



YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİMDALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN
YOLLARI**

ECE ÖZER

TEZ DANIŞMANI: DR. ÖĞR. ÜYESİ YILDIRIM TAYLAR

KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS

SUNUM TARİHİ: 17.06.2021

BORNOVA - İZMİR

2021

ÖZ

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

Özer, Ece

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı

Danışman: Dr. Öğrt. Üyesi Yıldırım Taylar

Mayıs, 2021

Hukuk devletlerinin yazılı bir anayasası ve bu anayasa kapsamında tüm hukuk dalları ile ilgili detaylı kanun ve mevzuat sistemleri bulunur. Vergi hukuku da bu hukuk dallarından bir tanesidir. Anayasası'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Hukuk devletlerinde idarenin her türlü iş ve işlemleri yargı denetimine tabidir. İdarenin iş ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması hukuk devleti olmanın bir sonucudur. Anayasa'mızda bu husus 125. maddede açıkça ifade edilmiştir.

İdarenin iş ve işlemlerine karşı yapılan yargı denetimi birden fazla aşamadan oluşmaktadır. Yapılan idari işlemin ilgili kanun ve mevzuata uygun olup olmadığının tam ve doğru bir şekilde tespiti bunu gerektirmektedir. İdarenin yapmış olduğu iş ve işleme karşı çıkan taraf ile işlemi yapan idare arasında vukuu bulan, uyuşmazlık konusu yapılan işlemin, kanun yoluna başvuru yapılarak yargı denetimine tabi tutulması ve çözüme kavuşturmasını gerektirir. İdari yargı sistemimizde kanun yolu; olağan ve olağanüstü kanun yolu olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Tez çalışmamızın konusunu Türk vergi yargısında olağan kanun yolları oluşturmaktadır. Bu kapsamda öncelikle vergi uygulamalarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari yolla çözüme kavuşturulma usul ve yöntemleri ele alındıktan sonra, vergi yargısında olağan kanun yolları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Bu kapsamda Türk vergi yargısının tarihsel gelişimi ve örgütsel yapısı anlatılmış, devamında 20.07.2016 tarihinde 6545 sayılı kanunla, olağan kanun yolu olarak yürürlüğe giren istinaf kanun yolunun ve diğer olağan kanun yolu olan temyiz tüm yönleriyle incelemesi yapılmıştır. Tezimizin son bölümünde ise istinaf ve temyiz müessesesinde, 6545 sayılı kanun ile yapılan düzenlemelerin, getiriliş amaçlarına ne derece uygun olarak çalıştığı hususunda performans değerlendirmesi yapılarak olağan kanun yollarında mevcut aksaklıklardan bahsedilmiş ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi yargısı, idari işlem, uyuşmazlık, kanun yolu, istinaf, temyiz.

ABSTRACT

ORDINARY REMEDY IN TAX JURISDICTION

Özer, Ece

Master of Public Law

Advisor: Asst./Assoc.(PhD) Yıldırım Taylar

May, 2021

There is a written constitution of the states of law and detailed laws and legislative systems related to all branches of law within the scope of this constitution. Tax law is one of these branches of law. In the 2nd article of our Constitution, it is stated that the State of the Republic of Turkey is a state of law. In the rule of law, all kinds of business, transactions and actions of the administration are subject to judicial review. The fact that the work and transactions of the administration are subject to judicial control is a result of being a state of law. This issue is clearly stated in the 125th article of our Constitution.

It requires that the transaction, which is the subject of the dispute, which arises between those who argue that the work and transactions of the administration are not correct and the administration that carried out the transaction, be subjected to judicial review and resolved by applying to a legal remedy. Legal remedy in our administrative jurisdiction system; It is subjected to a dual distinction as ordinary legal remedy and extraordinary law remedy. The subject of our thesis is the ordinary legal remedies in the Turkish tax jurisdiction. In this context, firstly, after discussing the procedures and methods of resolving the disputes arising in tax practices through administrative means, explanations were made about the ordinary legal remedies in the tax judiciary. In this context, the historical development and organizational structure of the Turkish tax jurisdiction were explained, and then the appeal law remedy, which entered into force as an ordinary legal remedy with Law No. 6545 as of 20.07.2016, and all aspects of the appeal, which is the other ordinary legal remedy, were examined. In the last part of our thesis, in the appeal and appeal institution, performance evaluation was made on the extent to which the regulations made by Law No. 6545 work in accordance with the purposes of its introduction, and the existing problems in ordinary legal remedies were mentioned and solutions were offered.

Keywords: Tax jurisdiction, administrative act, dispute, legal remedy, appeal remedy.

TEŞEKKÜR

Tez çalıőmasının planlanmasında, yazılmasında, yürütülmesinde ve tamamlanmasında ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi birikimi ve tecrübelerinden yararlandığım, çalıőmamı bilimsel temeller ışığında őekillendiren, sayın hocam Dr. Yıldırım TAYLAR'a teőekkürlerimi sunarım.

Ece ÖZER
İzmir, 2021



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunmuş olduğum “TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI” adlı çalışmanın, araştırma aşamasından tamamlanmasına kadar olan tüm süreçte, tarafımdan bilimsel ahlak, gelenek ve temellere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla doğrularım.

Ece Özer
İMZA

.....
Tarih



İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
TEŞEKKÜR METNİ.....	v
YEMİN METNİ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLO LİSTESİ	xii
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
KISALTMA LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE TÜRK VERGİ YARGISI

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI	4
A. Vergi Uyuşmazlığı Teriminin Kavramsal Açıdan İncelenmesi	4
B. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar	7
1. Vergi İdaresi (Vergi Alacaklısı)	7
2. Vergi Mükellefi-Vergi Sorumlusu (Vergi Borçlusı)	9
C. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuşu	11
D. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuş Nedenleri.....	12
1. Hukuka Aykırılık.....	13
a. Yetki Yönünden	13
b. Konu Yönünden	16
c. Şekil Yönünden.....	19
d. Sebep Yönünden	20
e. Amaç Yönünden.....	21
2. Vergi İncelemelerinden (İlave Vergi Tarhiyatı ve Ceza Salınması) Kaynaklı Uyuşmazlıklar.....	22
3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulamaları Sonucu Çıkan Uyuşmazlıklar 23	
4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi Sonucu Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar.....	24
5. Verginin Tebliği Aşamasında Çıkan Uyuşmazlıklar.....	25
6. Verginin Tahakkuku Sırasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	25

7. Verginin Tahsili Sırasında (Verginin Ödenmemesi İle İlgili) Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	26
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÇÖZÜM YOLLARI	26
A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yol İle Çözümüne Kavuşturulması	27
1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolu İle Uyuşmazlığın Çözülmesi.....	28
a. Hesap Hataları	29
b. Vergilendirme Hataları.....	30
2. İzaha Davet Müessesesi İle Uyuşmazlığın Çözülmesi.....	31
3. Pişmanlık ve İslah Müessesesi Kapsamında Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi	36
4. Cezalarda İndirim Müessesesi Kapsamında Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi	40
5. Uzlaşma Müessesesi Kapsamında Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi	42
a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	45
b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	47
6. Vergi Uyuşmazlıklarının Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi.....	48
7. Vergi Uyuşmazlıklarının VUK Dışında Diğer Alternatif Yollarla İdari Çözümü.....	50
a. Üst Makamlara Başvuru Müessesesi	51
b. Ombudsmanlık Müessesesi.....	51
c. Bilirkişilik Müessesesi	53
B. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yolu İle Çözümüne Kavuşturulması.....	54
1. Vergi Yargısının Fonksiyonları.....	57
a. Vergisel Uyuşmazlıkların Mevcut Kanun Hükümlerine Uygun Şekilde Çözümlemesi Fonksiyonu.....	57
b. Hukuki Hukuki İhtihat Oluşturma Fonksiyonu.....	58
c. Hukuki Güvenlik Sağlama Fonksiyonu	58
III. VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÖRGÜTSEL YAPISI ..	59
A. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi	59
1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi.....	59
2. Cumhuriyet Dönemi	60
B. Türk Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı.....	65
1. Vergi Mahkemeleri.....	67
a. Vergi Mahkemelerinin Görevleri.....	69
2. Bölge İdare Mahkemeleri	71
a. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri	72

3. Danıştay	72
a. Danıştay'ın Görevleri	73

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

I. KANUN YOLLARI	78
A. Kanun Yolu Teriminin Kavramsal Açıdan İncelenmesi	80
B. Kanun Yolunun Konusu ve Amacı	82
C. Kanun Yolları Çeşitleri	84
II. 2577 SAYILI KANUNDA 6545 s. KANUN İLE GERÇEKLEŞEN DEĞİŞİKLİKLER KAPSAMINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI	86
A. Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu	87
1. 6545 s. Kanun ile Gelen İstinaf Kanun Yolu Müessesesi Hakkında Literatür Araştırması	87
2. Türleri	89
a. Klasik (Geniş) Anlamda İstinaf	90
b. Dar Anlamda İstinaf	90
3. İstinaf Müessesesinin Getiriliş Gerekçesine Göre İşlevselliği Hakkında Uygulamada Yer Alan Farklı Görüşler	91
a. Olağan Kanun Yolu İstinaf Müessesesinin Getiriliş Gerekçeleri	92
b. İstinaf Kanun Yolu Lehine Öne Sürülen Görüşler	94
c. İstinaf Kanun Yolu Aleyhine Öne Sürülen Görüşler	97
4. 6545 s. Kanun Sonrası İstinaf Mahkemesi Olarak Uyarlanan Bölge İdare Mahkemelerinin Yapısı ve Görevleri	101
a. 6545 Sayılı Kanun Sonrası İstinaf İncelemesinde Görevlendirilen Bölge İdare Mahkemeleri	102
b. İstinaf Mahkemelerinin Yapısı	104
c. İstinaf Mahkemelerinin Görevleri	107
d. İstinaf Mahkemesi Organlarını Oluşumu ve Görevleri	108
e. BİM Başkanlar Kurulu'nun Yapısı ve Görevleri	108
f. BİM Dairelerinin Yapısı ve Görevleri	109
g. BİM Adalet Komisyonunun Oluşumu ve Çalışma Düzeni	110
h. BİM Müdürlükleri Oluşumu	111
i. İstinaf Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerinin Nitelikleri ..	111
5. 6545 s. Kanun ile Türk Vergi Yargısına Getirilen İstinaf Kanun Yolu Uygulaması	112
a. İstinaf Kanun Yoluna Taşınabilecek ve Taşınamayacak Kararlar	112

b.	İstinaf Kanun Yoluna Başvuru Usulü	115
c.	İstinaf İncelemesi ve Yargılama Usulü	118
d.	İstinaf İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar	119
e.	İstinaf Mercilerince İlk Derece Yargı Tarafından Verilen Kararda Gerekçeyi Reddedebilir mi?.....	123
f.	İstinaf Kararlarının Hukuki Niteliği	125
B.	Vergi Yargısında Temyiz Kanun Yolu	127
1.	Temyiz Kavramı.....	127
2.	Vergi Yargısında Temyiz Mercii	129
3.	Vergi Yargısında Temyiz Süresi	131
4.	Vergi Yargısında Temyizin Tarafları ve Temyiz Talebinde Bulunabilecekler 133	
5.	Vergi Yargısında Temyiz Kanun Yoluna Konu Edilebilecek Kararlar.....	135
a.	Danıştay Dava Dairelerince Verilmiş Olan Nihai Kararlarda Temyiz 136	
b.	Bölge İdare Mahkemelerince Verilmiş Nihai Kararlarda Temyiz.....	138
c.	İYUK 48/6. Maddesi Kapsamında Verilen Kararlarda Temyiz	138
d.	İsrar Kararlarına Karşı Temyiz	139
6.	Temyiz Edilemeyecek Kararlar	139
7.	Vergi Yargısı Açısından Temyiz Dilekçesi, Şekil-Usul Şartları ve Başvuru Mercii.....	140
8.	Temyiz Dilekçesinin Ön İncelemesi ve Dosyanın Tekemmülü.....	143
9.	Vergi Yargısında Temyiz İncelemesinin Kararın Yürütmesinin Durdurulmasına Etkisi	145
10.	Vergi Yargısında Temyiz Nedenleri (Bozma Kararları)	148
a.	Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması (Görevsizlik ve Yetkisizlik).....	150
b.	Hukuka Aykırı Karar Verilmesi.....	155
c.	Usul Hükümlerine Aykırılık	158
11.	Temyiz İncelemesi Sonucu Verilecek Kararlar	162
a.	Temyiz İncelemesi Neticesinde Kararın Onanması.....	162
b.	Temyiz İncelemesi Neticesinde Kararın Bozulması	163
12.	Temyiz İncelemesi Neticesinde Verilen Bozma Kararı Üzerine Yapılacak İşlemler	164
a.	İlk Derece Mahkemesinin Bozma Kararına Uyması ve Usuli Kazanılmış (Müktesep) Hak.	165
b.	İlk Derece Mahkemesinin Bozma Kararına Karşı Kararında İsrar Etmesi.....	166

13. Vergi Yargılamasında Temyizden Vazgeçme	167
III. VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARINDA YAŞANAN SORUNLAR	167
IV. TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARINDA YAŞANAN SORUNLAR VE BUNLARA GETİRİLEN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ..	169
A. Danıştay'ın İş Yükünü Azaltmak Amacıyla Getirilen İstinaf Mahkemelerindeki İş Yükü Sorunu	170
B. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Verilişindeki Güçlükler.....	177
C. Vergi Yargılamasında Delil Sisteminin İYUK'TAN Ziyade HUMK Hükümlerine Dayandırılması	179
SONUÇ VE ÖNERİLERİMİZ	182
KAYNAKÇA.....	185



TABLO LİSTESİ

TABLO-1: İllere Göre İdari Yargıda Görevli Mahkemeler.....	68
TABLO-2: 2020 Yılı Bölge İdare Mahkemesi İdari Dava ve Vergi Dava Dairesi Sayısı.....	71
TABLO-3: Vergi Türlerine Göre 2018 Yılı İnceleme Verileri (Tarih İstenilen Vergi/Kesilen Cezalar).....	76
TABLO-4: Türk İdari Yargısında Kanun Yolları	85
TABLO-5: Danıştay'ın Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları	95
TABLO-6: Danıştay'da Bulunan Dosyanın İncelenme (Görülme) Süresi	95
TABLO-7: Bölge İdare Mahkemelerinde Bulunan Dosya Sayıları	96
TABLO-8: Bölge İdare Mahkemelerinde Bulunan Dosyanın İncelenme (Görülme) Süresi.....	97
TABLO-9: 29.02.2016 Tarih ve 54 Sayılı (mülga) HSYK Kararı Uyarınca BİM'lerin Görevli Olduğu Yargı Çevresi	103
TABLO-10: Daire Sayıları İtibariyle BİM'lerin Güncel Dağılımı	104
TABLO-11: İstinaf Mahkemelerinin Teşkilat Yapısı	114
TABLO-12: 2016-2021 Yılı İdari, Vergi ve Tam Yargı Davalarında Parasal Sınırlar.....	171
TABLO-13: 2012-2019 Dönemleri arası, Bölge İdare Mahkemeleri Dosya Sayıları ve Dosya Bakma Süreleri.....	172
TABLO-14: 2012-2019 Dönemleri arası, Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları ve Dosya Bakma Süreleri	174

ŞEKİL LİSTESİ

ŞEKİL-1 Türk İdari Yargısının Genel Yapısı.....	65
ŞEKİL-2 Türk İdari Yargısının Örgütsel Şeması.....	65
ŞEKİL-3 Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü Payı (2016).....	175
ŞEKİL-4 Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü Payı (2017).....	175
ŞEKİL-5 Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü Payı (2018).....	176



KISALTMA LİSTESİ

AATUHK	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
AY	:Anayasa
AYM	:Anayasa Mahkemesi
BİM	:Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	:Bakınız
C.	:Cilt
E.	:Esas
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi yurt İçi Hasıla
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	:Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu
HSK	:Hakimler ve Savcılar Kurulu
İYUK	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:Karar
KDV	:Katma Değer Vergisi
KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KDKK	:Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
m.	:Madde
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
S.	:Sayı
s.	:Sayfa
s.s.	:Sayfadan sayfaya
T.C.	:Türkiye Cumhuriyeti
TÖU	:Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
Vb	:Ve benzeri
VDDK	:Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	:Vergi Usul Kanunu
VUKGT	:Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
2575 s. Kanun:	2575 sayılı Kanun Danıştay Kanunu
2576 s. Kanun:	2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi

Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

2577 s. Kanun :2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu

6545 s. Kanun :6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun



GİRİŞ

Vergi kanunları, vergilendirme ile ilgili işlemlerin vergi mükellefleri tarafından doğru bir şekilde uygulanmasını, vergi idaresinin de bu işlemlerin doğru uygulanıp uygulanmadığının eksiksiz bir şekilde kontrolünün yapılabilmesini sağlamaktadır. Vergi mevzuatımız genel anlamda çok detay ve karışık olmakla birlikte, ayrıca dinamik bir yapıya sahiptir. Vergi mevzuatının karışık olması ve sürekli güncellenerek değişmesinden ötürü, kanunların uygulama aşamasında gerek kanunlarda yer alan boşluklar ve gerekse de mevzuattaki yeniliklerin vergi mükelleflerince tam anlaşılmasına ve bunun sonucunda vergi idaresi ile farklı düşünmesine ve vergisel açıdan uyumsuzluğa düşmesine sebep olmaktadır.

Vergi uyumsuzlukları, verginin borçlusu olan vergi mükellefleri ile alacaklı konumundaki vergi idaresi arasında vergilendirmenin (verginin doğuşu, tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil) her aşamasında olabileceği gibi, ceza kesme/uygulama işlemleri ile de ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Genel olarak vergi uyumsuzluklarının çözümü iki yolla mümkündür. Bunlardan ilki idari yolla çözüm, ikincisi yargı yoluyla çözümdür.

Vergi mükellefleri/sorumluları vergi idaresi ile arasında doğan vergi uyumsuzluklarında genelde öncelikli olarak idari çözüm yolları ile uyumsuzluk konusu olayı çözüme kavuşturmak isterler. Aynı şekilde vergi idaresi de genellikle bu konuda aynı görüşte olur. Zira uyumsuzluğun idari aşamada çözüme kavuşturulması genel anlamda her iki taraf için de daha hızlı, kestirme, kolay ve daha masrafsız bir yol olabilecektir.

Anayasanın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti olma özelliğinden kaynaklı olarak (vergi) idare(s)i nin bazı istisnalar hariç her türlü iş ve işlemi için yargı yoluna gidilebilmektedir. Dolayısıyla kişinin hak ihlaline maruz kalması ve bu durumun doğurduğu olumsuz sonuçların, hak mahrumiyetlerinin ortadan kaldırılması devletin anayasal görevidir ve bu görev Hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

İlk derece mahkemelerinin olası yanlışlıklarının ve eksikliklerinin düzeltilebilmesi için verilen kararların bir üst mahkeme tarafından incelenmesi amacı ile modern yargı

sistemlerinde kanun yolları öngör÷lmüştür. 20.07.2016 Hukuk Muhakemeleri Kanununun yürürlüğe giren hükümleri ile yargı sistemimize istinaf kanun yolu girmiş ve üç dereceli bir sistem benimsenmiştir.

Kanun yolunun konusu, verilen bir karar veya hükmün bir üst mercide kontrol edilerek incelemesidir. Bu noktada kanun yolu, davanın taraflarınca kullanılabilen, mahkemelerin yanlış ya da yanlış olduğu iddia edilen kararlarının tekrar incelenmesini ve değiştirilmesini sağlayan bir hukuki yoldur.

İdari yargıda muhtemel uyuşmazlıkların çözümünü düzenleyen 2577 sayılı İYUK’nda kanun yolları konusunda herhangi bir tasnif yapılmamışsa da literatürde ikili bir ayrıma gidildiği gör÷lmektedir. Bu noktada yargılama hukukunda, mahkemelerin nihai kararlarının üst mahkeme tarafından denetlenmesi müessesesi olarak kanun yolu, doktrinde, “*olağan kanun yolları*” ve “*olağanüstü kanun yolları*” olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmektedir.

“Türk Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları” başlıklı tezimizde münhasıran vergi yargısında istinaf ve temyiz müessesesi değerlendirme konusu yapılmıştır.

Tezimizin birinci bölümünde vergi uyuşmazlıkları konusunda açıklama yapıldıktan sonra, idari çözüm yolları belirtilmiştir. Bu bölümde ayrıca Türk Vergi Yargısı açıklanarak ve yargı sisteminin örgütsel yapısı şematize edilmiştir.

İkinci bölümde ise olağan kanun yolları istinaf ve temyiz müessesesi hakkında hukuki ve uygulamaya yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Tezimizin son bölümünde ise olağan kanun yolu istinaf ve temyiz sürecinde yaşanan sorunlardan bahsedilmiş ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE TÜRK VERGİ YARGISI

Vergi kanunları, vergilendirme ile ilgili işlemlerin vergi mükellefleri tarafından doğru bir şekilde uygulanmasını, vergi idaresinin de bu işlemlerin doğru uygulanıp uygulanmadığının eksiksiz bir şekilde kontrolünün yapılabilmesini sağlamaktadır. Vergi mevzuatımız genel anlamda çok detay ve karışık olmakla birlikte, ayrıca dinamik bir yapıya sahiptir. Vergi mevzuatının karışık olması ve sürekli güncellenerek değişmesinden ötürü, kanunların uygulama aşamasında gerek kanunlarda yer alan boşluklar ve gerekse de mevzuattaki yeniliklerin vergi mükelleflerince tam anlaşılmasına ve bunun sonucunda vergi idaresi ile farklı düşünmesine ve vergisel açıdan uyumsuzlığa düşmesine sebep olmaktadır.

Vergi uyumsuzlukları, verginin borçlusu olan vergi mükellefleri ile alacaklı konumundaki vergi idaresi arasında vergilendirmenin (verginin doğuşu, tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil) her aşamasında olabileceği gibi, ceza kesme/uygulama işlemleri ile de ilgili olarak ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, vergisel uyumsuzluğun ortaya çıkması için tahakkuk etmiş bir verginin olması şartı aranmaz.

Genel olarak vergi uyumsuzluklarının çözümü iki yolla mümkündür. Bunlardan ilki idari yolla çözüm, ikincisi yargı yoluyla çözüm. Mükellefler ve vergi idaresi her zaman var olan bir vergi uyumsuzluğunun kolay ve masrafsız yoldan çözüme kavuşturulmasını isterler. Bu açıdan uyumsuzluk konusunun taraflarının -kolay ve daha az masraflı olması hasebiyle- ilk seçecekleri yol idari yolla vergi uyumsuzluğunun çözüme kavuşturulması olacaktır. Ancak ülkemizdeki vergi uyumsuzlukları ile ilgili fiili duruma bakıldığında zaman, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde açıklandığı üzere, çeşitli nedenlerden ötürü vergi uyumsuzluklarının çözümü çoğunlukla yargı yolu ile temin edilmektedir.

Vergi uyumsuzluklarına konu idari işlem ve eylemler hakkında yapılacak hukuka uygunluk denetimi ise idari yargı sistemi içerisinde görevli mahkemeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu fakülte, doktrinde, her ne kadar “*vergi yargısı*” olarak isimlendirilse de Türk Yargı Teşkilatı içerisinde ayrı bir örgüt olarak teşkilatlandırılmamıştır. Buna rağmen öteden beri vergi uyumsuzluklarının yargısal çözüm yolları anlamına gelen ‘mali kaza’, ‘mali mahkeme’, ‘mali yargı’, ‘vergi

yargısı' gibi terimler kullanılmıştır¹.

Tezimizin bu bölümünde vergi uyuşmazlıkları, vergi uyuşmazlıklarında çözüm yolları ile Türk vergi yargısının tarihsel gelişim süreci ve teşkilat yapısı hakkında güncel değerlendirmelere yer verilmiştir.

I. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Vergi uyuşmazlıkları, verginin borçlusu olan vergi mükellefleri ile alacaklısı konumundaki vergi idaresi arasında çeşitli sebep ve konulardan ötürü oluşan husumetlerdir.

Vergilendirme ile ilgili uyuşmazlıklar vergilendirmenin her aşamasında (tarh, tahakkuk, tebliğ veya tahsil) meydana gelebilir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için çeşitli yollar mevcuttur. Bu çözüm yollarının bir kısmı idari yolla, bir kısmı da yargı yolu kapsamında karşımıza çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, vergilendirme ile ilgili ortaya çıkan problemler kadar bu problemlerin hangi aşamada ortaya çıkacağı önem arz etmektedir. Bu kapsamda bu başlık altında ilerleyen başlıklarda ilk olarak vergi uyuşmazlıkları ve taraflar üzerinde durulduktan sonra, vergi uyuşmazlıklarına neden olan unsurlar ele alınacaktır.

A. Vergi Uyuşmazlığı Teriminin Kavramsal Açıdan İncelenmesi

Kavram olarak uyuşmazlık; herhangi bir konuya taraf olan kimselerin, taraf oldukları konu üzerinde farklı düşünce ve davranışlara sahip olmaları nedeniyle anlaşamamalarını ifade eder².

Vergileme, ekonomik, sosyal ve siyasi yönleri olan kanuni dayanaklarına göre idarece yapılan işlemlerdir. Vergileme işlemleri gerek yurt içi ve gerekse de yurt dışı gelişme ve değişimlere bağlı olarak vergi mevzuatında yapılan güncellemelerden dolayı sürekli olarak değişmektedir. Vergi mevzuatının genel anlamda mükellefler tarafından anlaşılması ve yorumlanmasında, ayrıca sürekli olarak mevzuatta yapılan

¹ YÜCE, Mehmet, Türk Vergi Yargısı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 41-43.

² ALTUNDEMİR, Mehmet Emin, "Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği", Uludağ Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, s. 8.

güncellemelerden dolayı kanunların uygulanması aşamasında mükellefler ile vergi idaresinin farklı düşüncelerine neden olmakta, bu durum vergi uyumsuzluklarının ve anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Daha somut bir ifadeyle, vergi idaresi ile vergi mükellefini karşı karşıya getiren ve mükellefin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyumsuzluklardır³.

Vergi uyumsuzluğu, mükellef ile mali idare arasında vukuu bulan anlaşmazlıklar olarak ifade edilebilir. Daha geniş ifadesi ile vergi uyumsuzluğu, devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergilendirme işlemlerini yaparken vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, hata ve bunun gibi nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi ve sorumlulukları arasında ortaya çıkan uyumsuzluklardır⁴.

Bilindiği üzere, vergi, kamu harcamalarının finanse edilmesinde devletin başlıca gelir kaynağıdır. Diğer yandan vergiler sayesinde devlet; ekonomik konjoktüre istediği anda etki edebilecek bir maliye politikası aracına araca sahip olur. Vergilendirme, ödeyen açısından bireysel mal varlığında meydana gelen bir azalma anlamı taşıdığından, mükellef ve sorumluların kamu idaresinin vergi talebi karşısında bir direnç ortaya koymaları kaçınılmazdır. Verginin yapısındaki cebirlik -ödeyenlerin rızasına bakılmaksızın alınıyor olması- unsurunun varlık nedeni, mükellef ve sorumlular tarafından gösterilen bu mukavemet olsa gerekir. Kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden toplanan vergilerin, mükelleflere hizmet olarak dönüşü çok daha dolaylı yoldan gerçekleşmekte bazı hallerde ise hiç gerçekleşmemektedir. Mükellef ve sorumluların verginin toplanması ve tekrar kamu harcaması olarak kendilerine dönmesi arasındaki korelasyonu açık şekilde gözlemleyememeleri, kendilerinin vergisel politikalara kuşku içinde bakmalarına neden olmaktadır. Diğer yandan, siyasi iktidarların uyguladıkları istikrarsız ve sistemsel bir bütün oluşturmayan vergi politikaları, mükellefler nezdinde vergi idaresinin prestij kaybına neden olmaktadır.

Hükümetlerin hızlı ve kolay bir gelir kalemi olarak gördükleri dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığını artırması, gelir dağılımının son derece bozuk

³ TURMANGİL, Civan, “*Vergi Davasının Hukuki Niteliği*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXXIX, Sayı 1-4, (1982-1987), s. 127.

⁴ TOSUNER, Mehmet/ARIKAN, Zeynep, *Vergi Uyumsuzluklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Neşe Ofset, 7. Baskı, İzmir, 2003, s. 2.

olduğu ÷lkemizde vergi ödeyenlerin hoşnutsuzluğunu had safhaya taşımaktadır. Yıllardır süregelen tercih hataları nedeniyle ağır bir iç-dış borç stoğu altında ezilen ÷lkemiz ekonomisinde, gelir dağılımının iyileştirilmesi ve kamu harcamalarına yeterli payın ayrılması gibi toplumsal refah için hayati önem taşıyan amaçlar geri plana itilmektedir. Devlet lehine düzenlenen vergi kanunlarının uygulama aşamasında, mükellef genellikle vergi ödemekte zorlanmaktadır. Bunun önlenmesi ise, ancak vergi adaletinin sağlanması ile mümkün olacaktır. Vergi sistemi ancak bir başka bireyin refah düzeyini azaltmaksızın, herhangi bir bireyin refah düzeyinin artırarak vergi gelirlerinin toplanabilmesi halinde etkin olabilecektir. Adalet de vergi reform önerilerinin temel prensiplerindedir. Vergi sistemi farklı bireylere yönelik nispi işlemlerinde adil olmalıdır. Vergi adaletinin yerleşmediği ÷lkelerde vergi uyumsuzlukları da had safhada olacaktır. Vergi adaleti esas itibarıyla vergi yükünün, bireyler ve fertler arasında, adil ölçülerle ve objektif hakkaniyet kaideleri dahilinde dağıtımını ifade ederse de, yasama organının teminine çalıştığı bu dengenin uygulamada bozulmaması şarttır⁵.

Nitekim bu hususların temini, yürürlükteki 1982 Anayasasında da garanti altına alınmıştır. Anayasanın 73. maddesinde; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alındıktan sonra, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği vurgulanmıştır. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulup kaldırılması ve değişikliğe uğratılabilmesinin yalnızca kanunla mümkün kılınması, normlar hiyerarşisi ilkesi gereğince bir otokontrol mekanizmasını devreye sokmaktadır. Normlar hiyerarşisi ilkesine göre, bir hukuk normu daha üzerinde bulunan bir norma ve en üst hukuk normu niteliğine sahip Anayasaya aykırılık teşkil edemez. Anayasadaki bu hüküm ile vergilendirme gibi taraflar açısından çok önemli sonuçlar doğurabilen bir alanın, idarenin kendi tasarrufuyla çıkarabileceği keyfi hükümlerle zedelemesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Anayasada yer alan bu hükümlerle amaçlanan, bir anlamda halkın iradesinin vücut bulduğu yasama organını vergisel yükümlülüklerin ihdasında etkin kılmaktır. Ancak,

⁵ İNEL, Nail, Türk Vergi Yargısı Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1973, s. 3.

bu Anayasal teminatlar bile zaman zaman Anayasanın ruhuna aykırı yasal düzenlemelerin ortaya çıkışını engelleyememektedir. Gelir dağılımını ve vergi ödeme gücüne göre mali yükümlülüklere katılım ilkesini hiçe sayan uygulamalar ülkemizde sık sık karşılaştığımız birer gerçekliktir. Gerçi hukuk sistemimizde, Anayasa Mahkemesi (AYM)'ce yapılan soyut ve somut norm denetimleri gibi Anayasal denetim mekanizmaları mevcuttur; ancak bu mekanizmaların yeterince etkin çalıştığından bahsedebilmek çok güçtür. Sistemimizdeki “yargıcın iddiayı ciddi bulması (somut norm denetimi)” veya “milletvekilinin yasayı Anayasaya aykırı bulması (soyut norm denetimi)” dışında bir yol olması nedeniyle Anayasaya bireysel başvuru yolunun açılması gerekir⁶. Anayasanın getirdiği bu hükümlerin idare tarafından ihlali, kanımızca ülkemizdeki vergi uyuşmazlıklarının temel gerekçelerinden birini oluşturmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının taraflarını mükellef ve vergi idaresi oluştururken; kaynağını genellikle vergiyi doğuran olay, mükellefiyet vergilendirme ve ceza uygulama aşamaları gibi farklı sebepler oluşturmaktadır.

