Fransa, Hollanda, Avusturya, İsveç ve bunların dışında pek çok ülke istinaf kanun yolunu yüzyıllardır uygulamaktadır<sup>88</sup>. Verilen örneklerden Avusturya ve İsveç dar istinaf sistemi olarak adlandırılan ve Türkiye'nin de kabul ettiği istinaf sistemine benzeyen, denetimin ağırlıklı, ilk derecede yargılamasının bütünüyle yinelenmediği, tekrardan yargılamanın sınırlarının söz konusu olduğu bir istinaf sistemini özümsemişlerdir. Fakat verilen Hollanda örneğindeki gibi ülkelerin bazılarında ise, ilk derece yargılamasının ardından belli koşullar ile duruma göre istinafta daha kapsamlı bir biçimde, ilk derece yargılaması yinelenerek tekrardan bir yargılama gerçekleştirilebilmektedir. Almanya'ya bakıldığında ise son yıllarda geniş (klasik) istinaf sisteminden, dar (sınırlı) istinaf sistemine geçilmiş, bu doğrultuda değişiklikler gerçekleştirilmiştir<sup>89</sup>.

### A. İsveç Hukukunda İstinaf

İsveç yargı sistemi, temel olarak adli yargı, idari yargı ve özel görevli yargı olmak üzere üç dala ayrılmıştır. İsveç anayasasının yargıyı düzenleyen 11. Bölümü, yargı sisteminin genel hatlarını belirleyerek, İsveç yargı sisteminin genel yapısının nasıl olduğunu ifade eden bir hükümle başlamaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre adli yargıda ve idari yargıda üç aşamalı yargı sistemi yer almaktadır<sup>90</sup>. Bu sebeple anayasada gerek adli yargının gerekse idari yargının Yüksek Mahkeme, İstinaf Mahkemesi ve Bölge İlk Derece Mahkemelerinden oluşan, yasa ile diğer mahkemelerin de kurulabileceği ifade edilmektedir. Adli yargının en üst kademesinde Yüksek Mahkeme (Högsta Domstolen), onun bir alt kademesinde İstinaf Mahkemesi (Hovrätten), en alt kademede ise ilk derece mahkemeleri (Tingsrätter) bulunmaktadır. Bu yapıya benzer bir hiyerarşi idari yargıda da

---

<sup>87</sup> Hasbutcu, s. 49.

<sup>88</sup> Jean- Marie Woehrling, **Judicial Control of Administrative Authorities in Europe : Toward a Common Model**, Hrvatska i komparativna javna uprava vol. 6/3, 2006, s. 47.

<sup>89</sup> Muhammet Özkes (a), **Sorularla Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Medenî Usûl Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf Ve Temyiz)**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, s. 37.

<sup>90</sup> Bernard Micheal Ortwein, **The Swedish Legal System : An Introduction**, Ind. Int'l. &Comp. L. Rev, vol.13/2, 2003, s. 418.

görülmektedir. İdari yargının en üst kademesinde de Yüksek İdare Mahkemesi (Regeringsratten), bir alt kademesinde İdari İstinaf Mahkemeleri (Kammaratter), en alt kademesinde de ilk derece idare mahkemeleri (Lansratter) bulunmaktadır. Yargı sistemi kapsamındaki iki yüksek mahkemeye müracaat etme hakkı sınırlı bir nitelik taşımaktadır. Söz konusu mahkemeler, hukuki anlamda önemli gördükleri davaları ele alırlar. İsveç yargı sistemi ile ilgili düzenlemelerde de söz konusu mahkemelerin görev kapsamı bariz bir biçimde belirtilmemiştir ve hangi davayı yürüteceklerine kendileri karar vermektedirler. Yüksek mahkemeler, alt dereceli mahkemelerin ortaya koydukları kararları esas açısından sürekli inceler ve bu inceleme neticesinde ilk derece mahkemelerin kararlarını tasdikleyebilir ya da bozabilirler<sup>91</sup>.

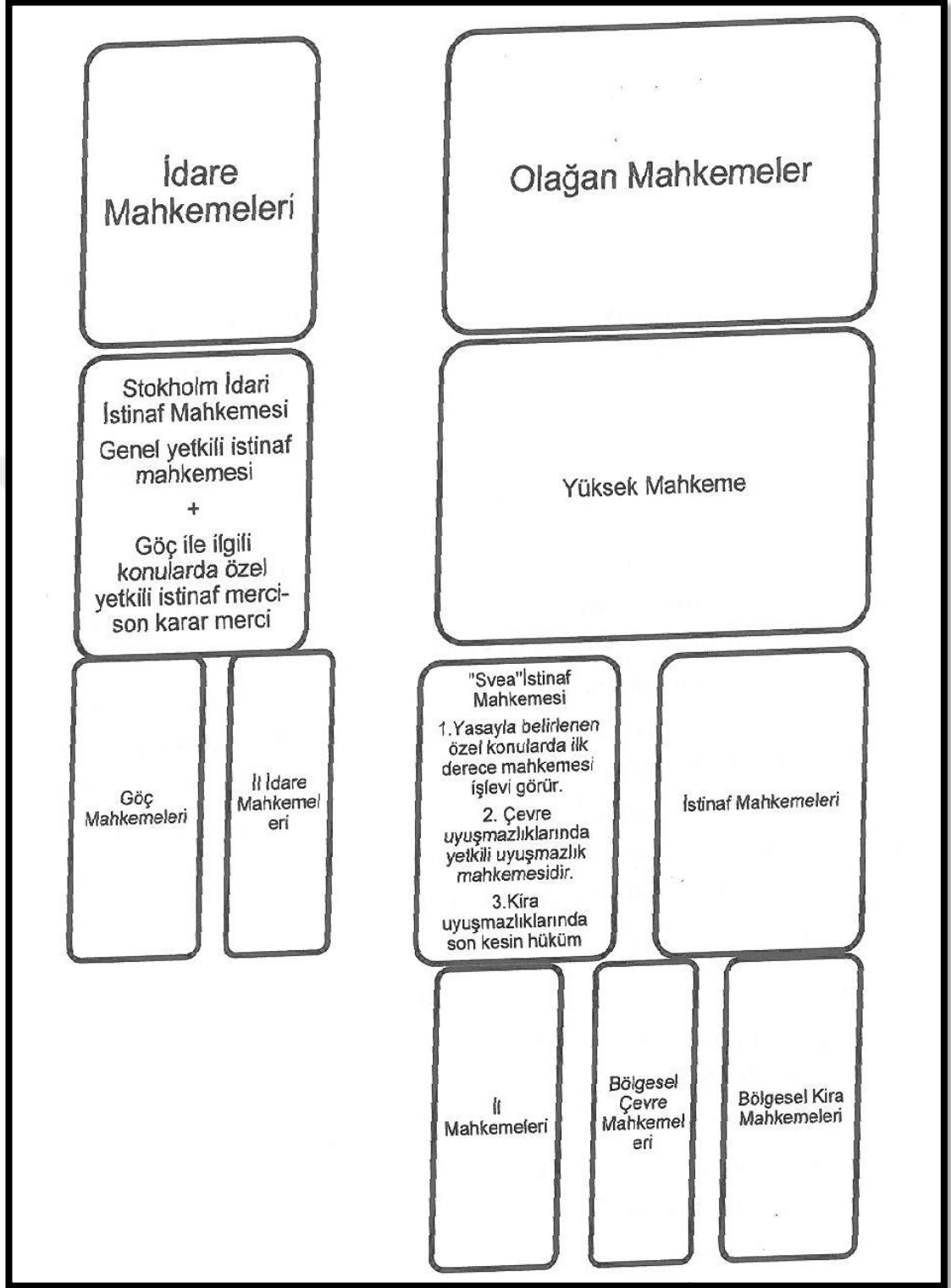
Yerel mahkemeler olarak değerlendirilen ilk derece mahkemeleri İsveç'te farklı büyüklüklerde 56 birinci derece mahkemesi yer almaktadır. Birinci derece mahkemeleri dava türüne göre oluşturulmaktadır ve davalar heyet şeklinde veya bir hâkimle yürütülebilmektedir. İlk derece mahkemelerinde, açılan hukuk davalarında ilk olarak hazırlık duruşmaları, ikinci olarak da esas duruşmalar gerçekleştirilmektedir. Davacı dava açmak için dilekçe yazarak, gerekçesini, kanıtlarını ve bu kanıtlarla neyi iddia ettiğini hedeflediğini bildirmek durumundadır. Dava dilekçesi, davalı kişiye ya da kuruma iletilerek savunma ve karşı iddialarını ortaya koymasına olanak verilir. Davalı tarafın cevap dilekçesi davacıya bildirilerek hazırlık duruşması günü saptanır. Sözlü ya da yazılı veya her ikisi ile beraber yürütülen hazırlık duruşmasında davacı ve davalı taraflar açıklamalar yaparlar ve karşı taraftan da açıklama yapmasını talep edebilirler. Hâkim bu süreçte taraflara yönlendirdiği sorularla açık ya da eksik durumların tamamlanmasını gerçekleştirir. Hazırlık duruşmasının hedefi, davaya ara vermeden bir sonuç ortaya koyacak sözlü esas duruşmaya hazır hale gelmektedir. Bundan dolayı tarafların anlaşması veya davanın kabul edilmesi durumunda esas duruşmanın gerçekleştirilmesinde gerek kalmaz<sup>92</sup>.

---

<sup>91</sup> Serkan Ekiz, "İsveç Anayasası Üzerine Notlar", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, 2018, s. 104.

<sup>92</sup> Hukuk Muhakemesinde İstinaf El Kitabı, Türkiye Cumhuriyeti'nde İstinaf Mahkemelerinin Kuruluşunun Desteklenmesi AB-Eşleştirme Projesi, **Adalet Bakanlığı**, Ankara, 2007, s. 11.

Şekil 4 :İsveç Yargı Örgütü



Kaynak: Çınarlı, s. 48.

Şekil 4'ten de anlaşılacağı üzere İsveç'te idari yargıda istinaf sistemine yer verilmiştir.

Bununla birlikte yargıç, iptal doğrultusunda karar alabileceği gibi, doğru idari işlemin uygulanması doğrultusunda da karar alabilir. Mahkemenin vermiş olduğu karar, o andan itibaren geçerli sayılır ve ileriki dönemler için hüküm ve sonuç yaratır. Yalnız sosyal güvenlik yardımı ya da vergi gibi durumlarda geçmişte etkileyen hüküm ve sonuç ortaya çıkabilmektedir. Mahkeme kararı genel olarak yalnızca taraflar açısından hüküm niteliği taşır ve önceden verilmiş olan yargı kararları resmi açıdan bağlayıcı nitelikte değildir. Karar verme sürecinde mahkemenin yeni karar vermesi mümkündür. Yüksek İdare Mahkemesi'nin içtihatları da bağlayıcı nitelikte değildir ancak uygulama sürecinde genel olarak bunlara uygun hareket edilmektedir<sup>93</sup>.

İsveç'te Yüksek İdare Mahkemesinin içtihat mahkemesi olarak görev yapmasını gerçekleştirmesi hedefiyle 1970'li yılların ilk dönemlerinde idari istinaf mahkemelerinin oluşturularak, idari anlaşmazlıklar üçlü yargılama kademesini esas alan sistem ile çözümlenmeye başlanmıştır. Böylece, Adalet Bakanlığı Yargı Reformu Stratejisi ve Adalet Bakanlığı İl İsveç Ulusal Mahkemeler İdaresi arasında gerçekleştirilen bir protokol bünyesinde idari yargıda istinaf çalışmaları yürütülmüş olmaktadır. Bir diğer deyişle, İsveç hukukunda istinafla ilgili düzenlemelere gidilmiş olması, Türk Hukuku bakımından da önemli görülmektedir<sup>94</sup>.

## **B. Hollanda Hukukunda İstinaf**

Hollanda'da diğer Avrupa ülkelerindeki gibi üç aşamalı bir yargı sistemi bulunmaktadır. İstinaf kanun yolu, ikinci derece yargılama sistemi olarak nitelendirilmektedir. Hollanda yargı sistemi kapsamında, hukuk ve ceza mahkemelerinin yanında idare mahkemelerini de bulunduran 19 Bölge Mahkemesi yer almaktadır. Basit olarak nitelendirilecek davalar çoğunlukla bir hâkim tarafından yürütülerek karara varılmaktadır. Ancak davanın daha zor ve karmaşık yapıda olduğu durumlarda genellikle üç hâkimin bulunduğu bir kurul karar verme yetkisine sahiptir. Bunun yanı sıra daha küçük yerleşim bölgelerinde alt bölge mahkemeleri de bulunmakta ve bu mahkemeler tek hâkim tarafından yürütülmektedir. Söz konusu bu bölge mahkemeleri ve alt bölge mahkemelerinin üst aşamasında istinaf mahkemeleri

---

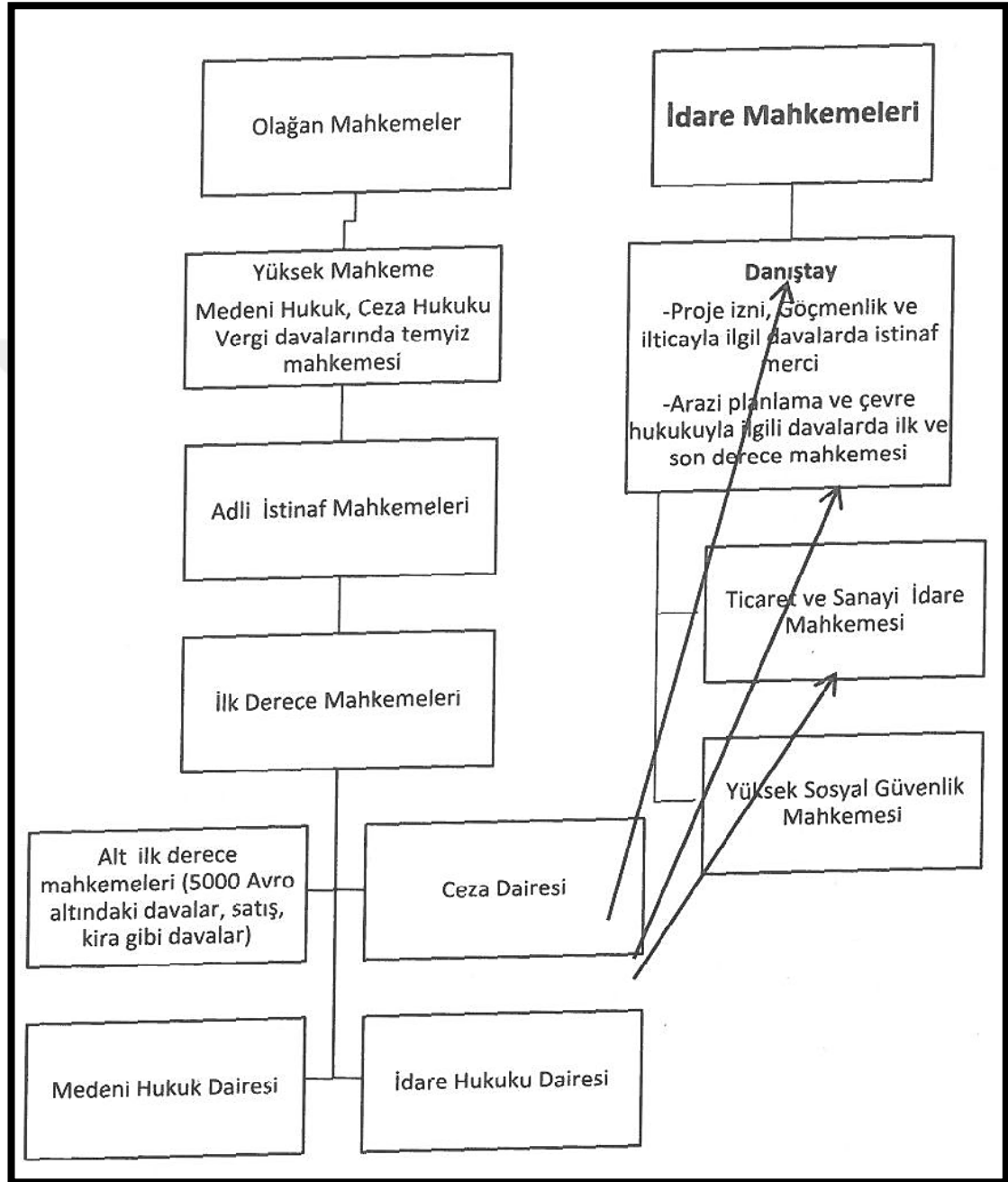
<sup>93</sup> Müslüm Akıncı, "İsveç İdare Hukuku", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2008, s. 212.

<sup>94</sup> Nuray Ekşi, "2014 Yılında Kabul Edilen İdari Yargıda İstinaf Müessesesinin Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Kapsamında Açılacak İdari Davalara Etkisi", **Göç Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2015, s.36.



yer almaktadır. Hollanda’da 5 adet istinaf mahkemesi yer almaktadır. Yüksek Mahkeme ise Hollanda’da en yetkili mahkemedir<sup>95</sup>. Şekil 5’te de görüldüğü üzere, istinaf mahkemeleri, olağan mahkemeler arasında yer almaktadır.

**Şekil 5 : Hollanda Yargı Örgütü**



**Kaynak:** Çınarlı, s.52.

Şekil 5’te de görüldüğü üzere, istinaf mahkemeleri, olağan mahkemeler arasında yer almaktadır.

<sup>95</sup> Hukuk Muhakemesinde İstinaf, **Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Dairesi Başkanlığı**, Ankara, 2016, s.20.

İlk derece mahkemelerince verilen ve maddi değeri 1750 € ya da üstündeki davalarda istinaf kanun yoluna gidilebilmektedir. Söz konusu maddi değer altında olan davalarda ise nihai karar doğrultusunda istinaf kanun yoluna başvuru yapma olanağı yoktur. Bu bağlamda Hollanda'da istinaf aşamaları şu şekilde verilebilmektedir<sup>96</sup>.

**İstinafa Başvuru Hakkı:** İlk derece mahkemesinde yürütülen bir davayı kısmen ya da tamamen kaybeden veya aleyhine nihai karar alınan davalı taraf, istinaf kanun yoluna başvurabilir. Genel olarak ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlarda %5 ile %10 arasında karşı istinaf müracaatı yapılabilmektedir.

**İstinafa Başvuru Süresi:** İstinaf kanun yoluna müracaat süresi 3 ay olup, bildirim ya da tebliğ tarihi ile birlikte başlamaktadır. İstinaf kanun yoluna müracaat eden davalı taraf 6 haftalık bir süreçte nihai karara neden itiraz ettiğine dair iddiaları kapsayan savunmalarını, dilekçe olarak istinaf mahkemesine vermeli ve karşı davalı tarafa da tebliğ çıkarmak zorundadır. Aleyhine istinaf kanun yoluna müracaat edilen davalı tarafın da söz konusu dilekçeye karşı savunma verme süreci de tebliğ tarihinden itibaren 6 haftadır.

