

**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**MERVE GÜNDÜZ
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut ÜNSAL ŞAŞMAZ

Uşak

Eylül, 2019

**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

MERVE GÜNDÜZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut ÜNSAL ŞAŞMAZ**

**Uşak
Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eylül, 2019**

ÖZET

TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Merve GÜNDÜZ

Maliye Ana Bilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2019

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal Şaşmaz

Uyuşmazlıkların çözümünde taraflar adil ve hakkaniyete uygun bir yargılama beklerken aynı zamanda bunun en kısa sürede gerçekleşmesini umarlar. Ülkemizde 1982 yılına kadar tek dereceli bir yargılama sistemi mevcuttu. Mahkeme tarafından verilen kararın bir üst mahkeme tarafından denetlenemeyeceğinden hataların ve yanlışlıkların tespit edilmesi mümkün olmuyordu. Böyle bir hukuk sisteminde adil bir yargılamadan söz edilemez. Bu olumsuzlukları bertaraf etmek amacıyla 1982 yılında yargı sistemimiz, ilk derece mahkemesi olarak vergi ve idare mahkemeleri üst derece mahkemesi olarak da bölge idare mahkemesi ve Danıştay olmak üzere iki dereceli bir yapıya bürünmüştür. Ancak iki dereceli yargılama sistemi beklenen başarıyı sağlamamıştır. Danıştay'ın iş yükünün artmasına, yargılamanın uzamasına ve asıl görevi olan içtihat birliğini sağlama görevini yerine getirememesine neden olmuştur. Böylece ilk derece mahkemelerinin kararlarını maddi ve hukuki bir denetime tabi tutarak gerekirse kendisi yeniden ikinci bir yargılama yapacak olan istinaf kanun yolu 2014 yılında 6545 Sayılı Kanun ile yargı sistemimize dâhil edilerek yargı sistemimiz üç dereceli bir yapıya kavuşturulmuştur. 2016 yılında fiilen istinaf incelemesi yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmada istinaf kanun yolunun getirilme amacı, getirdiği yenilikler, faydaları ve sakıncaları, istinaf usulü, süreci incelenecek olup, bölge idare mahkemelerinin iş yükü ve istinaf kanun yolu düzenlemesinin Danıştay'ın iş yükü üzerindeki etkisi üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: İdari Yargı, İstinaf Kanun Yolu, Adil Yargılama, Bölge İdare Mahkemesi

ABSTRACT
IN TURKISH TAX JURISDICTION APPEAL SYSTEM'S EVALUATION

Merve GÜNDÜZ

Department of Finance

Uşak University Institute of Sciences, September, 2019

Supervisor: Asst. Prof. Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ

In settling the jurisdictional disputes parties expect a fair and equitable trial and at the same time they hope that it will realize as soon as possible. In our country there was a single-level trial system until 1982. It wasn't possible to identify faults and mistakes because the decision given by the court cannot be supervised by a higher court. In such a judicial system, a fair trial cannot be mentioned. In order to eliminate these problems, in 1982 our judicial system had a two-level jurisdiction structure as tax and administrative courts as the first-level courts and regional administrative courts and Council of State as upper-level courts. However, two-level jurisdiction did not achieve the expected success. It led the workload of Council of State to increase, the trial to prolong and the permanent duty to ensure the unity of jurisprudence to fail to be fulfilled. Thus, the appeal which will check the decisions of the first-level courts physically and legally and justify them as a second time, if necessary, was included in our judicial system in 2014 with the Law no. 6545 and our judicial system had three-level structure. Appeal review started actually in 2016. In this study the purpose, innovations, advantages and disadvantages of the appeal, the procedure of appeal, the process will be examined and the workload of the regional administrative courts and the workload procedure of the Council of State will be discussed.

Key Words: Administrative Jurisdiction, Appeal, Fair Trial, Regional Administrative Court



UŞAK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Tezli Yüksek Lisans ve Enstitü Onayı

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Maliye Ana Bilim / Ana Sanat Dalı Yüksek Lisans Programı 164012003 No'lu öğrencisi Merve GÜNDÜZ' ün "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Fransa İle Kıyaslanması" adlı tezi 13 / 09 / 2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans Tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ	
Üye	: Doç. Dr. Mustafa TAYTAK	
Üye	: Doç Dr. Ahmet TEKİN	

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimim boyunca ve tezimin hazırlanmasında bana her daim yol gösteren, bilgi ve tecrübeleriyle yolumu aydınlatan, umutsuzluğa düştüğüm anda beni cesaretlendiren, bana karşı her zaman ilgili ve anlayışlı olan, elinden gelen her türlü yardım ve desteğiyle yanımda olan saygıdeğer danışman Hocam Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal Şaşmaz'a teşekkürü bir borç bilirim.

Tez konumun seçiminden başlayarak tezimin hazırlanmasından ve son aşamaya kadar değerli fikirleriyle katkıda bulunan ne zaman ihtiyacım olsa yardıma hazır olan Doç. Dr. Ahmet TEKİN'e, bocaladığım anda bana kapısını açan nezaketi ve fikirleriyle bana destek olan Ar. Gör. Betül HAYRULLAHOĞLU'na ve değerli bölüm başkanımız Doç. Dr. Mustafa TAYTAK'a teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her alanında özellikle eğitim hayatım boyunca bana maddi ve manevi her türlü desteği sağlayan biricik annem Ulviye GÜNDÜZ'e ve biricik babam Yaşar GÜNDÜZ'e, sevgili ablam Emine GÜNDÜZ'e, tez dönemim boyunca her türlü nazımı çeken, yorulduğumda bile yol almamı sağlayan varlığıyla bana güç veren sevgili kardeşim Kübra GÜNDÜZ'e; bu süreçte dostluğuna ihtiyaç duyduğum her an yanımda olan Kübra AKYÜZ'e, bana duyduğu güven ve desteğiyle her alanda yanımda olan gerektiğinde bana tezim için kaynak temin eden Av. Anıl PEKŞEN'e teşekkür ederim.

Merve GÜNDÜZ

ÖZGEÇMİŞ**Kişisel Bilgiler**

Adı Soyadı	Merve GÜNDÜZ
Doğum Yeri ve Tarih	İlyaslı/ UŞAK -15.11.1992
Lisans Öğrenimi	Uşak Üniversitesi- İİBF- Maliye Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi	Uşak Üniversitesi-SBE- Maliye Anabilim Dalı
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri	I. Uluslararası Ekonomi, Finans ve Ekonometri Öğrenci Sempozyumu (EFEOS), Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabetinin Türkiye Üzerindeki Etkileri

İletişim

e-posta Adresi mervegndz15@gmail.com

KISALTMALAR

IYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
HSK	Hâkimler Ve Savcılar Kurulu
VDD	Vergi Dava Dairesi
BİM	Bölge İdare Mahkemesi

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
JÜRİ- ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖNSÖZ	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
KISALTMALAR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	xiii
GRAFİK LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM:VERGİ YARGISININ YAPISI ve TARİHSEL GELİŞİMİ	3
1.1. VERGİ YARGISI TANIM ve KAPSAMI	3
1.2. VERGİ YARGISININ GENEL YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ	4
1.2.1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi.....	4
1.2.2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi	5
1.2.3. Bağımsız Vergi Yargı Sistemi	5
1.2.4. Karma Yargı Sistemi	6
1.3. VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ	6
1.3.1. Uyuşmazlıkları Sona Erdirme İşlevi.....	6
1.3.2. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi	7
1.3.3. İçtihat Yaratma İşlevi.....	7
1.3.4. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi.....	8
1.3.5. Yargısal Denetim İşlevi	8
1.3.6. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi.....	8
1.4. VERGİ YARGILAMA İLKELERİ	9
1.4.1. Yazılılık İlkesi.....	9
1.4.2. Re’sen Araştırma İlkesi	9
1.4.3. Kıyas Yasağı İlkesi	10
1.4.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	10
1.4.5. Delil Serbestisi İlkesi	11
1.4.6. Gizlilik İlkesi	11
1.4.7. Hukuka Uygunluk Denetimi İlkesi	12

1.4.8. İlk İnceleme İlkesi	12
1.5. TÜRK VERGİ YARGISINDA YARGILAMA USULÜ	12
1.5.1. Vergi Davasının Niteliği	12
1.5.1.1. İptal Davası Görüşü	13
1.5.1.2. Tam Yargı Davası Görüşü	13
1.5.2. Vergi Davasının Tarafları	13
1.5.3. Görevli ve Yetkili Vergi Mahkemeleri	14
1.5.4. Dava Açma Süreleri	14
1.5.5. Yargılama Süreci	15
1.5.5.1. Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme	15
1.5.5.2. Tebligat ve Cevap Verme	16
1.5.5.3. Duruşma Yapılmasına İlişkin Esaslar	16
1.5.5.4. Dosyaların İncelenmesi ve Re'sen Araştırma	17
1.5.5.5. Vergi Yargısında İspat	17
1.5.5.6. Yürütmenin Durdurulması Esasları	17
1.5.5.7. Davaların Karara Bağlanması	18
1.5.5.8. Kararların Sonuçları	19
1.6. TÜRK VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	19
1.6.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	19
1.6.2. Cumhuriyet Dönemi	20
1.6.2.1. 1982 Öncesi Vergi Yargı Sistemi	20
1.6.2.1.1. Vergi İtiraz Komisyonları	20
1.6.2.1.1.1 Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları	20
1.6.2.1.1.2. Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları	20
1.6.2.1.2. Vergiler Temyiz Komisyonu	21
1.6.2.1.3. Danıştay	21
1.6.2.1.4. Gümrük Hakem Kurulları	21
1.6.2.2. 1982 Sonrası Vergi Yargı Sistemi	21
1.6.3. 2014 Sonrası Türk Vergi Yargılamasında Yeni Dönem	22
1.7. TÜRK VERGİ YARGISI ÖRGÜTÜ	22
1.7.1. Vergi Yargısında İlk Derece Mahkemesi	23
1.7.1.1 Vergi Mahkemeleri	23
1.7.2. Vergi Yargısında Üst Derece Mahkemeleri	24
1.7.2.1. Bölge İdare Mahkemesi	24

1.7.2.2. Danıştay	25
1.7.2.2.1. Vergi Dava Daireleri	26
1.7.2.2.2. Vergi Dava Daireleri Kurulu	28
1.7.2.2.3. İçtihatları Birleştirme Kurulu	28
2. BÖLÜM: İSTİNAF.....	30
2.1. İSTİNAF KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ.....	30
2.1.1 Dar Anlamda İstinaf.....	31
2.1.2. Klasik Anlamda İstinaf.....	32
2.2. İSTİNAF YOLUNA BAŞVURMANIN ETKİLERİ.....	33
2.2.1. Aktarıcı Etki.....	33
2.2.2. Erteleyici Etki	33
2.3. İSTİNAFIN KAPSAMI	34
2.4. İSTİNAFIN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	35
2.4.1. Maddi İnceleme	36
2.4.2. Hukuki İnceleme.....	37
2.5. İSTİNAFIN AMACI.....	37
2.6. İSTİNAF SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	38
2.6.1. Genel Olarak	38
2.6.2. Türk Hukukunda İstinafın Tarihsel Gelişimi.....	39
2.6.2.1. Osmanlı Dönemi	39
2.6.2.2. Cumhuriyet Dönemi.....	42
2.7. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE İSTİNAF KANUN YOLU.....	44
2.7.1. İngiliz Hukukunda İstinaf	44
2.7.2. Fransız Hukukunda İstinaf.....	44
2.7.3. Alman Hukukunda İstinaf.....	45
2.8. İSTİNAF KANUN YOLUNUN GEREKÇELERİ.....	46
2.9. İSTİNAF SİSTEMİNİN YARGILAMA SÜRECİNDEKİ YERİ.....	47
2.10. İSTİNAF ÖNCESİ VE SONRASI KANUN YOLLARI	47
2.10.1.İstinaf Öncesi Kanun Yolları.....	48
2.10.1.1. Olağan Kanun Yolları.....	48
2.10.1.1.1. İtiraz.....	48
2.10.1.1.2. Temyiz.....	49
2.10.1.1.3. Kararın Düzeltilmesi	49
2.10.1.2. Olağanüstü Kanun Yolları	50

2.10.1.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi	50
2.10.1.2.2. Kanun Yararına Bozma	50
2.10.2. İstinaf Sonrası Kanun Yolları	50
2.10.2.1. Olağan Kanun Yolları	51
2.10.2.1.1. İstinaf	51
2.10.2.1.2. Temyiz	51
2.10.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları	52
2.10.2.2.1. Yargılanmanın Yenilemesi	52
2.10.2.2.2. Kanun Yararına Temyiz	52
2.11. İSTİNAF KANUN YOLUNUN DİĞER KANUN YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	53
2.11.1. İstinafın İtiraz Kanun Yolu İle Karşılaştırılması	53
2.11.2. İstinafın Temyiz Kanun Yolu İle Karşılaştırılması	54
2.11.3. İstinaf Kanun Yolunun Yargılamanın Yenilenmesi Kanun Yoluyla Karşılaştırılması	55
2.11.4. İstinaf Kanun Yolunun Kanun Yararına Temyiz İle Karşılaştırılması ...	56
2.12. İSTİNAF KANUN YOLUNUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER	56
2.13. İSTİNAFIN İŞLEYİŞİ İLE İLGİLİ GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER	58
2.13.1. İstinaf Sisteminin Faydalı Olacağını Savunan Görüşler	58
2.13.1.1. İstinaf İncelemesi Yapacak Olan Hakimlerin Bilgi ve Tecrübelerinin Daha Fazla Olacağı Görüşü	58
2.13.1.2. İstinaf İncelemesi Nedeniyle İlk Derece Mahkemelerinin Yapacakları Yargılamada Daha Dikkatli ve Titiz Olacakları Görüşü	59
2.13.1.3. İstinaf Mahkemelerinde Yapılacak Olan Yargılamanın Yargıyı Daha Güvenilir ve Adaletli Kılacağı Görüşü	59
2.13.1.4. İstinaf Yargılamasıyla Danıştay'ın İş Yükünün Azalacağı ve Danıştay'ın İçtihat Mahkemesi Sıfatının Ağırlık Kazanacağı Görüşü	60
2.13.2. İstinaf Sisteminin Zararlı Olacağını Savunan Görüşler	61
2.13.2.1. İstinaf Kanun Yolunun Yargılamayı Uzatacağı Görüşü	61
2.13.2.2. İstinaf Kanun Yolunun Varlığıyla İçtihatlar Birliğinin Sağlanamayacağı Görüşü	62
2.13.2.3. İstinaf Kanun Yoluyla Yeniden Yapılacak Olan Yargılamanın İlk Derece Mahkemesinin Kararını Önemsiz Hale Getireceği Görüşü	62

2.13.2.4. İlk Derece Mahkemesinin Verdiği Bazı Kararların Kanun Yollarına Kapalı Olması Hak Arama Hürriyetini Zedelediği Görüşü	63
3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİ.....	64
3.1. VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SÜRECİ	64
3.1.1. İstinaf Sebepleri	64
3.1.2. İstinafa Başvurabilecek Kişiler	65
3.1.3. İstinaf Başvurusunun Süresi	65
3.1.4. İstinaf Başvurusu Şekli ve Usulü.....	66
3.1.5. İstinaf Başvurusunun Yapılacağı Yer	67
3.1.6. İstinaf Başvurusu Üzerine Yapılacak İşlem.....	68
3.1.6.1. İstinaf Başvurusunun Bölge İdare Mahkemesi Tarafından İncelenmesi	68
3.1.7. İstinafa Tabi Kararlar.....	72
3.1.8. İstinaf Kanun Yoluna Kapalı Kararlar	72
3.1.9. İdari Yargıda Yapılan İlk İnceleme Kararlarının İstinaf Üzerindeki Etkisi	74
3.1.10. Davaya Reddedilmiş ya da Yasaklanmış Hakim Tarafından Bakılan Durumların İstinaf Kanun Yolunda İncelenmesi	74
3.1.10.1. Görev ve Yetki	75
3.1.10.2. Görev ve Yetki Uyuşmazlıklarının Giderilmesi	81
3.1.11. İstinaf İncelemesi	83
3.1.11.1.Hukuki ve Maddi Denetim.....	83
3.1.12. Duruşma.....	86
3.1.13. Yürütmenin Durdurulması	86
3.1.14. Davadan Feragat	88
3.1.15. Davayı Kabul	89
3.1.16. İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar	89
3.1.16.1. İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilen Kararın Uygulanması	92
3.1.17. İstinaf Mahkemesi Kararlarının Temyiz Edilebilmesi.....	92
3.1.17.1. Temyiz İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar.....	93
3.1.17.2.Temyiz İncelemesi Sonucunda Bölge İdare Mahkemesinin Uyuma ve Direnme Kararı.....	100
3.2. İSTİNAF YARGILAMASININ AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	101

3.3. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ	103
3.3.1. Gelen Dosya Sayıları	103
3.3.2. Dosya Temizleme Oranları	109
3.3.3. Bölge İdare Mahkemelesi Vergi Dava Dairelerinin En Çok Karşılaştıkları Dava Türleri Açısından Bitirilme Süreleri.....	119
3.4. İSTİNAF KANUN YOLU DÜZENLEMESİNİN DANIŞTAY'IN İŞ YÜKÜNE ETKİSİ.....	121
SONUÇ.....	126
KAYNAKÇA.....	131

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Esasa Yönelik Başvurulara İlişkin Dosya Sayıları (2016-2018)	70
Tablo 2. Ankara BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları	77
Tablo 3. Erzurum BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları.....	77
Tablo 4. Gaziantep BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları	78
Tablo 5. İstanbul BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları	79
Tablo 6. İzmir BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları	80
Tablo 7. Konya BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları	81
Tablo 8. Samsun BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları	81
Tablo 9. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtirazlara İlişkin Dosya Sayıları (2016-2018)	87
Tablo 10. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtiraz Dosyalarında Verilen Kararlar (2016-2018)	88
Tablo 11. İstinaf Geliş Türüne İlişkin Dosyalarda Verilen Kararlar (2018).....	91
Tablo 12. Ankara BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri	95
Tablo 13. Erzurum BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri	96
Tablo 14. Gaziantep BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri ...	96
Tablo 15. İstanbul BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri	97
Tablo 16. İzmir BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri	98
Tablo 17. Konya BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri	99
Tablo 18. Samsun BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri	100
Tablo 19. Anayasa Mahkemesi'ne (AYM) Yapılan Başvurular Neticesinde Tespit Edilen BİM Vergi Dava Daireleri İhlal Kararları.....	102
Tablo 20. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne (AİHM) Yapılan Başvurular Neticesinde Tespit Edilen BİM Dava Daireleri İhlal Kararları	103
Tablo 21. Ankara Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları	103
Tablo 22. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları	105
Tablo 23. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları	105
Tablo 24. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları	106
Tablo 25. İzmir Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları ..	107

Tablo 26. Konya Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları	108
Tablo 27. Samsun Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları	108
Tablo 28. Ankara Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları	109
Tablo 29. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları	111
Tablo 30. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları	111
Tablo 31. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları	113
Tablo 32. İzmir Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları	115
Tablo 33. Konya Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları	116
Tablo 34. Samsun Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları	117
Tablo 35. Vergi Dava Daireleri Dosya Sayıları (2016-2018)	118
Tablo 36. Vergi Dava Dairelerine Göre En Çok Karşılaşılan Dava Türüne Göre Davaların Bitirilme Süreleri Ortalaması	119
Tablo 37. Danıştay'ın Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları (2016-2018)	122
Tablo 38. Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları (2011-2018)	123

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları 2016	71
Grafik 2: Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları 2017	71
Grafik 3: Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları 2018	72
Grafik 4: İstinaf Geliş Türü Karar Oranları 2018.....	92
Grafik 5: Danıştay Dava Dairelerinin İş Yüğü Payı (2016)	123
Grafik 6: Danıştay Dava Dairelerinin İş Yüğü Payı (2017)	124
Grafik 7: Danıştay Dava Dairelerinin İş Yüğü Payı (2018).....	124

GİRİŞ

Bir ülkenin gelişmişlik seviyesi o ülkede uygulanan adalet sistemiyle yakından ilişkilidir. Kişilerin anayasal güvenceye dayanarak hak arama hürriyetlerini aktif olarak kullanabilecekleri ve adalete güven duymalarını sağlayacak; ilk derece yargı mercilerinin üst derece yargı mercileri tarafından bir denetime tutulduğu bir yargı sisteminde adaletin varlığından söz edebiliriz.

Ülkemizde adaletin etkin bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla Osmanlı'dan günümüze kadar çeşitli çalışmalar yapılmıştır. 1982 yılından itibaren iki dereceli olan idari sistemimizde ilk derece olarak idare ve vergi mahkemeleri üst derece olarak ise bölge idare ve Danıştay bulunmaktaydı. Olağan kanun yolları olarak ise itiraz, temyiz ve karar düzeltme mevcuttu. İlk derece mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlar bölge idare mahkemesinde itiraz incelemesine, kurul halinde verdikleri kararlar ise Danıştay'da temyiz incelemesine tabi tutulmaktaydı. Ancak bu durum Danıştay'ın dosya sayısının sürekli bir artış halinde olmasıyla fazla iş yükü altında ezilmesine neden olarak yargılama sürelerinin uzamasına ve adaletin gecikmesine neden olmuştur. Danıştay temyiz incelemesinde bazen maddi olguları da incelemesi gerektiğinden esas görevlerini yerine getiremiyordu.

İlk derece mahkemelerinin kararlarını hem maddi hem de hukuki açıdan bir denetime tabi tutacak olan istinaf kanun yolunun gerekliliği kabul edilerek 6545 Sayılı Kanun ile idari yargımıza dâhil edilmiştir. İtiraz kanun yolu kaldırılarak yerine istinaf kanun yolu getirilmiş olup Bölge idare mahkemeleri de istinaf incelemesiyle görevlendirilerek teşkilat sistemi buna uygun olarak yapılandırılmıştır. İstinaf kanun yolu ile Danıştay'ın mevcut iş yükünün azaltılması asıl görevi olan hukukilik denetimi ve içtihat birliğini sağlama görevlerine ağırlık vermesi amaçlanmıştır. Aynı zamanda istinaf incelemesinde ilk derece mahkemelerinin kararlarının maddi ve hukuki inceleme sonucunda hukuka ya da usule aykırı olduğu tespit edilirse bölge idare mahkemesi tarafından yeniden bir yargılama yapılacak olması adaleti sağlama açısından kişilere bir güvence sağlamaktadır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada, ilk bölümde istinaf sistemini içerisinde barındıran vergi yargısı incelenmiştir. Vergi yargısının işlevleri, ilkeleri, kanun yolları, tarihsel gelişimi, bugüne kadar geçirdiği değişimler ve yargı örgütü detaylı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde, istinaf kavramı üzerinde durulmuş; türleri, etkileri, amacı, kapsamı, tarihsel süreç içerisindeki yeri, istinafın gerekçeleri, getirdiği yenilikler, istinafa dair görüşler faydaları, eleştirileri ve diğer kanun yolları ile arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise ülkemizdeki istinaf süreci incelenmeye çalışılmıştır. İstinaf başvuru şartları, tabi olduğu kararlar, süresi, istinaf incelemesine yetkili mahkemesi, istinaf sisteminin yürütülmesiyle birlikte bölge idare mahkemesinin dosya temizleme oranları, üzerindeki iş yükü ve Danıştay'ın iş yükü üzerindeki etkisi sayısal verilerle incelenecektir.

1. BÖLÜM: VERGİ YARGISININ YAPISI ve TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. VERGİ YARGISI TANIM ve KAPSAMI

Vergi yargısını kısaca tanımlayacak olursak davacı ile davalı arasındaki vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasındaki çözümünü için başvuru yolu olarak ifade edebiliriz (Karakoç, 2013: 130).

Vergi yargısı vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında devletin vergilendirme yetkisinden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili vergilendirme işlemlerini bir düzen içine sokan hukuk kurallarını uygulayarak çözüme ulaştıran yargısal karar verme faaliyeti olarak tanımlanabilir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 1).

Vergi yargısı aynı zamanda mali yargının alt dalıdır (Aksoy, 1999: 5). Mali yargı devletin ve diğer tüm kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi işlemlere yönelik uyuşmazlıkların çözümlenmesi ve bu faaliyetlerini gerçekleştiren yargı kuruluşlarını kapsamaktadır (Atay, 2002: 4). Mali yargı devletin gelir elde etmesi ve harcamalarda bulunmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünü; vergi yargısı ise kamu gelirlerinden sadece vergilere ilişkin uyuşmazlıkları kapsar (Karakoç, 1995: 16).

Türkiye’de vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olarak yapılandırılmamıştır idari yargı içerisinde yer alır (Çatal, 2002: 7). Vergi yargısı vergilendirme konusundaki uyuşmazlıkların yargı organlarında çözümlenmesini düzenleyen usul hükümleri yanında vergi yargı teşkilatı ve vergi yargı mercilerinin kuruluş ile ilgili hükümlerini de kapsar (Aksoy, 1999: 6).

Vergi yargısında çözümlenebilecek uyuşmazlıklar: verginin tarh, tebliğ ve tahsil edilmesi aşamasında ortaya çıkan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanan, vergilendirme konusunda idari düzenlemelerin hukuka ve genel ilkelere aykırılığı iddiasından kaynaklanan uyuşmazlıklar. Ayrıca vergi yargısı vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların karara bağlanması ile yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı genel düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğunu denetler. Vergi yargısı uyuşmazlıkları çözme görevi yanında idarenin

de yargısal denetimini gerçekleştirerek hukuk devletinin bir gereği olan vergilendirme işlemlerinde kanunlara uygunluğu da sağlamış olmaktadır (Kırbaş, 2012: 198; Üstün, 2013: 85).

1.2. VERGİ YARGISININ GENEL YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Genel yargı sistemi geçmişte incelendiğinde ilişkilerin basitliği ve faaliyetlerin sınırlı oluşu nedeniyle yargı kolları arasında bir ayırım yapılmamıştır (Kızılot, 2006: 70). Özel kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar adli yargıda çözümleniyordu. Ancak 19. yy 'da kamu hizmeti anlayışının değişmesi, kamu kuruluşlarının görev kapsamlarının genişletilmesi ve kamu teşebbüslerinin artması sonucunda kamu idareleri ile bireyler arasında hukuki anlaşmazlıkların daha fazla çıktığı gözlenmektedir. Bu tür uyuşmazlıklar ilk başta genel hukuk kurallarına göre adli yargı organında karara bağlanılıyordu (Aksoy, 1999: 110). Ancak idari uyuşmazlıkların teknik özelliklerinin olması ve adli yargıda bu teknik özelliklere uygun karar verilememesi, idari uyuşmazlıkların adli yargıda çözümlenmeye uygun olmayışı, kamu hizmetleri ve kuruluşlarının gün geçtikçe artmasından dolayı uyuşmazlıkların daha fazla artması gibi nedenler adli yargı ve idari yargının ayrılması gereği sonucunu doğurmuştur (Kızılot, 2006: 70).

Vergi uyuşmazlıklarının hangi yargı sistemi içerisinde çözülmesi gerektiği ile ilgili; adli yargıya bağlı vergi yargı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargı sistemi, bağımsız vergi yargı sistemi ve karma yargı sistemi olarak dört görüş ileri sürülmüştür.

1.2.1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları adli yargı sistemi içinde yer alan mahkemelerde yargılanmaktadır (Kırbaş, 2012: 200). Özel hukuk kavramlarının çoğunun hali hazırda vergi hukukunda da kullanılıyor olması ve vergi mükellefiyetinin özel hukuktaki mükellefiyetten bir farkının bulunmaması gibi görüşler bu sistemin dayanağını oluşturur (Üstün, 2013: 89).

Bu sistemi uygulayan ülkelerde vergi yargısının idari yargı içinde yer alması ya da bağımsız olarak kurulması söz konusu değildir. Belçika, Hollanda gibi yargı birliğinin benimsendiği ülkelerde bu sistem uygulanmaktadır (Kırbaş, 2012: 200).

Vergi hukukunda kamu yararının gözetilmesin ön planda olduğu, vergi uyuşmazlıklarının çözümünün özel uzmanlık gerektirdiği gibi düşüncelerle bu sistem eleştirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 10).

1.2.2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları adli yargıdan ayrı olarak idari yargı kolu içerisinde çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari nitelik taşıması ve idari kanunların dayandığı esasların özel hukuktan farklı olduğu ve kamunun üstünlüğünün olması nedeniyle vergi yargısının idari yargı dışında düşünülmesi savunulur. İsveç, Lüksemburg ve Türkiye gibi ülkeler bu sistemi kullanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2003: 10-11-12-13).

Bir taraftan adli yargı içinde vergi ihtisas mahkemelerinin kurulabileceği bu sebeple ayrı bir idari yargı sistemine gerek olmadığı, bir taraftan da vergi uyuşmazlıklarının ancak bağımsız bir vergi yargı kolunda çözülebileceği görüşleri ile bu sistem eleştirilmektedir (Aygörmez, 2010: 117).

1.2.3. Bağımsız Vergi Yargı Sistemi

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları adli ya da idari yargı kolunda değil tamamen bağımsız ve kendine has özellikleri olan bir yargı kolunda çözülmektedir. Bu sistemde vergi yargısı hem alt derece hem üst derece vergi yargı organlarının olduğu bağımsız bir yargı kolu olarak örgütlenmektedir (Kırbaş, 2012: 200; Karakoç, 2013: 138).

Bu sistemin dayanağı; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde maliye ve ekonomi bilgisinin yanında bazı teknik muhasebe bilgilerinin olması gerektiği adli ve idari mahkemelerin bu konularda uzmanlaşmalarına imkân olmadığı görüşünden

yola çıkarak bağımsız bir yargı sisteminin gerekliliğidir. Bu sistem Almanya’da uygulanmaktadır (Mutluer, 1990: 138; Kırbaş, 2012: 200) .

Bağımsız bir vergi sisteminin bulunması, idare hukukunun bütünlüğünü bozacağı ve aynı zamanda vergi hukukunun idare hukukuna yakınlığının iki yargı kolunda görev uyuşmazlıklarının çıkmasına neden olabileceği yönünden eleştirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 15).

1.2.4. Karma Yargı Sistemi

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları, bir ayrıma tabi tutularak farklı aşamalarda farklı yargı kollarında çözümlenebilmektedir. Amerika, İtalya ve İngiltere’de vergi uyuşmazlıkları önce idari nitelikteki organlarda sonrasında adli yargı organlarında çözümlenmektedir. Fransa’da dolaysız vergiler ve muamele vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargıda çözümlenirken, dolaylı vergiler ve gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklar ise adli yargıda çözümlenmektedir (Kırbaş, 2012: 200- 201).

1.3. VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ

Vergi yargısının işlevleri; uyuşmazlıkları sona erdirmeye, çıkarlar dengesini koruma, içtihat yaratma, hukuki güvenliği sağlama, yargısal denetim, vergi adaletini sağlama şeklinde sayılabilir.

1.3.1. Uyuşmazlıkları Sona Erdirme İşlevi

Vergi yargısının, mükellef ve vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları sona erdirmeye işlevi açısından vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları arasından en önemli yolun olduğu söylenebilir. Dolayısıyla vergi yargısının asıl görevinin vergi uyuşmazlıklarını sona erdirmesi olduğu söylenebilir (Karakoç, 1995: 30; Üstün: 2013: 85).

Yargısal çözümde davacı ile davalı arasındaki çekişme yargı organının istemi ile karara bağlanıp kesin olarak sonuçlandırılır. 1982 Anayasasının 36. Maddesinde ‘hiçbir mahkemenin görev ve yetkisi içinde davaya bakmaktan kaçınmayacağı’

hükmü gereği, usulüne uygun dava açıldığı sürece mahkeme önüne gelen davayı harekete geçerek karara bağlamakla yükümlüdür (Yüce, 2014: 38).

1.3.2. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi

Vergi hukuku birey ile devlet arasında vergi ilişkisi sebebiyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları çıkarlar dengesini kurarak belirli kurallar çerçevesinde düzenleyen bir hukuk dalıdır (Kumrulu, 1990: 119; Karakoç, 2005: 67).

Vergi yargılama hukuku da uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözülmesini sağlarken aynı zamanda çıkarlar dengesinin kurulmasına ve korunmasını sağlar (Kumrulu, 1990: 119) . Mahkemenin hatalı olan kararı ortadan kaldırarak adaletin yerini bulması konusunda, tarafların çıkarları arasında hakkaniyete uygun bir dengeyi sağlayacağı söylenebilir (Çatal, 2002: 57).

Vergi yargılamasında mahkeme, kamu yararını gözetse bile kamu yararı ile birey yararının kesiştiği ideal noktayı bulup çıkarlar dengesini kurmaya çalışması vergi yargısının bir işlevidir (Üstün, 2013: 86-87).

1.3.3. İçtihat Yaratma İşlevi

Vergi yasalarının ekonomik gelişmeler karşısında günün koşullarının gerisinde kaldığı durumlarda uyuşmazlıkların çözümü sırasında ortaya çıkacak içtihatlar bir çözüm olabilir (Karakoç, 1995: 40). Vergi yargısı, yargısal kararlar yoluyla mali mevzuatının karmaşık ve ayrıntılı nitelik taşıyan boşluklarını doldurmakta, hükümlerini açıklığa kavuşturmakta ve kanunların hukuka uygun olarak uygulanmasını sağlamaktadır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 218-219'tan aktaran Ayyıldız, 2015: 82). İçtihat yaratma işlevinin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için vergi yargısının iyi bir örgüt yapısına ve personelin de iyi bir donanıma sahip olmasına ihtiyaç vardır (Tekin, 2013: 4).

1.3.4. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarının önceden belli olması, bireylerin tutum ve davranışlarını bu kurallara uygun olarak düzenlemesini sağlar. Kişiler devletin vergilendirme yoluyla hak ve hürriyetlerine yapacağı müdahaleleri önceden bilirler ve davranışlarını buna göre belirlerler (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 218-219'tan aktaran Ayyıldız, 2015: 82).

Vergilendirme açısından hukuki güvenlik, bireylere yüklenen vergi yükünün tam ve net olarak belli olması, vergi kanunlarının yalın anlaşılır, kesin ve açık olması ile sağlanabilir. Hukuki güvenliğin sağlanması için vergilendirmede belirlilik, vergi kanunlarının geriye yürümezliği, kıyasın yasaklanması gibi ilkeler getirilmiştir (Ayyıldız, 2015: 83).

1.3.5. Yargısal Denetim İşlevi

Vergi yargısı bir taraftan vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini gerçekleştirerek hukuk düzenini sağlarken diğer taraftan uyuşmazlıkları çözüme bağlarken idarenin yasalara uygun işlem yapmalarını yargısal olarak denetler. Vergi yargısı, yargısal denetimi gerçekleştirirken hukuk devletinin ilkesi olan vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayarak vergilerin yasallığı ilkesini geçerli kılar (Karakoç, 1995: 37).

1.3.6. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi

Vergi adaletinin sağlanması sosyal ve ekonomik açıdan barışın sağlanması açısından önemlidir. Anayasanın 73. Maddesinde de belirtildiği üzere vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması devlete yüklenen bir görevdir. Vergi adaleti verginin konulması, uygulanması ve vergi yargısına kadar tüm aşamalarda gereklidir (Gürdal, 1998: 8; Ayyıldız, 2015: 84).

1.4. VERGİ YARGILAMA İLKELERİ

Vergi yargılama ilkeleri davanın açılmasından kararın kesinleşmesine kadar geçen süreçte uyulması gereken usul ve esaslara dayanak oluşturan temel ilkelere dir. Bu ilkeler: yazılılık ilkesi, re' sen araştırma ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, delil serbestisi ilkesi, gizlilik ilkesi, kamuya yararlılık ilkesi, hukuka uygunluk denetimi ilkesidir (Ayyıldız, 2015: 84).

1.4.1. Yazılılık İlkesi

Yazılı yargılama ilkesi kaynağını kanundan almaktadır. İdari yargı organlarının dosya üzerinden yargılama yapıp karar vermesi kuraldır. İYUK, ilk maddesinde Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün ve incelemenin evrak üzerinden yapılacağına esas olduğu belirtmiştir. Bu ilkenin amacı davayı hızlandırarak uyumsuzluğun mümkün olan en kısa sürece çözüme kavuşturmasıdır. Vergi yargılamasında şahit ifadesine ve yeminine yer verilmemesi yazılılık ilkesinin bir sonucudur. (Karakoç, 1995: 79-80; Ayyıldız, 2015: 86).

Sözlü yargılama usulünün ancak yasada açık bir düzenleme yer alırsa uygulanması mümkün olabilmektedir (Taşkan, 2007: 10-11).

1.4.2. Re' sen Araştırma İlkesi

İYUK'un 20/1. Maddesinde belirtildiği üzere Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davaya ilişkin her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Vergi yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesinin geçerli olması vergi yargısının kamusal niteliğinin olmasının gereğidir. Re'sen araştırma ilkesinin amacı dava dosyasında bulunmayan ve tarafların ileri sürdüğü iddialara bağlı kalmayarak gerekli görülen her türlü bilgi ve belgenin edinilmesini sağlamaktır (Ayyıldız, 2015: 87).

Vergi yargılamasında görevlendirilen yargıcın taraflar istemese dahi hem maddi olayların hem de kanıtların değerlendirilmesinde geniş yetkilerle donatıldığı söylenebilir (Taşkan, 2007: 12).

Yargılama sırasında maddi gerçeklik re'sen araştırılır. Bu şekilde hakim maddi olayların tespiti için dava ile ilgili ve kamu düzenini ilgilendiren hususlarda delilleri elde ederek serbestçe değerlendirir ve karar verir (Yüce, 2014: 42).

1.4.3. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, hakkında hüküm bulunmayan bir olaya dair karar vermek için hakkında hüküm bulunan özellik ve şartları ona benzeyen bir olaya benzetme yapılarak bir hüküm verilmesidir (Pehlivan, 2013: 38).

Kıyas özel hukukta hüküm çıkartmak için kullanılsa da vergi hukukunda kıyas yolu ile yorum yapılması hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanunilik ilkesine aykırıdır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 33'ten aktaran Ayyıldız, 2015: 90). Anayasanın 73. Maddesinde belirtildiği üzere vergilerin konulması, alınması ve kaldırılması ancak kanunla olduğundan vergi yargılamasında kıyas yasağı vardır (Ayyıldız, 2015: 90).

Vergi hukukunda karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum ile doldurulamıyorsa, bu boşluklar ancak kanunla doldurulur. Sonuç olarak vergi uyuşmazlıklarında hâkim kanunda açıkça hüküm bulunduğu haller dışında kıyas yoluna başvuramaz (Güllü, 2013).