B. Vergi Uyuşmazlıklarında Taraflar

Vergi uyuşmazlıklarının iki tarafı vardır. Bunlar vergi kanunlarının uygulayıcısı konumunda olan vergi idaresi ile kanunlardan uygulanmasından etkilenen vergi mükellefleridir.

1. Vergi İdaresi (Vergi Alacaklısı)

Vatandaşlardan vergi alma yetkisine sahip olan birimler, yani devlet ve kendilerine vergilendirme yetkisi verilen kamu kuruluşları vergi alacaklısıdır. Devlet kavramının hangi kurum ve kuruluşları kapsadığı hususunu kesin sınırlarla belirlemek çok zordur. Ancak bu tabirle işaret edilmek istenen oluşumlar, genellikle merkezi yönetime bağlı idareler ile katma bütçeli idarelerdir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin (a) fıkrasında, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri olarak tanımlanmış, aynı maddenin (b) bendinde ise, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer

⁶ SABAN, Nihal, Türk Vergi Sisteminin Etkinliği Araştırma Raporu, İstanbul, 2000, s.106.

alan kamu idarelerini ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Daha önce de ifade edildiği gibi devlet vergilendirme yetkisini Anayasa'nın 73. Maddesinden almaktadır. Bu yetkiyi çıkarmış olduğu vergi kanunları ve ayrıca tebliğ, sirküler gibi tali mevzuatlarla düzenlemektedir. Devlet, verginin tahsil işlemlerini yine kanunların gösterdiği yetkili vergi daireleri ve memurları aracılığıyla gerçekleştirir⁷.

VUK'un 4. maddesine göre, mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. Ancak, Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde mükelleflerin işyeri ve ikametgah adresleri ile il ve ilçelerin idarî sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir.

Diğer taraftan Devletin tanıdığı olduğu yetkiye istinaden il özel idareleri, belediyeler ve köyler gibi mahalli idareler de bir takım vergi, resim ve harçlar bakımından alacaklı konumundadırlar. Nitekim 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un "Kanundaki Terimler" başlığını taşıyan 3. maddesinde;

"...Alacaklı âmme idaresi terimi: Devleti, vilâyet hususi idarelerini ve belediyeleri, Tahsil dairesi terimi: Alacaklı âmme idaresinin bu Kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını.... ifade eder" hükmüne yer verilmek suretiyle yerel idarelere de vergi alacaklısı hüviyeti kazandırılmıştır.

Devlet eliyle kanunların uygulanması sırasında vergisel açıdan çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresinin tutumundan kaynaklanan uyuşmazlıklar; vergi kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya kanunların uygulanmamasından meydana gelmektedir⁸. Verginin alacaklısı konumunda olan devlet, yazılı mevzuatın uygulanmasını mükelleflere nazaran daha rijit esnek olmayan bir yaklaşım sergileyerek hazine lehine bir yaklaşım göstermektedir. Bu yaklaşım tarzı

⁷ ÖNCEL, Huriye, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi", Aydın Adnan Menderes üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2020, s. 5.

⁸ ARMAĞAN, Ramazan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 216.

ise mükelleflerin mevzuatı uygulama şekliyle belirli zamanlarda örtüşmeyebilmektedir. Haliyle bu da çözüme muhtaç bir uyuşmazlık olarak karşımıza çıkabilmektedir.

Vergi alacaklısı sıfatıyla devlet ve kendilerine vergilendirme yetkisi tanınmış diğer idareler, mükellefler tarafından yaratılan vergi uyuşmazlıklarının muhatabı olmaları hasebiyle taraf konumundadırlar. Çeşitli evreleri bulunan idari bir işlem niteliğindeki vergilendirme süreci esnasında, vergi mükellefleri veya sorumlular, haklarında yapılan idari işlemi yargı mercilerine taşımakta ve hısım (davalı) olarak da ilgili vergilendirme işlemini yapan kamu idari merciini göstermektedirler.

VUK'un 377/2. maddesi hükmüne göre vergi daireleri tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Aynı maddenin izleyen fıkrasında, "*...belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır...*" hükmüne yer verilmek suretiyle belediyelerin de vergi uyuşmazlığında davacı konumuna geçebileceğine işaret edilmektedir.

Mezkur maddenin izleyen fıkralarında; vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairelerinin, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca (GİB) belirlenen tutarları aşan davalarda, GİB'in (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvaffakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemeyecekleri, GİB'in, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebileceği belirtilmiştir. Söz konusu hükümler vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairelerinin vergi mahkemesinin aleyhteki kararları karşısında, (belli tutarların üzerindeki davalar için GİB'in muvaffakatını almak kaydıyla) temyiz yoluna gidebileceklerini ortaya koymaktadır.

2. Vergi Mükellefi-Vergi Sorumlusu (Vergi Borçlusu)

Vergi uyuşmazlığının diğer tarafı olan vergi mükellefinin tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 8. maddesinde yapılmıştır. Buna göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.

Uyuşmazlığın bir tarafı olan mükellef gerçek kişi olabileceği gibi şirket tüzel

kişiliği de olabilmektedir. Uyuşmazlığın tarafı olan vergi mükellefi her bir vergi kanununun ilgili maddesinde açıklanmıştır. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre mükellef, ilgili kanunun "Mükellefler" başlıklı 3. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre maddede belirtilen gerçek kişiler gelir vergisinin mükellefleri olarak belirtilmiştir. Diğer taraftan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre mükellef, ilgili kanunun "Mükellefler" başlıklı 2. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre maddede belirtilen tüzel kişiler kurumlar vergisinin mükellefleridirler.

Devlet ne kadar hazineci yaklaşım göstererek kanunların uygulamasında katı davranırsa mükellefler de olabildiğince az vergi ödemeye meyillidir ve bunun için çaba sarfederler. Bu davranış bazen kanunların yanlış yorumlanması, bazen kanunlardaki yoruma açık konuların mükellefin kendi lehine kullanmaya çalışılması ve bazen de kanunun dolanılması ile vücut bulmaktadır. Vergi idaresinin kanunu mükelleflere nazaran çok daha rijit uygulamasının sonucu olarak böylesi durumlarda mükellef adına, yapılan işlemlerden dolayı ceza kesilebilmekte veya cezalı vergi tarhiyatı yapılabilmektedir. Vergi mükellefi adına vergi mevzuatına aykırı olduğu iddiasıyla tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme-tahsilat aşamasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

VUK'un 8. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan, "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "*mükellef*" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." hükmü ile vergi kanunlarının uygulamasında vergi sorumluları aynen mükelleflerin tabi oldukları esaslara bağlı kılınmışlardır.

Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişiler VUK'un 8/2. maddesine göre vergi sorumlusu addedilmişleridir. Maddede dar bir yorumla vergi sorumlusunun yalnızca "verginin ödenmesi" hususundaki görevinden bahsedilmiştir. Vergi sorumlusu, vergi ödevi dışında, verginin tahsili, bildirimde bulunma, beyanname verilmesi, defter tutulması gibi ödevleri de üstlenir. Yine aynı maddeye göre, mükellefin uymak zorunda olduğu şekil ve usuller, vergi sorumlusu için de geçerlidir. Aşağıda sayılanları, VUK ve diğer vergi kanunları gereğince vergi sorumlusu olarak kabul edilen kişilere örnek olarak gösterebiliriz:

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 94. ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nin 15. maddesi uyarınca yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi

yapmak zorunda olanlar,

- 3568 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 9. Maddesi kapsamında tevkifat yapmak zorunda olanlar,

- VUK'nun 10. maddesi uyarınca tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri, yine aynı kanunun 12. maddesi uyarınca mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar,

- Tasfiye memurları ve iflas idaresi de vergi sorumluları arasında sayılabilir.

C. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuşu

Vergilendirme beyan esasına ve/veya kesinti yöntemi (tevkifat/stopaj) ile yapılmaktadır. Vergi mükelleflerinin kendi beyan ettikleri veya kanunda adlarına stopaj yapılması gerektiği veyahut kendilerinin tevkifatlı fatura kesmesi gerektiği hususlarının açık ve anlaşılır olduğu durumlarda idare ve mükellef arasında vergi uyuşmazlığı söz konusu olmamaktadır. Ancak vergilendirme süreçlerinde gerek vergi idaresinin ve gerekse de vergi mükelleflerinin çeşitli hatalarından ötürü taraflar arasında vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirdiğimiz sorunlar doğabilmektedir.

Mükelleflerin uygulamada olan vergi kanunlarının Anayasaya, tüzük ve yönetmeliklere aykırı olduğu iddiasıyla yapmış olduğu başvurulardan dolayı da vergi uyuşmazlıkları doğabilmektedir⁹.

Diğer taraftan vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması için ortada bir verginin olması şart değildir. Vergilendirme sürecinde matrah tespitinin gerçekleştirilmesinden itibaren vergi uyuşmazlığı doğabilir. Tarafların itiraz edecekleri bu durum doğduğunda, bu aşamada vergi uyuşmazlığından söz edilebilir¹⁰. Ancak vergi uyuşmazlığından bahsedilebilmesi için uyuşmazlığın taraflarından en birinin diğer

⁹ KILINÇ, Furkan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İstinaf Kanun Yolu", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2017, s. 9.

¹⁰ BOZDOĞAN, Kübra, "Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi", Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, Denizli, 2018, s. 5.

tarafın kabul etmeyeceği bir işlem yapmış olması ve diğer tarafça kabul görmemesi gerekmektedir.

D. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuş Nedenleri

Vergi mükellefleri ve devlet yapılan vergisel işlemlerle ilgili her zaman mutabık kalmayabilir. Taraflardan biri diğerinin yapmış olduğu iş ve işlemi çeşitli saiklerle kabul etmeyebilir ve bu da vergilemede uyuşmazlık olarak karşımıza çıkabilir.

Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünmediği birçok husus, değişik nedenlerle gündeme gelmektedir. Bunun yanı sıra, vergi daireleri kanunları çoğu kez dar anlamda yorumlamakta ve yükümlülere de suçlu gözüyle bakılmaktadır¹¹.

Ulusal ve uluslararası ekonomide yaşanan gelişmeler neticesinde vergi kanunlarının sık sık değişmesi, değişen kanunların idare ve mükellef tarafından anlaşılmasında ve yorumlanmasında yaşanan sorunlar, vergi memurlarının aşırı devletçi tutumları ve mükelleflerin az vergi ödeme güdülerinin yüksek olması vergi uyuşmazlıklarının temelini oluşturmaktadır¹².

Vergi dairesi ile mükellefler arasında başlıca; yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında vergi uyuşmazlıkları ile karşılaşmaktadır. Yükümlülüğe ilişkin sorunlar, verginin matrahının tespiti, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ve yükümlünün şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Ceza kesmeye bağlı sorunlar vergi suç ve cezalarına ilişkindir. Tahsil sorunları ise, tebliğ edilen ödeme emrine karşı ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen ya da kısmen ödemediği ya da bu borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır¹³.

Vergi uyuşmazlıklarının nedenlerini, vergilendirme işleminin hukuka aykırı aykırı olması, vergi incelemeleri neticesinde vergi/ceza salınması, vergi ve cezaların idarece hatalı olarak uygulanması, mükelleflerce vergi matrahının eksik beyan edilmesi veya verginin ödenmemesi/eksik ödenmesi ve bunun gibi nedenler olarak sıralayabiliriz.

¹¹ EDİZDOĞAN, Nihat/TAŞ, Metin, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993, s. 180.

¹² KILINÇ, s.10.

¹³ ALPTÜRK, Ercan, Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri, <https://www.xing.com/communities/posts/vergi-uyusmazliklarinin-nedenleri-1002155536>, (E.T: 26.03.2021).

1. Hukuka Aykırılık

İdari işlem, hukuk sistemi tarafından kendisine tanınmış kamu gücünü kullanarak, tek taraflı irade açıklamasıyla kamu hizmetlerini yürütmek maksadı ile bir idari makam tarafından kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir¹⁴.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu(İYUK)'nun "İdari Dava Türleri Ve İdari Yargı Yetkisinin Sınırı" başlıklı 2. Maddesinin 1. Fıkrasında idari dava türleri sayılırken iptal davalarının açıklayan (a) bendinde "*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından...*" iptal davası açılacağı açıklanmıştır. Diğer bir ifade ile herhangi bir idari işlemin; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönünden hukuka uygun olması şarttır¹⁵.

Vergilendirme işlemi de bir idari işlem olduğundan yukarıda sayılan beş unsurun hepsinde veya birkaçında hukuka aykırılık teşkil edecek durumlar ortaya çıktığında uyuşmazlık ortaya çıkacaktır¹⁶.

Vergilendirme işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu idari bir işlem olduğundan¹⁷ yukarıda sayılan unsurlardan herhangi birinde eksiklik bulunması durumunda ilgili kanun gereği söz konusu işlem hakkında iptal davası açılabilir. Dolayısıyla bu durumların varlığı vergi uyuşmazlığının yargı yoluna taşınması ve çözüm mercii olarak yargı organlarının seçilmesini gerektirir.

Vergi uyuşmazlıklarına neden olan hukuka aykırılık nedenlerini beş başlık altında aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

a. Yetki Yönünden

Yetki, kamu gücünü kullanarak, tek yanlı irade beyanı ile idare işlem yapabilme

¹⁴ CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2010, s. 528.

¹⁵ ÖNCEL, s. 8.

¹⁶ BAKİ, Mehmet, Hanefi, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008, s. 7.

¹⁷ TOSUNER/ARIKAN, (Türk Vergi Yargısı), s. 62.

iktidarıdır ve her türlü idari makam için, kendi görev alanını gösteren hukuk kuralları tarafından belirlenir. Kamu makamlarına bu kurullarla tanınan yetkiler, kimi işlemleri, belli bir alan ve konuda, hukuka uygun olarak, yapabilme yeteneğini ifade eder¹⁸.

Vergilendirme yetkisi kaynağını Anayasadan almaktadır. Anayasanın 73. Maddesine göre vergi bir ödev olarak düzenlenmiştir. Aynı maddeye göre vergi, resim harç ve benzeri yükümlülüklerin ancak kanunla koyulup kaldırılabilmesi ve değiştirilebileceği açıklanmıştır. Buna göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasına verginin kanuniliği ilkesi denir¹⁹. Yine Anayasanın 7. Maddesine göre yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olan vergi idaresinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme güç ve yeteneğine yetki denilmektedir²⁰.

Diğer taraftan Anayasanın 8. Maddesine göre yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılıp yerine getirileceği açıklanmıştır. Anayasaya göre idarenin kanunla düzenlenmesi ilkesi gereğince, idare adına yetkiyi kullanacak makam ve kişilerin de kanun ile belirlenmesi gerekmektedir²¹.

İdare hukukunda yetkiler; kullanılması zorunlu, devredilmez ve vazgeçilmezdir. Yetki kuralları genişletici yoruma tabi tutulamaz. Dar yorumlamaya tabi tutulmalıdır. Yetki sakatlıkları, özel kişi tarafından işleme onay verilerek düzeltilemez. Yeniden yapılması gerekir²².

Vergi işlemlerinin geçerli olabilmesi için yetki yönünden hukuka uygun olarak yapılmaması söz konusu olabilir. Vergilendirme işlemlerinin yetki yönünden hukuka

¹⁸ CANDAN, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 131.

¹⁹ DOĞRUYOL, Celal, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 31.

²⁰ KIZILOT, Şükrü, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, 14. Baskı, s. 47.

²¹ TOSUNER/ARIKAN, (Türk Vergi Yargısı), s. 62.

²² ÖZCAN, Zeynep, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari ve Yargı Aşamasının Karşılaştırılması ve Verginin Tarafları Açısından Değerlendirilmesi", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2015, s.10.

aykırılığının dört ayrı görünümü bulunmaktadır. Bunlar; yer, zaman, kişi ve konu bakımlarından yetkisizlik halleridir²³.

- **Yetkinin Konu Bakımından Aşılması:** Anayasa ve kanunların bazı idari makamlara karar alma yetkisini sadece belirli bir coğrafi alanda verdiğiinden; bir idari makamın hangi yerde hangi coğrafi alanda karar alamaya yetkili ise orada karar alabilmesi durumunu ifade eder²⁴. Vergi Hukuku bakımından ise, tarh yetkisinin konu bakımından aşılması, bir vergi dairesinin, tarh, tahakkuk ve tahsili ile görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergi ile ilgili olarak tarh işlemi yapılması durumunda söz konusu olur. Örneğin; gelir vergisi tarhına yetkili olan vergi dairesinin emlak vergisi tarh etmesi veya tersi, böyledir²⁵.

- **Yetkinin Yer Bakımından Aşılması:** Anayasa ve kanunların bazı idari makamlara karar alma yetkisini sadece belirli bir coğrafi alanda verdiğiinden; bir idari makamın hangi yerde hangi coğrafi alanda karar alamaya yetkili ise orada karar alabilmesi durumunu ifade eder²⁶.

VUK'nun "Vergi Dairesi" başlıklı 4. Maddesinin 2. Fıkrasına göre, mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. Ancak fıkranın devamında Maliye Bakanlığına gerekli görülen bazı hallerde yetkili birimleri belirleme yetkisi verilmiştir.

Vergi dairelerinin, kendilerine ayrılan yetki alanları (coğrafi bakımdan yetki sınırları) dışındaki vergi dairelerine bağlı bulunan vergi mükellefleri hakkında tarh işlemi yapmaları durumunda, tarh yetkileri yer bakımından aşılarak kullanılmış; dolayısıyla yetki unsuru bakımından hukuka aykırı tarh işlemi tesis edilmiş olur²⁷.

- **Yetkinin Zaman Bakımından Aşılması:** Zaman bakımından yetki, bir idari

²³ OKTAR, S. Ateş, "Vergi Hukuku", Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 390.

²⁴ GÖZLER, Kemal, "İdare Hukukuna Giriş", Etkin Kitabevi 6. Baskı, Bursa, 2007, s. 123.

²⁵ CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu", Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, s. 139.

²⁶ GÖZLER, İdare Hukukuna Giriş, s. 123.

²⁷ CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu", Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, s. 140.

makamın hangi süre içinde karar almaya yetkili ise o sürede karar alabilmesi durumunu ifade eder²⁸. Bu yetkinin aşılması ise belirlenmiş süre başlamadan veya bittikten sonra kullanılmasıdır. Vergi Hukukunda, yetkisizliğin bu haline, zamanaşımı süresi dolan vergilerle ilgili tarh işlemi yapılması örnek olarak verilebilir²⁹. VUK’da verginin tarh ve tebliği için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ise verginin tahsili için öngörülen tahakkuk ve tahsil zamanaşımı süreleri geçtikten sonra verginin tarh ve tebliği, tahakkuku ve tahsili mümkün değildir. Aksi takdirde, zaman bakımından yetki aşımı söz konusu olur³⁰.

- Yetkinin Kişi Bakımından Aşılması: İdare adına karar alacak kişinin yetkisi bulunan bir konuda karar alabilmesi pek tabiidir. Eğer, kişi, idare adına yetkisi bulunmayan bir konuda karar alırsa, bu karar kişi bakımından yetkisizliğe yol açar. Yetki gaspı da denilen bu durumda, yetkisiz kişinin aldığı karar yok hükmündedir. Yok hükmünde olan işlemler ise her zaman idarece geri alınabilecekleri gibi, herhangi bir hak doğurmayacaklarından, her zaman iptal davasına da konu olabilirler. VUK’un 120. maddesinde vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürünün, vergi dairesi başkanlığı olan yerlerde ise Vergi Dairesi Başkanının karar vereceği hükmüne yer verilmiştir. Başka bir memurun düzeltme kararı vermesi kişi bakımından yetkisizlik halini göstermektedir³¹.

b. Konu Yönünden

Bir hukuki işlemin “konu”su, onun doğurduğu hukuki sonuç yani hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir. İdari işlemin onu unsuru bakımından hukuka aykırı olmasına konu unsurunda sakatlık denir³².

Anayasaya göre vergiler sadece kanunla koyulup kaldırılır veya değiştirilebilir.

²⁸ GÖZLER, İdare Hukukuna Giriş, s. 123.

²⁹ CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu”, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, s. 141.

³⁰ ÖZCAN, s. 11-12.

³¹ OKTAR, s.391.

³² GÖZLER, Kemal/KAPLAN, Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım,16. Baskı, Bursa, 2015, s. 348-349.

Vergilerin ne üzerinden alınacağı³³, konusunun ne olacağı da ilgili kanunları ile belirlenmektedir.

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda gösterilmiş olmadıkça, herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem ya da iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur³⁴. Diğer bir ifade ile vergi idareleri, konu olarak kapsamında olmayan bir vergiyi alamayacağı gibi, konusunda belirtilen ögelere farklı bir yorumla yaklaşp kıyaslama ile bazı iktisadi unsurların vergilendirilmesini gerçekleştiremez³⁵.

Verginin konusu kavramı sadece vergilendirme işleminin kapsamını değil, aynı zamanda uygulanacak olan işlemin sebeplerini ve amacını da göstermektedir³⁶. Vergilemede sebep-amaç unsuru birbiri ile bağlantılı ve birbirini tamamlayıcı özelliktedir ve öyle olmalıdır.

Bu kapsamda bir vergilendirme işleminin gerçekleşmesi için bağlı olduğu vergi kanununda açıklanan konu dahilinde kalması gerekmektedir. Aksi takdirde konu yönünden hukuka aykırı durum oluşur³⁷.

İdari bir işlem olan vergilendirme işlemlerinin konu yönünden sakatlanmasına neden olan durumları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşlemin Konusunun İmkansız Olması: İdari işlemin konusunun beklenen sonucu gerçekleştirebilir nitelikte olması beklenir. İdari işlemin konusu imkansız ise örneğin memur olarak atanan kişi daha önce ölmüş ise, atama işlemi konu unsuru

³³ TOZDUMAN, Gökhan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2019, s. 6.

³⁴ KIZILOT, Şükrü, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Cilt 3, Yaklaşım Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 1991, s. 38.

³⁵ KIZILOT, (VUK Uygulaması), s. 38.

³⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2005, s.153.

³⁷ TOSUNER/ARIKAN, (Türk Vergi Yargısı), s. 65.

bakımından hukuka aykırıdır ve bu sebeple iptal edilir³⁸. Aynı şekilde vergilendirme ile ilgili işlemin konusunun uygulanmasının imkan dahilinde olması gerekir. Örneğin özel kanunlarda muaf olmuş bir derneğe genel kanunlardaki hükme dayanılarak vergi salınması³⁹ işlemin konusunun imkansız olmasına örnek olarak gösterilebilir.

- İşlemin Konusunun Kanuna Aykırı Olması (Kanunun İhlali): İdari işlemin içeriği ile bu işlemin uymak zorunda olduğu kuralların içeriği arasında bir çatışma varsa ortada bir kanuna aykırılık halinin olduğunu söyleyebiliriz⁴⁰. Aynı şekilde vergilendirme işleminin Anayasaya ve kanuna aykırı olması durumunda yapılan işlemin geçerliliği söz konusu olmaz.

- İşlemin Konusunun Sebep ile Konu Arasındaki Kanunun Öngördüğü İlliyet Bağından Yoksun Olması: İdari işlemlerin sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Zira çoğunlukla hukuk kuralları, hangi sebeplerin hangi sonuçları doğuracağını yani belli bir sebebin varlığı halinde yapılacak işleminin konusunun ne olacağını tespit etmektedirler. Yani birçok halde sebep ile konu arasında hukuk kurallarıyla öngörülmüş bir illiyet bağı vardır. İşte bu illiyet bağının bulunmaması, yapılan işlemin hukuka aykırı olması sonucunu doğurur. İşlemin sebebi ile konusu arasında kanunun öngördüğü illiyet bağı yoksa o işlem hem sebep hem de konu unsuru bakımından hukuka aykırı hale gelir⁴¹.

Bu bakımdan vergilendirme işlemi açısından bu illiyet bağının bulunmaması vergilendirme işlemini konu bakımından hukuka aykırı hale getirir. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe benzer vergi kanunlarının kanun kapsamına alınması doğru değildir⁴².

- Sebep ile Konu Arasında Ölçsüzlük Bulunması: Bir idari işlemin konu unsuru bakımından hukuka aykırı olmaması için, bu işlemin sebep ve konu unsurları arasında illiyet bağının bulunması her zaman yetmez; aynı zamanda işlemin konusu ile sebebi arasında aşırı bir oransızlığın da bulunmaması gerekir⁴³.

³⁸ GÖZLER/KAPLAN, s. 349.

³⁹ BAKİ, s. 9.

⁴⁰ GÖZLER/KAPLAN, s. 350.

⁴¹ GÖZLER/KAPLAN, s. 352.

⁴² ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, Etkin Kitabevi Yayınları 16. Baskı, Ankara, 1998, s. 52.

⁴³ GÖZLER/KAPLAN, s. 352-353.

c. Şekil Yönünden

Şekil, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradenin kendisiyle açıklandığı şeydir. Şekil dendiği zaman, hukuki işlemin içeriği değil, bu işlemin içinde yer aldığı şey anlaşılır⁴⁴.

Şekil unsuru, bir vergilendirme işleminin usulü, yapılış sürecine ilişkin başından sonuna kadar işletilmesi gereken kuralları ve ortaya çıkış biçimini belirtir. Şekil unsurunda, vergi işleminin içeriğine dair bir hüküm bulunmazken, kanunlarda bulunan talimatlar işlemin biçimine dairdir⁴⁵.

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar izlenmesi ve uyulması gereken yol, usul hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade eder. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işleminin belirli usul kurallarına göre yapılması hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini sağlar, hem de vergi alacağının güven altına alınması için vergi idaresine izlenmesi gereken yolu gösterir⁴⁶.

Her şekil kuralına aykırılık, vergilendirme işlemi aynı derecede sakatlamamaktadır. Bu nedenle şekil kurallarına aykırılığı asli ve tali olmak üzere ikiye ayırmaktayız. Asli şekil kurallarına aykırılık işlemi, vergilendirme işlemi şekil yönünden hukuka aykırı kılar. Vergilendirme işleminin esası üzerinde etkili olmayan tali şekil kurallarına aykırılık ise, yapılan işlemin sakatlanmasına neden olmamaktadır⁴⁷.

Vergilendirmenin her aşaması ilgili kanunlarında belirtilen ve kayıt altına alınan şekliyle yürütülmesi gerektiği açıkça ifade edilir. Zira vergi bir taraftan alacaklı olan devleti ilgilendirirken, diğer taraftan borçlu olan vergi mükellefini ilgilendiren iki taraflı bir işlemdir. Vergilendirme işlemi sırasında şekil şartlarının sağlanmış olması adına yükümlülük ve sonuç doğuracak tüm vergisel işlemlerin yazılı ve imzalı olarak beyan edilmesi, bildirilmesi teslim alınması gerekir.

⁴⁴ GÖZLER/KAPLAN, s. 326-327.

⁴⁵ TOZDUMAN, s. 7.

⁴⁶ <https://www.xing.com/communities/posts/vergi-uyusmazliklarinin-nedenleri-1002155536>, (E.T: 26.03.2021).

⁴⁷ TOSUNER/ARIKAN, (Türk Vergi Yargısı), s. 64.

Zira Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelenmesi ve bu belgenin de yasada belirtilen sürede kanuni defterlere kayıt zorunluluğu esasına dayanmaktadır. Buna göre vergilendirme işlemlerine taraf olan mükelleflerin defter kayıtlarına bağlı olarak oluşturdukları beyanlarını, düzenledikleri veya aldıkları belgelerle ispat etmesi, “belgesiz kayıt olmaz” kaidesine tüm muhasebe kayıtlarının belgelendirilmesi, bu noktada kayıt ve belgelerin birbiriyle de ayrıca uyumlu olması gerekmektedir⁴⁸.

Vergilendirme işleminin şekil açısından hukuki aykırılıklarına baktığımızda, bir işlemin yazılı olarak bildirilmemesi, yetkilinin vergilendirmeyi ilgilendiren belgeyi imzalamaması, vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girişilmesinden kanunda öngörüldüğü durumlarda hazırlayıcı işlemlerin kanuna uygun bir şekilde yapılmaması veya hiç yapılmamasından kaynaklanmaktadır⁴⁹.

d. Sebep Yönünden

Sebep idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkidir. İdari işlemin sebep unsuru, yani idareyi işlem yapmaya sevk eden etkenler, idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alırlar. İdarenin bir işlemi yapabilmesi için onu yapmaya yetkili olması yetmez; ayrıca onu yapmaya bir sebebi de olmalıdır⁵⁰.

İdari bir işlem olan vergilendirmenin sebep yönünden hukuka ve kanunlara aykırı olması vergi uyuşmazlığının diğer bir sebebidir ve işlemin iptal nedeni olabilmektedir. İdarenin bütün tasarruflarının, özel hukuktakinden çok daha geniş ve esaslı bir sebebe dayanması gerektiği genel olarak kabul edilmiştir. İdari işlemin dayanağını ya da bir nevi gerekçesini oluşturan sebep unsuru, idareyi belli bir işlem yapmaya yönelten ve nesnel hukuk kurallarınca idari işlemin yapılmasından önce belirlenmiş bulunan durum, olay ve işlemler olarak tanımlanmaktadır⁵¹.

İdare yaptığı işlemi hukuka uygun ve gerçek sebeplere dayandırmak zorundadır.

⁴⁸ ÖZDEMİR, Serkan, Türk Vergi Hukukunda Belgeler ve Uygulama Sonuçları, Seçkin Yayınlar, Ankara, 2021, s. 22.

⁴⁹ TOSUNER/ARIKAN, (Türk Vergi Yargısı), s. 55.

⁵⁰ GÖZLER/KAPLAN, s. 344.

⁵¹ OKTAR, s. 392.

Hukuki sebep, idarenin yürürlükteki kanun hükümlerine uygun işlem yapmasını; gerçek sebep ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. İdarenin vergilendirme işlemini dayandırdığı sebebin gerçek olmaması veya gerçek olsa bile kanun hükmüne uygun olmaması halinde sebep yönünden hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır⁵².

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın başka bir anlatımla, maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına tipiklik denilmektedir⁵³. Mesela, serbest meslek kazancı elde etmediği halde bir kişiye vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi, söz konusu işlemin hukuki olarak sebep yönünden sakat olması sonucu doğuracaktır.

e. Amaç Yönünden

Amaç, idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuç, idari işlemi yapan kişinin bu işlemle ulaşmak istediği sonuç konusunda zihninden geçen niyet ve düşüncelerdir. Amaç, idari işlemin sübjektif unsurudur⁵⁴.

Devlet Anayasadan almış olduğu yetki kapsamında çıkarmış olduğu vergi kanunları ile karşılıksız olarak ve kamu yararını gerçekleştirmek üzere vergi koyar. Anayasada vergilendirmenin amacının kamu giderlerini karşılamak olduğu yazılmıştır. Yani vergi ödevi Anayasaya amacı ile birlikte konulmuştur. Diğer taraftan vergi kanunları ihdas edilirken gerekçeleri ile birlikte oluşturulmaktadır. Dolayısıyla vergilendirmenin amaçsız olarak yapılması imkan dahilinde değildir.

Vergi idaresinin kanunda sebebi açıkça gösterilen işlemi yapıp yapmama konusunda bir takdir yetkisi olmadığından işlemi yapacaktır. Bu nedenle işlemin amaç yönünden kamu yararına uygun olarak yapılıp yapılmadığı araştırılmaz. Kanun, sebebin gerçekleşmesi halinde kamu yararının da gerçekleşeceğini varsaymıştır. Sebep işlemi kanunda açık değilse işlemin kamu yararı amacı doğrultusunda yapılması gerekir⁵⁵.

⁵² ARMAĞAN, Ramazan, “*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme*”, Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz-Aralık 2007, s. 163.

⁵³ KIZILOT, (Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları), s. 49.

⁵⁴ GÖZLER/KAPLAN, s. 364.

⁵⁵ TOSUNER/ARIKAN, (Türk Vergi Yargısı), s. 66.

2. Vergi İncelemelerinden (İlave Vergi Tarhiyatı ve Ceza Salınması) Kaynaklı Uyuşmazlıklar

Yoklamada vergi idaresi mükellefiyete ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları dış görünüşleriyle araştırmaktadır. Vergi idaresi vergi alacağını sağlıklı bir biçimde belirleyip tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapma ihtiyacı duyabilmektedir. İşte bu ayrıntılı araştırmaya vergi incelemesi denilmektedir. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır⁵⁶.