**İstinaf İncelemesinin Kapsamı:** İstinaf mahkemesi, incelemeye tabi tutulması gereken nihai kararı ortaya koyan mahkemenin söz konusu dosya ile ilgili karar alırken sahip olduğu bütün yetkileri elinde bulundurmaktadır ve dava ile ilgili kendi kararını ortaya koyma zarureti vardır.

**İstinaf Başvurusunun İcraya Etkisi:** İlk derece mahkemesi, davalı taraflardan birinin müracaatıyla, başka şekilde karar vermedikçe, konusu parayla ilgili kararlara karşın istinaf müracaatı icrayı durdurma yetkisine sahip olacaktır.

**Karşı İstinaf:** Davalı taraflardan birinin belirlenen sürede istinaf kanun yoluna müracaatta bulunması durumunda, diğer davalı taraf istinafa başvuru süresini geçirmiş dahi olsa, cevap sürecinde istinaf kanun yoluna başvuru yapabilmektedir. Ancak istinaf kanun yoluna başvuru yapabilmesi için, müracaatı yapan davalı tarafın kısmi bir şekilde de olsa aleyhine karar verilmiş olması gerekmektedir.

**Aleyhine Karar Verme Yasağı:** İlk derece mahkemesinde alınan nihai karara dair istinaf kanun yoluna müracaat eden kişi ile ilgili istinaf mahkemesinde söz konusu tarafın aleyhine olan durumun daha da aleyhine olacak biçimde karar alınması durumu söz konusu olamaz.

---

<sup>96</sup>Adalet Bakanlığı, 2007, s.17.

**Ara Kararlara Karşı İstinaf Yolu:** İlk derece mahkemesince esasa dair kararın öncesinde, farklı ara kararların alınması olanağı vardır. Söz konusu ara kararlar kimi zaman davanın esasına dair ön kararları kapsar niteliktedirler; kimi zaman ise yalnızca usul ile ilgili olan konuları kapsamaktadır. İlk derece mahkemesinin ara kararlara karşın istinaf kanun yolunu tanımadığı müddetçe arar kararlara karşı istinaf başvurusu esas karara karşı istinaf müracaatı ile beraber yapılmaktadır. Doğrudan istinaf kanun yolu ara kararlara karşı açıldığı durumda, davalara ara karara ilişkin istinaf mahkemesi kararını alana karar bir süre beklenir.

**Geçici Kararlar ve İstinaf:** Acil durumlar karşısında kanun, daha değişik, resmi olmayan ve çok daha hızlı bir sürecin işlemesine izin vermektedir. Karar genel olarak bir haftalık bir süreçte verilir. Söz konusu kararlar çoğunlukla nihai karar niteliğine sahip olmamaktadır. Fakat uygulama sürecinde davalı taraflar söz konusu kararları hukuki niteliklerini belirlemesi bakımından kabul ederler. Geçici kararlara karşın istinaf müracaatı 4 haftalık bir süreçte yapılmaktadır.

**İstinaf Mahkemesinin Görevi:** Nihai karar doğrultusunda müracaat edilen karşı istinaf mahkemesi, hata yapıldığı takdirde davayı yeniden ilk derece mahkemesine sevk edemez ve davaya bütünüyle kendi karar verir. Yalnızca ara kararlara karşı gerçekleştirilen istinaf müracaatlarında, dava ilk derece mahkemesine tekrardan gönderilebilmektedir.

### C. Fransız Hukukunda İstinaf

Fransa'da istinaf sistemi 31 aralık 1987 tarihli idari yargı reformuyla kabul edilmiştir. Buna bağlı olarak da 2011'den itibaren Fransa'da deniz aşırı ülkelerdeki mahkemeler de dâhil 42 adet idare mahkemesi bulunmaktadır. İlk derece mahkemelerinde hala takriben 850 hâkim çalışmaktadır. 850 hâkim, 183.000 karar almıştır. Söz konusu kararların 1/3'ü ise üç hâkimden oluşan heyetler tarafından verilmiştir<sup>97</sup>.

Fransız usul hukuku yaklaşımında, kanun yolları esas olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. İkili sınıflama sisteminin bir tarafı hedefe, diğer tarafı ise istisnai olup olmama durumunu belirleme niteliğindedir. Kanun yollarının hedefleri dikkate alınarak gerçekleştirilen sınıflama doğrultusunda iki çeşit kanun yolu ortaya koyulmaktadır. Mahkeme tarafından alınan bir karardan vazgeçmeye, karardan geri

<sup>97</sup> Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, 11 Mayıs 2012, s. 2263.

dönme dair kanun yolu (retractation), mahkeme tarafından alınan bir kararı düzenlemeye, iyileştirmeye dair kanun yoludur (reformation). İlk derece mahkemesince alınan bir kararın, aynı mahkeme aracılığı ile kararın yeniden incelenmesi ve gerektiği durumda söz konusu kararın bozulmasına imkân veren müracaat yolları, geri dönme (retraction) kanun yollarıdır. Fransız hukuku açısından, itiraz ve yargılamanın düzenlenmesi geri dönücü kanun yollarından biridir. Bu doğrultuda ilk derece mahkemesince alınmış olan kararın üst derece mahkemesi tarafından incelenmesini, gerektiği durumda ise soruşturma süreçlerinin yenilenmesi imkânı sunan başvuru yolu, düzeltmeye, iyileştirmeye dair (reformation) istinaf yoludur<sup>98</sup>.

Fransız hukukunda kanun yolları ile ilgili ortaya konulan esas unsur, bir mahkeme kararı doğrultusunda gerçekleştirilen müracaatın aynı mahkeme ya da bir üst mahkemesince denetlenmesidir. İkinci unsur, kanun yollarına göre farklılaşmaktadır. Kanun yollarının olağan olup olmamasına göre değişkenlik göstermektedir. Fransız doktrininde özümşenen yaklaşım doğrultusunda kanun yollarına (voies ordinaires), başvuran herkese açıktır. Olağan kanun yoluna müracaat edilebilmesi için konu ile ilgili özel bir kanunun olup olmaması önemli görülmemektedir. Bu doğrultuda, olağanüstü kanun yolları (voies extraordinaires) yalnızca istisnai durumlarda tanınmıştır. Kanunun açık bir şekilde öngördüğü durumlarda olağanüstü kanun yollarına başvuru yapılabilmektedir. Fransız doktrinine göre olağanüstü kanun yolları, olağan kanun yolları ile bir arada bulunamazlar<sup>99</sup>.

Kuruluş hükmünde, istinaf mahkemelerinin 5 olan sayısı, sonradan 8'e çıkarılmıştır. İdari anlaşmazlıkları ilk derece mahkemelerinde çözmekle yükümlü idari mahkemelerin aldığı kararlar, istinaf kanun yolu ile idari istinaf mahkemeleri tarafından yeniden incelemeye alınır. İstinaf mahkemelerinin aldığı kararlara karşı, temyiz mercii olan Conseil d'Etat'a müracaat edilmektedir<sup>100</sup>.

Bununla birlikte Fransız Hukukunda istinaf kanun yolu, yoklukta alınan kararlara karşı ikinci derece yargı yolu olarak tanımlanan itirazdan farklıdır ve yüze karşı ya da yoklukta alınan kararlara karşı kabul görülen olağan bir kanun yolu olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra ikinci derece yargı yolunda her ikisi de

---

<sup>98</sup> Adalet Bakanlığı, 2007, s. 15.

<sup>99</sup> Haluk Konuralp, "Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafın Yeri (Hukuk Davaları Açısından)", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:50, Sayı:1, 2001, s.27.

<sup>100</sup> Ahmet Akbaba, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2014/2, 2014, s.445.

ikinci derece incelemeyi ortaya koyan söz konusu kanun yolunun itiraz yolundan farklı olması, yargılamayı gerçekleştiren ilk derece mahkemesinin verdiği kararı inceleyen mahkemenin ilk derece mahkemesinden üst aşamadaki istinaf mahkemesi olmasında kendini ortaya koyar. Bu bağlamda Fransız hukukunda istinaf aşamaları şu şekilde verilmektedir<sup>101</sup>.

**İstinaf Başvurusunun Kabul Şartları:** İstinaf başvurusunun kabul edilmesi, biçime ve esasa dair kurallar doğrultusunda belirlenmiştir.

**İstinaf Başvurusunun Esasa İlişkin Kabul Şartları:** İstinaf başvurusunun esasla ilgili koşullarından bazıları istinaf başvurusunun konusunu belirleyen karara, bazıları ise istinaf müracaatını gerçekleştiren kişiyle ilgili olmaktadır.

**İstinaf Başvurusunun Etkileri:** Hukuk davalarında, istinaf müracaatının iki esas etkisi bulunmaktadır. Söz konusu etkilerden birincisi cezayı durdurucu etkisi, ikincisi ise, üst mahkemesince kararın yeniden incelenmesidir.

Fransız idari yargı sisteminde, farklı yargılama usulleri gerçekleştirilmektedir. Bu farklılıklar dosyaların aciliyetine göre değişkenlik göstermektedir. 2000’de yürürlüğe konan bir yasa ile gerçekleştirilen düzenleme doğrultusunda hâkim, bir idarenin “esas özgürlükleri bariz bir şekilde yasaya aykırı ve ağır şekilde ihlal” ettiği, aciliyet gerektiren durumlarda 48-72 saatlik bir süreçte idarenin tutumunu sonlandıran bir karar verebilmektedir. Bu hızlı usulün gerçekleştirilmesi, etkin yargının teminatı olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte hızlı usulün gerçekleştirilmesi sıklıkla bir araya gelmeyen dört etmenin beraber gerçekleşmesi ile bağdaşık bir biçimdedir. Bu etmenler:

- Acil olma niteliği,
- İhlalin ciddiyeti,
- Kararın alenen yasadışı olması,
- Sıradan bir hakla karıştırılmaması gereken temel özgürlüğün sınırlandırılmış olması.

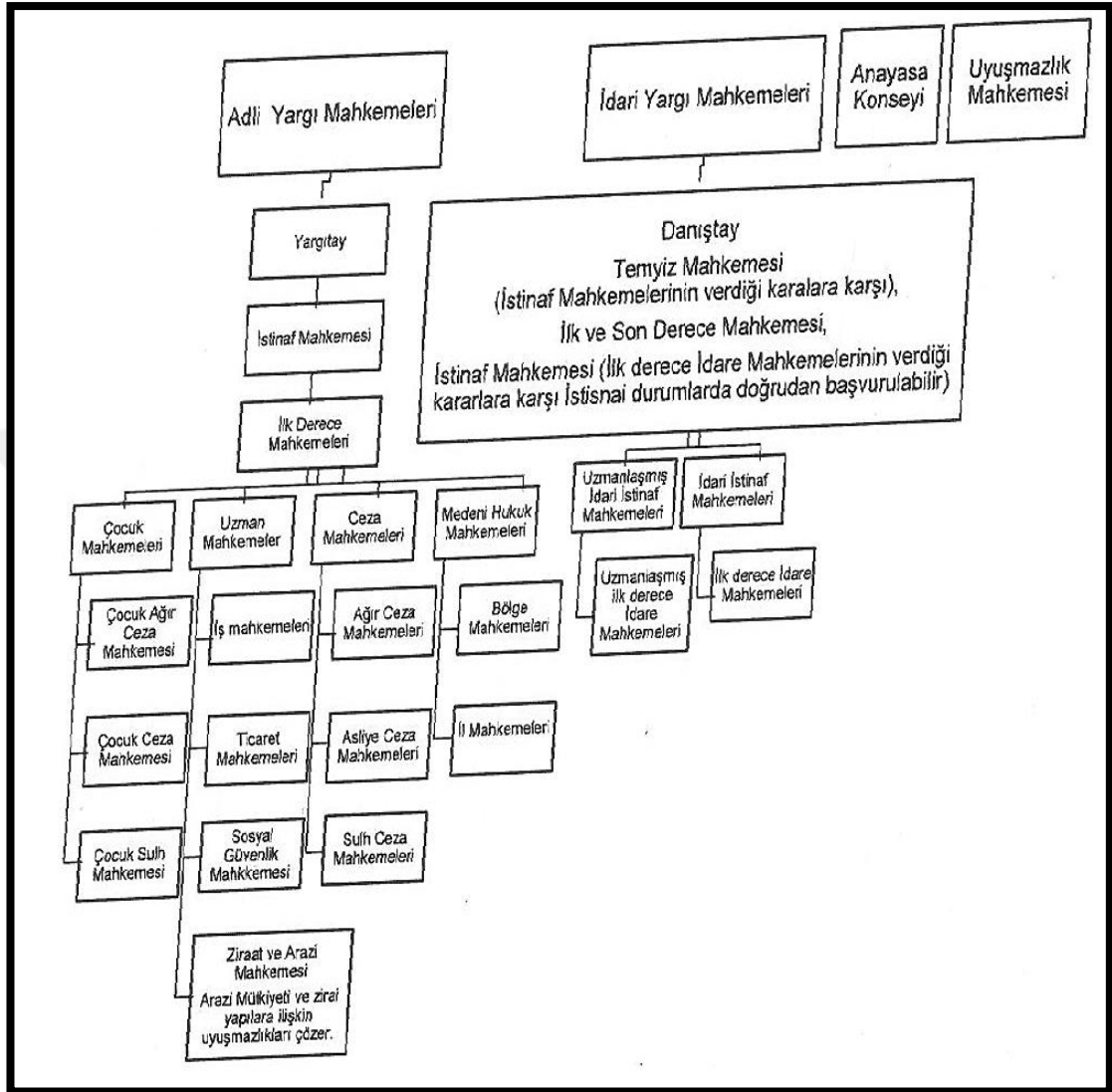
Buna örnek olarak, 48 saatlik süreçte karar verilmesi gerekliliği olan dosyalarla ilgili tek hâkim tarafından karar verilmektedir. Söz konusu kararlara karşı istinaf mahkemesine itiraz etme hakkı açıktır ve önlem özelliği taşıyan

---

<sup>101</sup> Durmuş Tezcan, “Fransız Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf”, **Adalet Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, s.1.

kararlar olmayıp, anlaşmazlığı tamamı ile ortadan kaldıran esastan kararlar niteliğindedir<sup>102</sup>.

**Şekil 6 : Fransa Yargı Örgütü**



**Kaynak:** Çımarlı, s. 40.

Şekil 6'da Fransız Yargı Örgütü bütün aşamalarıyla detaylı bir şekilde verilmiştir.

#### **D. Alman Hukukunda İstinaf**

Almanya, çoğunlukla Roma ve İtalya hukukunun etkisi altında kalmıştır. Almanya'da 15. yüzyıldan itibaren Roma Hukukunun istinafa ilişkin bölümleri

<sup>102</sup> Akbaba, s. 441.

uygulanmaya başlamıştır. 1495 yılında istinaf kanun yolunu ilk kez kabul eden yasa yürürlüğe geçmiştir. Söz konusu dönemde yayınlanan ilk yüksek mahkeme hükmü, istinafa başvurabilmeyi yasal hale getirmiştir. Fakat söz konusu yasa ceza hukuku bakımından istinafa başvurabilme hakkını tanımamıştır. Daha sonradan Fransa'nın Almanya'yı işgal etmesi ile beraber kimi yerlerde hukuk alanında gelişmeler gerçekleşmiştir. Söz konusu dönemde Fransız kanunlarının Alman kanunlarından çok daha üstün olması, Fransa'nın Almanya'dan geri çekilmesinden sonra Almanya'nın Fransa kanunlarını uygulamasına vesile olmuştur. Almanya'da bu dönemde adli yargı aşamalı bir nitelikteydi. Hafif suçlarda toplu asliye mahkemesi (Schöffengericht), suç derecesinin arttığı durumlarda, eyalet mahkemesi (Strafkammer) ve çok ağır suçlarda jürilerin de bulunduğu ağır ceza mahkemeleri şeklinde sınıflandırılmıştır. İstinaf, yalnızca hafif suçlara ilişkin davaları yürüten toplu asliye mahkemesinin almış olduğu kararlara karşı kabul görülmüştür ve inceleme aşamasının da eyalet mahkemeleri tarafından yapılması kabul edilmiştir<sup>103</sup>.