1.4.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi yargısında mahkemeler yargılama görevlerini kural olarak kurul halinde yerine getirirler. Vergi yargılama sistemi istisnalar dışında esas olarak toplu yargılama usulüne dayanır.

2576 Sayılı Kanun'un 4. Maddesinde belirtildiği üzere vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunacağı, mahkeme kurullarında ise başkan ile iki

üyeden oluşacağı, 3. Maddesinde de bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere, bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşacak en az iki daireden oluşacağı hüküm altına alınmıştır (2576 SK md. 4).

Toplu yargılama usulü ilkesinin amacı, hakimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirerek kurul halinde karar vermelerinin adaleti daha etkili sağlamasıdır. (Yüce, 2014: 42; 2576 SK).

1.4.5. Delil Serbestisi İlkesi

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay ile bu olaya ilişkin olarak gerçekleşen işlemler, olayın mahiyetine uygun her türlü delille ispatlanabilir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin gerçekleşen işlemlerin gerçek mahiyetinin ve kapsamının ispatlanması için her türlü delilin geçerli olması delil serbestisi ilkesidir (Saygılıoğlu, 2013: 209).

Vergi hukukunda yemin ve vergiyi doğuran olay ile açık ilişkisi bulunmayan şahidin ispat için kullanılamaması delil serbestisi ilkesinin istisnasını oluşturur. Bu istisnalar tarafları daha ciddi davranmaya ve iddialarını daha sağlam bir şekilde ispatlama zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmaktadır (Ergün, 2006: 85; Yüce, 2014: 43).

1.4.6. Gizlilik İlkesi

Gizlilik ilkesi idarenin elinde bulundurduğu bilgi, belge ve verilerin bazı durumlarda açıklamamasıdır. Gizlilik ilkesine göre, hâkimin re' sen araştırma yaparken talep ettiği bilgi ve belgeler, devletin güvenliğine ve menfaatlerine aykırı olması veya bunlarla birlikte yabancı devletlere de ilişkin olması halinde bunlar başbakan veya ilgili bakanca gerekçesi gösterilerek verilmeyebilir. Gizlilik ilkesi gereğine dayanılarak verilmeyen bilgi ve belgelere dayanan savunmalar, karar verilirken etkili olmayacaktır (İYUK md. 20/3' ten aktaran Ayyıldız, 2015: 88).

1.4.7. Hukuka Uygunluk Denetimi İlkesi

Hukuka uygunluk denetimi, idarenin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin karara bağlanmasıdır (Bayraklı, 2011: 180). Yargılama yetkisi idari eylem ve işlemlerin sadece hukuka uygunluk denetimi ile sınırlıdır. ‘İdarenin yargı yoluyla denetlenmesi, idari eylem ve işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile ve hukuka aykırılıkları gerekçesi ile sınırlıdır’ (Ayyıldız, 2015: 92)

1.4.8. İlk İnceleme İlkesi

IYUK md. 14’te dilekçeler üzerine ilk inceleme başlıklı düzenlemeye göre dilekçeler üzerinde sırasıyla görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, dava dilekçesinin imza, şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olarak öngörülen düzenlemelere uygun olup olmadığı yönlerinden ilk inceleme yapılmak üzere Danıştay’da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idari ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından incelenir (IYUK). İlk inceleme, dava dilekçesindeki eksiklikleri gidermek için yargılama sürecinin başında yapılan bir ön incelemedir (Pehlivan, 2013: 123).

1.5. TÜRK VERGİ YARGISINDA YARGILAMA USULÜ

Türk vergi yargısında yargılama usulü, vergi davasının niteliği, vergi davasının tarafları, görevli ve yetkili vergi mahkemeleri, ‘dava açma süreleri, dava açılması ve sonuçları, yargılama süreci ve davanın karara bağlanması başlıkları ile incelenecektir.

1.5.1. Vergi Davasının Niteliği

Vergi yargısında bakılan davaların niteliği tartışılan bir konudur (Kumrulu, 1990: 127). Bu konuda farklı görüşler ileri sürülmektedir. İptal davası; bir idari eylemin hukuka aykırı olması nedeniyle idare mahkemesi tarafından iptal edilmesine, geçmişe yönelik olarak tüm hüküm ve sonuçlarıyla ortadan kalkmasına

neden olan bir davadır (Gözler, 2010: 472-473). Tam yargı davaları; idari eylem ve işlemler sonucunda kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin uğradıkları zararın giderilmesi amacıyla açtıkları davalardır (Canatan, 2011: 170).

Türkiye’de bazı hukukçular vergi davalarının niteliğinin iptal davası olduğunu bazı hukukçular ise tam yargı davası olduğunu öne sürmektedirler. Ancak bazı hukukçulara göre ise vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü ilkelerinden dolayı vergi davalarının kendine özgü bir kategoriye dönüştüğünü ileri sürerek vergi davası teriminin kullanılması gerektiğini savunmaktadırlar (Kumrulu, 1990: 127; Mutluer, 1990: 141; Karakoç, 1995: 130).

1.5.1.1. İptal Davası Görüşü

İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalara iptal davası denir (Ayyıldız, 2015: 122). Vergi davalarının iptal davası olduğu görüşünü savunanlar, iptal davalarının hukuka aykırı eylem ve işlemleri ortadan kaldırarak idarenin hukuka uygun davranmasını sağladığını ileri sürerler ve vergi yargı, idarenin vergi kanunlarında belirlenen matrah ve oranlara uyup uymadığını inceleyerek iptal davasında yaptığı gibi objektif nitelikte bir araştırma yapmaktadır (Yıldırım, 2014).

1.5.1.2. Tam Yargı Davası Görüşü

İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenler tarafından açılan ve bunların iptali ve zararın tazmini için açılan davalara tam yargı davası denir (Ayyıldız, 2015: 122). Vergi davaları genellikle tam yargı davası sayılmaktadır çünkü vergi davalarında verginin tutarına ve esasına itiraz edilmektedir (Yıldırım, 2014)

1.5.2. Vergi Davasının Tarafları

Mahkeme aracılığıyla bir sübjektif hakkın ileri sürülmesine dava hakkı denir. Hakkın ihlali sebebiyle bu işlemin iptalini mahkemeden talep eden kişiye davacı,

kendisine karşı dava açılan kişiye de davalı denmektedir. Mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenler bu vergilere ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler (Tekin, 2013: 125). VUK 377/2' ye göre kural olarak bireyler idare aleyhine dava açarlar bu nedenle genel olarak davalı vergi dairesi veya Maliye Bakanlığıdır (VUK 377/2).

1.5.3. Görevli ve Yetkili Vergi Mahkemeleri

Vergi davalarında uyuşmazlık konusu ile ilgili hangi mahkemelerin yetkili olduğu İYUK'ta düzenlemiştir. İYUK md. 37' ye göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler (İYUK, md.37):

Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, gümrük kanununa göre alınması gereken vergilerle, Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, AATUHK uygulamasında, ödeme emrini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

1.5.4. Dava Açma Süreleri

Dava açma süresi vergi yargısında hak düşürücü bir özelliğe sahiptir. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrıca belirtilmeyen durumlarda Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60, vergi mahkemelerinde ise 30 gündür (İYUK, md. 7).

Vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin, tescile bağlı vergilerin tescilin yapıldığı tarihi izleyen günden başlar (İYUK, md 7/1).

İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar (İYUK, md 7/2).

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

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar (İYUK, md 7/4).

Sürelerle ilgili genel esaslar (İYUK, md. 8):

- Süreler tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.
- Tatil günleri süreler dâhildir. Ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Sürenin son günü çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzar.

1.5.5. Yargılama Süreci

Yargılama süreci, dilekçeler üzerine ilk inceleme ve verilecek kararlar, tebligat ve cevap verme, duruşmalara ilişkin esaslar, dosyaların incelenmesi ve re'sen araştırma, vergi yargısında ispat, davaların karara bağlanması, yürütmenin durdurulması esasları, kararların sonuçlar alt başlıklarında incelenecektir.

1.5.5.1. Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme

Dilekçeler üzerinde ilk inceleme, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet yönlerinden sırasıyla incelenir (İYUK, md. 14/3).

İlk inceleme safhası dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç 15 gün içinde sonuçlandırılır. Dilekçe yukarıda verilen yönlerden kanuna aykırılık teşkil ederse görevli mahkemeye veya daireye bir raporla bildirilir. Tek hâkimle çözülecek dava

dilekçeleri için ise rapora gerek yoktur ilk inceleme üzerine verilecek kararlar ilgili hâkim tarafından uygulanır (İYUK, md. 14/4).

İlk inceleme sonucunda bu hususlardan kanuna aykırılığa rastlamazlarsa veya daire veya mahkeme tarafından yapılan ilk inceleme raporu yerinde görülmezse tebligat işlemi yapılır (İYUK, md. 14/5).

1.5.5.2. Tebligat ve Cevap Verme

Vergi yargısında kural yargılamanın yazılı olarak yapılmasıdır ve evrak üzerinde inceleme yapılır (İYUK, md. 1/2). Bundan dolayı dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma da davacıya yazılı olarak tebliğ edilir (İYUK, md. 16/1).

Tebliğ tarihinden itibaren taraflar yapılacak tebliğlere karşı 30 gün içerisinde cevap verebilirler. Ancak bu süre haklı sebeplerin bulunması kaydıyla ve taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkemenin kararı ile bir defaya mahsus olarak ve 30 günü geçmemesi şartıyla uzatılabilir. Uzatma taleplerinin kabul edilebilmesi için sürenin geçmemiş olması gerekir (İYUK, md. 16/3).

1.5.5.3. Duruşma Yapılmasına İlişkin Esaslar

İYUK vergi yargısında duruşma yapılabilmesini üç değişik esasa bağlı kılmıştır.

İlk esas, tarafların talebi üzerine duruşma yapılması mecburidir. Bunlar (İYUK, md. 17/1): Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve kırk dört bin Türk Lirasını aşan tam yargı davalarında, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı kırk dört bin Türk Lirasını aşan vergi davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılabileceği kesin kural olarak hüküm altına alınmıştır.

İkinci esas, talebin kabul edilmesi şartını gerektiren davalar vardır. Örnek olarak, temyiz ve itirazlarda duruşma yapılabilmesi için tarafların isteminin Danıştay

veya ilgili bölge idare mahkemesi tarafından kabul edilmesi gerekmektedir (IYUK, md. 17/2).

Üçüncü esas, duruşma yapılabilmesi için tarafların talep haklarının olmamasına rağmen Danıştay, mahkeme ve hâkimin yargı merciinin takdirine bağlı olarak re 'sen duruşma yapılmasına karar verebilir (IYUK, md. 17/4).

1.5.5.4. Dosyaların İncelenmesi ve Re' sen Araştırma

Vergi yargısında dosyaların incelenmesinde re' sen araştırma ilkesi esastır. Vergi yargı mercileri bakmakta oldukları davaya ilişkin her türlü incelemeyi kendiliğinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içerisinde gerekli gördüklerinde her türlü belge ve bilginin verilmesini ilgili yerlerden ve taraflardan isteyebilirler. Bu kararları ilgililer süresi içinde yerine getirmek zorundadırlar. Geçerli sebeplerin olması halinde bir defaya mahsus olarak süre uzatılabilir (IYUK, md.20/1).

Mahkemelerin istedikleri bilgilerin verilmesi, yabancı devletler ve devletin güvenliği veya yüksek menfaatlerine ilişkin bir sorun teşkil edecekse Başbakan veya ilgili bakan gerekçesini bildirerek söz konusu belge ve bilgileri vermeyebilir (IYUK, md. 20/3).

1.5.5.5. Vergi Yargısında İspat

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak vergiyi doğuran olayla doğal ve açık ilişkisi bulunmayan şahit ifadesi ispat aracı olarak kullanılamaz (VUK, md. 3/B, f. 1-2). Ayrıca iktisadi, ticari ve teknik geçerliliklere uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun öne sürülmesi durumunda ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir (VUK, md. 3/B f. 3).

1.5.5.6. Yürütmenin Durdurulması Esasları

Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması söz konusu idari işlemin yürütülmesini durdurmaz (IYUK, md. 27/1). Ancak Danıştay ve İdari Mahkemeler

idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler (İYUK, md. 27/2).

Verginin tarh işleminin iptalini konu alan davalar, vergilerin tahsilat işlemini kendiliğinden durdurur. Yani vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur (İYUK, md. 27/4). Ancak ihtirazi kayıtle verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda yürütmenin durdurulması istenir, tahsilat işlemini kendiliğinden durdurmaz (Ayyıldız, 2015: 134).

1.5.5.7. Davaların Karara Bağlanması

Vergi yargısında verilen karar türleri: İlk inceleme üzerine verilecek kararlar, yürütmenin durdurulması kararları, esastan verilen kararlar olmak üzere üç ana başlık altında toplanabilir (Ayyıldız, 2015: 133).

Vergi yargılaması sonucunda verilecek kararlar tek hâkimle yapılan yargılamada hâkimin görüşü olarak karşımıza çıkar (İYUK, md. 24/g). Kurul olarak yürütülen davalarda ise kararlar oybirliği ve oyçokluğu olarak alınabilir. Ancak oyçokluğu ile alınan kararlarda azınlıkta kalanların karşı oyları gerekçesi ile kararların altına yazılır (İYUK, md. 22/2).

Mahkeme heyeti dosyada eksiklik, çelişkili ve belirsiz bir durum olmadığına, yaptığı inceleme ve değerlendirme sonucunda delillerin karar verilmesine yettiğine kanaat getirirse karar verilmesi için oylamaya geçer. Ancak bir duruşma talebi yapılmış ise karar verilmeden önce taraflar dinlenir. Danıştay'da görülen davalarda taraflar dinlendikten sonra savcının yazılı görüşünü bildirmesi gerektiği için savcının bulunması şarttır. Bundan sonra tarafların diyecek bir şeyleri varsa dinlenir ve duruşmaya son verilir. Duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilir (Yaşın, 2006: 120).

1.5.5.8. Kararların Sonuçları

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gerekliliklerine göre kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçmeden işlemi yerine getirmek zorundadır (IYUK, md. 28/1).

1.6. TÜRK VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi yargısı ile ilgili düzenlemeler Osmanlı İmparatorluğu dönemi, Cumhuriyet dönemi ve 2014 sonrası olmak üzere incelenecektir.

1.6.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı'da vergi yargısının gelişimini Tanzimat öncesi ve sonrası olarak ele aldığımızda Tanzimat öncesi dönemde vergi yargısının varlığından söz etmek pek mümkün değildir. Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde adli yargı kolundaki kadılıktan yararlanılıyordu. Tanzimat sonrası dönemde ise Fransız vergi yargısı sisteminin etkisi altında kalınmıştır. 1864 yılında Vilayet Nizamnamesi yürürlüğe girerek vilayet meclisleri kurulmuştur ve bu meclislere ilk defa idari bir uyuşmazlığı çözme yetkisi verilmiştir. Ancak günümüzdeki gibi bir vergi yargısından söz etmek mümkün değildir. (Özgözen, 1968: 267-268).

Bugünkü anlamda bir vergi yargısına uygun ilk teşkilat Fransız Danıştay'ından örnek alınarak Şura-ı Devlet adında özel bir kanunla kurulan Danıştay'dır (Armağan,2009: 203). Osmanlı Devleti'nde idari yargı işlerine bağımsız olarak bakmakla yükümlü ilk yargı organıdır. Dolaysız vergiler ile ilgili uyuşmazlıklar birinci ve ikinci derecede merciler olarak il ve ilçe idare meclislerinde incelenmiş, bunların kararlarına karşı Danıştay'da temyiz davası açma hakkı bulunmaktadır. Ancak Osmanlı Devlet sisteminin anayasal bir düzene dayanmaması; yasama, yürütme ve yargının hükümdarın elinde toplanmış olması nedeniyle bu kurum yargı görevini yeterince yerine getirememiştir. 1876 yılında Kanun-i Esasi ile devlet ve birey arasındaki davaları çözme yetkisinin Danıştay'dan alınmasından dolayı kurumun yargısal görevi son bulmuştur. (Tosuner ve Arıkan, 2008: 26- 27).

1.6.2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet döneminde vergi yargısı ile ilgili pek çok düzenleme yapılmıştır bunları 1982 öncesi ve 1982 sonrası olmak üzere iki başlıkta inceleyebiliriz.

1.6.2.1. 1982 Öncesi Vergi Yargı Sistemi

Bu dönemde vergiye ilişkin yeni yasalar çıkarılmış, mevcut yasalar yeniden düzenlenmiş ve vergi oranları artırılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde il ve ilçe meclislerinin yetkileri geri alınmış her vergi için ayrı ayrı itiraz ve temyiz incelemeleri ile görevlendirilmiş idari komisyonlar kurulmuştur (Yüce, 2012: 65).

1.6.2.1.1. Vergi İtiraz Komisyonları

Vergi itiraz komisyonları VUK'ta belirtilen görevlerini yerine getirmek üzere muvazzaf ve gayri muvazzaf olmak üzere iki türdedir ve Türkiye'de ilk bağımsız vergi yargısı kuruluşlarını oluşturmaktadırlar (Tekin, 2013: 12).

1.6.2.1.1.1 Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları

Esas görevleri vergi uyuşmazlıklarına bakmak olan kişilerden oluşan bu komisyon bir başkan, iki üye ve yeteri kadar raportörden oluşmaktaydı. Bu komisyonların birden fazla il ve bölgede kurulup bunlar arasındaki iş bölümünün nasıl olacağına karar verme yetkisi Maliye Bakanlığında (Yüce, 2012: 65; Tekin, 2013: 12).

1.6.2.1.1.2. Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları

Bu komisyonlar bir başkan ve üç üyeden oluşmaktaydı ve görevleri Muvazzaf Vergi Komisyonlarının kurulduğu il ve bölgeler dışında onların görevlerini yapmaktır (Tekin, 2013: 12).

1.6.2.1.2. Vergiler Temyiz Komisyonu

İkinci derece bir yargı organı görevi gören bu komisyon bir başkan ve yedi daireden oluşarak Ankara'da kurulmuştur. Her dairede bir başkan ve iki üye vardır ve daireler arasında iş bölümü bulunmaktaydı (Tosuner ve Arıkan, 2003: 27; Tekin, 2013: 12).

1.6.2.1.3. Danıştay

Danıştay ilk olarak Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. Ancak 1876 yasası ile yargısal faaliyeti sonlandırılmıştır. 1927'de ise 669 Sayılı Şura-yı Devlet kanunu ile Danıştay tekrar kurularak göreve başlamıştır (Özgözen, 1968: 276; Tosuner ve Arıkan, 2008: 27). 1964 tarihli değişiklikle vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuş, Danıştay bağımsız bir yüksek idare mahkemesi olarak düzenlenmiş ve bir inceleme ve danışma mercii haline gelmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 32). Ayrıca Vergi İtiraz Komisyonları ve Vergi Temyiz Komisyonlarının vergi uyuşmazlıkları ile ilgili verdiği kesin kararlara karşı Danıştay'a başvurulabilmekteydi ve Gümrük Hakem Kurullarında kesin olarak çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar Danıştay'da kesin karara bağlanıyordu (Aksoy, 1999: 47-48).

1.6.2.1.4. Gümrük Hakem Kurulları

Gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimlerle ithalde alınan gider vergilerinin tahakkukundan doğan uyuşmazlıklar idari bir organ olan Gümrük ve Hakem Kurullarında çözüme kavuşturuluyordu (Tosuner ve Arıkan, 2008: 27-28).

1.6.2.2. 1982 Sonrası Vergi Yargı Sistemi

1982 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa çerçevesinde Türk vergi yargısı sisteminde reform niteliğinde değişiklikler yapılmıştır. Bunlar: 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı BİM, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur.

Vergi yargılamasında görevli komisyonlar kaldırılarak yerine vergi mahkemeleri kurulmuştur. Daha önce yargı kademeleri İtiraz ve Temyiz Komisyonu ile Danıştay biçimde üçlü olan yargı kademesi, Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay şeklinde ikili yargı kademesine dönüşmüştür. 1982 sonrası değişikliklerin nedeni olarak da vergi yargısında birliğin, bağımsızlığın, yargılama süresinin kısaltmasının sağlanması ve vergi yargısı ile ilgili bazı usul hükümlerinin değiştirilmesi olarak gösterilebilir (Esen, 1983: 3' ten aktaran Ayyıldız, 2015: 102).

1.6.3. 2014 Sonrası Türk Vergi Yargılamasında Yeni Dönem

18.06.2014 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile idari yargı sistemine ve dolayısıyla vergi yargı sistemine köklü değişiklikler getirmektedir (Ayyıldız, 2015: 104-105).

Bu değişiklik kapsamında itiraz yolu kaldırılmış ve Bölge İdare Mahkemeleri İstinaf mercii olarak yapılandırılmıştır. Böylece ilk derece mahkemeleri olan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurmadan evvel mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunma zorunluluğu getirmiştir (Akarca ve Şafak, 2014). İlk derece mahkemesi kararlarına karşı temyiz yolu ile doğrudan Danıştay'a başvurma olanağı ortadan kaldırılarak Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesiyle idari yargılama süresinin kısaltılması amaçlanmıştır (Sancakdar, 2013: 2237).

1.7. TÜRK VERGİ YARGISI ÖRGÜTÜ

Ülkemizde idari yargı, askeri ve genel idari yargı biçiminde yapılandırılmış olup genel idari yargı organları ise idare ve vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay ve bir kısım görevleri nedeniyle Sayıştay'dan oluşan bir yapıda oluşmaktadır. Vergi yargısı bağlamında ise vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görevlendirilmiştir. Yeni sistem üç dereceli bir yargı sistemi olarak kurgulanmış; ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri, ikinci derece mahkemeleri olarak Bölge İdare Mahkemeleri ve üçüncü derece olarak Danıştay belirlenmiştir (Ayyıldız, 2015: 105-106; Tekin, 2015: 139).

1.7.1. Vergi Yargısında İlk Derece Mahkemesi

İlk derece mahkemesi olarak 2576 Sayılı Kanuna göre kurulmuş ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların dışındaki uyuşmazlıklara bakmakla görevli bağımsız mahkemeler vergi mahkemeleridir (Ayyıldız, 2015: 106).

1.7.1.1 Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarında genel görevli ilk derece yargı organlarıdır. 2576 sayılı Kanuna göre vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi ve iş hacmine göre İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı'nın görüşü alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevresi belirlenir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulursa bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hâkimler ve Savcılar Kurulu'nca belirlenir (2576 S.K. md. 2/4). Bu mahkemelerin kaldırılması veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine ilişkin kararları sayılan aynı bakanlıkların görüşü alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine HSK'nca karar verilir (2576 S.K. md., 2/3).

Vergi mahkemelerinin göreve başlaması Vergiler Temyiz Komisyonu, Vergi İtiraz Komisyonları ve Gümrük Hakem Kurulları ile ilgili hükümleri ortadan kaldırmıştır (Ayyıldız, 2015: 108).

Vergi mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları bir başkan ve iki üyeden oluşur (2576 S.K. md. 4).

Vergi mahkemelerinin görevleri (2576 S.K. md., 6):

- Genel bütçeye, il özel idareleri, Belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tariflere ilişkin davaları,
- Yukarıdaki belirtilen konularda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümlenektir.

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde çalışmakla birlikte dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplam değeri 44.000 Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözüme kavuşturulur (2576 S.K. md. 7/2).

1.7.2. Vergi Yargısında Üst Derece Mahkemeleri

Vergi mahkemelerinin dava konusu belirli tutarı aşan kararlarına karşılık istinaf başvurularını inceleyip hükme bağlayan bölge idare mahkemeleri ile dava konusu belirli bir tutarı aşan davalara karşı yapılan temyiz başvurularını inceleyip karara bağlayan Danıştay, üst derece mahkemeleri olarak öngörülmüştür (Ayyıldız, 2015: 110).

1.7.2.1. Bölge İdare Mahkemesi

2576 Sayılı Kanunda verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş bağımsız bir mahkeme olan bölge idare mahkemeleri üst derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır (2576 S.K. md. 1). Bölgelerin coğrafi ve iş hacmine göre Adalet Bakanlığı tarafından İçişleri, Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşü alınarak kurulur ve yargı çevresi belirlenir (2576 S.K. md. 2/1). Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi, adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Kurulunca artırılıp azaltılabilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla bölge idare mahkemesinin bulunması durumunda özel kanunlarda başka hüküm bulunmuyorsa mahkemeler arası iş bölümünü HSK belirler. Bölge İdare Mahkemelerinde idare ve vergi olmak üzere iki daire bulunur. Daireler bir başkan ile yeteri kadar üyeden oluşur. 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 (2576 S.K. md. 3).

Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri (2576 S.K. md. 8):

- İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak,
- Yargı çevresindeki vergi ve idare mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyumsuzluklarını kesin karara bağlamak, diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktır.
- Bölge idare mahkemeleri daireler şeklinde örgütlendiğinde yasada, yürütmenin durdurulması istemleri üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazları değerlendirmek gibi bazı görevler bölge idare mahkemesi dairelerine verilmiştir.

1.7.2.2. Danıştay

Danıştay 1868 yılında Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur ve 1982 Anayasası'nın 155. Maddesinde görevlendirilmiş olup bir yandan Yüksek İdare Mahkemesi diğer yandan danışma ve inceleme merciidir (Günday, 2008: 283; Anayasa md. 155). İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır. Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir (2575 S.K. md. 23).

Bağımsız bir yargı organı olan Danıştay'ın yönetimi ve temsili Danıştay Başkanına aittir. Danıştay'ın yürütmeye ilgili işleri Cumhurbaşkanlığı aracılığıyla yürütülür (2575 Sayılı Danıştay Kanunu md. 2). Danıştay karar organları Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Bakanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin kurulundan oluşmaktadır (2575 Sayılı Danıştay Kanunu md. 5). Danıştay'da vergi uyumsuzluklarına Vergi Dava Daireleri, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu bakar (Karakoç, 2007:119).

Danıştay'ın Görevleri:

Danıştay'ın görevlerini danışmanlık ve yargısal görevler olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Danışmanlık görevleri birinci ve on yedinci daireler ile idari işler kurulu tarafından yerine getirilir (Çağlayan 2015: 81).

Danışmanlık görevleri (2575 Sayılı DK, md. 23): Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir.

Danıştay'ın yargısal görevleri (Bostan ve Yıldız, 2017: 117): İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu madde 24/1'e göre Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar: Cumhurbaşkanı kararlarına, Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, Danıştay İdari Dairesince veya İdarî İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idarî davaları karara bağlar.

Belediyeler ile il özel idarelerinin seçikle gelen organlarının organik sıfatlarını kaybetmeleri hakkında istemleri inceleyerek karara bağlar(2575 Sayılı Danıştay Kanunu madde 24/2).

1.7.2.2.1. Vergi Dava Daireleri

Danıştay on beşi dava, ikisi idari daire olmak üzere on yedi daireden oluşmaktadır. Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler

vergi dava dairesi; diğ er dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görevlerini sürdürmektedirler (Tosuner ve Arıkan, 2011: 53-54).

Her daire bir başkan ile yeteri kadar üyeden oluşur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır ve salt çoğunluk ile karar alır (2575 SK md. 13/2).

İdari dava daireleri ile vergi dava daireleri kendi aralarındaki işbölümü esasına göre çalışır. Özel kanunlarda başka hüküm bulunmadığı takdirde dava daireleri arasındaki iş bölümünü Başkanlık Kurulu belirler. Başkanlık Kurulu ayrıca iş durumunu göz önünde bulundurarak daireler arasındaki iş bölümünü yeniden belirleyerek bu kararı Resmi Gazete' de yayımlar (Selçuk, 2015: 13).

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca, Danıştay dava daireleri arasındaki iş bölümünün aşağıdaki şekildedir (danistay.gov.tr).

Üçüncü Daire:

- Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara, İstanbul Anadolu Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemeleri ile Bursa, Edime, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge idare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğ er vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri çözümler.

Dördüncü Daire:

- Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğ er işlemlere karşı açılan davaları,
- Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara Bölge İdare Mahkemesi vergi dava dairelerince

ve İstanbul Avrupa Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını çözümler.

Yedinci Daire:

- Gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını,
- Özel tüketim vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.

Dokuzuncu Daire:

- Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alman katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Erzurum, İzmir, Konya ve Samsun Bölge İdare Mahkemelerinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,
- Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvurularım çözümler.

1.8.2.2.2. Vergi Dava Daireleri Kurulu

Vergi Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asil üç yedek üyeden oluşur. Vergi Dava Daireleri Kurulu vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler (Pehlivan, 2008: 125).

1.8.2.2.3. İçtihatları Birleştirme Kurulu

İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur (2575 Sayılı DK md. 18).

Dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık ya da birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, başsavcının görüşü alındıktan sonra işi inceler ve gerekli görürse içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir (2575 Sayılı DK md. 39)

2. BÖLÜM: İSTİNAF

2.1. İSTİNAF KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

Arapça “enf” kökünden gelen istinaf, “burun, ön ve uç” anlamına gelen bir kelime olup, yeniden başlama, baştan alma olarak tanımlanmıştır (Yenisey, 1979: 1237). İstinaf Osmanlıca sözlükte baştan başlamak, yeniden başlamak olarak belirtilmiştir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde ise mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek kararı bir üst mahkemeye götürme olarak tanımlanmıştır (Devellioğlu, 2006: 461’den aktaran Ünsal, 2013: 9). İdari yargıda ise istinaf; idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin yargı çevresinde bulunan Bölge İdare Mahkemesine başvurulması olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım, 2010; 513).

İstinaf ilk derece mahkemelerince verilen kesinleşmemiş nihai kararların maddi ve hukuki açıdan incelenerek kararlarda hukuki bir aykırılık varsa bunun kaldırılmasını sağlayan bir kanun yoludur (Çınar, 2010: 15). Kanun yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Olağan kanun yolları kural iken olağanüstü kanun yolları istisnadır. İstinaf kanun yolu olağan kanun yollarındandır. Aynı zamanda ilk derece mahkemelerinin hatalarına karşı, ilk derece mahkemelerinin nihai kararlarını hem maddi hem de hukuki açıdan denetler (Bağcı, 2009: 3; Baş, 1998: 18). İstinaf, bir kanun yolu olarak ifade edilmesinin yanı sıra kanun yolu incelemesinin yapıldığı yargılamayı yapan mahkemenin de adıdır (Bilge, 1964: 63). İYUK, kanun yolu ismi olarak istinaf terimi kullanmasına rağmen istinaf incelemesinin yapıldığı mahkemeye Bölge İdare Mahkemesi adını kullanmayı uygun görmüştür (Sevinç, 2018: 29).

İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında bulunur (Sancakdar, 2013: 2244). İstinaf ilk derece mahkemesinin verdiği nihai kararların istinaf mercii olarak Bölge idare mahkemelerinde aynı davayı hukuki ve maddi açıdan yeniden incelenmesidir. Bu incelemenin ardından verilecek karar onama ya da bozma şeklinde olabilir. Bozma kararında dosyayı ilk derece mahkemesine geri göndermez (Gök, Güzel, 2015; Öztürk, 2015: 64). Bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin verdiği kararı yokmuş gibi kabul ederek davayı

hukuki açıdan inceleyerek yeni bir yargılama yapar ve kararını verir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 4).

Maddi meseleyi ele alması ve uyuşmazlığın esası hakkında yeniden karar verebilmesi istinafin ayırt edici ve onu temyizden ayıran özelliğidir. Bu özellik sayesinde yeniden yapılan yargılama sonucunda hukuki açıdan doğru karara varmak daha mümkün olabilmektedir. Çünkü üst derece mahkemesinin kararları sadece hukuki boyutuyla denetlemesi, ilk derece mahkemesinin verdiği kararlardaki hataların tümüyle ortaya konulmasını mümkün kılmayabilir (Sevinç, 2018: 29).

İstinaf kanun yolunda ilk derece mahkemesinin verdiği kararlar öncelikle bölge idare mahkemesi tarafından istinaf denetimine tabi tutulur. Ardından temyiz yolunun açık olduğu bir uyuşmazlık ise temyize gidilebilir, değilse karar kesinleşmiş olur (Sancakdar, 2013: 19).

İstinaf dar anlamda ve klasik anlamda istinaf olmak üzere iki çeşittir.

2.1.1 Dar Anlamda İstinaf

Dar anlamda istinaf: İlk derece mahkemesince yapılan yargılama tekrarlanmaz, gerekli hallerde maddi olaylar tekrar incelenerek bir karar verilir (Sancakdar, 2013: 20). Bu istinaf türünde istinaf merci ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararları kontrol etmektedir. Buna göre istinaf mahkemesi ilk derece yargı yeri tarafından toplanan dava delillerine ve yapılan tespitlere dayanarak bir karar vermektedir. Bu istinaf türünde yeni dava delilleri toplanamaz ve yeni vakıalar öne sürülemez (Yıldırım, 2003: 269).

İstinaf incelemesinde yargılama yeni baştan yapılmaz ancak istinaf hakimi ilk incelemede yetersiz gördüğü noktalar varsa bu noktalarda kendisi yeniden araştırma yapabilir (Yenisey, 1979: 59). Açıklığa kavuşturulması gereken durumların varlığında maddi olayların şüpheli kalan kısımlarında yeni baştan yargılama yapılması mümkün olabilmektedir. Günümüzde davaların gereksiz yere uzamasının ve usul ekonomisinin zarar görmesinin engellenebilmesi açısından dar anlamda istinafin benimsendiği görülmektedir (Yılmaz, 2005: 22). Ancak kararların çoğunun

temyize tabi olmadan istinaf aşamasında kesinleşmesinden dolayı denetim kapsamının geniş tutulması gerektiği bu nedenle idari yargıda geniş anlamda istinaf kabul edilmesinin kaçınılmaz olduğu ileri sürülmektedir (Çınarlı, 2018: 59).

2.1.2. Klasik Anlamda İstinaf

Klasik anlamda istinaf: İlk derece mahkemelerince yapılan yargılamadan bağımsız olarak ortaya çıkan yeni delil ve olaylar ile yeniden ele alınmakta ve bir karara varılmaktadır (Yılmaz, 2005: 21). Bu durumda İkinci bir ilk derece yargılaması yapılmaktadır denilebilir (Şimşek, 2015:965). İlk derece mahkemesinin yaptığı değerlendirmelere göre verdiği kararın doğru olup olmadığına dair araştırma yapmaz, kontrol yargılaması yapmaz, yargılamayı tüm noktalarıyla yeni baştan ele alır (Yenisey, 1979: 59).

İstinaf mercilerinde ilk derece mahkemesinin yaptığı yargılamadan tamamen bağımsız bir şekilde yargılamanın yapılmasından dolayı taraflar ilk derece mahkemesine sunulan delilleri yenileme veya varsa eksiklikleri tamamlama şansı elde etmiş olurlar. Ayrıca ilk derece mahkemesinin kararı esas bakımından da denetlenmiş olmaktadır (Yıldırım, 2003: 268).

Klasik anlamda istinaftaki bu denetim şekli ilk derece mahkemesi tarafından yapılan yargılamanın ön hazırlık niteliğinde olmasından dolayı ilk derece mahkemesi tarafından yapılan yargılamanın önemsiz hale gelmesine, tüm vakıa ve delillerin yeni baştan ele alınmasının yargılama süresinin uzamasına neden olmaktadır. İstinafta ilk derece mahkemesinden farklı deliller sunulabilme imkânının olması ilk derece mahkemesi hâkimi ile istinaf hâkiminin kararlarının farklı olmasına neden olmakta bu nedenle bu istinafin benimsendiği hukuk sistemlerinde yeni olay ve delil sunma imkânı sınırlandırılarak istinaf mahkemelerinin kontrol mahkemesi mekanizmasına ağırlık kazandırılmaya çalışılmaktadır (Yıldırım, 2003: 268; Alangova vd, 2009: 508).

2.2. İSTİNAF YOLUNA BAŞVURMANIN ETKİLERİ

Türk Hukuk Sisteminde kabul görmüş olan kanun yolunda aktarıcı etki ve erteleyici etki olmak üzere iki temel özellik bulunmalıdır.

2.2.1. Aktarıcı Etki

Mahkeme kararlarına karşı kanun yoluna başvurulması sonucunda incelemenin bir üst mahkeme tarafından yapılmasına aktarıcı etki denir (Karlı, 2014: 698). Bu başvuru sonucunda dava hakkında karar verme yetkisi üst mahkemeye geçmiş olur. İstinaf ve temyiz başvurularında kural olarak aktarıcı etki ortaya çıkmaktadır. Aktarıcı etki davayla ilgili olarak verilen kararlara karşı başvurulacak kanun yolları tükeninceye kadar devam etmektedir. İlk derece mahkemesi kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulması üzerine istinaf mahkemesi tarafından karar verilmesinin ardından bu karara karşı da temyize gidilmesi durumunda aktarıcı etki devam etmektedir. Aktarıcı etkinin ortaya çıkması için kanun yolu başvurusunun usulüne uygun olarak yapılmış olması yeterlidir (Çiftçi, 2011: 15-16).

2.2.2. Erteleyici Etki

Kanun yoluna başvurulmasıyla birlikte ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararın şekli anlamda kesinleşmesini ve uyuşmazlığın sona ermesinin engellenmesine erteleyici etki denir. Süresi içinde kanun yoluna başvurulmadığı hallerde hüküm şekli anlamda kesinleşir. Bu durumda olağan kanun yollarına başvuru imkânı kalmaz ancak şartları mevcutsa olağanüstü kanun yollarına başvurulabilir. Türk Hukuk sisteminde kanun yoluna başvurulması halinde hükmün icrasını değil sadece şekli anlamda kesinleşmesini engellemektedir. Fakat hükmün icrasının ertelenmesi kanun yoluna başvuran taraf tarafından ayrıca talep edilirse mümkün olmaktadır (Karlı, 2014: 698).

İdari yargı açısından istinafa başvurulması mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak istinaf başvurusunu incelemeye yetkili olan bölge idare mahkemesi tarafından teminat karşılığında bu kararların yürütülmesinin durdurulmasına karar verilebilmektedir. Dava konusu işlem veya eylem hakkında

yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için idari işlemin veya eylemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve söz konusu idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde mümkün olmaktadır (Çınarlı, 2018: 61).

2.3. İSTİNAFIN KAPSAMI

İlk derece mahkemelerinin verdiği nihai kararlara karşı başka kanunlarda hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna istinaf başvurulabilir (İYUK md. 45/1). Ancak konusu altı bin TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesindir. Bu yüzden bu kararlara karşı istinaf kanun yolu kapalıdır. Buna bağlı olarak temyiz yolu da kapalıdır (Üstün, 2016: 25). Ancak İYUK md. 51'de düzenlenen kanun yararına temyiz müessesine başvurulabilir. Bu hükme göre; "idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir."