VUK'un "Maksat" başlıklı 134. maddesinde vergi incelemesindeki amaç açıklanmıştır. Buna göre vergi incelemesindeki amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıklanmıştır.

Vergilendirme temelde beyana dayanan bir sistemdir ve vergi, mükellef/sorumlularının beyan ettikleri matrah üzerinden hesaplanır ve tahsil edilir. Bundan dolayı, tahsile konu vergi tutarları mükelleflerin kendi hesaplarına göre beyannamelerine yansıtıkları matrah ve üzerinden hesaplanan vergiden müteşekkildir. Diğer bir ifade ile normal şartlarda mükellefçe beyan edilen vergilerin kontrolü vergi idaresince herhangi bir sebepten ötürü tetkike tabi tutulmaması durumunda beyan edilen vergilerin tutarları doğru olarak kabul edilmiş sayılır. Ancak vergilendirme beyana dayanan bir sistem olmasından ötürü, vergi incelemelerinin rutin, etkili ve daha yaygın olması yapılan beyanların ve hesaplamaların daha hassas ve doğru olarak yapılmasının otokontrolünü sağlayacağından çok büyük bir önem arz etmektedir. Bu sayede VUK'un 134. maddesinde amaçlanan maksat ancak hasıl olmuş olacak ve kanunun mükellefler nezdinde uygulaması işlerlik kazanacaktır.

Uygulamada da çok sınırlı olmak üzere, mükellefler nezdinde vergi incelemeleri yapılmaktadır. İncelemeler neticesinde nezdinde inceleme yapılan mükellefler adına vergi inceleme raporları tanzim edilir. Tanzim edilen raporların içeriği mükellefin beyan etmiş olduğu matrah ile inceleme sonucu ortaya çıkan ve beyan edilmesi gereken matrahın birbiri ile örtüşüp örtüşmemesine göre değişir.

⁵⁶ KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2017, s. 242.

Vergi incelemesinden maksat beyan edilen ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak olduğu için, inceleme sonucunda mükellef aleyhine sonuç çıkabileceği gibi tam veya fazla yapılan beyandan ötürü mükellef lehine de sonuç çıkabilecektir. Vergi incelemeleri neticesinde tanzim edilen vergi inceleme raporlarında mükellefin aleyhine bir durum söz konusu olması durumunda re'sen veya ikmalen vergi tarhiyat öngörülmekte ve vergi idaresince bu raporlar doğrultusunda işlem tesis edilmektedir.

Vergi incelemeleri ve inceleme raporları vergi uyumsuzluğunun ön şartı durumuna geliyor. İnceleme sonucu ödenen vergilerin gerçeğe uygun olmadığı fark edilmesi durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi dairesince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularına⁵⁷ tebliğ edilen bu vergilere ya da cezaların kısmi ya da tamamen gerçeğe uygun olmadığı ileri sürülmesi halinde vergi uyumsuzluğu doğar⁵⁸.

3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulamaları Sonucu Çıkan Uyuşmazlıklar

Mükellef ile vergi idaresi arasında vergilerin hatalı hesaplanmasından kaynaklanan uyumsuzluklar ortaya çıkabilir. Vergi dairesi matraha yanlış oran veya tarife uygulayarak verginin eksik veya fazla hesaplanmasına sebebiyet verebilir⁵⁹. Bu durumda vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi tarhiyatı, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra bulunduğu vergi sınıfına bağlı olarak beyanen, ikmalen ya da re'sen matrah üzerinden alınacak vergi miktarı hesaplanması ve tespitidir. Hesaplama ve tespit sırasında yapılan hatalar sonucunda hesap hataları veya sınıflandırma hatalarından dolayı olması gerekenden fazla ya da noksan vergi veya vergi cezası kesilebilir⁶⁰.

VUK'un birinci kitap altıncı kısım üçüncü bölümü (Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat) altında 116-126. maddeleri düzenlenmiştir. Düzeltmeye konu olacak

⁵⁷ <https://www.muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-uyusmazliklari.html>. (E.T: 31.03.2021).

⁵⁸ AKDOĞAN, s. 120.

⁵⁹ İŞBİLİR, Şener, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2008, s. 25.

⁶⁰ KIRBAŞ, Sadık, Vergi Uygulamaları, İpek Yayınevi, 16. Baskı, Eskişehir, 2001, s. 32.

hatalar ilgili kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre,

Vergi hatası (VUK m. 116); vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede hata yapılmasından dolayı mükelleflerden haksız olarak fazla vergi istenmesi veya idare aleyhine eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları kanunun devamında iki başlık altında sınıflandırılmıştır.

Hesap hataları (VUK m. 117); matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergilendirme hataları (VUK m. 118); mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi hataları, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayıp uygulamasından veya vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanabileceği gibi, vergi ödevlisinin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesindeki dikkatsizliğinden de doğabilmektedir. Bu hatalardan vergi ödevlisi aleyhine sonuç doğuranların düzeltilmesi için doğrudan yargı yoluna başvurulması mümkündür. Ancak, kanun koyucu, re'sen veya ilgilinin başvurusu üzerine düzeltilebileceği hatalar nedeniyle yargı yoluna gidilmesi yerine, idarenin bu hataları düzeltmesini benimsemektedir⁶¹.

4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi Sonucu Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Vergi ödevi mükellefin beyanına dayanmaktadır. Mükellef bir yıl içerisinde elde ettiği kazancına göre dönem sonlarında bir matrah beyan eder ve üzerinde vergi hesaplanır. Kendince hesaplamış olduğu vergi, mükellefin devlete olan borcu olarak kayıtlara geçer ve ödeyince borç sonlanmış olur. Ancak bazı durumlarda mükellefin beyanı çeşitli nedenlerle olması gerekenden düşük olduğu gerekçeyle idarenin itirazına neden olmaktadır.

İdare, mükellefçe beyan edilen matrahın eksik olduğu savı ile inceleme yapmak suretiyle ilave tarhiyat için işlem yapmak isteyebilmektedir. Mükellef ise bu duruma matrah farkının olmadığını ya da idarenin belirlediği matrahın çok yüksek olduğunu

⁶¹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 570.

iddia ederek itiraz edebilir⁶². Söz konusu hatalı işlemler vergi mükellefi ile vergi idare arasında uyumsuzluğa neden olabilecektir.

5. Verginin Tebliği Aşamasında Çıkan Uyuşmazlıklar

VUK'un 21. maddesinde tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak açıklanmıştır. Ayrıca yine VUK'un 93-109. maddeleri "Tebliğ Esasları ve Muhataplar"ı düzenlemektedir. VUK'un ilgili maddelerinde yapılan bu düzenlemeye göre (özel düzenleme) vergilendirme işlemlerinde tebligatla ilgili konularda Tebligat Kanunu'na göre değil VUK'da düzenlenmiş mevzuat hükümlerine göre hareket edilmesi gerekmektedir.

Verginin ilk aşaması olan tarh işlemlerinden sonra, ilgisine tebliğ edilmesi gerekir. Zira tebliğ edilmeyen vergilendirmeye konu işlem mükellef nezdinde resmi olarak hiçbir hüküm ifade etmeyecektir. Uygulamaya ilişkin bu işlemler tarhtan sonra vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından sonra tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır⁶³. Çünkü, mükellef ve vergi idaresi açısından tebligatla birlikte gerek hukuki ve gerekse de idari açıdan süreç başlamış olur.

VUK'un ilgili maddeleri ve diğer mevzuat düzenlemeleri gereği mükelleflere yapılacak tebligatların usulüne uygun olarak yapılması gerekmektedir. Tebliğin usulüne göre yapılmamış olması halinde vergi alacağını tahsil etmek zorlaşır ve uyumsuzluklar neden olabilir. Bu uyumsuzluğa tebliğ evrakı ya da tebliğin usulü sebep olabilmektedir⁶⁴.

6. Verginin Tahakkuku Sırasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

VUK'un 22. maddesinde tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi şeklinde açıklanmıştır.

⁶² İŞBİLİR, s. 26.

⁶³ ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 106.

⁶⁴ GINALI, Ayşe, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Mart-Nisan 2011, s. 273.

Beyan usulünde tarh işlemiyle birlikte vergi tahakkuk eder. Bu usulde yükümlünün beyanı esas tutulup doğru varsayıldığından, ödenecek vergi miktarı bakımından bir kuşkuya yer kalmamaktadır; dolayısıyla tarh işlemi ile birlikte tahakkuk fişi de kesilir. Buna karşılık örneğin ikmalen re'sen vergi tarhında idarenin inisiyatifıyla gerçekleştirdiği işlemlerden haberdar edilerek belli hukuki yolları kullanma olanağı yükümlüye tanınmaktadır⁶⁵. Zira bu aşamada mükellef ile vergi idaresi arasında vergi uyuşmazlığı doğabilmektedir. İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergilerde vergi mükellefinin 30 günlük vergi mahkemelerine itiraz hakkı vardır. Bu süre sonunda kişi çeşitli sebeplerden itiraz etmez ya da uzlaşma yoluna gitmez ise tahakkuk gerçekleşir ve kişinin mahkeme yolu da kapanacağından vergi hem tahakkuk eder hem de kesinleşir⁶⁶.

7. Verginin Tahsili Sırasında (Verginin Ödenmemesi İle İlgili) Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Tahakkuk eden bir verginin (vadesinde) ödenmemesi vergi uyuşmazlık nedenlerinden birisidir. Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezalarını tahsil edebilmek için gerektiğinde bazı yasal zorlayıcı yollara başvurur. Ancak, mükellef ya da sorumlunun böyle bir borcunun olmadığını ve istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğu veya bir borçla ilgili olarak da daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de uyuşmazlık başlamış olmaktadır⁶⁷. Bu durumda borcu kabul etmeyip ödemekten imtina eden mükellef dava yoluna başvurabilecektir.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ÇÖZÜM YOLLARI

Önceki başlıklarda detaylı olarak ele alındığı üzere, mükellefler ile vergi idaresinde vergilendirme ile ilgili konularda ve vergilendirmenin çeşitli aşamalarında tarafların birinin fiili duruma karşı çıkmasından kaynaklı olarak uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının bir şekilde çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Çünkü

⁶⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 109.

⁶⁶ BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınevi, Seçkin Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2005, s. 14.

⁶⁷ ARMAĞAN, (2007), s. 164-165.

devlet Anayasadan kaynaklanan yeki ve hakkına dayanarak kamu hizmetlerinin sürdürülmesi adına söz konusu vergileri olabildiğince kısa bir sürede tahsil etmesi gerekmektedir. Diğer taraftan mükellefler de bir yük olarak sırtında duran ve fakat haksız olduğu vergi yükümlülüğünden bir an önce kurtulmak isteyecektir.

Tarafların vergilendirmenin çeşitli aşamalarında uyuşmazlıklara düştüğü vergisel konuların iki yolla çözümü mümkündür. Bunlardan birincisi uyuşmazlıkların idari yolla çözüme kavuşturulmasıdır. Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözüme kavuşturulması uyuşmazlığın davaya gidilmeden tarafların barışçıl yol olarak tanımlanabilir. Uyuşmazlıkların çözümünde ikinci yol ise yargı yoluna gidilerek çözüm aranmasıdır. Bu yola başvurulmasının nedeni barışçıl yoldan uyuşmazlığın çözüme kavuşturulamamış olması olabileceği gibi, idari çözüm yoluna başvurulmadan doğrudan yargı yoluna gidilmesinden de kaynaklanabilir.

A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yol İle Çözüme Kavuşturulması

Günümüzde, vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasıladaki (GSYİH) değişmelere karşı duyarlılığını ifade eden vergi esnekliğinin düşük olması, devletin ekonomideki rolüne paralel olarak artan vergi yükü, bürokrasiye boğulmuş, verimlilikten uzak bir idare olgusu ve ekonomik koşullara uyarlanmak için sık sık değişikliğe uğrayan vergi mevzuatı karşısında mükelleflerin vergilendirme konusunda bilinçsiz tavırları, vergi dairesi ile mükellefler arasında çıkan uyuşmazlıkları sayısal olarak artırmış ve yargı mercilerini çalışamaz durumda bırakmıştır.

Vergi dairesi-mükellef ilişkilerinin böylesine nizalı olduğu ülkelerde bütün uyuşmazlıkların yargı yerlerine taşınarak çözüm aranması, yargı yerlerinin de bu olumsuzlukların içine çekilmesine ve müşkül durumda bırakılmasına yol açacaktır⁶⁸.

İdari çözüm yolu vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; mükelleflerin belli süreler içerisinde idareye başvurmaları veya idare ile karşılıklı görüşmeleri yoluyla daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması olduğundan, bu yol ile kamu alacağının

⁶⁸ KAZAK, Engin, “Türkiye’de Vergi Yargısının Etkinliği”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997, s. 32.

zaman içinde değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesinin, vergi ve yargı yerlerinin iş yoğunluğunun azaltılmasının, yükümlülerin yargı yerlerine başvurarak zaman, emek ve gider kaybına uğramamalarının amaçlandığı kuşkusuzdur⁶⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde, idare ve mükellef yargı yoluna gitmeden uzlaşarak aralarındaki sorunu çözmeye çalışırlar. Ama mükellefin bu yollara başvurma gibi bir zorunluluğu yoktur. Mükellef dilerse kendisi bu yollardan yararlanabilir. Barışçıl yolları denedikten sonra çözüme kavuşmama durumunda da mükellefler yargı yolunu deneyerek çözüm arayabileceklerdir.

Vergi alacağının bir an önce tahsilini sağlamak ve yargı organlarını yukarıda değindiğimiz ağır iş yükünden kurtarmak amacıyla çeşitli ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamalarda çözümlenmesini sağlamak üzere başta uzlaşma olmak üzere çeşitli müesseseler geliştirilmiştir. Ülkemizde bu kapsamda oluşturulan başlıca çözüm yolları; düzeltme (116-126), izaha davet (m. 370), pişmanlık ve ıslah (m. 371), cezalarda indirim (m. 376) ile uzlaşma müesseseleridir (Ek m. 1-11). Bu idari çözüm yollarının tamamı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolu İle Uyuşmazlığın Çözülmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözüme kavuşturulması yollarından ilki vergi hatalarının idarece düzeltilmesidir.

Vergilendirmeye ilişkin birçok karmaşık işlemlerin varlığı karşısında, mükelleflerin ya da vergi idaresinin bazı hatalar yapabileceğini göz önüne alan yasa koyucu, Vergi Hukukunda vergi hatalarına yer vermiş ve bunların herhangi bir suç teşkil etmeden düzeltilebileceğini öngörmüştür⁷⁰. Vergilendirme ile ilgili olarak bir düzeltmeden bahsedilebilmesi için haksız olarak ve yanlış yapılmış bir işlemin olması ve bu işlemlerin VUK'da açıklanmış, düzeltme işlemlerine konu olabilecek türden olması gerekmektedir.

Düzeltilme işlemleri esas itibariyle vergi idaresince yapılan düzeltme işlemleri idari

⁶⁹ YAŞIN, Mehmet, "Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 37.

⁷⁰ PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s. 127.

işlemin değiştirilme ve kaldırılmasından ziyade geri alınmasına yöneliktir. Diğer bir ifade ile idari işlemin doğuşundan itibaren etkisinin ortadan kaldırılmasına yöneliktir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile vergi ve cezaların her ikisinde de düzeltme yoluna gidilmesi mümkün olabilmektedir. Zira VUK'un 118-126. Maddeleri kapsamında yapılan hata düzeltmeleri ile ilgili ayrıca aynı kanunun 375. maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların da ilgili madde kapsamında düzeltileceği açıklanmıştır.

Vergi hataları VUK'un 116 ve 117. maddeleri gereği iki başlık altına toplanabilir. Bunlar "Hesap Hataları" ve "Vergilendirme Hataları"dır.

a. Hesap Hataları

VUK'un 117. maddesine hesap hataları üç başlık altında açıklanmıştır.

- **Matrah hataları:** Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Kurumlar vergisi kanununun 10/1-ı maddesi kapsamında nakdi sermaye artırımını kapsamında kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yararlanılacak indirim tutarının eksik hesaplanması hesap hatasına örnek olarak gösterilebilir.

- **Vergi miktarında hatalar:** Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya eksik gösterilmiş olmasıdır. Kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi hesaplanırken, geçici vergi dönemlerinde hesaplanıp ödenen geçici vergilerin mahsup edilmeden hesaplananın yapılması örnek olarak gösterilebilir.

- **Verginin mükerrer olması:** Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Mükellefe aynı dönem KDV beyanı için iki tahakkukun çıkarılması örnek olarak gösterilebilir.

b. Vergilendirme Hataları

VUK'un 117. maddesinde vergilendirme hataları üç başlık altında açıklanmıştır.

- **Mükellefin şahsında hata:** Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Ölen bir kişiye, ölümünden sonra varislerince faaliyeti sürdürülen ticarethaneden ötürü vergi borcu salınması örnek olarak gösterilebilir.

- **Mükellefiyette hata:** Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. KVK'nun 4/k maddesine göre muafiyet tanınmış ve fiilen tüm muafiyet şartlarını sağlayan bir konut yapı kooperatifinin kurumlar vergisi istenmesi örnek olarak gösterilebilir.

Vergi hatalarında düzeltme VUK'un 120 ve devamındaki maddelerde açıklanmıştır. Buna göre, vergi hatalarının düzeltme yetkisi vergi dairesi müdüründe olup (m. 120), mükellefler vergi muamelesindeki hataların düzeltilmesini bağlı olduğu vergi dairesinden yazı ile isteyebileceklerdir (m.122). Ayrıca idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları ilgili vergi dairelerince mükellefin herhangi bir başvurusuna gerek kalmaksızın re'sen düzeltilir (m. 121). Burada yapılacak düzeltme mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilecektir. Mükellefin aleyhine olabilecek düzeltmeler için kanun yolu açıktır. Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi olan beş yıl içerisinde düzeltilmelidir. Aksi takdirde düzeltme imkanı ortadan kalkacaktır.

Mükellefler kendi beyan ettikleri matrah ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. VUK'un 378. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi hatalarına ait hükümleri bundan mahfuz tutulmuştur. Vergi hatalarında düzeltme mükellefler açısından yargı yoluna gitmede herhangi bir engel teşkil etmez ve bu yönüyle yargıya alternatif bir güvence sağlayan müessesedir.

VUK'un 125. Maddesine göre Vergi Mahkemesi Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, düzeltme hükümleri gereği giderilebilir. Yalnız düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında ilgili yargı mercilerince karar verilmemiş olması şartı bulunmaktadır.

2. İzaha Davet Müessesesi İle Uyuşmazlığın Çözülmesi

İzaha davet müessesesi, 09.08.2016 tarih ve 6728 sayılı kanun ile VUK'un 370. maddesinin yeniden düzenlenmesi ile yürürlüğe girmiştir. İzaha davet müessesesinin getiriliş amacı kanun maddesinin gerekçesinde açıklanmıştır.

Buna göre; idarenin verginin ziyaa uğratılmış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerinde başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin görüşlerini alarak daha doğru ve etkin karar vermesi adına, diğer taraftan bu kapsamda, vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla, haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir konusunda sevk edilmemiş mükellefler için izaha davet müessesesi getirilmiştir.

Bahsi geçen maddeye göre izaha davet şu şekilde açıklanmıştır: “*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.*” Maddede sayılan gerekli şartların oluşması ile, izaha davet, mükellefe içinde bulunduğu durumu anlatması ve açıklaması için idare tarafından cezai işlem uygulanmadan önce yapılan bir çağrıdır⁷¹.

Madde metninin son fıkrasında maddede açıklanan hususlarla ilgili bilgi ve belgeleri ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, bakanlık 482 Sıra no.lu ve daha sonra 519 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde (VUKGT) konu ile ilgili gerekli açıklama yapılmıştır. Buna göre izaha davetin kapsamı aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

-Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,

⁷¹ BOZDOĞAN, Doğan/ÇATALOLUK, Cuma, “*Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler*”, Journal Of International Mana.g.e.ment, Educational and Economics Perspectives, 2018, s. 42., <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/485731> (E.T: 12.02.2021).

-Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi,

-Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi,

-Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi,

-Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi

-Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi,

-Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi.

Tebliğde izaha davet kapsamına alınan on altı husus söz konusudur. Bu hususların görüşülüp değerlendirileceği yer olarak GİB ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

bünyesinde yeterli sayıda “İzah Değerlendirme Komisyonu” oluşturulmuştur.

İzaha davet müessesesi ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür. Tebliğe göre ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

Yapılan ön tespitle ilgili konularda izaha davet müessesesinin işletilebilmesi için konu ile ilgili olarak vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması ve ihbarda bulunulmamış olması şarttır.

İzaha değerlendirme komisyonunun görevlerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz⁷².

- Ön tespit yapmak,
- İzaha davet yazısını göndermek,
- Yapılan izahları değerlendirmek ve sonuçlandırmak.

Komisyon yukarıdaki konularla sınırlı olmak üzere, kanun ve tebliğdeki gerekli şartların varlığı durumunda bu müessese ile ön tespit yapılmış konularda mükellefle bir bakıma ön değerlendirme yaparak tespit edilen konunun vergi incelemesi yapılmadan çözüm yolunu aramakta ve mümkünse durumun çözümlenmesini sağlayıcı görev görmektedir.

İzaha davet müessesesi vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yollarından biri olarak görülmektedir. Bu müessesenin çeşitli avantaj ve dezavantajlarından bahsedilebilir.

Öncelikle devlet her zaman vergi gelirlerini sorunsuz kısa ve masrafsız bir şekilde elde etmeyi hedeflemektedir. Mükellefler ile devlet arasında vergisel konularda uyuşmazlığın vukuu bulması istenen bir durum değildir. Bu bakımdan devlet uyuşmazlığın varlığı durumunda bu sorunun en kısa ve kolay yoldan çözüme

⁷² BOZDOĞAN/ÇATALOLUK, s. 48.

kavuşturulmasını isteyecektir. Aslında bu sadece devletin değil, aynı zamanda mükelleflerin de arzu ettiği bir yoldur. Özellikle devletin vergilendirmede iktisadilik ilkesini benimsemiş olduğu düşünüldüğünde, uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden hazineye intikali arzu edilmektedir. Mükellefler ise kendilerine böyle bir hakkın (şansın) verilmesi neticesinde mükellefiyet kavramına daha sağduyulu yaklaşarak vergi bilincine sahip birer birey olabileceklerdir⁷³. Kanun maddesinin gerekçesine de bakıldığında maddenin çıkarılma amacı olarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmak hedeflenmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde izaha davet müessesesinin avantajlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Mükellef haklarına saygı gösterildiğinin bir karinesidir: Mükellef hakları, devlet tarafından idari bir işlem olarak yapılan vergilendirme işleminde devlet ile mükellef arasında hukuki ilişkide vergi mükelleflerine tanınan haklar olarak tanımlanabilir⁷⁴. İzaha davet müessesesine bu bakış açısıyla baktığımız zaman, aslında devlet yapmış olduğu ön tespitlerle vergi ödevini yapmadığı veya eksik yaptığını tespit ettiği vergi mükelleflerine, eksik yapılan/yapılmayan vergi ödevinin yerine getirilmesi adına bir fırsat tanıyarak hem kendisini ve mükellefi yargı süreçleri yıpratmayı, hem de mükelleflere tespit edilen konu ile ilgili olarak açıklama ve/veya düzeltme imkanı tanımış olmaktadır. Devletin mükellefe bu yönde yaklaşım göstermesi mükelleflerde, mükellef haklarına saygı gösterildiği adına bir karine oluşturacaktır.

- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna katkıda bulunacaktır: Vergiye gönüllü uyum, vergilendirmeyi ilgilendiren konuların zamanında açıklanması ve borçlu tarafın vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini dışarıdan hiçbir müdahale veya yaptırım olmaksızın, mevzuatta yazılı şekliyle ve bilincinde olarak kendi iradesiyle eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesidir⁷⁵. İzaha davet müessesesini vergiye gönüllü uyum açısından değerlendirmek gerekir. Zira kanun maddesinin gerekçesinden kanun

⁷³ BUYRUKOĞLU, Selçuk/TOPARLAK, “*Ekrem, Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi*”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 57-68, 2018, s. 62.

⁷⁴ TÜRKAY, İmdat, “*Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 299, Ağustos 2013, s. 153.

⁷⁵ İPEK, Selçuk/KAYNAR, İlknur, “*Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma*”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Manisa, 2009, s. 175.

koyucunun maddenin çıkarılmasındaki muradının vergiye gönüllü uyumun sağlanması olduğu görülmektedir.

İzaha davet müessesesi ile vergi mükelleflerine tanınan açıklama yapma ve gerektiğinde düzeltme/tamamlama hakkı mükellefi vergi ödevini yerine getirmede daha istekli bir hale getirebilecektir. Zira vergi mükellefleri vergi ziyana sebebiyet verecek bir olaya sebep olurken, vergi idaresi kendisine hemen cezai işlem uygulamayarak onun açıklamasını dinledikten sonra ne yapması gerektiğine hem de mükellefle birlikte karar verecektir. Vergi mükellefleri ile oluşturulacak iş birliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi ahlakının güçlenmesine sebep olacak ve vergiye gönüllü uyumu artıracaktır⁷⁶.

- Vergilendirme sürecinin hızlandırılması sağlanarak etkin bir yönetim sağlanacaktır: Vergilendirme süreci tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Bu süreçte taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari ve/veya yargısal çözüm yolları ile çözümlenmeye çalışılmaktadır. Amacı vergi gelirinin sorunsuz ve kısa sürede tahsil edilmesi olan devletin beklentisi uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden idari yollarla çözüme kavuşturulmasıdır. Zira ülkemizde uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözülmesi uzun, zahmetli ve meşakkatli bir süreçten oluşmaktadır⁷⁷.

Ayrıca; bu müessese ile mükelleflere %20 oranında vergi ziyası indirimi sağlanmıştır. İzaha davet müessesesinden faydalanan mükelleflerin VUK m. 376'da açıklanan cezalarda indirim müessesesinden yararlanmasında bir engel bulunmamaktadır. Zira izaha daveti düzenleyen kanun maddesi ve maddenin uygulamasını açıklayan ilgili tebliğde bunun aksi yönde bir açıklama bulunmamaktadır. İzaha davet uygulamasından sonra vergi kaybına neden olmadığı anlaşılan mükelleflerin vergi incelemesi ile gereksiz yere tedirgin edilmesi önlenerek vergi psikolojisi yönünden olumlu bir adım atılmış olacaktır⁷⁸.

⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Ankara, 2007, s. 24.

⁷⁷ BUYRUKOĞLU, Selçuk, “Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 331, Nisan 2016, s. 163.

⁷⁸ ÇAĞLAR, Kamuran, “Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi”, Mali Çözüm İSMMMO, Temmuz-Ağustos 2019, s. 213-214.

İzaha davet müessesesinin gerek vergi mükellefleri ve gerekse de vergi idaresi açısından birtakım dezavantajlarının da olması kaçınılmaz bir durumdur. Söz konusu dezavantajları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İzaha davet müessesesi vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yapan mükelleflerin dolaylı olarak cezalandırılmasına ve vergi adaletinin dürüst mükellefler aleyhine bozulmasına sebebiyet verecektir.

- İzaha davet kapsamına alınan ve tebliğde 16. maddede açıklanan sahte fatura kullanımı için getirilen (2021 yılı için) 109.000-TL ve %5'lik sınırlarının çeşitli sakıncaları bulunmaktadır. Buna göre 109.000-TL'lik fatura düzenlenince faydalanılabilen izaha davet müessesesinden 109.001-TL'lik fatura düzenlenirse faydalanılamayacaktır. Zamanla mükellefler bu bilgi dâhilinde vergi ziyana sebebiyet veren fiilleri 109.000TL'lik faturalar olarak düzenlemeye gidecektir. Aslında devlet bu şekilde kanunda belirtilen sınırın altında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye teşvik etmiş olmaktadır. Bu şekildeki vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler ve denetim sistemi mükellefler nezdinde caydırıcılığını kaybetmektedir⁷⁹. Diğer taraftan VUK'un 359. maddesi ile düzenlenen suç ve cezalar, Türk Ceza Kanunu (TCK) genel hükümlerine tabi oldukları için, suçu oluşturan fiillerin gerçekleşmesi durumunda, ceza kanunu genel hükümleri yerine parasal sınırların aşılmasına bağlı bir düzenleme, ceza hukuku temel ilkelerine aykırılık teşkil edecektir⁸⁰. Ceza hukukunda eşitlik ilkesinden genel anlamda bir eşitlik anlaşılmaktadır. Aynı türdeki suçlarda benzer nitelik ve ağırlıkta cezaların verilmesi gerekliliği eşitlik anlayışından kaynaklanmaktadır⁸¹. Bu ve benzeri durumlar izaha davet müessesesinin dezavantajları olarak karşımıza çıkabilecektir.

3. Pişmanlık ve İslah Müessesesi Kapsamında Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi

Pişmanlık ve ıslah, vergi mükellefinin bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı olarak gerçekleştirdiği işlemleri sonucunda meydana gelmiş bir vergi suçunun

⁷⁹ BUYRUKOĞLU/TOPARLAK, s. 64.

⁸⁰ BUYRUKOĞLU/TOPARLAK, s. 64.

⁸¹ SERİM, Bülent, "Yasa Önünde Eşitlik İlkesi", Amme İdaresi Dergisi, Cilt 27, Sayı 3, Ankara, 1994, s. 24.

henüz ortaya çıkmadan önce vergi mükellefinin kendisi tarafından vergi idaresine bildirilmesi ve bu kapsamda verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince suç oluşturan işlemi haber veren vergi mükellefine ceza uygulanmaması esasına dayanır. Diğer bir ifade ile, pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına muhalif işlemleri ile vergi matrahının aşındırılması ve dolayısıyla vergi kaybına yol açan vergi mükelleflerinin duydukları pişmanlıklarını gerekli prosedürleri yerine getirerek beyan etmelerinin hukuki bir sonuca bağlanması olarak ifade edilebilir⁸².

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü için ihdas edilen yollardan birisi pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Bu müessese ile vergi mevzuatına aykırı iş ve işlemler yapmak suretiyle vergi matrahını aşındıran vergi mükelleflerine pişmanlık ve ıslah müessesesi ile beyanlarını düzeltme imkânı verilerek, bir yandan mükelleflerin problemleri kısa yoldan idari çözümlerle çözümlenirken diğer yandan hazinenin vergi kaybı azaltılmakta ve devletin vergi gelirini elde etmesi sağlanmış olmaktadır⁸³.

Genel anlamda vergi sistemimizde beyana dayalı bir vergilendirme yöntemi benimsenmiş ve uygulanmaktadır. Bu sistemde vergi mükellefleri kendi yapmış oldukları iş ve işlemleri sonucu oluşan hesaplamalarına göre oluşan matrahlarını beyanlarına yansıtılmaktadırlar. Dolayısıyla bu yöntemde mükelleflerin kendi lehlerine, fakat vergi idaresinin aleyhine vergi matrahlarını gizlemeleri söz konusu olabilmektedir. Bu tür durumlar iki taraf arasında uyuşmazlığa neden olmaktadır⁸⁴.

Mükelleflerin bizzat kendi beyanlarına dayanılarak işlem yapılan bu yöntem, aynı zamanda mükelleflerin matrahlarını gizlemeye de elverişli olduğu bir yöntemdir. Vergi dairesinin mükellefin beyanı doğrultusunda gerekli olan incelemeleri gerçekleştirdiğinde ve bu inceleme sonucunda oluşan birtakım matrah farkları tespit edildiğinde mükellefe çeşitli cezalar ve vergiler uygulanmaktadır. İdare bu aşamada hazineye gelir amaçlı bir yaklaşıma sahipken, mükellef hiç ödememeyi veya eksik ödemenin yollarını düşünmektedir. İki taraf arasındaki bu farklı düşünceler ise uyuşmazlığa neden olmaktadır. İşte pişmanlık ve ıslah müessesesi ile bu

82 KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, İzmir, 1994, s. 5.

83 KUTLAR, İsmail, "İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, 2005, s. 66.

84 ÖNCEL, s. 19.

uyuşmazlıkların idari aşamada kısa yoldan çözümü öngörölmüştür.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK'un 371. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre beyana dayanan (vergi mükelleflerince beyan edilmiş) vergilerde, vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ile bu fiillerin işlenişine iştirak edenlerin kanuna aykırı söz konusu fiil ve hareketlerini gerekli ve ilgili makamlara, konunun bu makamların ıttılama henüz girmeden kendilerince yazılı olarak bir dilekçe ile haber vermeleri ve kanunda belirtilen şartları sağlaması durumunda vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğı açıklanmıştır.