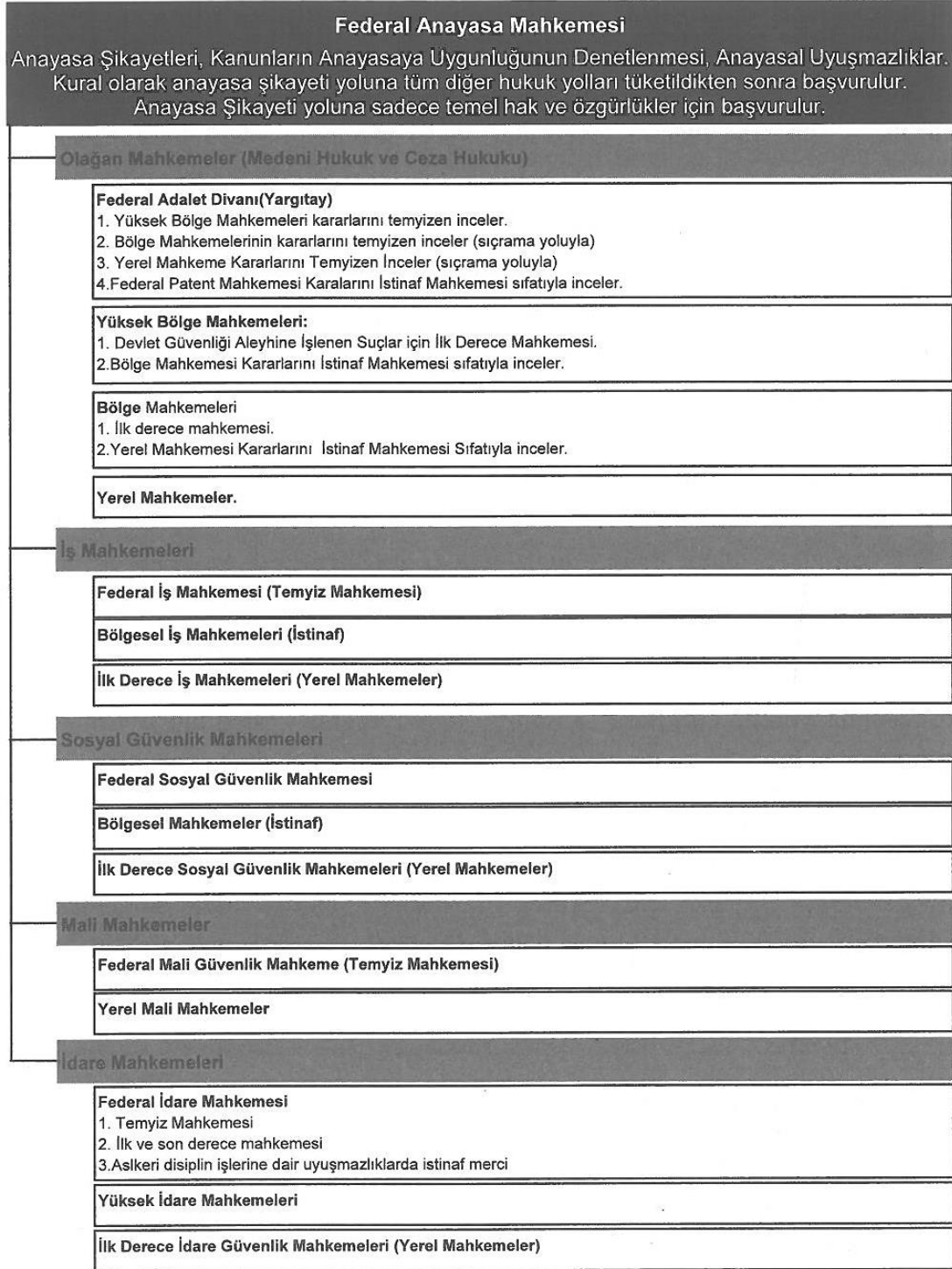
Anayasa mahkemesi olan Almanya'da genel mahkemeler, ceza ve hukuk davalarını yürütmektedirler. Genel mahkemeler ile birlikte iş, sosyal güvenlik, vergi ve idari davalara bakan farklı mahkemeler de yer almaktadır. Alman hukuk yargılamasında dört aşamalı yargı sistemi mevcuttur. Bu mahkemeler sırasıyla; ilk derecede yerel mahkemeler (Amtsgerichte-sulh), eyalet mahkemeleri (Landgerichte-asliye), istinaf mahkemeleri (Oberlaandgerichte) ve federal mahkemelerdir. (Bundesgerichtshof). İlk derece mahkemeleri kira ve aile hukuku ile ilgili maddi değeri 5000 €'u aşmayan hukuk davalarını yürütmektedirler. Bunların haricindeki davaların bütünü ilk derece mahkemesi olarak eyalet mahkemelerinde ele alınır. İlk derece mahkemelerinde yargılamanın hızlı ve verimli olması açısından davalı taraflar bu konuda mahkemeler ile işbirliği yapmak durumundadırlar. Bu doğrultuda taraflar iddia, savunma ve delillerini mümkün mertebede tam, açık ve makul bir biçimde sunmalıdırlar. Mahkeme tarafından belirlenen süre içerisinde dava tarafları iddialarını ibraz etmelidirler ve belirlenen süreç aşıldığı takdirde mahkemenin ileri sürülen iddiaları kabul etmeme olanağı vardır. Tam, açık ve makul olmayan gerekçeler mahkeme tarafından dava taraflarına açıklatılır. Bunun

---

<sup>103</sup> Bülent Bağcı, **Olağan Kanun Yolu Olarak İstinaf Ve Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Savcısının İstinafta Rolü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s.14.

gerçekleştirilmemesi durumu ise istinaf kanun yoluna başvuru yapabilme imkânı sunabilmektedir<sup>104</sup>.

### Şekil 7 : Almanya Yargı Örgütü



**Kaynak:** Çınarlı, s. 43.

Şekil 7’de Alman Yargı örgütü detaylı bir şekilde verilmiştir.

<sup>104</sup> Adalet Bakanlığı, 2016, s. 17.



Bununla birlikte Alman Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunu'nda yer alan kanun yolları konusunda iki farklı dava süreci mevcuttur. Hafif ve orta suçlar söz konusu olduğunda ilk derece mahkemesi şeklinde mahalli mahkemeler yetkili olmaktadır. Mahalli mahkemelerin alacağı kararlar karşısında istinaf kanun yoluna başvurulabilmektedir. Temyiz edilen karara dair istinaf mahkemesi olarak ise eyalet mahkemeleri yetkili olmaktadır. Bu bağlamda eyalet mahkemelerinin vermiş kararlara karşı da yenilenme yolu ile itiraz gerçekleştirilebilmektedir. Revizyon, söz konusu davayı Almanya'nın farklı bölgelerindeki yüksek eyalet mahkemelerine iletir. Ağır suçların olduğu durumlarda ise, farklı bir kanun yolu gerçekleştirilir. Söz konusu durumda, ilk derece mahkemesi, eyalet mahkemesi olacak, daha sonraki tek kanun yolu olan yenilenme başvurusu Federal Yüksek Mahkemeye yapılacaktır. Bu doğrultuda, Alman hukukundaki kanun yollarında eğer dava tarafın hafif bir suçtan ötürü hüküm alması durumunda gerek istinaf gerekse yenilenme yoluna başvuru yapabilmekte; ancak ağır bir suçtan ötürü hüküm giymesi durumunda yalnızca revizyon kanun yoluna başvuru yapabilmektedir. Revizyon kanun yolu, davanın yalnızca hukuka uygun olup olmadığını denetlemektedir ve vakayı yeniden ele almamaktadır<sup>105</sup>.

2002 yılında Alman istinaf sisteminde değişiklik gerçekleştirilmiştir. Bu değişimden sonra istinaf sistemi denetim yargılaması niteliğine büründürülmüş, daha önceden yapılan düzenlemeden farklı olarak istinaf incelemesinin kapsama alanı değiştirilmiştir. Ortaya konulan yeni sistemde, Alman Usul Kanunu'nun 529. paragrafı doğrultusunda istinaf mahkemesinin hangi dava iddiasını temel alarak hüküm verebileceği belirlenmektedir. Söz konusu hüküm, bu yeni istinaf sisteminde merkezi bir niteliğe sahip olmaktadır. Gerçekleştirilen değişimden önce, birinci derece mahkemesinin kararına ilişkin bütün talepler, istinafın da konusu niteliğini taşımaktaydı. Bunun yanı sıra istinaf kanun yoluna müracaat eden dava tarafları, istinaf derecesinde de yeni talepler sunabilmekteydiler. Ancak söz konusu değişimden itibaren, dava taraflarının istinaf derecesinde yeni talep sunabilme hakları, korunmuş olsa da yüksek oranla kısıtlanmıştır. Karşı tarafın onayının ya da haklı gerekçelerinin bulunması durumunda davanın değiştirilmesine ya da genişletilmesi hakkı sunulmuştur. Fakat sunulan bu yeni talepler, Alman Usul

---

<sup>105</sup> Sarıgüzel, s. 46.

Kanunu'nun 529. paragrafının esasları doğrultusunda olmak zorundadır. Söz konusu hükme göre, birinci derece mahkemesinin belirlediği vakıaların eksik ya da yanlış olduğu doğrultusunda şüphe edilmesine sebep olan somut temeller yok ise, istinaf mahkemesi yargılamayı ve hükmünü birinci derece mahkemesi tarafından belirlenen vakılara dayandırma zorunluluğu vardır. Çünkü Alman Hukukunda, birinci derece mahkemesinin vakıa belirlemelerinin kural gereği doğru ve tam olduğu varsayılmaktadır<sup>106</sup>.

Bununla birlikte Alman Ceza Usul Kanununa göre, kural niteliği olan birinci derece mahkemelerin bütün kararlarına karşın istinaf kanun yoluna başvuru yapılabilmektedir. Fakat bazı istisnai durumlar da görülebilmektedir. Söz konusu istisnai durumlar para cezaları ve benzeri cezalarda istinaf kanun yoluna başvuru yapılabilmesi için yalnızca mahkeme tarafından kabul edilmesiyle ilişkidir. İstinaf kanun yoluna müracaat edilmesi, hükmün bildirim ya da tebliğiyle birlikte bir haftalık bir süreç olup, dava tarafların talep sunması ile olanaklıdır. İstinaf başvurusu ile mahkeme tarafından verilen kararın infazının durdurulması söz konusu olmaktadır. İstinaf mahkemesinde, deliller yenilenebilir fakat istinaf mahkemesi birinci derece mahkemesi kararını istinaf sebebinin kapsamında denetleyerek hükmü bozmakta ya da esas hakkında karar vermektedir. Eğer birinci derece mahkemesi bakımından yetkisizlik durumu söz konusuysa hüküm geri alınarak yetkili birinci derece mahkemeye dava dosyası gönderilir. Sanık ya da kanuni temsilci ya da savcı, sanığın menfaatini gözeterek istinaf müracaatını yapmış ise, mahkeme, sanığın aleyhine sonuç verecek biçimde karar alamaz. Dava taraflarının, istinaf kanun yoluna başvurma hakları doğmuş ise, davada güvenlik önlemleri ile ilgili kararlar dışında temyiz yoluna da müracaat edebilirler<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> Tolga Akkaya, **Medenî Usûl Hukukunda İstinafa Başvuru, İstinaf İncelemesi Ve İstinaf Mahkemesinin Verebileceği Kararlar**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2008,s. 277.

<sup>107</sup> Ersan, s. 20.

### III. İSTİNAF TÜRLERİ

İstinaf, tarihsel süreç ele alındığında klasik (tam istinaf) ve dar anlamda istinaf (sınırlı istinaf) şeklinde iki başlığa ayrılır. Ortaçağ döneminde, maddi ve hukuki vakıa ayrımı yapılmaması ve yeniçağın ilk dönemlerinde ise yargılama sisteminin yenilenerek oluşturulduğu yargılama klasik istinaf olarak tanımlanmaktadır. 18. yüzyıldan sonra maddi sorun ile hukuki sorun birbirinden ayrılmıştır ve gerçekleştirilen ilk yargılama sürecinde işlemlerin hepsini yeniden inceleyen denetim sisteminin yanlış olduğu düşüncesi istinafta yeni bir türün ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Söz konusu yeni istinaf türü de dar anlamda istinaf olarak isimlendirilmiştir. Dar anlamda istinafta gerçekleştirilen yargılamanın bütünüyle yinelenmesi fikrinden uzaklaşarak gerektiği durumlarda öğrenme yargılamasının gerçekleştirilmesi bir prensip olarak edinilmiştir<sup>108</sup>.

Bu bağlamda klasik istinafin ortaya koyduğu sorunlardan dolayı dar anlamda istinaf sistemine geçilmiştir. Söz konusu durumun pratikte duruşma açılmasını nadir duruma getirmesi halinde, sistemin kapsamının genişletildiği bir temyiz başvuru yolunun olduğu da öne sürülmektedir. Fakat istinaf incelemesinde, birinci derece yargılamasında yetersiz olan durumlarla sınırlandırılmış olsa da, duruşma imkânının olması ve sistemin iki dereceli olarak oluşturulması, yargı sisteminin niteliğini yükseltilecek olması önemli bir kazanım olarak görülmektedir<sup>109</sup>.

#### A. Klasik İstinaf (Tam İstinaf)

Klasik istinaf türünde, istinaf mahkemesi tarafından ilk derece mahkemesinden bütünüyle ayrı bir şekilde ve yenilenen delil ve durumlar dikkate alınarak karar alınır. Denetim yargılamasından ziyade, çok daha yeni ve yeniden yargılama yapılması durumu vardır. İstinaf mahkemesi, bu istinaf türünde birinci mahkemede gerçekleştirilmiş yargılamadan bütünüyle ayrı bir şekilde ve yeni meydana gelen yeni değişiklikleri ve bir sınırlandırma yapılmadan öne sürebilen yenilenen delil ve vakıaları dikkate alarak karar alır. Klasik istinaf, gerçekleştirilen yargılama işleminin tekrarlanması anlamını taşımaktadır. Klasik istinafta, istinaf yargılamasını gerçekleştirecek mahkeme, birinci derece mahkemesinin vakıa belirlemesi ve kanıt değerlendirmesi ile bağımlı nitelikte olmadığı gibi, dava tarafları

---

<sup>108</sup> Bağcı, s. 7.

<sup>109</sup> Hasan Tahsin Gökcan, “İstinaf Yasa Yolunda İspat Ve Delilleri Değerlendirme Esasları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:10, 2012, s. 428.

birinci derece mahkemesine vermedikleri yani olay ve kanıtları istinafta gerçekleştirilen yargılamaya tabi tutulabilirler. Bu durumda istinaf yargılaması, yeniden gerçekleştirilen birinci derece yargılamasına dönüşmektedir<sup>110</sup>.

Klasik istinafta, istinaf mahkemesi verdiği kararı usul açısından ve hukuk açısından incelediği gibi, esas açısından da denetler. Dava tarafları, birinci derece mahkemesine sunulan kanıtları tamamlama veya yeniden düzenleme olanağına sahiptir. İstinafta bir anlamda hedeflenen yeni dava delilleri ile sonuç tamamen değişmektedir. Klasik istinafin uygulanması, yargılamanın hâkimiyetinin mahkemeye verilmesine, birinci derece mahkemesindeki yargılamanın ise hazırlık süreci olarak görülmesine neden olabilmektedir. Günümüzde klasik istinaf sistemini uygulayan ülkelerde yeni olay öne sürme durumunun sınırlı hale geldiği gözlemlenmektedir<sup>111</sup>.

Bununla birlikte klasik istinaf sisteminin yararları ve sakıncaları söz konusu olmaktadır. Klasik istinaf sisteminin yararlı tarafı; anlaşmazlığın ikinci bir mahkemece tekrardan değerlendirilerek denetlenmesi ve anlaşmazlığın daha adil ve doğru bir biçimde çözümlenmesi olanağı sunmasıdır. Sakıncalı tarafı; istinaf mahkemesi, birinci derece mahkemesinin gerçekleştirdiği incelemeyi olduğu gibi yineleyeceğinden ötürü, ilk olarak yargılama sürecinin gerçekleşmesinin uzamasına, maddi değerinin artmasına, ilk derece mahkemesinin aldığı karardan farklı bir karar alınması durumunda ilk derece mahkemelerinin güvenilirlik niteliğinin zarar görmesine yol açacaktır. Bunun yanı sıra klasik istinafta ilk derece mahkemesinin niteliğinin azalmasına ve yargılama süreçlerinde istinaf kanun yolunun daha çok nitelik kazanmasına yol açacaktır<sup>112</sup>.

## **B. Dar Anlamda İstinaf (Sınırlı İstinaf)**

İstinafin başlıca hedefi, birinci derece mahkemesi tarafından alınan kararı, gerek maddi gerekse hukuki açıdan inceleyerek gerekli görüldüğü durumda davayı tekrardan ele almaktır. Dar anlamda istinaf sisteminde, ilk yargılamadaki bütün işlemler yenilenir, ilk yargılama tamamen aynı biçimde yinelenir, maddi vakia

---

<sup>110</sup> Yusuf Solmaz Balo, “Ceza Muhakemesi Kanununda Öngörülen İstinafin Değerleri Ve Bunların Sağlanabilirlik Koşulları”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016, Sayı: 7, s. 215.

<sup>111</sup> Gökhan Taneri, *İstinaf Mahkemeleri*, Bilge Yayınları, Ankara, 2016, s.53.

<sup>112</sup> Akay, s. 26.

denetlemesi yapılır; bununla beraber, ilke olarak birinci derece mahkemesinde öne sürülmeyen durumlar denetlenir<sup>113</sup>.

İstinaf mahkemesinin fonksiyonu, ilk derece mahkemesi tarafından alınan kararın denetimini kapsıyor ise, burada dar anlamda istinaf söz konusu olmaktadır. İstinaf derecesi, birinci derece mahkemesinin ortaya koyduğu tespitleri ile bağımlı düşünülmekte ve kararını birinci derece mahkemesi tarafından toparlanan dava delilleri ile sınırlı bir hale getirmektedir. Dar anlamda istinafın konusu, birinci derece mahkemesini yürüten hâkiminin dava delillerine dair değerlendirmesi ve nihai hukuki unsurlara vakıaların yasaya uygun olup olmadığının incelenmesidir. Dar anlamda istinaf modelinde dava delillerinin toplanması süreci, ikinci derece yargılama işleminde yinelenmemektedir<sup>114</sup>.

İdari yargı sistemimizde, 6545 sayılı Yasa ile beraber, idari yargılama usulü yasasında pratik olarak gerçekleştirilen istinaf kanun yolu incelemesinde, dar anlamda istinaf uygulanmaktadır. İstinaf kanun yolu kontrolünde bölge idare mahkemesi, birinci derece mahkemesince alınan kararda gerçekleştirdiği inceleme neticesinde, çatışmalı, çelişkili ve yetersiz olan konularda araştırma gerçekleştirerek, belirlemiş olduğu hukuka aykırı olan hususları düzelterek anlaşmazlıkla ilgili karar alacaktır. Dar anlamda istinaf, tekrardan başlama olarak değerlendirilse de gerçekleştirilecek denetleme, birinci derece mahkemesinde elde edilen kanıtlar üzerinden gerçekleştirilmektedir. İstinaf denetlemesi, birinci derece yargılama aşamasının devamı özelliğinde olup, birinci derece yargılama sürecinde bulunan kanıtlarla yüzleşerek yargılama gerçekleştirilmektedir. Dar anlamda istinafta istinaf mahkemeleri birinci derece mahkemesinin yanlış kararlarının denetimi ile sınırlı kalınmayarak yeni hukuki değerlendirmeler neticesinde hatasız bir hüküm vermeye çalışılmaktadır<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> Ayşegül Atay Coşkun, “İstinaf Yargılaması”, **TBB Dergisi**, 2018, Sayı:135, s.269.

<sup>114</sup> Taneri, s. 54.

<sup>115</sup> Akay, s. 27.

#### IV. İSTİNAF YOLUNA BAŞVURMANIN ETKİLERİ

Türk hukuk sisteminde genellikle kanun yolu, bir üst yargı organına müracaat edilmesi neticesi, erteleyici ve aktarıcı etkiye sahip hukuki bir süreç olduğu manasına gelmektedir. Bu doğrultuda kanun yolu, başlıca niteliklere sahip olmaktadır. Çünkü istinaf kanun yolunda ilke olarak birinci derecedeki gibi ayrı bir yargılama süreci gerçekleştirilmemekte, birinci derece mahkemesinin aldığı karar incelenmektedir. Söz konusu inceleme gerek maddi gerekse hukuki bakımdan gerçekleştirilmektedir. Bunun yanı sıra istinaf, dar anlamda kanun yoluna dair iki esas niteliğe de sahip olmaktadır. İlk olarak karar neticesinde istinaf kanun yoluna başvuru hakkına sahip ise, bu kanun yoluna müracaat etmekle, son verilecek kararın kesin bir niteliğe erişmesi engellenecektir ki buna erteleyici etki denmektedir. Bununla birlikte, alınan karar, aynı derecede değil, bir üst yargı makamı olan yetkili bölge idare mahkemesi tarafından denetlenmektedir; bunun adı ise aktarıcı etkidir. Bu bağlamda istinaf kanun yoluna başvurma etkileri iki ayrı başlık altında değerlendirildiği görülmektedir. Bunlar söz konusu aktarıcı ve erteleyici etkidir<sup>116</sup>.