İvedi yargılama usulüne tabi davalara karşı istinaf yolu kapalıdır (Keskin, 2016: 249). 6545 Sayılı kanun ile İdari yargı hukukuna yeni giren ivedi yargılama usulü İYUK'a eklenen 20/A maddesinde düzenlenmiştir. Maddede sayılmış olan uyuşmazlıklar için hızlandırılmış yargılama usulü benimsenmiştir. Bu nedenle bu kapsamda olan davalar için istinaf yolu kapatılmış olup sadece temyiz yoluna başvurulabilir (İYUK, md. 20/A-2/g).

Bir karara karşı istinaf yoluna başvurulabilmesi için üç hususun bulunması gerekir. İlk olarak istinafa gidilebilecek kararlar idare veya vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlardır. Bu kararların tek hâkimle veya kurul olarak verilip verilmediğinin bir önemi yoktur (Karakoç 2015: 293). İlk derece mahkemelerinin istinafa konu olabilecek kararları usule ve esasa ilişkin nihai kararlar olup keşif,

bilirkişi, belge istenmesi, hâkimin reddi gibi ara kararları kapsamaz (Çağlayan 2015: 296). İlk derece mahkemelerinin dava konusu altı bin Türk Lirasını aşan nihai kararları için istinaf yolu açık olup bu tutarın altında kalan davalar için istinaf yolu kapalıdır (İYUK md 45/I).

İYUK' un 45. Maddesinin 2. Fıkrasına göre istinaf temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılacak başvurularda dilekçelerdeki itiraz ediyorum ya da temyiz ediyorum gibi hitap ve isteklere bağlı kalınmaksızın bölge idare mahkemesine gönderilerek istinaf incelemesine tabi olacağı sonucuna ulaşılabilir. Diğer kanunlarda düzenlenen istinafa başvurulabileceği belirtilen kararlara karşı da istinaf yoluna gidilebilir. Ara kararlar istinafin konusu olamaz ancak asıl hükümle birlikte değerlendirilebilir (Özekes, 2011: 59).

2.4. İSTİNAFIN HUKUKİ NİTELİĞİ

İstinaf ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların hem hukuki hem de maddi açıdan inceleyerek varsa hukuki aykırılıkları gidermek için ortaya çıkarılan bir kanun yoludur (Çınar, 2010: 14-15). İstinaf kanun yolu kesinleşmemiş yargı kararlarına yönelik olduğu için olağan kanun yoludur. Ayrıca ilk derece mahkemesince verilen nihai kararları denetleyerek denetim yolu mekanizmasını yerine getirir (Ünsal, 2013: 13).

İstinaf kanun yolunda ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların hukuki ve maddi açıdan yeniden ele alınarak incelenmesinden dolayı istinaf ikinci derecedir. Yargılamanın birinci derecesi tamamlandıktan sonra istinaf kanun yolu açılır. Bölge İdare Mahkemesi maddi ve hukuki olguları İlk derece mahkemesinden bağımsız olarak yeniden inceler. İstinafta maddi olgular sadece doğru olup olmadığı açısından incelenmez aynı zamanda yeni delil de ileri sürme imkânı tanınır. İstinaf kanun yolu aynı zamanda adil yargılanma hakkının da bir sonucudur. İlk derece mahkemesince ortaya konulmuş olan maddi olgunun yeniden incelenmesini istemek bir haktır. Bu açıdan baktığımızda Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesinin 14/5. Maddesi istinaf kanun yolunu, olayın doğru olup olmadığına ikinci kez incelenmesi şeklinde tanımlanmıştır (Ünsal, 2013: 14).

Bir idari uyuşmazlığın karara bağlanabilmesi için ilk olarak davaya konu maddi olayın tespitinin doğru yapıpı nitelendirilmesi gerekir. Maddi olayın doğru nitelendirilmesi olaya uygulanması gereken hukuk kuralının tespiti açısından önemlidir. Maddi olayın incelenmesinden sonra olaya uygulanacak hukuk kuralı belirlenmekte ve bu hukuk kuralının olaya doğru şekilde uygulanması sağlanmaktadır. Bu aşamaların herhangi birinde hata yapılması durumunda kararın hukuka aykırı olması sonucu doğmaktadır. Bu hata ise istinaf merci tarafından yapılan maddi ve hukuki inceleme sonucunda ortaya çıkmaktadır (Candan, 2017: 1053).

2.4.1. Maddi İnceleme

Bir yargılama faaliyetinde delillere ulaşıpı değerlendirilmesi yoluyla maddi olayın tespit edilmesi ilk derece yargı organları tarafından gerçekleştirilmektedir. Buna göre istinaf incelemesini yapan mahkeme ilk derece yargı organları tarafından yapılmış olan maddi nitelendirmeyi incelemektedir. İstinaf incelemesi sonucunda ilk derece yargı organlarının delilleri ve vakıaları doğru değerlendirilmediği somut gerçeklere dayandırılarak ortaya konulursa istinaf incelemesinde bu deliller ve vakıalar hakkında yeni baştan bir inceleme yapılmaktadır (Kuru, 2011: 694).

İstinaf incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesi tarafından yapılan maddi olayın tespitinde hata yapıldığı sonucuna ulaşırsa, istinaf merci ilk derece mahkemesinin yaptığı tespitlerden bağımsız olarak yargılamayı kendisi yapar. Söz konusu uyuşmazlık delillerle doğrudan temasa geçilerek yeniden ele alınır ve bir değerlendirme yapılır. Böylece maddi olayın tespitini istinaf merci yapmış olur (Taneri, 2016: 24). Sonuç olarak istinaf ilk derece mahkemesince maddi olayın tespitinde hataya düşölüp düşölmediğine bakmakta, bunu yaparken de aynı zamanda delillerin doğru değerlendirilip değerlendirilmediğini ortaya koymaktadır (Çağlayan, 2008: 82).

2.4.2. Hukuki İnceleme

Bir uyuşmazlık hakkında verilen kararın hukuka uygun olabilmesi için maddi olaya uygun hukuk kurallarının mahkeme tarafından tespit edilerek doğru bir biçimde uygulanması gerekmektedir (Çağlayan, 2008: 79). İlk derece mahkemesince maddi olaya uygun hukuk kurallarının uygulanıp uygulanmadığı istinaf kanun yolunda yapılan hukuki incelemenin konusunu oluşturur. Hukuk kuralının maddi olaya yanlış uygulanması, eksik uygulanması, hiç uygulamaması ya da hukuk kurallarının yorumunda hataya düşülmesi gibi durumlar istinaf merci tarafından hukuki incelemeye tabi olmaktadır. Burada söz konusu hukuk kurallarından kasıt sadece uyuşmazlığı ilgilendiren kanun hükmü değil o uyuşmazlığa normlar hiyerarşisindeki her türlü normdur. Bu kapsamda anayasa, kanunlar, tüzükler, yönetmelikler ve uluslararası anlaşmalar dikkate alınması gereken kurallar bütünüdür. Hukuk kuralları uyuşmazlığın konusunu oluşturan olaya uygulanana kadar soyut nitelik taşırlar ve ancak uygulandıktan sonra somut nitelik kazanırlar. Kanunların bazen doğru uygulanmasını zorlaştırabilecek belirsiz kavramlar olabilir. Bu gibi durumlarda o kanunun yorumlanmasına ihtiyaç duyulur. Bu da ancak belirli yorum yöntemleri ile yapılmaktadır. Bu yöntemlerin uygulanması sırasında yapılan hatalar hukuk kurallarının uygulanmasında hataya yol açmasına ve sonuç olarak da kararın hukuka aykırı olmasına neden olur (Alangoya vd. 2009: 524; Candan, 2017: 1058).

İdari yargı merci tarafından maddi olayın doğru nitelendirilip uyuşmazlığa uygulanacak doğru hukuk kuralını seçmesi ya da bu hukuk kuralının doğru yorumlamasına ek olarak hüküm verilirken doğru bir sonuca varılması da gerekmektedir. Eğer hüküm verilirken hâkimin yanlış bir karar vermesi durumunda hukuk kuralı olaya hatalı uygulanmış olup istinafin hukuki incelemesi de bu doğrultuda yapılmaktadır (Candan, 2017: 1061).

2.5. İSTİNAFIN AMACI

İnsan hakları kavramı her geçen gün değişip gelişerek toplumlarda daha fazla kabul görmüş yerleşmiş temel bir ilkedir. Çoğu hukuk devleti bu hakları teminat altına alarak birey haklarının korunmasını amaçlamaktadır. Hukuk devleti üç temel

üzerine inşa edilmiştir. Bunlar; insan haklarının korunması adaletin ve ülke güvenliğinin sağlanmasıdır. İnsan hakları bazen bireyler tarafından bazen ise devletin bir organı olan yargı organları tarafından ihlal edilebilir. Yargı organlarının verdiği kararlar ile bireylerin hakları zedelenmiş olabilir. Bunun sonucunda hakları zedelenen bireylerin haklarını aramaları bakımından kanun yoluna başvurması muhtemel bir haktır. Yargı organlarının hukuki ve maddi açıdan aykırı olarak verdiği kararların düzeltilerek kişilerin haklarının zedelenmesinin önlenmesi bu kararların yeniden gözden geçirilmesinin sağlanması, bireylerin adalete olan güveninin sarsılmaması ve hukuk düzeninin korunması kanun yollarının amacıdır (Ünsal, 2013: 15; Kılınç, 2017: 1237-1238). Kanun yollarının bir başka amacı içtihatların gelişimi ve içtihat bütünlüğünün sağlanmasıdır. İçtihatlar bütünlüğünün sağlanması taraflarının menfaatinden çok kamu yararı içindir. Bu iki amaç birbiriyle çelişmez (Özekes, 2011: 597).

Kanun yollarından birisi olan istinaf kanun yolunun, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararları hem maddi hem hukuki açıdan yeniden inceleyerek denetlemesi hukuk devleti olmanın bir sonucudur. Bu denetleme sonucunda eğer varsa usulsüzlük ve eksiklikleri saptayarak ortadan kaldırır. Yani ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararı hukuki ve maddi açıdan uygun bulmadığı takdirde kanunda kendisine tanınan yetki dâhilinde ilk derece mahkemesi adına yeni bir karar verir. Böylece istinaf kanun yolu doğru ve adil bir yargılama yapılmasına olanak sağlayarak yargılamadaki adalete ulaşılması amacına hizmet eder (Ünsal, 2013: 15; Kılınç, 2017: 1237-1238). Bunlara ek olarak iş yükünün paylaşılması ile adil yargılanma açısından yargılamada makul sürenin sağlanması ve Danıştay'ın asli görevi olan hukuk yaratmak, içtihat birliğini sağlamak ve idare hukukunda yol gösterici özelliklerinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır (Ergani, 2016: 17).

2.6. İSTİNAF SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.6.1. Genel Olarak

Günümüzde adaletin temelini oluşturan mahkemelerin ortaya çıkışı eskilere dayanmaktadır. Başlarda adalet hizmeti klan reisleri, aşiret reisleri ve derebeyler tarafından yerine getirilirken; daha sonra bu hizmet devlet başkanları tarafından

yerine getirilmeye başlamıştır. Gün geçtikçe devlet başkanlarının iş yükünün artmasıyla adalet hizmetlerine yeteri kadar vakit ayıramamalarına ek olarak halktan gelen talepler doğrultusunda hâkimler tayin edildi ve bunun ardından devlet başkanları yargılama yetkisini hâkimlerle birlikte kullanmaya başladılar (Yılmaz, 2005: 15).

Bir uyuşmazlık hakkında verilen hükmün davanın her iki tarafını da aynı şekilde tatmin etmesi mümkün değildir. Dava sonucunda aleyhine karar verilen taraf kararın hukuka aykırı verildiğini düşündüğünden uyuşmazlık konusu kararın tekrar incelenmesi isteği eskiden beri var olmuştur. Bir makamın verdiği kararı başka bir makamın, yeniden gözden geçirerek yaptığı denetime, ilk olarak adalet görevini yerine getiren mahkemeler tarafından başlanmıştır (Yenisey, 1979: 13). Mahkemelerin kurulup sayılarının giderek artmasıyla birlikte aralarında hiyerarşi oluşmaya başlamıştır bu da istinaf kanun yolunun temellerinin atılmasına neden olmuştur (Yenisey, 1979: 13).

2.6.2. Türk Hukukunda İstinafın Tarihsel Gelişimi

Türk hukukunda istinafın tarihsel gelişimini Osmanlı dönemi ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

2.6.2.1. Osmanlı Dönemi

Türk hukukunda istinafın ilk izlerini Osmanlı döneminden itibaren görmek mümkündür. 1839'da Tanzimat Fermanı'nın ilanına kadar hukuk kuralları üzerinde din esasları hâkimiyetini sürdürmüştür. Bu dönemde mahkemeler İslam hukuku ilkelerine göre kurulmuş olup yargılama faaliyetlerini de bu ilkeler çerçevesinde yerine getirmişlerdir. Bu mahkemeler şer'i mahkemeler olarak adlandırılıp tek hâkimli ve tek dereceli olarak yapılmışlardır. Dolayısıyla şer'i mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı başvurulabilecek bir kanun yolu bulunmamaktaydı (Bilge, 1964: 61).

Tanzimat'ın ilanından önceki bu dönemde Divan-ı Hümayun istinaf niteliğinde olmamakla birlikte bazı hallerde yüksek mahkeme olarak görev

yapmıştır. Divan-ı Hümayun aynı zamanda şer'i yargı teşkilatını da denetlemekteydi. Divan-ı Hümayun mahkeme kararlarını incelerken dosyadaki kararları esas alsa da yeni delil ve vakıaların ileri sürülmesi hakkında herhangi bir kısıtlama getirmemiştir (Şentop, 1995: 43-44'tan aktaran Sevinç, 2018: 37). Bunlara ek olarak Divan-ı Hümayun mahkeme kararını hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle bozarak işin esası hakkında kendisi yeni bir karar verebilir ya da görüş belirterek yeni bir karar vermeleri için dosyayı kararı veren ilk mahkemeye gönderebilirdi. Bu bilgilerden yola çıkılarak Divan-ı Hümayunun yaptığı denetimin kendine has özellikler taşımasından dolayı kanun yolunun istinaf ya da temyiz olarak adlandırılabilmesi mümkün olmamaktadır (Mumcu, 1976: 91).

İstinaf kurumu Türk hukuk sistemi içerisine Tanzimat Fermanı'nın ilanıyla başlayan batılılaşma hareketleri sonucunda kurulan Nizamiye mahkemeleri ile girmiştir. Bu dönemden önce yargılama dini esaslara göre şer'i mahkemelerde yürütülmekteydi. Ancak bu mahkemelerin yapısı batıdan uyarlanan kanunları uygulamak için uygun değildi. Bu durum sonucunda yeni mahkemelere ihtiyaç duyuldu ve nizamiye mahkemeleri kuruldu (Yenisey, 1979: 36). 1870 tarihli "Divan-ı Ahkâm-ı Adliyenin Nizamname-i Dâhilîsi" isimli Kanun ile nizamiye mahkemeleri dörde ayrılmıştır. Bu mahkemelerden ilki ilk derece mahkemesi diğerleri ise hem ilk derece hem de istinaf mahkemesi olarak görev yapardı. Daha sonrasında 1871 tarihinde çıkarılan "Mehakimi Nizamiye Nizamname" ile mahkemeler yeniden düzenlenerek ilk derece ve istinaf olmak üzere iki dereceli bir yapıya dönüştürüldü (Yılmaz, 2005: 17).

1879 tarihinde "Mehakimi Nizamiye Teşkilatı Kanun'u Muvakkati" yürürlüğe girmesiyle mahkeme teşkilatı daha sistemli hale getirildi. Mahkemeler görev ve yetki açısından dörde ayrılmıştır. Bu mahkemeler bazı uyuşmazlıklara ilk derece mahkemesi olarak bakmalarına ek olarak istinaf yolu açık olan kararlara karşı yapılan başvuruları da istinaf mahkemesi olarak karara bağlamaktaydı (Yenisey, 1979: 106-107).

Tanzimat Dönemi'nde nizamiye mahkemeleriyle birlikte şer'iyeye mahkemeleri de yargılama görevlerine devam etmişlerdir. Bu dönemde şer'iyeye mahkemelerinin verilen kararların incelenmesi görevi Meclis-i Tetkikat-ı Şer'iyeye yerine getirmiştir.

Ancak bu kararların incelenmesi bugünkü istinaf ve temyiz incelemesinden farklıydı. Verilen kararın hukuka uygun olmadığını iddia eden taraf istinaf incelemesi için talepte bulunur. Kişinin iddiası incelenir ve hukuka uygunsa aynen onaylanır değilse istinaf incelemesine tabi olarak dava yeniden görülür. Yani istinaf incelemesine geçebilmek için önce istinaf başvurusunun kabul edilebilir nitelikte olduğunu tespit etmek amacıyla bir temyiz incelemesi yapıldığı söylenilebilir (Şentop, 1995: 43-44'tan aktaran Sevinç, 2018: 38)

Tanzimat dönemi Osmanlı hukukunda şer'îye ve nizamiye mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı istinaf yoluna gidebilme şartları farklı düzenlenmiştir. Yani şer'î mahkemelerin kararlarına karşı istinaf incelemesine gidilmeden önce bu iddianın haklılığı bir temyiz incelemesi sonucunda karara bağlanırdı. Bu temyiz incelemesi sonucunda verilen kararın hukuka uygun olmadığı sonucuna ulaşırsa istinafa gidilebilmek mümkündü. Ancak nizamiye mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı talep halinde doğrudan istinaf incelemesi yapılabilirdi (Yılmaz, 2005: 19-20).

Meclis-i Vala-yı Ahkam-ı Adliye'de yapılan değişiklikler sonucunda Şura-yı Devlet ve Divan-ı Ahkam-ı Adliye olarak iki kurum kurulmuştur (Seyitdanlıoğlu, 199: 55'ten aktaran Sevinç, 2018: 40). Şura-yı Devlet yargı ile icranın birbirinden ayrılmasının gerekliliği düşünülerek kurulmuş olup ayrıca idari yargı alanında görevlidir. Bu bağlamda kişiler ile idare arasındaki uyuşmazlıkları karara bağlamak, davayı gören mahkeme ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları uyuşmazlık mahkemesi sıfatıyla çözümlmek, devlet memurlarının görevleriyle ilgili davaları hüküm altına almak Şura-yı devlet görevleridir (Karahanoğulları, 2005: 146-147).

Şura-yı Devlet örgütlenmesi daireler biçimindeydi. Uyuşmazlık konusu davalar hangi dairenin görev alanına giriyorsa o dairede çözülmekteydi. Ancak bu durum idari ve adli işle arasında karışıklığa yol açtığı gerekçesiyle Şura-yı Devlet'e verilen işlerin tek bir birimde toplanması için Muhakemat Dairesi kuruldu. Muhakemat Dairesi'nin, uyuşmazlık davaları ve memurların yargılandığı davalara bakmasına ek olarak idari davaları hem ilk derece hem de istinaf mahkemesi sıfatıyla karara bağlama görevi vardı. Ayrıca dönemin bölge idare mahkemesi olarak görülen vilayet idare meclislerinde memurların yargılanması ile ilgili davalarda verilen

kararlara karşı ise temyiz incelemesi yapmaktaydı (Mutaf, 1997: 35'ten aktaran Sevinç, 2018: 41). Ancak 1876 Kanuni Esasi ile idare ve kişiler arasındaki uyuşmazlıkları karara bağlama görevinin adli mahkemelere verilmesi idari yargının fonksiyonunun zayıflamasına yol açmıştır.

2.6.2.1. Cumhuriyet Dönemi

1923 yılında devletin yönetim biçiminin Cumhuriyet olmasıyla birlikte toplumsal hayatı düzenleyen kurallarda olduğu gibi hukuk kurallarında da yeni düzenlemeler yapılmıştır. Batı'dan alınan hukuk kurallarının uygulanabilmesi için mahkemeler teşkilatlarında değişiklik yapılmıştır (Yılmaz, 2004: 2008). Dolayısıyla istinaf mahkemeleri de 1924 tarihli 469 Sayılı Kanun ile kaldırılmıştır (Yenisey, 1979: 37). İstinaf mahkemelerinin kaldırılma nedeni sadece yukarıdaki gerekçeyle sınırlı değildir. İstinaftan beklenen yarar sağlanamamıştır. Çünkü istinaf kanun yolunun gerektirdiği yapıda istinaf mahkemeleri kurulamamıştır (Yenisey, 1979: 38). Batıdan alınan kuralların uygulanması için kurulan nizamiye mahkemeleriyle birlikte dini kuralların esas alınarak yargılamanın yapıldığı şer'iyeye mahkemeleri de hala görev yapmaktaydı. Mahkemeler arasındaki görev dağılımını sağlamak amacıyla "Tefriki Vezaif Nizamnamesi" çıkarılmıştı. Ancak şer'iyeye mahkemeleri kendi görev alanı dışındaki konularda da kendisini yetkili görerek bu görev dağılımına uymuyordu. Bu durum yargılamada çatışmaya neden oluyordu (Çınar, 2010: 59).

O dönemde kararların denetlenmesi için kurulmuş mahkemeler sadece istinaf incelemesi yapmamaktaydı. Bu durum ise istinaf mahkemelerinin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilmelerine engel olmaktaydı (Yılmaz, 2005: 208). Bunlara ek olarak o dönemde istinaf yargılaması yapabilecek yetkinlikte hâkim sayısının az olması ve istinafta yargılamanın yenilenmesi durumu işlerin birikmesine yol açarak mahkemelerin iş yükünü artırıyordu. Bu gibi durumlar istinaftan beklenen faydanın sağlanmasına engel olmuştur (Çınar, 2010: 59).

İstinaf mahkemelerinin 1924'te kaldırılmasına rağmen yargıda maddi meselenin yeniden incelenmesine duyulan ihtiyaç ve temyiz mahkemesinde iş yükünün artmasıyla birlikte üst mahkemelerin kurulmasına ilişkin kanun arayışları ortaya çıkmıştır (Fendoğlu, 1998).Çeşitli mevzuatlarda istinafa ilişkin düzenlemeler

mevcuttur. Örneğin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi dairesi tarafından kesilen cezaya vergi itiraz komisyonları gözetiminde mükellef tarafından itiraz edilebilmekteydi. İtiraz başvurusuyla komisyonlar gerektiğinde tarafları dinleyerek ya da dosyadaki deliller ışığında karar vermekteydi. İtiraz komisyonlarının yaptığı inceleme sonucunda verdikleri kararlara karşı temyiz komisyonuna başvurulabilmekteydi (Ünsal, 2014: 121). Temyiz komisyonları sadece hukukilik denetimi değil aynı zamanda maddi olay denetimi de yaptıklarından dolayı bu inceleme temyiz değil istinaf incelemesidir. Ancak İYUK ile bu Kanundaki itiraz ve temyiz komisyonlarına dair hükümler kaldırılarak istinaf yolu kapatılmıştır (Ünsal, 2014: 121).

1961 Anayasası ve 521 Sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlendiği üzere bazı idari uyuşmazlıklar hem ilk derece hem de üst derece yargı yeri olarak Danıştay'da görülmekteydi. Bazı idari uyuşmazlıklar ise mahkeme niteliğinde olmayan ancak yargılama yetkisi bulunun il idare kurullarınca karara bağlanmaktaydı ve bu kurulların verdikleri kararlara karşı Danıştay'a başvurulabilmekteydi. Bu dönemde idari yargıda görevli tek mahkeme Danıştay olduğu için yargılama tek dereceliydi (Gözübüyük ve Tan, 2016: 64).

1982 tarihinde Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu olmak üzere idari yargıda üç kanun kabul edilmiştir. Bu düzenlemeler ışığında ilk derece mahkemeleri olarak idari ve vergi mahkemeleri kurulmuş olup Danıştay bazı uyuşmazlıklar için özel görevli ilk ve son derece mahkemesi sıfatı kazanarak ilk derece mahkemesi olmaktan çıkmıştır. Yani Danıştay ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların temyiz incelemesinin yapıldığı yüksek mahkeme haline gelmiştir (Gözübüyük ve Tan, 2016: 66-67).

Bölge İdare Mahkemeleri ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların itiraz yolu ile incelendiği bir mercidir. 1990 yılında Danıştay Kanunu'nda yapılan bir değişiklikle Danıştay dava daireleri tarafından verilen kararların Danıştay'da temyiz edilebilme imkânı olmuştur. Sonuçta idari yargı sistemi iki dereceli bir yapıya kavuşturulmuştur (Gözübüyük ve Tan, 2016: 67).

IYUK'ta yapılan değişiklikler sonucu 6545 Sayılı Kanun ile itiraz kanun yolu kaldırılarak istinaf kanun yolu getirilmiştir. Bölge İdare Mahkemeleri istinaf kanun yoluna uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Kanunda sayılan sınırlı davalar hakkında, Bölge idare mahkemesi tarafından verilen davalara karşı temyize gidilebilme imkânı getirilmiştir (Gözübüyük ve Tan, 2016: 67). Bunlara ek olarak ivedi yargılama usulüne tabi davalarla merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulünün uygulandığı davalar hakkında verilen kararlara karşı doğrudan Danıştay'a temyize gidilebilme imkânı vardır (Gözler ve Kaplan,20 846). Böylece idari yargı sistemi üç dereceli bir yapıya dönüşmüştür (Toklu, 2015: 63).

2.7. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE İSTİNAF KANUN YOLU

2.7.1. İngiliz Hukukunda İstinaf

İngiliz idari yargı alanında vergi uyuşmazlıklarına ilişkin alternatif birçok yol bulunmakla birlikte yargı yolu da vergi mükellefleri tarafından tercih edilen bir yoldur. İngiliz vergi yargısında üç dereceli sistem benimsenmiştir. İngiltere'de idari yargı işlevini gören mahkemeler, ilk derece mahkemeleri ve istinaf yargılamasını yapacak olan Üst Mahkeme şeklinde düzenlenmiştir. Üst Mahkeme; İdari İstinaf Dairesi, Vergi Dairesi ve Arazi Dairesi olmak üzere bölümlere ayrılmıştır. Üst mahkeme ilk derece mahkemesinin verdiği kararları yeniden incelemekle yetkilidir. Ayrıca kimi karmaşık davalara da ilk derece mahkemesi olarak bakar. Üst mahkemenin kararları bir üst mahkeme olan Temyiz Mahkemesi tarafından hukuki incelemeye tabi tutulur (Kılıç, Kaya, 2017: 52).

2.7.2. Fransız Hukukunda İstinaf

Fransız idari yargı örgütü Türkiye dâhil olmak üzere birçok ülkeye örnek olmuştur.

Fransız İdari Yargılama Hukukunda İdari yargılama yapısı üç kademelidir. İlk derece mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır. İlk derece mahkemelerinin verdikleri kararlar istinaf incelemesine, istinaf mahkemelerinin verdikleri kararlar ise Danıştay'a temyiz incelemesine götürülür.

İstinaf kanun yolu incelemesinde istinaf mercii usule ilişkin hukuka aykırılık tespit ederse ilk derece yargı merciiinin kararını bozarak kendisi yeniden yargılama yaparak karar verir. İstinaf mercii tarafından verilen karar başvuru aleyhine ise başvuru, bu kararı Danıştay'a götürebilir. Ancak buradaki inceleme hukukilik denetimini içermektedir (Better Regulation In Europe: France, 2010:143-151; Sancakdar, 2013: 2267).

Fransız idari yargı sisteminde alt derece mahkemelerinin üst derece mahkeme kararlarına uyma alışkanlığı yerleşmiştir. İlk derece mahkemeleri istinaf mahkemelerinin, istinaf mahkemeleri ise Danıştay'ın kararlarına karşı direnme eğilimi göstermemektedir (Akbaba, 2014: 448).

2.7.3. Alman Hukukunda İstinaf

Almanya'da vergi yargısını da içine alan idari yargı usulünde iki dereceli yargı sistemi benimsenmiştir. Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının görüldüğü ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar taraflarca temyiz mercii olan Federal Vergi Mahkemesi'nde yeniden incelemeye tabii tutulur (Kılıç ve Kaya, 2017: 44).

Alman vergi yargısında idarece yapılmış olan vergisel işlemlere ilişkin kararlara karşı yargı yoluna başvurmadan önce idari makama sunulması gerekliliği söz konusudur. Benzer bir düzenleme Türkiye'de bulunmakta ancak bu kural yargı usulü içerisinde değil vergi usulüne ilişkin bir düzenleme olarak ortaya çıkmaktadır. Yine bu halde de mükelleflerin seçimine bırakılmış olduğundan vergi idaresine başvurmak Türk vergi yargısı açısından zorunlu değildir (Better Regulation In Europe: Germany, 2010: 134).

Aslında bu sistemde ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemeleri vatandaş tarafından idareye yapılan başvurunun olumsuz sonuçlanması halinde başvuru bir istinaf mercii olarak düşünülebilir. Alman vergi yargısında temyiz mercii olarak Federal Vergi Mahkemesi düzenlenmiştir (Kılıç ve Kaya, 2017: 52).

2.8. İSTİNAF KANUN YOLUNUN GEREKÇELERİ

Yargı sistemindeki aksaklıklar istinaf kanun yoluna olan ihtiyacın temelini oluşturmuştur. İdari yargıda davaların çözüme kavuşturulamamasından dolayı Danıştay'da biriken iş yükü hem adaletin gecikmesine yol açmakta hem de adaletin tam anlamıyla gerçekleşmesine engel olmaktaydı (Öztürk, 2015: 64).

Hukuk devletinin gereği olarak herkesin hak arama özgürlüğü ve âdil yargılanma hakkı vardır. İstinaf kanun yolu ivedi bir yargılama usulü sağlayarak adaletin gecikmesine engel olur. Ayrıca uyuşmazlık konusu davayı hukuki ve maddi açıdan ele alarak yargılamanın daha sağlıklı olmasını sağlar.

İdari yargıyı denetlemeyle görevli Danıştay, aşırı iş yükü nedeniyle denetim görevini yeterince yerine getirememekteydi. Bir başka neden ise kamu kurum ve kuruluşlarının idari çözüm üretebilme yeteneklerinin olmaması ve ilk derece yargı yerleri tarafından verilen kararları üst yargıya taşımalarıdır. İdari yargı makamlarının baş edebileceğinden fazla ortaya çıkan uyuşmazlık yükü nedeniyle hem karar süreci uzamakta hem de kararların sağlıklı alınabilmesi için gerekli zaman ayırlanamamaktaydı (Kılınç, 2017: 1238).

Uzun bir yargılama süreci ardından ortaya çıkarılan çözümün idare ve davacı açısından memnuniyet oluşturması zordur. Öte yandan ağır iş yükü altında bulunan idari yargı zaman sınırlaması dâhilinde karar alma baskısı altında kalırsa adaletli bir sonuç çıkması güçleşmektedir. Davaya yeteri kadar zaman ayırlanmaması durumunda asıl sorunun ortaya konulması ve çözümün üretilmesi hususunda bazı aksaklıklar ortaya çıkması muhtemeldir. 2014 yılında yapılan bir düzenleme ile itiraz yolunu kaldırılmadan önce tek hâkimle alınan kararlara karşı temyizde olduğu gibi doğrudan Danıştay'a karar düzeltme kararı için gitmesi Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay arasındaki içtihat birliğinin sağlanmasına engel olmaktaydı. İtiraz yolunun kaldırılmasının ardından kararların çoğunun istinafta kesinleşmesi kararlaştırılarak içtihat birliği sağlanmaya çalışılmıştır (Çolak, 2010).

2.9. İSTİNAF SİSTEMİNİN YARGILAMA SÜRECİNDEKİ YERİ

Vergi yargılaması ilk derece mahkemelerinde ve ikinci derece yargı mercilerinde yapılmaktadır. İstinaf sistemi kesinleşmemiş kararlara karşı gidilebildiğinden olağan kanun yolları arasında yer almaktadır. Kanun yolları ile kastedilen bir mahkemenin vermiş olduğu nihai kararın kabul edilmeyerek üst derece veya aynı mahkeme tarafından yeniden incelenerek kararın verilmesidir. Bu karar ya yeni bir karar olmakta ya da ilk derece mahkemesinin verdiği karar aynen kabul edilmektedir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 8).

Kanun yolları geri dönme amaçlı ve iyileştirme amaçlı olmak üzere amaçlarına göre sınıflandırılmaktadırlar. İlk derece mahkemesinin verdiği karar üst derece mahkemesi tarafından yeniden incelenip yeni bir karar verilirse bu karar iyileştirme amaçlı bir kanun yoludur. Bir mahkeme tarafından verilen karar yine aynı mahkemede yeniden incelenerek karar verilirse bu geri dönme amaçlı bir kanun yoludur. Bu açıdan bakıldığında istinaf kanun yolu iyileştirme amaçlı bir kanun yoludur (Konuralp, 2001: 26-27).

İstinaf incelemesi ilk derece yargılaması ve temyiz yargılaması arasında bir yerde yer almaktadır. Böylece hem ilk derece yargı yerlerinin denetimi yapılmakta hem de yargılama sürecinde süzgeç görevi görerek temyiz mahkemelerinin yükü azaltılmaktadır (Ortaç ve Ünsal, 2016: 8).

2.10. İSTİNAF ÖNCESİ VE SONRASI KANUN YOLLARI

Bir yargılama makamınca verilen kararın yanlış veya hukuka aykırı olduğu iddiasıyla bir üst mahkemede tekrar incelenmesini mümkün kılan bir başvuru yoluna kanun yolu denir. Bu başvuru yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olarak ikiye ayrılarak incelenebilir (Çağlayan, 2002: 19).

İlk derece mahkemelerinin kararı kesinleşmeden önce, üst derece mahkemesince incelenip hukuka uygun karar verilip verilmediğinin denetlenmesini mümkün kılan kanun yoluna olağan kanun yolu denir. Olağan kanun yolları itiraz, temyiz, kararın düzeltilmesi olmak üzere üçe ayrılır (Ayyıldız, 2015: 136).

Kesinleşmiş hükümlere karşı başvuru kanun yoluna, olağanüstü kanun yolu denir. Karar kesinleştikten sonra kural olarak aynı konuda, aynı sebebe dayanılarak ve aynı taraflar arasında yeni bir dava açılmaz ancak ağır yargılama hataları yapılarak hukuka aykırı karar verilmiş olması gibi durumlar göz önüne alınarak bazı olağanüstü kanun yolları öngörülmüştür (Çağlayan, 2002: 22-23).

Aşağıda istinaf öncesi, sonrası olağan ve olağanüstü kanun yolları incelenecektir.

2.10.1. İstinaf Öncesi Kanun Yolları

İstinaf öncesi kanun yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere incelenecektir.

2.10.1.1. Olağan Kanun Yolları

2.10.1.1.1. İtiraz

Taraflardan birinin başvurusu üzerine vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlarına karşı ya da heyetle verilmiş olsa bile kanunda sayılan bazı nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içinde bir üst yargı mercii olan bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir (Özdemir, 2010: 29; İYUK, md. 45).

Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin ve temyiz edilemezdir. Bölge idare mahkemesini yaptığı inceleme neticesinde maddi olaylar hakkında bulunan bilgiyi yeterli görürse veya itiraz edilen karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Bunların aksi durum söz konusu olduğunda ise gerekli incelemeyi kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir (Ayyıldız, 2015: 137).

Bölge idare mahkemesinin esas hakkında yeniden karar vermesinin iki istisnası vardır. Bunlar: vergi mahkemesinin ilk inceleme üzerine verdiği kararlarına

karşı yapılan itirazın haklı bulunması ve davaya görevsiz hâkim tarafından bakılmış olması. Bu iki durumda bölge idare mahkemesi kararı bozar ancak esas hakkında yeniden karar verilmesi üzerine dosyayı vergi mahkemesine geri gönderir ve bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir (İYUK, md.45/4).

İtiraz yoluna başvuru vergi mahkemesi kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Fakat talep edildiğinde bu kararların yürütülmesinin durdurulmasına itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesi teminat karşılığında karar verir (İYUK, md. 52).

2.10.1.1.2. Temyiz

Vergi mahkemelerinin bölge idare mahkemelerine itiraz yoluyla gidilebilecek kararları dışındaki diğer kararlar için Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilmektedir. Danıştay'da temyiz yoluyla görülecek davalar 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nda idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar belirtilmiştir (Ayyıldız, 2015: 138; 2575 Sayılı Kanun, md. 25) .

‘Vergi mahkemeleri kararlarına karşı yapılan temyiz incelemesi ilgili Danıştay dairesi tarafından, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalara karşı temyiz incelemesi ise Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından yapılır’ (Ayyıldız, 2015: 139).

İYUK’ ta ilk derece mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararlarına karşı temyize gidilemeyeceği açık olarak belirtilmiştir. İtiraz yoluyla bölge idare mahkemesine götürülen davaların kararlarının kesin olduğu ve tekrar temyiz yoluna başvurulamayacağı sonucu çıkarılır (İYUK, md. 47).

2.10.1.1.3. Kararın Düzeltilmesi

Danıştay dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulunun temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde

tarafarca aşağıda gösterilen hallerde kararın düzeltilmesi istenebilir (İYUK, md. 54/1): Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı bulunması, hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması gibi durumların varlığı.

Kararın düzeltilmesi istekleri tarafarca ileri sürülen sebeplere bağlı olarak esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir (İYUK, md. 54/2-3).

2.10.1.2. Olağanüstü Kanun Yolları

2.10.1.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi

Danıştay ile bölge idare mahkemelerinden verilen ve olağan kanun yollarından geçerek veya bunlara ilişkin başvuru süreleri sona erdikten sonra kesin hüküm niteliği kazanan vergi yargı kararlarına karşı ancak yasada belirtilen yargılamanın yenilenme nedenlerinin meydana gelmesi ile aynı yargı merciine başvurularak tekrar yargılama yapılmasını sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur (Bayraklı, 2013: 246).

2.10.1.2.2. Kanun Yararına Bozma

Vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile itiraz veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler bulunabilir. Bu tür kararlar kendiliğinden başsavcı tarafından veya ilgili bakanlıkların talebi üzerine kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz isteği yerinde görülen kararlar kanun yararına bozular (Yüce, 2010: 177).

2.10.2. İstinaf Sonrası Kanun Yolları

İstinaf kanun yolunun yasada tanımlanmasından sonra kanun yararına bozma şeklinde ifade edilen olağanüstü kanun yolu, kanun yararına temyiz şeklinde

değiştirilmiştir. Olağan kanun yollarından olan itiraz ve karar düzeltme kanun yolları ise yürürlükten kaldırılmıştır. Değişikliğe uğramayan tek kanun yolu olağanüstü kanun yollarından olan yargılamanın yenilenmesi yoludur (Keskin, 2016, s:41).