Kanun maddesinde pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanılmasını bazı şartlara bağlanmıştır. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Vergi mükellefinin vergilendirme ile ilgili işlemlerinde mevzuata aykırı fiil/fiillerini ilgili makamlara haber vermeden önce, başkaları tarafından resmi kayıtlara girecek şekilde dilekçe veya tutanağı bağlanmış beyan ve ifade yoluyla konunun idarenin ıttılama girmemiş olması,

- Fiili işleyen mükellefçe ilgili idareye verilen dilekçenin, bu mükellef ve pişmanlığın konusu olayın mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesi başlanmadan veya takdir komisyonuna havale edilmeden önce yetkili memurlarca resmi kayıtlara geçirilmiş olması, ayrıca işlenen fiil kaçakçılık suçu kapsamında ise ilgili fiilin işlendiğinin tespit edilmeden önce resmi başvurunun yapılmış olması,

- Vergi mükellefince yapılması gerekli beyanın hiç yapılmamış olması durumunda, pişmanlık ve ıslah kapsamında haber verme dilekçesinin verildiğı tarihten itibaren on beş gün içinde verilmesi,

- Vergi mükellefince beyannamenin eksik veya yanlış verilmesi durumunda, pişmanlık ve ıslah kapsamında haber verme dilekçesinin verildiğı tarihten itibaren ilgili beyanın on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

- Vergi mükellefince pişmanlık ıslah hükümleri kapsamında bildirilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, haber verme dilekçesinin verildiğı tarihten itibaren ilgili beyanın on beş gün içinde ödemenin geciktiğı her ay kesri için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 51. maddesinde açıklanan oranda uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte ödenmesi.

Yukarıda beş bent halinde sayılan şartların sağlanmış olması durumunda pişmanlık ve ıslah hükümlerinde faydalanılarak mükellef ile idare arasında oluşması muhtemel vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözüme kavuşturulması mümkün olacaktır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, kanun metninde açıklandığı üzere beyana dayanan (Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Geçici Vergi, Gelir Stopaj Vergisi, KDV, ÖTV, BSMV, Damga Vergisi) ve bu şekilde tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerlidir. Beyana dayanan bu vergilerle ilgili olarak vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ve nu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişiler bu müesseseden yararlanabileceklerdir. Ayrıca, beyana dayanan harçlar (tapu harcı gibi) için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılması mümkündür⁸⁵.

Pişmanlık ve ıslah konulu ilgili maddenin ikinci fıkrasında bu madde hükümlerinin emlak vergisi açısından uygulanmasının mümkün olmadığı açıklanmıştır. Zira emlak vergisi beyana dayalı vergilerden değildir. Buradan hareketle yine beyana dayalı olmayan motorlu taşıtlar vergisi ve VUK kapsamına girmeyen gümrük vergileri gibi vergiler için de pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca yine kanun metninden de anlaşılacağı üzere, madde kapsamına vergi ziyayı gerektiren fiiller girmektedir. Dolayısıyla vergi mevzuatına muhalif olmakla birlikte işlenen fiilin vergi ziyasına sebebiyet vermemesi durumunda pişmanlık-ıslah müessesesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Örneğin veraset ve intikal vergisi uygulamasında hiç beyanname verilmeyen veya beyan dışı kalan mallar için mükellefler VUK'un 342. maddesi uyarınca beyana çağrılıp kendilerine tanınan 15 günlük ikinci ek süre geçmedikçe vergi ziyayı doğmamış olacağından, tarhiyat sırasında vergi aslına bağlı cezaların kesilmesi söz konusu olmayacaktır⁸⁶.

Pişmanlık ıslah müessesesinden yararlanmak isteyen mükelleflerin bu talebi kabul edildiği halde kendilerine verilen 15 gün içinde vermesi/düzeltilmesi/tamamlaması gereken beyannameyi vermez veya verilen süreden sonraki bir tarihte verirse, bu müesseseden faydalanması mümkün olmayacak veya yine pişmanlık başvuru talebi kabul gördüğü halde ilgili mükellefin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde

⁸⁵ <https://www.yonet.av.tr/post/vergi-hukukunda-pismanlik-ve-islak?lang=tr>, (E.T: 07.04.2021).

⁸⁶ 01/02/2000 tarih ve 60/6012-1430/4244 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi iç Genelgesi.

pişmanlık zammını ödememesi durumunda yine bu müesseseden yararlanması ve pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır⁸⁷.

Verilmesi gereken vergi beyannamelerinin kanuni süresi ve ek süresi geçtikten sonra verilmesi durumunda, beyanname hiç verilmemiş sayılmaktadır. Böylesi bir durumda ilgili matrah re'sen takdir edilmek suretiyle belirlenmesi gerekecektir. Re'sen takdir edilen vergi için ayrıca bir vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir. Bu aşamada mükellefler, adına takdir olunan matrahın yüksek oluşuna ve cezalara itirazı söz konusu olacağından, söz konusu uyuşmazlığın idari yolla çözümü mümkün olmayacaktır. İdari yolla çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlık için yargı yoluna gidilmesi kaçınılmaz olacak ve bu da uyuşmazlığın çözümü için yıllarca beklenilmesine sebebiyet verecektir. Bu açıdan pişmanlık ve ıslah müessesesi yukarıda açıklanan uygulamayı önleyebilen ve uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilen bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önüne geçilmiş ayrıca iyi niyetli mükellefleri korunmuş ve takdir komisyonlarının yükü de azaltılmış olacaktır⁸⁸.

4. Cezalarda İndirim Müessesesi Kapsamında Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi

Cezalarda indirim müessesesi ile adlarına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı, vergi mükellefi veya sorumlusunun ilgili kanun maddesinde belirtilen şartlar dahilinde dürüst bir tavır ve davranışla söz konusu vergi ve cezalarını ödemek istemesi durumunda cezaların bir kısmının indirilmesine olanak tanınmaktadır⁸⁹. İdari çözüm yollarının genelinde olduğu gibi cezalarda indirim müessesesindeki maksat; mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirmeden kısa zamanda çözerek, vergi alacağının hazineye intikalini hızlandırmak hem de yargını yükünü hafifletmektir⁹⁰. Ayrıca uyuşmazlığın yargıya taşınması durumunda her iki taraf için de belirsiz bir durumun ortaya çıkması söz konusu olacaktır. Zira uyuşmazlık konusu yargıda taraflardan birisi için mutlaka olumsuz sonuçlanacak ve bu mükellef

⁸⁷ TOPÇU, “Kader, Melis, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, s. 60.

⁸⁸ KIZILOT, (Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları), s. 200.

⁸⁹ KIZILOT, (Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları), s.141.

⁹⁰ ÖNCEL, s. 21.

olabileceği gibi idare de olabilecektir.

VUK'un 376. maddesi cezalarda (vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük) indirim müessesesini düzenlemektedir. Buna göre; mükellef veya vergi sorumlusu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi/vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ilgili vergi/ceza ihbarnamelerinin kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilene uygun türden teminat gösterip ve vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı, uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi/vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanunun uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezaların ödenmesi ile ilgili VUK'un ek 8. maddesinin birinci fıkrasına göre vadesinden önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilecektir.

İlgililerin bu müessese kapsamında ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını ilgili madde metninde belirtilen süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu cezalarda indirim müessesesinden yararlanmaları mümkün olmayacaktır.

Vergi ziyayı cezası oluşabilmesi için beyan dışı bırakılmış bir vergi aslının olması gerekir. Bu açıdan vergi ziyayı cezasında indirim müessesesi bu kapsamda değerlendirilir. Diğer taraftan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları vergi aslına bağlı olmaksızın kanunda gösterilen şekil ve usul aykırılıklarına dayanılarak kesildiğinden burada vergi aslının bulunması gibi bir zorunluluk aranmamaktadır. Diğer bir ifade ile ilgili maddenin üçüncü fıkrasından da anlaşılacağı üzere, usulsüzlük cezalarının vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmesi cezadan indirim müessesesinden faydalanma açısından herhangi bir engel teşkil etmemektedir⁹¹.

Cezalarda indirim müessesesinin mevzuatta yapılan düzenlemeler ışığında kapsamına, vergi asılları girmezken, ikmalen, resen ve idarece tarh edilmiş olmak kaydıyla yapılan tarhiyatlarla ilgili vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

⁹¹ KÜÇÜKKAYA, Mehmet, "Vergisel uyumsuzlukların Uzlaşma Yoluyla Çözümü", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, 2008, s. 18.

girmektedir. Ayrıca herhangi bir vergi aslına bağlı olmaksızın usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girmektedir⁹².

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanmanın şartlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- İndirim kapsamında olan vergi aslı ve cezaları için vergi mahkemelerinde dava açılmamış olması,

- Ceza indirimi müessesesinden faydalanma talebinin kanunen belirlenmiş dava açma süresi içerisinde (ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün) bildirilmesi,

- Cezada indirim müessesesi kapsamında ödeneceği taahhüt edilen vergi/vergi farkı vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını vadesinde veya teminat gösterilerek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerekir.

- Uzlaşma kapsamında uzlaşılan tutarların (vergi/vergi farkı vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) yüzde yetmiş beşinin belirtilen sürede ödenmesi gerekir⁹³.

5. Uzlaşma Müessesesi Kapsamında Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi

Uzlaşma, genel anlamda farklı çıkar ve fikirlerde olan tarafların karşılıklı tavizler vererek, ortak bir noktada anlaşarak, var olan sorun/uyuşmazlığın ortadan kaldırılarak çözüme bağlanması olarak ifade edilebilir⁹⁴. Vergi hukuku açısından uzlaşma, borçlu konumunda olan vergi mükellefi ile vergi alacaklısı olan vergi idaresinin ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ve bu vergilere bağlı vergi ziyayı cezalarıyla ilgili karşılıklı görüşme sonrasında pazarlık sonucu mutabık kalarak anlaşmaya varmaları, dolayısıyla uyuşmazlık olmadan konunun çözüme kavuşturulmasıdır⁹⁵. Diğer bir ifade ile taraflar arasında oluşan vergisel uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınmadan, tarafların uyuşmazlıkla ilgili konu üzerinde fikir birliğine varıp, uyuşmazlığı kısmen/tamamen çözüme kavuşturmasıdır⁹⁶. Uygulamada, vergi uyuşmazlıklarının idari

⁹² ÖNCEL, s. 21.

⁹³ YORULMAZ, Yeşim, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2000, s. 72.

⁹⁴ KIZILOT, (Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları), s. 223.

⁹⁵ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 544.

⁹⁶ SARILI, Mehmet, Ali, Türk Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 275.

yolla çözümünde en sık başvurulan yöntem uzlaşma müessesesidir.

Uzlaşma müessesesi ile taraflar arasında mutabakat sağlanmış olacağı için mükellefçe uzlaşma sonrasında ödenecek vergi, ceza ve dolayısıyla gecikme faizlerinde belirgin bir azalma olacaktır. Yine mükellef bu yolla uyuşmazlık konusunu çözmüş olduğu için yargı yoluna gitmemiş ve avukatlık ve danışmanlık ücretleri gibi ücretlere katlanmamış olacaktır. Uzlaşmanın diğer tarafı olan vergi idaresi açısından uzlaşma müessesesini değerlendirdiğimizde ise, idare kısmen de olsa kesin bir tahsilat imkanı elde etmiş olacak ve yargı yolunda davayı kaybetme ihtimali olması düşünüldüğünde, aslında vergi gelirini garanti altına almış olacaktır.

Unutmamak gerekir ki vergi ve cezalar için uzlaşma müessesesi kapsamında taraflar anlaşmış olsa dahi, devlet henüz alacağını tahsil etmiş olmamaktadır. Zira uzlaşma sonrasında vergi borçlusu olan yükümlüye uzlaşılan tutarı ödemesi için bir aylık süre verilmektedir. Ödeme için verilen süre zarfında mükellef her an çeşitli saiklerle ödeme yapmaktan vazgeçebilir ve uyuşmazlık çözümlenmemiş olur. Bu durumda uyuşmazlığın çözümü için yargı yolunun seçilmesi kaçınılmaz bir hal olacaktır.

Vergi idaresi ve mükellefin VUK'tan aldıkları yetki ve hakka binaen uzlaşma müessesesi ile ortadaki uyuşmazlığı kendi iradeleriyle çözüme kavuşturmaları, diğer şartlarla birlikte dikkate alındığında taraflar arasında bir sözleşmenin var olduğuna göstermektedir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(VDDK)'nın bir kararında konuya ilişkin olarak; “...uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir...” belirlemesine yer verilmiştir⁹⁷.

Doktrinde uzlaşmanın vergide anayasal eşitlik ilkesini nasıl etkilediği hususunda ikiye bölünmüşlük söz konusudur. Ancak ağırlıklı olarak bu müessesenin eşitlik ilkesini olumsuz yönde etkilediği görüşü ağırlıklıdır. Bu tartışma vergisel uyuşmazlıkların idari yolla çözüm öngörülen tüm müesseseleri için söz konusudur. Aslında burada mükellefler arasında eşitlik ilkesinin vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen lehine ve dürüst mükellefler aleyhine ihlal edildiği kanaatindeyiz.

⁹⁷ BATUN, Mehmet, “*Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-P*”, Yaklaşım Dergisi 110-117, 2010, s. 113.

Zira uzlaşma müessesesi vergiye uyumu da olumsuz yönde etkilemektedir. Mükellefler uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında ve denetim sonucunda tahakkuk edecek cezada indirim yapılacağından haberdardırlar. Tarh edilen vergi ve cezaların uzlaşma ile silinmesinin uzlaşmayı mükellef nezdinde cazip hale getirmektedir⁹⁸. Bunun da dürüst mükellefler için uzun vadede vergiye gönüllü uyum açısından olumsuz sonuçlar doğurması kuvvetle muhtemeldir.

Uzlaşma müessesesinin konu ve kapsamına baktığımız zaman, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin vergi ziyası cezaları uzlaşma müessesesinin konusunu oluşturur. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma müessesesi kapsamı dışındadır. Ayrıca VUK 359. Maddede yazılı fiiller dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda bu kapsamda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar ile söz konusu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma müessesesi kapsamına girmemektedir.

Uzlaşmaya neden olan fiiller;

- yapılmış olan tarhiyatta vergisel hatalar ve bunun dışında maddi hataların bulunması,

- idare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkta idarenin görüşleri ile yargısal kararlar arasındaki görüş ayrılıkları,

- mükellef tarafından yanılma halinin ileri sürülmesi,

-kanun hükümlerine mükellefin yeteri kadar nüfuz edememesi şeklinde ifade edilebilir⁹⁹. Kanun metninde sayılan uzlaşma konu işlemlerin nedenleri haricinde uzlaşma müessesesinden faydalanmak söz konusu değildir.

VUK'un Ek 1-12. maddeleri uzlaşma müessesesini düzenlemektedir. Kanun metninde uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki kısım olarak düzenlenmiştir. Uzlaşma müessesesinde bu şekilde

⁹⁸ EROĞLU, Onur/CİBO, Hakkı, “Uzlaşmanın, Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi: Ankara’daki SMMM, YMM, SM’ler Üzerine Bir Uygulama”, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Cilt: 8 Sayı 15, 110-132, 2019, s. 128.

⁹⁹ PEHLİVAN, (Vergi Hukuku-Genel İlkeler) s.108.

tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ayrıma gidilmesinde uzlaşma konusu, kapsamı ve vergi cezalarındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır¹⁰⁰.

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU), tarh aşamasından önce, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında tarh edilecek vergi ve/veya kesilecek cezalarda anlaşmaya varılmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile vergi henüz tarh edilmeden/ceza kesilmeden vergi ve vergi ziyayı cezası üzerinde idare ve ödevli arasında anlaşma imkanı doğmaktadır¹⁰¹. Diğer bir ifade ile bu yolun kullanılabilmesi için; mükellef adına bir vergi incelemesinin başlamış olması ancak tarhiyata başlanmamış olması gerekir¹⁰². Bu aşamada vergi henüz tarh edilmediği ve cezalarda kesilmediği için aslında ortada resmi olarak bir vergi anlaşmazlığı olmadan taraflar potansiyel vergi uyuşmazlığını uyuşmazlık başlangıç aşamasında çözüme kavuşturmak için masaya oturmaktadırlar.

Kanun metnine bakıldığı zaman TÖU müessesesi kapsamına vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ile bunlarla ilgili kesilecek vergi ziyayı cezası konuları girmektedir. Bununla birlikte kanun metninden de anlaşılacağı üzere, VUK 359. maddede yazılı fiiller dolayısıyla vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda bu kapsamda tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar ile söz konusu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar TÖU müessesesi kapsamına girmemektedir. Ayrıca 7103 sayılı kanunun yayım tarihi olan 21.03.2018 tarihine kadar kanun maddesinin (ek madde 11) birinci fıkrasına göre “... kesilecek cezalarda...” olan ifadesi “...kesilecek vergi ziyayı cezalarında...” şeklinde değiştirilmiş olup, bu tarihten itibaren, bu tarihe kadar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bu kapsamdan çıkarılmıştır.

Ayrıca, mükelleflerin kendi beyannameleri ile ilgili, yani beyana dayanan vergi ve buna ilişkin kesilecek cezalarda ve pişmanlık çerçevesinde uyulması gereken kuralları

¹⁰⁰ ERDEM, Tahir, “*Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 223, Nisan 2007, s. 41.

¹⁰¹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 547.

¹⁰² ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Basım Yayın Dağıtım, 11. Baskı, Bursa, 2017, s. 259.

ihlal edenlere ihlalden dolayı kesilecek cezalarda, tarhiyat komisyonu tarafından öngörülen matrahlar üzerinden kesilecek cezalar TÖU kapsamı dışında kalmaktadır¹⁰³.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, taraflar arasında uzlaşmaya varılması halinde kesindir. Bu kapsamda taraflar arasında uzlaşma temin edilmiş ve sonuca ulaşılmış ve taraflar arasında tutanağa bağlanmış olması durumunda, tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir makam ve mercie de şikayet yoluyla başvurulması mümkün değildir. Tarafların bu müessese kapsamında uyuşmazlığı çözüme kavuşturmaları ile birlikte uzlaşılan vergi tutarı üzerinden gecikme faizi hesaplanacak ve mükellefin uzlaştığı vergi ve cezalarla birlikte bu tutarı da yine belirtilen süre içerisinde ödemesi gerekecektir.

Diğer taraftan tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş olması durumunda ya da uzlaşma aşamasında uzlaşma müzakeresi üzerinde uzlaşılamamış olunması durumunda verginin tarh edilmesinden ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Ancak vergi yükümlüsü tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra -uzlaşma temin edilene kadar- uzlaşma gününden önce bu talebinden yazılı vazgeçebilir. TÖU talebinden uzlaşma temin edilmeden vazgeçen mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı saklıdır.

VUK'un ilgili maddesinde TÖU ile ilgili esas ve usullerin yönetmelikte belirtileceği açıklanmıştır. Bu kapsamda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği çıkarılmıştır. Söz konusu yönetmelikte tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili usul ve esaslar detaylı olarak açıklanmıştır.

TÖU müessesesi, vergi incelemeleri ile başlayıp mükellef/ceza sorumlularının talepleri ile devam eden ve nihayete eren bir süreçtir¹⁰⁴. Bu müessese -kanunda açıklanan şartları sağlaması halinde- mükellefin kendisinin başvurusu üzerine işletilebileceği gibi, incelemeye yetkili olanların daveti ile de işletilebilir¹⁰⁵. Uygulamada, vergi incelemesi sonucu oluşturulan vergi inceleme tutanağında mükelleflere seçimlik hak olarak TÖU talep edip etmedikleri sorulur ve alınan cevap

¹⁰³ TECİM Burak, Alihan, “*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 74, 2006, s. 276.

¹⁰⁴ BOZDOĞAN, s. 137.

¹⁰⁵ ŞENYÜZ, s. 259.

doğrultusunda süreç işletilir. Burada önemli olan nokta inceleme tutanağının düzenlenmiş sayılabilmesi için mükellefle birlikte vergi inceleme elemanlarının da tutanağı imzalamasıdır¹⁰⁶.

TÖU yönetmeliğinin 9. maddesine göre, vergi incelemesinin yapılıp sonuçlandığı anda tarh zamanaşımının bitmesine üç aydan daha kısa bir süre varsa, mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Yönetmeliği 18. maddesine göre, TÖU sağlanamaması durumunda; mükellef/ceza muhatabı tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Yine uzlaşma sağlanamaması durumunda, mükellefin VUK 376. maddesi kapsamında tarhiyatlar üzerine cezalarda indirim yolundan yaralanması da mümkündür. Mükellef/ceza sorumlusu TÖU sağlanamadığı durumda; yapılan tarhiyata karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesine dava açabilir. Ancak mükellef aynı anda hem cezalarda indirim hem de dava açma hakkını kullanamaz¹⁰⁷.

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, VUK'un Ek 1-9. maddelerinde usul ve esasları belirtilen uzlaşma türüdür. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten/ceza kesildikten sonra, vukuu bulan vergi uyuşmazlıklarının vergi idaresi ve mükellef arasında idari yoldan bir çözüm bularak anlaşmaya varılmasıdır¹⁰⁸. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi mükelleflerin tarhiyat yapıldıktan sonra başvurabilecekleri barışçıl bir yoldur¹⁰⁹. Söz konusu uzlaşma müessesesi, vergi ile ilgili uyuşmazlıkların kısa sürede çözüme kavuşturulması, bir taraftan vergi mükellefinin endişelerinin giderilmesi, diğer taraftan kamu alacağının olabildiğince kısa sürede hazineye girmesini sağlama ve ayrıca yargı organlarının yükünü hafifletme amacıyla getirilmiştir¹¹⁰.

VUK' un Ek 1. Maddesi kapsamında, tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden

¹⁰⁶ BOZDOĞAN, 138.

¹⁰⁷ ŞENYÜZ. S. 261.

¹⁰⁸ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 555.

¹⁰⁹ ASLAN, Necmi, "Uzlaşma-2", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 501, Aralık, 2007, s. 52.

¹¹⁰ BULUT, Mustafa/KIRCI, ÇEVİK, Nüket/ÇALIŞKAN, Seda, "Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı 326, 2008, s. 17.

yararlanabilmek için yetkili vergi idaresi tarafından ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş verginin veya kesilmiş bir vergi ziyayı cezasının bulunması gerekmekte ve ilgili vergi/cezaların mükelleflere tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle uzlaşma, vergi ya da ceza idari işlem niteliği kazandıktan sonra gerçekleşmektedir¹¹¹. Bununla birlikte kanun metninden de anlaşılacağı üzere, VUK 359. maddede yazılı fiiller dolayısıyla vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda bu kapsamda tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar ile söz konusu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar ve 370. Madde kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere ilgili maddeye göre kesilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi kapsamına girmemektedir. Ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır.

Verginin tarh edildikten sonra uzlaşmaya konu edilmesi uzlaşmanın kesin, yürütülebilir, icrai bir işlem hakkında gerçekleştiğini göstermektedir¹¹². Zira VUK Ek 6. maddede yer alan düzenlemeye göre uzlaşma komisyonlarınca tutulan uzlaşma tutanakları kesin olup vergi dairelerince gereği derhal yerine getirilir. Ayrıca üzerinde uzlaşıp, tutanak altına alınan hususlarla ilgili dava açılmayacağı gibi hiçbir makama da şikayette bulunulması mümkün değildir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda taraflar arasındaki uyuşmazlık sonlanmamış olacağından, uzlaşma gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğden sonra genel hükümler çerçevesine dava açma süresi içinde (süre bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, 15 günden az olamamak üzere süre verilir.) vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilebilir¹¹³.

6. Vergi Uyuşmazlıklarının Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Vergi Uyuşmazlığının Çözülmesi

Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda seçimlik iki yol -idari çözüm yolu veya yargı yolu- bulunmaktadır. Mükellefler ihtilaf konusu olaydaki gerçek durum ve kanun karşısındaki durumuna göre bu yollardan birini seçer. Mükellefler bu şekilde bazı durumlarda ihtilafın ortadan kaldırılması adına yargı yolunu seçebilmektedir. İşte kanun yolundan vazgeçme müessesesi, bu kapsamda yargı

¹¹¹ TOZDUMAN, s. 24.

¹¹² KÜÇÜKKAYA, s.35.

¹¹³ ACAR, Fatih, "Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 171, Aralık, 2002, 25.

yoluna başvurulmuş ihtilafli konularda vergi/bölge idare mahkemesince verilen istinaf/temyiz yolu açık kararlardan sonra yargı yoluyla uyuşmazlığın çözümünden vazgeçip VUK'un 379. maddesi kapsamında kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile uyuşmazlığın ortadan kaldırılması yoluna gitme imkanı tanımaktadır. VUK'un mülga 379. Maddesi 5/12/2019 tarih ve 7194 sayılı kanunun 27. Maddesi ile "kanun yolundan vazgeçme" başlığı ile tekrar düzenlenerek, 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konmuştur.

İkmalen, resen ve idarece yapılan vergi tarhiyatlarının ve kesilen cezaların vergi mükelleflerince yargı denetimine götürülmesi Anayasal ve kanuni bir haktır. Yargı mercilerince varılacak sonuç ve verilecek karara göre vergi idaresinin işlem yapması da Anayasal ve kanuni bir gerekliliktir. Bununla birlikte, vergi yargısında istinaf ve temyiz yolu açık olan kararlar, bu kararlara karşı söz konusu kanun yollarının taraflarca kullanılması hâlinde kesin olma mahiyetini taşımamakta, yargılama süreci devam etmekte ve yargı mercilerince verilen kararlara göre nihai hâlini almaktadır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin işletilmesi istinaf/temyiz başvuru süresiyle sınırlıdır. İstinaf/temyiz olağan kanun yollarıdır. Bu durumda kanun yolundan vazgeçme, olağan kanun yolu açık, ancak henüz kanun yoluna gidilmemiş kararlar için kullanılabilir. Tabii ki bu hakkını kullanması bir zorunluluk değil, seçimlik bir haktır. Fakat olağan kanun yollarının kullanılması durumunda, bu durum henüz kesinleşmemiş olan, mahkemeler tarafından verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olacaktır¹¹⁴.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, tarhiyat öncesi/sonrası uzlaşma müessesesi gibi mükellefin iradi bir kararına dayanırken, bu müesseselerden farklı olarak uzlaşma kapsamına girmeyen VUK 359. maddede açıklanan kaçakçılık konulu ve VUK 353. ve mükerrer 355. maddelerde açıklanan özel usulsüzlük cezası gibi vergi/cezaların da sonradan yargı aşamasında uzlaşılmasına imkan tanımaktadır. Buna karşın, VUK'un kaçakçılık suçlarının adli makamlarca takibi devam edeceği tabiidir¹¹⁵.

¹¹⁴ AVCI, Orçun, "Barışçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 391, Nisan, 2021, s. 43.

¹¹⁵ <https://www.adenymm.com.tr/makale-yeni-bir-uzlasma-sistemi-olarak--kanun-yolundan-vazgecme> (E.T: 10.04.2021).

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasında fakat yargılama süreci beklenmeksizin idari yolla vergi mükelleflerinin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yükünün azaltılması ile uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların bu müessese kapsamında tahakkuku ve tahsilinin sağlanması amacıyla getirilmiştir. Bir başka ifade ile, kanun yolundan vazgeçmenin kullanılması istinaf ve temyiz başvuru süresiyle sınırlıdır. İstinaf ve temyiz olağan kanun yolları olduğu göz önünde tutulduğunda kanun yolundan vazgeçme olağan kanun yollarına açık ancak henüz kanun yoluna gidilmemiş kararlar için kullanılabilir. Kanun yoluna başvuru hakkına sahip olanların bu hakkını kullanmaları bir zorunluluk hali değildir. Fakat olağan kanun yollarının kullanılması durumunda mahkemeler tarafından verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olmaktadır.

Bu kapsamda söz konusu müessese ile VUK'un ilgili maddesi ve 517 Seri Sıra No.lu VUK tebliğinde yer alan düzenleme ve açıklamalar doğrultusunda vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda vergi mükelleflerinin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri hâlinde, idarece de uyuşmazlıklar devam ettirilmeyecek, verilen yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk edecektir. Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle birlikte süresi içerisinde ödenmesi durumunda ayrıca indirim uygulanacaktır.

7. Vergi Uyuşmazlıklarının VUK Dışında Diğer Alternatif Yollarla İdari Çözümü

Bilindiği üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasında idari ve yargı yolu olarak iki yoldan birisi seçilmektedir. İdari çözüm yolları yargı yoluna göre daha az meşakkatli ve daha masraflı bir yol olarak bilinmektedir. Vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yollarının ise bir kısmı VUK kapsamında düzenlenmiş iken bir kısmı da alternatif olarak diğer mevzuatlarda öngörülmüştür.

Alternatif çözüm yolu; genel olarak yaşanan vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarınca yani çözümlenmesine ek veya seçimsel bir yol olarak, tarafsız bir üçüncü kişinin dava taraflarına yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuş çözüm yöntemleri

topluluğudur¹¹⁶.

Alternatif olarak vergi uyuşmazlık çözüm yollarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

a. Üst Makamlara Başvuru Müessesesi

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yol olarak nitelendirilen idari çözüm yollarından bir tanesi de üst makama başvuru müessesesidir. Bu müessese İYUK'un üst makamlara başvurma başlığı ile 11. maddesi ile düzenlenmiştir.

Madde metnine göre, taraflarca idari dava açılmadan önce, söz konusu vergisel işlemin değiştirilmesi, kaldırılması, geri alınması veya yeni bir işlemin yapılması adına üst makamdan, şayet üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan istenebilir. Bu talebin idari dava açma süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. İlgili makam/üst makam tarafından yapılan talebe atmış gün içinde cevap verilmezse söz konusu talep reddedilmiş sayılır. Bu durumda, yani isteğin reddedilmesi veya zımni ret durumunda, vergi mükellefleri, gerekli süre zarfında söz konusu vergi uyuşmazlığının çözümü için dava yoluna gidebilirler.

Dava açma süresi olarak kısıtlanmış olan üst makama başvuru müessesesinde, kanununda konu yönünden herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir. Vergi mükellefleri vergi dairesinin yapmış olduğu vergisel işlemlere karşı vergi dairesi başkanlıklarına, eğer vergi dairesi başkanlığı yoksa defterdarlıklara başvuru yapabilirler. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra üst makama başvuru yapılamayacağı unutulmamalıdır¹¹⁷. Dava açma süresi geçtikten sonra bu mercilere başvuru yapılamaz. Ancak bu durumda VUK'un 124. maddesi kapsamında şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler¹¹⁸.

b. Ombudsmanlık Müessesesi

Ombudsman; idarenin eylem ve işlemlerini hukuka aykırı veya yerinde

¹¹⁶ ÖNCEL, s. 27.

¹¹⁷ ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan, "Vergi Hukuku", Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 268.

¹¹⁸ ŞENYÜZ, s. 273.

bulmadığında, bu işlemin geri alınması ya da bu işlemler neticesinde doğan zararın giderilmesi amacıyla, bağlayıcı olmayan kararlar veren, vatandaşlara yönelik yapılan uygunsuz davranışların düzeltilmesini sağlayan bağımsız bir devlet organıdır¹¹⁹.

Ülkemizde ombudsmanlık, 2010 yılında yapılan halk oylaması ile Anayasa'nın 74. maddesine girmiştir. Bu kapsamda 2012 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (KDKK) ile resmi olarak kurulmuştur. KDKK ile ilgili yönetmelik ise 2013 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ombudsman, Anayasadan aldığı yetki ve ilgili kanunu kapsamında devlet teşkilatı içerisinde yer alıp iş ve işlemlerinde bağımsız ve kendi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara göre çalışır. Ombudsman yasama erkince seçilir ve geniş bir yetki alanı vardır. Yapılan başvurular ile almış olduğu kararlar tavsiye niteliğinde olup herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu kurum kendisine gelen konularla ilgili gerekli tüm inceleme ve araştırmaları objektif olarak tamamlamak ve bu kriterlere göre karar vermek durumunda olup, kendisine gelen konu ve kişilerle ilgili gerekli hassasiyeti de göstermek durumundadır¹²⁰.