##### A. Aktarıcı Etkisi

Aktarıcı etki, kanun yolu denetlemesini bir üst yargı makamının gerçekleştirmesi manasına gelmektedir. Kanun yoluna müracaat ile ilgili, hukuki anlaşmazlık üst derece mahkemesi tarafından sevk edilir. Üst mahkeme, anlaşmazlıkla ilgili, kanun yolunun türü doğrultusunda maddi ve hukuki denetleme işlemi gerçekleştirip yeniden karar alacağı gibi, yalnızca hukuki inceleme de yapabilmektedir. Çağdaş, medeni usul hukukunda aktarıcı etkisi olan kanun yollarının üstün olduğu kabul görülmektedir. Bu doğrultuda aktarıcı etki niteliği olmayan müracaat yollarına ya da hukuki çözümler sınırlı bir biçimde ele alınmaktadır. Aktarıcı etkisi olan kanun yollarının en büyük avantajı, anlaşmazlıkla ilgili kararı alan hâkimden bir başka hâkim ya da mahkeme heyetince karar alınabilmesidir. Çünkü söz konusu hâkim heyeti daha deneyimli, bilgili ve anlaşmazlıkla ilgili konularda uzman niteliğine sahiptirler. Bu bağlamda, davanın bir üst mahkemeye taşınması, söz konusu mahkemenin anlaşmazlıkla ilgili bilgi

---

<sup>116</sup> Özekes (a), s. 28.

edinmesi ve karar alması adına zaman gereksiniminin olması, çok masraf ve zaman kaybı gibi olumsuzlukları meydana çıkarmaktadır<sup>117</sup>.

Bununla birlikte bir üst yargı organının daha ilgilili karar alması aktarıcı etkinin tamamı ile sonlanmasına neden olmamaktadır. Aktarıcı etki, usule uygun bir şekilde müracaat edilmesi suretiyle, söz konusu davaya dair alınan kararlara karşı müracaat edilecek kanun yolu mahkemeleri bitene kadar devam etmektedir. Bundan dolayı, ilk derece mahkemesinin verdiği kararın ardından, söz konusu kararın temyiz edilmesi durumunda da aktarıcı etki devam etmektedir. Kanun yolu müracaatının usulüne uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi, aktarıcı etkinin meydana çıkması için yeterli bir durumdur. Aktarıcı etkinin meydana çıkması için, kanun yoluna müracaatının haklı olması ya da usule dair diğer şartların ortaya çıkması gerekliliği yoktur. Kanun yolu müracaatı yapmış olmak bir başına alt derece yargılamasının anlaşmazlık konusu, bir üst yargı organına sevk edilmesi ve karşı tarafın da itiraz hakkına sahip olmasının devamlılığı için yeterli niteliktedir<sup>118</sup>.

## **B. Erteleyici Etkisi**

Mahkemelerin, biçim olarak kesinlik niteliği kazanmamış nihai kararlarının, bir üst dereceli mahkemede denetiminin yapılması ve iptal ettirilmesine olanak sağlayan dar anlamda kanun yolunun iki esas etkisinden olan bu erteleyici etki, iki sonucun ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bunlar:

- **Hükmün şekli manada kesinleşmesi durumunu erteleme;** Hükmün şekli olarak kesinleşmesi, birinci derece mahkemesinin ortaya koyduğu hükme karşı kanun yoluna müracaat edildiğinde, erteleyici etkinin yardımı ile öncelikle ertelenmektedir. Şekli manada, nihai hükmün kesinleşmesi, hükme karşı olağan kanun yollarının hepsinin kapanması olup, söz konusu davanın sonlandırılması hedefi doğrultusunda hizmet gerçekleştirir.
- **Hükmün ilamlı icra yolu ile icrasını erteleme;** Bu sonucunda ise hükmün icraya verilmesinin geride bırakılması durumudur. Bunun nedeni, kanun yoluna başvurulmasının, hükmün hukuka uygun olup olmaması konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkmasına sebep olmasıdır. Kanun yolunun esas işlevi, iptal ettirilmesi talep edilen hükmün doğruluğu yönündeki düşüncüyü ortadan kaldırmaktadır. Bundan dolayı, erteleyici etkinin hedefi, birinci derece

---

<sup>117</sup> Akkaya, s. 40.

<sup>118</sup> Çınarlı, s. 60.

mahkemesinin yeni bir hüküm ortaya koyması adına yanlış olduğu kanısına varılan hükmün bozulması durumunda, sonuç doğurmasının önüne geçmektir<sup>119</sup>.

Bununla birlikte erteleyici etki, Avusturya, Alman ve Fransız hukukunda, gerek hükmün şekli manasında kesinleşmesine engel olma gerekse hükmün icrasını durdurma biçiminde meydana çıkmaktadır. Fakat bu hukuk sistemlerinde, menfaatinin aksine kanun yoluna müracaat edilen hükmün geçici icrasına karar alınabilmektedir. İsviçre Hukukunda erteleyici etki, kanton hukuklarındaki düzenlemeler doğrultusunda farklılık gerektirmekte; bazı kanton hukuklarında yalnızca hükmün kesin bir hal almasının ya da icrasının ertelenmesi, bazılarında da her ikisinin de ertelenmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, düzenlemelerin en yaygın olanı, kanun yolu müracaatının hükmün kesinleşmesinin önüne geçilmesidir. Türk Hukuk sisteminde, hükmün icrasının ertelenmesi kanun yoluna müracaat ile kendiliğinden oluşmaktadır. Türk Hukuk sisteminde kanun yoluna müracaat eden dava tarafın istemiyle de hükmün icrasının ertelenmesi mümkündür. Bu bağlamda, Türk Hukukunda kanun yoluna başvuru ilke olarak hükmün icrası niteliğinde değil, sadece şekli manada kesinleşmesini engellemektedir<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> Nazlıhan Hanecioğlu, **Kanun yoluna Başvurmanın İlamlarının İcrasına Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2018, s.13.

<sup>120</sup> Çınarlı, s. 61.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZMEDEKİ ROLÜ

Ülkemizde, 2016 yılından beri yürürlükte olan yasal düzenleme ile Bölge İdare Mahkemeleri ve istinaf sistemi kurulmuş olup, ilk derece mahkemelerinin verdiği kararlar Bölge İdare Mahkemelerince denetlenmektedir.

#### I. TÜRK HUKUKUNDA İSTİNAF

Türk Hukukunda istinaf, İdari Yargılama Usulü Kanunu 2577 Sayılı Kanunun (İYUK) 45. maddesinde şu şekilde ele alınmaktadır .

*“1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını (2019 yılı- 6.000 TL) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.*

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

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

*4. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe<sup>121</sup> olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.*

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

---

<sup>121</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü, “Davanın görülmekte olduğu mahkemeye gönderilmek için başka bir yerde bulunan bir tanığın oradaki mahkeme tarafından ifadesinin alınması”, (21.03.2019).

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

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

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

8. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.”

### **A. Türk Hukukunda İstinafın Gerekçeleri**

İstinaf kanun yolunun açılması için öne sürülen gerekçeler şu şekilde verilebilir<sup>122</sup>:

- Gelişmiş ülkelerin hukuk düzenlerinin pek çoğunda istinaf kanun yolu yer almaktadır.
- İstinaf kanun yolunda kararların daha adil bir şekilde verilmesi söz konusudur.
- Temyizdeki sınırlandırılmış hukuki inceleme gerçekleştirilirken, istinaf kanun yolunda maddi incelemeler de mevcuttur.
- İstinaf kanun yolunda davayı yürüten ilk derece mahkemeleri, dava sürecinde dikkatli kararlar alma durumundadırlar.
- İstinaf mahkemelerini yürüten hâkimlerin yetkinliği ve eğitim düzeyi arttığı için genel anlamda uzmanlaşma da artış gösterecek ve deneyimli hâkimlerle iyi bir inceleme süreci gerçekleştirilecektir.
- Kararı düzenleme ortadan kaldırılacağı için istinaf, süreci çok fazla uzatmayacaktır. Adil yargılama süreci adına normal şartlarda bir uzunluk kabul görülebilmektedir.
- Gereken önlemler alınarak normal bir süre zarfında daha maddi değeri daha düşük bir yargılama sağlanabilmektedir.

<sup>122</sup> Muhammet Özkes (b), “Hukuk Yargılamasında Yeni Kanun Yolu Sistemi”, **Türkiye Adalet Akademisi HMK Toplantısı**, 2011, s.7.

- İstinaf mahkemeleri birden çok olduğu için inceleme çok daha sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilecektir.
- Yargıtay gerçek işlevi olan hukuki inceleme ve içtihat gerçekleştirmeye yönelim gösterecektir.
- İstinaf kanun yolunda iyi ve planlı bir çalışma süreci ile altyapıdaki eksiklikler çok kısa sürede ortadan kaldırılacaktır.

## **B. İstinafın Pozitif Hukuktaki Temelleri**

İstinaf kanun yoluna gereksinim duyulduğu ile ilgili düşünceler, istinafın lehinde ve aleyhinde olan fikirlerle beraber tarihsel ve durumsal gelişmeleri, problemlere bir çözüm aşaması sağlayan ve kabul görülen istinafın, pozitif hukuktaki temelleri önemli görülmektedir. Pozitif hukuk unsurlarının en önemli olanı Anayasa, yurttaşların temel hak ve özgürlükleri ile birlikte, söz konusu hak ve özgürlükleri korumaya yönelik hizmet sunan hukuki kurum ve makamları da düzenlemekle yükümlüdür. Bu bağlamda Anayasası'nın 75. ve 160. maddeleri arasında Cumhuriyet'in esas organlarından olan Yargı ele alınmıştır ve söz konusu bölümde hâkim ve savcılara dair güvenceler, mahkemelerin oluşumu, görev ve yetkilerine dair esaslar ve üst mahkemeler kurulmuştur. Farklı yargı kollarına dair üst mahkemelerin sayıları belirlenerek temel esaslar oluşturulmuştur. Anayasa m.155. madde doğrultusunda "Danıştay, idari mahkemeler tarafından alınan kararlar ve kanunun diğer bir idari yargı makamına bırakmadığı karar ve kanunların en son incelendiği organdır. Kanunla belirtilen belirli davaları ise ilk derece ve son derece mahkemesi yürütmektedir." bu maddeden yola çıkarak idari yargı ve vergi yargısı açısından, temyiz yolunun ve denetlemeyi gerçekleştiren Danıştay'ın açık anayasal esaslarının yer aldığı ve hatta iki dereceli yargılama sisteminin anayasal bir zaruret olduğu belirtilebilir. Fakat bir üst dereceli mahkeme olarak nitelendirilen bölge idare mahkemeleri için aynı şekilde sonuçlanmayacağından ötürü, istinaf mahkemeleri, anayasal bir kurum değerlendirilemeyeceği gibi söz konusu mahkemelerin kurulması açısından da hükümetin anayasal bir zaruret içinde bulunduğu belirtilememektedir<sup>123</sup>.

## **C. 6545 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Hukukunda İstinaf**

Türk Hukukunda istinaf, 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kurulmuştur. 6545 sayılı Kanun'un genel

---

<sup>123</sup> Taner, s. 192.

kısmı 72 maddeden oluşurken; idari yargılama alanında yapılan değişikliklere ilişkin kısmı ise 16 madde ve 2 geçici maddeden oluşmaktadır. İlk 5 madde 2576 sayılı Kanun'da değişiklik yaparak bölge idare mahkemelerinin yapısını yeniden düzenlemektedir. Sonraki 13 madde ise 2577 sayılı Kanun'a istinaf hükümlerinin getirilmesine ilişkindir.

Türk hukuk sisteminde vergisel uyuşmazlıklara ilişkin ilk derece yargı organı vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinde verilen kararlar için istinaf yoluyla bölge idare mahkemelerine gitmektedir. İstinaf kararları için de denetleme mercii temyiz yolu ile Danıştay olmaktadır. Bölge idare mahkemesince alınan kararlar büyük oranla kesin niteliğindedir ve Danıştay'a temyiz edilme olanağı yoktur. 6545 sayılı Kanun ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda gerçekleştirilen değişimler sonucunda vergi yargı sürecinin iki aşamasına bir aşama daha eklenerek üç aşamalı sisteme geçilmiştir. Söz konusu sistemde, vergi mahkemesi tarafından istinaf yoluna başvuru hakkının olmasına yönelik karar alınması durumunda bölge idare mahkemesi ikinci derece yargı makamı olmaktadır. Bölge idare mahkemesi tarafından temyiz yoluna başvuru hakkının olmasına yönelik karar alınması durumunda ise Danıştay üçüncü derece yargı makamı olacaktır. Oluşturulan bu yeni sistemde vergi mahkemesince alınan karara karşı direkt olarak Danıştay'da temyiz kanun yoluna başvurulamayacaktır. Bir diğer yandan bazı maddi değer hadlerinin altındaki vergi davalarında istinaf ya da temyiz yoluna başvurulma imkânı sunulmayacak, vergi mahkemesi veya bölge idare mahkemesince alınan karar nihai karar olarak değerlendirilecektir<sup>124</sup>.

1982 sonrası kurulan üç dereceli yargı sistemi bünyesinde itiraz mercii olarak bulunan bölge idare mahkemelerinin görevli olduğu alanlar ve madde kapsamındaki itiraz söylemlerinin tümü istinaf kanun yolu ile uygun bir biçimde istinaf kurumunun idari yargıda yer alması ile birlikte değişime uğramıştır. 2576 sayılı Kanun ile 3. madde bünyesinde ele alınan bölge idare mahkemeleri ve dairelerinin görevleri düzenlemenin yanı sıra yeni yapılanmalar da dâhil edilmiştir. Örnek olarak; söz konusu değişimle beraber bölge idare mahkemesi kapsamında başkanlar kurulu, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlükler oluşturulmuştur. Bununla birlikte bölge idare mahkemelerinin istinaf mahkemeleri şeklinde oluşturulmasına dair geçiş süreci kanunları ve uygulamanın yürürlüğe geçmesine dair kanunlar 6545

---

<sup>124</sup> Güray Öğredik, "6545 Sayılı Kanun İle Vergi Yargısı Sürecine Yönelik Yapılan Değişiklikler" **Muhasebe Türkiye**, 2014, s. 2.

sayılı Kanun ile 2576 sayılı Kanun'a dâhil edilen geçici 20. madde ile beraber hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda<sup>125</sup>;

- Adalet Bakanlığı, söz konusu kanun yürürlüğe geçtikten sonra üç ay içerisinde, kanunun bu kanunla farklı 3. maddesinde ele alınan bölge idare mahkemelerini oluşturmuştur. Bölge idare mahkemelerinin oluşumu, yargı kapsamı ve bütün ülkede görev alacakları tarih Resmi Gazete'de ilan edilmiştir. Mülga bölge idare mahkemeleri, bu yeni oluşturulan bölge idare mahkemelerinin görev alacakları tarihte kadarki süreçte çalışmalarını sürdürmüşlerdir.
- Kurulan bu yeni bölge idare mahkemelerinin görev alacakları tarihte birlikte mülga bölge idare mahkemeleri bünyesinde yer alan dava dosyaları; yargı kapsamı neticesinde dikkatle incelenerek yeni kurulmuş olan bu bölge idare mahkemelerine sevk edilmiş ve ilgili dairelere dağıtılmıştır.
- Kurulan bu yeni bölge idare mahkemelerinin göreve başlamadan evvel Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından söz konusu mahkemelerin üyelerinin ve başkanlarının atamalarını gerçekleştirmiştir. Bölge idare mahkemelerinde görev alacak başka çalışanların atamaları da aynı süre zarfında gerçekleştirilmiştir.
- Kurulan bu yeni bölge idare mahkemelerinin adalet komisyonları, mahkemelerin görev alacakları tarih itibarı ile yapılandırılmıştır. Bölge idare mahkemelerinin şeklinde değişim gerçekleştiren kanun hükümleri ilan edildiği tarihte yürürlüğe geçirilmiş olsa dahi fiilen uygulama, Adalet Bakanlığı tarafından 20.07.2016 olarak belirlenmiştir.

#### **D. Türk Hukukunda Vergi Uyuşmazlıklarında İstinaf Kanun Yolu**

Vergi yargısı, Türk Hukukunda idari yargı sistemi bünyesinde yer almaktadır. Ancak vergi yargısının idari yargı sistemin bünyesinde bulunmasını sakıncalı bulan ve sakıncalı bulmayan görüşler söz konusudur. Bağımsız bir vergi yargısının olması gerekliliği öne sürülmektedir. Bu görüşlerin yanı sıra vergi yargısı ele alındığında, istinaf kanun yolundan önce iki dereceli bir aşamanın özümsemesine rağmen, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay olmak üzere görevli makam sayısının üç olduğu gözlemlenir. 6545 sayılı Kanun'dan önce, vergi mahkemeleri, ilk

<sup>125</sup> Züleyha Keskin, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", **TBB Dergisi**, Sayı: 126, 2016, s. 255.

derece genel görevli makamlarını oluşturmaktadır. Vergi mahkemelerince alınan kararlar doğrultusunda kesin bir şekilde bölge idare mahkemeleri ya da Danıştay'da karar alınmaktaydı. Konusu, belirli bir maddi değerin altında olan kararlar bölge idare mahkemesinde kesin karara bağlanarak, özel olarak Danıştay'a taşınmamakta; bu maddi değeri aşan davalara ilişkin Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilmekteydi. Bu nedenle derecede görevli olan makamın almış olduğu karar, bölge idare mahkemesinde veya Danıştay'da tek bir kanun yolu sürecinden geçmekteydi; bundan dolayı söz konusu sistem üç mercili ve iki dereceli olarak değerlendirilmekteydi. Ancak 6545 sayılı kanun ile üç mercili ve üç dereceli olmuştur<sup>126</sup>.