İstinaf sonrası kanun yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere incelenecektir.

2.10.2.1. Olağan Kanun Yolları

2.10.2.1.1. istinaf

Vergi yargısında adaletli ve vergisel ilkelere uygun kararlar verilmesi ancak etkin bir vergi yargısı ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, yargı yerlerince verilen kararın bir üst mercii tarafından tekrar gözden geçirilmesi sureti ile yargıda bir iç denetim sisteminin oluşturulması gerekliliği tartışmasızdır. İstinaf kanun yolu sistemi, bu ihtiyaçlara cevap vermek amacı ile ortaya çıkmış bir müessesedir (Ortaç, Ünsal, 2016:2).

İstinaf sistemi hayata geçirilmeden önce tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı itiraz kanun yolu; kurul halinde verilen kararlara karşı da temyiz kanun yolu öngörülmüştür. Ancak istinaf kanun yolunun vergi yargı sistemine dahil edilmesi ile beraber davaların kim tarafından görüldüğü değil dava değeri esas alınmak sureti ile belli bir tutarı aşan uyuşmazlıklara karşı istinaf kanun yolu düzenlemesi öngörülmüştür (Ortaç, Ünsal, 2016: 10).

İlk derece mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf kanun yoluna başvurulmasının ardından yapılan ön inceleme sonucunda istinaf başvurusu kabul edilirse, bölge idare mahkemesi dosyayı kararı veren mahkemeye geri göndermez esas hakkında kendisi karar verir.

2.10.2.1.2. Temyiz

İstinaf kanun yolunun gelmesiyle birlikte yeni düzenlemeye göre ilk derece mahkemesi kararlarına karşı doğrudan temyize gitme hakkı ortadan kaldırılmıştır.

Temyiz yoluna gidilebilmesi için dava konusu tutarın 144.000 TL'yi aşması gerekmektedir. Bununla birlikte 144.000 TL'yi aşan davalar öncelikle istinaf incelemesinden geçmek zorundadır. İstinaf mahkemelerinin kararlarının tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içerisinde temyiz kanun yoluna başvurmak mümkündür (Yegen, 2019: 133).

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay istinaf mahkemeleri tarafından verilen kararı hukuka uygun bulması halinde onama kararı verir. Verilen kararın hukuka uygun olduğunu ancak gerekçenin hatalı ve eksik olmasıyla birlikte yeniden yargılamayı gerektirmiyorsa gerekli gördüğü düzeltmeyi yaparak onar. Kararın hukuka aykırı olduğunu tespit ederse, görev ve yetki kuralına uyulmamışsa, kararı etkileyebilecek nitelikte yargılamanın usulünde eksiklikler bulunması durumunda bozma kararı verir (Özbudak, 2016: 123-124).

2.10.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları

2.10.2.2.1. Yargılamanın Yenilemesi

İstinaf düzenlemesi sonucunda yargılamanın yenilenmesi hususunda değişen bir hüküm bulunmamaktadır. Yasada belirtilen yargılamanın yenilenme nedenlerinin meydana gelmesi ve geldiğinin ispatlanması durumunda aynı yargı merciine başvurularak tekrar yargılama yapılmasını sağlamak mümkündür (Yegen, 2019: 134).

2.10.2.2.2. Kanun Yararına Temyiz

İstinaf düzenlemesi öncesinde kanun yararına bozma olarak adlandırılırken sonrasında kanun yararına temyiz olarak adlandırılmıştır. İlk derece mahkemeleri ile bölge idare mahkemesinin kesin olarak verdikleri kararlar ile İstinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen sonrasında hukuka aykırılık tespit edilen kararlar hakkında ilgili bakanlıkların lüzum göreceği üzere ya da başsavcı tarafından kendiliğinden kanun yararına temyiz olunabilir (İYUK md. 51/1).

2.11. İSTİNAF KANUN YOLUNUN DİĞER KANUN YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

6545 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle itiraz kanun yolu yürürlükten kaldırılmıştır. Temyiz kanun yolu ise çeşitli değişikliklere uğrayarak varlığını sürdürmüştür. İstinaf kanun yolunun itiraz ve temyizle arasında hem çeşitli benzerlikler hem de farklılıklar bulunmaktadır (Sevinç, 2018: 25).

2.11.1. İstinafın İtiraz Kanun Yolu İle Karşılaştırılması

İtiraz ilk derece mahkemelerinin İYUK'un 45. Maddesinde sayılan uyuşmazlıklara ilişkin verdikleri kararlara ve tek hâkimle verdikleri nihai kararlara karşı başvurulabilen bir kanun yoluydu (Avcı, 2011: 183-184). Ancak ilk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlara karşı başvuru itiraz kanun yoluna ilişkin hükümler 6545 Sayılı Kanun ile yürürlükten çıkarılmasına rağmen ara kararların hukukilik denetiminin yapıldığı itiraz kurumu idari yargıda varlığını sürdürmektedir (Keskin, 2016: 238).

İtiraz ile istinaf kanun yolu arasındaki en önemli fark İtiraz incelemesi sonucunda verilen kararlar kesindir bu kararlara karşı temyiz kanun yoluna gidilemezken istinaf kanun yolunda belli bir tutarı aşan davalar hakkında temyize gidilmesi mümkündür. Ayrıca itiraz kanun yolunda verilen kararların kesin olmasından dolayı itiraz incelemesinin güvenceden yoksun olduğu söylenebilir (Duran, 1982: 75; Ortaç ve Ünsal, 2016: 10).

İtiraz ile istinafın farklılıklarının yanında benzerlikleri de mevcuttur. Hem istinaf hem de itiraz kanun yolunda ilk derece mahkemesinin verdiği kararın hukuka aykırı bulunması halinde işin esası hakkında kendileri yeniden karar verebilirler. Kanun yollarının ikisinde de dava konusu olan uyuşmazlık hakkında ek olarak bir soruşturmaya gerek duyulmayacaksa karar dosya üzerinden yapılan bir incelemeyle verilir. Ancak uyuşmazlığın çözülebilmesi için ek bir soruşturmaya ihtiyaç varsa gerekli incelemeler ve araştırmalar her iki kanun yolu tarafından yapılır. Bunlara ek olarak hem istinaf hem itiraz kanun yolunda hukuki ve maddi inceleme yapılmaktadır (Akbaba, 2010: 165).

2.11.2. İstinafın Temyiz Kanun Yolu İle Karşılaştırılması

Temyiz incelemesi yapmaya Danıştay görevliken istinaf incelemesi yapmaya Bölge İdare Mahkemeleri görevlidir İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararlar Temyiz kanun yolunda yeni delil araştırması yapılmaz ve uyuşmazlık konusu yeniden ele alınarak yeni bir yargılama yapılmaz. Temyiz kanun yolunda Danıştay gerekli incelemeyi dosya üzerinden mevcut delillere dayanarak yapmaktadır. Uyuşmazlığın çözümü için dosyadaki bilgiler yeterli değilse ilk derece mahkemesinin eksik inceleme yaptığı sonucuna dayanarak kararın bozulmasına karar verilir. Buradan yola çıkılarak ilk derece mahkemesi tarafından gerekli incelemeler yapılarak dava hakkında yeniden bir karar verilmektedir (Keskin, 2016).

Temyiz kanun yolunda ilk derece mahkemesinin verdiği karar üst derece mahkemesi tarafından sadece hukuka uygunluk açısından denetlenmektedir. İstinaf kanun yolunda ise ilk derece mahkemesinin verdiği karar hem esas hem de usul açısından incelenmektedir (Sancakdar, 2012: 2248). Temyiz kanun yolunda karar sadece hukuka uygunluk açısından incelendiği için yeni vakıa ve delil öne sürülemez.

Temyiz incelemesinde Danıştay tarafından yapılan inceleme kural olarak hukuki denetimle sınırlıdır. Ancak İYUK'a getirilen hükümlerle hem hukuki hem de maddi açıdan denetimi yapılan dava türleri de mevcuttur. Bunlar ivedi yargılama usulü, merkezi ve ortak sınavlarla ilgili yargılama usulünün uygulandığı davalardır. Bu davalara ilişkin uyuşmazlıklara karşı verilen kararlara karşı istinaf kanun yoluna gitmek mümkün değildir, temyize gidilmektedir. Bu tür davalara karşı temyiz incelemesinde hem hukuki hem maddi denetim yapılabilmektedir. Yapılan inceleme sonucunda kararın hukuka aykırı olduğu ortaya çıkarsa yargılama Danıştay tarafından yeniden yargılama yapılır ve esas hakkında karar verilir (Kaplan, 2017: 491).

İstinaf kanun yolunda yapılan inceleme sonucunda ilk derece mahkemesinin kararının hukuka aykırı olduğu anlaşılması üzerine istinaf incelemesini yapan merci kararı bozarak ilk derece mahkemesine geri göndermez, kararı kaldırarak yargılamayı yeni baştan yapar ve kararı kendisi verir (Çağlayan, 2015: 742). Ancak

ilk derece mahkemesinin verdiği kararın hukuka uygun olması halinde kararı onaylar ve ilk derece mahkemesine geri gönderir (Avcı, 2011: 188). Temyiz incelemesinde Danıştay bölge idare mahkemesinin verdiği kararı hukuka aykırı bulursa kendisi yeni bir yargılama yapmaz kararı bozarak kararı veren bölge idare mahkemesine geri gönderir. Ancak verilen kararda hukuka aykırılık görülmezse Danıştay onama kararı verir ve hüküm kesinleşmiş olur (Keskin, 2016: 242; Avcı, 2011: 187).

IYUK md.42’de “İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir” hükmü yer alsaydı bile iki kanun yolu arasında yaptıkları denetimin kapsamı, görevli yargı yerleri ve kararların sonuçları açısından farklılıklar bulunmaktadır. Sonuç olarak istinaf kendine has özellikleri olan bir kanun yoludur (Sancaklar, 2016: 23).

2.11.3. İstinaf Kanun Yolunun Yargılamanın Yenilenmesi Kanun Yoluyla Karşılaştırılması

İstinaf kanun yolu olağan kanun yollarındandır yani henüz kesinleşmemiş kararlara karşı başvurulur, yargılamanın yenilenmesi ise olağanüstü kanun yollarındandır kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvurulmaktadır (Telli,2016). Görülmekte olan bir davada taraflardan birisinin elinde olmayan sebeplerden dolayı hakkını kanıtlayamayarak haksız duruma düşmesi gibi bir ihtimalle karşılaşılabılır. Daha sonra ortaya çıkan bazı durumlar sayesinde haksızlık anlaşılabilir. Bunun gibi durumlar için kanunda sınırlı sayıda belirtilmiş nedenlere dayanılarak karar kaldırılabilir ve uyuşmazlık yeniden ele alınabilir. Bu kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denilmektedir (Gözübüyük ve Tan 2016:1012; Çağlayan,2015: 62).

Davanın esasına yönelik olmayan kararlar için kesinleşmiş olsa dahi yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz. Yargılamanın yenilenmesi başvurusu; idari ve vergi mahkemelerinin uyuşmazlığın esası hakkında verdikleri kararlara, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı dava sonucunda esas hakkında verdikleri kararlara, ilk derece mahkemesi kararını bozup esas hakkında verdikleri kararlara ve bölge idare mahkemesinin istinaf incelemesi sonucunda esas hakkında verdikleri kararlara karşı yapılabilir (Çağlayan, 2015: 132). Başvuru uyuşmazlığın esası hakkında karar veren idari merciine yapılır ve sadece kanunda

sayılan sınırlı halde sayılan sebeplerden birisi meydana gelirse başvuru yapılabilir (Akbaba, 2010: 163-164).

2.11.4. İstinaf Kanun Yolunun Kanun Yararına Temyiz İle Karşılaştırılması

İstinaf kanun yolu olağan kanun yollarındandır yani henüz kesinleşmemiş kararlara karşı başvurulur, kanun yararına bozma ise olağanüstü kanun yollarındandır kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvurulmaktadır. Kanun yararına temyiz yoluna, istinaf veya temyiz yoluna kapalı olan kararlar için veya kanun yoluna başvuru süresinin kaçırılması ya da kanun yoluna başvurulmaması gibi nedenlerden dolayı istinaf veya temyiz yoluna gidilmeden kesinleşen kararlar için başvurulmaktadır (Çağlayan, 2015: 781; Gözübüyük, 2016: 527). Kanun yollarından geçmeden kesinleşen kararlara karşı kanun yararına temyiz yoluna başvurulabilmesi için kesinleşen kararın hukuka aykırı olarak verilmesi gerekmektedir. Kanun yararına temyize başvurma yetkisi Danıştay Başsavcısı'nındır. Temyiz isteği yerinde görülürse söz konusu kararın bozulmasına karar verilir. Ancak bu bozma kararı daha önce kesinleşen mercinin kararlarının hukuki sonuçlarını yok saymaz. Kararın bozulmasına karar verilmesi halinde dosya esas kararı veren mahkemeye geri gönderilir ancak mahkeme tarafından yeniden bir yargılama yapılmaz (Akbaba, 2010: 164; Gözübüyük ve Tan, 2016: 1010).

Kanun yararına temyizde bozma kararı verilen kararın hükmü devam etmektedir ancak kararı veren mahkeme için hukuka aykırı bir karar vermiş olduğu yönünde uyarı niteliğindedir (Çağlayan, 2015: 784). Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete' de yayımlanır. Böylece hukuka aykırı olarak verilen kararın aynı veya farklı mahkemeler tarafından başka davalar için yeniden verilmesi engellenmekte ve benzer olaylar için mahkemelere yol gösterici nitelikte olmaktadır (Avcı, 2011: 110; Odyakmaz, vd. 2014: 93).

2.12. İSTİNAF KANUN YOLUNUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

İstinaf sistemiyle birlikte vergi yargısı yeni bir yapıya kavuşmuş oldu. Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak yargılama yapan ilk derece mahkemesi olan vergi

mahkemesi tarafından verilen kararlar bölge idare mahkemesinde istinaf incelemesine tabi tutularak karara bağlanmaktadır. Sürecin işleyişi şu şekildedir: İlk olarak her türlü vergi uyuşmazlığı için ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesinde dava açılacaktır. Tutarı 6.000 TL'ye kadar olan davalar vergi mahkemesi tarafından karara bağlanacak olup 6.000 TL'yi aşan davalar vergi mahkemesi kararından sonra 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesine istinaf incelemesi için gönderilecektir. Bölge İdare Mahkemesi 6.000 TL ile 144.000 TL arasındaki davalar hakkında kesin karar verir. Bölge İdare Mahkemesinin 144.000 TL'yi aşan davalar hakkında verdikleri kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabilmektedir. Danıştay bu tutarın üzerindeki davalar hakkında kesin kararı vermektedir (Bingöl, 2019).

Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen 144.000 TL üzerindeki davalar hakkında davanın aleyhine sonuçlandığı taraf 30 gün içerisinde Danıştay'a temyiz isteminde bulunabilir. Danıştay istinaf kararını inceleyerek bozma ya da onaylama kararı verebilir. Bozma kararı verirse kararı tekrar istinaf mahkemesine göndermektedir. Ancak istinaf mahkemesi bu kararında ısrar edecek olursa davanın aleyhine sonuçlandığı taraf temyiz yoluyla Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na başvurabilir. Vergi Dava Daireleri Kurulu istinaf kararını bozma kararı verdiği takdirde kararı istinaf mahkemesine geri göndermektedir ve bunun sonucunda istinaf mahkemesi kararında direnemeyerek bozma kararına uymak zorundadır. 144.000 TL'yi aşmayan davalar hakkında ise verilen istinaf kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesi ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru mümkün olmaktadır. İstinaf sisteminin gelmesiyle birlikte uyuşmazlıkların çözümü üçlü bir yargısal sürece kavuşmuştur. İlk olarak tüm davalar vergi mahkemesinde görülmekte olup 6.000 TL'ye kadar olan davalar burada çözüme kavuşturulmakta ve 6.000 TL ile 144.000 TL arasındaki davalar ise İstinaf mahkemesinde çözüme kavuşturulmaktadır. 144.000 TL'yi aşan davalarda ise Danıştay temyiz incelemesi yaparak davayı kesin sonucuna ulaştırmaktadır. Böylece yargı sisteminde üçlü bir yapı oluşturularak uyuşmazlık hakkında kesin karara bu şekilde ulaşılmaktadır (Bingöl, 2019; Ortaç ve Ünsal, 2016: 13).

2.13. İSTİNAFIN İŞLEYİŞİ İLE İLGİLİ GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELER

İdari yargıda Danıştay'ın, dosya sayısındaki fazlalık iş yükünün artmasına neden olarak davaların sonuca bağlanma süreçlerini uzatıyordu (Avcı, 2011: 181). İstinaf incelemesinin yokluğu sebebiyle Danıştay'ın bazı durumlarda maddi olayları da değerlendirmek zorunda kalmasıyla içtihat üretme fonksiyonu geri planda kalıyor ve içtihat hukuku olan idare hukukun gelişimini engelliyordu (Akyıldız, 2015: 15).

Danıştay'ın iş yükünü hafifleterek yargılama sürelerinin kısaltılması dolayısıyla içtihat mahkemesi sıfatının ağırlık kazanması amacıyla 6545 Sayılı Kanun ile İstinaf kanun yolu getirilmiştir. İstinaf sisteminin beklenen faydayı sağlayacağını savunan görüşlerin yanında beklenen faydanın aksine yargılamayı daha da uzatacağı ve karmaşaya sebebiyet vereceğini savunan görüşler de mevcuttur (Akyıldız, 2015: 15).

2.13.1. İstinaf Sisteminin Faydalı Olacağını Savunan Görüşler

2.13.1.1. İstinaf İncelemesi Yapacak Olan Hâkimlerin Bilgi ve Tecrübelerinin Daha Fazla Olacağı Görüşü

İstinaf incelemesinde bulunacak olan mahkemeler üst derece yargı merci olduğundan bu mahkemelerdeki hâkimlerin bilgi ve tecrübeleri daha fazla olacaktır. 2576 Sayılı Kanun'a göre 'İstinaf incelemesiyle görevli olan bölge idare mahkemesi başkanı ve daire başkanları birinci sınıf hâkimlerden, dairede görevli üye hâkimler ise birinci sınıfa ayrılmış idari yargı hâkim ve savcılar arasında atanmaktadır'. Böylece bölge idare mahkemesi hâkimleri ilk derece mahkemelerine göre daha uzun süre görev yapmış bundan dolayı daha tecrübeli hâkimlerden oluşmaktadır. İlk derece mahkemesi hâkimlerinin gözden kaçırdıkları noktalar olduğunda ya da yeteri kadar bilgi birikimi ve tecrübeye sahip olmamalarından dolayı yaptıkları hataları daha bilgili ve tecrübeli olan bölge idare mahkemesi hâkimleri yeniden inceleyerek telafi edeceklerdir. Bunlara ek olarak istinaf incelemesi yapan mahkemelerin toplu hâkim esasına göre kurulmuş olmaları dava taraflarına karşı bir güven teşkil edecektir (Yenisey, 1979: 216).

2.13.1.2. İstinaf İncelemesi Nedeniyle İlk Derece Mahkemelerinin Yapacakları Yargılamada Daha Dikkatli ve Titiz Olacakları Görüşü

İstinaf incelemesinde ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların hem hukuki hem de maddi açıdan yeniden incelenmesi mümkündür. Kararlarının hukuki ve maddi açıdan yeniden ele alınarak incelenecek olması ilk derece mahkemesi hâkimlerinin verecekleri hükmü daha özenli ve titiz bir şekilde vermelerini sağlayabilir. İstinaf incelemesinde maddi meselenin incelenecek olması hâkimleri delillerin toplanması ve incelenmesi aşamasında daha dikkatli olmalarını sağlayacağı öne sürülmektedir (Yıldırım, 2015: 36).

İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararların üst derece mahkemesi tarafından yapılan maddi ve hukuki inceleme sonucunda hukuka uygun veya hukuka aykırı bulunması ilk derece mahkemesi hâkimlerinin mesleklerinde ilerlemeleri açısından oldukça önemli yer tutmaktadır. 05.04.2017 tarih ve 675/1 numaralı, Hâkimler ve Savcıların Derece Yükselmesine İlişkin Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu İlke Kararlarının 6/1 h maddesinde hâkim ve savcılar kanun yolu incelemesine giden dava dosyalarıyla ilgili kanun yolu değerlendirme formu düzenleneceği ve bu forma göre hâkimlerin yükselmeye hak kazanıp kazanmayacağına karar verilecektir. Bu forma kararın hukuka uygun olup olmadığı, yargılama süresinin makul sürede tamamlanıp tamamlanmadığı, lüzumsuz masraflara sebebiyet verip vermedikleri, dava dosyasında eksikliklerin bulunup bulunmadığı gibi durumlar değerlendirilmektedir. Bu nedenle mesleklerinde yükselmek isteyen hâkimlerin önüne gelen dosyalarla ilgili özenli ve yeteri kadar inceleme yapıp olayı hukuka uygun bir şekilde çözüme kavuşturması gerekmektedir (Bilgin, 2016: 122).

2.13.1.3. İstinaf Mahkemelerinde Yapılacak Olan Yargılamanın Yargıyı Daha Güvenilir ve Adaletli Kılacağı Görüşü

İlk derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararların ikinci derece mahkemesi olarak istinaf merciinde hukuki ve maddi açıdan incelenerek yeni bir yargılama faaliyetinin yapılması adaletin tam olarak yerine getirilmesi açısından önemli olmaktadır (Sancakdar, 2013: 19).

Davaların üst derece mahkemesi tarafından hukuki ve maddi yönden tekrar incelenerek karar verilmesi olası hataları en aza indirgemede faydalı olmaktadır. Bu açıdan kişi haklarının korunmasını, tarafların ve toplumun adalete olan güveninin artmasını sağlamaktadır (Akyıldız, 2015: 19; Avcı, 2011: 201).

6545 Sayılı Kanun ile idari yargıda yürürlüğe giren istinaf incelemesi ile ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların bölge idare mahkemelerince maddi ve hukuki açıdan incelenmesidir. Bunun ardından belli bir miktarı aşan davalar için ise temyiz yoluna başvurularak hukuki açıdan uygunluk denetimi yapılmaktadır. Bu da adaletin etkin bir şekilde yerine getirilmesini adalete olan güvenin artmasını sağlayarak hukuk devleti ilkesine katkı sağlamaktadır. Bölge idare mahkemeleri istinaf incelemesi kapsamında maddi incelemenin yapılabilmesi için gerektiğinde delil araştırması yapabilmekte gerekli bilgi ve belgeleri inceleyebilmektedir. Bu da verilecek kararın daha doğru ve hakkaniyetli olması açısından önem arz etmektedir (Demirkol, 2016: 136; Pekcanitez, 2006: 21)

2.13.1.4. İstinaf Yargılamasıyla Danıştay'ın İş Yükünün Azalacağı ve Danıştay'ın İçtihat Mahkemesi Sıfatının Ağırlık Kazanacağı Görüşü

Yıllar geçtikçe bireylerin bilinçlenerek hak arama bilincine kavuşmaları sonucunda hukuka ve adalete daha fazla ihtiyaç duyulmasına yol açmıştır ve idari yargıda dava sayılarının artmasına neden olmuştur. Bu da Danıştay'ın önüne gelen dosya sayısının artmasına yol açarak davaların geç sonuçlanmasına dolayısıyla adaletin geç yerine getirilmesine neden olmuştur. İstinaf merciinden olmamasından dolayı Danıştay gerektiğinde hem hukuki hem de maddi incelemeyi yaptığı için hem istinaf hem de temyiz mahkemesi gibi çalışmak durumunda kalmıştır. Ancak Danıştay'ın asıl görevi uyuşmazlık hakkında verilen kararın yerinde olup olmadığıdır. Uyuşmazlık hakkında verilen karar doğruysa karar onaylanır değilse bozulur. Danıştay'ın yargılamayı en baştan alarak esas hakkında karar vermesi kural olarak mümkün değildir ancak istinaf kanun yolu yürürlüğe girene kadar Danıştay davaları maddi açıdan da incelemek durumunda kalmıştır (Yenisey,1979: 225-226; Bilge,1964: 67).

İstinaf kanun yolunun yürürlüğe girmesiyle maddi denetim yapma görevi bölge idare mahkemelerine verilmiştir. Böylece Danıştay sadece hukuka uygunluk açısından denetleme yapacak ve asıl görevi olan içtihat mahkemesi olma görevini daha rahat yerine getirebilecektir (Saygın, 2011: 645; Ünlüçay, 2015: 8). Maddi denetimin bölge idare mahkemelerinde yapılması Danıştay'ın ise sadece hukuki denetim yapması Danıştay'ın iş yükünün azalmasını sağlar (Tunca, 2010: 92)

İstinaf incelemesinden geçen kararlardan belirli tutarın üstünde olanların temyiz incelemesi için Danıştay'a götürülebilmesi ve belirli tutarın altında kalanların istinaf incelemesi sonucunda kesin karara bağlanması da Danıştay'ın iş yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır. Böylece Danıştay asıl görevi olan hukuki incelemeyi ve içtihat birliğini sağlama görevini gerektiği gibi yerine getirebilmek için daha fazla imkânı olmaktadır (Öztürk, 2015: 678).

2.13.2. İstinaf Sisteminin Zararlı Olacağını Savunan Görüşler

2.13.2.1. İstinaf Kanun Yolunun Yargılamayı Uzatacağı Görüşü

İstinaf kanun yoluyla birlikte ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararların bölge idare mahkemesine gönderilerek yargılamanın tekrarlanması, davanın maddi ve hukuki açıdan yeniden incelenmesi ardından temyiz incelenmesi için Danıştay'a gönderilmesi, zaman kaybına ve davaların uzamasına sebebiyet vereceği açısından eleştirilmektedir (Koç, 2015: 56; Sancakdar, 2013: 27). Ancak istinaf kanun yoluyla birlikte ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararların büyük çoğunluğu Bölge İdare Mahkemelerinde kesinleştirilmektedir ve bunlardan sadece belirli tutarı aşan kararların temyiz incelemesi için Danıştay'a götürülecek olması yargılama süresini uzatmaz aksine kısaltır (Telli, 2016: 143).

Bölge idare mahkemelerinde yapılan hukuki ve maddi açıdan incelenmiş bir kararın temyiz yoluyla Danıştay'a gönderilmesi yargılama süresini uzatacağı eleştirisine karşılık söylemek gerekir ki İstinaf kanun yolu olmadan önce Danıştay hukuki incelemenin yanında gerekli hallerde maddi inceleme de yapmaktaydı ve bu da yargılamanın süresini uzatmaktaydı. Ancak istinaf kanun yoluyla birlikte bölge idare mahkemesinin kararları maddi ve hukuki açıdan inceledikten sonra Danıştay'a

gönderilmesi Danıştay'ın da maddi incelemesi tamamlanmış bir kararı sadece hukuka uygunluk açısından incelemesi yargılamayı uzatmaz aksine kısaltır (Gölan, 2016: 23).

2.13.2.2. İstinaf Kanun Yolunun Varlığıyla İçtihatlar Birliğinin Sağlanamayacağı Görüşü

İstinaf kanun yoluyla birlikte bölge idare mahkemesi ile Danıştay arasında ve bölge idare mahkemelerinin kendi aralarında görüş ayrılıkları meydana gelebilecektir. Bu da içtihatlar birliğinin sağlanmasında zorluk çıkmasına neden olacaktır. İstinaf incelemesi sonucunda kesinleşen hükümler ile temyiz incelemesine açık olan kararların sonucunda verilen hükümler arasında farklılıkların mümkün olması adalete olan güvenin sarsılmasına neden olabilir (Erem, 1950: 17).

6545 Sayılı Kanun'a göre kural olarak istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlar kesindir ve bölge idare mahkemesine kararlarına karşı istisnai olarak temyiz incelemesi yoluna başvurulabilmektedir. Bu düzenlemenin hem içtihatlar birliği sağlamada hem de içtihat üretmede zorluklara yol açabileceği görülmektedir (Ünlüçay, 2015: 8; Akyıldız, 2015: 18).

İçtihatlar birliğinin sağlanması için birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Bölge İdare Mahkemeleri arasında içtihat farklılıklarının önüne geçebilmek amacıyla 2576 Sayılı Kanun'un 3/B maddesinde bölge idare mahkemesi başkanının görevleri arasında dairelerin benzer olaylar hakkında kesin kararlar arasındaki uyumsuzlukları başkanlar kuruluna iletmek sayılmıştır. Aynı kanunun 3/C maddesinde başkanlar kurulu aynı ya da farklı bölge idare mahkemeleri dairelerinin kesin kararları arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla Danıştay Başkanlığı'na iletir ifadesi yer almaktadır (Sevinç, 2018: 58).

2.13.2.3. İstinaf Kanun Yoluyla Yeniden Yapılacak Olan Yargılamanın İlk Derece Mahkemesinin Kararını Önemsiz Hale Getireceği Görüşü

İlk derece mahkemesinin kararının istinaf incelemesinde yeniden bir yargılamaya tabi tutulması ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararı

önemsizleştireceği görüşü vardır. Uyuşmazlık konusunun üst derece mahkemesi tarafından yeniden inceleneceği bilen taraflar ilk derece mahkemesinin yaptığı yargılamaya gereken önemi vermeyeceklerdir. Bunun önlenmesi açısından bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesi tarafından incelenmemiş eksik kalmış hususları tamamlamak amacıyla dar anlamda istinaf incelemesi yapması gerektiği savunulmaktadır (Sancakdar, 2013: 54).

İstinaf kanun yolunun ilk derece mahkemelerini ve verdikleri kararları önemsizleştirdiği iddiası pek geçerli değildir. İlk derece mahkemelerinin kararlarının istinaf incelemesinde tekrar incelenmesi ilk derece mahkemesinin otoritesini sarsacaksa bu sadece istinaf kanun yolu için değil ilk derece mahkemesi kararlarını denetleyen tüm kanun yollarının bu açıdan sorgulanması demektir. Kanun yollarıyla hedeflenen asıl amaç bir mahkemenin vermiş olduğu kararın üst mahkeme tarafından denetlenmesi hukuka aykırı olarak verilmiş olarak verilen kararları düzelterek adaletin yerine getirilmesini sağlamaktır (Sevinç, 2018: 59).

2.13.2.4. İlk Derece Mahkemesinin Verdiği Bazı Kararların Kanun Yollarına Kapalı Olması Hak Arama Hürriyetini Zedelediği Görüşü

6545 Sayılı Kanun ile ilk derece mahkemesi kararlarına karşı bölge idare mahkemesine istinaf incelemesinde bulunulmaktaydı. Ancak konusu 6.000 TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklar için istinaf kanun yolu kapalıdır ilk derece mahkemesinin verdiği karar kesindir. Buna ek olarak istinaf incelemesinden geçen kararların tümü için temyiz kanun yolu açık değildir. Ancak uyuşmazlık konusu 144.000TL'yi aşan davalar hakkında istinaf incelemesinin ardından temyiz kanun yoluna başvuru imkânı mümkündür. 144.000 TL'nin altında kalan davalar hakkında bölge idare mahkemesinin verdiği kararlar kesindir. Bu düzenlemeler hak arama hürriyetini sınırlayacağı ve hukuki güvenliği zedeleyeceği görüşüyle eleştirilmektedir. Bu aynı zamanda kişilerin Anayasal haklarını da zedeleyecektir (Akyıldız, 2015: 17; Yılmaz, 1998: 142; Bingöl, 2019).

3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİ

3.1. VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SÜRECİ

3.1.1. İstinaf Sebepleri

Kanunda istinafın, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu belirtilmesinden dolayı temyiz sebepleri istinaf sebepleri için de geçerlidir. Buna göre; mahkemenin dosyaya görev ve yetki alanı dışında bakması, hukuka aykırı bir karar vermesi ya da kararı etkileyecek şekilde maddi hatalar yapması veya eksikliklerinin bulunması aynı zamanda istinaf sebepleridir. İstinaf kanun yolunun amacı, ilk derece mahkemesi yargılama yaparken olayların ve delillerin değerlendirilmesinde bir hata ya da eksiklik yapıp hukuka aykırı bir karar verirse bunun bölge idare mahkemesi tarafından ortaya çıkarılıp davanın yeniden görülmesini sağlamaktır. Böylece adaletin daha sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır. Buradan çıkarılacak sonuçla ilk derece mahkemesinin hukuka aykırı olarak karar vermesi bir istinaf sebebi olarak sayılmıştır. Bölge idare mahkemesi bu kararı kaldırarak yeniden bir yargılama yapmaktadır (Candan, 2017: 989-990).

Hâkimlerin davanın taraflarına karşı tarafsız ve bağımsız olmasının sağlanması amacıyla bazı hükümler getirilmiştir. İYUK' un 31. Maddesinde hâkimlerin yasaklılığına ve reddine dair hükümler sayılmıştır. Buradan yola çıkarak bir davaya yasaklanmış veya reddedilmiş bir hâkim tarafından bakılıp karar verildiyse bu bir istinaf sebebi sayılarak bu karar kaldırılır. Davanın açıldığı tarihten başlayarak nihai kararın verilmesine kadar olan sürede söz konusu görevli mahkemenin uygulaması gereken kurallar, usule ilişkin kurallardır. Bu kurallar hem mahkemeye izlemesi gereken yolları göstermekte hem de taraflara bir güvence vermektedir. Usul hukukuna dair uyuşmazlıklar davanın her aşamasında ileri sürülebilmekte ve hâkim tarafından da re 'sen ileri sürülebilmektedir. İlk derece mahkemesinin uyuşmazlık hakkında karar verirken usul hükümlerine uymayarak ya da usul hükümlerinde hatalar yapmış olması istinaf sebeplerinden sayılarak kararın kaldırılmasına neden olur (Çınarlı, 2018: 69-71-72).

3.1.2. İstinafa Başvurabilecek Kişiler

İstinafa ancak ilk derece idare veya vergi mahkemelerinde açılmış ve karara bağlanmış bir davanın tarafları başvurabilmektedir (Kaplan, 2011: 482). İstinaf başvurusunda bulunmak isteyen tarafın bu başvuruda bulunmasında bir menfaatinin olması gerekmektedir. Yani söz konusu kararın kaldırılmasında ya da değiştirilmesiyle bir fayda sağlayacak olmasıdır (Çağlayan, 2015: 712).

İstinaf başvurusunda bulunacak kişinin menfaatinin bulunması şartının yanında kişinin dava ve taraf ehliyetine de sahip olma şartı aranmaktadır. Yoksa kişinin istinaf başvurusu incelenmeden reddedilir (Gözübüyük ve Tan, 2014: 958). İlk derece mahkemesinin kararından sonra kişinin dava ehliyetini kaybetmesi durumunda istinaf başvurusunu kişi adına kanuni temsilcisi yapmaktadır. Tüzel kişilerin yaptığı başvurularda ise başvuranın tüzel kişiliği temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir. Birden fazla kişinin ortak dilekçe ile açtığı davalarda her bir kişi istinaf başvurusunda bulunma hakkına sahiptir (Candan, 2017: 974; Karavelioğlu, 2016: 1470).

3.1.3. İstinaf Başvurusunun Süresi

İstinafa tabi idare veya vergi mahkemeleri kararlarının taraflara tebliğinden itibaren başlamak üzere 30 gündür (Çınarlı, 2018: 68). Ancak İYUK' ta bazı kararlar için özel başvuru süreleri belirlenmiştir. İstinaf dilekçesinin belirlenen hususlara uygun olarak düzenlenmemesi ve bu eksikliklerin 15 gün içerisinde tamamlanmadığı takdirde istinaf başvurusunda bulunulmamış sayılması, harç ve posta giderlerindeki eksiklik bulunmasına ve bu eksikliğin 7 günlük süre içerisinde giderilmemesi halinde kararın istinafa konu edilmemiş sayılmasına, istinaf başvurusunun istinafa kapalı olan kararlar hakkında olması nedeniyle istinaf başvurusunun reddine ve istinaf başvurusunun süresi içinde yapılmamış olmasından dolayı reddine ilişkin kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvuru süresi tebliğ tarihinden itibaren 7 gün olarak belirlenmiştir (Candan, 2017: 981-982).

İYUK' ta istinaf başvurusu açısından iki tür süre vardır. Bunlardan ilki ilk derece mahkemeleri kararlarına karşı kararın tebliğinden itibaren 30 günlük başvuru

süresidir. Diğeri ise taraflardan birisi kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf başvurusunda bulunmamış ise, karşı tarafın istinaf dilekçesinin kendisine tebliği üzerine 30 günlük istinafa cevap süresi içinde düzenlemiş olduğu cevap dilekçesi ile istinaf başvurusunda bulunabilir. Bu durumda cevap dilekçesi istinaf dilekçesi yerine geçer (Kaplan, 2011: 486; Çınarlı, 2018: 68). Bu tür istinafa başvuru şekli katılma yoluyla istinaf başvurusunda bulunma olarak adlandırılır. Ancak bu şekilde yapılacak olan başvurunun kabul edilebilmesi için karşı tarafın istinaf başvurusunu süresi içinde ve usulüne uygun olarak yapmış olması gerekmektedir (Kaplan, 2011: 486).

3.1.4. İstinaf Başvurusu Şekli ve Usulü

Kanunda istinafin şekli ve usulü hakkında açıkça bir düzenleme yer almaz ancak İYUK'un 45. Maddesi 2. Fıkrasında istinafin temyiz şekil ve usullerine tabi olduğu belirtilmektedir. Temyizin şekil ve usulüne ilişkin kurallar Kanunun 48. maddesinde düzenlenmiş olup istinaf için de bu kurallar uygulanmaktadır.

İstinaf başvurusu bölge idare mahkemesine hitaben yazılmış olan bir dilekçe ile yapılmaktadır. İstinaf dilekçesi karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde hazırlanır ve bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren idare veya vergi mahkemesine verilir. İstinaf dilekçeleri kararı veren idare veya vergi mahkemesi dışındaki idare veya vergi mahkemelerine sunulabilir, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyük şehir sınırları içerisinde bulunup bulunmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına sunulabilir. Bu gibi durumlarda istinaf dilekçesi istinaf incelemesi yapacak olan bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren idare veya vergi mahkemesine gönderilir. Ancak Kanunun 45/2. maddesine göre hakkında kanun yolu başvurusu yapılan bir karar istinaf başvurusuna tabi ise kişinin dilekçesindeki hitaba ve talebe bağlı kalımsızın başvuru istinaf başvurusu olarak kabul edilerek dosyalar bölge idare mahkemesine istinaf incelemesi yapılmak üzere gönderilir (Çınarlı, 2018: 68-69).