Ombudsmanın ilgili mevzuatında belirlenmiş çeşitli görevleri bulunmaktadır. Vergisel uyuşmazlıklarda bireylerin hak ve menfaatlerinin devlete karşı korunması da bu kurumun görevlerinden bir tanesidir. Vergi mükellefleri, vergi idaresi ile arasındaki vergisel uyuşmazlıkları ile ilgili bu kurumdan yardım isteyebilir. KDKK'nın Uygulanmasına İlişkin Usul Esaslar Hakkında Yönetmeliğinin 8. maddesine göre kuruma başvuru dilekçe ile yapılmakta, bu dilekçeler elden verileceği gibi posta, elektronik posta veya faks yoluyla da gönderilebilmektedir. Ayrıca bu müesseseden yararlanabilmek için tüm idari çözüm yollarının denenmiş ve tüketilmiş olması gerekmektedir. Diğer taraftan bu kuruma gerçek veya tüzel kişiler başvuruda bulunabilirler.

Yönetmeliğin 13. maddesine göre bu kuruma yapılacak başvuru, uyuşmazlık konusu işlemin tebliği tarihinden itibaren altı ay içinde yapılabilmektedir. 17.

¹¹⁹ ERHÜRMAN, Tufan, "Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 49, 2000, s. 160.

¹²⁰ ÖZCAN, Onur, "Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi", Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Bursa, 2015, s. 63-65.

Maddeye göre başvuru dava açma süresi içerisinde yapılmışsa işlemeye başlamış olan dava açma süresi duracaktır.

Daha önce ifade edildiği üzere, ombudsmanlık kurumunun kararı tavsiye niteliğindedir. Verilen kararlar taraflardan birinin kabul edeceği bir sonuç içerebilecekken diğer taraf karadan hoşnut kalmayabilecektir. Dolayısıyla idare alınan karara karşı çıkabilir ve uygulamak istemeyebilir. Bu durumda idare verilen karara uyup uymayacağını yazılı olarak kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde kuruma bildirmesi gerekmektedir. Söz konusu otuz günlük süre içinde verilen karar doğrultusunda herhangi bir işlem gerçekleştirmezse, başvuru sahibi kalan dava açma süresi içinde idareye karşı dava açabilecektir¹²¹. Ombudsmanlık müessesesinin vergi idaresi, vergi mükellefi ve vergi yargısı açısından önemli etkiler doğurabilecek olan ve hem yargıya hem de vatandaşlara kolaylık sağlayan önemli bir hak arama yolu olduğu açıktır¹²².

c. Birliklik Müessesesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari veya yargı yolu ile çözüme kavuşturulur. Mükellefler genelde idari yolla çözüme ulaşamadıkları takdirde yargı yolu ile vergi uyuşmazlığının giderilmesi için başvuruda bulunurlar.

Yargı yolu seçildikten sonra olay vergi mahkemelerine intikal edecektir. Vergi mahkemeleri uyuşmazlık konusu dosyayı inceledikten sonra uzmanlık gerektiren spesifik alanlarda, konuyu dava dosyasına yardımcı olması adına ilgili uzmanlara havale edebilir. Genelde mahkemelerce kullanılan bu müessese birliklik müessesesidir.

Birliklik, mahkemeye özel ve teknik bilgiyi sunan, özel ve teknik bilgidan hareketle vakıadan sonuçlar çıkaran yahut vakıaları tespit eden kişidir. Somut uyuşmazlık hakkında karar verilebilmesi için ihtiyaç duyulan özel veya teknik bilgiyi mahkemeye sunan, ilgili konu hakkındaki özel yahut teknik bilgisini kullanmak suretiyle varmış olduğu sonuçlara işaret eden ya da özel yahut teknik bilgidan

¹²¹ BOZDOĞAN, s. 52.

¹²² AYKIN, Hasan, “*Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellef İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?*”, Vergi Dünyası, 2016, s. 24.

hareketle vakıaları tespit eden bilirkişi, açıklamaları ve sunmuş olduğu rapor aracılığıyla mahkeme kararının ortaya çıkmasına doğrudan etki eder¹²³. Ancak unutulmamalıdır ki, bilirkişilik müessesesi uyuşmazlıklarda doğrudan bir çözüm yolu olmayıp, yargı yolu ile çözüm yönteminin kullandığı bir müessesedir. Bu bakımdan bilirkişilik müessesesi vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yardımcı bir unsurdur.

B. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yolu İle Çözümüne Kavuşturulması

Vergi mükellefleri/sorumluları vergi idaresi ile arasında doğan vergi uyuşmazlıklarında genelde öncelikli olarak idari çözüm yolları ile uyuşmazlık konusu olayı çözüme kavuşturmak isterler. Aynı şekilde vergi idaresi de genellikle bu konuda aynı görüşte olur. Zira uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşturulması genel anlamda her iki taraf için de daha hızlı, kestirme, kolay ve daha masrafsız bir yol olabilecektir. Ancak çeşitli sebeplerden ötürü vergi mükellefleri bazen en başından itibaren, bazen de idari yolla çözüme başvurduktan sonra, fakat sonuç alamadıkları zaman yargı yolu ile uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması için bu yolu seçebilmektedirler.

Anayasanın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti olma özelliğinden kaynaklı olarak (vergi) idare(si)nin bazı istisnalar hariç her türlü iş ve işlemi için yargı yoluna gidilebilmektedir.

Anayasanın 73. maddesi bir ödev olarak açıkladığı vergilendirmenin ancak kanunla koyulup, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilmesine hükmetmiştir. Bu hükümden vergilendirmenin kanunla koyulabileceği hüküm altına alınırken, aynı zamanda vergilendirmenin kişilerin durumlarını gözeterak adil bir şekilde uygulanması gerektiği ve kanunlara aykırı vergisel düzenlemelerin yapılamayacağı da açıklanmış olmaktadır. Vergisel uyuşmazlıkların yargısal denetimini sağlamak, vergi yargılama hukukunun oluşum sebebidir. Bu nedenle vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin denetime tabi olması hukuk devletinin bir gereği ve aynı zamanda da vergi ödevlilerine bir güvencedir¹²⁴.

¹²³ ERDOĞAN, Ersin/ÜÇÜNCÜ, S. Halil, “Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişi Raporunun Delil Değerine İlişkin Bazı Sorunlar”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 10, 2020, s. 356.

¹²⁴ DEMİRBAŞ, AKSÜT, Burcu, “Vergi Yarılması Hukukunun Anayasal Temelleri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, İzmir, 2010, s. 305.

Dolayısıyla vergi idaresi, işlem ve eylemlerini anayasa ve kanunlarda açıklanan belirli hukuki normlar çerçevesinde yapmak zorundadır. Zira idarenin her türlü işlem ve eylemleri hukuk devleti olma özelliğinden ötürü yargısal denetime tabidir. Buna göre vergilendirmenin aşamalarını oluşturan ve birer idari işlem olan tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemleri de bu kapsamda yargı denetimine tabidir¹²⁵.

Anayasanın 36. maddesinde kişilerin hak arama hürriyeti açıklanmıştır. Madde metnine göre, herkes anayasa ve kanunların izin verdiği yollardan yargı önünde davacı/davalı olarak iddia/savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Buradan hareketle kişiler anayasa ve kanunlara aykırı olduğu iddiasıyla haklarında tesis edilen vergilendirme ile ilgili iş ve işlemlerin kaldırılmasını/düzeltilmesini yargı mercilerine başvurarak talep edebilir ve bu yola anayasal bir hak olarak başvurabilir¹²⁶.

Borçlu konumunda olan vergi mükellefi/sorumlusu ile alacaklı konumundaki vergi idaresi arasında vergi kanunlarının ve diğer vergi mevzuatlarının uygulanması sürecinde ortaya çeşitli vergisel uyumsuzluklar çıkabilmekte olduğu hususuna daha önce değinmiştik. Ortaya çıkan bu tür uyumsuzlukların idari yollardan (uzlaşma, hata düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim vb.) sonuç alınamaması veya bu yollara hiç başvurulmaması nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için yargı organlarına başvurarak bu şekilde hak ve çözüm araması süreci vergi yargısı olarak tanımlanabilir. Vergi yargısı, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlemesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır¹²⁷.

Anayasadan almış olduğu vergileme yetkisi olan vergi idaresi karşısında, anayasadan kaynaklı vergi ödevi olmakla birlikte, vergi yükümlülerinin, bu ödevlerinin yanında haksız olduğunu düşündükleri vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak vergi idaresine karşı karşı dava açma hakları bulunmaktadır¹²⁸. Barışçıl bir yol

¹²⁵ ÖZDEMİR, Serap, “Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 16.

¹²⁶ KOCAHANOĞLU, Osman, Selim, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s. 342.

¹²⁷ KUMRULU, Ahmet, “Anayasal Temeller”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 1981, s. 153.

¹²⁸ ERGİN, s. 106.

olarak nitelendirilen idari çözüm yollarının aksine yargısal yolu ile çözüm sürecinde, vergi mükellefi/sorumlusu ile vergi idaresi arasında var olan çekişme, yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona erer¹²⁹. Yargı yolu ile çözüme kavuşturulmaya çalışılan uyuşmazlıklar ortadan kaldırılırken, diğer yandan da bağımsız organlar tarafından yapılan işlemlerin vergilerin yasallığı ilkesi çerçevesinde kanunlara uygunluğu da denetlenmektedir. Bu esas fonksiyonların yanında içtihat ve yorum yolu ile de vergi yargısı vergi hukukunun gelişimine katkı sağlamaktadır¹³⁰.

Vergi yargısı kavramı ile mali yargı kavramı zaman zaman birlikte kullanılabilir. Ancak bu iki kavram birbirinden farklıdır. Mali yargı; kamu gelir-giderleri, borçlanma ve devletin mali işlemlerine yönelik uyuşmazlıkların çözümünü ifade eden, vergi yargısını da içine alan daha geniş bir kavramdır. Vergi yargısı ise; kamusal gelir kaynaklarından sadece vergi gelirlerini ve vergisel işlemleri ilgili uyuşmazlıkların çözümü adına kullanılan ve mali yargının bir alt dalını oluşturan kavramdır¹³¹.

Türk yargı sistemi içerisinde vergi yargısı bağımsız olmayıp, idari yargının bir alt dalı olarak düzenlenmiştir. Vergi yargısının hangi yargı dalının içinde yer aldığı veya bağımsız olarak oluşturulup oluşturulmadığı ülkeden ülkeye farklılık arz eder. Örneğin; Fransa’da vergisel uyuşmazlıkların bir kısmı adli bir kısmı ise idari yargı altında yer almakta ve çözüme kavuşturulmakta iken, Almanya’da bağımsız bir yargı kolu olarak görev yapmaktadır¹³².

Vergi yargısı, uyuşmazlık, taraflar (vergi idaresi ve vergi mükellefi), yargı organı ve yargı tasarrufları olarak dört unsurdan oluşmaktadır. Bu dört unsuru kısaca aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz:

- Vergi Uyuşmazlığı, vergi kanunlarının uygulanması sırasında mükellef ve idarenin farklı düşünerek anlaşmazlığa düşmeleri,
- Taraflar, aralarında vergisel uyuşmazlık olan vergi mükellefi/sorumlusu ile vergi

¹²⁹ OKTAR, s. 431.

¹³⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 191.

¹³¹ ERDAL, Nagihan, “Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, Isparta, 2018, s. 5.

¹³² ÖNCEL, s. 42.

idaresini,

- Yargı organı, idari yolla çözüme kavuşturulmamış vergisel işlemlerle ilgili olarak taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözüme kavuşturan ve yargısal tasarrufta bulunan yargı organlarını,

- Yargısal tasarruf, bağımsız ve tarafsız yargı organlarınca bir üst yargı organına intikal ettirilmeyen uyuşmazlıklara ilişkin mahkemelerce verilmiş kararlar ile kesin karar sonucu doğuran tasarrufları ifade etmektedir¹³³.

Vergi yargısının bu dört unsuruna kısaca değindikten sonra aşağıda vergi yargısının fonksiyonları üzerinde durulmuştur.

1. Vergi Yargısının Fonksiyonları

Genel olarak ifade edilecek olursa; vergi yargısının üç fonksiyonundan bahsedebiliriz.

a. Vergisel Uyuşmazlıkların Mevcut Kanun Hükümlerine Uygun Şekilde Çözümlemesi Fonksiyonu

Taraflar arasında vukuu bulan uyuşmazlıklar idari yolla çözüme kavuşturulamazsa ya da bu yola uyuşmazlığın başından itibaren başvurulmadan yargı yolu çözüm için tercih edilebilir. Bu durumda yargı mercileri söz konusu uyuşmazlığı mevcut yazılı kanunlar kapsamında çözüme kavuşturur.

Vergi yargısınca verilen karar kesin ise alınan karar husumetli her iki tarafı da bağlar ve sonuç kabul edilir. Ancak çıkan karar kesin değil ve ayrıca taraflardan herhangi biri kararı kabul etmezse bu durumda üst yargı yoluna gidilir. Husumetli taraflar kararı kabul eder veya üst yargı yoluna taşımazlarsa karar kesinleşmiş olur ve tarafları bağlar¹³⁴.

¹³³ AKSOY, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul, 1999, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, s. 55.

¹³⁴ ÖZDEMİR, s.18.

b. Hukuki Hukuki İctihat Oluşturma Fonksiyonu

Ülkemizde vergi/mali mevzuatı çok karmaşık ve sürekli değişen bir yapıya sahiptir. Vergi mevzuatının karmaşık ve dinamik olmasından ötürü mevzuatta bulunan boşlukların yorumlanması sırasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıkları ile ortaya çıkan husumetler ile ilgili vermiş olduğu kararlarla vergi mevzuatında yer alan boşlukları doldurmakta, hükümleri açıklığa kavuşturmakta ve kanunların hukuksal ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmalarına ışık tutmaktadır¹³⁵. Diğer bir ifade ile, vergi yargısı hukuki icthad sağlamak suretiyle genellikle karmaşık ve dinamik olan vergi kanunlarının boşluklarını doldurmak, açıklığa kavuşturmak ve kanunları hukuki ve bilimsel anlayışa göre yorumlayarak vergi idaresine ve vergi mükelleflerine yön vermektedir ¹³⁶.

c. Hukuki Güvenlik Sağlama Fonksiyonu

Hukuk devletlerinde idarenin iş ve işlemleri Anayasa ve kanunlar çerçevesinde sınırlandırılmıştır. Hukuk devletlerinin bir diğer vazgeçilmezi de idarece yapılan iş ve işlemlerin keyfilik ve kanunların doğru ve yerinde uygulanmasının sağlamak amacıyla bu iş ve işlemlerin yargı mercilerinin denetimi altında tutulmasıdır.

Dolayısıyla anayasal gelişmelerin dayanak noktası olarak vergilendirme önemli bir etken olmuş, toplumlarda yaşanan anayasal gelişmeler devletin vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımına karşı çıkan tepkilerle başlamıştır.¹³⁷

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin, Anayasa ve diğer yasalara uygun olup olmadığının yargısal bir denetime tabi tutulması, hem vergi mükellefleri/sorumluları için, hem de vergi idaresi açısından önemli bir güvenlik unsurudur¹³⁸. Vergi yargısı idare ile mükellef arasında oluşabilecek uyuşmazlıkları mevcut kanunlar çerçevesinde söz konusu kanunlara riayet edilip edilmediği noktasında kesin bir biçimde çözerek

¹³⁵ KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 15. Baskı, 2003, s. 205.

¹³⁶ TOSUNER, Mehmet, ÖZCAN, Ülkü, Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü, Akhiselim Matbaası, İzmir, 1989. s. 14.

¹³⁷ YILDIRIM Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 307, 2007, s. 196.

¹³⁸ KIZILOT, Şükrü/ŞENYÜZ, Doğan/TAŞ, Metin/DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, 2007, s. 234.

her iki taraf içinde denetleyici özelliği ile hukuki açıdan güvence sağlamaktadır.

III. VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÖRGÜTSEL YAPISI

Vergi yargısının tarihsel gelişimine baktığımızda, verginin tarihsel gelişiminden etkilendiğini görmekteyiz. Aslında bu durum vergi uygulamaları ve vergi yargısının karşılıklı etkileşim içerisinde olmasından ileri gelmektedir. Zira vergi yargısı da vergi uygulamaları uyumsuzlukları hususunda vermiş olduğu karar ve içtihatlarla, vergi hukukunu beslemektedir.

Tezimizin bu bölümünde Türk vergi yargısı, Osmanlı İmparatorluğu Dönemi, Cumhuriyet'in İlanından 1982 Yargı Reformuna Kadar Olan Dönem, 82 Yargı Reformu Dönemi ve 2014 Sonrası Vergi Yargısındaki Gelişmeler esas alınarak dört başlık halinde incelenmiştir.¹³⁹

A. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi

Zaman içerisinde devlet anlayışlarına paralel olarak vergi anlayışı ve sistemleri de değişime uğramıştır. Ülkemiz için ise bu değişim belki de dünyanın pek çok ülkesindekinden daha hızlı gerçekleşmiştir. Örfi ve dini vergilere dayalı bir devlet sisteminden, parlamenter cumhuriyet rejimine geçişle birlikte idari, hukuki ve sosyo-ekonomik alanda gerçekleşen köklü değişikliklerden vergi sistemi de doğal olarak etkilenmiştir. Bu çalışmanın amacı, Türk vergi yargısının yasalar, uygulama ve örgütlenme bağlamında geçirdiği süreçleri incelemektir.¹⁴⁰

1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergiler, Tanzimat dönemine kadar geçen sürede Şeyhülislamın görüşü alınarak Padişahın fetvası ile çıkarılmış¹⁴¹, vergi tarhı ve tahsili ile ilgili idari işlemlerin imparatorluk içindeki diğer idari işlemler gibi denetime tabi olmamıştır.¹⁴² Nizamiye mahkemelerinin kurulmasına kadar olan süreçte adalet işleri,

¹³⁹ ERDAL, Nagihan, s. 39.

¹⁴⁰ YILDIZ, Seyfi/BOSTAN M. Kemal, “*Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi*”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/284528>, (E.T: 02.06.2020).

¹⁴¹ TOSUNER/ARIKAN/YERELİ, Türk Vergi Yargısı, s. 20.

¹⁴² ÖZGÖZEN, V. D., Türk Mali Yargı Sistemi. Maliye Enstitüsü Konferansları, Sevinç Matbaası, Onyedinci Seri, İstanbul, 1968, s. 267-268.

İslam hukuku ilkelerine göre görev yapan şeriat mahkemelerinde görülmekteydi. Bu mahkemeler tek hâkimli ve tek dereceliydiler.¹⁴³ Ayrıca mali konularda defterdarların da bir takım yargı yetkileri bulunmaktaydı.¹⁴⁴

1839 yılı Tanzimat Fermanı'nın ilanına kadar geçen sürede genel olarak, verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari işlemlerin denetimi öngörülmemiş ve bu noktada vergi yargısı imkanları sınırlı tutulmuştur.¹⁴⁵ Genellikle islami ilkelere göre kurulan tek hakimli Şeriat Mahkemeleri ile özellikle verginin tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların kadılar tarafından çözümlenmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan tımar sistemi içerisinde ise tahsil edilen vergilerden dolayı halk, merkeze bağlı ve taşra idaresine karşı bağımsız kadılar gözetiminde tımarlı sipahileri dava edebilmelerine imkân sağlamıştır.¹⁴⁶ Ancak bu yetkiler, günümüzdeki vergi yargısı niteliğinde değildir.

1864 yılında yürürlüğe giren Vilayet Nizamnamesi'ne dayanılarak kurulan vilayet meclislerine ilk defa bazı idari uyuşmazlıkları çözümlene yetkisi verilmiştir.¹⁴⁷ Günümüzdeki vergi yargısı anlayışına uygun ilk teşkilat 1868 yılında Fransız Danıştay'ı örnek alınarak Şura-i Devlet adıyla kurulmuştur.¹⁴⁸ Fransız sisteminin etkisi altında kurulmuş olan Devlet Şurasından sonra, ayrı ayrı yasalarla her vergiye özel bir vergi yargısı örgütlenmesine gidilmiş, yasalarda çözüm mercii belirlenmemiş anlaşmazlıklar ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıkların adliye mahkemelerinde, bunların haricindeki anlaşmazlıkların ise il ve ilçe idare meclisleri ile Danıştay'da çözümlenmesine karar verilmiştir.¹⁴⁹

2. Cumhuriyet Dönemi

Tezimizin bu bölümünde, vergi yargısının cumhuriyet arifesi ve cumhuriyet

¹⁴³ YENİSEY, Feridun, Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1979, s. 34-35.

¹⁴⁴ EKİNCİ, E. Buğra, "Tanzimat Devri Osmanlı Mahkemeleri", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2001c, s. 61.

¹⁴⁵ ÖZGÖZEN, s. 267-268.

¹⁴⁶ ŞENER, Abdüllatif, Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, Ankara, İşaret Yayınları, 1990, s.87.

¹⁴⁷ ÖZGÖZEN, s.267-268.

¹⁴⁸ YÜCE, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayıncılık, 4. Baskı, Bursa, 2015, s.7-9.

¹⁴⁹ AKSOY, s. 37-38.

sonrası dönemde değişime uğrayan yapısı hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

Türk vergi yargısında gerçekleştirilen yapısal değişiklikler, dönemin anayasal çalışmaları kapsamında gerçekleşmiştir. Bu noktada Cumhuriyetin ilanı arifesinde çıkarılan, Osmanlı Devleti'nin ilk ve son anayasası Kanun-i Esasi ile 1921 Teşkilat-i Esasiye Kanunu ile başlayan vergi yargısı reform çalışmaları, Cumhuriyetin ilanından sonra çıkarılan 1924, 1961 ve 1982 Anayasa çalışmaları kapsamında devam etmiştir.

Kuvvetler birliği ve görevler ayrılığı anlayışıyla ihdas edilen ¹⁵⁰ 1924 Anayasası'nın 8. Maddesinde, yargı hakkının millet adına usul ve kanuna göre bağımsız mahkemeler tarafından kullanılacağına hükmolunmuşsa da 1924 Anayasası, 1876 Kanun-u Esasi'de mevcut yargısal güvencelere kıyasla daha zayıf kalmıştır. Örneğin, 1876 Kanun-u Esasi, özel yetkili mahkemelerin kurulmasını kesin bir biçimde yasaklarken 1924 Teşkilât-ı Esasiye Kanunu'nda bu konuda hiçbir düzenleme bulunmamaktadır.¹⁵¹

Cumhuriyet döneminde ilk defa 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile bazı illerde vergi itiraz komisyonları ile sadece Ankara'da ikinci derece vergi yargı organı olarak "*Vergiler Temyiz Komisyonu*" kurulmuştur. Bu komisyonlar, Türkiye'de fonksiyonel anlamda vergi yargısı görevini ifa eden idari merciler olarak örgütlenmiştir.

Türkiye'de ilk bağımsız vergi yargısı kuruluşları olarak karşımıza çıkan vergi itiraz komisyonları, bir başkan iki üye ile yeteri kadar raportörden oluşan muvazzaf vergi itiraz komisyonları ile bir başkan ve üç üyeden oluşan gayri muvazzaf vergi itiraz komisyonları ¹⁵² iki başlı olarak hizmete girmiştir. Başlarda sadece kazanç vergisi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli bu komisyonlar, zamanla yetkileri genişletilerek sürekli olarak sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli hale getirilmişleridir.¹⁵³

Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergiye ilişkin yeni kanunlar çıkarılması, mevcut kanunların tekrar düzenlenmesi ve vergi oranlarının arttırılması gibi çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda il

¹⁵⁰ GÖZLER, Kemal, Anayasa Hukukuna Giriş, Ekin Kitabevi Yayınları, 26.Baskı, Bursa 2017, s.181.

¹⁵¹ GÖZLER, Anayasa Hukukuna Giriş, s.182.

¹⁵² TEKİN, Ahmet, Vergi Yargı Hukuku, Meta Basım Matbaa, Kütahya, 2013, s.12.

¹⁵³ YÜCE, (Vergi Yargılama Hukuku), s. 80.

ve ilçe meclislerinin yetkisi geri alınmış ve dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar için ve her vergiye ilişkin ayrı ayrı itiraz ve temyiz incelemeleriyle görevlendirilmiş idari komisyonlar kurulmuştur.¹⁵⁴ Dolaylı vergilere ait uyuşmazlıklar eskiden olduğu gibi adli yargıya bırakılmıştır.¹⁵⁵ Ancak yapılan düzenlemelere rağmen istenilen mali yargı yapısına kavuşulamamıştır zira oluşturulan komisyonlar arasında birlik sağlanamamıştır.¹⁵⁶

Cumhuriyet devrinde, 669 Sayılı Şura-i Devlet Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte kurulan ve 6 Temmuz 1927 tarihinden itibaren kesintisiz olarak çalışmaya başlayan Danıştay, mezkûr kanun düzenlemesinde, üç idari bir dava dairesi olmak üzere, dört daireden oluşmaktaydı.

669 sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerden kesin ve etkili çözümler elde edilememesi üzerine bu kanun yerine "3546 sayılı Devlet Şurası Kanunu" yürürlüğe konulmuştur. Değişikliğin gerekçesi ise; kurumun teşkilatı, vazifeleri ve idari dava usullerini öngören ve kamu hukukuna karşı devletin adil gücünü daha çok gösteren sonuçlar elde edilmesi olarak açıklanmıştır.¹⁵⁷

1961 Anayasası sisteminde yetkileri zayıflatılmış yürütme karşısında yargı gücüne büyük bir önem verilmiştir. 1961 Anayasası, mahkemelerin ve hâkimlerin bağımsızlığını hem yasama ve hem de yürütme organlarına karşı koruyabilmek için gerekli hükümleri öngörmekteydi. Bu Anayasanın 114'üncü maddesinde, "*İdarenin hiçbir eylem ve işlemi yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz*" denilmiş ve 1982 Anayasası ile bazı kısıtlamalar getirilmişse de temel ilke korunmuştur.

1982 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa çerçevesinde Türk vergi yargısı sisteminde reform niteliğinde değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda vergi yargısı fonksiyonunu ifa eden itiraz komisyonları kaldırılmış ve yürürlüğe sokulan 2575 sayılı Danıştay Kanunu (2575 s. Kanun), 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (2576

¹⁵⁴ TOSUNER /ARIKAN, (Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı), s.26.

¹⁵⁵ KIZILOĞLU, Şükrü/KIZILOĞLU, Zuhâl, (Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları), s.285.

¹⁵⁶ AKSOY, s. 38.

¹⁵⁷ ARAL, Rüştü, "Yargı Organı Olarak Danıştay, Yüzyıl Boyunca Danıştay 18681-968", Danıştay Yayınları, Ankara 1986, s. 92-93.

s. Kanun) ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu (2577 s. Kanun/İYUK) ile vergi mahkemeleri kurulmuş ve bugünkü anlamda Türk vergi yargısı imar olunmuştur.

Mezkûr kanuni düzenlemeler uyarınca yargı kademeleri İtiraz ve Temyiz Komisyonu ile Danıştay biçiminde 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 kısılmasının sağlanması ve vergi yargısı ile ilgili bazı usul hükümlerinin değiştirilmesi olarak gösterilebilir.¹⁵⁸

Buna göre, mevcut organizasyon yapısında, idare ve vergi mahkemeleri, ilk derece mahkemeleri olarak; Anayasa'da yüksek mahkeme olarak sayılan Danıştay ise asli görevi ilk derece yargı mercilerinin verdikleri kararların temyiz incelemelerinin gerçekleştirilmesi iken, aynı zamanda uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görev yapmaktadır

Bu Anayasa döneminde ilk derece yargı mercilerince bazı kararların itirazen yeni kurulan Bölge İdare Mahkemeleri'nde (BİM) incelenmesi sağlanmıştır. Bununla birlikte 2575 s. Kanun'da 1990 yılında gerçekleşen değişiklik ile Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak yapılan yargılamalar neticesinde verilen kararların temyiz edilebilmelerinin yolu açılmıştır. Böylece, iki dereceli bir idari yargı sistemi oluşturulmuş, idari yargı sistemi içerisinde mevcut tüm mahkemeler tarafından verilen kararlarının hukuki denetiminin gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.¹⁵⁹

Cumhuriyet döneminde Türk vergi yargısında reform niteliğindeki yapılan değişiklik, 18.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁶⁰'un aşağıda aynen yer alan 25. Madde hükmü ile gerçekleştirilmiş ve buna göre itiraz komisyonu kaldırılarak yerini istinaf kanun yoluna bırakmıştır.

MADDE 25-2577 sayılı Kanununun 52 nci maddesinin başlığında yer alan "itiraz" ibaresi "istinaf" şeklinde; birinci fıkrasında yer alan "itiraz yoluna" ibaresi "istinaf

¹⁵⁸ AYYILDIZ, Yaşar, "Türk Vergi Yargısı, İş Yükü ve Etkinliği", Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.102.

¹⁵⁹ GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref/TAN, Turgut, İdare Hukuku Cilt I, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2017, s. 67.

¹⁶⁰ 18.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yoluna” şeklinde; “itirazı” ibaresi “istinaf başvurusunu” şeklinde ve son cümlesinde yer alan “kararların temyizi” ibaresi “kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması” şeklinde değiştirilmiştir.

Yeni düzenlemeyle 2577 sayılı İYUK madde 45’te temyiz benzeri bir kanun yolu¹⁶¹ olarak düzenlenen itiraz kurumu kaldırılmıştır. Ancak ara kararların hukukilik denetiminin yapılması anlamında gelen itiraz kurumu idari yargıda varlığını sürdürmektedir. Nitekim bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri arasında, “*İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak.*” (2576 sayılı Kanun, m. 3/D-1/b) sayılmıştır. Ayrıca bölge idare mahkemesinin İYUK madde 27/7’de “bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine” itiraz edilebileceği¹⁶², yine aynı yargı çevresindeki mahkemelerde bulunan davaların bağlantılı olduğu yolundaki iddialar hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine ve Danıştay’a “başvuruda”¹⁶³ bulunabilecekleri, aynı zamanda bağlantılı davalarla ilgili diğer esasları düzenleyen İYUK madde 42/1’de “*Bağlantının varlığı yolunda idare ve vergi mahkemelerince veya bu konuda yapılacak itiraz üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştayca bağlantı hakkında karar verilinceye kadar usuli işlemler durur.*” denilmesi suretiyle

¹⁶¹ KAYAR, Nihat, Yönetmelik Yargı, Kuruluş ve İşleyiş, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s.427.

¹⁶² Bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesi olarak bakacağı dava ve dolayısıyla yürütmenin durdurulması isteminin gündeme gelmesi söz konusu olamaz ancak istinaf mahkemesi olarak yürütmenin durdurulması kararına karşı bir itiraz söz konusu olabilir. Ancak burada da verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar kesindir ve itiraza tabi değildir. O halde yasada yer alan bu kuralın, Bölge idare mahkemesinin ilk derece sıfatıyla davalara bakması söz konusu olmadığı halde idare ve vergi mahkemeleri başkan ve üyesinin dosyadan çekilmesi ya da reddi yolundaki isteklerin kabulü halinde dosyayı esastan incelemek zorunda kalacak olan bölge idare mahkemesinin yürütmenin durdurulması yolunda karar vermesi halinde uygulama yeteneği kazanacağı anlaşılmaktadır. APALAK, Şevket, “*İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması*”, Sayıştay Dergisi, Ekim-Aralık 1998, S. 31, s. 20.