Vergi yargılaması birinci derece mahkemelerde ve kanun yolları olarak nitelendirilen ikinci derece yargı makamlarında gerçekleştirilmektedir. İstinaf kanun yolu, ikinci derece yargılama türü olduğundan kanun yolları içerisinde değerlendirilmektedir. Kanun yolları ile alt mahkemesince verilmiş olan karar denetlenmekte ya da yeni bir karar alınmakta veya alt derece mahkemesinin almış olduğu kararın hatasız olduğu onaylanmaktadır. Türkiye'de uygulanmakta olan vergi yargı sistemi, Fransız idari yargı sistemi temel alınarak kurulduğundan idari yargı sistemi bünyesinde bulunmaktadır. 1982'de gerçekleştirilen yargıdaki yeniliklerle vergi uyuşmazlıklarının çözümü için; vergi mahkemeler, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay olarak üç makam belirlenmiştir. Söz konusu sistemde vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması adına ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri kurulmuştur. Vergi mahkemeleri kapsamında açılan davalar, bir hâkimle ya da heyetle yürütülmüştür<sup>127</sup>.

---

<sup>126</sup> Taner, s. 190.

<sup>127</sup> Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar", **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:1, 2016, s. 8.

### Şekil 8 : Kanun Yolları

<b>VERGİ DAVASINA KONU TUTAR</b>	<b>İSTİNAF</b>	<b>TEMYİZ</b>	<b>DERECE SAYISI</b>
<b>6.000 TL'den küçük</b>	<b>YOK</b>	<b>YOK</b>	<b>TEK DERECELİ</b>
<b>6.000 ile 144.000 TL arası</b>	<b>VAR</b>	<b>YOK</b>	<b>İKİ DERECELİ</b>
<b>144.000 TL'den büyük ise</b>	<b>VAR</b>	<b>VAR</b>	<b>ÜÇ DERECELİ</b>

**Kaynak:** Doğrusöz, s. 8<sup>128</sup>.

Şekil 8 incelendiğinde, vergi davasına konu uyuşmazlığın rakamsal büyüklüğüne göre, yargılama yerleri görülmektedir.

1982 yılından beri uygulanmakta olan bu sistemde 18.6.2014 tarihli ve 6545 sayılı kanunla vergi mahkemesi ve idare mahkemesi kararlarına karşı başvuru yolları istinaf ve temyiz olarak yeniden şekillendirilmiştir. 6545 sayılı kanundan önceki sistemde vergi davalarında vergi mahkemelerinin tek hâkimle verilen nihaî kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilmekte, bunu dışındaki diğer tüm kararlara karşı Danıştay'a temyiz yoluna gidilebilmekteydi. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle vereceği davalar ise uyuşmazlık miktarı bin lirayı (en son 25 bin) aşmayan davalar olarak belirlenmişti.

Yapılan yasal değişiklik sonrasında itiraz yolu yerine istinaf yolu gelmiş bulunmaktadır. İstinaf yolu, kural olarak itiraz başvurusu ile aynı nitelikte olmakla birlikte önemli farklılıkları bulunmaktadır. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilmekte iken, konusu 5.000 TL'yi (2019- 6.000 TL) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari

<sup>128</sup> Bumin Doğrusöz, **Vergi Yargılama Usulünde 6545 Sayılı Kanunla Yapılan Ve Yapılması Düşünülen Değişiklikler**, 2017, s. 8.

işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamamaktadır.

İstinaf başvurusu üzerine bölge idare mahkemelerinin temyize açık olmayan kararları kesindir. Yeni sistemde karar düzeltme yoluna yer verilmemiştir. Dolayısıyla bir vergi davasında olağan yargı yolu temyiz yolu açık olmayan istinaf kararı ile sona ermiş olmaktadır<sup>129</sup>.

## **E. Türk Hukukunda İstinafa Başvurma Koşulları**

İlk derece idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ile yürütmenin durdurulması kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulabilir. Ara kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. İdari yargı açısından yürütmenin durdurulması kararları özellik arz etmektedir. Yürütmenin durdurulması kararları için de istinaf yoluna gidilebilir. Yazı ve hesap hatası gibi maddi hatalar için istinaf yoluna gitmeye gerek yoktur<sup>130</sup>.

### **1. İstinaf Dilekçesi ve Verilmesi**

Kural olarak her idari işlem için ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. UYAP ortamı üzerinden başvurma zorunluluğu yoktur. Gerekli harç ve giderleri yatırdıktan sonra idare mahkemesinin kalemine verilecek bir dilekçeyle istinaf başvurusu yapılabilir.

İstinaf başvurusu, istinaf dilekçesinin verildiği mercii tarafından kaydedildiği tarihte yapılmış sayılır.

Dosya, kararı veren mahkemece, istinaf dilekçesinde gösterilen mahkeme veya daire ile bağlı kalınmaksızın, ilgili bölge idare mahkemesine gönderilir.

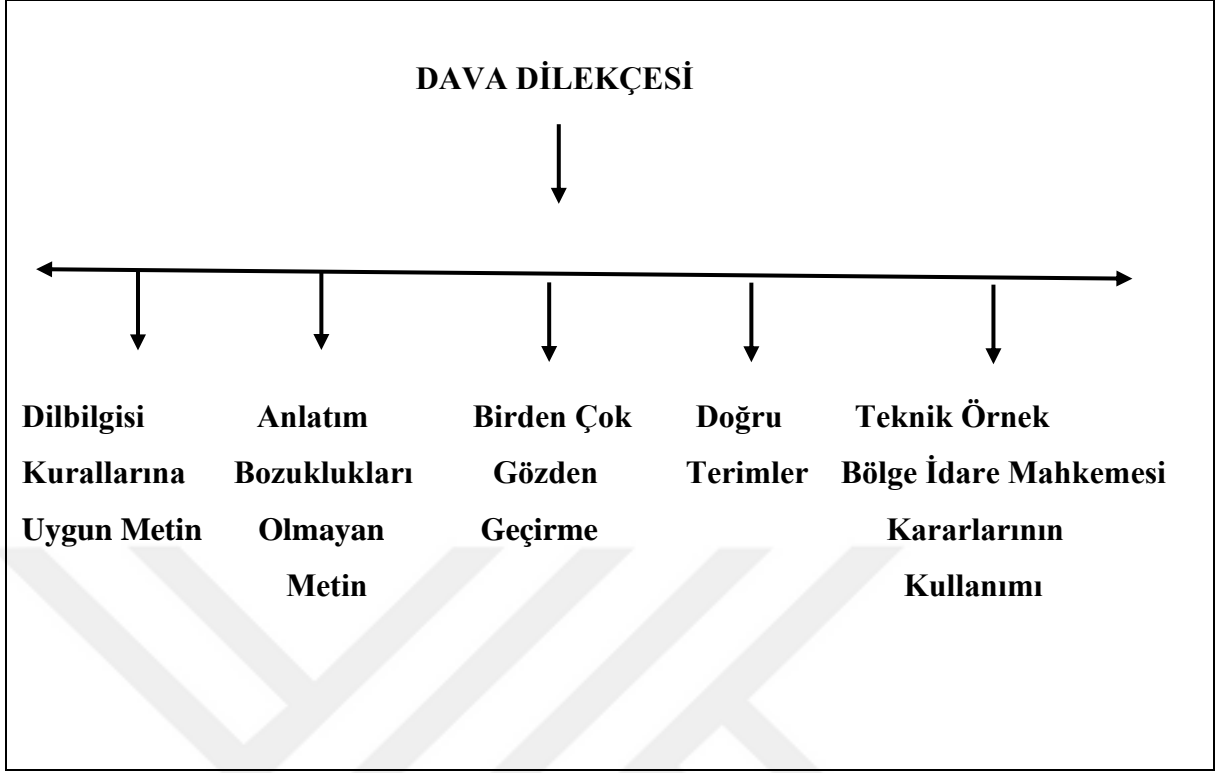
---

<sup>129</sup> Mustafa Bulut, **Vergi Davalarında İstinaf Yolu**, <http://diplomatyymm.com.tr/pdf/48593536.pdf>, (06.05.2019), s. 1.

<sup>130</sup> Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, 11 Mayıs 2012, s. 2249.



## Şekil 9 : Dava Dilekçesi



**Kaynak:** Öz ve Gülten, s. 22<sup>131</sup>.

Dava dilekçesi, Şekil 9'da yer alan hususlar dikkate alınarak hazırlanmalıdır.

### 2. Harç ve Giderlerin Yatırılması

İstinaf dilekçesi sunulurken, istinaf kanun yoluna başvurmak için gerekli olan harçlar ve bildiri giderleri de olmak üzere bütün maddi giderlerin ödenme zorunluluğu vardır. Söz konusu giderlerin tamamı ya da bir kısmının ödenmediği durumlarda fark edildiği takdirde kararı alan mahkeme tarafından verilecek 15 günlük müddette tamamının ödenmesi, aksi durumda müracaattan vazgeçmiş varsayılacağı konusu davalı tarafa yazılı bir şekilde bildirilir. Söz konusu 15 günlük müddette harç ve diğer giderlerin tamamının ödenmediği hallerde, mahkeme başvuruyu yok sayar. Bu karara karşı ise yedi günlük bir süreçte istinaf kanun yoluna müracaat edilebilir. 5235 sayılı Kanunun 52. maddesi uyarınca Harçlar Kanununa ekleme yapılmıştır. Buna göre istinaf başvurusundan Harçlar Kanununun (1) sayılı Tarifesi doğrultusunda Mahkeme Harçları Bölümünde başvuru harcı ile niteliğine

<sup>131</sup> Ersan Öz ve Selçuk Gülten, **Vergi Davası Yönetim Süreci**, <https://ksmmmo.org.tr/uploads/documents/izaha-davet-muessesesi-ve-e-faturla-ve-e-defter-davalari-ozelinde-vergi-uyusmazliklari-seminerimiz-prof-dr-ersan-oz-1523382125.pdf>, 2019, (06.05.2019), s. 22.

göre nisbi ya da maktu karar ve ilâm harcı alınır<sup>132</sup>.

### 3. İstinafa Başvuru Süresi

Vergi yargısında istinaf yoluna başvuru süresi 30 gündür. Süre ilâmın taraflara tebliğinden itibaren başlar. Söz konusu başvuru, temyiz kanun yolu müracaatının şekil ve usullerine tabi tutulacaktır. Fakat istinaf kanun yoluna müracaat etme talebi olan kişi, hazırladığı dilekçesinde istinaf yolunda denetlenmesi gereken bir uyuşmazlık için yanlış bir merciyi öne sürerek başvuru yapsa bile söz konusu istek konusu dava dosyası, istinaf merci olan bölge idare mahkemelerine iletilecektir<sup>133</sup>.

### F. Türk Hukukunda İstinafa Başvuru Hakkının Sınırlandırılması

6545 sayılı Kanun uyarınca idari yargıya ve vergi yargısı için istinaf kanun yolu tabii tutulmuş, fakat konusu 5000 TL'yi (2019- 6.000 TL) aşmayan vergi davaları ile ilgili ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararların kesin niteliği olduğu öne sürülerek istinaf kanun yoluna başvuru hakkı sınırlandırılmıştır. Temyiz etme sınırı ise kanunda 100.000 TL (2019-144.000 TL ) olarak öngörülmüştür.

### G. İdare ve Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemelerinde Görevli Hâkim Sayısı

İdare ve vergi mahkemelerinde 882 erkek ve 405 kadın olmak üzere toplam 1287 hâkim görevlidir. Bölge İdare Mahkemelerinde ise 227 erkek ve 109 kadın olmak üzere toplam 336 hâkim görevlidir<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup> Oğuz Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, 11 Mayıs 2012, s. 2252.

<sup>133</sup> Hakan Pekcanitez, **İstinaf Kanun Yolu**, <https://www.izmirbarosu.org.tr/Upload/files/haberler/%C4%B0stinaf.pdf>, (06.05.2019), s. 20.

<sup>134</sup> Hakimler ve Savcılar Kurulu İstatistikleri (08.08.2018 tarihli istatistiki veriler) <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/5d7f48c3-7f89-4c3d-afc2-03923e3db661.pdf>, (10.08.2019).

## II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARIN İSTİNAF KANUN YOLU İLE ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK YARGI KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi yargısında vergilendirme işlemlerinin yürütülmesine esas yasal mevzuatın sık sık değişikliğe uğraması, bu konuyla ilgilenen uzmanların bile zaman zaman mevcut değişiklikleri takip edememesi gibi nedenlerle birçok uyuşmazlık ile karşı karşıya kalınmaktadır. Vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olması ve idare hukukunun genel prensipleriyle çok yakından ilişkili olması nedeniyle, uyuşmazlıkların çözümünde, yargı makamlarınca verilen kararların uygulamaya yön vermesi bakımından önemi çok büyüktür.

Bu bölümde, vergilendirme işlemlerine ilişkin uyuşmazlıkların vergi yargı organlarından olan bölge idare mahkemeleri tarafından çözüme kavuşturulmasına yönelik verilen örnek kararlar üzerinden önceki bölümlerde verilen bilgiler ışığında vergi uyuşmazlıklarında istinaf sisteminin uygulanması incelenmeye çalışılacaktır.

1) Dava, davacı tarafından, adına düzenlenen 22.11.2017 tarih ve 2017112213..02 sayılı vergi/ceza ihbarnamesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. Maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının; davacının araç alım-satım faaliyeti ile iştigal ettiği, 23.10.2017 tarihinde Manisa 1. Noterliğinde satışını yaptığı aracın satış faturasını aynı gün düzenlediği, faturayı muhasebe kayıtlarına işleyerek Bs bildirimini yaptığı, alıcının faturayı gelip almadığı, yoklama memuru tarafından bu durumun tespit edildiği, tespite rağmen belge vermemekten dolayı ceza kesilmesinin usul ve yasaya aykırı olduğu ileri sürülerek kaldırılması istemiyle açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, "...davacı adına düzenlenen 22.11.2017 tarih ve 2017112213..02 sayılı vergi/ceza ihbarnamesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/1. Maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada; 22.11.2017 tarih ve 2017112213..02 sayılı vergi/ceza ihbarnamesinin dayanağı olan 14.11.2017 tarihli e- yoklama fişinde, ihbarda bahsi geçen 45 EV 244 plakalı Nissan marka hususi aracı 23.10.2017 tarih ve A-052019 seri numaralı KDV dahil 107.500- TL tutarında faturayı düzenlediği, ancak alıcının gelip almamasından dolayı faturayı vermediği, araç satış bedelinin

ihbarda bahsedildiği gibi 112.000- TL olmadığı, Manisa 1. Noterliğinde yapılan ve alıcı ile birlikte imza altına alınan araç satış sözleşmesinde yazılan 107.500- TL olduğu tespitlerine yer verilmiş, dava dilekçesi ekinde sunulan belgelerden davacının bu faturayı yevmiye defterine kaydettiği ve BS formu ile bildirimde bulunduğu, bu durumda, davacının 23.10.2017 tarih ve 25128 numaralı araç satış sözleşmesinin yapıldığı tarihte bu araç satışına ilişkin faturayı düzenlediği ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirdiği, alıcının ise faturayı almadığı, bu durumun 14.11.2017 tarihli e- yoklama fişi ile sabit olduğu, faturayı alma yükümlülüğünü yerine getirmeyen alıcıdan kaynaklanan kusurun kanunen yükümlülüklerini yerine getiren davacıya yüklenemeyeceği dikkate alındığında fatura vermeme sebebiyle kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına ilişkin olarak Manisa Vergi Mahkemesi Hakimliğince verilen 18/09/2018 gün ve E:2017/992, K:2018/900 sayılı kararın; Manisa Vergi Dairesi Başkanlığına gelen 2017-İHB-1158 sayılı ihbara istinaden davacının işyerinde yapılan yoklamada 45 EV 244 plakalı aracı 23.10.2017 tarihinde sattığı, bu satış ile ilgili olarak aynı tarihte A-052019 numaralı faturayı düzenlediği fakat müşterisinin gelip almadığının tespit edildiği, davacının malı satan kişi olarak fatura düzenleme ve bu faturayı malı alan kişiye verme yükümlülüğünü yerine getirmemesi sebebiyle kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı sebebiyle davalı tarafından istinaf yoluna başvuru olan davada...” istinaf isteminin reddine karar vermiştir<sup>135</sup>. **Karardan da anlaşıldığı üzere, davacının 23.10.2017 tarih ve 25128 numaralı araç satış sözleşmesinin yapıldığı tarihte bu araç satışına ilişkin faturayı düzenlediği ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirdiği, alıcının ise faturayı almadığı, bu durumun 14.11.2017 tarihli e-yoklama fişi ile sabit olduğu, faturayı alma yükümlülüğünü yerine getirmeyen alıcıdan kaynaklanan kusurun kanunen yükümlülüklerini yerine getiren davacıya yüklenemeyeceği dikkate alındığında fatura vermeme sebebiyle kesilen özel usulsüzlük cezası hukuka uygun değildir.**

2) Dava davacı vekili tarafından, müvekkili hakkında 2013/1-12 dönemi için vergi ziyayı cezalı olarak yapılan gelir vergisi tarhiyatının davacının sahte belge düzenlediği gerekçesi ile tanzim edilen 2017-A-4459/33 sayılı vergi tekniği raporu ile bu

<sup>135</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 07.02.2019 tarih ve E: 2019/110 ve K:2019/330 sayılı kararı.

raporu dayanak alarak tanzim edilen 34 numaralı vergi inceleme raporuna dayandığı, ilgili raporların davacıya eksik tebliğ edildiği bu nedenle davacının savunma hakkının kısıtlandığı, öte yandan raporlarda soyut değerlendirmeler yapılarak tarhiyat önerildiği, davacının tüm ticari faaliyetlerinin gerçek olduğu ve hukuka aykırı olarak tanzim edilen dava konusu tarhiyatların kaldırılması istemiyle açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, “ ...Demir alım satım ve komisyonculuğu işiyle uğraşan davacının 2012-2014 yıllarına ilişkin işlemlerin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporuyla sahte belge düzenleme karşılığında elde edilen gelirin kayıt ve beyan dışı bırakıldığına saptanması üzerine vergi inceleme raporuna istinaden 2013 yılına ilişkin olarak salınan vergi zıya cezalı gelir vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davanın; davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarında yer alan tespitlerin birlikte değerlendirilmesi neticesinde, davacı hakkında herhangi bir olumsuz tespit bulunulmaması, yapılan işin demir alım satım ve komisyonculuğu işi olması, bu faaliyetin bir tür aracılık faaliyeti olması nedeniyle herhangi bir depo ve nakliye için araca ihtiyaç duyulmaması, beyanı alınan çalışan, muhasebeci ve mülk sahibi gibi şahısların beyanlarında herhangi bir olumsuzluk olmaması, yapılan iş komisyonculuk işi olduğundan çalışan sayısı ve iş yerinin yeterli oluşu, yine yapılan işin komisyonculuk karakteri taşıması nedeni ile il dışındaki firmalara satış yapılmasının işin gereği olması hususlarının yanı sıra davacının ticari ilişki içerisinde bulunduğu firmaların hakkında vergi tekniği raporu bulunması, özel esaslara alınmış olmaları veya haklarında inceleme yapılmasının tek başına davacının sahte belge düzenlediğini kabule yeterli olmadığı görüldüğünden dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabulüne karar veren İzmir 3. Vergi Mahkemesi'nin 24/10/2018 tarih ve E:2018/268, K:2018/1465 sayılı kararının, yasal dayanaktan yoksun olduğu ileri sürülerek kaldırılması ve davanın reddine karar verilmesi istemiyle davalı tarafından istinaf yoluna başvurulmuş davada...” istinaf isteminin reddine karar verilmiştir<sup>136</sup>. **Karardan da anlaşıldığı üzere, davacı hakkında yapılan söz konusu tespitlerin birlikte değerlendirilmesi neticesinde, davacı hakkında herhangi bir olumsuz tespit bulunulmaması, yapılan işin demir alım satım ve komisyonculuğu işi olması, bu faaliyet bir tür aracılık faaliyeti olduğundan davacının herhangi bir depo ve**

<sup>136</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 28.02.2019 tarih ve E: 2019/38 ve K:2019/232 sayılı kararı.