İstinaf dilekçesinde bulunması gerekenler hususlar ise (İYUK, m.3/2):

İstinafa başvuran taraf ile karşı tarafın ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin adı, soyadı veya unvanları ile adresleri, ayrıca gerçek kişi ise Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaralarının bulunması gerekir.

İlk derece mahkemesi kararının sonucu, esas ve karar sayısı, istinafin konusu, sebebi, kararın tebliğ tarihi ve istinaf talebinin dayanağı olan delillerin bulunması gerekir.

İstinafa konu olan kararı veren ilk derece mahkemesi istinaf başvurusu önüne geldiğinde bölge idare mahkemesine dosyayı göndermeden önce bir ön incelemede bulunur. İstinaf dilekçesinde yukarıdaki belirtilen hususların eksikliklerinin bulunması sonucunda mahkeme eksikliklerin tamamlanması için 15 gün süre verir. Bu süre içerisinde söz konusu eksiklikler giderilmediği takdirde istinaf başvurusunda bulunulmamış sayılır (Çınarlı, 2018: 69). İstinaf dilekçesinin incelenmesinin ardından herhangi bir eksiklik tespit edilmediği takdirde ya da eksiklikler tamamlanmışsa istinaf dilekçesinin karşı tarafa tebliği yapılır (Çağlayan, 2016: 66).Tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde cevap verebilir. İlk derece mahkemesi cevap dilekçesini almasının veya cevap verme süresinin dolmasının ardından dosyayı istinaf incelemesini yapacak olan bölge idare mahkemesine gönderir. Ancak istinaf dilekçesinde yürütmenin durdurulması için talepte bulunulmuşsa istinaf dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilmeden kararı veren ilk derece mahkemesince yürütmenin durdurulması talebini incelemek ve kararı vermek üzere doğrudan bölge idare mahkemesine gönderilmektedir (Karavelioğlu, 2016: 1474).

3.1.5. İstinaf Başvurusunun Yapılacağı Yer

İstinaf başvurusunun yapılacağı yer hususu İYUK'un 4. maddesinde düzenlenmiştir. Kanuna göre esas olan istinaf başvuru dilekçesinin bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren ilk derece mahkemesine verilmesidir. Ancak dilekçe kararı veren ilk derece mahkemesi dışındaki bir ilk derece mahkemesine sunulursa dilekçe ve dosya istinaf incelemesi yapacak olan bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmektedir. İlk derece mahkemesinin bulunmadığı yerlerde ise dilekçe kararı veren ilk derece mahkemesine asliye hukuk mahkemeleri aracılığıyla

gönderilmektedir. Yabancı ülkelerde ise dilekçe kararı veren ilk derece mahkemesine Türk Konsoloslukları aracılığıyla iletilmektedir (IYUK, md. 4).

3.1.6. İstinaf Başvurusu Üzerine Yapılacak İşlem

İstinaf başvurusunun ilk derece mahkemesine sunulmasının ardından ilk derece mahkemesi dilekçeyi bir ön incelemeye tabi tutmaktadır. İstinaf dilekçesi, gerekli harç ve giderlerin ödenip ödenmediği incelenir ardından bu harç ve giderlerin ödenmemiş veya eksik ödenmiş olması durumunda başvuruda bulunan tarafa bu eksikliklerin tamamlanması için 7 günlük bir süre verilir. Söz konusu eksiklikler 7 gün içerisinde tamamlanmazsa taraf istinaf başvurusundan vazgeçilmiş sayılacaktır. Yapılan ön incelemede istinaf başvurusunun kanuni süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve istinaf isteminde bulunulan kararın istinafa tabi bir karar olup olmadığı da incelenir. İstinaf başvurusunun kanuni süresi geçtikten sonra yapılması veya istinafa tabi olmayan kesin bir karar hakkında yapılmış olması istinaf başvurusunun reddine sebep olur ancak bu ret kararına karşı tebliğ tarihini izleyen 7 gün içerisinde temyiz kanun yoluna başvurulabilmektedir. Uygulamada ise istinaf başvurusunun kanuni süresi geçtikten sonra yapılmış olmasından dolayı ret kararının kesin olduğu ve kanun yoluna kapatıldığı görülmektedir (Çınarlı, 2018: 70-71; Sancakdar, 2012: 26).

Ön inceleme sonucunda istinaf başvuru dilekçesinin yasaya uygun olarak düzenlenmiş olması, eksikliklerin olmaması veya eksikliklerin verilen süre içerisinde tamamlanmış olması üzerine istinaf dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilir. Tebliğ edilen taraf bu dilekçeye karşı 30 günlük süre içerisinde cevap yazar. Karşı tarafın süresi içinde cevap vermesi ya da süresi geçtiği halde cevap vermemesi sonucunda dosya istinaf incelemesi yapmak üzere bölge idare mahkemesine gönderilir (IYUK md. 48/3 ve 4).

3.1.6.1. İstinaf Başvurusunun Bölge İdare Mahkemesi Tarafından İncelenmesi

Bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinden gelen dosyayı öncelikle evrak üzerinde bir ön incelemeye tabi tutar. İlk incelemeyi yapan bölge idare mahkemesi davayı karara bağlayan ilk derece mahkemesinin kendi yargı çevresinde

yer alıp almadığına bakar. Kararı alan ilk derece mahkemesinin başka bir bölge idare mahkemesi yargı çevresinde kaldığını tespit ederse yetkili olarak düşündüğü bölge idare mahkemesine gönderme kararı alarak gönderir (Karavelioğlu, 2016: 1475). Dosyanın gönderildiği bölge idare mahkemesi de kendisini görevli olarak görmezse Başkanlar Kurulu görevli mahkemeyi belirleyecektir. Görevli mahkeme istinaf başvuru dilekçesinin kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadığına dair incelemesini yapar. Yapılan bu inceleme kapsam ve sonuç itibarıyla ilk derece mahkemesinin yaptığı ön inceleme ile aynıdır. Arasındaki tek fark bölge idare mahkemesinin ön inceleme sonucunda vermiş olduğu kararlar kesindir (Karavelioğlu, 2016: 1475; Yılmaz, 2010: 430-431).

İstinaf başvurusu ön incelemeye tabi tutulmasının ardından istinaf başvuru dilekçesinde herhangi bir eksiklik veya hatayla karşılaşılmazsa veya eksiklik ve hatalar verilen süre içerisinde giderilmişse bölge idare mahkemesi esas olarak inceleme yapar (Yılmaz, 2010: 430). Bölge idare mahkemesinin esas incelemesi maddi ve hukuki denetimi kapsamaktadır. İlk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmazsa kararı mahkemeye geri göndermez kendisi bizzat baştan bir yargılama yapar.

Aşağıdaki tabloda bölge idare mahkemelerine yapılan esasa yönelik başvurulara ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 1. Esasa Yönelik Başvurulara İlişkin Dosya Sayıları (2016-2018)

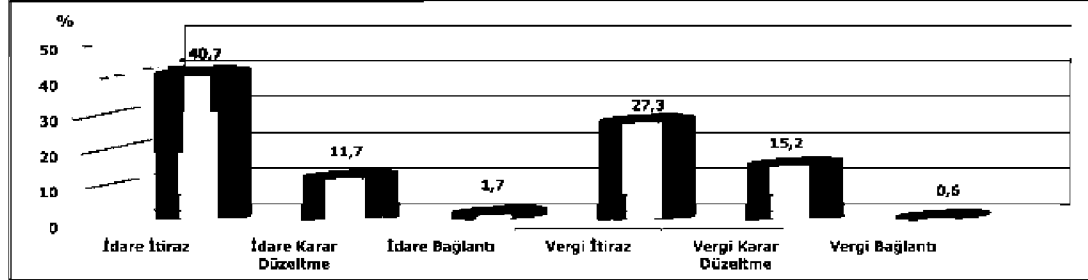
Yıllar	Başvuru Türü	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Bir Sonraki Yıla Devreden	Ortalama Bitirilme Süresi (Gün)
2016	Bağlantı İstemi	26	1.194	1.220	44	11
	Reddi Hâkim					
	İtiraz	6.145	48.746	54.891	12.120	72
	Karar Düzeltme	3.148	27.338	30.486	3.711	46
	Görevsizlik, Yetkisizlik İşlemleri	-	103	103	2	4
	Bağlantı Ret Kararına İtiraz	-	16	16	-	
	İstinaf		1.449	1.449	1.152	238
Toplam		9.319	78.846	88.165	17.029	74,2
2017	Bağlantı İstemi	44	1.550	1.594	24	8
	Reddi Hâkim		4	4		
	İtiraz	12.114	951	13.065	517	337
	Karar Düzeltme	3.703	16.575	20.278	865	46
	Görevsizlik, Yetkisizlik İşlemleri	2	168	170	4	6
	Bağlantı Ret Kararına İtiraz		168	168	1	1
	İstinaf	1.166	44.732	45.898	13.630	69
Toplam		17.029	64.148	81.177	15.041	77,83
2018	Bağlantı İstemi	24	1.263	1.287	3	4
	Reddi Hâkim		1	1		
	İtiraz	496	185	681	304	512
	Karar Düzeltme	870	776	1.646	41	138
	Görevsizlik, Yetkisizlik İşlemleri	4	110	114	1	8
	Bağlantı Ret Kararına İtiraz	1	31	32	1	12
	İstinaf	13.646	53.064	66.710	9.749	77
Toplam		15.041	55.430	70.471	10.099	125,17

Kaynak: <http://adlisicil.adalet.gov.tr/> Tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo incelendiğinde bölge idare mahkemelerine 2016 yılında vergi mahkemelerinden toplam 88.165 dosya geldiği, bu dosyaların 9.319'unun geçen yıldan devren, 78.846'sının yıl içinde geldiği görülmektedir. Bu davaların ortalama görülme süresi 74,2 gün olarak hesaplanmıştır. 2017 yılında 2016 yılına göre bir azalışla birlikte vergi mahkemelerinden toplam 81.177 dosya geldiği, bu dosyaların 17.029'unun geçen yıldan devren, 64.148'inin yıl içinde geldiği görülmektedir. Bu davaların ortalama görülme süresi 77,83 gün olarak hesaplanmıştır. 2018 yılında bir önceki yıl azalış görülmeyle birlikte vergi mahkemelerinden toplam 70.471 dosya geldiği, bu dosyaların 15.042'inin geçen yıldan devren, 55.430'unun yıl içinde

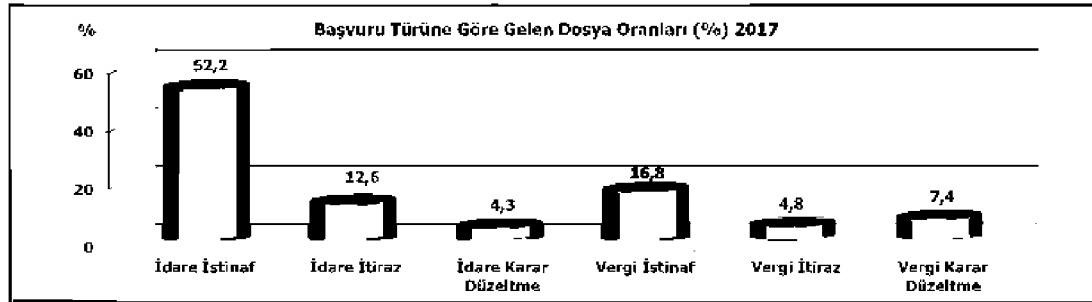
geldiği görülmektedir. Bu davaların ortalama görülme süresi 125,17 gün olarak hesaplanmıştır.

Aşağıdaki grafiklerde; gelen davaların, gönderen mahkeme ve başvuru türüne göre dağılımı incelenmiştir.



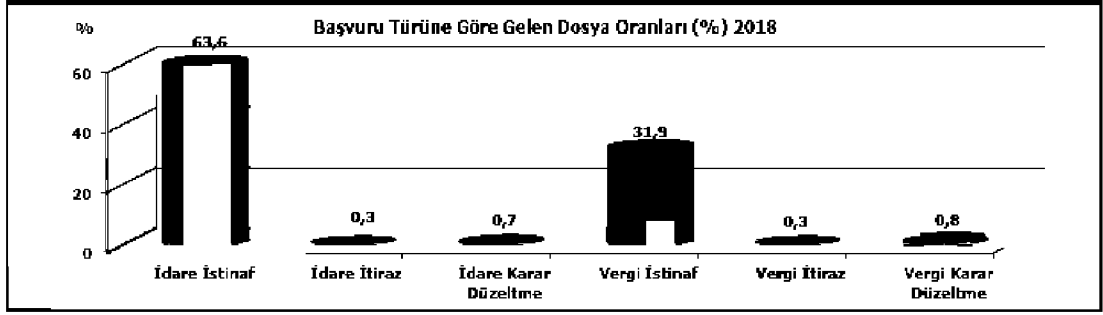
Grafik 1. Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları (2016)

Grafiğe göre; gelen davaların, gönderen mahkeme ve başvuru türüne göre dağılımı incelenmiştir. Grafiğe göre; bölge idare mahkemelerine gelen davaların % 27,3'ünün vergi mahkemesi kararlarına karşı yapılan itiraz, %15,2'sinin de vergi mahkemesince verilen kararlara karşı yapılan karar düzeltme başvuruları olduğu görülmektedir.



Grafik 2. Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları (2017)

Grafiğe göre; bölge idare mahkemelerine gelen davaların % 16,8'inin vergi mahkemesi kararlarına karşı yapılan istinaf başvurusu, %4,8'inin itiraz başvurusu olduğu, %7,4'ünün karar düzeltme başvurusu olduğu görülmektedir.



Grafik 3: Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları (2018)

Grafiğe göre; bölge idare mahkemelerine gelen dosyaların %31,9'unun vergi mahkemesi kararlarına karşı yapılan istinaf, %0,3'ünün itiraz başvuruları % 0,8'inin karar düzeltme başvuruları olduğu görülmektedir.

3.1.7. İstinafa Tabi Kararlar

İstinaf kanun yoluna ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı farklı kanunlarda başka bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine gidilebilir. İYUK'un 45. Maddesinde ilk derece mahkemesinin istinaf kanun yoluna kapalı olan kararları sayılmış olup bunlar dışında kalan kararlar için istinaf kanun yoluna gidilebilmektedir. Bu hükme bakarak istinaf genel bir kanun yolu sıfatına sahip denilebilir (Sevinç, 2018: 84).

İlk derece mahkemesi kararlarının konusu 6.000 TL'yi aşan vergi davaları, tam yargı davaları ile idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında istinaf kanun yoluna gidilebilir. İstinaf kanun yoluna konusu belli bir parasal sınırı aşan ilk derece mahkemesinin nihai kararlarına karşı gidilebilir, ilk derece mahkemelerinin tek hâkimle ya da kurul halinde karar vermesinin bu açıdan bir önemi bulunmamaktadır (Bingöl, 2019; Uğurlu, 1998: 121-122).

3.1.8. İstinaf Kanun Yoluna Kapalı Kararlar

İlk derece mahkemesinin davayı sona erdirmeyen ve nihai bir hüküm teşkil etmeyen kararlarına karşı istinaf kanun yoluna gidilememektedir.

İdare ve vergi mahkemeleri tarafından konusu 6.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında verilen kararlar kesin olduğu için istinaf kanun yoluna kapalıdır (Bingöl, 2019). Bu kararlar ilk derece mahkemesinde kesinleştiği için bu kararlara karşı aynı zamanda temyiz kanun yoluna da başvurulamayacaktır. İstinaf kanun yoluna başvurmak için gerekli olan parasal sınır istinafa başvuran kişinin dilekçesindeki talebe göre değil hükme göre belirlenmelidir. İlk derece mahkemelerinin ara kararlarına, bilirkişi, keşif ve belge istenmesi gibi kararlarına karşı istinaf kanun yolu kapalıdır (Kaplan, 2017: 451).

Bazı durumlar için karar verilmesinin gecikmesi olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Bu olumsuz sonuçları bertaraf etmek için idari yargıda ivedi yargılama usulü benimsenmiştir ve ivedi yargılama usulüne tabi olan kararlara karşı istinaf kanun yolu kapalıdır. Bu kararlara karşı kararın tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde Danıştay'a temyiz istemiyle gidilebilmektedir. Danıştay bu tür kararların temyiz incelemesinde gerekli gördüğü takdirde hem hukuki hem de maddi inceleme yapar. Eğer kararı bozması gerekecekse dosyayı ilk derece mahkemesine geri göndermeyip kendisi yeniden bir karar verecektir (Candan, 2017: 626; Akyıldız, 2015: 24).

Milli Eğitim Bakanlığı ile Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından yapılan merkezi ve ortak sınavlar, bu sınavlara dair iş ve işlemler ile sınav sonuçları hakkında açılan davalara karşı istinaf kanun yoluna gidilemez. Bu davaların konusu ancak temyiz incelemesine tabidir (Çınarlı, 2018: 75).

İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri, acele kamulaştırma işlemleri, Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununa göre yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri, 2872 Sayılı Çevre Kanununa göre idari yaptırım kararları hariç, çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun uyarınca alınan Bakanlar Kurulu kararlarına karşı istinaf kanun yolu kapalıdır (İYUK 45/8).

Danıştay esas görevi temyiz incelemesi yapmak olmasına rağmen Danıştay Kanunu'nun 24. Maddesinde sayılan davalar ve bazı özel kanunlarda sayılan uyuşmazlıklara ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakmaktadır Bu tür davalarda dairelerin kararlarına karşı istinaf kanun yolu kapalı olup gidilebilecek kanun yolu temyizdir (Gözübüyük, 2016: 34).

3.1.9. İdari Yargıda Yapılan İlk İnceleme Kararlarının İstinaf Üzerindeki Etkisi

Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından dilekçeler; görev, yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı ve husumet gibi açılardan incelenmektedir (IYUK, Md. 14/3). Danıştay veya idare ve vergi mahkemeleri tarafından yapılacak ilk inceleme sonucunda (Çınarlı, 2018: 76):

- Görev ve yetki konusunda bir aykırılığa rastlanırsa; adli ve askeri yargının görev alanı olan davaların reddine, idari yargının görev alanına giren konularda ise görevli ve yetkili olmayan mahkemeye açılmış olan davanın görev ve yetki açısından reddedilerek dava dosyasının görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine,
- Ehliyet, süre aşımı veya idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı hususunda bir aykırılık olursa davanın reddine,
- Davanın hısım gösterilmeden ya da yanlış hasım gösterilerek açılması halinde tespit edilerek dilekçenin gerçek hasma tebliğine karar verilir.

3.1.10. Davaya Reddedilmiş ya da Yasaklanmış Hâkim Tarafından Bakılan Durumların İstinaf Kanun Yolunda İncelenmesi

Hâkimlerin tarafsız ve bağımsızlıkları sadece yasama ve yürütme organlarına karşı olmasıyla sınırlı değildir aynı zamanda baktıkları davadaki taraflara karşı da tarafsız ve bağımsız olmakla yükümlüdürler. Bundan dolayı hâkimin bazı

durumlarda davaya bakması yasaklanmış, bazı hallerde ise taraflara hakimi reddetme imkanı tanınmıştır (Gözübüyük, 2016: 349).

Bir davaya yasaklanmış veya reddedilmiş bir hâkim tarafından bakılmış olan durumlarda bölge idare mahkemesi istinaf başvurusunu kabul ederek ilk derece mahkemesinin verdiği kararı kaldırmaktadır. Bu kararın ardından dosya, ilgili mahkemeye gönderilir. Bu karar kesindir ve bu karara karşı başka bir kanun yoluna başvurmak mümkün değildir (Çınarlı, 2018: 90).

3.1.10.1. Görev ve Yetki

Görev konu bakımından davaya hangi mahkemenin bakabileceğini gösterir. İdare mahkemelerinin görev alanı, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi'nin görev alanı dışında ve vergi uyuşmazlıkları dışında kalan davaların tamamından oluşmaktadır. İdari yargıda görev itirazı davanın her aşamasında ileri sürülebilir ve mahkeme tarafından da re' sen dikkate alınır. Anayasaya göre mahkemelerin görevleri kanunla düzenlenir. Dava kesinleşene kadar göreve ilişkin aykırılık hakkında ilk derece mahkemesinde, bölge idare mahkemesinde ve Danıştay'da ileri sürülebilmektedir ayrıca mahkemeler re' sen de gözetir. Kararın kesinleşmesinden itibaren mahkemenin görevsizliği ileri sürülemez (Gözübüyük, 2016: 356).

Davaya görevsiz mahkeme tarafından bakılmış olduğu istinaf incelemesi sırasında anlaşılırsa bölge idare mahkemesi tarafından ilk derece mahkemesinin verdiği karar kaldırılarak dosya görevli olan ilk derece mahkemesine gönderilmektedir (Çınarlı, 2018: 106).

Her mahkemenin yargılama yetkisi belirli bir bölge ile sınırlıdır ve bu bölgeye mahkemenin yargı çevresi denir. Yargı çevresi sınırlarını ise idari teşkilat sınırları belirler (Kalabalık, 2019: 266).

Yetki idari yargının görevine giren bir davaya hangi yerdeki mahkemenin bakabileceğini belirler. Sadece farklı yerlerde aynı tür birden fazla mahkeme varsa yetki sorunu ortaya çıkabilir. Yani yetki sorunu idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkabilmektedir (Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, 2014: 207; Gözübüyük, 2016:

358). Mahkemelerin yetkileri anayasaya göre kanunla düzenlenir. Yetkisizlik hakkında itiraz taraflar tarafından da yapılabilir, mahkeme tarafından re' sen dikkate alınabilir. Bir davanın yetkisiz mahkemede görülmesi temyiz sebebidir(IYUK, Md. 49/1-a). Yetkisizlik iddiasını davanın her aşamasında ileri sürmek mümkündür (Odyakmaz vd, 2014: 207).

IYUK'un 45. Maddesinde istinafta görevli ve yetkili merciye dair kurallar belirlenmiştir. Buna göre istinaf incelemesine görevli ve yetkili merci yargılamayı yapan ilk derece mahkemesinin yargı çevresi içinde bulunan bölge idare mahkemesidir.

29.02.2016 tarihli HSK' un 54 sayılı Kararı ile ilk olarak 8 ilde kurulan bölge idare mahkemesinin sayısı, yargı çevresine dâhil iller değiştirilerek yargı çevreleri yeniden belirlenerek 7'ye düşürülmüştür. Böylece hangi il ve ilçelerdeki ilk derece mahkemesi kararlarının hangi bölge idare mahkemesi tarafından görüleceği hüküm altına alınmıştır. İstinaf kanun yoluna başvurulmadan önce söz konusu kararı veren ilk derece mahkemesinin hangi bölge idare mahkemesi alanına girdiğini tespit edilerek o bölge idare mahkemesine istinaf başvurusu yapılmalıdır (Sevinç, 2018: 91).

Bölge idare mahkemelerinin sayılarının düşürülmesi bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinin geniş tutulduğuna, yargı çevrelerine dâhil olan illerin sayısının artmasına ve bunların bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezine mesafesinin artmasına neden olmaktadır. Bu durum birtakım olumsuzluklara yol açabilir. Bölge idare mahkemesinin incelemeyi bizzat yapmak yerine ilk derece mahkemesinden sürekli olarak istinabe yapmasını isteyebilir. Bu da bölge idare mahkemelerinin işlevini tam olarak yerine getirememesine ve ilk derece mahkemelerinin iş yüklerinin artmasına neden olabilecektir (Akkaya, 2009: 166).

Bölge idare mahkemeleri tarafından verilen görevsizlik ve yetkisizlik karar sayıları aşağıdaki tablolarda incelenmiştir.

Tablo 2. Ankara BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Görevsizlik	Yetkisizlik
2016	1. Vergi Dava Dairesi	0	0
	2. Vergi Dava Dairesi	4	0
	3. Vergi Dava Dairesi	3	0
	4. Vergi Dava Dairesi	11	0
Toplam		18	0
2017	1. Vergi Dava Dairesi	0	0
	2. Vergi Dava Dairesi	0	0
	3. Vergi Dava Dairesi	27	0
	4. Vergi Dava Dairesi	0	0
Toplam		27	0
2018	1. Vergi Dava Dairesi	0	0
	2. Vergi Dava Dairesi	0	0
	3. Vergi Dava Dairesi	0	0
	4. Vergi Dava Dairesi	16	0
Toplam		16	0

Kaynak: <http://www.ankarabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tablo incelendiğinde; 2016 yılında Ankara Bölge İdare Mahkemeleri VDD'nin toplam 18 görevsizlik kararının bulunduğu ve bu görevsizlik kararlarının 4'ü 2. VDD, 3'ü 3. VDD, 11'i 4. VDD tarafından verildiği görülmektedir. 2017 yılında toplam 27 görevsizlik kararı bulunmaktadır. Bu görevsizlik kararlarının 27'si de 3. VDD tarafından verilmiştir. 2018 yılında toplam 16 görevsizlik kararının bulunduğu ve 16'sının da 4. VDD tarafından verildiği görülmektedir.

Ankara BİM VDD'nin 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yetkisizlik kararının bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 3. Erzurum BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları

Yıllar	Daireler	Görevsizlik	Yetkisizlik
2016	Vergi Dava Dairesi	4	0
Toplam		4	0
2017	Vergi Dava Dairesi	4	0
		4	0
2018	Vergi Dava Dairesi	49	2
Toplam		49	2

Kaynak: <http://www.erzurumbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tablo incelendiğinde; Erzurum vergi dava dairesinde 2016 ve 2017 yıllarında 4'er adet görevsizlik karar sayısı bulunmasına karşılık hiç yetkisizlik kararının olmadığı, 2018 yılında 49 adet görevsizlik ve 2 adet yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir.

Tablo 4. Gaziantep BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Görevsizlik	Yetkisizlik
2016	1.Vergi Dava Dairesi	0	0
	2.Vergi Dava Dairesi	55	11
Toplam		55	11
2017	1.Vergi Dava Dairesi	22	103
	2.Vergi Dava Dairesi	23	0
Toplam		23	103
2018	1.Vergi Dava Dairesi	27	0
	2.Vergi Dava Dairesi	1	0
Toplam		28	0

Kaynak: <http://www.gaziantepbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tablo incelendiğinde 2016 yılında bölge idare mahkemesi VDD' nin 2016 yılında toplam 55 görevsizlik, 11 yetkisizlik kararının bulunduğu ve bu görevsizlik ve yetkisizlik kararlarının 2. VDD tarafından verildiği görülmektedir. 2017 yılında toplam 45 görevsizlik, 103 adet yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Bu görevsizlik kararlarının 22'si 1. VDD, 23'ü 2. VDD tarafından verilmiştir. Yetkisizlik kararlarının 103'ü de 1. VDD tarafından verilmiştir. 2018 yılında ise toplam 28 adet görevsizlik kararı bulunduğu ve bu kararların 27'si 1. VDD, 1'i 2. VDD tarafından verildiği görülmektedir.

Tablo 5. İstanbul BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Görevsizlik	Yetkisizlik
2016	1. Vergi Dava Dairesi	23	6
	2. Vergi Dava Dairesi	59	11
	3. Vergi Dava Dairesi	51	9
	4. Vergi Dava Dairesi	27	5
	5. Vergi Dava Dairesi	21	3
	6. Vergi Dava Dairesi	26	6
Toplam		207	40
2017	1. Vergi Dava Dairesi	32	0
	2. Vergi Dava Dairesi	49	0
	3. Vergi Dava Dairesi	28	0
	4. Vergi Dava Dairesi	51	0
	5. Vergi Dava Dairesi	73	0
	6. Vergi Dava Dairesi	39	0
Toplam		272	0
2018	1. Vergi Dava Dairesi	31	0
	2. Vergi Dava Dairesi	111	1
	3. Vergi Dava Dairesi	28	0
	4. Vergi Dava Dairesi	49	0
	5. Vergi Dava Dairesi	108	0
	6. Vergi Dava Dairesi	35	0
Toplam		362	1

Kaynak: <http://www.istanbulbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tablo incelendiğinde, İstanbul BİM VDD'nin 2016 yılında toplam 207 görevsizlik, 40 yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Görevsizlik kararlarının 23'ü 1.VDD, 59'u 2.VDD, 51'i 3.VDD, 27'si 4.VDD, 21'i 5.VDD, 26'sı 6.VDD tarafından verilen kararlardan oluşmaktadır. Yetkisizlik kararlarının 6'sı 1.VDD, 11'i 2.VDD, 9'u 3.VDD, 5'i 4.VDD, 3'ü 5.VDD, 6'sı 6.VDD tarafından verilen kararlardan oluşmaktadır.

2017 yılında İstanbul BİM VDD'nin toplam 272 görevsizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Görevsizlik kararlarının 32'si 1.VDD, 49'u 2.VDD, 28'i 3.VDD, 51'i 4.VDD, 73'ü 5.VDD, 39'u 6.VDD tarafından verilen kararlardan oluşmaktadır.

2018 yılında İstanbul BİM VDD'nin toplam 362 görevsizlik, 1 yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Görevsizlik kararlarının 31'i 1. VDD, 111'i

2.VDD, 28'i 3.VDD, 49'u 4.VDD, 108'i 5.VDD, 35'i 6.VDD tarafından verilen kararlardan oluşmaktadır. Yetkisizlik kararı ise 2.VDD tarafından verilmiştir.

Tablo 6. İzmir BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Görevsizlik	Yetkisizlik
2016	1. Vergi Dava Dairesi	4	0
	2. Vergi Dava Dairesi	1	12
	3. Vergi Dava Dairesi	0	724
Toplam		5	736
2017	1. Vergi Dava Dairesi	116	1
	2. Vergi Dava Dairesi	287	0
	3. Vergi Dava Dairesi	0	58
Toplam		403	59
2018	1. Vergi Dava Dairesi	38	1
	2. Vergi Dava Dairesi	74	0
	3. Vergi Dava Dairesi	2	77
Toplam		114	78

Kaynak: <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tablo incelendiğinde; İzmir BİM VDD'nin 2016 yılında toplam 5 görevsizlik, 736 yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Görevsizlik kararlarının 4'ü 1.VDD, 1'i 2.VDD tarafından; yetkisizlik kararlarının ise 12'si 2.VDD, 724'ü 3.VDD tarafından verilmiştir.

2017 yılında İzmir BİM VDD'nin toplam 403 görevsizlik, 59 yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Görevsizlik kararlarının 116'sı 1.VDD, 287'si 2.VDD tarafından; yetkisizlik kararlarının ise 1'i 1.VDD, 58'i 3.VDD tarafından verilmiştir.

2018 yılında İzmir BİM VDD'nin toplam 114 görevsizlik, 78 yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Görevsizlik kararlarının 38'i 1. VDD, 74'ü 2.VDD, 2'si 3.VDD tarafından; yetkisizlik kararlarının ise 1'i 1.VDD, 77'si 3.VDD tarafından verilmiştir.

Tablo 7. Konya BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Görevsizlik	Yetkisizlik
2016	1. Vergi Dava Dairesi	0	0
	2. Vergi Dava Dairesi	0	0
	3. Vergi Dava Dairesi	0	0
Toplam		0	0
2017	1. Vergi Dava Dairesi	1	102
	2. Vergi Dava Dairesi	1	6
	3. Vergi Dava Dairesi	0	3
Toplam		2	111
2018	1. Vergi Dava Dairesi	46	0
	2. Vergi Dava Dairesi	0	0
	3. Vergi Dava Dairesi	0	0
Toplam		46	0

Kaynak: <http://konyabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tabloyu incelediğimizde Konya BİM VDD'nin 2016 yılında görevsizlik ve yetkisizlik kararının bulunmadığı görülmektedir. 2017 yılında ise toplam 2 görevsizlik, 111 yetkisizlik kararının bulunduğu görülmektedir. Görevsizlik kararlarının 1'i 1.VDD, 1'i 2.VDD tarafından; yetkisizlik kararlarının 102'si 1.VDD, 6'sı 2.VDD, 3'ü 3.VDD tarafından verilmiştir. 2018 yılında 46 görevsizlik kararının bulunduğu ve 1.VDD tarafından verildiği görülmektedir.

Tablo 8. Samsun BİM VDD Görevsizlik ve Yetkisizlik Karar Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Görevsizlik	Yetkisizlik
2016	1. Vergi Dava Dairesi	0	0
Toplam		0	0
2017	1. Vergi Dava Dairesi	0	0
Toplam		0	0
2018	1. Vergi Dava Dairesi	0	0
Toplam		0	0

Kaynak: <http://samsunbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur

Tablo incelendiğinde Samsun BİM VDD'nin 2016, 2017 ve 2018 yıllarında görevsizlik ve yetkisizlik kararı bulunmadığı görülmektedir.

3.1.10.2. Görev ve Yetki Uyuşmazlıklarının Giderilmesi

Görev uyuşmazlığı Danıştay daireleri arasında, Danıştay ile idare veya vergi mahkemeleri arasında ya da idare ve vergi mahkemelerinin arasında çıkabilir.

Danıştay dairelerinden birisi kendisine iletilen davayı görev alanı içinde görmezse dosyayı görevli daireye gönderilmesine dair karar verebilir. Ancak dosya kendisine gönderilen Danıştay dava dairesi de bu dosyayı görev alanında görmeyerek dosyayı gönderen daireyi görevli olarak sayarsa Danıştay daireleri arasında olumsuz görev uyuşmazlığı çıkar. Bu görev uyuşmazlığı Danıştay Başkanlar Kurulu tarafından çözümlenmektedir (Danıştay Kanunu Md. 52/1-e).

Bölge idare mahkemesi daireleri arasındaki iş bölümünü belirleme görevi Hâkimler ve Savcılar Kurulu'na aittir. Bir bölge idare mahkemesi kendisine gelen davayı görev alanı içinde görmeyebilir ve dosyanın görevli olan daireye gönderilmesine karar verebilir. Kendisine gönderilen bölge idare mahkemesi dava dairesi de dosyayı görev alanı içinde görmez ve dosyayı kendisine gönderen dairenin görevli olduğunu iddia ederse bu olumsuz görev uyuşmazlığını Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu çözümler (2576 Sayılı Kanun md. 3C/4-a).

İdare ve vergi mahkemeleri arasında veya idare ve vergi mahkemelerinin kendi aralarında görev uyuşmazlığı çıkabilir. Kendisine gelen dosyayı görevsizlik kararı ile görevli mahkemeye göndermesinden sonra kendisine dosya gelen mahkeme de kendisini görevsiz sayarak dosyayı gönderen mahkemeye iletirse görev uyuşmazlığı meydana gelir. Görevsizlik kararı veren idare veya vergi mahkemeleri aynı bölge idare mahkemesi yargı çevresindeyse bağlı buldukları bölge idare mahkemesi görev uyuşmazlığını görevli mahkemeyi belirleyerek ortadan kaldırır (Kalabalık, 2019: 265).

Görev uyuşmazlığı farklı bölge idare mahkemesinin yargı alanına giren idare ve vergi mahkemeleri arasında ise uyuşmazlık Danıştay Bakanlar Kurulunca görevli mahkeme belirlenerek kesin olarak ortadan kaldırılır (Danıştay Kanunu Md. 52/1-f).

İdare ve vergi mahkemeleri davanın Danıştay'ın görev alanına girdiği iddiasıyla görevsizlik kararı ile Danıştay'a gönderdiği takdirde Danıştay eğer bu davada kendini görevli olarak görürse davayı sonuçlandırır ancak görevli olarak görmezse dosyayı mahkemeye geri gönderir. Danıştay'ın verdiği bu karara karşı idare ve vergi mahkemesi direnme yoluna gidemez karar kesindir (Gözübüyük, 2016: 358).

İdari yargıda yetki sorunu sadece idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkabilir. Yetkisizlik nedeniyle kendisine dosya gelen mahkemenin de kendisini yetkisiz olarak görmesi üzerine dosyayı bölge idare mahkemesine ya da Danıştay'a gönderir. İki mahkeme arasındaki yetkisizlik sorunu aynı bölge idare mahkemesi yargı çevresinde ise bu yetki uyuşmazlık sorunu bölge idare mahkemesi tarafından çözüme kavuşturulur, ayrı yargı çevresinde ise Danıştay tarafından çözüme kavuşturulur ve bu karar kesindir (Gözübüyük, 2016: 362; Çınarlı, 2018: 126).

3.1.11. İstinaf İncelemesi

İstinaf incelemesinin temelinde maddi ve hukuka uygunluk denetimi vardır. İstinafta ilk derece mahkemesinin vakıa ve delilleri değerlendirmesi de incelenir ve yapılan bu incelemenin sonucunda hukuka aykırılık tespit edilirse istinaf mahkemesi tarafından yargılama yeniden tekrarlanabilir.

3.1.11.1.Hukuki ve Maddi Denetim

Bölge idare mahkemesi istinaf incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uymadığını tespit ederse istinaf başvurusunun kabulü ile mahkemenin kararının kaldırılmasına karar verir. Bölge idare mahkemesi bizzat kendisi yargılamayı yeniden yaparak gerekirse yeniden delil toplar ve yeni bir karar verir.

Bir yargılama faaliyetinde delillere ulaşıp değerlendirilmesi yoluyla maddi olayın tespit edilmesi ilk derece yargı organları tarafından gerçekleştirilmektedir. Buna göre istinaf incelemesini yapan mahkeme ilk derece yargı organları tarafından yapılmış olan maddi nitelendirmeyi tekrar incelemektedir. İstinaf incelemesi sonucunda ilk derece yargı organlarının delilleri ve vakıaları doğru değerlendirmedeği somut gerçeklere dayandırılarak ortaya konulursa istinaf incelemesinde bu deliller ve vakıalar hakkında yeniden bir inceleme yapılmaktadır (Kuru, 2011: 694).

İstinaf incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesinin maddi olayın tespitinde hata yaptığı sonucuna ulaşırsa, istinaf merci ilk derece mahkemesinin yaptığı tespitlerden bağımsız olarak yargılamayı kendisi yapar. Söz konusu uyuşmazlık delillerle doğrudan temasa geçilerek yeniden ele alınır ve bir değerlendirme yapılır. Böylece maddi olayın tespitini istinaf merci yapmış olur. Sonuç olarak istinaf ilk derece mahkemesince maddi olayın tespitinde hataya düşülüp düşülmediğine bakmakta, bunu yaparken de aynı zamanda delillerin doğru değerlendirilip değerlendirilmediğini ortaya koymaktadır (Taneri, 2016: 24).