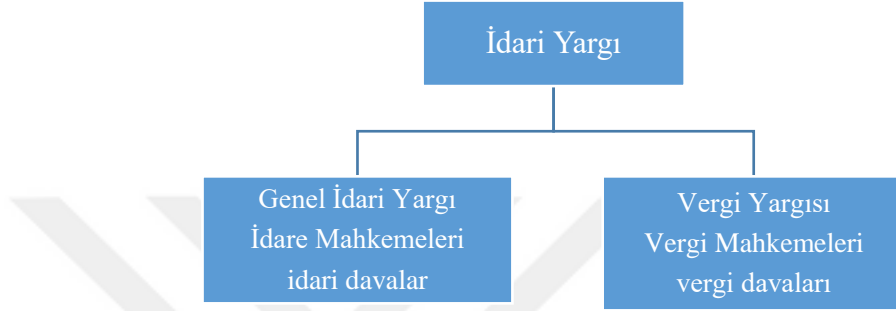
¹⁶³ İYUK m. 41 Bağlantının Mahkemelerce Kabul Edilmemesi: -Bağlantı iddiaları mahkemelerce kabul edilmediği takdirde, bu hususta verilen ara kararı taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğ tarihini izleyen on beş gün içerisinde, aynı yargı çevresindeki mahkemeler için o yer bölge idare mahkemesine, 38 nci maddenin 2 ve 3 ncü fıkrasındaki durumlarla ilgili davalar için Danıştay’a başvuruda bulunabilirler. Başvuru üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay görevli dairesince durum, yukarıdaki maddelerde yazılı usullere göre incelenerek karara bağlanır.

itiraz yolu öngörüldüğü anlaşılmaktadır.¹⁶⁴

B. Türk Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı

Günümüz Türk vergi yargısının örgütsel yapısı, 06.01.1982 tarih ve 2576 s. Kanun başta olmak üzere 2575 s. Kanunda düzenlemeye konu edilmiştir.

Bu düzenleme ile ülkemizde iki dereceli idari yargı sistemi beninmiştir. Buna göre Türk yargı teşkilatı içerisinde vergi yargısı, idari yargı düzeni içerisinde yer almıştır.



Şekil-1: Türk İdari Yargısının Genel Yapısı



Şekil-2: Türk İdari Yargısının Örgütsel Şeması

Kamu idarelerinin yapmış oldukları işlem ve eylemlerin hukuka uygunluk denetimini gerçekleştiren mahkemeler idari yargı düzeni içerisinde, ilk derece mahkemeleri olarak idare ve vergi mahkemeleri, ikinci derece mahkemeleri olarak bölge idare mahkemeleri ve yüksek mahkeme olarak Danıştay'dan teşekkül etmiştir.

İdare mahkemeleri, vergi idaresi dışındaki idarelerin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu denetlerken, vergi mahkemeleri vergi idaresinin yapmış olduğu

¹⁶⁴ KESKİN, Züleyha, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, Türkiye Barolar Bilirliği Dergisi, Eylül, 2016, Sayı 126, s.238-239.

vergileendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini gerçekleştirir. Bölge idare mahkemeleri ise idari yargıda idare ve vergi mahkemelerinin bazı kararlarına karşı yapılan istinaf kanun yolu başvurularını karara bağlayan bir yüksek mahkemedir.¹⁶⁵

Türk vergi yargısı organları ve bu yargı organlarının görevleri 2575 s. Kanun ve 2576 s. Kanun ile düzenlenmiş, bu mahkemelerdeki yargı düzeninde uygulanacak usul kuralları ise 2577 s. Kanunda düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi yargısı, üç mahkemeli ve iki kademeli bir görünüm almıştır. Düzenlemeye göre vergi uyuşmazlıkları kural olarak ilk derece yargı yeri sıfatı ile vergi mahkemelerinde çözülecektir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar itiraz ile bölge idare mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinin görevi dışındaki davalarda ise temyiz yolu ile Danıştay'da denetlenecektir. Danıştay ayrıca kanunda belirtilen işlerde ilk derece mahkemesi sıfatı ile de vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturacaktır.

2576 s. Kanununun 2'nci maddesinin birinci ve ikinci bendinde, BİM, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulacağı, bu noktada kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşlerinin alınacağı, üçüncü bendinde ise vergi yargısı organlarının kaldırılması veya yargı çevrelerinin değiştirilmesinin, aynı bakanlıkların görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Kurulunca karar verileceği belirtilmiştir.

Anılan düzenlemenin dördüncü (son) bendinde ise aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki ihtisaslaşmanın sağlanması amacıyla iş bölümünün, Hakimler ve Savcılar Kurulunca belirleneceği belirtilmiştir.

Kuruluş kanununa göre vergi mahkemeleri genel görevli mahkemelerdir. Aynı kanunda idare mahkemelerinin de vergi uyuşmazlıkları ile Danıştay'da çözümlenecek uyuşmazlıklar dışında kalan bütün idari uyuşmazlıklar için genel görevli mahkemeler olduğu kabul edilmiştir. Bu durumda iki mahkeme arasında iş ayırımı, görev bölümü

¹⁶⁵ Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Adalet MYO, "Yargı Örgütü Dersleri-Ders Notları", https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/49093/mod_resource/content/1/Yarg%C4%B1%20%C3%B6rg%C3%BCt%C3%BC%2010.pdf, (E.T: 25.05.2020).

esaslarına göre yapılacaktır.

Doktrinde, aynı yargı kolunda hem idare mahkemelerinin hem de vergi mahkemelerinin genel görevli mahkemeler olarak dikkate alındığında, söz konusu mahkemelerin idari yargı kolu görev alanında ortaya çıkabilecek her çeşit uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli olduklarının kabul edilmesi gerektiği, oysa 2576 s. Kanununun 5'nci maddesinin 1'inci fıkrasında idare mahkemelerinin, vergi uyuşmazlıkları ile Danıştay'da görülecek uyuşmazlıklar dışında kalan bütün idari uyuşmazlıklarda genel görevli mahkemeler olduklarının belirtildiği, kanunun bu hükmüne göre idare mahkemelerinin genel görevli, vergi mahkemelerinin ise özel görevli mahkeme olarak dikkate alınmasının zorunlu bulunduğunu hususu tartışılmaktadır.

Aynı yargı kolunda yer alan ilk derece mahkemelerinin bir bölümünün genel görevli, diğerlerinin özel görevli sayılabilmemesinin ilk şartı, özel görevli mahkemelerin bulunmadığı yerlerde, genel görevli mahkemenin, özel görevli mahkemenin çözümlenmekle görevli olduğu uyuşmazlıklara bakabilmesidir. Örneğin, adli yargıda ticaret mahkemeleri özel görevli mahkemelerdir. Bu mahkemelerin kurulmadığı yerlerde bu mahkemelerin görev alanına giren uyuşmazlıklar, asliye hukuk mahkemelerince çözümlenmektedir. Vergi mahkemelerinin kurulmadığı yerlerde, idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarını çözmeleri söz konusu olmadığından, adli yargı kolundaki asliye hukuk mahkemesi ve ticaret mahkemeleri arasındaki ilişkinin, idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında bulunduğunu, söylemek herhalde mümkün değildir. Bu nedenle, her iki mahkemenin kanun hükümlerinde belirtilen kendi görev alanlarında genel görevli mahkeme olarak kabul edilmesi mecburiyeti doğmaktadır.

1. Vergi Mahkemeleri

Türk vergi yargısı içerisinde vergi mahkemeleri, 2576 s. Kanununun 6'ncı maddesinde tadadi şekilde tanımlanan görevleri ifa etmek üzere, ilk derece görevli mahkeme şeklinde kurulmuştur.

2576 s. Kanununun "*İdare ve Vergi Mahkemelerinin oluşumu*" başlıklı 4'üncü maddesinde vergi mahkemelerinin, idare mahkemeleri ile birlikte birer başkan ile yeteri kadar üyeden teşekkül edeceği, mahkeme kurullarının ise başkan ile iki üyeden

oluşacağı ve başkanın yokluğunda kıdemli üyenin başkana vekillik edeceği hüküm altına alınmıştır.

Adalet Bakanlığı'nın 21.3.1982 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan kararı ile (33) ilde kurulan vergi mahkemesi sayılı 2020 yılı içerisinde 36 ilde mevcut bulunmaktadır. Aşağıda mevcut tabloda vergi mahkemesi bulunan iller gösterilmiştir.

Vergi mahkemelerinin kuruldukları iller ve yargı çevreleri aşağıya alınmıştır.



TABLO-1: İllere Göre İdari Yargıda Görevli Mahkemeler

Sıra No	Bölge İdare Mah	Bölgesi	Yargı Çevresinde Dahil		Yargı Çevresine Dahil Olan İller			
			İdare ve Vergi Mahkemesi	Bölgesi				
1	<u>Ankara</u>	1	Ankara Vergi	1	Bolu			
			Eskişehir Vergi	1				
			Kayseri Vergi	2	Nevşehir-Yozgat-Kırşehir			
			Kırıkkale Vergi	1				
			Sivas Vergi	3				
2	<u>Erzurum</u>	3	Zonguldak Vergi	2	Kastamonu-Bartın-Çankırı-Karabük-Düzce			
			Erzurum Vergi	3	Ağrı-Kars-Iğdır-Ardahan-Bingöl-Tunceli-Erzincan-Gümüşhane-Bayburt			
			Van Vergi	3	Bitlis-Hakkari-Muş			
			3	<u>Gaziantep</u>	2	Gaziantep Vergi	2	Kilis-Osmaniye
						Hatay Vergi	2	
4	<u>İstanbul</u>	1	Diyarbakır Vergi	3				
			Batman Vergi	3	Siirt			
			Mardin Vergi	3	Şırnak			
			Kahramanmaraş Vergi	2				
			Şanlıurfa Vergi	3	Adıyaman			
			Malatya Vergi	3	Elazığ			
			İstanbul Vergi	1				
			Bursa Vergi	1	Yalova			
			Edirne Vergi	2	Kırklareli			
			Tekirdağ Vergi	2				
Sakarya Vergi	2	Bilecik						
5	<u>İzmir</u>	1	Kocaeli Vergi	2				
			İzmir Vergi	1				
			Aydın Vergi	2				
			Muğla Vergi	1				
			Balıkesir Vergi	2	Çanakkale			
			Denizli Vergi	2				
6	<u>Konya</u>	1	Manisa Vergi	2	Uşak-Kütahya			
			Konya Vergi	1	Niğde-Aksaray-Karaman-Afyonkarahisar			
			Adana Vergi	1				
			Mersin Vergi	1				
			Antalya Vergi	1	Burdur-Isparta			
7	<u>Samsun</u>	1	Samsun Vergi	1	Amasya-Sinop-Tokat			
			Çorum Vergi	3				
			Ordu Vergi	3	Giresun			
			Trabzon Vergi	2	Artvin-Rize			

a. Vergi Mahkemelerinin Görevleri

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 s. Kanunun 6'ncı maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin

davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümlemek.

İlke olarak, vergi mahkemeleri kurul olarak görev yaparlar ¹⁶⁶ ancak kararlar, bir başkan ve iki üyeden oluşan kurul (heyet) tarafından veya tek hâkimle alınmaktadır.¹⁶⁷

Tek hakimle çözümlenecek davalar, mezkûr Kanunun 7'nci maddesinde, uyuşmazlık miktarı *yirmibeşbin Türk Lirasını* aşmayan

a) Konusu belli parayı içeren idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları,

b) Tam yargı davaları, şeklinde belirlenmiştir.

Kanunun ilk halinde yer alan bu tutar, her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanmıştır. Tek hâkimle bakılacak davalarda verilen kararlardan, 2021 yılında konusu 7.000 TL'yi geçmeyenlerde verilen kararlar kesin olacaktır (2020 yılında da 7.000.-TL).

Tek hakimle çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığın kurul olarak karara bağlanması, temyiz yoluna başvurulması durumunda bir bozma nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁶⁸

Vergi mahkemelerinin çözmekle görevli buldukları uyuşmazlıkların ayırımında, organik ölçüt kullanılmış, kamu idarelerine (Devlet, İl Özel İdare, Belediye ve Köyler) ait mali yükümler ile ilgili uyuşmazlıkların çözümü, Vergi Mahkemelerinin görev alanına dahil edildiği halde, Kamu kuruluşlarına (Katma bütçeli idareler, kamu iktisadi kuruluşları ve iktisadi kamu kuruluşları) ait mali hükümlerden doğan uyuşmazlıkların çözümü, Vergi mahkemelerine görev olarak verilmemiştir.

¹⁶⁶ KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 238; OKTAR, s. 433.

¹⁶⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.187.

¹⁶⁸ KIZILOT, KIZILOT, s. 289.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.11.1985 tarih, 1985/12 sayılı Kararı; “2576 s. Kanunun 7'inci maddesi kapsamına giren konulara ilişkin dilekçeler üzerine yapılacak ilk incelemede 15'inci maddeye göre verilecek kararın “tek hakim” e ait olduğu hk.”

2. Bölge İdare Mahkemeleri

2576 s. Kanunun “*Bölge İdare Mahkemelerinin oluşumu*” başlıklı 3’üncü maddesinde, teşekkülüne ilişkin olarak bölge idare mahkemelerinin,

- Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşacağı,
- Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunacağı, gerekli hâllerde dairelerin sayısının, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Kurulunca artırılıp azaltılabileceği,
- Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Kurulunca atama yapılacağı,

Bölge idare mahkemesi, bir başkan ve iki üyeden oluşur. Vergi ve idare mahkemesinin başkanları, bu mahkemenin üyeliğini yaparlar. Bölgede birden fazla vergi mahkemesi varsa, vergi uyuşmazlıklarında en kıdemli iki vergi mahkemesi başkanı üye olarak uyuşmazlıkların çözümünde görev alır.

Bölge idare mahkemeleri, 2576 s. Kanunun 2’nci maddesi uyarınca 26/09/2014 tarihinde Ankara, İstanbul, İzmir, Konya, Gaziantep, Bursa, Erzurum ve Samsun’da, 01/06/2020 tarihinde Adana’da olmak üzere toplam 9 mahalde Bölge İdare Mahkemesi kurulmuştur.¹⁶⁹

Resmi gazetede yayınlanan Adalet Bakanlığı’nın kararına göre, Bölge idare mahkemelerinin kuruluş yerleri ve yargı çevrelerinin listesi aşağıdaki gibidir.

¹⁶⁹ T.C. Adalet Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, “2020 Yılı Bakanlık Faaliyet Raporu” Şubat 2021, s.78.

<https://sgb.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/1032021104609ADALET%20BAKANLI%C4%9EI%202020%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20.pdf>, (E.T: 01.03.2021).

TABLO-2: 2020 Yılı Bölge İdare Mahkemesi İdari Dava ve Vergi Dava Dairesi Sayısı

2020 yılı Bölge İdare Mahkemesi İdari Dava ve Vergi Dava Dairesi Sayıları

MAHAL	İDARİ DAVA DAİRESİ	VERGİ DAVA DAİRESİ
ADANA	4	3
ANKARA	14	6
BURSA (FD)	3	2
ERZURUM	4	2
GAZİANTEP	9	4
İSTANBUL	12	12
İZMİR	7	4
KONYA	7	4
SAMSUN	4	2
GENEL TOPLAM	64	39

a. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri

Bölge idare mahkemelerinin görevleri, 2576 s. Kanununun 8'inci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; Bölge İdare Mahkemeleri,

a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7'nci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

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

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Bölge idare mahkemeleri, sadece vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile görevli değildirler. Vergi Mahkemelerinin tek hakimlerle verdikleri kararlara karşı yapılan itirazları, görev bölgesinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözümlenmekle görevli bulduklarından, vergi yargısına dahil edilmesi gereken yargı yerleridir.

3. Danıştay

İçinde vergi yargısını da bulunduran idari yargı düzeninde üst derece yargı organı

Danıştay'dır.¹⁷⁰ Danıştay, Fransız Danıştay'ından örnek alınarak ilk olarak 1868 yılında kurulmuş, son olarak ise 06.01.1982 tarihli 2575 s. Kanunu ile düzenlenmiştir.¹⁷¹

2575 s. Kanununun 1'inci maddesine göre, Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Bir Anayasa kurumu olan Danıştay, bağımsızdır.¹⁷²

2575 s. Kanunun 5183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle değişik 13'üncü maddesine göre Danıştay, onikisi dava, biri idari daire olmak üzere onüç daireden oluşur. Dava dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi dava dairesi, diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yaparlar.

Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur, görüşme sayısı beştir, kararlar çoğunlukla verilir.

a. Danıştay'ın Görevleri

Kanun koyucu, Danıştay'ın görevlerini, yüksek mahkeme sıfatıyla baktığı davalar ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar açısından ayrı ayrı belirlemiştir. Buna göre, 2575 s. Kanunun "*Danıştayın görevleri*" başlıklı 23'üncü maddesinde yüksek mahkeme, sıfatıyla çözümleneceği görevleri;

"a) (Değişik: 22/3/1990 - 3619/3 m.) İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. (Ek cümle : 1/7/2016 – 6723/6 m.) Danıştayın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır.

b) Bu Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar.

¹⁷⁰ KIZILOĞLU, (Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları), s. 294.

¹⁷¹ OKTAR, s. 435.

¹⁷² GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Yönetmelik Yargı, Güncelleştirilmiş 17. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 35.

c) (Mülga: 2/7/2018 – KHK-703/184 m.)

d) (Değişik:18/12/1999-4492/1 m.) (...) (1) kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir

e) (Mülga: 2/7/2018 – KHK-703/184 m.)

f) Bu Kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar.”

şeklinde sayılmıştır.

Mezkûr kanunun devam eden 24’üncü maddesinde ise, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar, **görevleri saymıştır**. Buna göre Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla;

a) (Değişik: 2/7/2018 – KHK-703/184 m.) Cumhurbaşkanı kararlarına,

b) (Değişik: 2/7/2018 – KHK-703/184 m.) Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere,

c) (Değişik: 2/7/2012-6352/45 m.) Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,

d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,

e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

f) 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 idari davaları karara bağlar.

Yine aynı maddenin 2’inci fıkrasına göre Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

Anayasayla güvence altına alınan hukuki korunma hakkı (AY, m. 36), yalnızca şekli olarak bir yargılama yapılmasını değil, bunun yanında adil ve doğru bir yargılamayı gerektirmektedir. Bu bağlamda adil yargılanmanın teminatlarından biri de kanun yollarıdır.¹⁷³

Hâkimin verdiği kararı denetlemek amacıyla ortaya çıkan kanun yolu, yargılama hukukunda bugünkü anlamıyla olmasa da hep var olmuştur. Türk hukukunun özellikle Tanzimat Dönemi ve Cumhuriyet'in kurulmasından sonra bir parçası olduğu Kıta Avrupası hukuk sistemi, tarihi kökleri Roma hukukuna dayanan bir yargılama sistemine sahiptir. Bu nedenle de modern istinaf kurumunun temelleri, Roma hukukuna kadar gitmektedir.¹⁷⁴

Yargı organları tarafından verilen kararların yeniden incelenmesi, maddi ve hukuki değerlendirmenin yeniden yapılması için her hukuk sisteminde kanun yolu müessesesi kabul edilmiştir.¹⁷⁵ Kanun yolları hâkimlerin de hata yapabilecekleri, yani hükümlerin yanlış olabileceği düşüncesine dayanmaktadır.¹⁷⁶

Bazen verilen kararlarda maddi veya hukuki hata olmasa dahi dava tarafları memnun kalmamış olabilir bu noktada beklentilerinin karşılanmadığını düşünen taraf söz konusu karara itiraz edilebilir. Ya da özellikle vergi yargısında, davacı mükellef sadece uyuşmazlık konusu tarhiyat işleminin ekonomik ve hukuki sonuçlarını ertelemek için vergi mahkemesine ve devamında kanun yoluna müracaat etmektedir.

Bilindiği üzere, idare tarafından yükümlüye tebliğ edilen vergi tarhının tahakkuk edebilmesi, yani vergi borcunun ödenecek duruma gelebilmesi için tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük yasal süre içerisinde yükümlünün vergi davası açıp açmamasına

¹⁷³ AKKAYA, Tolga, Medeni Usul Hukukunda İstinaf, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s. 26.

¹⁷⁴ AKKAYA, s. 31.

¹⁷⁵ ARAS, Bahattin, "Türk Hukukunda İstinaf Sistemi", Yargıtay Dergisi, Ocak-Nisan 2007, C. 33, S. 1-2, s. 134.

¹⁷⁶ Diethelm Kleszczewski, "Ceza Yargılama Hukukunda İstinafin Yeri, İstinaf Mahkemeleri, Uluslararası Toplantı 7-8 Mart 2003", TBB Yayını, Ankara 2003, s. 149.

göre vergi farklı zamanlarda tahakkuk etmekte dolayısıyla ödenecek aşamaya geçmektedir.

Mükellefin, tarh ve tebliğ edilen vergi borcunu 30 günlük yasal süre içerisinde vergi yargısına konu etmemesi durumunda vergi borcu kendiliğinden tahakkuk edecek söz konusu davası açma süresi içinde vergi mahkemesine dava açması durumunda dava konusu tarh işleminin yürütülmesi kendiliğinden duracak ve vergi borcu tahakkuk etmeyecek, bu sayede verginin tahsili ertelenmiş olacaktır. Bu durumda, vergi mahkemesince davanın reddi yönünde verilecek karar ile vergi tahakkuk edecektir.

Mükellef böyle bir durum karşısında ya tarhı istenen vergi ve cezanın ödenmesini ya da uyuşmazlık konusu ederek TÖU veya vergi yargısına müracaat etmeyi tercih etmektedir. Aslında mükellef hakkında re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve cezaları doğrudan ödeme yoluna gitmesi söz konusu olmamakta yerine göre tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanmayı veya vergi yargısına müracaat etmeyi tercih etmektedir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan 2018 yılı faaliyet raporu verilerine göre inceleme sonucunda tarhı istenen vergi ve cezaların, vergi türleri itibariyle ayrıntısı aşağıda mevcut tabloda gösterilmektedir.

TABLO-3: Vergi Türlerine Göre 2018 Yılı İnceleme Verileri (Tarhı İstenilen Vergi/Kesilen Cezalar)

Vergi	Tarhı İstenen Vergi (TL)		Tarhı İstenilen Vergi Toplamları (TL)	Cezalar (TL)			Kesilmesi Önerilen Ceza Toplamları (TL)
	İkmalen	Resen		Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	Vergi Ziyarı	
Kurumlar Vergisi	99.841.912	595.344.710	695.186.622	1.184.944.539	143.936	156.884.391	1.341.972.866
Kurumlar Vergisi Geçici	*154.515.794	*428.315.112	*582.830.906	1.138.717.472	2.704	1.626.224	1.140.346.400
Gelir Vergisi	399.269	177.331.206	177.730.475	295.765.233	33.955	60.852.620	356.651.808
Gelir Vergisi Geçici	*65.921	*61.426.352	*61.492.273	115.112.036	1.291	270.804	115.384.132
KDV	78.152.400	4.607.732.380	4.685.884.781	11.283.447.234	4.862.064	505.185.036	11.793.494.334
BSMV	2.604.054	16.490.625	19.094.679	31.379.506	377	1.954.132	33.334.015
ÖTV	424.072	1.537.963.634	1.538.387.705	3.226.075.291	4.421	13.190.282	3.239.269.994
Damga Vergisi	4.697.311	40.528.697	45.226.008	47.204.842	3.641	33.420	47.241.903
Gelir Vergisi Stopaj	92.298.187	190.702.606	283.000.793	367.916.369	1.166	3.586.845	371.504.379
Kurumlar Vergisi Stopaj	10.281.731	93.854.883	104.136.613	105.194.067	0	312.223	105.506.290
Diğer Vergiler	199.603.954	83.127.223	282.731.177	369.424.659	23.247	25.659.331	395.107.237
TOPLAM	642.884.605	7.832.817.427	8.475.702.032	18.165.181.248	5.076.803	769.555.308	18.939.813.359

*Bu tutar terkin edilerek üzerinden gecikme faizi ve vergi ziyarı hesaplanacaktır.

Buna mukabil tarhı istenen vergi ve cezaların yükümlülerce ne kadarlık kısmı için uzlaşma yoluna gidildiği ve ne kadarlık kısmı üzerinden uzlaşmanın sağlandığı hakkında veriler yine mezkûr faaliyet raporunda aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Tutanak Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	177.627.090	0	220.902.310	0
Vakî Olmadı	306.586.834	0	417.723.402	0
Kısmi Uzlaşıldı	1.637.570	189.507	1.817.424	70.684
Uzlaşıldı	231.220.204	224.845.628	417.237.625	78.202.111

Görülebileceği üzere, 2018 yılında yapılan inceleme sonucunda tarhı istenen vergi ve cezaların çok küçük bir kısmı uzlaşma konusu edilmiştir. Bu duruma sebep, elbette tarhı istenen vergilerin tamamının uzlaşma kapsamına girmemesidir. Bunlar içerisinde sahte belge kullanma ve düzenleme hususlarının tespiti konulu gerçekleştirilen incelemeler (vergi incelemeleri içerisinde %75'i sahte belge konulu incelemelerdir.) sonucu tarhı istenen vergi ve cezalar kanun koyucu tarafından uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Ancak bu tarz inceleme ile karşı karşıya kalan yükümlülerin için tercih edebilecekleri tek yol, vergi yargısına müracaat etmektir. Zira haklarında salınan yüksek vergi tutarlarının yanı sıra 3 kat vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezalarının varlığı ile birlikte bu vergi ve cezalarda uzlaşmanın söz konusu olmaması nedeniyle yükümlü, 30 günlük bekleme süresi içerisinde dava yoluna gitmek suretiyle vergi ve cezaların tahakkukunu geciktirme hakkına sahip olabilmektedir.

Ayrıca mezkûr tabloların tetkikinde, TÖU kapsamına giren vergi ve cezalarda dahi uzlaşma istatistiğinin düşük olduğu görülmektedir. TÖU komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergilerin (717.071.698 TL) sadece $[(189.507+224.845.628) / 717.071.698=]$ %31'inde uzlaşma sağlanmış ancak uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın %69'u vergi yargısına taşınmıştır.

Tarhı istenen verginin, vergi mahkemesinde dava yoluna gidilmek suretiyle tahakkukunun ertelenmesi resen mümkün iken bu vergi mahkemesi kararında muhtemel maddi veya hukuki hataların giderilmesi amacıyla bir üst mahkeme

kontrolüne sunulması yolu, kanun yolunda yürütme durmamakta dolayısıyla müracaatta yürütmenin durdurulması ayrıca talep olunmaktadır.

Bu noktada verilen birçok kararda, kesilen vergi ve cezaların, yükümlü nezdinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması gerekçe gösterilerek verginin yürütülmesi durdurulmakta ve tahakkuk yine ertelenmektedir.

Kanun yollarının hukuk sistemleri içerisine dahil edilmeleri, her ne kadar uyuşmazlıklar hakkında karar vermek görev ve yetkisine sahip mercilerce hata yapılması ihtimali ile açıklanmış ise de kanun yollarına başvuru imkânı sonsuz olmayıp, hükmün kesinleşmesi için en fazla iki kanun yolu kabul edilmiştir. Yine usul yasaları ile belirlenmiş olan kanun yollarının belirtilen süreler içerisinde kullanılması gerekmekte olup aksi takdirde hakkında kanun yoluna başvuru yapılacak olan karar kesinleşmiş olacak ve olağan kanun yollarına başvuru imkânı ortadan kalkacaktır.¹⁷⁷

Uyuşmazlığın çözümünde aleyhine karar verilen kaybeden tarafın kötü niyetli olarak, tarafları ve mahkemeyi gereksiz yere uğraştırması ile aynı zamanda neticede lehine karar verilen kazanan tarafın zararına sebebiyet vereceğinden, hukuk devletlerince kanun yollarında sınırlama gerekli görülerek, hükümlerde kesinlik hali kabul edilmiştir.¹⁷⁸

Tezimizin bu bölüm başlığı altında kanun yolu terimi öncelikle kavramsal açıdan incelenmiş sonrasında ise 2577 sayılı yasada 6545 s. Kanun ile gerçekleşen değişiklikler kapsamında yeni düzenlenen olağan kanun yolları, istinaf ve temyiz müessesesine ilişkin açıklama ve değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

I. KANUN YOLLARI

T.C. Anayasası'nın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36. Maddesinde, "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" hükmü yer alırken "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. Maddesine 4709 sayılı

¹⁷⁷ KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 2004, s.446.

¹⁷⁸ ANSAY, Sabri, Şakir, Hukuk Yargılama Usulleri, AÜHF Yayınları, Ankara 1960, s. 342.

Kanun'un 16. maddesiyle eklenen ikinci fıkrasında ise “*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.*” kuralı yer almıştır.

Söz konusu 40. Maddenin 2. fıkrasının gerekçesine baktığımızda, bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanmasının amaçlandığı, son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesinin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk hâline geldiği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, kişinin hak ihlaline maruz kalması durumunda bu durumun doğurduğu olumsuz sonuçların, hak mahrumiyetlerinin ortadan kaldırılması devletin anayasal görevidir ve bu görev Hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

İlk derece mahkemelerinin olası yanlışlıklarının ve eksikliklerinin düzeltilebilmesi için verilen kararların bir üst mahkeme tarafından incelenmesi amacı ile modern yargı sistemlerinde kanun yolları öngörülmüştür. 20.07.2016 Hukuk Muhakemeleri Kanununun yürürlüğe giren hükümleri ile yargı sistemimize istinaf kanun yolu girmiş ve üç dereceli bir sistem benimsenmiştir.

Gelişmiş ülkelere bakıldığında, yargı sisteminin üçlü bir sistem şeklinde örgütlendiği görülmektedir. Bu üçlü yargılama sisteminde, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlar, ikinci derecedeki mahkemelerce olayı ispat ve kanuna uygunluk yönlerinden incelenirken üçüncü derece konuşlanan yargı birimleri tarafından hukuka uygunluk bakımından incelenmektedir. Burada üçüncü derecedeki mahkemeler, maddi olgular, delil ve olaylardan öte, kanunun ve hukukun uygulanmasıyla ilgilenirler dolayısıyla bu mahkemeler fonksiyonel açıdan içtihat oluşturan, hukuk üreten mahkeme konumundadır.

Tezimizin girişinde de belirtildiği üzere Tükiye'de vergi yargısı, idari yargı düzeni içerisinde yer almıştır. Bu gerekçelerle tarafımızca yapılan yorum ve açıklamalar, Türk vergi yargısının özelinde idari yargılamanın tümü için geçerli olacaktır.

Tezimizin bu bölümünde bu başlık altında, kanun yolu terimi evvela kavramsal açıdan incelenecek sonrasında ise doktrinde kendi içinde yapılan tasniften ve kanun yolundan beklenen amaç hakkında açıklamalara yer verilecektir.

A. Kanun Yolu Teriminin Kavramsal Açıdan İncelenmesi

Kanun yolu teriminin Türk Hukuk Sistemi içerisinde tanımı yapılmamıştır. Tezimizin bu bölümünde kavramsal açıdan inceleyecek olduğumuz bu terim için Türk Dil Kurumu'nun <https://sozluk.gov.tr/> uzantılı web adresinde mevcut “*Güncel Türkçe Sözlük*” üzerinden arama yapılmışsa da herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Ancak wikipedia’da yapılan açıklamada kanun yolu terimi “*davanın taraflarının, dava sonucunda verilen ve yanlış olduğunu düşündükleri kararın değiştirilmesi veya düzeltilmesi için, bir üst mahkemeye başvurmaları*”¹⁷⁹ şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu terime ilişkin literatürde yaptığımız araştırmada, bir diğer terim açıklaması Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan mağdur bilgi web adresi üzerinden yapılmıştır. Buna göre kanun yolu, “*mahkeme tarafından verilen ara kararlar ile yargılamayı bitiren nihai kararların hukuka uygun olmadığı düşünülmesi halinde söz konusu kararın bir kere daha aynı mahkeme ya da üst mahkeme tarafından gözden geçirilmesini sağlayan çeşitli usuller*” şeklinde açıklanmıştır¹⁸⁰.

Doktrinde ise kanun yolu terimi, hukuk devleti ilkesinin zedelenmemesi, adalet mekanizmasına duyulan güvenin sarsılmaması, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmemesi¹⁸¹ için yargılama makamlarınca verilen kararların gözden geçirilmesi ve hukuka aykırı olup olmadıklarının denetlenmesi gerekir. Kararlardaki hukuka aykırılıkların giderilmesine yönelik olarak yapılan bu denetim¹⁸²

¹⁷⁹ https://tr.wikipedia.org/wiki/Kanun_yolu, (E.T:05.12.2020).

¹⁸⁰ <https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/303/Kanun-Yollari>, (E.T:05.12.2020).