**nakliye için araca ihtiyaç duymaması, beyanı alınan çalışan, muhasebeci ve mülk sahibi gibi şahısların beyanlarında herhangi bir olumsuzluk olmaması, yapılan iş komisyonculuk işi olduğundan çalışan sayısı ve iş yerinin yeterli oluşu, yine yapılan işin komisyonculuk karakteri taşıması nedeni ile il dışındaki firmalara satış yapılmasının işin gereği olması hususlarının yanı sıra davacının ticari ilişki içerisinde bulunduğu firmaların hakkında vergi tekniği raporu bulunması, özel esaslara alınmış olmaları veya haklarında inceleme yapılıyor olması tek başına davacının sahte belge düzenlediğini kabule yeterli olmadığı görüldüğünden dava konusu cezalı tarhiyatların hukuka uygun olmadığına karar verilmiştir.**

3) Dava Türk Telekomünikasyon A.Ş. Çanakkale Telekom İl Müdürlüğünde çalışmakta iken, iş akdi 01/02/2017 tarihli ikale sözleşmesiyle sona eren davacıya ödenen, ek ödeme/menfaat bedeli üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin davalı idare işleminin; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25., 61., 94., 103. ve 104. maddelerine göre ancak ücret yada ücret niteliği taşıyan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılabileceği, dava konusu kesintinin ait olduğu tazminatın işveren tarafından yapılan yardım amaçlı bir ödeme olduğu, ücret niteliğinde olmadığı, verginin konusunda hata yapıldığı, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek iptali ile yapılan gelir vergisi kesintisinin düzeltme talep tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, "*...Türk Telekomünikasyon A. Ş. Çanakkale Telekom İl Müdürlüğü'nde çalışmakta iken, iş akdi 01/02/2017 tarihli ikale sözleşmesiyle sona eren davacıya ödenen, ek ödeme üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin davalı idare işleminin iptali istemiyle açılan davanın; davacının, Türk Telekomünikasyon A.Ş. Çanakkale Telekom İl Müdürlüğü'nde çalışmakta iken, iş akdinin 0102.2017 tarihli ikale sözleşmesiyle sona erdirildiği, sözleşme gereği davacıya, kıdem tazminatı, kullanılmayan izin ücreti ve ek ödeme bedeli olmak üzere çeşitli ödemelerde bulunulduğu, yapılan ödemenin bir kısmı üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılarak işveren tarafından verginin bağlı bulunulan Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne ödendiği, davacının, yapılan ödemelerden ek ödeme bedelinin, gelir vergisinden müstesna tutulduğu ve verginin konusunda hata yapıldığından bahisle fazladan kesilen gelir*

vergisinin iadesi istemiyle 10.05.2018 tarihinde Çanakkale Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne başvurduğu, talebin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinde ikale sözleşmesiyle ödenen tazminatların gelir vergisinden istisna olduğuna dair hüküm bulunmadığından bahisle 29.05.2018 tarih ve 14895 sayılı işlemle reddedildiği, davacı tarafından bu kez 07.06.2018 tarihinde şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılan başvurunun zımnen reddi üzerine bakılmakta olan davanın açıldığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun kesinti tarihinde yürürlükte olan şekline göre 61. maddesinde, ücret ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği, bu ödemelerin çalışanın işverene bağlılığı ve hizmet karşılığı sağlanan ve para ile temsil edilen yahut temsil edilebilen ödemeler olması, yine yasal düzenlemelere göre ancak ücret veya ücret niteliği taşıyan ödemelerden tevkifat yapılacağı, dava konusu kesintinin ait olduğu "ek ödeme/menfaat bedeli" adı altında yapılan brüt 31.309,53 TL ödemenin, davacının çalıştığı şirketin, davacının iş akdinin ikale sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi nedeniyle yasal bir zorunluluk olmaksızın davacıya işsiz kalması sebebiyle yardım amaçlı yapılan bir ödeme olduğundan bu ödemenin işverene bağlı olarak ve hizmet karşılığı yapıldığından dolayısıyla ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığından bahsedilemeyeceği, bu itibarla davacıya iş güvencesi tazminatı olarak "ek ödeme" adı altında ödenen tazminattan kesinti tarihinde yürürlükte olan yasal düzenlemelere göre vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmadığı, bu durumda, çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından davacıya yasal bir zorunluluk olmaksızın yapılan ödemenin olay tarihinde yürürlükte olan şekline göre Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımı yapılan ücret niteliğinde olmaması ve 193 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 25. Maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulması karşısında söz konusu bedel üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması açık bir vergilendirme hatası olduğundan tevkif edilen verginin iadesi istemiyle yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddi yolunda tesis edilen verginin, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'a göre hesaplanacak yasal faiziyle birlikte talep doğrultusunda davacıya iadesi gerektiği gerekçesiyle kabulüne karar veren Balıkesir Vergi Mahkemesi'nin 17/12/2018 tarih ve E:2018/482, K:2018/828 sayılı kararının, yasal dayanaktan yoksun olduğu ileri sürülerek kaldırılması ve davanın reddine karar verilmesi istemiyle davalı tarafından istinaf yoluna başvuru davada..." istinaf

isteminin reddine karar verilmiştir<sup>137</sup>. Karardan da anlaşıldığı üzere, çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından davacıya yasal bir zorunluluk olmaksızın yapılan ödemenin olay tarihinde yürürlükte olan şekline göre Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımı yapılan ücret niteliğinde olmaması ve 193 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 25. Maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulması karşısında söz konusu bedel üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması açık bir vergilendirme hatası olduğundan tevkif edilen verginin iadesi istemiyle yapılan şikâyet başvurusunun zımnen reddi yolunda tesis edilen işlemde bu yönde hukuka uyarlık bulunmadığına ve davacının faiz talebinin ise vergilendirme hatası yapılarak haksız ve hukuka aykırı olarak, ek ödeme bedeli üzerinden davacıdan fazladan tahsil edilen verginin, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'a göre hesaplanacak yasal faiziyle birlikte talep doğrultusunda davacıya iadesi gerektiğine karar verilmiştir.

4) Dava davacı vekilleri tarafından, davacının alış yaptığı Siteka Kauçuk Plastik ve Metal San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu doğrultusunda alınan 23.10.2017 tarih ve 3187 numaralı takdir komisyonu kararına istinaden tek kat vergi ziyai cezalı olarak salınan 2011/4-6 dönemine ilişkin Kurum Geçici Vergisi tarhiyatının; söz konusu şirket hakkında salınan 2011/4-6 dönemine ilişkin Kurum Geçici Vergisi tarhiyatının; söz konusu şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ve vergi inceleme raporunun kendilerine tebliğ edilmeyerek savunma haklarının kısıtlandığı, zamanaşımı süresini durdurmak maksadıyla şirketin takdir komisyonuna sevk edildiği, zamanaşımı süresini durdurmak maksadıyla şirketin takdir komisyonuna sevk edildiği, zamanaşımı süresi dolduktan sonra ihbarnamenin kendilerine tebliğ edildiği, bu haliyle yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek ilgili işlemin kaldırılması istemiyle açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, “ *Davacının alış yaptığı Siteka Kauçuk Plastik ve Metal San. Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu doğrultusunda alınan 23.10.2017 tarih ve 3187 numaralı takdir komisyonu kararına istinaden tek kat vergi ziyai cezalı olarak salınan 2011/4-6 dönemine ilişkin kurum geçici vergisi tarhiyatının kaldırılması istemiyle açılan davanın; Vergi Müfettişi Bahar Batkan Pesen tarafından düzenlenen 09.12.2016 tarih ve 2016-A-3002/9 sayılı vergi tekniği*

---

<sup>137</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 27.02.2019 tarih ve E: 2019/160 ve K:2019/218 sayılı kararı.



*raporunda Siteka Kauçuk Plastik ve Metal San. Tic. Ltd. Şti.'nin sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin tespit edildiği, 01.01.2011 tarihinden sonra adı geçen şirket tarafından düzenlenen belgelere rastlanması halinde sahte belge olarak değerlendirilmesinin istenildiği, davacı şirketin 2011 yılı Ba formlarının incelenmesi sonucu 2011 yılı Mayıs döneminde söz konusu şirketten KDV hariç 39.350,00 TL'lik mal alış faturasının olduğunun tespit edildiği, beyannamenin gerçek durumu yansıtmaması nedeniyle re'sen bir kat vergi ziyai cezalı kurum geçici vergisi tarh edildiği, söz konusu cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşıldığı, dava konusu cezalı tarhiyat 2011/1-12 dönemine ilişkin kurumlar vergisi tarhiyatı mahkemesinin 30.03.2018 tarih, Esas:2017/885, Karar: 2018/419 sayılı kararı ile kaldırıldığından, re'sen yapılan kurumlar vergisi tarhiyatı nedeniyle oluşan matrah farkı üzerinden yapılan kurum geçici vergisi tarhiyatının da kaldırılması gerektiği gerekçesiyle kabulüne karar veren Manisa Vergi Mahkemesi'nin 30/03/2018 tarih ve E:2017/886, K:2018/418 sayılı kararının, yasal dayanaktan yoksun olduğu ileri sürülerek kaldırılması ve davanın reddine karar verilmesi istemiyle davalı tarafından istinaf yoluna başvurulmuş davada..." istinaf isteminin reddine karar verilmiştir<sup>138</sup>. Karardan da anlaşıldığı üzere, dava konusu cezalı tarhiyat 2011/1-12 dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Tarhiyatı nedeniyle oluşan matrah farkından kaynaklanmış olup, 2011/1-12 dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi tarhiyatı Manisa Vergi Mahkemesinin 30.03.2018 tarih, E:2017/885, K:2018/419 sayılı kararı ile kaldırıldığından re'sen yapılan Kurumlar Vergisi tarhiyatı nedeniyle oluşan matrah farkı üzerinden yapılan Kurum Geçici Vergisi tarhiyatının da kaldırılması gerektiğine karar verilmiştir.*

5) Davacı adına, Saruhanlı Sıhhatli Özel Öğretim Yay. Tic. San. A.Ş.'ne ait vergi borçları nedeniyle kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen 13.10.2016 tarih ve 2016...001,2 ve 3 ana takip dosya numaralı ödeme emirlerinin; kendisinin oluşan vergi borcundan sorumlu olmadığı, yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığından istifa ederek 2016/Mart ayında hissesini devrettiği, bu nedenle ortaklık payı kalmadığı halde ödeme emri düzenlenmesinin yasaya aykırı olduğu belirtilerek iptali istemiyle

---

<sup>138</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 10/10/2018 tarih ve E: 2018/723 ve K:2018/781 sayılı kararı.

açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, “ ...davacı adına, Saruhanlı Sıhhatli Özel Öğretim Yay. Tic. San. A.Ş.’ne ait vergi borçları nedeniyle kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen 13.10.2016 tarih ve 2016...001, 2 ve 3 ana takip dosya numaralı ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Manisa Vergi Mahkemesinin 29/01/2018 gün ve E:2017/73, K:2018/57 sayılı kararının; asıl borçlu şirketin yüklü miktarda mal varlığı bulunduğu, amme alacağının asıl borçlu şirketin mal varlığından tahsili sağlanmadan kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmesinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek davacı tarafından istinaf yoluna başvurulmuş davada...” istinaf isteminin kabulüne karar verilerek Manisa Vergi Mahkemesinin 29/01/2018 gün ve E:2017/73, K:2018/57 sayılı kararı kaldırılmıştır.<sup>139</sup>. Karardan da anlaşıldığı üzere, dava konusu ödeme emrinin dayanağı Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 8.9.2016 tarih ve 2016/3 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesinde; kapatılan asıl borçlu şirkete ait tüm taşınırlar ile her türlü mal varlığı, alacak ve haklar, belge, evrak ve taşınmazların Hazineye devri sonucunda “Devlet Malı” niteliğinde bulunması nedeniyle kamu alacağının asıl borçlu şirket mal varlığından tahsili olanağı bulunmadığı sonucuna ulaşılarak amme alacağının 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.’nin mükerrer 35. ve 213 sayılı V.U.K.’nin 10. Maddeleri uyarınca tahsili öngörülmüş ise de; 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 5. Maddesinde, 667 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca ticari faaliyeti ile mükellefiyeti kapatılarak ticaret sicilinden kaydı silinen ve her türlü mal varlığı ile alacak hakları, belge, evrak ve taşınmazları Hazineye bedelsiz olarak devredilen tüzel kişilerin vergi borçlarının ödenmesi öngörüldüğünden, ayrıca bu kapsamda, kapatılan kurumun mal varlığı ile alacak ve borçlarının tespitine yönelik olarak teşekkül ettirilen komisyonca düzenlenen 27/07/2017 tarih ve 2017-A-1249/21 sayılı görüş ve öneri raporunda; asıl borçlu Saruhanlı Sıhhatli Özel Öğretim Yay. Tic. San. A.Ş.’nin davalı Saruhanlı Vergi Dairesi Müdürlüğüne olan 48.079,29 TL borcun ödenmesine karar verildiğinden, davalı idarece amme alacağının asıl vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil edilemediğinden bahisle davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk bulunmadığına karar

---

<sup>139</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 03/07/2018 tarih ve E: 2018/469 ve K:2018/833 sayılı kararı.

**verilmiştir. Bundan ötürü dava konusu ödeme emirleri iptal edilmiştir.**

6) Dava davacı vekili tarafından, müvekkili adına düzenlenen 20180419...01 sayılı ihbarname ile 06/2014 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi zıyaı cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatının; 2013 yılında aracın satın alındığı sırada 12.09.2013 tarihli özürllü sağlık kurulu raporunun ibraz edildiği, rapora göre özür durumunun sürekli olduğu, sağlık kurulu raporu kullanım amacında “ÖTV ve MTV indiriminden faydalanması için uygundur” ibaresine yer verildiği, daha sonra müvekkilinin sürücü belgesinde değişiklik yapmak amacıyla Emniyet Genel Müdürlüğü’ne başvurduğunda kendisinden “H sınıfı ehliyet alabilir” ibareli heyet raporu istendiği, bu nedenle 27.03.2014 tarihli heyet raporunun alındığı, vergi dairesine sunulan bu son raporda “özel tertibatlı araç kullanabilir” ibaresi yer almadığı için ÖTV ve MTV muafiyetlerinin yitirildiğinin belirtildiği, akabinde dava konusu tarhiyatın yapıldığı, haklı sebep olmaksızın idarenin tesis ettiği işlemleri istediği zaman geri alamayacağı, zira müvekkilinin kazanılmış hak elde ettiği iddia edilerek ilgili işlemin kaldırılması istemiyle açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, “..davacı adına, düzenlenen 2018419...01 sayılı ihbarname ile 06/2014 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi zıyaı cezalı Özel Tüketim Vergisi Kanun ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre, %90 ve üzeri engeli olan kişiler adına alınacak olan araçların motorlu taşıtlar vergisi istisnasından, başkaca herhangi bir şart aranmaksızın yararlanacağı açık iken, %90’ın altında engeli olanların engellilik durumlarına uygun hale getirilen özel tertibatlı araçların bu istisnadan yararlanmasının mümkün olduğu, dolayısıyla engellilik durumunun, aracın hareket ettirici aksamında (debriyaj, fren veya gaza pedalı ile vites kolu) sabitlenmiş özel tertibat yapılmasını gerektirir bir nitelikte olması gerektiği, uyuşmazlıkta, sağlık raporunda belirtildiği üzere %73 oranında engeli bulunan davacının satın aldığı aracın engellilik durumuna göre hareket ettirici aksama sahip olmadığının açık olduğu, aracın otomatik vitesli olmasının, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 4/1- c ile 4730 sayılı Kanun’un 7/2-c maddesi uyarınca, davacı açısından mevcut engelliliğine uygun hareket ettirici “özel tertibat” olarak kabulüne olanak bulunmadığı, bu durumda, %73 oranında engeli bulunduğu yönünde sağlık kurulu raporu bulunan davacının, satın aldığı aracın, istisnadan faydalandırılmayarak yapılan cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine ilişkin olarak Manisa Vergi

*Mahkemesi Hakimliğince verilen 26/11/2018 gün ve E:2018/571, K: 2018/1196 sayılı kararın; kanunda açıkça belirtilmeyen hususun geniş yorum yapılarak otomatik vitesli araçların özel tertibatlı araç olarak kabul edilmemesinin hukuka aykırı olduğu, kanunun amacının engelli vatandaşlara kolaylık sağlamak olduğu, mahkeme kararındaki yorumun kanunun amacı ile bağdaşmadığı ileri sürülerek davacı tarafından istinaf yoluna başvurulmuş davada...*” istinaf isteminin kabulüne karar verilerek Manisa Vergi Mahkemesinin 26/11/2018 gün ve E:2018/571, K:2018/1196 sayılı kararı kaldırılmıştır.<sup>140</sup>. **Karardan da anlaşıldığı üzere, davacının 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 7. Maddesinin 2. Fıkrası uyarınca %73 oranında engelli olması sebebiyle bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat olarak kabul edilen otomatik vitesli araç kullanması Sağlık Kurulu Raporu ile uygun bulunduğundan, malul ve engelliler kapsamında özel tüketim vergisi istisnası kapsamında olduğu açık olup, resen yapılan vergi zıya cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatı hukuka uygun olmadığına karar verilmiştir. Bu sebeple dava konusu cezalı tarhiyat kaldırılmıştır.**

7) Dava davacı vekili tarafından, motorlu taşıtlar vergisi istisnasından faydalanmak istemiyle müvekkilinin yaptığı başvurunun reddine ilişkin 04.05.2017 tarih ve 19454 sayılı işlemin; Sağlık Bakanlığına bağlı Merkez Efendi Devlet Hastanesinde çalışan davacının geçirdiği rahatsızlık neticesinde tedavi gördüğü, %10 iş gücü kaybı olduğuna dair heyet raporunun bulunduğu, anılan raporda sadece otomatik vites araç kullanabileceğine yönelik açıklamanın mevcut olduğu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 4/c maddesinde engellilerin durumlarına uygun hale getirilen özel tertibatlı araçların istisna kapsamında olduğunun belirtildiği, buna göre otomatik vitesli araçların engeli bulunanların engellilik hallerine uygun özel tertibatlı olması halinde vergi istisnası kapsamında olması gerektiği ileri sürülerek ilgili işlemin iptal edilmesi istemiyle açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, “...davacının motorlu taşıtlar vergisi istisnasından faydalanmak istemiyle yaptığı başvurunun, ÖTV ve MTV istisnasından yararlanamayacağı gerekçesiyle reddine ilişkin 04.05.2017 tarih ve 19454 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan

---

<sup>140</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 27/02/2019 tarih ve E: 2019/69 ve K:2019/434 sayılı kararı.