Bir uyuşmazlık hakkında verilen kararın hukuka uygun olabilmesi için maddi olaya uygun hukuk kurallarının mahkeme tarafından tespit edilerek doğru bir biçimde uygulanması gerekmektedir (Çağlayan, 2008: 79). İlk derece mahkemesince maddi olaya uygun hukuk kurallarının uygulanıp uygulanmadığı istinaf kanun yolunda yapılan hukuki incelemenin konusunu oluşturur. Hukuk kuralının maddi olaya yanlış uygulanması, eksik uygulanması, hiç uygulamaması ya da hukuk kurallarının yorumunda hataya düşülmesi gibi durumlar istinaf merci tarafından hukuki incelemeye tabi olmaktadır. Burada söz konusu hukuk kurallarından kasıt sadece uyuşmazlığı ilgilendiren kanun hükmü değil normlar hiyerarşisindeki her türlü normdur. Bu kapsamda anayasa, kanunlar, tüzükler, yönetmelikler ve uluslararası anlaşmazlıklar dikkate alınması gereken kurallar bütünüdür (Alangoya vd. 2009: 524; Candan, 2017: 1058).

Hukuk kuralları uyuşmazlığın konusunu oluşturan olaya uygulanana kadar soyut nitelik taşırlar ve ancak uygulandıktan sonra somut nitelik kazanırlar. Kanunların bazen doğru uygulanmasını zorlaştırabilecek belirsiz kavramlar olabilir. Bu gibi durumlarda o kanunun yorumlanmasına ihtiyaç duyulur. Bu da ancak belirli yorum yöntemleri ile yapılmaktadır. Bu yöntemlerin uygulanması sırasında yapılan hatalar hukuk kurallarının uygulanmasında hataya yol açmasına ve sonuç olarak da kararın hukuka aykırı olmasına neden olur. İdari yargı merci tarafından maddi olayın doğru nitelendirilip uyuşmazlığa uygulanacak doğru hukuk kuralını seçilmesi ya da bu hukuk kuralının doğru yorumlanmasına ek olarak hüküm verilirken doğru bir sonuca varılması da gerekmektedir. Hüküm verilirken hâkimin yanlış bir karar vermesi durumunda hukuk kuralı olaya hatalı uygulanmış olup istinafın hukuki incelemesi de bu doğrultuda yapılmaktadır (Candan, 2017: 1060-1061).

Davanın çözümlü hukuk dışında özel veya teknik bir bilgiyi gerektiriyorsa hâkimin bilgisinin yetmediği hallerde bilirkişi incelemlesine başvurulabilir. Bilirkişi seğimi tarafların görüşü alınmadan mahkeme ya da hâkim tarafından re' sen yapılır. Ancak bilirkişi görevlendirilmesinden sonra bilirkişiye, bilirkişi raporunu sunduktan sonra da rapora itiraz edebilme hakları vardır. Bilirkişi raporunun bir bağlayıcılığı yoktur takdiri bir delildir. Hâkim bilirkişi raporunun aksine bir karar da verebilir (Çağlayan, 2015: 346).

Bilirkişi incelemlesi ilk derece mahkemesi tarafından yaptırılmış ise ve bölge idare mahkemesi tarafından yapılan incelemlede hükme esas alınabilecek nitelikteyse bilirkişi incelemlisini yeniden yaptırması zorunlu değildir (Çınarlı, 2018: 131).

İdari yargıda uyuşmazlığın nedeni olan eşya, araç gereçlerin mahkemeye getirilmesi pek mümkün olmayacağından ticari kıymetlerinin ve niteliklerinin, idarenin hizmet kusurunun belirlenebilmesi için keşif yapılması faydalı olacağından söz konusu olan eşya, araç gereçlerin bulunduğu, çalışmanın yapıldığı ve zararı meydana getiren olayın ortaya çıktığı yere gidilerek mahkemece keşif yaptırılması mümkündür. Hâkimin keşif yaptırılmasına dair verdiği karar bir ara karardır. Keşif yaptırılmadan önce keşifle neyin tespitinin yapılacağı ve araştırılacak olan hususlar belirlenmelidir. Bilirkişi takdiri delillerdendir ancak hâkimin gözlemine dayanması, bilirkişi ve tanıkların bizzat olayın meydana geldiği yerde dinlenmesi açısından önemli bir delildir (Candan, 2017: 878).

İdari yargıda taraflardan birisi idare olduğundan genel olarak resmi ve yazılı belgelerden yararlanılır ancak gerekirse özel belgelerden de yararlanılabilir. İdari yargıda belge delili en geçerli delillerden birisidir eğer belgeden yararlanmak yeterli gelmezse diğer delillere başvurulabilir (Küçük, 72'den aktaran Çınarlı, 2018: 134).

İYUK' un 31. Maddesinde tanık delili ve yemin delili ile ilgili herhangi bir madde bulunmamakta ve uygulamada da idari yargı mercileri tanık dinlenmesi ve yemin delili yoluna başvurmamaktadır.

3.1.12. Duruşma

İYUK'un 17. Maddesine göre idari yargıda duruşma ancak taraflardan birisinin talebi üzerine yapılabilir. Duruşma talebi davanın her aşamasında değil ancak dava, cevap ve savunma dilekçeleriyle birlikte yapılabilmektedir. İstinaf aşamasında duruşmanın yapılması tarafların taleplerine ve bölge idare mahkemesinin kararına bağlıdır. Duruşmayı mahkeme başkanı yönetir, taraflara ikişer kere söz hakkı verilir. Taraflardan ikisi de duruşmaya gelmezse duruşma yapılmaz. İYUK 17/2 'ye göre taraflardan talep gelmese bile bölge idare mahkemesi tarafından duruşmanın yapılması kararı verilebilir.

3.1.13. Yürütmenin Durdurulması

İstinaf kanun yoluna başvuru yapılmış olması idare veya vergi mahkemesi kararlarının yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Bu kararların yürütülmesinin durdurulmasına istinaf incelemesini yapan bölge idare mahkemesi teminat karşılığında karar verebilmektedir. Davanın reddine ilişkin olarak istinaf kanun yoluna başvurulmuş ise idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulması kararı verilebilir (Çınarlı, 2018: 142).

İstinaf aşamasında yürütmenin durdurulmasına dair herhangi bir süre belirtilmemiştir. Bu da demektir ki bölge idare mahkemesi esas hakkında kararını verene kadar yürütmenin durdurulması talep edilebilir (Çağlayan, 2008: 326).

Verginin tarh işleminin iptalini konu alan davalar, vergilerin tahsilat işlemini kendiliğinden durdurur. Yani vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur (İYUK, Md. 27/4). Ancak ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda yürütmenin durdurulması istenir (Ayyıldız, 2015: 134).

Aşağıdaki tablolarda 2016, 2017 ve 2018 yılları itibariyle yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılan itirazlar ve itiraz dosyalarında verilen kararlara ilişkin bilgiler incelenmiştir (Vergi Mahkemelerinden gelen dosyalar açısından).

Tablo 9. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtirazlara İlişkin Dosya Sayıları (2016-2018)

Yıllar	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	Yıl İçinde Çıkan	Bir Sonraki Yıla Devreden
2016	6	10.666	10.672	10.668	4
2017	4	9.744	9.748	9.740	8
2018	8	12.030	12.038	12.030	8

Kaynak: <http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191126572016.pdf>

Tablo incelendiğinde; bölge idare mahkemelerine yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz olarak 2016 yılında toplam 10.672 dosyanın geldiği, bunun 6'sının geçen yıldan devren geldiği, 10.666'sının yıl içinde gelen dosyaların oluşturduğu görülmektedir. 2017 yılında yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz olarak toplam 9.748 dosyanın geldiği, bunun 4'ünün geçen yıldan devren geldiği, 9.744'ünün yıl içinde gelen dosyaların oluşturduğu görülmektedir. 2018 yılında yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz olarak toplam 12.038 dosyanın geldiği, bunun 8'inin geçen yıldan devren geldiği, 12.030'unun yıl içinde gelen dosyaların oluşturduğu görülmüştür görülmektedir.

Aşağıdaki tablolarda 2016, 2017 ve 2018 yılları itibariyle yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılan itiraz dosyalarında verilen kararlara ilişkin bilgiler yer almaktadır(Vergi Mahkemelerinden gelen dosyalar açısından).

Tablo 10. : Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtiraz Dosyalarında Verilen Kararlar (2016-2018)

Yıllar	YD İtiraz Kabul, YD Ret	YD İtiraz Ret	YD İtiraz Kısmen Kabul, YD Kısmen Ret, YD Kısmen Kabul, YD Kısmen Ret	YD İtiraz Süre Aşımı Nedeniyle Ret	YD İtiraz İncelenmeksizin Ret	YD İtiraz Hakkında KVYO	Dosyaların Mahkemesine İadesine	YD İtiraz Kabul, YD Kabul	Toplam
2016	95	9802	7	29	35	4	4	334	10.310
2017	122	8820	7	20	40	4	10	163	9.186
2018	211	10528	10	29	37	1	6	153	10.975

Kaynak: <http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191126572016.pdf>

Tablo incelendiğinde 2016 yılında yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılan itiraz dosyalarına ilişkin yıl içinde karara bağlanan 39.561 dosyanın 34.352'sinin yürütmenin durdurulması itirazının ret kararı ile sonuçlandığı görülmektedir. 2017 yılında ise yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılan itiraz dosyalarına ilişkin yıl içinde karara bağlanan 36.331 dosyanın 30.419'unun yürütmenin durdurulması itirazının ret kararı ile sonuçlandığı görülmektedir. 2018 yılında ise yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılan itiraz dosyalarına ilişkin yıl içinde karara bağlanan 45.511 dosyanın 38.170'inin yürütmenin durdurulması itirazının ret kararı ile sonuçlandığı görülmektedir.

3.1.14. Davadan Feragat

Feragat, davacının bir davada ileri sürdüğü talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesidir (Çınarlı, 2018: 144). İstinafta feragat konusunun istinaf kanun yolundan feragat ile istinaf incelemesi sırasında asıl davadan feragat olmak üzere iki farklı açıdan incelenmesi gerekmektedir (Sevinç, 2018: 119).

İstinaf kanun yolundan feragat, ilk derece mahkemesinin kararının ardından mümkündür. İstinaf başvurusunun yapılmasının ardından dahi, kişi bölge idare mahkemesi kararını verinceye kadar istinaf başvurusundan feragat hakkını kullanabilmektedir. Ancak istinaf aşamasında asıl davadan feragat hususu hakkında farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre feragat ancak ilk derece mahkemesinin nihai kararına kadar mümkündür. İlk derece mahkemesinin nihai kararından sonra feragat talebi davadan feragat değil ancak istinaf kanun yolundan feragat anlamına

gelmektedir. Yani davadan feragat ancak ilk derece mahkemesinin yargılaması sürerken mümkündür. Diğer bir görüşe göre davadan feragat, idari işlemin açık olarak hukuka aykırı olduğunun tespitinden itibaren yürütmenin durdurulması kararının verilmesi sonucunda artık davadan feragat imkânının bulunmaması gerektiğidir (Çakmak,2004:186).

3.1.15. Davayı Kabul

Davacının talebinin sonucuna davalının kısmen veya tamamen razı olmasıyla mahkeme tarafından dava ‘karar verilmesine yer olmadığına’ karar vererek sonlandırılır. Kabul beyanından dönmek mümkün değildir (Derdiman, 2014: 396).

3.1.16. İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar

IYUK 20/5’e göre bölge idare mahkemesine gelen dosyalar öncelikli olanlar göz önünde bulundurularak geliş tarihlerine göre incelenerek en geç 5 ay içinde bir karar bağlanmaktadır. Bölge idare mahkemesince verilen ve temyiz kanun yoluna kapalı olan kararlar kesindir. Bu kararlar dosyasıyla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir. Bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu bu kararın ilk derece mahkemesi tarafından 7 gün içerisinde tebliği yapılır.

İlk derece mahkemelerinin 6.000 TL’nin altında kalan vergi, tam yargı ve idari işlemlere karşı açılan davalarda verdikleri kararlar kesin olup bu kararlara karşı istinaf kanun yolu kapalıdır. İstinaf incelemesi sırasında bu kararların istinaf kanun yoluna kapalı olduğu ortaya çıkarsa bölge idare mahkemesi bu dosyanın reddine karar verir (Bingöl, 2019).

İdari ve vergi mahkemelerinin bazı kararlarına karşılık istinaf kanun yoluna gidilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunlar ivedi yargılama usulüne tabi davalar ile merkezi ve ortak sınavlara dair yargılama usulünün uygulandığı davalar hakkında istinaf kanun yoluna değil temyiz kanun yoluna başvurulabilmektedir. Bu tür davalar istinaf incelemesi sırasında tespit edilirse bölge idare mahkemesi tarafından görevsizlik kararı verilerek temyiz incelemesi yapılması için Danıştay’a gönderilmektedir (Çağlayan, 2017: 780).

İstinaf incelemesine konu olan ilk derece mahkemesi kararının bölge idare mahkemesi tarafından maddi ve hukuki açıdan yapılan incelemenin sonucunda hukuka aykırı olmadığı sonucuna ulaşırsa bölge idare mahkemesi istinaf başvurusunun reddine yönelik karar verir (İYUK md. 45 /3).

Bölge idare mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda ilk derece mahkemesinin verdiği kararı hukuka uygun bulmakla birlikte maddi hataların varlığını tespit ettiği takdirde ve bu hataların düzeltilmesi mümkün ise kararı ilk derece mahkemesine geri göndermez düzeltmeleri kendisi yaparak aynı kararı verir (Avcı, 2015:126). İstinaf mahkemesi tarafından kararın kaldırılma şartı ilk derece mahkemesinin kararının hukuka aykırı olarak verilmiş olmasıdır ancak maddi hatalar hukuka aykırılık sebebi olarak sayılmadığından karar kaldırılmaz. Söz konusu olan maddi hatalar, tarafların isim hataları, hesaplama veya yazım hataları gibi kararın esasına etkisi olmayan ve düzeltilmesi mümkün olan hatalar olmalıdır (Çağlayan, 2017: 1010).

Bölge idare mahkemesi istinaf incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulursa başvuruyu kabul eder ve kararın kaldırılmasına karar verir. Bölge idare mahkemesi dosyayı kararı veren mahkemeye geri göndermez kendisi bir karar verir böylece ilk derece mahkemesinin verdiği karar son bulur ve bölge idare mahkemesinin verdiği karar geçerli olur (Özekes ve Pekcanitez: 2270). Bölge idare mahkemesi yeniden yargılama yaparken evrak üzerinden yaptığı inceleme sonucunda dosyadaki bilgilerin maddi olaylar hakkında karar verilebilmesine yeterli olduğu ve istinaf başvurusunun hukuki açıdan geçerli olduğu sonucuna varılırsa esas hakkındaki kararını hemen verir. Aksi takdirde bölge idare mahkemesi eksik veya gerekli inceleme araştırmayı yaparak davanın esası hakkında yeniden bir karar verir. Bunlara ek olarak bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin verdiği kararı kısmen hukuka aykırı bulursa hukuka aykırı olan kısım için kaldırma kararı verir (Tuğsavul, 2018: 348).

Genel kural istinaf başvurusu sonucunda bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesi kararını kaldırırsa dosyayı kararı veren mahkemeye geri göndermez kendisi bir yargılama yaparak kararı verir. Ancak bunun bazı istisnaları mevcuttur. İstinaf başvuru konusunu oluşturan mahkeme kararı ilk inceleme üzerine verilen

kararlardan olması ve istinaf başvurusunun kabul edilmesiyle birlikte görevsiz ve yetkisiz mahkeme tarafından davaya bakılmış olması, kararın reddedilmiş ya da yasaklı hâkim tarafından verilmiş olması üzerine bölge idare mahkemesi istinaf başvurusunu kabul ederek kararın kaldırılmasına karar verir ve ardından yeniden yargılama yapılması için ilgili ilk derece mahkemesine göndermektedir. Bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir, kendisine dosya gönderilen ilk derece mahkemesi bu karara uymak zorundadır (Akyıldız, 2015: 23).

Aşağıdaki tabloda 2018 yılında istinaf başvurusuna ilişkin verilen kararlar gösterilmiştir.

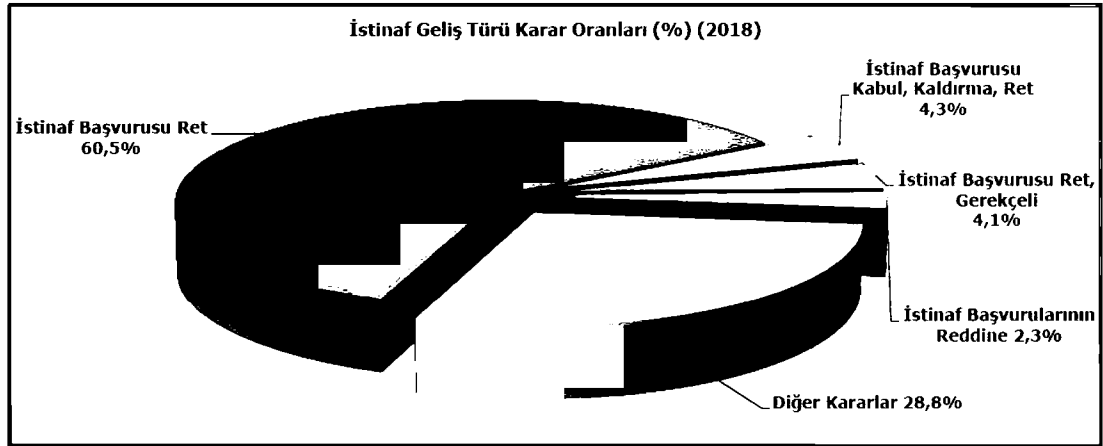
Tablo 11. İstinaf Geliş Türüne İlişkin Dosyalarda Verilen Kararlar (2018)

Bölge İdare Mahkemesi İstinaf Geliş Türüne Ait Karar Türleri		Karar Sayısı
Kararın Mahiyeti	İstinaf Başvurusu Ret	95.154
	İstinaf başvurusunu kabul, kaldırma, ret	6.722
	İstinaf başvurusunu ret, gerekçeli	6.462
	İstinaf başvurusunun reddine	3.607
	İstinaf başvurusu kabul, kaldırma, iptal	3.563
	İstinaf başvurusu kabul, kaldırma, gönderme	3.526
	Esas kaydının kapatılarak dosyanın gönderilmesine	3.135
	İstinaf başvurusu kabul, kaldırma, İptal- kabul	1.693
	İstinaf başvurusunun incelenmeksizin reddine	1.328
	Kaldırma-yasal düzenleme nedeniyle KVYO	946
	Gönderme(Tekemmül)	882
	Diğer	30.226
	Toplam	157.244

Kaynak: <http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>

Tabloya göre 2018 yılında verilen toplam 157.244 kararın 95.154'ünü istinaf başvurusu ret kararının oluşturmakta olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki grafikte istinafa geliş türüne göre kararların oranları gösterilmiştir.



Grafik 4: İstinaf Geliş Türü Karar Oranları 2018

Grafiğe göre 2018 yılında verilen kararlardan, büyük çoğunlukla %60,5'ini istinaf başvurusu ret kararları oluşturmaktadır.

3.1.17.1. İstinaf İncelemesi Sonucunda Verilen Kararın Uygulanması

IYUK 28. Maddesine göre Danıştay, bölge idare mahkemesi, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların idare tarafınca gecikmeden yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu zorunluluğa esas hakkında verilen kararların yanı sıra yürütmenin durdurulmasına dair kararları da dâhildir. Bölge idare mahkemesi istinaf incelemesini yaparken hem hukukilik denetimi yapar hem de maddi denetim yaparak kararı aykırı bulursa istisnalar olmakla birlikte kendisi yeniden yargılama yaparak esas hakkında bir karar verir. Bölge idare mahkemesinin esas hakkında verdikleri kararlar IYUK 28. Maddesinde gereğince uyulması gereken karardır. Bu maddeye göre idare bölge idare mahkemesinin esas ve yürütmenin durdurulması hakkındaki kararlarını kararın kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde uygulamakla yükümlüdür. Bu 30 günlük süreyi koşullar mevcut olduğu sürece aşamaz (Karavelioğlu, 2016: 1160).

3.1.18. İstinaf Mahkemesi Kararlarının Temyiz Edilebilmesi

Bölge idare mahkemesinin istinaf incelemesi üzerine verdikleri kararlardan IYUK 46. Maddesinde sayılanlar için temyiz kanun yolu açıktır. Ancak yargısal kararlara karşı kanun yoluna gidilebileceğinden bölge idare mahkemesinin de idari

nitelikteki görevlerine karşı değil sadece yargısal kararlarına karşılık temyiz kanun yoluna gidilebilmektedir (Gözübüyük ve Tan, 2014: 477).

IYUK md 48'e göre temyiz dilekçeleri temyize konu kararı veren mahkemeye verilmektedir. Buna göre istinaf incelemesinden geçen ve temyiz kanun yolu açık olan kararların temyiz başvuru dilekçesi bölge idare mahkemesine gönderilmektedir (Çağlayan, 2015: 399). Bölge idare mahkemesi kendisine gelen temyiz dilekçesini bir ön incelemeye tabi tutarak usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine harç ve giderlerin ödenip ödenmediğine bakar. Yapılan inceleme sonucunda temyiz başvuru dilekçesinin usule ilişkin şartları taşımadığı anlaşılırsa bunların düzeltilmesi veya eksikliklerin tamamlanması için 15 günlük bir süre verilir ve bu süre içerisinde eksiklikler tamamlanmazsa temyiz başvurusunda bulunulmamış sayılmasına karar verilir. Bu karara karşı tebliğ tarihini izleyen 7 gün içerisinde temyiz kanun yoluna başvurulabilmektedir (IYUK 48/6).

Temyiz başvurusunun kanuni süresi içinde yapılmamış olması veya temyize tabi olmayan bir karara karşı başvurulmuş olması durumunda bölge idare mahkemesi temyiz başvurusunu reddeder. Bu ret kararına karşı kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde temyiz başvurusu mümkündür (Çınarlı, 2018: 137).

Bölge idare mahkemesinin incelemesi sonucunda temyiz başvuru dilekçesi usulüne uygun olarak düzenlenmişse veya söz konusu eksiklikler süresi içerisinde giderilmişse temyiz talebini kabul ederek karşı tarafa tebliğ eder. Karşı tarafın temyiz dilekçesine cevap vermesinin ya da cevap süresinin dolmasının ardından bölge idare mahkemesi dosyayı temyiz için Danıştay'a göndermektedir (Çağlayan, 2015: 376).

3.1.18.1. Temyiz İncelemesi Sonucunda Verilebilecek Kararlar

Temyiz başvurusu için bölge idare mahkemesinin bir ön incelemeye tabi tutup Danıştay'a gönderdiği dosyalar Danıştay tarafından da bir ön incelemeden geçirilir. Bu ön inceleme temyiz dilekçesinin usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediği, harç ve giderlerinin eksiksiz olarak yatırılıp yatırılmadığı, temyiz başvurusuna konu olan kararın temyize tabi olup olmadığı, temyiz başvuru

dilekçesinin süresi içinde verilir verilmediği gibi hususlardan oluşmaktadır (Karavelioğlu, 2016: 1532).

Danıştay tarafından yapılan ön inceleme sonucunda yukarıdaki sayılan unsurlarda hukuka ve usule aykırılık görülürse temyiz incelemesi aşamasına geçilmez. Temyiz başvurusu usule ve hukuka uygun ise Danıştay temyiz incelemesini yapacaktır.

Danıştay temyiz incelemesi sonucunda istinaf mahkemesinin vermiş olduğu kararı hukuka uygun bulursa temyiz başvurusunu reddederek bölge idare mahkemesi kararını onar. Bu onama kararı sonucunda bölge idare mahkemesinin kararı kesinleşir. Onama kararı dosya ile birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine ve bölge idare mahkemesine kararın bir örneği gönderilir. Temyiz incelemesi sonucunda bölge idare mahkemesi kararının sonucu hukuka uygun ancak gerekçesinde hata veya eksiklik tespit edilirse Danıştay kararı gerekçesini değiştirerek onamaktadır. Temyiz incelemesi sonucunda kararın sonucuna etki etmeyecek maddi hatalar veya eksiklikler tespit edilirse Danıştay düzelterek onama kararı verir (Özbudak, 2016: 123-124).

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay bölge idare mahkemesinin kararında hukuka aykırılık veya yargılama yaparken kararın sonucunu etkileyebilecek bir hata veya eksiklik tespit ettiyse kararı bozar. Dosyayı kararı veren bölge idare mahkemesine geri gönderir. Danıştay kararın ancak bir kısmında hukuka aykırılık tespit ettiyse kısmen onama kısmen bozma kararı verebilir. Böylece yeniden yapılacak olan yargılama sadece hukuka aykırı olan kısmı kapsar (2011: 734; Çınarlı, 2018: 140).

Bölge idare mahkemelerinin temyiz incelemesine giden dosyaları hakkındaki bilgiler aşağıdaki tablolarda incelenmiştir.

Tablo 12. Ankara BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	İncelenmeksizin Ret	Onama	Bozma	Düzelterek Onama	Gerekçeli Onama	Halen İncelemede	Toplam
2016	1. VDD	0	1	0	0	0	0	1
	2. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	3. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	4. VDD	0	0	0	0	0	0	0
Toplam		0	1	0	0	0	0	1
2017	1. VDD	8	92	58	1	2	0	161
	2. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	3. VDD	0	85	14	0	8	0	107
	4. VDD	0	0	0	0	0	0	0
Toplam		8	177	72	1	10	0	268
2018	1. VDD	0	204	125	0	21	0	350
	2. VDD	21	9	6	0	0	209	245
	3. VDD	3	36	1	0	0	253	293
	4. VDD	15	1	0	0	0	40	56
Toplam		39	250	132	0	21	502	944

Kaynak: <http://www.ankarabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde, 2016 yılında Ankara VDD'nin temyiz incelemesine giden 1 dosyasının onama ile sonuçlandığı, 2017 yılında temyiz incelemesine giden toplam 268 dosyadan 8'i incelenmeksizin ret, 177'si onama, 72'si bozma, 1'i düzelterek onama, 10'u gerekçeli onama ile sonuçlandığı görülmektedir. 2018 yılında temyiz incelemesine giden toplam 944 dosyadan 39'u incelenmeksizin ret, 250'si onama, 132'si bozma, 21'i gerekçeli onama ile sonuçlanmakla birlikte 502'sinin halen incelemede olduğu görülmektedir.

Tablo 13. Erzurum BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	İncelenmeksizin Ret	Onama	Bozma	Düzeltilerek Onama	Gerekçeli Onama	Halen İncelemede	Toplam
2016	VDD	0	0	0	0	0	0	0
Toplam		0	0	0	0	0	0	0
2017	VDD	0	0	0	0	0	25	25
Toplam		0	0	0	0	0	25	25
2018	VDD	2	20	0	0	0	417	439
Toplam		2	20	0	0	0	417	439

Kaynak: <http://www.erzurumbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde, Erzurum BİM VDD kararlarının 2016 yılında temyiz incelemesine gitmediği ancak 2017 yılı itibarıyla temyiz incelemesine giden toplam 25 dosyanın halen incelemede olduğu, 2018 yılında ise 439 dosyadan 2'si incelenmeksizin ret, 20'si onama ile sonuçlanmakla birlikte 417'sinin halen incelemede olduğu görülmektedir.

Tablo 14. Gaziantep BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	İncelenmeksizin Ret	Onama	Bozma	Düzeltilerek Onama	Gerekçeli Onama	Halen İncelemede	Toplam
2016	1. VDD	0	1	0	0	0	0	1
	2. VDD	0	0	0	0	0	0	0
Top		0	1	0	0	0	0	1
2017	1. VDD	1	261	55	0	13	84	414
	2. VDD	0	0	4	0	0	292	296
Top		1	261	59	0	13	376	710
2018	1. VDD	2	23	7	0	0	334	366
	2. VDD	3	24	9	0	0	381	417
Top		5	47	16	0	0	715	783

Kaynak: <http://www.gaziantepbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde, 2016 yılında Gaziantep VDD'nin temyiz incelemesine giden 1 dosyasının onama ile sonuçlandığı, 2017 yılında temyiz incelemesine giden 710 dosyadan 1'i incelenmeksizin ret, 261'i onama, 59'u bozma, 13'ü gerekçeli onama ile sonuçlanmakla birlikte 376'sının halen incelemede olduğu görülmektedir. 2018 yılında temyiz incelemesine giden 783 dosyadan 5'i incelenmeksizin ret, 47'si onama, 16'sı bozma ile sonuçlanmakla birlikte 715'inin halen incelemede olduğu görülmektedir.

Tablo 15. İstanbul BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	İncelenmeksizin Ret	Onama	Bozma	Düzeltilerek Onama	Gerekçeli Onama	Halen İncelemede	Toplam
2016	1. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	2. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	3. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	4. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	5. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	6. VDD	0	0	0	0	0	1	1
Toplam		0	0	0	0	0	1	1
2017	1. VDD	7	23	12	0	0	590	632
	2. VDD	34	0	0	0	0	247	281
	3. VDD	23	0	0	0	0	742	765
	4. VDD	2	35	0	0	1	219	257
	5. VDD	6	1	0	0	0	299	306
	6. VDD	6	0	0	0	0	725	731
Toplam		78	59	12	0	1	2.822	2.972
2018	1. VDD	15	37	74	0	0	1.015	1.141
	2. VDD	4	69	17	0	0	948	1.038
	3. VDD	13	23	5	0	0	1.061	1.102
	4. VDD	5	132	30	0	1	1.135	1.303
	5. VDD	101	4	45	0	0	974	1.124
	6. VDD	19	32	4	0	0	1.012	1.067
Toplam		157	297	175	0	1	6.145	6.775

Kaynak: <http://www.istanbulbim.adalet.gov.tr/> faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde; 2016 yılında İstanbul VDD'nin temyiz incelemesine giden 1 dosyasının 2016 yılı sonunda halen incelemede olduğu, 2017 yılında temyiz incelemesine giden 2.972 dosyadan 78'i incelenmeksizin ret, 59'u onama, 12'si

bozma, 1'i gerekçeli onama ile sonuçlanmakla birlikte, 2.822'sinin halen incelemede olduğu görülmektedir. 2018 yılında temyiz incelemesine giden 6.775 dosyadan 157'si incelenmeksizin ret, 297'si onama, 175'i bozma, 1'i gerekçeli onama ile sonuçlanmakla birlikte 6.145'inin halen incelemede olduğu görülmektedir.

Tablo 16. İzmir BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	incelenmeksizin Ret	Onama	Bozma	Düzeltilerek Onama	Gerekçeli Onama	Halen incelemede	Toplam
2016	1. VDD	0	2	1	0	0	0	3
	2. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	3. VDD	0	0	0	0	0	0	0
Toplam		0	2	1	0	0	0	3
2017	1. VDD	31	17	0	0	0	407	455
	2. VDD	53	35	1	0	0	410	499
	3. VDD	26	5	0	0	0	215	246
Toplam		110	57	1	0	0	1032	1200
2018	1. VDD	19	37	2	0	3	270	331
	2. VDD	51	75	0	0	0	303	429
	3. VDD	30	4	0	0	0	372	406
Toplam		100	116	2	0	3	945	1166

Kaynak: <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde, 2016 yılında İzmir VDD'nin temyiz incelemesine giden 3 dosyasından 2'si onama, 1'i bozma ile sonuçlandığı görülmektedir. 2017'de temyiz incelemesine giden 1.200 dosyadan 110'u incelenmeksizin ret, 57'si onama, 1 tanesi bozma ile sonuçlanmakla birlikte 1.032'sinin halen incelemede olduğu görülmektedir. 2018 yılında temyiz incelemesine giden 1.166 dosyadan 100 tanesi incelenmeksizin ret, 116 tanesi onama, 2 tanesi bozma, 3 tanesi gerekçeli onama ile sonuçlanmakla birlikte 945 tanesinin halen incelemede olduğu görülmektedir.

Tablo 17. Konya BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	İncelenmeksizin Ret	Onama	Bozma	Düzelterek Onama	Gereçeli Onama	Halen İncelemede	Toplam
2016	1. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	2. VDD	0	0	0	0	0	0	0
	3. VDD	0	0	0	0	0	0	0
Top		0	0	0	0	0	0	0
2017	1. VDD	4	1	1	0	0	38	44
	2. VDD	0	0	0	0	0	52	52
	3. VDD	0	9	0	0	0	27	36
Top		4	10	1	0	0	117	132
2018	1. VDD	6	53	1	0	0	504	564
	2. VDD	2	6	0	2	0	470	480
	3. VDD	2	30	0	0	0	269	301
Top		10	89	1	2	0	1.243	1.345

Kaynak: <http://konyabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde Konya BİM VDD kararlarının 2016 yılında temyiz incelemesine gitmediği ancak 2017 yılında toplam temyiz incelemesine giden 132 dosyadan 4'ü incelenmeksizin ret, 10'u onama, 1'i bozma ile sonuçlanmakla birlikte 117'sinin halen incelemede olduğu görülmektedir. 2018 yılında ise temyiz incelemesine giden 1.345 dosyadan 10'u incelenmeksizin ret, 89'u onama, 1'i bozma, 2'si düzelterek onama ile sonuçlanmakla birlikte 1.243 tanesinin halen incelemede olduğu görülmektedir.

Tablo 18. Samsun BİM VDD'nin Temyiz İncelemesine Giden Dosya Bilgileri

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	İncelenmeksizin Ret	Onama	Bozma	Düzelterek Onama	Gerekçeli Onama	Halen İncelemede	Toplam
2016	1. VDD	0	0	0	0	0	0	0
Toplam		0	0	0	0	0	0	0
2017	1. VDD	0	1	0	0	0	108	109
Toplam		0	1	0	0	0	108	109
2018	1. VDD	0	17	1	0	0	168	186
Toplam		0	17	1	0	0	168	186

Kaynak: <http://samsunbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde Samsun BİM VDD kararlarının 2016 yılında temyiz incelemesine gitmediği görülmektedir. 2017 yılında toplamda 109 temyiz incelemesine giden dosyadan 1'i onamayla sonuçlanmakla birlikte 108'i halen incelemede olduğu görülmektedir. 2018 yılında ise toplam 186 adet temyiz incelemesine giden dosyadan 17'si onama, 1'i bozma ile sonuçlanmakla birlikte 168'inin halen incelemede olduğu görülmektedir.

3.1.18.2.Temyiz İncelemesi Sonucunda Bölge İdare Mahkemesinin Uyuma ve Direnme Kararı

Danıştay'ın temyiz incelemesi sonucunda verdiği bozma kararı üzerine bölge idare mahkemesi bozulan kararda hukuka aykırılık olduğu sonucuna kendisi de varırsa ya da bozma kararının doğruluğuna inanırsa bu karara uyararak yargılamaya devam eder. Bozma kararı kısmen bozulmuş ise yargılama sadece bozulan kısım için yapılır. Bölge idare mahkemesi gerekli inceleme ve araştırma yapmasına rağmen yaptığı yargılama sonucunda ilk verdiği karara yeniden ulaşırsa bu direnme anlamına gelmez (Candan, 2017: 1017; Çağlayan, 2015: 336).

Bölge idare mahkemesi kendi kararının hukuka uygun olduğuna inanıyorsa kararında ısrar edebilir. Danıştay'ın bozma kararına karşı ısrar yetkisi sadece ilgili istinaf dairesine tanınan bir hakır (Bilgin, 2012: 177). Bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu ısrar kararı yeni bir karar olduğu için temyize konu olabilmektedir. Bu

karara karşı temyiz incelemesine yetkili mahkeme dava konusuna göre Danıştay İdare veya Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruludur. Kurul kararı inceleyerek bozma ya da onama kararı verir. Israr kararına karşı Kurulların verdikleri kararlara uyulması zorunludur (Çınarlı, 2018: 140).

3.2. İSTİNAF YARGILAMASININ AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İstinaf düzenlemesinin Türk hukukunda temellerine değinilecekse Anayasa'nın 90.maddesiyle iç hukukun bir parçası haline gelen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi temel hak ve özgürlüklere dair uluslararası sözleşme niteliğine sahip olduğundan dolayı kanunlar karşısında öncelikli konumdadır. Yargısal haklar açısından sözleşmenin 6. Maddesinde düzenlenen 'adil yargılanma hakkı' ve 13. Maddesinde düzenlenen 'etkili bir hukuki yola başvuru hakkı' en önemli haklardır. Sözleşmenin 6. Maddesinde adil yargılanma hakkının unsurları sayılmış; 13. Maddede ise etkin bir başvuru imkânından bahsedilmiştir. Avrupa İnsan Hakları mahkemesi adil yargılanma hakkını ve etkin başvuru imkânını yorumlarken bir üst mahkemenin kurulmasının zorunlu olmadığını; ancak istinaf ve temyiz kanun yolları kabul edilen bir yargı sisteminde bunların adil yargılanmanın gereklerine uygun bir şekilde işletilmesine vurgu yapmaktadır (Taner, 2018: 198).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurulabilmesi için olağan tüm iç hukuk yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. Kural olarak idari ve yargısal yolların tamamı tüketilmesinin ardından Anayasa Mahkemesine başvuru yolunun da tüketilmesinin ardından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuru yapılabilmektedir (Arasan Hukuk Bürosu).

Aşağıdaki tablolarda Anayasa Mahkemesi'ne ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvurular ve neticesinde tespit edilen ihlal kararları incelenecektir.

Tablo 19. Anayasa Mahkemesi'ne (AYM) Yapılan Başvurular Neticesinde Tespit Edilen BİM Vergi Dava Daireleri İhlal Kararları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Toplam Başvuru Sayısı	İhlal Tespit Edilen Dosya Sayısı
2016	Ankara VDD	0	0
	Erzurum VDD	0	0
	Gaziantep VDD	0	0
	İstanbul VDD	0	0
	İzmir VDD	0	0
	Konya VDD	0	0
	Samsun VDD	0	0
Toplam		0	0
2017	Ankara VDD	0	0
	Erzurum VDD	0	0
	Gaziantep VDD	0	0
	İstanbul VDD	0	0
	İzmir VDD	0	0
	Konya VDD	0	0
	Samsun VDD	5	0
Toplam		5	0
2018	Ankara VDD	602	0
	Erzurum VDD	3	3
	Gaziantep VDD	6	0
	İstanbul VDD	0	0
	İzmir VDD	7	0
	Konya VDD	0	0
	Samsun VDD	27	0
Toplam		645	3

Kaynak: Bölge İdare Mahkemeleri Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde görülmektedir ki, bölge idare mahkemesi kararlarına karşılık 2016 yılında Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılmadığı görülmekle birlikte 2017 yılında 5 tane başvuru olmasına rağmen herhangi bir ihlal tespit edilmediği görülmektedir. 2018 yılında toplam 645 başvuru olduğu ve 3 tane ihlal tespit edildiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesi'ne başvurunun en fazla 2018 yılında Ankara Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı yapıldığı görülmekte ve tespit edilen ihlal kararlarının Erzurum BİM kararlarına ait olduğu görülmektedir.