¹⁸¹ Ceza muhakemesi hukuku, temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilgilidir. Bak. Centel/Zafer, 21; Kunter, Nurullah/Yenisey, Feridun/Nuhoğlu, Ayşe: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul Kasım 2006, No.48.3 (739); Şahin, Cumhuriyet: Ceza Muhakemesi Hukuku I, Ankara 2012, 202; Tosun, Öztekin: Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri, Cilt:1, Genel Kısım, İstanbul 1984, 822; Tosun, Muhakemenin Yürüyüşü, ¹⁶¹; Ünsal, 35; Artuç/Elmas, 368.’den Aktaran PEHLİVAN, Ali, “*İstinaf Kanun Yolu Ve Uygulamasının Değerlendirilmesi*”, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, C.21, Özel S., 2019, s. 968.

¹⁸² Erdem/Şentürk, 18; Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, 704; Yenisey/Nuhoğlu, 817; Centel/ Zafer, 833; Ünver/Hakeri, 742; Şahin, Cumhuriyet/Göktürk, Neslihan: Ceza Muhakemesi Hukuku II, Ankara 2012, 186; Artuç/Elmas, 367. Öğretilerde kanun yolu yerine, “denetim muhakemesi” kavramı da kullanılmaktadır. Bak. Tosun, Muhakemenin Yürüyüşü 160; Öztürk/Tezcan/Erdem/Gezer Sırma/Kırıt Saygılar/Akcan Alan/Özaydın/Tütüncü Erden/Villemin Altınok/Tok, 655; Karş. Yenisey, Feridun: Ceza Muhakemesinde İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, İstanbul 1979, 3-4. CMK’da kanun yolu kavramının kullanılması sebebiyle tarafımızca “kanun yolu” kavramı tercih edilmiştir. Benzer yönde bak. Özbek/Doğan/Bacaksız/Tepe, 704.’den Aktaran PEHLİVAN, s. 968.

biçiminde tanımlanmıştır.

Taraflar genellikle mahkeme kararlarını kendi görüş ve çıkarları doğrultusunda değerlendirmek eğilimindedirler, yani mahkemenin taleplerinden farklı kararları taraflara göre yanlıştır veya haksızdır.¹⁸³ Taraflardan birinin neden göstererek karar hakkındaki bu haksızlık ve yanlışlık iddiası mahkeme kararının manevi güç ve etkisini yitirmesine neden olabilir;¹⁸⁴ ayrıca hakimler, istemeden de olsa gerek iş yükünün fazlalığı sebebi ile dosyalara gereken zamanı ayıramama ve gerekli incelemeleri yapamama gerekse de tecrübesizliklerinden dolayı hukuka aykırı kararlar verebilirler. Bütün bu sebeplerden dolayı idari yargılamada yapılmış usulsüzlüklerin, yanlışlıkların, hataların düzeltilmesi; kanuna ve hukuka uygunluğun sağlanması amacı ile mahkeme kararlarının bir üst derece mahkemesinde incelenebilmesi için taraflara çeşitli hukuki başvuru yolları tanınmıştır. Bu yollar pozitif hukukta “kanun yolları” olarak isimlendirilirler.¹⁸⁵

Hukuk sisteminde, haksızlığa uğrayan ya da bu inancı taşıyan kimselerin hak arama faaliyetleri, belirli usuller dahilinde yetkili mahkemelere açacakları davalar ile olacaktır. Burada aleyhine dava açılan kişi ya da kurum olabileceği gibi devlet de olabilmektedir. Genellikle dava açan kimse kendisinin haklı olduğuna inanır veya kendisini haklılığına inandırır. Mahkemenin veya hâkimin beklediğinden farklı bir karar vermesi halinde karar ona göre yanlıştır veya haksızdır.¹⁸⁶

İşte ilk derece mahkemeleri tarafından aleyhine karar verilen tarafa kararın bir başka mahkemece tekrar gözden geçirilmesi talebi ile bir üst mahkemeye başvurabilme imkânı tanınmıştır ki hukuk sistemimizde bu imkân “kanun yolu” olarak tanımlanmaktadır. Böylelikle de kanun yolları, hukukun işlevlerinden düzeni ve hukuk düzeninin sağladıklarından hukuk güvenliği ve barışı gerçekleştirmek için hükümlerin kesinleşmesi ve dolayısı ile uyuşmazlıkların sona ermesinde nihai ve belirleyici rol üstlenmektedir.¹⁸⁷

¹⁸³ KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995, s. 229.

¹⁸⁴ BELGESAY, Mustafa Reşit, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, İstanbul, 1947, s. 137.

¹⁸⁵ ODYAKMAZ, Zehra, Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993, s. 6.

¹⁸⁶ ODYAKMAZ, s. 5.

¹⁸⁷ METİN, Sevtap, “Vergi Yargısında Kanun Yolları” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989, s.3.

İlk derece mahkemesinin verdiği kararda, hukuka aykırılık bulunduğu iddiası ile ortaya çıkan uyuşmazlığın, daha yüksek bir yargı makamının önüne getirilmesi ile “kanun yolu” davası açılmış olur.¹⁸⁸ Nitekim kanun yolu kavramı iki karakteri bünyesinde taşımaktadır; birincisi yargılamanın daha üst bir mercie intikal ettirilmesi ve diğeri ise, kanun yoluna müracaatla şekli anlamda kesin hükmün engellenmesidir.¹⁸⁹

Kanun yolu, davanın taraflarına tanınan bir hukuki yoldur ki, bununla yanlış olan kararların (daha doğrusu yanlış olduğu iddia edilen kararların) tekrar incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır.¹⁹⁰

6 Ocak 1982 gün ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu¹⁹¹ “kanun yolları” deyimini kullanmayarak veya böyle bir ayırım yapmayarak Üçüncü Bölüm’ünde “Kararlara Karşı başvuru yolları” başlığı altında bu yolları; itiraz (m. 45), temyiz (m. 46), kanun yararına bozma (m. 51), yargılamanın yenilenmesi (m. 53) ve kararın düzeltilmesi (m. 54) olarak geniş bir şekilde düzenlemiştir.¹⁹²

B. Kanun Yolunun Konusu ve Amacı

Kanun yolunun konusu, verilen bir karar veya hükmün bir üst mercide kontrol edilerek incelemesidir. Bu noktada kanun yolu, davanın taraflarınca kullanılabilen, mahkemelerin yanlış ya da yanlış olduğu iddia edilen kararlarının tekrar incelenmesini ve değiştirilmesini sağlayan bir hukuki yoldur.¹⁹³ Bu yolla, yargılama daha üst mercie intikal ettirilip mahkeme kararının hukuka uygunluğu tespit edildiği gibi kararın şekli kesin hüküm haline gelmesi inceleme sonuna kadar ertelenir.¹⁹⁴

Görüleceği üzere bu müesseseye başvuru ile hükmün kesinleşmesi ertelenmektedir. Bu noktada hakkın tesisinde suistimal göstermemek açısından

¹⁸⁸ ÇATAL, Ali, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002, s. 96.

¹⁸⁹ SADAY, Olcay, “Kanun Yolu ve HUMK. 445/4’ e Göre Yargılamanın Yenilenmesi”, <http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=392> (E.T: 04.04.2021).

¹⁹⁰ KURU/ARSLAN/YILMAZ, Medeni Usul Hukuku, s.458.

¹⁹¹ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹² ODYAKMAZ, s. 7.

¹⁹³ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 723.

¹⁹⁴ ÜSTÜNDAĞ, Saim, Medeni Yargılama Hukuku, Cilt 1-2, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1997, s. 216.

kanun koyucu kanun yoluna müracaatı sınırlı tutmuştur. Zira taraflardan birinin dava konusu olay hakkında ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın icrasını engellemek maksadıyla üst merciye müracat edilmesi, adaletin gecikmesine veya hiç gelmemesine dolayısıyla yargıya olan güvenin bozulmasına ve toplum barışının yok olmasına sebebiyet verecektir.

Bu gerekçelerle kanun yollarına başvuruda sınır getirilmiştir. Buna göre, kanun yoluna konu edilen mezkur mahkeme kararının onanarak kesinleşmesinden bir daha o karar için kanun yoluna gidilemeyecektir.

Ayrıca kanun yollarına başvuru için kanun koyucu bazı şartlar koymuştur. Bu şartlardan ilki hukuki yarar şartıdır; yani mahkeme kararı, dava tarafının talebini tam olarak karşılıyorsa talebi tam olarak karşılanan taraf kanun yoluna başvuramayacaktır. İkinci şart kanun yoluna düzenlenen süre içinde başvuraktır. Son olarak da kanun yollarına başvurma hakkından feragat eden tarafın bu yollara başvuramayacağını belirtebiliriz.¹⁹⁵

Dolayısıyla hukuk sistemlerinde genelde davanın ilk açılarak karara bağlandığı mahkemeler ile bunların vardığı kararları üst mercii olarak inceleyen mahkemeler olarak iki dereceli bir yargılama süreci teşkil edilmiş bulunmaktadır.¹⁹⁶

Amaçsal yorum açısından kanun yolu müessesesi değerlendirildiğinde, kanun yolunun adli sistem içinde icra ettiği hukuki fonksiyona bakmak gerekmektedir.

Buna göre, kanun yolu ile adli sistem içerisinde, ilk derece yargılamasında verilen bir kararın veya mahkemece verilen hükmün hukuki dayanakları açısından denetlenmesi yoluyla evvela adaletin tesis edilmesi sonrasında ise verilen kararlarda kendi içinde içtihat birliğinin sağlanmasıyla yargıya olan güvencenin temin edilmesidir.

Kanun yolları bu amaçları yerine getirmek için iki temel etkiyi ihtiva ederler; erteleyici etki ve aktarıcı etki. Erteleyici etki, ilk derece mahkemesince verilen bir hükmün kanun yoluna başvurulmuş olması nedeni ile şeklen kesinleşmesinin

¹⁹⁵ KIVRAKDAL, Akın, “Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 25.

¹⁹⁶ ÖZDEMİR, s. 25.

ertelenmesi anlamına gelirken; aktarıcı etki, kanun yoluna başvurulması halinde söz konusu kararın bir üst mahkemece incelenmesini ifade eder. Bu iki özelliği barındırmayan bir müracaat, dar anlamda kanun yolu teşkil etmez.¹⁹⁷

Mahkemelerin verdikleri nihai kararlara karşı kanun yoluna gidilebilir. Dolayısıyla kanun yoluna başvurulması için teknik olarak söz konusu karar ve hükmün kesinleşmemiş, nihai karar olmaması gerekmektedir.

Nihai kararlar, yargılamayı sona erdiren ve hâkimin davadan elini çekmesi sonucu doğuran kararlardır.¹⁹⁸ Ara kararlara karşı kanun yolu ancak nihai kararlar birlikte açıktır. Bu temel kuralın istisnasını Türk hukukunda geçici hukuki koruma kararları oluşturur. Geçici hukuki koruma kararlarından yalnızca ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararlarına karşı istinaf yolu ile sınırlı olmak kaydı ile kanun yoluna başvurmak mümkündür.¹⁹⁹

C. Kanun Yolları Çeşitleri

İdari yargıda muhtemel uyuşmazlıkların çözümünü düzenleyen 2577 sayılı İYUK’nda kanun yolları konusunda herhangi bir tasnif yapılmamışsa da literatürde ikili bir ayrıma gidildiği görülmektedir.

Bu noktada yargılama hukukunda, mahkemelerin nihai kararlarının üst mahkeme tarafından denetlenmesi müessesesi olarak kanun yolu, doktrinde, “*olağan kanun yolları*” ve “*olağanüstü kanun yolları*” olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmektedir.

Bir kanun yolunun olağan kanun yolu mu olağanüstü kanun yolu mu olduğu belirlemesini yaparken birtakım kıstaslara bakılmaktadır.²⁰⁰ Bu belirleme yapılırken dikkate alınacak kıstaslar konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Bu kıstaslardan bazıları; kanun yoluna herkes tarafından başvurulup başvurulmadığı, kanun yoluna başvurma sebeplerinin kanun ile sınırlandırılıp sınırlandırılmaması, başvuru sebeplerinin kanun yoluna başvuran ile ilgili olarak para cezası yaptırım uygulanıp

¹⁹⁷ ÖZEKES, Muhammet, 100 Soruda Medenî Usûl Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi İstinaf ve Temyiz, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2016, s.34.

¹⁹⁸ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 538.

¹⁹⁹ PEKCANITEZ, Hakan/ATALAY, Oğuz/ÖZEKES, Muhammet, Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 521.

²⁰⁰ ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargıda Kanun Yolları, Asil Yayın Dağıtım,2. Baskı, Ankara, 2008, s. 8.

uygulanmaması gibi kıstaslardır.²⁰¹

Türk hukukunda yukarıda belirtildiği üzere çeşitli yaklaşımlar olmasına rağmen baskın kıstas kesin hüküm kriteridir. Buna göre yargı mercii tarafından nihai olarak verilen kararın kesinleşmesini engelleyen kanun yolu “olağan kanun yolu”, kesinleşmiş karara karşı başvurulabilen kanun yolu ise “olağanüstü kanun yolu”dur.²⁰²

Olağan kanun yolları, yargı organları tarafından verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Vergi mahkemesinin kararı iki şekilde; ya kanun yoluna başvurma süresinin geçirilmesiyle ya da kanun yoluna başvurulmuş kanun yolu organının karar vermesiyle kesinleşmektedir.²⁰³ 6545 s. Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrası kabul edilen sisteme göre, önceden “İtiraz, Temyiz ve Karar Düzeltme” şeklinde üç türden oluşan²⁰⁴ olağan kanun yolları, değişiklik sonrası “İstinaf ve Temyiz” olarak düzenlenmiştir.

Mezkur kanun kapsamında, “*Kanun Yararına Bozma ve Yargılamanın Yenilenmesi*” şeklinde olan olağanüstü kanun yolları ise “*Kanun Yararına Temyiz ve Yargılamanın Yenilenmesi*” olarak düzenlenmiştir.²⁰⁵

TABLO-4: Türk İdari Yargısında Kanun Yolları

Olağan Kanun Yolları	Olağanüstü Kanun Yolları
İstinaf (Bölge İdare Mahkemeleri’nce İnceleme Yapılır)	Kanun Yararına Temyiz (Danıştay’a Yapılır)
Temyiz (Danıştay Tarafından İnceleme Yapılır)	Yargılamanın Yenilenmesi (Esas Hakkında Karar Veren Yargı Merciiine Yapılır)

Kaynak: Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s.233

Bu noktada olağanüstü kanun yolları, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru kanun

²⁰¹ ÖZBAY, İbrahim, “Hakem Kararlarına Karşı Olağan Kanun Yolu”, (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2003, s. 6.

²⁰² ÇAĞLAYAN, (İdari Yargıda Kanun Yolları), s. 9.

²⁰³ TOSUNER, Mehmet/YERELİ, Ahmet, Burçin, (Türk Vergi Hukuku), s. 454.

²⁰⁴ GÖZÜBÜYÜK/TAN, “İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku”, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 974.

²⁰⁵ KAYAR, Nihat, “İdari Yargı Kuruluş ve İşleyişi”, Ekin Yayınevi, 3. Baskı, Bursa, 2015, s. 335.

yolları olup kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar.²⁰⁶ Olağanüstü kanun yollarına başvuru nedeni daha önce kesinleşmiş olan yargı kararının değiştirilerek aynı konuda farklı bir yargı kararı elde etmektir.²⁰⁷

Bu anlamda, İYUK'un 45'inci maddesinde düzenlenen itiraz, 46 ve müteakip maddelerinde düzenlenen temyiz ve 54'üncü maddesinde düzenlenen kararın düzeltilmesi olağan kanun yollarını teşkil ederken 53'üncü maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi ve 51'inci maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz de olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır.²⁰⁸

Çalışmamızın bu bölümünün devam eden kısımlarında, tez konumuz ile sınırlı olarak sadece olağan kanun yolları, istinaf ve temyiz müessesesi açıklama ve değerlendirme konusu yapılmıştır.

II. 2577 SAYILI KANUNDA 6545 S. KANUN İLE GERÇEKLEŞEN DEĞİŞİKLİKLER KAPSAMINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe giren 6545 s. Kanun'da adli ve idari yargılama sistemine ilişkin esaslı değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişiklikler içerisinde yer alan olağan kanun yollarında istinaf müessesesinin işlevselliğini artırılmasıyla birlikte iki aşamalı yarı sisteminden üç aşamalı bir yargı sistemine geçilmesi hususu önem arz ettiği ve tez konumuz kapsamında yer aldığı olağan kanun yolları, istinaf ve temyiz müessesesi, bu bölüm altında açıklama ve değerlendirme konusu edilmiştir.

Tez çalışmamızın bu bölümünde, olağan kanun yolları istinaf ve temyiz uygulamaları ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Bu kapsamda olağan kanun yolları hakkında öncelikle literatür incelemelerine yer verilmiş ve sırasıyla istinaf mercii BİM ve temyiz makamı Danıştayın teşkilat yapısı ve organların görevleri hakkında 2576 s. Kanun ile 2575 s. Kanun'da yapılan

²⁰⁶ ARSLAN, Murat, “*Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları*”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 53, s. 100.

²⁰⁷ KIVRAKDAL, s. 26.

²⁰⁸ ARSLAN, s. 100.

açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın devam eden kısımlarında ise olağan kanun yollarının uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

A. Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu

Bir kanun yolu olarak nitelenen istinaf, Arapça “enf” kelimesinden türemiş bir terim olup, aynı zamanda “burun, önce, uç, sözün başı ve işe yeniden başlamak” manalarını ifade etmektedir.²⁰⁹ Osmanlıca sözlükte ise istinaf; “baştan başlamak, yeniden başlamak, sözün başlangıcı olarak tanımlanırken, istinaf mahkemeleri, (dava) ilk derece yargı mercilerinin verdikleri hükümleri beğenmeyip bozulmalarının üst mahkemeden istendiği, dava (ilk derece) mahkemeleri ile temyiz mahkemesi arasındaki bir derece yüksek mahkeme” olarak tanımlanmıştır. Türk Dil Kurumu güncel sözlük verilerine göre ise “*Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme.*” anlamına gelen istinaf, Türk hukuk sisteminde ilk defa Fransa’dan alınan ceza kanunu ile 1879 tarihinde, ceza muhakemesi kapsamında kabul edilmiştir.

1. 6545 s. Kanun ile Gelen İstinaf Kanun Yolu Müessesesi Hakkında

Literatür Araştırması

1869 yılında Divan-ı Ahkam-ı Adliye'nin kurulması ile birlikte Osmanlı döneminde ilk defa iki dereceli yargı sistemine geçilmiştir. Bu gelişmeden 10 yıl sonra, 1879 tarihinde Fransa’dan alınan ceza kanunu ile istinaf mahkemeleri yürürlük alanı bulmuştur. Fakat ilk uygulama alanını ceza muhakemesinde bulan istinaf mahkemeleri, Cumhuriyetin kurulmasından sonra yapılan yasal düzenlemelerle ihtiyacı karşılamadığı ve yargı sürecini uzattığı gerekçeleri ile de yürürlükten kaldırılmıştır.²¹⁰

2004 yılına kadar gerek adli gerekse idari yargı sistemi içerisinde konuşlandırılmaya çalışılan istinaf mahkemelerinin Türk yargı sistemine dahil olması, adli yargı sisteminde 26.09.2004 tarih ve 5235 sayılı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun²¹¹, nun, idari

²⁰⁹ KURU, Baki, “Medeni Usul Hukuku, Legal Yayınları, İstanbul 2016, s.524.

²¹⁰ ÖZEN, Muharrem, “*Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016, Cilt: 65, s. 2331-2388, 2338.

²¹¹ 07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yargı sistemi açısından ise 6545 s. Kanun'un yürürlüğe girmesiyle gerçekleştirilmiştir.

İlk derece yargı mercilerince verilen nihai kararlarda iddia olunan hukuki ve/veya maddi uyuşmazlıklara bakan istinaf müessesesi, ilk derece yargı mercileri ile temyiz incelemesi arasında yer almakta olup, süzgeç vazifesi görmekte, sunduğu ikinci derece denetim mekanizması sayesinde temyiz makamının iş yükünü azaltmaktadır.

İstinaf mercii uyuşmazlığın çözümünde hata tespit ederse ilk derece yargılamasını yapan merciiin vermiş olduğu karardan bağımsız olarak davaya bakarak delilleri değerlendirip uyuşmazlık ile ilgili bir karar verecektir.²¹²

İstinaf sisteminin yürürlüğe girmesinden sonra, ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararların hukuka uygunluk denetiminin ilk ayağı olarak istinaf kabul edilmiştir. İstinaf kanun yolunun konusunu ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararlardaki hata ve eksikliklerle birlikte istinafa konu edilen nihai kararların dayanağı olan yargılama ile ilgili hata ve eksiklikler de oluşturur. Ancak ilk derece mahkemesindeki yargılamada hata ve eksiklik de olsa, istinafa başvurabilmek için, ilk derece mahkemesi tarafından verilmiş nihai bir kararın bulunması gerekir.²¹³ Bu yönüyle istinaf kendine has bir kanun yoludur. Temyiz kanun yolundan farklı olarak istinafta ilk derece yargı merciiinin kararı hem maddi hem hukuki olarak incelenip gerekli görüldüğünde yeniden yargılama yapılmaktadır.²¹⁴

2577 s. Kanun'da, ilk derece yargı mercileri olan idare-vergi mahkemelerince tesis edilen nihai kararlar için, 6545 s. Kanun ile kabul edilen istinaf kanun yolu genel bir kanun yolu olarak öngörülmüş ise de bir kısım kararlar verildikleri anda kesin olup, kararlara ilişkin istinafa başvurulmadığı gibi temyiz başvuru yolu da kapalıdır. Bahsedilen durumlarda eğer "2577 s. Kanun madde 51"de düzenlenmiş "Kanun Yararına Temyiz" in şartları mevcut ise bu olağanüstü kanun yoluna başvuru yapılabilir.²¹⁵

²¹² ÇINARLI, Serkan, İdari Yargılamada İstinaf, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2017, s. 17.

²¹³ ÇİFTÇİ, Murat Özgür, Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 53-55.

²¹⁴ KIZILOĞLU, s.934.

²¹⁵ ERDOLU, Duygu, "Türk İdari Yargılama Hukukunda Olağan Kanun Yolları Özelinde İstinaf Kanun Yolu; Bölge İdare Mahkemesi Teşkilatı ve Uygulama Analizleri", Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Diyarbakır, 2019, s. 111.

Bu noktada istinaf incelmesine tabi olan kararları;

- İlk derece mahkemesinin son kararları ile
- Hükümden önce verilip hükme esas teşkil eden ve başkaca kanun yolu öngörülmemiş kararlar,

şeklinde belirtebiliriz. Konusu belirli bir parasal sınırın altında kalan kararlar (İYUK M. 45., 2021 yılı için bu sınır, 7.000 TL olarak belirlenmiştir.) ise istinaf incelemesine tabi olamayacaktır.

2. Türleri

Olağan kanun yollarından istinaf, aynı zamanda yargı teşkilatı içerisinde söz konusu yargılamayı yapmakla görevli yargı örgütünün adıdır.

İstinaf kanun yolunda, ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararlarda maddî ve hukukî yönden bir uyumsuzluk yapıp yapılmadığı incelenirken dosya kapsamındaki maddî olgular, ilk derece mahkemesinden bağımsız olarak yeniden değerlendirilmek suretiyle tekraren inceleme yapılmaktadır.

Temyizde hukukî, istinafta da maddî sorunun yanında hukukî sorun incelenmekle birlikte, hukukî sorunun inceleme gayesi açısından arada fark vardır. Klâsik temyizde gaye, hukukun ülke dahilinde bir örnek uygulanmasının sağlanması ve yüksek mahkeme kararları ile hukukun gelişmesine rehberlik etmektir. İstinafta ise gaye, somut olayda adil karar verilmesini sağlamaktır.²¹⁶

Öğretide; ilk derece yargı mercilerince tesis edilen nihai kararlarda mevcut maddî vakıalara ilişkin hususların, istinaf kanun yolunda tam anlamıyla ve tekrardan incelenip incelenmediği ayrımı göz önünde tutularak “klasik (geniş) istinaf” ve “dar istinaf” ayrımı yapılmaktadır.²¹⁷

²¹⁶ DEMİRER, Eyüp, “İstinafa İlişkin Temel Bilgi Ve Kavramlar İstinafın Konusu Ve Hukuki Niteliği”, Ocak/2019, <https://www.sinerjias.com.tr/pdf/istinafa-iliskin-temel-bilgi-ve-kavramlar.pdf> (E.T: 26.01.2021).

²¹⁷ YENİSEY, s. 51.

a. Klasik (Geniş) Anlamda İstinaf

İlk derece yargı mercilerinde gerçekleştirilen yargılama faaliyetinden ayrı olarak ortaya çıkan değişiklikler ve yeni delillerin istinaf incelmesinde tekrardan ele alınarak yeni bir karar tesis edildiği yol, klasik (geniş) istinaftır.²¹⁸

Geniş anlamda istinaf da denilen klasik anlamda istinafta, Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece mahkemesince maddi ve hukuki açıdan yeni bir yargılama ve yeni bir karar vermeye gerek kalmayacak şekilde, ilk derece mahkemesince verilen kararı yinelenmektedir. Bu istinaf türünde, ilk derece mahkemesinin kararı olduğu gibi kabul edilmektedir.

Bu çeşit istinaf incelemesinde; uyuşmazlığın tarafları BİM önünde ilk derece yargılamasında ileri sürmemiş oldukları iddialar ve savunmalarda bulanabilmektedirler.²¹⁹ Nihayetinde ilk derece yargı mercilerince verilen nihai karar yok sayılarak yeni bir yargılama gerçekleştirilmektedir.²²⁰ İlk derece yargı mercilerince gerçekleştirilen maddi vakıa inceleme ve değerlendirmelerinin dışında, ikinci derecede bir yargılama yapılması yönü ile istinaf mahkemelerine vakıa (olay) mahkemeleri de denilmektedir.²²¹

b. Dar Anlamda İstinaf

Dar anlamda istinaf kanun yolunda, ilk derece mahkemesince verilen nihai karara gerekçe maddi olgular gerekli hallerde yeniden değerlendirilmektedir. Bu noktada ilk derece mahkemesince verilen karar kontrol edilir ancak yargılama yenilenmez.

Buna göre BİM ilk derece yargı yeri tarafından toplanan dava delillerine ve yapılan tespitlere dayanarak bir karar vermektedir. Bu istinaf türünde yeni dava delilleri toplanmaz ve yeni vakıalar öne sürülmez.²²² Zira geniş anlamda istinafta olduğu gibi

²¹⁸ SANCAKDAR, Oğuz, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, Journal of Yaşar University Dergisi, C. 8, Özel Sayı, 2013, s. 17-45.

²¹⁹ KARSLI, Abdurrahim, “Medeni Muhakeme Hukuku”, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı İstanbul ,2014, s. 706.

²²⁰ ÖZEN, s. 2336.

²²¹ KURU/ARSLAN/YILMAZ, (Medeni Usul Hukuku), s.580.

²²² YILDIRIM, M. Kamil, “İstinaf Mahkemeleri”, Uluslararası Toplantı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No:52, Ankara, 2003.

ilk derece yargı mercii tarafından yapılan yargılamanın en baştan tekrarlanması, istinafın hukuk sistemimizde kabul ediliş amacına aykırı olarak davaların istenmeyecek derecede uzamasına sebep teşkil eder.²²³

Dar istinaf sistemindeki inceleme, ilk derece yargı mercilerinde gerçekleştirilen yargılamanın devamı niteliğindedir.²²⁴ Klasik (geniş) istinaf sisteminin aksine dar istinaf sisteminde, istinaf mahkemelerince gerçekleştirilen yargılamada verilen nihai kararlardaki tartışmalı hususlar incelenmektedir.²²⁵ İstinaf incelemesi ilk derece yargı mercilerince yapılan vakıa tespitleri ve dava malzemeleri ile sınırlı olarak gerçekleştirilmektedir.²²⁶

6545 s. Kanun ile hukuk sistemimiz içerisinde yer alan istinaf kanun yolu denetiminde, dar istinaf sistemi uygulama alanı bulmaktadır.²²⁷ Bu kapsamda istinaf incelemesine konu ilk derece mahkemesinin nihai kararına bakmakla mükellef hâkim, gerek görürse yargılamayı yeniden yapabilecek ve delil ve ispat konusunda dosya kapsamını genişletebilecektir.

İzah edilen istinaf sistemlerinden hangisi uygulanırsa uygulansın istinaf incelemesini temyiz incelemesinden farklı kılan en önemli ayrıntı, istinaf mahkemelerinin uyuşmazlık konusu dosyada mevcut delil ve vakıalar ile doğrudan temas edebilmesi ve kendisini ilk derece yargı mercii yerine koyarak esas hakkında karar verebilmesi imkanıdır.²²⁸

3. İstinaf Müessesesinin Getiriliş Gerekçesine Göre İşlevselliği Hakkında Uygulamada Yer Alan Farklı Görüşler

6545 s. Kanun'un Mad. 15. düzenlemesi ile 2577 s. Kanun'un 15/4 bendinde yapılan değişiklik sonucu, "*itiraz kanun yolu*" uygulaması yerine getirilen "*istinaf*

²²³ GÜNGÖR, Devrim/ALBAYRAK, Adem, İstinaf, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2016, s.13.

²²⁴ KARSLI, s. 707.

²²⁵ SANCAKDAR, s. 20.

²²⁶ TANERİ, Gökhan, "İstinaf Mahkemeleri", Bilge Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, 2016, s. 28.

²²⁷ ÖZBUDAK, Coşkun, Hukuk ve Ceza Yargılaması ile İdari Yargıda İstinaf, Aydın Barosu Yayınları, Aydın, 2016, s. 14.

²²⁸ ÖZTÜRK, Ümit, Veysel, "Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi", (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2015, s. 64.

kanun yolu” müessesesi ile uygulamada itiraz ve istinaf müesseselerinin işlevselliği üzerine farklı görüş ve değerlendirmeler söz konusu olmuştur.

Çalışmamızın bölümünde doktrinde, istinaf müessesesinin, selefî itiraz müessesesi ile karşılaştırılmak suretiyle işlevselliği üzerine yapılan değerlendirmelere yer verilmiştir. Ancak bu değerlendirmeler ışığında nihai görüşümüzü belirtmeden önce istinaf müessesesinin getiriliş gerekçesine hâkim olunması gerekmektedir.

a. Olağan Kanun Yolu İstinaf Müessesesinin Getiriliş Gerekçeleri

6545 s. Kanun’un gerekçesinde, idari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların sadece %30’unun, 2577 s. Kanun’un 45’inci mad. hükmü gereği itiraz üzerine bölge idare mahkemelerine getirildiği, %70’inin ise temyiz üzerine Danıştay tarafından bakıldığı, bu nedenle anılan iş yükü sebebiyle Danıştay’a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzadığı gerekçesiyle idari yargıda istinaf kanun yolunun getirildiği, anılan düzenlemelerin gerçekleşmesiyle birlikte esas görevi hukuk yaratma olan Danıştay’ın temyizen karara bağladığı dava sayısının % 80 oranında azalacağı ve içtihat mahkemesine dönüşeceği açıkça ifade olunmuştur.

Türk vergi yargısında istinaf müessesesinin getiriliş gerekçesi dar anlamda, hukuk yaratmada esas görevli yüksek yargının iş yükünün azaltılması şeklinde ifade edilebilir.

Bunu geniş anlamda yorumlayacak olursak, söz konusu iş yükünün sonuçları olarak kabul edilebilecek, görülmekte olan yargılamalarda aşağıda belirtilen eksiklikler nedeniyle maddi ve hukuki yönden kusurlu kararların verilmesinin önlenmesi şeklinde özetleyebiliriz.

6545 s. Kanun ile yapılan değişiklikler öncesi idari yargı alanında ilk derece yargı mercilerinin kararlarına karşı başvurulmuş olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesini barındıran yargı sisteminde, her biri ayrı ayrı Danıştay’ın iş yükünün artmasının sonucu olarak görülebilecek aşağıda belirtilen aksaklıklar, olağan kanun yolu istinaf müessesesinin geniş anlamda getiriliş gerekçeleri olarak gösterilebilir.