*davada; %90 ve üzeri engeli olan kişiler adına alınacak olan araçların ÖTV ve MTV istisnasından başkaca herhangi bir şart aranmaksızın yararlanacağı açık iken, %90 altında engeli olanların engellilik durumlarına uygun hale getirilen özel tertibatlı araçların bu istisnadan yararlanmasının mümkün olduğu, dolayısıyla engellilik durumunun, aracın hareket ettirici aksamında (debriyaj, fren veya gaz pedalı ile vites kolu) sabitlenmiş özel tertibat yapılmasını gerektirir bir nitelikte olması gerektiği, sağlık raporunda belirtildiği üzere %10 oranında engeli bulunan davacının satın aldığı araçta, engellilik durumuna göre hareket ettirici aksamında tadilat yapılmadığının veya özel tertibat yaptırılmadığının tartışmasız olduğu, aracının otomatik vitesli olmasının 197 sayılı Kanun'un 4/1-c maddesi ile 4760 sayılı Kanun'un 7/2-c maddesi uyarınca, davacı açısından mevcut engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat olarak kabulüne olanak bulunmadığı, bu durumda, %10 oranında engeli bulunduğu yönünde sağlık kurulu raporu bulunan davacının satın aldığı aracın otomatik vites olması nedeniyle motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlanması gerektiği ileri sürülerek yaptığı başvurunun, ÖTV ve MTV istisnasından yararlanamayacağı gerekçesiyle reddine ilişkin 04.05.2017 tarih ve 19454 sayılı işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine ilişkin olarak Manisa Vergi Mahkemesince verilen 24/05/2018 gün ve E:2018/591, K:2018/630 sayılı kararın; %10 iş gücü kaybı olduğuna dair heyet raporunun bulunduğu, anılan raporda sadece otomatik vites araç kullanabileceğine yönelik açıklamanın mevcut olduğu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 4/c maddesinde engellilerin durumlarına uygun hale getirilen özel tertibatlı araçların istisna kapsamında olduğunun belirtildiği, buna göre otomatik vitesli araçların engeli bulunanların engellilik hallerine uygun özel tertibatlı olması halinde vergi istisnası kapsamında olması gerektiği ileri sürülerek davacı tarafından istinaf yoluna başvurulmuş davada..." istinaf isteminin kabulüne karar verilerek Manisa Vergi Mahkemesinin 30/11/2017 gün ve E:2018/483, K:2018/651 sayılı kararı kaldırılarak dosyanın özel tüketim vergisi ile ilgili uyuşmazlık kısmı da göz önüne alınarak yeniden karar verilmek üzere yerel mahkemeye iadesine karar verilmiştir<sup>141</sup>.*

**Karardan da anlaşıldığı üzere, davacı tarafından özel tüketim vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlandırılmamasına ilişkin işleme karşı**

---

<sup>141</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 22/03/2018 tarih ve E: 2018/483 ve K:2018/651 sayılı kararı.

**dava açıldığı halde; istinafa konu kararda, motorlu taşıtlar vergisine ilişkin olarak hüküm kurulduğu ancak özel tüketim vergisi ile ilgili herhangi bir karar verilmediğinden dolayı yerel mahkemeye gönderilmesine karar verilmiştir.**

8) Davacı şirket vekili tarafından, müvekkili hesaplarının incelenmesi neticesinde şirketin yurtdışındaki ilişkili şirketine (gizli) emsallere kıyasla yüksek miktarda gayrimaddi hak bedeli (royalti) ödemek suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı gerekçesiyle örtülü dağıtıldığı belirtilen kazançta isabet eden katma değer vergisi indirimleri reddedilerek davacı adına tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle yapılan 2010/11 dönemine ilişkin bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatının; KDV Genel Tebliği ile gayrimaddi hak ödemeleri için sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerle ilgili olarak örtülü kazanç dağıtımını iddiasında bulunulması durumunda KDV indirim hesaplarında bir düzeltme yapılmayacağına düzenlendiği, resen tarhiyat sebeplerinin oluşmadığı, uyuşmazlıkta vergi kaybı olmadığı, gizli emsal kullanılmasının hukuka aykırı olduğu ve savunma hakkını kısıtladığı, davacı şirketin sunduğu emsal çalışmasının haksız olarak reddedildiği, Katma Değer Vergisi Kanununda KVK'ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirilemeyeceğinin belirtildiği, örtülü olarak dağıtılan tutarlara isabet eden KDV'nin indirilemeyecek KDV olduğunu söylemenin mümkün olmadığı, yapılan tarhiyat sebebiyle KDV'nin yansıtılabilir niteliğini kaybettiği ve servet vergisine dönüştüğü, davacı şirket hakkında aynı döneme ilişkin olarak yapılan inceleme neticesinde eleştirilecek husus bulunmadığı yönünde rapor düzenlendiği, yeni incelemeye dayalı tarhiyatların şirketin haklı beklentisini ihlal ettiği, lisans ödemeleri sebebiyle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılarak ödendiği, eğer tarhiyat yapılacaksa bunların da iadesi gerektiği iddia edilerek kaldırılması istemiyle ilgili işlemin iptal edilmesi istemiyle açılan davada; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, "...davacı şirket hakkında tanzim edilen 02/11/2015 tarih ve 2015-b-746/10 sayılı KDV inceleme raporunun sonuç bölümünde 2010/10. Döneminden sonraki döneme devreden KDV'nin 0,00-TL olarak dikkate alınarak takip eden dönemlerin düzeltilmesi gerektiğinin belirtilmesi üzerine, söz konusu rapora istinaden davacının 2010/11, 12 dönemleri KDV beyanlarının düzeltilmesine yönelik 02/11/2015 tarih ve 2015-B-746/14 sayılı KDV raporuna dayanılarak davacı adına 2010/11. Dönemine ilişkin tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle bir kat vergi ziyayı cezalı olarak salınan

*katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davayı; davacı hakkında tanzim edilen 02/11/2015 tarih ve 2015-B-746/10 sayılı Katma Değer Vergisi İnceleme Raporuna istinaden yapılan cezalı tarhiyata karşı İzmir 3. Vergi Mahkemesinde açılan davada, 08.03.2017 tarih ve E:2016/1252, K:2017/624 sayılı kararlarla “...yeni bir incelemeye dayanak herhangi bir ihbar veya başvuru olmaksızın ve başka herhangi bir gerekçe göstermeksizin mükellefin aynı dönem ve vergi türü açısından yeniden incelemeye alınması hukuka aykırı olup bu inceleme neticesinde hazırlanan vergi inceleme raporu dayanak gösterilmek suretiyle yapılan cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali gerekmektedir...” denilerek davanın kabulüne karar verildiği görülmüş olup; bu haliyle söz konusu rapora istinaden davacının 2010/10. Döneminden sonraki döneme devreden KDV'nin 0,00-TL olarak dikkate alınması suretiyle yeniden düzenlenen KDV beyan tablosu üzerine yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden, Manisa Vergi Mahkemesinin 16/06/2017 gün E: 2016/614, K:2017/509 sayılı kararının; yasaya uygun olmadığı ileri sürülerek istinaf başvurusunun kabulü ile kaldırılması ve davanın reddine karar verilmesi istemiyle açılan davada...” istinaf isteminin kabulüne karar verilerek Manisa Vergi Mahkemesinin 16/06/2017 gün ve E:2016/614, K:2017/509 sayılı kararı kaldırılarak davanın reddine karar verilmiştir<sup>142</sup>. **Karardan da anlaşıldığı üzere, ilk derece mahkemesinin kabul ettiği bir davayı istinaf aşamasına geldiğinde ret kararı verilerek istinaf yargılamasının maddi denetim işlevi yerine getirilmiştir.***

---

<sup>142</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 06.12.2017 tarih ve E: 2017/2719 ve K:2017/2886 sayılı kararı.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Temel olarak, devletin ülke sınırları içerisinde halka sunmuş olduğu hizmetler karşılığında halkın ödemekte zorunlu olduğu vergi kavramı hukuki bakımından önemli unsurları barındırmaktadır. Vergi süreçlerinin de diğer borç ilişkilerindeki gibi vergileme ilişkisinin tarafları olan alacaklı (devlet) ile borçlu (mükellef) arasında bazen sorun ya da uyuşmazlıklar kendini göstermektedir. Bu bağlamda söz konusu uyuşmazlıkların verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında yapılan işlemlerle ilgili olabileceği gibi ceza kesme işlemlerinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, vergi konusunda yaşanmakta olan birçok uyuşmazlığın temelinde, gelişen ve değişen dünya koşullarına uyum sağlayabilmek için vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi, vergi çeşitliliğinin artması ve vergi oranlarının yükselmesiyle birlikte vergi sorumluluklarının ağırlaşması ve vergi sisteminin karmaşık bir hal alması gibi nedenlerden dolayı yaşanan görüş farklılıklarının bulunduğu bilinen bir gerçektir.

Vergi uyuşmazlıkları, barışçıl yollarla çözülebileceği gibi idari yargıya taşınmak suretiyle çözümlenebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi, idari aşamada çözüm yolları ve yargı aşamasında çözüm yolları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Uzlaşma, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, düzeltme ve şikâyet başvurusu ile izaha davet olmak üzere beşe ayrılan idari aşamada çözüm yolları; mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun barışçıl yollarla anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. İdarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkların karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü ifadesi verilmektedir. Mükelleflerle vergi idaresi arasında meydana gelen vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarına gitmeden kısa yoldan çözümlenmesi adına vergi hukukumuzda bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda yapılan düzenlemeler üst başlıkta da belirtildiği gibi; uzlaşma, cezada indirim, vergi hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, izaha davet yolları olduğu belirtilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarında, uyuşmazlıkların çözümünde idari yolların kullanılmasının, ilgili mercilerin iş yükünü azalttığı sonucuna varılmıştır. Ancak, sonuç alınamamasının yanı sıra hiç başvuru yapılmaması halinde de yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir.



Vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile ilgili veya kesilen cezalardan kaynaklı vergi uyuşmazlıklarının, ülkemizdeki yargı yolu ile çözümü; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu yargı organlarından vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak görev yapmakta ve bununla birlikte istinaf yoluyla Bölge idare mahkemelerine, temyiz yoluyla da Danıştay'a gidilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra olağandışı kanun yolu olarak da kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi gibi diğer bazı kanun yolları kullanılmaktadır. Bu kanun yollarıyla mükellef, sorumlu veya ceza muhatabı, şartları gerçekleşmişse ilk önce idari yolla uyuşmazlığı çözme yoluna gidebilmekte, ya da doğrudan vergi mahkemesine başvurabilmektedir.

Vergi Mahkemeleri 1982 yılında 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun öncülüğünde kurulmuş ve 2576 sayılı kanunla verilen görevlerini yerine getiren, vergi uyuşmazlıkları konusunda genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bölge İdare Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi ve iş yoğunluğu durumlarına Adalet Bakanlığınca oluşturulmakta ve ilk derece mahkemesince verilen kararlara karşı istinaf yolu ile yapılan başvuruları inceleyip kesin kararlara bağlamaktadır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na göre "Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir".

İstinaf, Türk idari yargı sistemine 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile girmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45. maddesinde, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi kararı veren ilk derece mahkemesinin bulunduğu yerdeki Bölge İdare Mahkemesine müracaat edip istinaf yoluna gitme hakkı tanınmıştır. İstinaf yolu, vergi mahkemesi kararına karşı Bölge İdare Mahkemesine yapılan müracaat olarak tanımlanarak, mükellefiyet konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerinde çıkan uyuşmazlıklarda bir üst mahkemeye başvuru yapma olanağı tanınmaktadır.

İstinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesine göre bir üst mahkeme olarak tanımlanmaktadır. İstinaf kanun yolu ile gerçekleştirilen inceleme sonucunda, üst derecedeki yetkili mahkeme, yargı sürecinin usuller doğrultusunda yapılmadığını

saptadığı takdirde, ilk derece mahkemesince verilen kararı feshedebilme yetkisinin olduğu belirtilmiştir. Maddi olayın gerekliliklerine veya hukuksal açıdan yanlış karar verilmesi durumunda da kararı feshedebilme ve gerçekleştireceği yargılama neticesine göre uyuşmazlıkla ilgili tekrardan karar verilebileceği konusuna değinilmiştir. İstinaf kanun yoluna başvurabilmek için menfaat ve ehliyet şartının olması gerektiği mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır.

İstinaf kanun yolunun dünyadaki konumu incelendiğinde; modern hukuk sistemlerinin hemen hemen hepsinde değişik kapsam ve biçimlerde yer aldığı görülmektedir. Örneğin, üyesi olduğumuz Kara Avrupa'sı hukuk sistemleri bünyesinde Almanya, Fransa, Hollanda, Avusturya, İsveç ve bunların dışında pek çok ülkede istinaf kanun yolunun yıllardır uygulanmakta olduğu görülmektedir.

İstinaf, tarihsel süreç ele alındığında klasik (tam istinaf) ve dar anlamda (sınırlı) istinaf şeklinde iki başlığa ayrılmakta iken, Ortaçağ döneminde, maddi ve hukuki vakıa ayrımı yapılmaması nedeniyle ve yeniçağın ilk dönemlerinde ise yargılama sisteminin yenilenerek oluşturulduğu dikkate alındığında, tarih öncesi dönemlerde, klasik istinaf olarak tanımlanmıştır. 18. yüzyıldan sonra maddi sorun ile hukuki sorun birbirinden ayrılmıştır ve gerçekleştirilen ilk yargılama sürecinde işlemlerin hepsini tekrardan inceleyen denetim sisteminin yanlış olduğu düşüncesi istinafta yeni bir türün ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Söz konusu yeni istinaf türü de dar anlamda istinaf olarak isimlendirilmiştir. Bunun yanı sıra istinaf kanun yoluna başvurma ile aktarıcı ve erteleyici olmak üzere iki ayrı etkisi ortaya çıkmaktadır.

İstinaf kanun yolunun Türk hukuku tarihi sürecinde, gerek Osmanlı Devleti Döneminde gerekse Cumhuriyetten sonraki dönemde sürekli olumsuzluklarla karşılaştığı sonucuna erişilmiştir. Osmanlı Devleti'nin son zamanlarında hukuk sisteminde yer alan istinaf mahkemeleri 1924'te sistemden çıkarılmıştır. Osmanlı'nın son dönemlerinde istinaf kanun yolunun aşağıda verilen sebeplerden ötürü kaldırılmış olduğu neticesine varılmıştır.

- 1879'dan 1924'e kadarki dönemde Türk hukukunda yer alan istinaf mahkemelerinin sistemden kaldırılma nedenleri ise şu şekilde verilebilmektedir:
- Osmanlı'nın geniş bir bölgeyi kapsamamasından dolayı ülke genelinde istinaf mahkemelerinin yayılmamış olması, yalnızca büyük vilayetlerde bulunmuş olması.

- İslam hukukunda yer alan mahkemelerin tek dereceli olması.
- İşinde uzman olan hâkimlerin yetersiz sayıda olması, hukuk bölümlerinden mezun olanların sayısının az olmasından ötürü, istinaf mahkemelerine zabıt kâtipliğinden, hatta mübaşirlikten gelme kıdemi olan hâkimlerin atanması. İlk derece mahkemelerinde de hukuk bölümünü daha yeni bitmiş olan genç hâkimlerin yer almış olması. 1920’li yıllarda temyiz mahkemesi genellikle ilk derece mahkemesinin almış olduğu kararları doğru olarak tespit etmekte; istinaf mahkemesinin kararlarını ise ortadan kaldırmaktaydı.
- İstinaf kanun yolunda ilk yargılama süreci yinelendiği için işlerin birikmesi.

Bu yılları takiben, istinaf kanun yolu Türk hukukunda yer alması veya almaması hususunda tartışma konusu olmuştur. İstinaf kanun yolunun Türk hukukunda yer alması adına bu tasarıdan sonra 1948, 1952, 1963, 1977, 1978, 1985 ve 1993 yıllarında da daha sonra tasarılar hazırlandığı ancak bu kanun tasarılarının da yasalaştırılamamış olup, istinaf, idari yargı sisteminde 18.06.2014’te ve 6545 sayılı Kanun’un 28 Haziran 2014 Tarihli ve 29044 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmasıyla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda gerçekleşen değişiklikle Türk hukukuna girdiği halde, gerçekleşen çalışmalar neticesinde istinaf mahkemelerinin bütün ülkede yürürlüğe 20.07.2016’da girebilmiştir. Bununla birlikte bölge idare mahkemelerinin istinaf mahkemeleri şeklinde oluşturulmasına dair geçiş süreci kanunları ve uygulamanın yürürlüğe geçmesine dair kanun 6545 sayılı Kanun ile 2576 sayılı Kanun’a dâhil edilen geçici 20. madde ile beraber hükme bağlanmıştır.