Tablo 20. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne (AİHM) Yapılan Başvurular Neticesinde Tespit Edilen BİM Vergi Dava Daireleri İhlal Kararları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Toplam Başvuru Sayısı	İhlal Tespit Edilen Dosya Sayısı
2016	Ankara VDD	0	0
	Erzurum VDD	0	0
	Gaziantep VDD	0	0
	İstanbul VDD	0	0
	İzmir VDD	0	0
	Konya VDD	0	0
	Samsun VDD	0	0
Toplam		0	0
2017	Ankara VDD	0	0
	Erzurum VDD	0	0
	Gaziantep VDD	0	0
	İstanbul VDD	0	0
	İzmir VDD	0	0
	Konya VDD	0	0
	Samsun VDD	0	0
Toplam		0	0
2018	Ankara VDD	0	0
	Erzurum VDD	0	0
	Gaziantep VDD	0	0
	İstanbul VDD	0	0
	İzmir VDD	0	0
	Konya VDD	0	0
	Samsun VDD	0	0
Toplam		0	0

Kaynak: Bölge İdare Mahkemeleri Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde görülmektedir ki, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Avrupa İnsan Hakları mahkemesine başvuru yapılmadığı görülmektedir.

3.3. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ

3.3.1. Gelen Dosya Sayıları

Aşağıdaki tablolarda bölge idare mahkemelerinin aylar ve yıllar itibariyle gelen dosya sayıları incelenmiştir* .

* Not: 20 Temmuz 2016 tarihinde kapatılan kurulların devrettiği dava dosyaları, dava konularına göre aynı tarihte faaliyete geçirilen dava dairelerine devredilmiştir.

Tablo 21. Ankara Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıl	Vergi Dava Daireleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2016	1. VDD	-	-	-	-	-	-	-	22	1126	263	76	51
	2. VDD	-	-	-	-	-	-	-	74	1444	247	112	67
	3. VDD	-	-	-	-	-	-	-	108	869	275	99	158
	4. VDD	-	-	-	-	-	-	-	45	1544	313	84	92
Top		-	-	-	-	-	-	-	249	4983	1098	371	368
2017	1. VDD	79	74	165	166	222	272	165	101	424	148	54	109
	2. VDD	78	81	162	186	341	249	363	112	492	211	75	130
	3. VDD	96	91	195	137	163	120	137	33	284	66	37	95
	4. VDD	150	134	287	382	366	261	353	22	501	113	130	144
Top		482	380	809	871	852	902	1018	268	1701	538	296	478
2018	1. VDD	79	74	165	166	222	272	271	101	424	148	54	109
	2. VDD	78	81	162	186	341	249	363	112	492	211	75	130
	3. VDD	96	91	195	137	163	120	137	33	284	66	37	95
	4. VDD	150	134	287	382	366	261	353	22	501	113	130	144
Top		324	306	644	705	870	739	853	167	1277	390	242	369

Kaynak: <http://www.ankarabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde, 2016 yılı itibariyle gelen toplam 7.069 dosyanın büyük çoğunluğunun 4.983 ile eylül ayında geldiği onun ardından 1.098 ile ekim ayında geldiği görülmektedir. 2017 yılında ise gelen toplam 8.595 dosyanın büyük çoğunluğunun 1.701 ile eylül ayında geldiği onun ardından 1.018 dosya ile temmuz ayında geldiği görülmektedir. 2018 yılında ise gelen toplam 6.886 dosyanın büyük çoğunluğunun 1.277 ile eylül ayında geldiği görülmektedir. Tabloya genel itibariyle baktığımızda en çok dosya gelen yılın 8.595 ile 2017 yılı olduğu görülmektedir.

Tablo 22. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıl	Vergi Dava Daireleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2016	VDD	-	-	-	-	-	-	-	313	83	35	28	10
Top		-	-	-	-	-	-	-	313	83	35	28	10
2017	VDD	35	215	130	96	163	190	109	64	202	118	51	110
Top		35	215	130	96	163	190	109	64	202	118	51	110
2018	VDD	79	46	153	152	209	118	404	107	414	99	129	134
Top		79	46	153	152	209	118	404	107	414	99	129	134

Kaynak: <http://www.erkurumbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde, 2016 yılı itibariyle gelen toplam 469 dosyanın büyük çoğunluğunun 313 dosya ile ağustos ayında geldiği görülmektedir. 2017 yılında ise gelen toplam 1.483 dosyanın büyük çoğunluğunun 215 ile şubat ayında geldiği görülmektedir. 2018 yılında ise gelen toplam 2.044 dosyanın büyük çoğunluğunun 414 dosya ile eylül ayında geldiği onun ardından 404 ile temmuz ayında geldiği görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle baktığımızda en çok dosya gelen yılın 2.044 ile 2018 yılında olduğunu görmekteyiz.

Tablo 23. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Dava Daireleri Gelen Dosya Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2016	1. VDD	-	-	-	-	-	-	-	298	641	134	49	85
	2. VDD	-	-	-	-	-	-	-	290	417	128	51	47
Top		-	-	-	-	-	-	-	588	1.058	262	100	132
2017	1. VDD	90	171	358	373	252	143	349	103	114	132	189	116
	2. VDD	105	108	253	196	307	118	115	165	118	135	160	153
Top		195	279	611	569	559	261	464	268	232	267	349	269
2018	1. VDD	173	271	204	182	83	185	300	51	230	91	169	173
	2. VDD	191	193	150	157	198	166	178	25	313	106	74	113
Top		364	464	354	339	281	351	478	76	543	197	243	286

Kaynak: <http://www.gaziantepbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde, 2016 yılı itibariyle gelen toplam 2.140 dosyanın büyük çoğunluğunun 1.058 dosya ile eylül ayında geldiği görülmektedir. 2017 yılında ise bir önceki yıla göre artış göstererek toplam gelen 4.323 dosyanın büyük çoğunluğunun 611 ile mart ayında geldiği görülmektedir. 2018 yılında ise gelen toplam 3.976 dosyanın büyük çoğunluğunun 478 dosya ile temmuz ayında geldiği görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle baktığımızda en çok dosya gelen yılın 4.323 ile 2017 yılında olduğunu görmekteyiz.

Tablo 24. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıl	Vergi Dava Daireler	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2016	1. VDD	-	-	-	-	-	-	37	96	2.403	722	265	110
	2. VDD	-	-	-	-	-	-	37	94	2.166	938	312	173
	3. VDD	-	-	-	-	-	-	38	95	2.784	395	143	127
	4. VDD	-	-	-	-	-	-	38	86	2.779	256	118	185
	5. VDD	-	-	-	-	-	-	28	160	1.767	443	182	104
	6. VDD	-	-	-	-	-	-	191	364	2.307	813	372	470
Top		-	-	-	-	-	-	369	895	14206	3567	1392	1.079
2017	1. VDD	200	244	952	663	778	644	714	184	567	639	386	370
	2. VDD	151	363	793	629	665	560	620	189	915	458	459	363
	3. VDD	180	167	904	814	1.065	585	484	164	689	429	383	320
	4. VDD	264	307	561	622	744	624	611	163	938	720	484	391
	5. VDD	191	364	906	1.048	985	632	559	225	589	1.290	789	417
	6. VDD	581	730	1.539	960	773	536	448	138	713	506	533	436
Top		1.567	2.175	5.655	4.736	5.010	3.581	3.436	1.063	4.411	4.042	3.054	2.297
2018	1. VDD	328	383	428	393	463	315	501	131	900	380	307	304
	2. VDD	308	372	400	392	510	315	510	134	906	376	330	265
	3. VDD	320	369	417	407	474	310	521	121	907	373	345	271
	4. VDD	304	373	396	417	458	319	502	133	856	406	356	276
	5. VDD	461	511	1.152	2.403	3.050	815	971	251	928	512	402	413
	6. VDD	711	693	721	608	762	560	643	165	854	403	457	373
Top		2.432	2.701	3.514	4.620	5.717	2.634	3.648	935	5.351	2.450	2.197	1.902

Kaynak: <http://www.istanbulbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde, 2016 yılı itibariyle gelen toplam 21.508 dosyanın büyük çoğunluğunun 14.206 dosya ile eylül ayında geldiği görülmektedir. 2017

yılında ise bir önceki yıla göre artış göstererek gelen toplam 41.027 dosyanın büyük çoğunluğunun 5.655 ile mart ayında geldiği görülmektedir. 2018 yılında ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek gelen toplam 38.101 dosyanın büyük çoğunluğunun 5.717 dosya ile mayıs ayında geldiği görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle baktığımızda en çok dosya gelen yılın 41.027 ile 2017 yılında olduğunu görmekteyiz.

Tablo 25. İzmir Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıl	Vergi Dava Daireleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2016	1. VDD	-	-	-	-	-	-	-	-	182	239	180	210
	2. VDD	-	-	-	-	-	-	-	-	290	315	111	170
	3. VDD	-	-	-	-	-	-	-	-	204	169	130	129
Top		-	-	-	-	-	-	-	-	676	723	421	509
2017	1. VDD	214	432	563	381	335	290	264	124	236	105	183	208
	2. VDD	209	322	756	634	551	323	271	145	288	199	251	184
	3. VDD	205	236	348	275	274	253	214	99	435	367	260	269
Top		628	990	1.667	1.290	1.160	866	749	368	959	671	694	661
2018	1. VDD	217	174	217	207	246	171	217	62	260	123	177	212
	2. VDD	233	254	282	266	278	226	210	72	245	155	207	155
	3. VDD	359	428	546	638	663	465	430	86	457	229	284	291
Top		839	856	1.045	1.111	1.187	862	857	220	962	507	668	658

Kaynak: <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde, 2016 yılı itibariyle gelen toplam 2.329 dosyanın büyük çoğunluğunun 723 dosya ile ekim ayında geldiği görülmektedir. 2017 yılında ise bir önceki yıla göre artış göstererek gelen toplam 10.703 dosyanın büyük çoğunluğunun 1.667 ile mart ayında geldiği görülmektedir. 2018 yılında ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek gelen toplam 9.772 dosyanın büyük çoğunluğunun 1.187 dosya ile mayıs ayında geldiği görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle baktığımızda en çok dosya gelen yılın 10.703 ile 2018 yılında olduğunu görmekteyiz.

Tablo 26. Konya Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıl	Vergi Dava Daireleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2016	1. VDD	-	-	-	-	-	-	-	1284	532	206	188	135
	2. VDD	-	-	-	-	-	-	6	1978	616	128	68	70
	3. VDD	-	-	-	-	-	-	-	810	243	145	117	168
Top		-	-	-	-	-	-	6	4072	1.391	479	391	373
2017	1. VDD	226	54	116	143	198	176	372	206	337	150	216	144
	2. VDD	106	143	237	392	277	480	257	100	407	173	97	110
	3. VDD	143	125	137	159	262	264	271	120	393	167	115	123
Top		475	322	490	694	737	920	900	426	1.137	490	428	377
2018	1. VDD	338	222	235	230	153	177	130	46	297	162	117	154
	2. VDD	207	119	133	89	133	115	111	44	222	130	62	121
	3. VDD	228	145	234	208	191	167	248	66	148	87	123	111
Top		773	486	602	527	459	459	489	156	667	379	302	386

Kaynak: <http://konyabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tabloyu incelediğimizde, 2016 yılı itibariyle gelen toplam 6.712 dosyanın büyük çoğunluğunun 4.072 dosya ile ağustos ayında geldiği görülmektedir. 2017 yılında ise bir önceki yıla göre artış göstererek gelen toplam 7.396 dosyanın büyük çoğunluğunun 1.137 ile eylül ayında geldiği görülmektedir. 2018 yılında ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek gelen toplam 5.685 dosyanın büyük çoğunluğunun 773 dosya ile ocak ayında geldiği görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle baktığımızda en çok dosya gelen yılın 7.396 ile 2017 yılında olduğunu görmekteyiz.

Tablo 27. Samsun Bölge İdare Mahkemesi Dava Dairelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2016	1. VDD	-	-	-	-	-	-	-	262	542	594	625	649
Toplam		-	-	-	-	-	-	-	262	542	594	625	649
2017	1. VDD	68	156	121	111	108	113	139	55	120	64	90	118
Toplam		68	156	121	111	108	113	139	55	120	64	90	118
2018	1. VDD	121	76	123	124	149	95	147	121	157	82	121	116
Toplam		121	76	123	124	149	95	147	121	157	82	121	116

Kaynak: <http://samsunbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tabloyu incelediğimizde, 2016 yılı itibariyle gelen toplam 2.672 dosyanın büyük çoğunluğunun 649 dosya ile aralık ayında geldiği görülmektedir. 2017 yılında ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek gelen toplam 1.266 dosyanın büyük çoğunluğunun 156 ile şubat ayında geldiği görülmektedir. 2018 yılında ise bir önceki yıla göre artış göstererek gelen toplam 1.432 dosyanın büyük çoğunluğunun 157 dosya ile eylül ayında geldiği görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle baktığımızda en çok dosya gelen yılın 2.672 ile 2016 yılında olduğunu görmekteyiz.

3.3.2. Dosya Temizleme Oranları

Aşağıdaki tablolarda bölge idare mahkemelerine gelen dosya sayıları ve bölge idare mahkemelerinin dosya temizleme oranları incelenmiştir.

Tablo 28. Ankara Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yılandan Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizleme Oranı
2016	1. VDD	1.520	-	560	% 36,84
	2. VDD	1.944	-	725	% 37,29
	3. VDD	1.519	-	722	% 47,53
	4. VDD	1.952	-	507	% 25,97
Toplam		6.935	-	2.514	% 36,25
2017	1. VDD	2.085	951	2.384	% 114,34
	2. VDD	2.480	1.219	2.566	% 103,47
	3. VDD	2.089	795	2.519	% 120,58
	4. VDD	3.188	1.445	3.377	% 105,93
Toplam		9.842	4.410	10.846	%110,20
2018	1. VDD	1.872	652	1.936	%103
	2. VDD	1.770	1.133	2.051	%116
	3. VDD	1.232	365	1.275	%103
	4. VDD	2.285	1.256	2.919	%128
Toplam		7.159	3.406	8.181	%114,28

Kaynak: <http://www.ankarabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde görülmektedir ki, 1. Vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 36,84 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmasına rağmen temizleme oranının % 100'ün de üzerine çıkarak %114,34 ile bir önceki yıla göre artış sağladığı görülmektedir. 2018 yılında ise gelen dosya sayısında azalış gözlenmekle birlikte temizleme oranı % 100'ün üzerinde bile olsa bir önceki yıla göre temizleme oranlarında bir azalış görülmektedir.

2. Vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 37,29 iken 2017 yılında gelen dosya sayısında artış olmasıyla birlikte temizleme oranı da %100'ün üzerine çıkarak % 103,47 oranında gerçekleştiği görülmektedir. 2018 yılında ise gelen dosya sayısında bir azalış gözlenmekte ve temizlenme oranında %116 oranıyla bir önceki yıla göre artış olduğu gözlenmektedir.

3. Vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 47,53 iken 2017 yılında hem gelen dosya sayısı artmış olduğu hem de temizleme oranının %100'ün de üzerine çıkarak % 120,58 olarak artmış olduğu gözlenmektedir. 2018 yılında, gelen dosya sayısı ve temizleme oranı itibariyle bir önceki yıla göre azalış eğilimine geçmekle birlikte temizleme oranı %100'ün üzerinde gerçekleşmiştir.

4. Vergi dava dairesinin 2017 yılında bir önceki yıla göre hem gelen dosya sayısında hem de temizleme oranında ciddi bir artış görülmektedir: temizleme oranı 2016 yılında % 25,97 iken 2017 yılında %100'ü aşarak % 105,93'e çıkmıştır. 2018 yılında ise temizleme oranının % 128'e yükseldiği görülmektedir.

Genel olarak vergi dava dairelerinin dosya sayıları ve karar sayıları toplamına baktığımızda 2016 yılında yıl içinde gelen 6.935 dosyanın 2.514'ünün karara bağlandığı görülmüştür. Temizleme oranının 2016 yılında % 36,25 olduğu, 2017 yılında yıl içinde gelen 9.842 dosyadan 10.846'sının karara bağlandığı dosya temizleme oranının %100'ü aşarak % 110,20'ye çıktığı, 2018 yılında ise yıl içinde gelen 7.159 dosyadan 8,181'inin karara bağlandığı, dosya temizleme oranı ise %114,28 olarak dosya temizleme oranının sürekli bir artış eğiliminde olduğu görülmektedir.

Tablo 29. Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yıldan Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizleme Oranı
2016	VDD	468	-	305	%65
Top		468	-	305	%65
2017	VDD	1.381	163	1.307	%84,65
Top		1.381	163	1.307	%84,65
2018	VDD	2.044	237	1.586	%69,53
Top		2.044	237	1.586	%69,53

Kaynak: <http://www.erzurumbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde: 2016 yılında yıl içerisinde gelen 468 dosyadan 305'inin karara bağlandığı ve dosya temizlenme oranı %65 iken 2017 yılında gelen dosya sayısı 1.381'e çıktığı bu dosyalardan 1.307'sinin karara bağlandığı ve dosya temizlenme oranının % 84,65 oranı ile arttığı görülmektedir. 2018 yılında ise gelen dosya sayısının 2.044'e çıktığı bu dosyalardan 1.586'sının karara bağlandığı temizlenme oranında % 69,53 ile bir önceki yıla göre düşüş olduğu gözlenmektedir.

Tablo 30. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizlenme Oranları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yıldan Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizleme Oranı
2016	1. VDD	1.207	-	1.152	%95,44
	2. VDD	875	-	645	%73,71
Toplam		2.082	-	1.797	%86,32
2017	1. VDD	2.063	55	2.029	%95,79
	2. VDD	1.717	230	1.804	%105
Toplam		3.780	285	3.833	%101,41
2018	1. VDD	1.396	89	1.363	%91
	2. VDD	1.736	143	1.662	%89
Toplam		3.132	232	3.025	%96,58

Kaynak: <http://www.gaziantepbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde; 2016 yılında 1. Vergi dava dairesinin yıl içerisinde gelen dosya sayısı 1.207 iken dosya temizleme oranı %95,44 olduğu görülmektedir. 2017 yılında gelen dosya sayısında artış olmakla birlikte dosya temizlenme oranı %95,79 ile küçük bir artış olduğu, 2018 yılında gelen dosya sayısındaki düşüşle birlikte temizlenme oranı da % 91'e düştüğü görülmektedir.

2. vergi dava dairesinin 2016 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısı 875 dosya temizlenme oranı %73,71 iken 2017 yılında gelen dosya sayısındaki bir artışla birlikte temizlenme oranında da %100'ü aşarak %105 oranına arttığı görülmektedir. 2018 yılında ise dosya temizlenme oranının %100'ün altında kalarak %89 oranına düştüğü görülmektedir.

Vergi dava dairelerinin dosya sayıları ve karar sayıları toplamına baktığımızda 2016 yılında yıl içinde gelen toplam 2.082 dosyadan 1.797'sinin karara bağlandığı görülmüştür. Temizleme oranı % 86,32 iken 2017 yılında yıl içinde gelen toplam 3.780 dosyadan 3.833'ünün karara bağlanıp temizleme oranının %100'ü aşarak %101,41'e çıktığı 2018'de yıl içinde gelen toplam 3.132 dosyanın 3.025'inin karara bağlandığı dosya temizleme oranının ise %96,58 ile düştüğü görülmektedir.

Tablo 31. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yılda Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizleme Oranı
2016	1. VDD	3.372	-	1.737	% 51,512
	2. VDD	3.333	-	2.070	% 62,106
	3. VDD	3.307	-	2.210	% 66,827
	4. VDD	3.211	-	1.400	% 43,600
	5. VDD	2.513	-	1.729	% 68,802
	6. VDD	3.097	-	2.386	% 77,042
Toplam		18.833	-	11.532	%61,23
2017	1. VDD	5.741	1.635	6.777	% 91,879
	2. VDD	5.557	1.263	5.365	% 96,54
	3. VDD	5.570	1.097	5.789	% 103,930
	4. VDD	5.740	1.811	6.115	% 106,533
	5. VDD	6.192	784	5.234	% 84,528
	6. VDD	5.972	711	5.783	% 96,835
Toplam		34.772	7.301	35.063	%100,84
2018	1. VDD	3.890	599	4.225	%108,611
	2. VDD	3.878	1.455	4.821	%124,31
	3. VDD	3.882	878	3.890	%100,20
	4. VDD	3.863	1.436	4.704	%121,770
	5. VDD	11.431	1.742	12.392	% 108,406
	6. VDD	3.966	900	3.617	%91,200
Toplam		30.910	7.010	33.649	%108,87

Kaynak: <http://www.istanbulbim.adalet.gov.tr/> faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde görülmektedir ki, 1. Vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 51,512 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmasına rağmen temizleme oranının % 100'e yaklaşarak % 91,879 ile bir önceki yıla göre artış sağladığı görülmektedir. 2018 yılında ise gelen dosya sayısında azalış gözlenmekle birlikte temizleme oranı % 100'ün üzerine çıkarak %108,611 olduğu görülmektedir.

2. vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 62,106 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmasına rağmen temizleme oranının % 100'e yaklaşarak %96,54' ulaşmıştır. 2018 yılında dosya sayısında bir azalış görülmekle birlikte temizleme oranı %100'ü aşarak %124,31 ile ciddi bir artış gösterdiği görülmektedir.

3. vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 66,827 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmasına rağmen temizleme oranının % 100'ü aşarak %103,93'e ulaştığı görülmektedir. 2018 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında bir azalış görülmekle birlikte temizleme oranının %100,2 olduğu görülmektedir.

4. vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 43,6 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmasına rağmen temizleme oranının % 100'ü aşarak % 106,533 ile bir önceki yıla göre ciddi bir artış gösterdiği görülmektedir. 2018 yılında dosya sayısında bir azalış olmakla birlikte temizleme oranı %121,77 bir önceki yıla göre yine bir artış göstermiştir.

5. dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 68,802 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmakla birlikte dosya temizleme oranı % 84,528'e ulaşmıştır. 2018 yılında gelen dosya sayısında ciddi bir artış olmasına rağmen temizleme oranı %100'ü aşarak % 108,406 ile önceki yıllara göre artış göstermiştir.

6. vergi dava dairesinin 2016 yılında dosya temizleme oranı % 77,042 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmakla birlikte dosya temizleme oranı % 96,835'e ulaştığı görülmektedir. 2018 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında azalma olmasına rağmen dosya temizleme oranında geçen yıla göre %91,2 ile bir düşüş olduğu görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle bakarsak; 2016 yılında yıl içerisinde gelen toplam 18.833 dosyadan 11.532'si karara bağlanmıştır. Temizleme oranının ise %61,23 olduğu görülmektedir. 2017 yılında yıl içerisinde gelen toplam 34.772 dosyadan 35.063'ü karara bağlanmıştır. Temizleme oranının ise %100'ü aşarak 100,84'e ulaştığı görülmektedir. 2018 yılında yıl içerisinde gelen toplam 30.910 dosyadan 33.649'u karara bağlanmıştır. Temizleme oranının ise %108,87'a ulaşarak diğer yıllara göre artış gösterdiği görülmektedir.

Tablo 32. İzmir Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yıldan Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizleme Oranı
2016	1. VDD	1.546	-	1.223	%79,10
	2. VDD	1.546	-	1.204	%78
	3. VDD	1.445	-	1.337	%92,53
Toplam		4.537	-	3.764	%82,96
2017	1. VDD	2.359	323	2.570	%108,94
	2. VDD	2.901	342	3.021	%104,13
	3. VDD	2.089	108	2.032	%97,27
Toplam		7.349	683	7.623	%103,73
2018	1. VDD	1.318	112	1.225	%92
	2. VDD	1.369	222	1.451	%106
	3. VDD	3.577	165	3.430	%95
Toplam		6.264	499	6.106	%97,48

Kaynak: <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde, 1. Vergi dava dairesine 2016 yılında 1.546 dosya gelirken dosyaların temizlenme oranının %79,10 olduğu görülmektedir. 2017’de gelen dosya sayısı 2.359’a yükselirken dosya temizlenme oranı %100’ü aşarak %108,94 oranına ulaşarak bir önceki yıla göre ciddi bir artış görülmektedir. 2018 yılında dosya sayısı azalmakla birlikte dosya temizlenme oranında da azalma görülmektedir.

2. vergi dava dairesi 2016 yılında gelen dosya sayısı 1.546 temizlenme oranı %78 iken 2017 yılında gelen dosya sayısı 2.901’e yükselirken temizlenme oranı %100’ü aşarak 104,13 olduğu görülmektedir. 2018 yılında gelen dosya sayısı düşerken temizlenme oranının %106’ya yükseldiği görülmektedir.

3. vergi dava dairesi 2016 yılında 1.445 iken temizlenme oranı %92,53 iken 2017 yılında gelen dosya sayısında artış olarak 2.089, temizlenme oranının %97,27’ye yükseldiği görülmektedir. 2018 yılında ise gelen dosya sayısı daha da artarak 3.577’ye ulaşırken temizlenme oranı % 95’e düştüğü görülmektedir.

Tabloya genel itibariyle bakarsak 2016 yılında yıl içinde gelen toplam 4.537 dosyadan 3.764'ü karara bağlanmış olup toplam temizlenme oranı % 82,96 iken 2017 yılında yıl içinde gelen toplam 7.349 dosyadan 7.623'ü karara bağlanarak temizleme oranının %103, 73 oranına yükseldiği ancak 2018 yılında yıl içinde gelen toplam 6.264 dosyadan 6.106'sının karara bağlanıp dosya temizleme oranının %97,48 oranı ile düştüğü görülmektedir.

Tablo 33. Konya Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yılandan Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizleme Oranı
2016	1. VDD	2.014	-	787	%39,07
	2. VDD	2.866	-	1.200	%41,87
	3. VDD	1.483	-	383	%25,82
Toplam		6.363	-	2.370	%37,25
2017	1. VDD	2.338	1.227	2.390	%102,22
	2. VDD	2.779	1.666	3.063	%110,21
	3. VDD	2.279	1.100	2.356	%103,37
Toplam		7.396	3.993	7.809	%105,58
2018	1. VDD	2.001	1.175	2.790	%139,43
	2. VDD	1.344	1.382	2.146	%159,67
	3. VDD	1.956	1.023	2.222	%113,59
Toplam		5.301	3.580	7.158	%135,03

Kaynak: <http://konyabim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelediğinde: 1. Vergi dava dairesinin 2016 yılındaki dosya temizleme oranı % 39,07 iken 2017 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısında artış olmasına rağmen temizlenme oranı %100'ü aşarak %102,22 olduğu görülmektedir. 2018 yılında ise yıl içerisinde gelen dosya sayısında azalma olmasıyla birlikte dosya temizlenme oranında %139, 43 ile ciddi bir artış olduğu görülmektedir.

2. Vergi dava dairesinin 2016 yılında yıl içerisinde gelen dosya 2.866 ve dosya temizlenme oranı %41,87 iken 2017 yılında dosya sayısı 2.779, temizleme oranı ise %100'ü aşarak %110,21 oranıyla artış göstermiştir. 2018 yılında gelen dosya sayısı 1.344'e düşmüş olmakla birlikte temizleme oranı bir önceki yılın oranını da aşarak % 159,67'ye yükseldiği görülmektedir.

3. vergi dava dairesinin 2016 yılında yıl içerisinde gelen dosya sayısı 1.483, dosya temizlenme oranı %25,82 iken 2017 yılında gelen dosya sayısındaki ciddi artışla birlikte dosya temizlenme oranında da % 100'ü aşarak 103.37 olarak artış görülmektedir. 2018 yılında gelen dosya sayısı 1.959'a çıktığı görülmekle dosya temizlenme oranının da %113,59'a çıktığı görülmektedir.

Genel olarak tabloya baktığımızda, 2016 yılında yıl içinde gelen toplam 6.363 dosyadan 2.370'i karara bağlanmış olup dosya temizlenme oranı % 37,25; 2017 yılında yıl içinde gelen toplam 7.396 dosyadan 7.809 karara bağlanmış olup dosya temizlenme oranının %105,58'e çıktığı ve 2018 yılında toplam 5.301 gelen dosyadan 7.158'i karara bağlanmış olup dosya temizleme oranı %135,03' e çıkararak her yıl dosya temizlenme oranında artış olduğu görülmektedir.

Tablo 34. Samsun Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi Dosya Temizleme Oranları

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yıllardan Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizleme Oranı
2016	1. VDD	645	-	541	% 83
Toplam		645	-	541	% 83
2017	1. VDD	989	104	1.015	%102
Toplam		989	104	1.015	%102
2018	1. VDD	1.134	78	1.174	%103
Toplam		1.134	78	1.174	%103

Kaynak: <http://samsunbim.adalet.gov.tr/> Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde: 2016 yılında yıl içinde gelen 645 dosyadan 541'i karara bağlanmıştır. Dosyaların temizlenme oranı %83 iken 2017 yılında yıl içinde gelen 989 dosya gelmiş olup toplamda 1.015'i karara bağlanmıştır ve dosyaların temizleme oranı ise %100'ün üzerine çıkararak %102 ile bir önceki yıla göre artış göstermiştir. 2018 yılında ise gelen dosya sayısında artış olmakla birlikte 1.134 dosyadan 1.174'ü karara bağlanmıştır, dosyaların temizlenme oranlarının ise % 103'e çıkararak arttığı görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda BİM VDD'ne yıl içinde gelen dosya sayısı, devren gelen dosya sayısı, karara bağlanan dosya sayısı ve bir sonraki yıla devreden dosya sayılarına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 35. Vergi Dava Daireleri Dosya Sayıları (2016-2018)

Yıl	Vergi Dava Daireleri	Yıl İçerisinde Gelen	Bir Önceki Yıldan Devreden	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Bir Sonraki Yıla Devreden Dosya	Dosya Temizleme Oranları
2016	Ankara VDD	6.935	-	6.935	2.514	4.421	
	Erzurum VDD	468	-	468	305	163	
	Gaziantep VDD	2.082	-	2.082	1.797	285	
	İstanbul VDD	18.833	-	18.833	11.502	7.331	
	İzmir VDD	4.537	-	4.537	3.764	773	
	Konya VDD	6.363	-	6.363	2.370	3.993	
	Samsun VDD	645	-	645	541	104	
Top		39.863	-	39.863	22.793	17.070	%57,18
2017	Ankara VDD	9.842	4,410	14.252	10.846	3.406	
	Erzurum VDD	1.381	163	1.544	1.307	237	
	Gaziantep VDD	3.780	285	4.065	3.833	232	
	İstanbul VDD	34.772	7.301	42.073	35.063	7.010	
	İzmir VDD	7.349	773	8.122	7.623	499	
	Konya VDD	7.396	3.993	11.389	7.809	3.580	
	Samsun VDD	989	104	1.093	1.015	78	
Top		65.509	17.029	82.538	67.496	15.042	%103,03
2018	Ankara VDD	7.159	3.406	10.565	8.181	2.384	
	Erzurum VDD	2.044	237	2.281	1.586	695	
	Gaziantep VDD	3.132	232	3.364	3.025	339	
	İstanbul VDD	30.910	7.010	37.920	33.649	4.271	
	İzmir VDD	6.264	499	6.763	6.106	657	
	Konya VDD	5.301	3.580	8.881	7.158	1.723	
	Samsun VDD	1.134	78	1.212	1.174	38	
Top		55.944	15.042	70.986	60.879	10.107	%108,82

Kaynak: Bölge İdare Mahkemeleri Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tablo incelendiğinde; 2017 yılında gelen dosya sayısının bir önceki yıla göre artış göstererek 65.509 olduğu, karara bağlanan dosya sayısında da ciddi bir artış ile 67.946 olduğu, bir sonraki yıla devreden dosya sayısında 15.042 ile düşüş olduğu görülmüştür. 2018 yılında gelen dosya sayısında bir önceki yıla göre 55.944 ile

azalmakla birlikte karara bağlanan dosya sayısında da 60.879 ile düşüş meydana geldiği, bir sonraki yıla devreden dosya sayısında da 10.107 ile düşüş olduğu görülmektedir.

Tabloya göre dosyaların temizlenme oranlarına baktığımızda 2016 yılında %57,18 olan temizlenme oranı 2017 yılında dosya sayısında artış olmasına rağmen %100'ü aşarak %103,03'e ulaştığı, 2018 yılında ise bir önceki yıla göre dosya sayısında düşüş olmakla birlikte temizleme oranı bir önceki yıla göre artarak %108,82'ye ulaşmıştır.

3.3.3. Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerinin En Çok Karşılaştıkları Dava Türleri Açısından Bitirilme Süreleri

Aşağıdaki tabloda vergi dava dairelerinin en çok karşılaştıkları dava türleri ve ortalama bitirilme süreleri hakkında bilgiler yer almaktadır.

Tablo 36. Vergi Dava Dairelerine ve En Çok Karşılaşılan Dava Türüne Göre Davaların Bitirilme Süreleri Ortalaması

Yıllar	Vergi Dava Daireleri	Dava Türü	Ortalama Bitirilme Süresi (Gün)
2016	Ankara 1. VDD	Gelir Vergisi	60
	Ankara 2. VDD	Katma Değer Vergisi	60
	Ankara 3. VDD	6183 sayılı Kanundan Doğan Uyuşmazlıklar	30
	Ankara 4. VDD	Diğer Vergi Dava Dairelerinin konularına girmeyen uyuşmazlıklar	60
	Erzurum VDD	Damga Vergisi	68
	Gaziantep 1. VDD	Ödeme Emri	68
	Gaziantep 2. VDD	Katma Değer Vergisi	66
	İstanbul 1. VDD	Özel Usulsüzlük	69
	İstanbul 2. VDD	Özel Usulsüzlük	52
	İstanbul 3. VDD	Özel Usulsüzlük	79
	İstanbul 4. VDD	Özel Usulsüzlük	72
	İstanbul 5. VDD	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	69
	İstanbul 6. VDD	Ödeme Emri	60
	İzmir 1. VDD	Düzeltilme ve Şikayet İşlemleri	49
İzmir 2. VDD	Tam Yargı	1	
İzmir 3. VDD	Arsa ve Arazilerin M2 Birim	4	

		Değerlerine İlişkin İşler	
	Konya 1.VDD	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	6,06
	Konya 2.VDD	Düzeltilme Şikayet İşlemleri	105
	Konya 3.VDD	Ödeme Emri	104
	Samsun VDD	Ödeme Emri	77
2017	Ankara 1. VDD	Gelir Vergisi	125
	Ankara 2. VDD	Katma Değer Vergisi	15
	Ankara 3. VDD	6183 sayılı Kanundan Doğan Uyuşmazlıklar	120
	Ankara 4. VDD	Diğer Vergi Dava Dairelerinin konularına girmeyen uyuşmazlıklar	60
	Erzurum VDD	Gümrük Vergisi	88,72
	Gaziantep 1. VDD	Özel Usulsüzlük	27
	Gaziantep 2. VDD	Katma Değer Vergisi	74
	İstanbul 1. VDD	Katma Değer Vergisi	101
	İstanbul 2. VDD	Düzeltilme ve Şikayet İşlemleri	114
	İstanbul 3. VDD	Katma Değer Vergisi	84
	İstanbul 4. VDD	Diğer Vergiler	85
	İstanbul 5. VDD	Emlak Vergisi	125
	İstanbul 6. VDD	Ödeme Emri	115
	İzmir 1. VDD	Gelir Vergisi	49
	İzmir 2. VDD	Katma Değer Vergisi	74
	İzmir 3. VDD	Arsa ve Arazilerin M2 Birim Değerlerine İlişkin İşler	12
		Konya 1.VDD	Katma Değer Vergisi
	Konya 2.VDD	Katma Değer Vergisi	222
	Konya 3.VDD	Ödeme Emri	198
	Samsun VDD	Katma Değer Vergisi	84
2018	Ankara 1. VDD	Gelir Vergisi	125
	Ankara 2. VDD	Katma Değer Vergisi	270
	Ankara 3. VDD	6183 sayılı Kanundan Doğan Uyuşmazlıklar	96
	Ankara 4. VDD	Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)	120
	Erzurum VDD	Gümrük Vergisi	110,50
	Gaziantep 1. VDD	Gelir Vergisi	57
	Gaziantep 2. VDD	Katma Değer Vergisi	75
	İstanbul 1. VDD	Katma Değer Vergisi	86
	İstanbul 2. VDD	Vergi İade Mahsup	111
	İstanbul 3. VDD	Katma Değer Vergisi	65
	İstanbul 4. VDD	Katma Değer Vergisi	65
	İstanbul 5. VDD	Arsa M2 Birim Fiyatı	95
	İstanbul 6. VDD	Ödeme Emri	129
İzmir 1. VDD	Gelir Vergisi	66	
İzmir 2. VDD	Katma Değer Vergisi	73	

	İzmir 3. VDD	Arsa ve Arazilerin M2 Birim Değerlerine İlişkin İşler	53
	Konya 1.VDD	Katma Değer Vergisi	193,89
	Konya 2.VDD	Katma Değer Vergisi	212
	Konya 3.VDD	Ödeme Emri	225
	Samsun VDD	Katma Değer Vergisi	84

Kaynak: Bölge İdare Mahkemeleri Faaliyet Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir

Tabloyu incelediğimizde 2016 yılı genelinde en çok karşılaşılan dava türlerinin; ödeme emri, özel usulsüzlük, katma değer vergisi, düzeltme ve şikâyet işlemleri, banka ve sigorta muameleler vergisinin olduğu görülmektedir. 2016 yılı itibariyle en çok karşılaşılan dava türlerinin görülme süresi ise ortalama 57,95'tir. 2017 yılı genelinde en çok karşılaşılan dava türlerinin; katma değer vergisi, gelir vergisi, ödeme emri olduğu görülmektedir. 2017 yılı itibariyle en çok karşılaşılan dava türlerinin görülme süresi ise ortalama 99,05'tir. 2018 yılı genelinde en çok karşılaşılan dava türleri; katma değer vergisi, gelir vergisi, ödeme emri olduğu görülmektedir. 2018 yılı itibariyle en çok karşılaşılan dava türlerinin görülme süresi ise ortalama 115,55'tir.

İstinaf kanun yolu her ne kadar vergi yargısı içerisine itiraz mercii ile olan benzerlikleri sayesinde kolayca adapte edilebilmiş olsa da yukarıdaki verilere dayanarak, uzun vadede istinaf incelemesinin yapıldığı bölge idare mahkemelerine yeterli sayıda personel ve hakim atamasının yapılmaması, istinaf sisteminin iş yükü ağırlığı ile karşı karşıya kalacağına sinyalini vermektedir (Toklu, 2018:143).