Türk Hukukunda istinaf kanun yoluna başvurulabilmesi için dava konusunun 5.000 TL (2019 - 6.000 TL)’den daha büyük bir meblağın olması gerekmektedir. Aksi takdirde İstinaf kanun yoluna başvurulamamaktadır. Dava konusu 5.000 TL (2019 -6.000 TL)’i aşmayan vergi davaları ile ilgili ilk derece mahkemesin vermiş olduğu kararın kesin niteliği olduğu öne sürülerek istinaf kanun yoluna başvuru hakkı sınırlandırılmış olmasının hak arama özgürlüğünün önünde engel olduğu düşünülmektedir. Ancak yasa yollarına başvurabilmek adına bu sürece bir sınırlandırma getirilmesi, olağan yasa yolları açısından kesin hükme bağlayabilmek adına olağanüstü yasa yolu için de genel olarak hukuki istikrarı belirli bir süre neticesinde garantiye alma düşüncesiyle bu tür bir sınırlama getirildiği kanısına varılmıştır.

Bölge idare mahkemeleri, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca Ankara, İstanbul, İzmir, Konya, Gaziantep, Bursa, Erzurum ve Samsun olmak üzere 8 mahalde 26.09.2014 tarihinde kurulmuştur. Adalet Bakanlığı tarafından çıkartılan ve 07.11.2015 tarihli ve 29525 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 'Bölge Adliye Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurtta Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar'da söz konusu mahkemelerin 20.07.2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlayacakları belirtilmiştir. Bu kapsamda Bölge İdare Mahkemeleri ilk etapta Ankara, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir, Konya ve Samsun illerinde olmak üzere yedi bölgede 20.07.2016 tarihinde faaliyete geçirilmiş olup 2018 yılında 7 mahalde hizmet vermeye devam etmiştir.

Türk yargılama hukuk sisteminde, raportör üye sistemi bulunmamaktadır. Ancak, inceleme konusu yapılan ülkelerden Fransa'nın idari yargı sisteminde raportör üyelik vardır. Raportör üyelik sisteminin, Danıştay'da olduğu gibi Bölge İdare Mahkemesi'nce de kabul edilmesi, dosyaların raportörlerce okunması ve özetlenmesine olanak vereceğinden, kararların daha doğru ve hızlı alınmasına katkıda bulunabilecektir.

Bölge idare mahkemelerinin kurulduğundan beri Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma vasfı ortaya çıkmıştır. Bu sayede Danıştay'ın gerçek işlevi olan içtihat üretme, hukuk birliğini sağlamaya yönelik çalışmasını sağlamak mümkün olmuştur.

Eski yargılama sistematiğine istinaf yargılaması girmesi yargılama süresini uzatmayacağı kanaatindeyiz. Bilakis tek mahkeme yerine coğrafi duruma göre birden çok yerde mahkemeler kurulduğundan daha kısa sürede yargılama sonuçlanır. Yine üst mahkeme için maddi sınırlar konulması da yargılamanın uzamayacağına delalettir.

İstinaf aşamasında duruşma yapılabilmesi İYUK m. 17'de düzenlenmiştir. İki durumda mümkündür. Birincisi, taraflardan birinin duruşma talebinde bulunması ve bu talebin istinaf merci tarafından kabul edilmesidir. Duruşma talebi, istinaf dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. İkincisi ise mahkemenin gerekli gördüğünde kendiliğinden duruşma yapmaya karar vermesidir.

Bizim yargılama sistemimiz dar anlamda (sınırlı) istinaf sistemini kabul etmiştir. Bu sebeple tam anlamıyla yeniden yargılama söz konusu değildir. Sınırlı

istinaf sisteminde ilk yargılamanın baştan sona tekrarlanmaz, somut olay öğrenme muhakemesi yapılarak incelenir.

İstinaf yargılamasıyla birlikte Danıştay artık hukuka uygunluk denetimi yapacaktır. Temyiz aşamasında ek delil sunulup tartışılması her zaman mümkün değilken istinafta ilk derece mahkemesinde tartışılmayan bilgi-belgeleri tartışmak ve ek delil sunmak hep mümkündür. İdari davaların yüzde 80'i artık istinaf aşamasında kesinleşmektedir. Bir dosyanın bölge idare mahkemesinde bekleme süresi en fazla 6 aydır.

İstinaf yargılamasının başlamasıyla istinaf kanun yoluna başvurandan istinaf harcı alınmaktadır. Harçlar kanununa yeni bir harç türü eklenmiştir.

İstinaf kanun yolunun yargılama sistemimize girmesiyle birlikte yargılama maliyeti artmamıştır. Çünkü idari davaların yüzde 80'i artık istinaf aşamasında kesinleşmektedir. Dosyaların büyük çoğunluğu Danıştay'a gitmediğinden eskiden olduğu gibi iki dereceli yargılama olarak düşünebiliriz. Eski sistemde tek üst mahkeme olarak Danıştay olduğundan içtihat aykırılığı düşünülemezdi. Şu anki sistemimizde her bir coğrafi bölgede bölge idare mahkemesi olduğundan içtihat aykırılığı olabilecektir. Ancak böylelikle Danıştay'ın gerçek işlevi olan içtihat birliğini sağlama görevi ortaya çıkabilecektir. Yine bölge idare mahkemelerinin göreve başlamasının üzerinden üç yıl gibi bir süre geçmesi nedeniyle yeterli sayıda hakim atanmış, fiziksel altyapı sorunları giderilmiştir.

Türk idari yargı sisteminde, hâkimin rolünün etkinleştirilmesi ve sadeleştirilmesi amaçlanmalıdır. Karar veren hâkime mümkün olduğunca yargısal görevler verilirken, dosyanın hazırlanması ve idari görevlerin başka pozisyonlarda görev yapan uzman kişilere dağıtılmasının, yargılamaya hız, doğruluk ve denetim olanağı sağlayacağı dikkate alınmalıdır.

Sonuç olarak, Türk İdari Yargı Sistemine 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen istinaf sistemi yerinde olmuştur.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Arslan, Ramazan, Ejder Yılmaz, Emel Hanağası, ve Sema Taşpınar Ayvaz. **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Arslan, Osman. “Türkiye’de İstinaf Mahkemelerinin Kurulmasının Desteklenmesi Projesi Kapsamında 2-3 Mart 2006 Tarihlerinde Yargıtay’da Düzenlenen Konferans Sunuşları”, 2006, ss. 1-131.

Buz, Funda. “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği”, **II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı V**.

Canbazoğlu, Kerem ve Ahmet Eren Altay. **Vergi Davası kurumsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 316, Ankara, 2011.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargı Usulü Kanunu**, PwC Türkiye, Altıncı Baskı, İstanbul, 2015.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, 2019.

Çınarlı, Serkan. **İdari Yargulamada İstinaf**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2017.

Doğrusöz, Bumin. **Vergi Yargılama Usulünde 6545 Sayılı Kanunla Yapılan Ve Yapılması Düşünülen Değişiklikler**, 2017, s. 1-32.

Hasbutcu, Sebahattin Taha. **İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Hukuk Muhakemesinde İstinaf ,**Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Dairesi Başkanlığı**, Ankara, 2016.

Hukuk Muhakemesinde İstinaf El Kitabı, Türkiye Cumhuriyeti’nde İstinaf Mahkemelerinin Kuruluşunun Desteklenmesi AB-Eşleştirme Projesi, **Adalet Bakanlığı**, Ankara, 2007.

Kuru, Baki. **Medenî Usul Hukuku (2. Baskı)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, İstanbul, 1966.

Öncel, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu. **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985.

Özay, İl Han. **Gün Işığında Yönetim II – Yargısal Korunma**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Özekes, Muhammet (a). **Sorularla Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Medenî Usûl Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf Ve Temyiz)**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011.

Özekes, Muhammet (b). “Hukuk Yargılamasında Yeni Kanun Yolu Sistemi”, **Türkiye Adalet Akademisi HMK Toplantısı**, 2011, ss. 1-68.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008.

Ruhi, Ahmet Cemal. **Adli Yargıda İstinaf ve Temyiz**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016.

Sancakdar, Oğuz. “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”. **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, 11 Mayıs 2012, ss. 2266-2267.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, 2014, Bursa.

Taneri, Gökhan. **İstinaf Mahkemeleri**, Bilge Yayınları, Ankara, 2016.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014.

Yıldırım, Kamil. **Hukuk Devletin Gereği : İstinaf**, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000, s. 118.

## **Makaleler**

Akbaba, Ahmet. “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:72, Sayı: 2014/2, 2014, ss. 433- 463.

Akıncı, Müslüm. “İsveç İdare Hukuku”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2008, ss. 167-221.

Armağan, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve

Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, 2007, ss. 156-192.

Arslaner, Hakan. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Sayı:17, 2016, ss. 273-300.

Balo, Yusuf Solmaz. “Ceza Muhakemesi Kanununda Öngörülen İstinafin Değerleri Ve Bunların Sağlanabilirlik Koşulları”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 2016, Sayı: 7, ss. 209-246.

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, 2012, ss. 485-508.

Civan, Mehmet ve İsmail Kutlar. “İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :71, 2005, ss.165-173.

Coşkun Atay, Ayşegül. “İstinaf Yargılaması”, **TBB Dergisi**, 2018, Sayı:135, ss. 261-308.

Çınar Ali Rıza. “İstinaf”, **Fasikül Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 8, 2010, ss. 14-25.

Dağlı Neslihan. **Usul Hukukuna İlişkin Temyiz Nedenleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.  
Durmuş, Tezcan. “Fransız Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf”, **Adalet Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, ss. 1-7.

Demir, Şenyüz ve Erşan Sever, “Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı 2, 2017, ss. 51-66.

Ekiz, Serkan. “İsveç Anayasası Üzerine Notlar”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:1, 2018, ss. 63-124.

Ekşi, Nuray. “2014 Yılında Kabul Edilen İdari Yargıda İstinaf Müessesesinin



Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu Kapsamında Açılacak İdari Davalara Etkisi” , **Göç Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2015, ss. 12-43.

Ersan, Gökçen. **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2008.

Eroğlu, Onur ve Ömer Özgür Eftekin. “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 2, 2015, ss. 233-250.

Gökcan, Hasan Tahsin. “İstinaf Yasa Yolunda İspat Ve Delilleri Değerlendirme Esasları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:10, 2012, ss. 421-454.

Görkem, Neslihan Alkan. “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:71, Sayı:2013/1, 2013, ss. 383- 386.

Gözler, Turgay ve Abdullah Demir. “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, **Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2 Sayı: 4, 2015, ss.28-41.

Gültekin, Mehmet. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, ss. 575-607.

Güngör, Devrim ve Adem Albayrak. **İstinaf**, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2016.

Hayrulloğlu, Betül. “Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, **Makaleler**, Sayı:196, Ocak 2016, ss.124-134.

İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar, “Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2009, ss.173-190.

Hepaksaz, Engin ve Orçun Avcı. “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi Ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler**

**Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı: 23, 2018, ss.759-772.

Karakehya, Hakan ve Asuman İnce Tuncer.“İstinaf Yargılamasında Sanığın Sorgusunun Zorunlu Olup Olmadığı Ve Bu İşlemden Segbis Kullanımı Üzerine Düşünceler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 2, 2017, ss.99-136.

Karakoç (a), Yusuf. “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı: 16, 2015, ss.3637-3739.

Karakoç (b), Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı: 15, 2014, ss. 1259-1308.

Keskin Züleyha. “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, **TBB Dergisi**, Sayı: 126, 2016, ss. 236-262.

Konuralp, Haluk. “Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafın Yeri (Hukuk Davaları Açısından)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:50, Sayı:1, 2001, ss. 25-39.

Ortaç Fevzi Rifat ve Hilmi Ünsal. “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:1, 2016, ss. 1-22.

Ortwein, Bernard Micheal. **The Swedish Legal System : An Introduction**, Ind. Int'l. &Comp. L. Rev, vol.13/2, 2003.

Öğredik Güray. “6545 Sayılı Kanun İle Vergi Yargısı Sürecine Yönelik Yapılan Değişiklikler” **Muhasebe Türkiye**, 2014, ss. 1-4.

Özen, Muharrem. “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65 Sayı: 4, 2016, ss. 2331-2388.

Saygın, Engin. “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz.”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, ss. 635-648.

Savaşan, Fatih, Mehmet Emin Altundemir ve Aziz Ulupınar. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 162, 2012, ss. 126-144.

Taner, Selda. “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 136, 2018, ss.185-224.

Tunçer, Mehmet. “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2005, ss. 217- 228.

Woehrling, Jean- Marie. **Judicial Control of Administrative Authorities in Europe : Toward a Common Model**, Hrvatska i komparativna javna uprava vol. 6/3, 2006.

Yıldız, Hayrettin. “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3, 2013, ss.130-154.

Yılmaz Ejder. “Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 2, ss. 131-155.

### **İnternet Kaynakları**

Armağan, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, 2007 ss.163-178.

Diclehan, Başak. “Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları”, <https://docplayer.biz.tr/26323716-Matrah-asindirma-yoluyla-kar-aktarimi-ve-turkiye-uygulamalari.html>, (19.03.2019).

Bulut Mustafa. **Vergi Davalarında İstinaf Yolu**, <http://diplomatyymm.com.tr/pdf/48593536.pdf>, (06.05.2019).

[https://www.academia.edu/19621930/Vergi\\_Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1nda\\_Bir\\_%C3%87%C3%B6z%C3%BCm\\_Yolu\\_Uzla%C5%9Fma\\_M%C3%BCessesesi\\_ve\\_T%C3%BCrkiye\\_deki\\_Etkinli%C4%9Fi](https://www.academia.edu/19621930/Vergi_Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1nda_Bir_%C3%87%C3%B6z%C3%BCm_Yolu_Uzla%C5%9Fma_M%C3%BCessesesi_ve_T%C3%BCrkiye_deki_Etkinli%C4%9Fi), (20.03.2019).

Hakimler ve Savcılar Kurulu İstatistikleri (08.08.2018 tarihli istatistiki veriler) <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/5d7f48c3-7f89-4c3d-afc2-03923e3db661.pdf>, (10.08.2019).

<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-87.aspx>, (25.03.2019).

<https://www.investopedia.com/terms/v/voluntarycompliance.asp>, (25.03.2019).

Öz Ersan ve Selçuk Gülten. **Vergi Davası Yönetim Süreci**, <https://ksmmmo.org.tr/uploads/documents/izaha-davet-muessesesi-ve-e-fatura-ve-e-defter-davaları-özelinde-vergi-uyumsuzlukları-seminerimiz-prof-dr-ersan-öz-1523382125.pdf>, 2019, (06.05.2019).

Pekcanitez Hakan. **İstinaf Kanun Yolu**, <https://www.izmirbarosu.org.tr/Upload/files/haberler/%C4%B0stinaf.pdf>, (06.05.2019).

Stamp Tax (Duty) on Commercial Agreements: A General Overview Within The Scope of Turkish Legislation, Court Decisions, Revenue Administration Circular and Rulings, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7055>, (09.04.2019).

Tax Court, <https://www.investopedia.com/terms/t/taxcourt.asp>, (09.04.2019).

Tax Dispute Resolution, <https://www.pwc.co.uk/services/tax/tax-dispute-resolution.html>, (25.03.2019).

Tax Disputes, <https://www.boehret-sehmsdorf.de/en/tax-consultancy/extrajudicial-judicial-remedies/>, (25.03.2019).

Tax Examination Vs. Tax Audit, <https://finance.zacks.com/tax-examination-vs-tax-audit-9615.html>, (25.03.2019).

Tezel, Adnan. “Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı”, [http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu\\_6\\_109\\_118.pdf](http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_6_109_118.pdf), (21.03.2019).

The history of the Court of Appeal, <https://www.judiciary.uk/you-and-the->

[judiciary/going-to-court/court-of-appeal-home/coa-sub/](http://www.judiciary.gov.uk/you-and-the-judiciary/going-to-court/court-of-appeal-home/coa-sub/), (09.04.2019).

The Court of Appeal, <https://www.judiciary.uk/you-and-the-judiciary/going-to-court/court-of-appeal-home/>, (09.04.2019).

Turkish taxation system,

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/taxation\\_system2016.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/taxation_system2016.pdf), (09.04.2019).

Voluntary Compliance, Late Payment or Non-Payment of Taxes,

<https://www.iras.gov.sg/irashome/Other-Taxes/Trust/Paying-Estate-or-Trust-Income-Tax/Late-Payment-or-Non-Payment-of-Taxes/>, (25.03.2019).

What Are Tax Appeals?, <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/irs-letters-and-notice/what-are-tax-appeals/L8DeRP3m8>, (25.03.2019).

What is Taxation, <https://www.investopedia.com/terms/t/taxation.asp>, (25.03.2019).

## **Tezler**

Akay, Emrah. **İstinaf Yargılaması Ve Türk İdari Yargısında Uygulanması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2018.

Akkaya, Tolga. **Medenî Usûl Hukukunda İstinafa Başvuru, İstinaf İncelemesi Ve İstinaf Mahkemesinin Verebileceği Kararlar**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2008.

Bağcı, Bülent. **Olağan Kanun Yolu Olarak İstinaf Ve Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Savcısının İstinafa Rolü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Biberoğlu, Elif. **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Erdal, Nagihan. **Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2018.

Ersin Körpınar, **Vergi Yargılama Hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun Uygulanacağı Haller**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015.

Gök, Oğuzhan. **Vergi uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2017.

Hanecioğlu Nazlıhan. **Kanun yoluna Başvurmanın İlamlarının İcrasına Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2018.

İşbilir, Şener. **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008.

Kanmaz, Ahmet. **Vergi Yargılamasında Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2017.

Kulbay Kıvanç Duygu. **Medeni Yargıda Bölge Adliye Mahkemeleri ve İşleyişi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006.

Sarıgüzel, Hacı. **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf Mahkemeleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli, 2006.

Tunç, Ceyda. **Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Avrupa Birliği Geçiş Ekonomileri Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak, 2018.

Öztürk, Ümit Veysel. **Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2015.

Şentop, Mustafa. **Şer'iyye Mahkemelerinde Temyiz ve İstinaf 19. ve 20. Yüzyıl**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1995.

Ulukan Fiğen. **105 No'lu Şer'iyye Sicili Transkripsiyonu**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2011.

### **Kanunlar ve Sözlükler**

2575 Sayılı Danıştay Kanunu.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü.

T.C. Türk Dil Kurumu Sözlüğü.

### **Mahkeme Kararları**

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 10.10.2018 tarih ve E: 2018/723 ve K:2018/781 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 28.02.2019 tarih ve E: 2019/38 ve K:2019/232 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 27.02.2019 tarih ve E: 2019/160 ve K:2019/218 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 03.07.2018 tarih ve E: 2018/469 ve K:2018/833 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 06.12.2017 tarih ve E: 2017/2719 ve K:2017/2886 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 27.02.2019 tarih ve E: 2019/69 ve K:2019/434 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 22.03.2018 tarih ve E:  
2018/483 ve K:2018/651 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 07.02.2019 tarih ve E:  
2019/110 ve K:2019/330 sayılı kararı.