3.4. İSTİNAF KANUN YOLU DÜZENLEMESİNİN DANIŞTAY'IN İŞ YÜKÜNE ETKİSİ

İstinaf Mahkemelerinin kurulması ile beklenen Danıştay tarafından görülen dava dosya sayılarının azalmasıdır. Bu anlamda yapılan değişikliğin vergi yargısına etki edip etmediği ile ilgili olarak değişiklik önce ve sonrasına ilişkin istatistikî veriler üzerinden incelenmesi gerçek durumun ne olduğu konusunda cevap verecektir. Bu nedenle olağan yargı işleyişine örnek veri almak açısından 2016, 2017 ve 2018 yılları verileri tarafımızca karşılaştırılmaktadır.

Tablo 37. Danıştay'ın Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları (2016-2018)

Yıllar	Daireler	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	Karara Bağlanan	Dosya Temizlenme Oranı
2016	VDDK	75	1.382	1.457	1.400	
	Üçüncü Daire	22.929	16.928	39.857	22.279	
	Dördüncü Daire	13.836	21.781	35.617	10.350	
	Yedinci Daire	9.514	13.255	22.769	6.543	
	Dokuzuncu Daire	14.479	25.224	39.703	22.299	
Toplam		60.833	78.570	139.403	62.871	% 80,01
2017	VDDK	57	724	781	649	
	Üçüncü Daire	17.578	5.008	22.586	11.406	
	Dördüncü Daire	25.267	5.218	30.485	9.318	
	Yedinci Daire	16.226	2.492	18.718	6.618	
	Dokuzuncu Daire	17.404	6.608	24.012	11.376	
Toplam		76.532	20.050	96.582	39.370	% 196,36
2018	VDDK	129	1.248	1.377	1.092	
	Üçüncü Daire	11.179	7.015	18.194	8.366	
	Dördüncü Daire	21.170	9.469	30.639	15.411	
	Yedinci Daire	12.100	5.516	17.616	6.372	
	Dokuzuncu Daire	12.633	8.431	21.064	12.135	
Toplam		57.211	31.679	88.890	43.376	% 136,92

Kaynak: <http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191126572016.pdf>

2016 yılında toplam 78.570 gelen dava dosyasından 62.871 tanesi karara bağlanmıştır ve temizleme oranı % 80,01'dir. 2017 yılında dosya sayısında bir azalışla toplam 20.050 gelen dava dosyadan 39.370 tanesi karara bağlanmıştır. Temizleme oranı ise %100'ü aşarak %196,36 ile ciddi bir artış göstermiştir. 2018 yılında bir önceki yıla göre artarak toplam 31.679 gelen dava dosyasından 43.376 tanesi karara bağlanmıştır. Temizleme oranı ise bir önceki yıla göre azalmış olmasına rağmen hala %100'ü aşarak %136,92 olduğu görülmektedir. (Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve 3.-4.-7.-9. Vergi Dava Daireleri verileri esas alınmıştır).

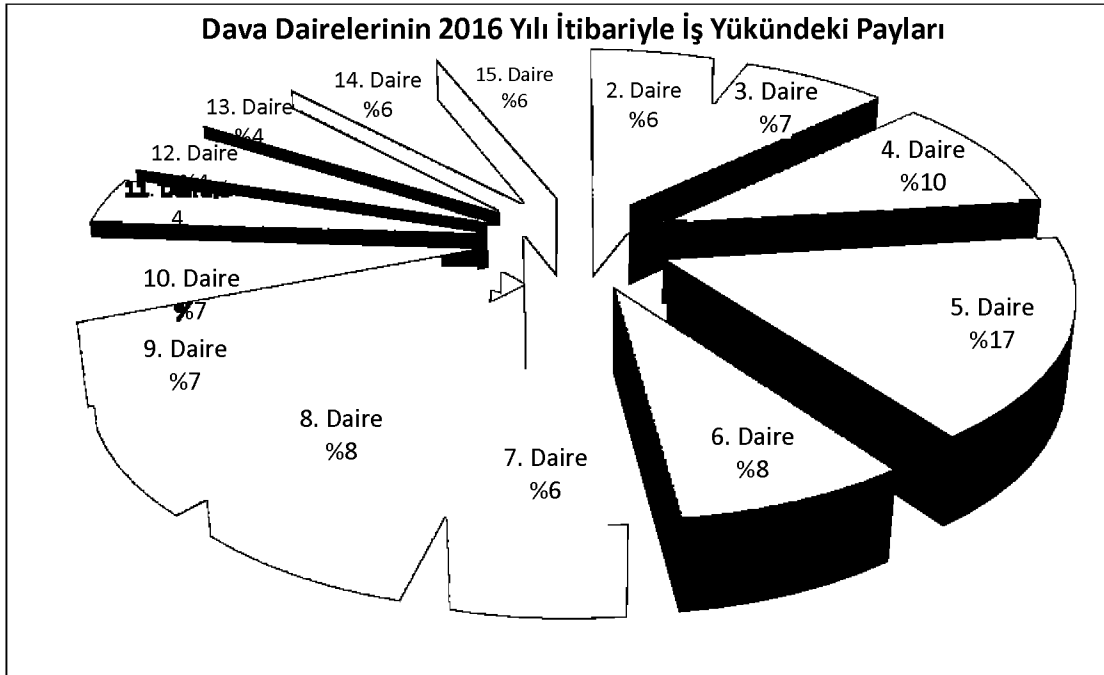
Tablo 38. Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları (2011-2018)

Yıllar	Geçen Yıldan Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	Karara Bağlanan
2011	193.749	148.997	342.746	135.751
2012 [†]	206.758	141.132	347.890	138.627
2013	208.907	146.624	355.531	165.501
2014	190.047	140.885	330.932	140.815
2015	190.117	185.729	375.846	182.141
2016	193.705	267.831	461.536	197.382
2017	264.154	85.438	349.592	143.604
2018	206.030	96.346	302.376	137.430

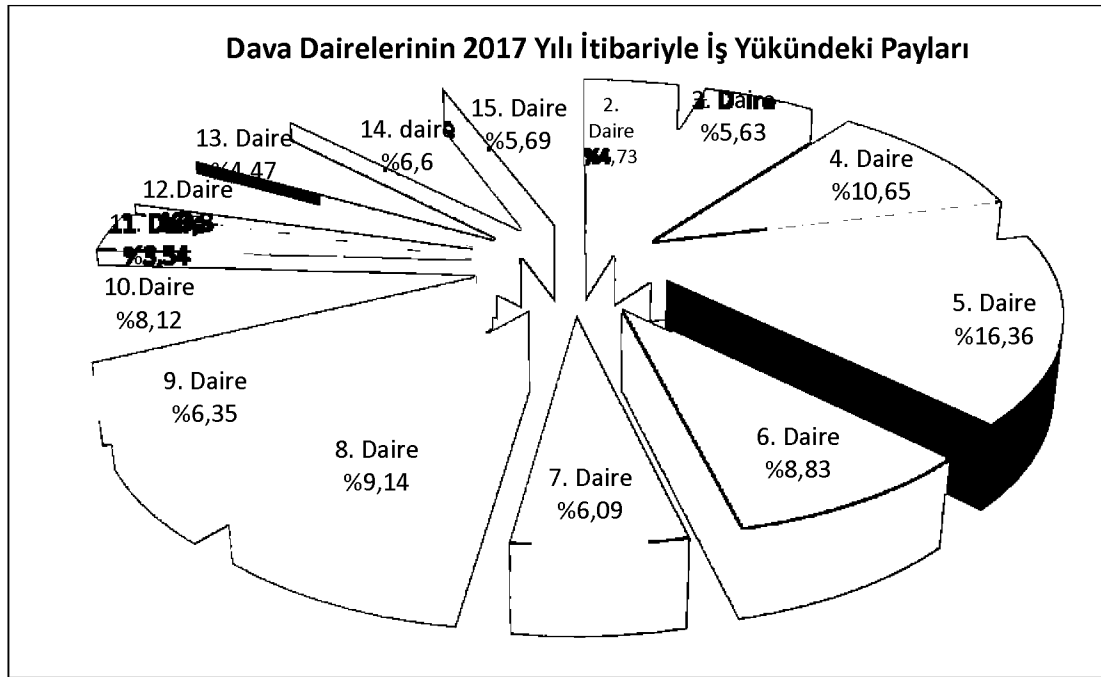
Kaynak: <http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>

Tablodan anlaşılacağı üzere Danıştay'a 2017 yılında gelen dosya sayısında 2016 yılına göre 264.154 dosya ile bir azalma ve 2018 yılında gelen dosya sayısında ise 2017 yılına göre 206.030 dosya ile bir azalma görülmektedir. Karara bağlanma oranlarında ise gelen dosyalara oranla sürekli artış görülmektedir.

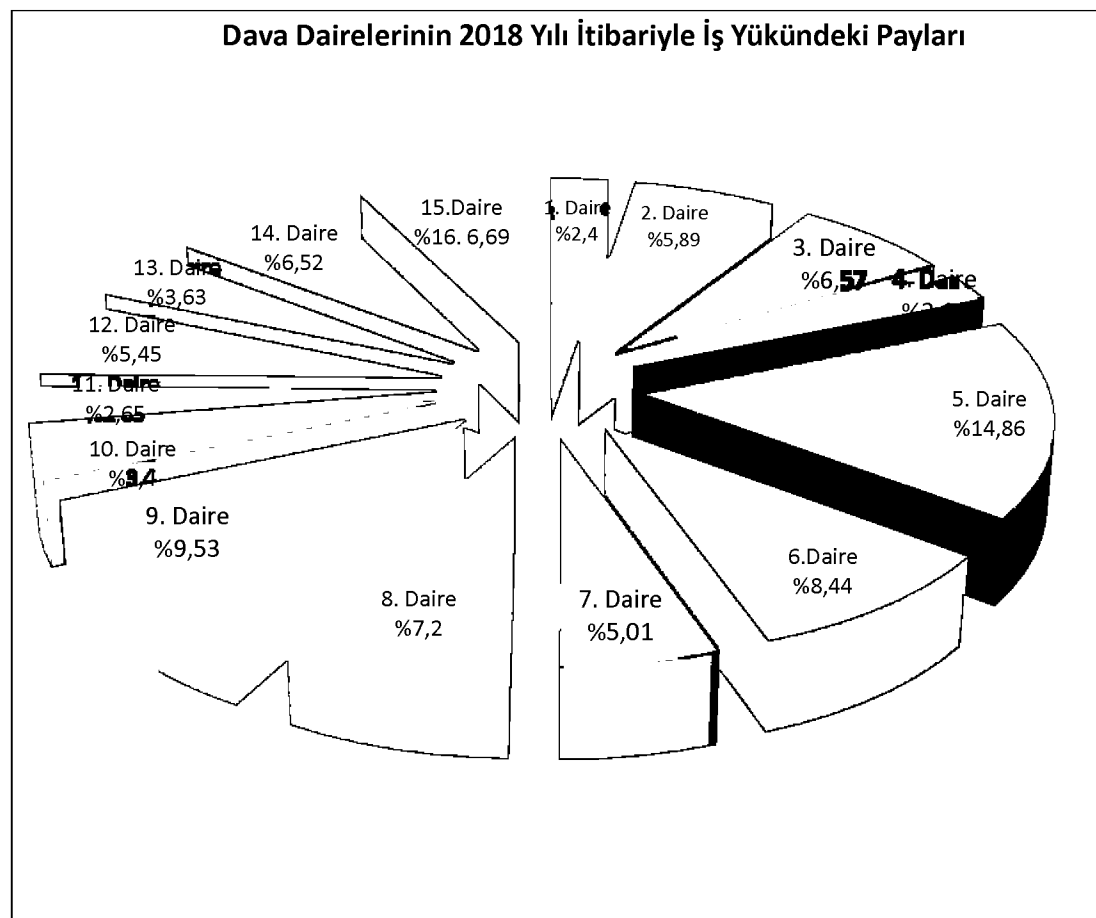
Aşağıdaki grafiklerde Danıştay dairelerinin 2016, 2017 ve 2018 yılları itibariyle iş yüklerindeki paylar incelenecektir. (3.4.7.9. Vergi Dava Daireleri açısından).

**Grafik 5.** Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü Payı (2016)

[†] Not: (†) 2012 yılı verileri 01.01.2012 ile 03.09.2012 tarihleri arasında 9 aylık verileri kapsamaktadır.



Grafik 6. Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü Payı (2017)



Grafik 7. Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü Payı (2018)

Grafikleri 2016, 2017, 2018 yılları itibariyle incelediğimizde Vergi Dava Dairelerinin iş paylarında istisnalar hariç genel olarak bir azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. Danıştay 3. Vergi Dava Dairesinin 2016 yılında iş yükü %7, 2017 yılında %5,63'e düşmüş ve 2018 yılında %6,57'ye çıkmıştır. Danıştay 4. Vergi Dava Dairesinin 2016 yılında iş yükü %10 iken 2017 yılında %10,65 ve 2018 yılında %2,11'e düşmüştür. Danıştay 7. Vergi Dava Dairesi'nin 2016 yılında iş yükü %6, 2017 yılında %6,09 ve 2018 yılında %5,01 olduğu görülmektedir. Danıştay 9. Vergi Dava Dairesi'nin 2016 yılında iş yükü %7 iken 2017 yılında %6,35 ve 2018 yılında ise %9,53 olduğu görülmektedir.

Sayısal veriler, istinaf sistemiyle birlikte sistemin kuruluş amaçlarından biri olan Danıştay'ın makul sürede yargılama ve iş yükünü azaltma amaçlarına yaklaşıldığını ortaya koymaktadır. 2016 yılında Danıştay'a gelen dosya sayısı 270.000 iken, 2017 yılında bu sayı 86.000 olarak ortaya çıkmış ve %70 oranında dosya sayısında azalma gözlemlenmiştir. İstinaf kanun yolu incelemesi yargı sistemimize dâhil edilmeden evvel davaların temyiz edilme oranı %46 olarak gözlemlenirken, istinaf sisteminin yürürlüğe girmesi ile güncel durumda bu oran %10' a gerilemiştir (Güngör, 2018: 12).

Sonuç olarak tablolardan ve grafiklerden açıkça anlaşılacağı üzere istinaf mahkemelerinin kurulmuş olması ve ayrıca yargıda istinaf düzenlemesi ile getirilen parasal sınırlara ilişkin kural; temyiz mercii olan Danıştay'ın yükünü oldukça hafifletmiştir denilebilir.

SONUÇ

Vergi yargısı alanında önemli değişiklikleri beraberinde getiren 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18.06.2014 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde bölge idare mahkemeleri 20 Temmuz 2016 tarihinde göreve başlamıştır. 6545 Sayılı Kanunla birlikte bölge idare mahkemelerinin yapısı değiştirilerek istinaf incelemesine uygun olarak teşkilatlandırılmıştır. Bölge idare mahkemeleri, ilk derece mahkemesi olan Vergi Mahkemesi ile temyiz mercii olan Danıştay arasında yer alarak vergi yargı sistemimiz iki dereceli bir yapıdan üç dereceli bir yapıya bürünmüştür.

İstinaf incelemesiyle birlikte ilk derece hâkimlerinin karara bağladığı dosyalar bölge idare mahkeme hâkimleri tarafından tekrar maddi ve hukuki açıdan bir denetime tabi tutulmaktadır. İlk derece hâkimlerine göre daha tecrübeli ve bilgili olan bölge idare mahkemesi hâkimleri ilk derece yargılaması sırasında gözden kaçırılmış hususları, hukuka aykırı olarak verilmiş kararı ya da hatalı olarak yapılan bir yargılamayı tespit edip adaletin yerine getirilmesini sağlayacaktır. İstinaf incelemesi sırasında hâkim ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunu reddeder; kararı hukuka aykırı bulursa kaldırma kararı vererek kararı mahkemeye geri göndermez, gerektiği durumlarda yeni delil ve belge dahi toplayarak kendisi yeni baştan bir yargılama yapar. Böylelikle, dosyayı ilk kararı veren mahkemeye geri göndermeyerek yargılamanın daha kısa sürece sonuçlanmasını sağlar.

İstinaf kanun yolunun getirilmesiyle ilk önce ilk derece yargılaması yapılmakta olup, ardından bölge idare mahkemesi tarafından istinaf incelemesi, son olarak da Danıştay’da temyiz incelemesi yapılmaktadır. İstinaf incelemesi sonucunda belirli tutarı aşan davalar için Danıştay’da temyiz incelemesi mümkündür. Danıştay bölge idare mahkemesinin hukuki ve maddi denetiminden geçmiş, varsa eksik delillerin toplanmış olduğu dosyayı inceleyeceğinden yeniden maddi denetimle zaman kaybetmeyerek denetimini hukukilik denetimiyle sınırlı tutar. Böylece yapılan değişiklikle asıl amaçlanan Danıştay’ın iş yükünün hafifletilerek esas işlevi olan içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesinin sağlanacağı düşünülmektedir.

6545 Sayılı Kanunla idari yargı kapsamındaki olağan bir kanun yolu olan itiraz kaldırılarak yerine istinaf getirilmiş ve temyiz kanun yolu tekrar düzenlenmiştir. Bazı idari davaların nitelikleri itibariyle diğerlerinden farklı olduğu ve kararın gecikmesi halinde taraflar için telafisi zor veya imkânsız zararlar meydana getireceği, bu tür davaların geciktirilmeksizin karara bağlanması gerektiği, bu nedenle bu türde davalara uygulanmak üzere ivedi yargılama usulü getirilmiştir. Kararın düzeltilmesi olan kanun yolu yürürlükten kaldırılmış ve olağanüstü kanun yolları arasında bulunan kanun yararına bozma, kanun yararına temyiz şeklinde tekrar düzenlenmiş, yargılamanın tekrarlanması olan kanun yolu için ise herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir.

İstinaf sistemi; yargılama sürecinin oldukça uzun sürmesi, adaletin geç tecellisi, özellikle Danıştay'da biriken dosya sayısının oldukça fazla olması gibi olumsuzlukların giderilebilmesi adına idari yargı içerisinde yer alan vergi yargısına getirilmiş olan bir müessesedir.

İstinaf kanun yolundan önce, yapılan itiraz ile bölge idare mahkemelerinde sonuca ulaştırılacak davalar haricindeki bütün davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmekteydi. Bu da Danıştay'ın iş yükünü artıran etkenlerden biriydi.6545 Sayılı Kanun ile ilk derece mahkemesi olan Vergi Mahkemesi kararlarına karşı doğrudan temyiz yolu ile Danıştay'a başvurma imkânı kalmamıştır. İstinaf kanun yoluna gidilebilecek ilk derece mahkemesi kararları ve istinaf incelemesi sonucunda temyize başvurulabilecek kararlara parasal sınırlamalar getirilmiştir. İlk derece mahkemesi kararlarının dava konusu belirli tutarı aşmamış olanlar hakkında istinaf kanun yolu kapalıdır, ilk derece mahkemesinin kararı kesindir. Belirli tutarı aşmış bölge idare mahkemesinin istinaf incelemesinin ardından verilen karara karşılık Danıştay'a temyiz istemiyle gidilebilmesi için de dava konusunun belirli tutarı aşması gerekmektedir. Bu sınırlamayla belirli tutarın altında kalan davaların ilk derece mahkemelerinin yargılması sonucunda ya da bölge idare mahkemesi kararları sonucunda kesinleşmesiyle istinaf kanun yolunun getiriliş amaçlarından birisi olan Danıştay'ın iş yükünün azaltılması amaçlanmıştır. Böylece asıl görevi olan içtihat mahkemesi olma görevini yerine getirebilecektir.

İstinaf kanun yolu ile ilk derece hâkimlerinin kararlarının istinafta maddi ve hukuki açıdan incelenerek gerektiğinde daha bilgili ve tecrübeli hâkimler tarafından yeniden bir yargılama yapılması daha adil bir karara ulaşılmasını sağlayarak hukuk devleti olma ilkesine katkı yapacaktır. Vatandaşların ise adalete olan güvenini artıracaktır. Böylece adaletin yerine getirileceğine güvenen vatandaşlar kanun yollarını başvurarak hak arama bilinçleri artacaktır.

İstinaf kanun yolunun sağladığı faydaların yanında birtakım endişeler de vardır. Bunlar; İstinaf ve temyize başvuruda parasal sınırlama olması nedeniyle dava konusu aynı ancak tutarı farklı olan uyuşmazlıklarda vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın farklı kararlar vermesi durumunda eşitlik ve içtihat birliğinden söz edilemeyecek olmasıdır. Ayrıca her bölge idare mahkemesi de aynı nitelikteki davalara farklı karar verebileceğinden içtihatlar birliğini sağlamak adına bir mercii gerekli olduğu görülmektedir. İchtihat birliğini sağlayabilmek adına Fransız hukuk sisteminin görüş alma usulünü örnek alarak mahkemeler konuyla ilgili yargısal görüş isteyebilirler. İchtihat farklılıklarının giderilmesi açısından çeşitli mekanizmalar uygulamaya konulabilir. Her düzeydeki yargı kararına öncelikle yargı mensupları için kısıtlama olmadan erişim hakkı sağlanmalıdır. Özellikle yüksek mahkeme kararlarına erişim imkânı; avukatların, savcılarının, akademisyenlerin ve idarenin sonraki davalarda bu kararları dikkate almaları açısından önemli olabilir. Kararları sınıflandırmak suretiyle erişim kolaylığı sağlanabilir. Mahkeme başkan ve üyelerinin, yargıçların belli aralıklarla istişare toplantıları yapmaları da görüş alışverişi ve içtihat farklılıklarını giderme açısından faydalı olabilir. İchtihatlar birliğinin sağlanmasının yanı sıra daha önce aynı konuda verilen kararların bilinmesi ve değerlendirilmesi de önemlidir. Hukuku geliştirecek husus her zaman aynı kararı vermekten ziyade, o karardan farklı bir karar almayı gerektiren olay özellikleri varsa bunu gerekçelendirerek yazmaktır. Böylece farklılık anlaşılabilir ve kabul edilebilir kılınır. Bunlara ek olarak kanun yollarına başvurmada getirilen sınırlar belirlenirken suçun türü ve niteliğinin dikkate alınmaması sadece parasal büyüklüğün dikkate alınarak farklı yargılama süreçlerine tabi tutulmaları eşitlik ilkesine ve yargılamada adalet ilkesine aykırıdır. Başvuru sınırları belirlenirken suçun niteliğinin de dikkate alınması gerekmektedir.

İlk derece mahkemelerinin görülmekte olan bir dava hakkında karar vermeden önce ciddi zorluklarla karşılaşmaları durumunda hükmün yorumu için Danıştay'dan yargısal görüş alma hakları olmalıdır.

Ülkemizde vergi yargısı alanında uzlaşma ve idareye ön başvuru gibi müesseseler mevcut bulunsa da bu başvurular mükellefler açısından zorunlu bir yol değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idareyle mükellef arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan çözülmesi etkin bir şekilde kullanılmalıdır. Yargı öncesi idari başvurunun zorunlu bir yol olarak kullanılması vergi yargısına ilişkin iş yükünü oldukça azaltacağı gibi idari işlem de hata yapılmış olması halinde idareye bunu düzeltme imkânı sağlayacaktır. Ayrıca Fransa'da uygulanan avukatla temsil edilme zorunluluğunun getirilmesi hatalı başvuruların önüne geçilmesi açısından zaman kaybını da önleyecektir.

Fransa'nın Nüfusu 2019 yılı itibariyle 66.000.99'dir ve sekiz istinaf mahkemesi bulunmaktadır. Ülkemizin nüfusu ise 2019 yılı itibariyle 82.300.882 ve yedi istinaf mahkememiz vardır. Ülkemizdeki gelişmelere göre ve Bölge İdare Mahkemeleri bünyesinde kurulu bulunan dairelerdeki iş yoğunluğu gözetilerek ya yeni daireler kurulmalı ya da üye sayısı artırılmalıdır. Bölge idare mahkemesi başkanlarının aynı zamanda Bölge idare mahkemesinde bir dairenin de başkanı olması nedeniyle iş yoğunluğunun fazla olmasından dolayı iş yükünün azaltılmasına ilişkin düzenleme yapılması, bu kapsamda Başkan Vekilliği veya Genel Sekreterlik gibi birimlerin kurulması faydalı olabilir. Bölge İdare Mahkemelerinin dairelerinde; dosya incelemesinin ve karar yazımının daire üyelerince yapılacağı, raportör bulunmadığı da bir gerçektir. İstinaf aşamasında Bölge idare mahkemesinin ağır iş yükü altında kalmaması için hakim yardımcılığı müessesesi getirilebilir ya da raportör hakimlerden yararlanılabilir, tetkik hakimliğine benzer bir mekanizma oluşturulabilir.

İstinafla kanun yolunun gelmesiyle birlikte ilk derece mahkemelerinde görevli hâkimlerin özensiz davranabileceği eleştirisine karşılık, 2011 yılında kaldırılan not sisteminin tekrar getirilmesi endişenin çözümünde etkili olabilir. Hâkimlere düzenli aralıklarla hizmet içi eğitim verilmeli, istinaf mahkeme başkanlarının liyakat ve yükselme esasları nesnel olarak belirlenmelidir.

İstinaf mahkemesi kapsamındaki iller arası mesafe ve bu illerdeki avukatların özellikle keşif, duruşma gibi durumlarda gerektiğinde bu mahkemelere aynı gün gidip dönmelerine imkân sağlanabilecek şekilde bir düzenleme yapılabilir. İstinafta duruşma yapılması tarafların isteğine ve ilgili bölge idare mahkemesi kararlarına bağlı olması yargılamanın hızlanması açısından olumlu bir düzenleme olabilir ancak duruşma yapılması adil yargılanma hakkı kapsamında makul sürede uyuşmazlığın sonuçlandırılması ilkesine daha uygun olacaktır.

İstinaf kanun yolunun gelmesiyle birlikte temyize gidilebilecek durumlar kanunda belirtilen hallerle sınırlandırılmıştır. Ancak Fransız idari yargısında, istinaf incelemesinden çıkan her karara karşı temyize başvurulabilir. Temyiz mahkemesi kendisi bir ön inceleme yaparak temyiz incelemesi yapıp yapmayacağına karar verir. Ülkemizde de böyle bir usul benimsenebilir.

İstinaf mahkemelerinde daire başkanlığına atanacaklarda birinci sınıf hakim olma, üyeliğe atanacaklarda ise birinci sınıfa ayrılmış olma şartı bulunmaktadır. İstinaf mahkemesine yapılacak atamalarda bu kadar özenli davranılırken ilk derece mahkemesine yapılacak atamalarda da özen gösterilmesi gerekmektedir. İlk derece mahkemesi ne kadar nitelikli hâkimlerden oluşursa istinaf incelemesinde ya da doğrudan Danıştay'a gönderilecek dosyalarda hızlı ve etkili bir denetim imkânına kavuşulacaktır.

Sonuç olarak denilebilir ki; vergi yargısı alanında istinaf kanun yolu incelemesi, kendisinden beklenen faydayı büyük ölçüde yerine getirmiştir. Ancak İstinaf kanun yolu itiraz mercii ile olan benzerlikleri sayesinde vergi yargısı içerisine kolayca adapte edilebilmiş olsa da uzun vadede iş yükü altında ezilmemesi için sistemin gerekliliklerini yerine getirmeleri, kanuni düzenlemelerin yanı sıra istinaf mahkemelerini ve bu mahkemelerde görevli yargı personeli sayısı ihtiyaç doğrultusunda arttırılmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akkaya, T. (2009). *Medeni Usul Hukukunda İstinaf*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Alangoya Y. vd. (2006). *Medeni Usul Hukuku Esasları*, İstanbul: Alkım Yayınevi.
- Ayyıldız, A. (2015). *Türk Vergi Yargısı*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Baki Kuru vd. (2011). *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Bayraklı, H. H. (2011). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bayraklı, H. H. (2013). *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bilge, N. (1964). *Üst Mahkemeler, Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay'ın Hatırasına Armağan*, Ankara, Ajans Türk Matbaası.
- Bilge, N. (1973). *Medeni Yargılama Hukukunda Karar Düzeltme*, Ankara: AÜHF Yayınları, Ankara.
- Bilge, N.(1964). *Üst Mahkemeler, Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay'ın Hatırasına Armağan*, Ajans Türk Matbaası, Ankara.
- Bilgin, H. (2016). *99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvurusu Rehberi*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Candan, T. (2017). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Çağlayan, R. (2008). *İdari Yargıda Kanun Yolları*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Çağlayan, R. (2015). *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çınar, A. R. (2010). *İstinaf, Fasikül Hukuk Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 8
- Çınarlı, S. (2018). *İdari Yargılamada İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çiftçi, M. Ö. (2011). *Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf*, İstanbul:On İki Levha Yayıncılık.
- Derdiman, C. (2014). *İdari Yargının Genel Esasları*, Bursa: Aktüel Yayınevi.
- Gözübüyük, Ş. (2016). *Yönetmelik Yargı*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, Ş. Tan, T. (2016). *İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.

- Günday, M. (2008). *İdare Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kalabalık, H. (2019). *İdari Yargılama Usulü*, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Kaplan, G. (2011), *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Ankara: Turhan
- Kaplan, G. *İdari Yargılama Hukuku*, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017
- Karakoç, Y. (2007). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Ankara: Yetkin Yayınları
- Karakoç, Y.(1995). *Vergi Yargılaması Hukuku*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Karakoç, Y.(2013). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları(Vergi Yargılama Hukuku)*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karavelioğlu, C. (2016). *Açıklamalı İçtihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karslı, A. (2014). *Medeni Muhakeme Hukuku*, İstanbul.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara.
- Mumcu, A. (1976). *Hukuksal ve Siyasal Karar Organı Olarak Divanı Hümayun*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
- Mutluer, K. (1975). *Türkiye 'de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir.
- Necip Bilge ve Ergun Önen, (1978). *Medeni Yargılama Hukuku Dersleri*, Ankara: Sevinç Matbaası.
- Odyakmaz, Z. vd. (2014). *İdari Yargı*, İstanbul.
- Onur Karahanoğulları, (2005). *Türkiye 'de İdari Yargı Tarihi*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özgözen, V. D. (1968). *Türk Mali Yargı Sistemi, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul.*
- Pehlivan, O. (2013).*Vergi Hukuku; Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Taneri, G. (2016). *İstinaf Mahkemeleri*, Ankara: Bilge Yayınevi.
- Taşkan, Y. Z. (2007). *Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki*, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Tekin, A. (2013). *Vergi Yargı Hukuku*, Kütahya: Meta Basım Matbaa.
- Tosuner, M. Arkan, Z. (2003). *Türk Vergi Yargısı*, İzmir.

- Tosuner, M. Arıkan, Z. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir.
- Ünsal, C. (2014). *Ceza Muhakemesinde İstinafın Gelişimi ve Bölge Adliye Mahkemelerinde Muhakemenin Yapılması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Yaşın, M. (2006). *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*, Yaklaşım Yayıncılık.
- Yenisey, F. (1979). *Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu (Kısaltma: İstinaf ve Tekrar Kabulü)*, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Yet, O. (2001). *İdari Yargıda Yapısal Değişim, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu*, Ankara.
- Yıldırım, K. (2003). *Kanun Yolu Olarak İstinaf*, İstinaf Mahkemeleri Ulusal Toplantı, Ankara: TBBB Yayınları.
- Yıldırım, N.D. (2003). *Teksif İlkesi Açısından İstinaf, İstinaf Mahkemeleri-Uluslararası Toplantı*, Ankara: TBB Yayınları.
- Yıldırım, R. (2015). *Türkiye’de İstinaf Uygulamalarının İdari Yargıya Etkileri, Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu*, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.
- Yıldırım, T. (2010). *İdari Yargı*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Yılmaz, E. (1988). *Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu*, *TBBB*, Cilt:1.
- Yılmaz, E. (2005) *İstinaf*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, E. (2010). *Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları
- Yüce, M. (2012). *Türk Vergi Yargısı*, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.
- Yüce, M. (2014). *Mali Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.

DERGİLER

- Akbaba, A. (2010). *İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf*, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt:5 Sayı: 43.
- Akbaba, A. (2014). *Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış*, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt:2.

- Akyıldız, A. İstinafa İlkesel Bakmak, *Danıştay ve Yargı İdare Günü 147. Yıl Sempozyumu, No:89*.
- Armağan, R.(2009). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, *Maliye Dergisi, Sayı:156*.
- Baş, Z. B.(1998). İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu, *Danıştay Dergisi, Cilt:94*.
- Çağlayan, R. (2002). İdari Yargıda Yargılanmanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırları, *AÜEHFD, Cilt: 6, Sayı:1-4*.
- Çakmak, M. (2004). İdari Yargıda Davadan Feragat, *AÜHFD, Cilt: 53, Sayı:1*.
- Bilgin, Hüseyin (2012), Üçüncü Yargı Paketinde İdari Yargının Hızlanmasına İlişkin Getirilen Yenilikler, *TBBD, Cilt:103*.
- Çolak, N. İ. (2010).İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolu Olarak İdari Uzlaştırma Kurulları, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, Sayı: 65-66*.
- Demirkol, S. (2016).İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü – Danıştay’ın İçtihat Mahkemesi Rolünün Güçlendirilmesi, *Danıştay ve Yargı İdare Günü 148. Yıl Sempozyumu, No:89*
- Duran, L. (1982). *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Cilt:3 Sayı: 1-3*.
- Erem, F. (1950). İstinaf Mahkemeleri, *AÜHFD, cilt: 7, Sayı:12*.
- Ergani, N. (2016). *Danıştay ve Yargı İdare Günü 148. Yıl Sempozyumu, Birinci Oturum Açılış Konuşması, No: 91*
- Ergün, Ç. E. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, *Ankara Barosu Dergisi, Cilt:70, Sayı: 3*.
- Gülan, A. (2016). Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek, *Danıştay ve Yargı İdare Günü 148. Yıl Sempozyumu, No: 89*.
- Güllü, Y. (2013). Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, *Yaklaşım Dergisi, Sayı:246*.
- Kaplan, G. (2008). Yargısal Görüş Kurumu, *Danıştay Dergisi, Cilt:1 Sayı:12*.
- Karakoç, Y. (2005). Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:59*.
- Keskin, Z. (2016). İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 126*.
- Kılınç, F. (2017). İstinaf Kanun Yolunun Vergi Yargısı Açısından Değerlendirilmesi, *Social Sciences Studies Journal, Sayı:10, S: 1236-1244*.

- Kızılot, Z.(2006). Yeni Uzlaşma Komisyonları, Uzlaşma Talepleri ve Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları, *Yaklaşım Dergisi*, Cilt:14, Sayı:164.
- Koç, H.(2015). İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu*, Ankara : Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.
- Konuralp, H. Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafin Yeri, (Hukuk Davaları Açısından, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 50, Sayı 1, Ankara 2001,
- Kumrulu, A. (1990). Vergi Yargısında Sorunlar, *VI. Türkiye Mali Sempozyumu*.
- Mustafa Avcı,(2011).İdari Yargıda İstinaf, *TBBD*, Cilt:96.
- Ortaç, F. R. Ve Ünsal, H. (2016). *İstanbul Gelişim Üniversitesi ve Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:3 Sayı: 1, Sayı: 1-22.
- Özekes, M. (2011). Sorularla Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi: İstinaf ve Temyiz, *Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları*.
- Öztek, S. (2000). *Adalet Bakanlığı Üst Mahkemeler Hukuk Komisyonu Tarafından Hazırlanmış Olan Üst Mahkemeler Tasarısı (Bildiri), Yargı Reformu 2000 Sempozyum, İzmir Barosu Yayını, İzmir*.
- Öztürk, B. (2010).İstinaf Yargılamayı Yavaşlatır mı?, *Fasikül Hukuk Dergisi*, Cilt:2 Sayı:8.
- Öztürk, Ü. V. (2015). Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi, *Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Pekcanitez, H. (2006). İstinaf Mahkemeleri, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:1.
- Sancakdar, O. (2012). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, *Danıştay ve Yargı İdare Günü 144. Yıl Sempozyumu*, No: 83.
- Sancakdar, O. (2013). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler , *Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi*,Cilt: 8, Sayı: Özel.
- Saygılıoğlu, N. (2013). Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış, Ankara: Danıştay Yayınları: No: 83, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*.
- Saygın, E. (2011), İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz, *İÜHFİM*, Cilt: 69 Sayı:1-2.
- Telli, A. (2016). İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Danıştay ve Yargı İdare Günü 148. Yıl Sempozyumu*, No:89

- Toklu, E. (2015). İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu*, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.
- Tunca, F. (2010). İdari Yargıda İstinaf, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 141. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu.
- Uğurlu, Y. (1998). Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:2 Sayı:1
- Ünlüçay, M.R. (2015). *Danıştay ve Yargı İdare Günü 147. Yıl Sempozyumu, Birinci Oturum Açılış Konuşması*.
- Üstün, G. (2016). İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt:22 Sayı:2, S: 13-38.

TEZLER

- Bağcı, B. (2009). Olağan Kanun Yolu Olarak İstinaf ve Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Savcısının İstinafta Rolü, *Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Sevinç, E. (2018). Türk İdari Yargı Alanında İstinaf Kanun Yolu, *Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Ünsal, C. (2013). Ceza Muhakemesinde İstinafın Gelişimi ve Denetim Muhakemesinin Yapılması, *Doktora Tezi, Polis Akademisi, Güvenlik Bilimleri Enstitüsü*.

İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://www.ksavukatlik.com/2019-yili-idari-yargida-istinaf-ve-temyize-iliskin-parasal-hadler/>
- https://www.oecd-ilibrary.org/governance/better-regulation-in-europe-france-2010/compliance-enforcement-appeals_9789264086968-10-en
- <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/Dergi/Dergi136/198/>
- https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015735.pdf
- <https://www.arasanhukuk.com/?p=2525>
- <https://vergiyedair.com/2019/02/16/idari-ve-vergi-yargisinda-parasal-sinirlar-2019-yili/>

<https://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html>

<https://oral.av.tr/yayinlarimiz/idariduru.pdf>

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/97950>

<https://danistay.gov.tr/upload/2018-Yili-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf>

https://danistay.gov.tr/upload/22_03_2018_125524.pdf

https://danistay.gov.tr/upload/17_03_2017_123330.pdf

<http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>

<http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2682019155449istatistik2017.pdf>

<http://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191126572016.pdf>

<http://samsunbim.adalet.gov.tr/>

<http://konyabim.adalet.gov.tr/>

<http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/>

<http://www.gaziantepbim.adalet.gov.tr/>

<http://www.erzurumbim.adalet.gov.tr/>

<http://www.ankarabim.adalet.gov.tr/>

<http://www.istanbulbim.adalet.gov.tr/>