- Denetimdeki Yetersizlikler: Danıştay Kanunu’nun 23. Maddesinde yüksek mahkemenin temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla

sınırlı olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla Danıştay’ca temyizden bakılan uyuşmazlık konusu idari işleminde, işlemin dayanağı hukuki düzenlemelerin doğru yorumlanması hususunda verdiği kararlar, uygulamada içtihat birliğinin tesis edilmesini sağlaması bakımından Danıştay’ın idari işlemin hukuka uygunluğunun denetimini sağlama görevi kapsamında sayılmaktadır.

Danıştay’ın iş yükü nedeniyle bu görevi ifa edememesi, aynı uyuşmazlık konusunu içerir idari işlemlerin idari aşamada çözülmeden idari yargıya taşınmasına sebebiyet vermekte bu da iş yükünü artıran bir sarmal halini almaktadır.

- Dava Sürelerinin Uzunluğu: Görülmekte olan davalarda mahkemenin re’sen araştırma ilkesi gereğince dosyanın tam teşekkül etmesi ve tüm eksikliklerin giderilmesi için bilirkişi raporu, keşif ve delil tespitinin yapılması gerekebilmekte, bu da davanın sonuçlanma süresini uzatmaktadır.

Dolayısıyla çözümlenen dosya sayısından daha fazla sayıda uyuşmazlık konusu dosyanın gelmesi sonucunda iş yükü artmakta ve adaletin tesisi geciktirilmektedir.

- İdari Yargıdaki Çözüm Yollarının Etkinliği: İdari yargıda mahkemelerce verilen kararların her iki taraf için de bir sınırlandırma görevi görebilmesi ve yine bu kararların kamuoyu vicdanı ile örtüşen kararlar olması 229 idari yargıda çözüm yollarının etkinliğini belirlemektedir.

İdari yargıda diğer yargı alanlarına nispeten bu süreç daha uzundur. Bunun nedeni idari yargıya konu olan uyuşmazlığın tarafı olan idarenin devlet gücüne dayanan yaptırım yetkisidir.²³⁰ Bunun sonucu ise idare hukukuna konu olan işlem hukuka aykırılığı bariz bir şekilde belli olsa dahi mahkeme yürütmenin durdurulması kararı vermedikçe idarenin işlemi gerçekleştirebiliyor olmasıdır.²³¹ Bu durum idari yargıda dava sürelerini ortalama iki üç yıla kadar uzatmaktadır. Bir diğer neden de her geçen gün idari yargıya olan talebin artmasıdır. Artan talebi karşılayacak alt yapıya sahip

²²⁹ ÇOLAK, İlker, Nusret, “İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolu Olarak İdari Uzlaştırma Kurulları”, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S.:65/66, Ocak/ Şubat 2010, s. 87.

²³⁰ ÖZTÜRK, (Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi), s. 67-68.

²³¹ BÜLBÜL, Erdoğan, “Fransız İdari Yargılama Hukukunda İvedi Yargılama Usulleri Reformu”, Danıştay Ve İdari Yargı Günü, Sempozyum, Danıştay Yayını, 10-11 Mayıs 2002, Ankara, 2003, s.72.

olunamadığı için de yargılama süreleri afakî sürelerde seyir etmektedir.²³²

Bu noktada yargılamada doğru kararın verilmesi için dosya münderecatında muhtemel eksikliklerin giderilmiş olması tüm belge ve delillerin toplanmış olması, gerekli durumda uzman veya bilirkişi görüşlerinin alınması ve belli süre içerisinde heyetin değerlendirmelerine sunulmuş olması gerekir ki bu belli bir müddet alacaktır. Dolayısıyla dava sürecinde yanlış kararların verilmesine sebep olacak ve bu yönüyle idari yargıdaki çözüm yollarının etkinliğini azaltacaktır.

b. İstinaf Kanun Yolu Lehine Öne Sürülen Görüşler

Olağan kanun yolu istinaf müessesesinde yetkili ve görevli bölge idare mahkemelerinin idari yargıda olan gerekliliği, maddi veya hukuki hata içermeyen kararlar vermek suretiyle, uyuşmazlığın giderilmesi ve Danıştay'ın iş yükünün azaltılmasıdır.

Maddi yönden inceleme yapma külfeti kalkan Danıştay içtihat makamı olacaktır.

Geçen süre içerisinde bazı istatistikî verileri değerlendirmek suretiyle istinaf kanun yolunun Danıştay'ın iş yüküne etkisi hakkında yorumda bulunulabilecektir.

²³² YET, Orhan “İdari Yargıda Yapısal Değişim”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, TBBD 11-12 Mayıs, Ankara, 2001, s.39-45.

TABLO-5: Danıştay'ın Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları

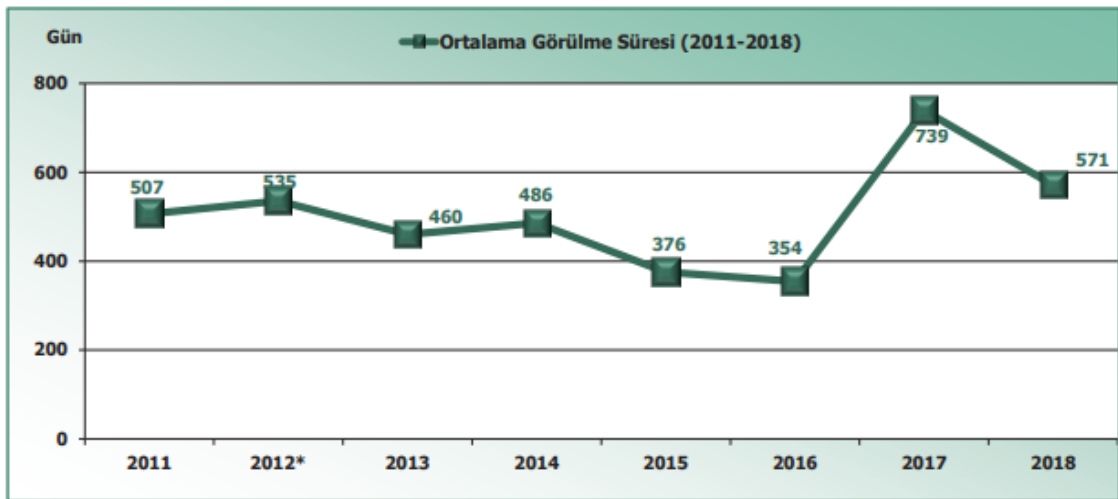
Yıllar	Gelen			D	Yıl İçinde Çıkan	Bir Sonraki Yıla Devreden	Çıkan Davanın Gelen Davaya Oranı (%)	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
	Geçen Yıllan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam					
2011	193 749	148 997	342 746	100	135 751	206 995	39,6	507
2012*	206 758	141 132	347 890	102	138 627	209 263	39,8	535
2013	208 907	146 624	355 531	104	165 501	190 030	46,6	460
2014	190 047	140 885	330 932	97	140 815	190 117	42,6	486
2015	190 117	185 729	375 846	110	182 141	193 705	48,5	376
2016	193 705	267 831	461 536	135	197 382	264 154	42,8	354
2017	264 154	85 438	349 592	102	143 604	205 988	41,1	739
2018	206 030	96 346	302 376	88	137 430	164 946	45,5	571

Kaynak:

<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>
(Erişim.: 15.02.2021)

Tablonun tetkikinden de görüleceği üzere, Danıştay'da bulunan dosya sayılarının 2011 yılından itibaren istikrarlı bir şekilde arttığı, Türk idari yargı sisteminde yerini alan istinaf mahkemelerinin faaliyete geçtiği yılı izleyen tarihten itibaren ise dosya sayısında 2011'de mevcut büyüklükten daha da altına düştüğü anlaşılmaktadır.

TABLO-6: Danıştay'da Bulunan Dosyanın İncelenme (Görülme) Süresi



Kaynak:<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf> (Erişim: 15.02.2021)

Grafiğe bakıldığında; 2011-2016 yılları arasında artan Danıştay'ın artan iş yükü nedeniyle dosya görülme süresinin istikrarlı biçimde azaldığı, bu süre zarfında dosya inceleme süresi 2011 yılında 507 gün iken 2016 yılında bu sürenin 354 güne gerilediği görülmüştür.

Ancak idari yargıda istinaf sürecinin başladığı 2016 yılın izleyen yıldan itibaren dosya görme süresinin ciddi nispette arttığı görülmektedir.

Bu istatistik, istinaf müessesesinin Danıştay'ın iş yükünü aldığı ve Danıştay nezdinde temyizen bakılan dosyalarda daha nitelikli inceleme yapma imkanına kavuşulduğu görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda ise BİM Vergi Dava Daireleri'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-7: Bölge İdare Mahkemelerinde Bulunan Dosya Sayıları

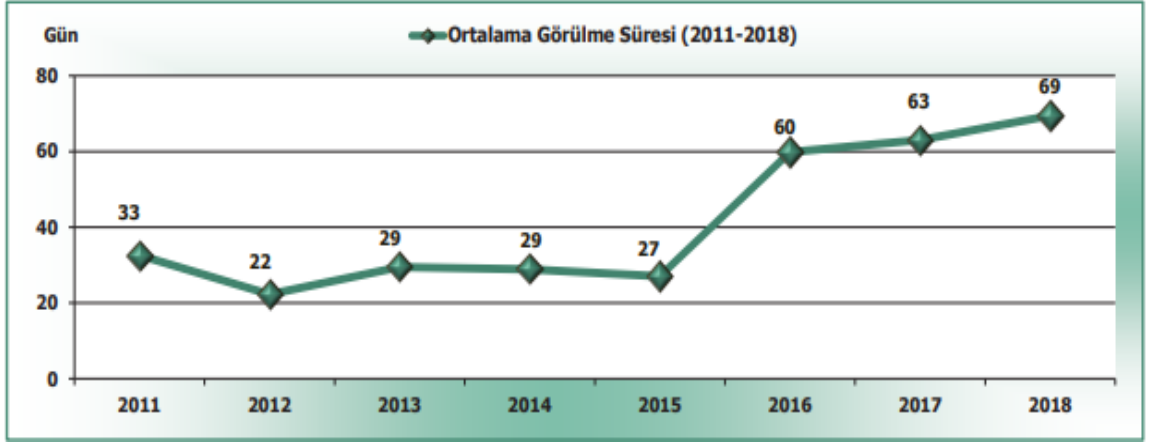
Yıllar	Gelen				Yıl İçinde Karara Bağlanan	D	Bir Sonraki Yıla Devreden	Karara Bağlanan Dosyanın Gelen Dosyaya Oranı (%)	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
	Geçen Yılandan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	D					
2011	11 906	100 612	112 518	100	105 752	100	6 766	94,0	33
2012	6 766	111 816	118 582	105	111 518	105	7 064	94,0	22
2013	7 060	148 908	155 968	139	139 426	132	16 542	89,4	29
2014	16 541	157 154	173 695	154	164 452	156	9 243	94,7	29
2015	9 243	181 045	190 288	169	172 959	164	17 329	90,9	27
2016	17 372	232 114	249 486	222	195 772	185	53 714	78,5	60
2017	53 706	262 696	316 402	281	275 836	261	40 566	87,2	63
2018	40 565	221 961	262 526	233	218 187	206	44 339	83,1	69

Kaynak:

<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf> (Erişim: 15.02.2021)

Aşağıdaki grafikte yer alan ve bölge idare mahkemelerinde bulunan dosyaların ortalama görülme süreleri 2011-2018 yılları itibarıyla incelendiğinde; 2011 yılında 33 gün olan bu sürenin 2012 yılında 22 güne kadar düştüğü ve 2018 yılına gelindiğinde 69 gün olduğu görülmektedir.

TABLO-8: Bölge İdare Mahkemelerinde Bulunan Dosyanın İncelenme (Görülme) Süresi



Yukarıda mevcut grafiklerin birlikte dikkate alınması durumunda, Türk idari yargı sisteminde, 6545 s. Kanun ile 2016 yılında itibaren faaliyete geçen olağan kanun yolu istinaf müessesesi, Danıştay'ın ciddi oranda iş yükünü alarak onun hukuk yaratma (içtihat oluşturma) konusunda daha etkin bir konuma gelmesine ciddi fayda sağlamıştır.

İstinaf kanun yolu hakkındaki lehe olan diğer görüşler ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- İstinaf mahkemelerinde mesleğinde kıdemli ve daha yetkin hakimlerin görev alacak olması
- İlk derece mahkemelerince daha titiz bir biçimde yargılama yapılarak hakkaniyete uygun ve doğru kararlar verilecek olması
- İstinaf mahkemesinde maddi yönden inceleme yapılacak olmasının yargılamayı daha teminatlı kılacak olması
- Kararların maddi yönden denetiminin istinaf aşamasında gerçekleştirilmesi ile Danıştay'ın iş yükünün azalacağı ve bir içtihat makamı konumuna gelecek olması

c. İstinaf Kanun Yolu Aleyhine Öne Sürülen Görüşler

Türk idari yargısında istinaf sistemine yapılan eleştirilerin başında, istinafin temyizden farkının olmadığı, BİM'in Danıştay ile aynı görevi göreceği dolayısıyla

temyiz incelemesinin iki kez yapılacak olmasının hem yargıda adaletin tesisini geciktireceği hem de yargılama giderlerini artıracığı düşüncesine dayanmaktadır.

Bu durum, dava taraflarının yargıya olan güvenin azalmasına sebep olacaktır.

Yalnızca istinafin Türk yargısına faydalı olmayacağı değil, istinafin tarihteki olumsuz örnekleri de eleştirilmiştir. Bazı yazarlar Fransa'nın bu sistemi krallık sistemi için getirdiğini savunan görüşler bulunmaktadır.²³³ Fakat istinaf sisteminin savunanlar bu iddiaya karşılık istinafin merkezi güçlendirmek amacının olmayacağı zaten yalnızca bir yerde değil ülkenin birçok yerinde kurulacağı ve bunun halkın istinafa ulaşımını kolaylaştıracağını öne sürmektedirler.²³⁴

Bunlar, istinaf sisteminin Fransa'da yerel mahkemeleri zayıflatıp gücünü kendinden alan ve yargıyı elinde bulundurmak isteyen krallar tarafından tamamen siyasal amaçla kurdukları mahkemeler olduğunu iddia etmektedirler.²³⁵

Çalışmamızın bu bölümünde ve olağan kanun yolu istinaf müessesesi aleyhine öne sürülen görüşler ve bu görüşlere getirilen eleştiriler alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

- İstinaf İkinci Temyiz Makamı Olarak Yargılama Sürecini Uzatacaktır

Yukarıda da değinildiği üzere bu görüşü savunanlara göre istinaf müessesesinin temyizden farkı yoktur. Bu görüşü savunanlara göre ilk derece mahkemesince verilen nihai kararın iki kez denetime tabi tutulması adaleti geciktirici bir unsurdur.

İstinaf incelemesi kapsamında BİM'lerde yapılan denetim maddi-hukuki yönlerden gerçekleştirilecek olup bu sayede temyiz makamı olan Danıştay önüne gelen dosyalar maddi yönden denetimleri tamamlanmış, hukuki yönden denetime hazır olarak gelecektir. Üç dereceli yargılamaya yapılan eleştirinin aksine bu sistem kararların kesinleşmesini geciktirmeyecektir.²³⁶

²³³ SANCAKDAR, s. 17.

²³⁴ BÜLBÜL, Erdoğan, "Fransız İdari Yargılama Hukukunda İvedi Yargılama Usulleri Reformu", Danıştay Ve İdari Yargı Günü, Sempozyum, Danıştay Yayını, 10-11 Mayıs 2002, Ankara, 2003s. 127.

²³⁵ EREM, Faruk, "İstinaf Mahkemeleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1950/1-2, S.9-17, Ankara, 1950, s. 12.

²³⁶ GÜLAN, Aydın, "Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek", Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu, Ankara, 14.11.2016, s. 23.

Ayrıca istinafin hukuk sistemimize dahil edilmesiyle kurulacak olan BİM’lerde yapılacak yargılama neticesinde tesis edilecek kararların büyük bölümü, kesin kararlar olacaktır. Dolayısıyla istinaf incelemesi sonrasında, çok az sayıda karar temyize tabi olacağı için yargılama sürelerinin uzayacağı görüşünün aksine süreler kısılacaktır.²³⁷

- İstinaf Sisteminin Başvurucuya Ek Mali Külfet Getirecek Olması

Bu düşüncenin temel dayanağı, istinaf sisteminin temyizden farklı görülmemesi ve bu noktada BİM ile Danıştay’ın aynı görevi ifa ediyor görülmesinden ileri gelmektedir. Bunlara göre istinaf başvurusu ilave mali külfet getirmekten öteye geçmeyecektir.

İstinafin, taraflara ek mali yük getireceği eleştirisine karşın, idari yargının adli yargıya göre yargılama masraflarının daha düşük olması nedeni ile başvurularda ilave getirilecek düzenlemelerle muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilebilecek olması vb nedenlerle, istinaf kanun yolunun yargılamanın tarafları açısından ciddi mali külfet oluşturmayacağı da öne sürülmektedir.

- İstinaf Sisteminin Yargıda İçtihat Birliğini Bozacağı Düşüncesi

İdari yargıda istinaf sistemine karşı çıkanların bir başka dayanağını ise istinaf sisteminin içtihat farklı yorumlara yol açabilmesi ihtimalidir. Bu görüşte birleşenlere göre; istinaf incelemesinin, hukuk sistemimiz içerisine dahil edilmesi ile birlikte hem temyiz makamı olan Danıştay ve istinaf incelemesini yapan BİM’ler arasında farklı kararlar ortaya çıkacak ve içtihat birliğinin sağlanması zorlaşacaktır.

Fakat bu durum 5235 sayılı Kanun’un 35. maddesindeki²³⁸ gibi bir düzenleme getirilerek, Danıştay’ın içtihadı birleştirme yetkisi ile aşılabilecektir. İstinaf yargı sistemine karşı görüşte olanlar ilk derece mahkemelerinin kalitelerini arttırmanın istinaf sistemine olan ihtiyacın ortadan kalkmasını sağlayacağını savunmaktadırlar. Bunun bir diğer yolunu ise tecrübeli ve işinde iyi hâkimleri ilk derece mahkemelerine atamak olarak görmektedirler.²³⁹

²³⁷ TELLİ, Ali, “İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu, Ankara 14.11.2016, s. 143.

²³⁸ 26/09/20144 tarihli ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun m.35/3.

²³⁹ BİLGE, Necip Bilge, Üst Mahkemeler, Ord. Prof. Dr. Sabri Sakir Ansay’a Armağan, AÜHFY-Ajansı, Ankara, 1964,s.61-89’den aktaran Selda Taner, “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, TBBD.

- Belli Sınırın Altında Kaldığı İçin Kanun Yolu Kapalı Olarak Verilen Nihai Kararların, Hak Arama Hürriyetini İhlal Edecek Olması

2577 s. Kanun'un 45'nci maddesinde, yerel mahkemeler tarafından verilen konusu 5.000,00 (2021 yılı için 7.000,00 TL'ni geçmeyen) Türk lirasını geçmeyen davalar hakkındaki kararların kesin olduğu dolayısıyla bu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan mezkûr kanunun “*Temyiz*” başlıklı 46'ncı maddesinde, bölge idare mahkemelerince verilecek ancak sınırlı sayıdaki kararlar için temyiz yoluna başvurulabileceği belirtilmiş dolayısıyla temyiz kanun yolu kapalı dosyalar hakkında istinaf müessesesinde verilen kararlar kesin olacaktır.

Bu durum Anayasa ile güvenceye alınmış bulunan “hak arama özgürlüğünün ve savunma haklarının” kısıtlanmasına sebebiyet verecektir.²⁴⁰

“İvedi Yargılama Usulü”ne göre gerçekleştirilen yargılamalarda tesis edilen kararlara ilişkin, “2577 sayılı kanun madde 45/8” uyarınca; temyiz kanun yoluna başvurulabilirken istinaf kanun yoluna başvuru imkânı bulunmamaktadır. Belirtilen düzenlemenin hak arama özgürlüğü ve hukuki güvenlik hususunda ihlal teşkil ettiği gerekçesiyle AYM'ye iptal başvurusu yapılmış, mahkeme tarafından tesis edilen kararda, ivedi yargılama usulü, kamu yararı uyarınca bir an evvel kesinleşmesi gereken davalarda uygulandığı için bu yargılama usulüne göre gerçekleştirilen davalarda tesis edilen kararlarda, istinafa başvurunun mümkün olup olmadığının kanun koyucunun takdirine bırakılmasının hak arama hürriyetine aykırılık teşkil etmediği yönünde karar verilmiştir.²⁴¹

AYM'nin bahse konu kararında kamu yararı uyarınca kanun koyucuya takdir yetkisi verilmiş olduğu belirtilmiş ise de bu yetinin anayasal kural-ikelere uygun

<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774> , (E.T: 12.01.2021), s. 76.

²⁴⁰ YILMAZ, Ejder, “*Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu*”, TBBD, S.1, 1988, s.142.

²⁴¹ T.C. Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 tarih ve 2014/146 E- 2015/31 K., <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150613-11.pdf> (E.T: 20.03.2021).

olarak kullanılması gerekmektedir.²⁴²

4. 6545 s. Kanun Sonrası İstinaf Mahkemesi Olarak Uyarlanan Bölge İdare Mahkemelerinin Yapısı ve Görevleri

Bilindiği üzere vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüldüğü Türk vergi yargısı, 2575 s. Danıştay Kanunu, 2576 s. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunuyla düzenlenen idari yargı sistemi içerisinde yer almakta olup görevli mahkemeler sırasıyla Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi olarak belirlenmiştir.

6545 sayılı yasa öncesi Türk vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının ilk derecede genel görevli olan vergi mahkemelerinde, itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerinde ve temyiz yoluyla Danıştay’da çözümlendiği iki dereceli bir yapı şeklinde örgütlenmişti.

Bu kapsamda itiraz makamı olarak örgütlenmiş Bölge İdare Mahkemeleri, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceleyen ve kesin olarak hükme bağlayan ayrıca yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlayan mahkeme olarak belirlenmişti.

Görüleceği üzere BİM’ler ilk defa 6545 sayılı yasa ile idari yargıda vazifelendirilmiş yargı organları değildir. 6545 sayılı Kanun öncesinde itiraz mercii olarak görevlendirilen BİM’ler, ilk defa 1982 yılında 2576 s. Kanunun kabulünden itibaren vergi yargısında faaliyet göstermek üzere itiraz kanun yolunda görevli mahkeme olarak örgütlenmişlerdir.

Ancak vergi yargısı organlarının daha etkin ve hızlı bir şekilde çalışması ve en önemlisi Danıştay üzerindeki iş yükünün dengelenmesi amacıyla 6545 s. Kanun’un 15’nci Madde düzenlemesi ile 2577 s. Kanunu’nun 15/4 bendinde değişiklik yapılarak, idari yargılama hukukunda ilk derece mahkemelerinin nihai kararlarına karşı başvurulabilecek olan kanun yollarından “itiraz” uygulaması yerine “istinaf kanun yolu”

²⁴² KAYA, Bora, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Temyiz Hakkının Anayasal Boyutu”, Ankara Barosu Hukuk Gündemi Dergisi, S.6, 2006, s. 40.

müessesesi getirilmiş, olağan kanun yollarından kararın düzeltilmesi uygulamasına ise tamamen son verilmiştir.

İstinaf öncesinde itiraz, temyiz ve karar düzeltme şeklinde ortaya çıkarken, 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası idari yargıda olağan kanun yolları istinaf ve temyiz olarak yerini almıştır. Bu noktada 6545 s. Kanun ile yapılan değişikli öncesinde itiraz mercii olarak görev yapan bölge idare mahkemeleri değişiklik sonrasında istinaf mercii yeniden uyarlanarak Türk Vergi yargısında yerini almıştır. Bu uyarlama kapsamında birden fazla bölge idare mahkemesi birleştirilmiş ve bazı yer bölge idare mahkemelerinin yargı çevresi tekrar düzenlenmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde idari yargıda, 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklik sonrasında istinaf incelemesi yapmakla görevli mahkeme olarak yeniden uyarlanmış bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı ile yasal görevleri hakkında açıklamalar yerilmiştir.

a. 6545 Sayılı Kanun Sonrası İstinaf İncelemesinde Görevlendirilen Bölge İdare Mahkemeleri

İlk defa, 07.11.2015 tarih ve 29525 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Adalet Bakanlığı’nın Bölge İdare Mahkemesinin Kurulmasına ve Yargı Çevrelerinin Belirlenmesine İlişkin Kararı ile sekiz adet bölge idare mahkemesinin kuruluşu ve yargı çevrelerinin belirlenmesi gerçekleştirilmiş ve bu karar ile Ankara, İstanbul, İzmir, Konya, Gaziantep, Bursa, Erzurum ve Samsun olmak üzere 8 ilde BİM’leri kurulmuşsa da Adalet Bakanlığı’nın teklifi üzerine Hakim ve Savcılar Kurulu (HSK) tarafından 29.02.2016 tarihinde bazı yerdeki BİM’lerin yargı çevresinin yeniden belirlenmesi amacıyla alınan karar ile BİM’lerin sayısı 7 olarak belirlenmiştir.

Mezkûr kararda bu mahkemelerin göreve başlama tarihi ise 20 Temmuz 2016 olarak belirlenmiştir. Bölge idare mahkemelerinin istinaf mercii olarak yapılandırılma sürecinde amaç mahkeme sayısını artırmaktan ziyade ihtisaslaşmanın gerçekleştirilmesi olmuştur. Bu amaçla birden fazla bölge idare mahkemesi birleştirilmiş ve yargı çevreleri belirlenmiştir.

Bu noktada 01.03.2016 Tarih ve 29640 Sayılı Resmî Gazete yayımlanan 29.02.2016 tarih ve 54 sayılı HSYK (6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda

Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yeni adı Hakimler ve Savcılar Kurulu olarak değişmiştir.) tarafından verilen karar ile bölge idare mahkemelerinin yargı çevresini kapsayacak iller;

TABLO-9: 29.02.2016 Tarih ve 54 Sayılı (mülga) HSYK Kararı Uyarınca BİM'lerin Görevli Olduğu Yargı Çevresi

Görevli İstinaf Mercii	Görevli Olduğu Yargı Çevresi
Ankara BİM	: Ankara, Bartın, Bolu, Çankırı, Düzce, Eskişehir, Karabük, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırşehir, Nevşehir, Sivas, Yozgat, Zonguldak,
Erzurum BİM	: Ardahan, Ağrı, Bayburt, Bitlis, Bingöl, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kars, Muş, Tunceli, Van,
Gaziantep BİM	: Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Mardin, Osmaniye, Siirt, Şanlıurfa, Şımak,
İstanbul BİM	: Bilecik, Bursa, Edirne, İstanbul, Kocaeli, Kırklareli, Sakarya, Tekirdağ, Yalova,
İzmir BİM	: Aydın, Balıkesir, Çanakkale, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa, Muğla, Uşak,
Konya BİM	: Adana, Afyonkarahisar, Aksaray, Antalya, Burdur, İsparta, Karaman, Konya, Mersin, Niğde,
Samsun BİM	: Amasya, Artvin, Çorum, Giresun, Ordu, Rize, Samsun, Sinop, Tokat, Trabzon," şeklinde belirlenmiştir.

Şeklinde belirlenmiştir. Günümüzde daire sayıları itibariyle BİM'lerde dağılımı ise aşağıda gösterilmiştir.

TABLO-10: Daire Sayıları İtibariyle BİM'lerin Güncel Dağılımı

Bölge İdare Mahkemeleri Daire Sayıları				
Bölge İdare Mahkemesi	İdari Dava Dairesi		Vergi Dava Dairesi	
	Kurulu	Faal	Kurulu	Faal
ADANA	4	3	3	2
ANKARA	14	13	6	4
BURSA (FD)	3		1	
ERZURUM	4	3	2	1
GAZİANTEP	9	5	4	2
İSTANBUL	12	10	12	6
İZMİR	7	7	4	3
KONYA	7	4	4	3
SAMSUN	4	4	2	2
Toplam	64	49	38	23

Kaynak: <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/4a0aaf93-4a58-4b0a-8994-63747e1440da.pdf>, (Erişim: 25.01.2021)

Yayınlanan listede de görüleceği üzere yıllar içerisinde ihtiyaç bulunan yargı çevrelerinde hedeflenen daire sayısına ulaşma amacı ile hareket edilmekte daire sayısının arttırılmasında ezbere bir uygulamadan çok dava yoğunluğu göz önünde bulundurularak ihtiyacı karşılamaya yönelik bir yol izlenmektedir.²⁴³

b. İstinaf Mahkemelerinin Yapısı

Öncelikle çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında Bölge İdare Mahkemesi (BİM) terimi yerine “istinaf mahkemesi” ifadesi, eski sistem ve yeni sistem ayırımının yapılabilmesi için tercih edilmiştir.

TDK “*Güncel Türkçe Sözlük*”e göre, sulh ve asliye mahkemeleri vb. ilk derece mahkemeler ile temyiz mahkemeleri arasında yer alan ikinci derecede yüksek

²⁴³ KIRAN, Özlem, “Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu İncelemesi”, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ, 2019, s. 43.

mahkeme olarak tanımlanan istinaf mahkemeleri girmesiyle iki aşamalı yargı sisteminden vazgeçilerek üç aşamalı yargı sistemi kabul edilmiştir.

İstinaf mahkemelerinin faaliyete geçmesiyle birlikte ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlar, istinaf ve temyiz kanun yolları olmak üzere iki aşamalı denetime tabi tutulacaktır. Bu sistem içerisinde idari yargıda istinaf kanun yolu için BİM'ler; temyiz kanun yolu için Danıştay denetim mercii olarak görev yapacaktır.²⁴⁴

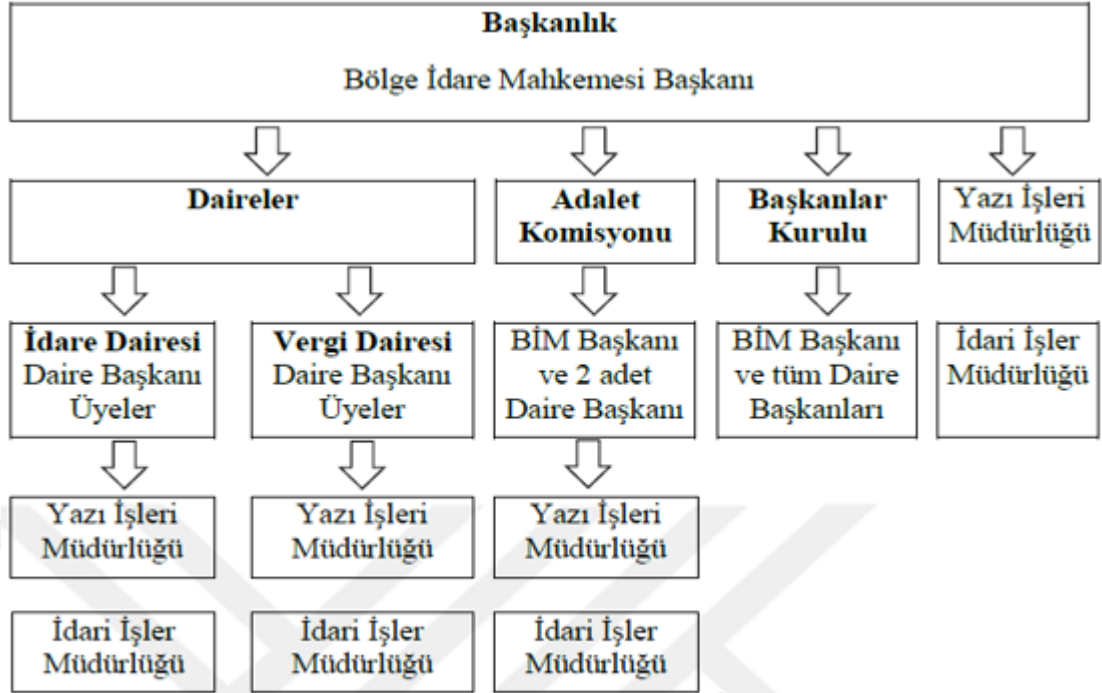
6545 sayılı Kanun'un 3 Maddesi ile 2576 s. Kanun'un “*Bölge İdare Mahkemelerinin oluşumu*” başlıklı 3 Maddesinde yapılan değişiklik sonrasında istinaf mahkemelerinin yapısı aşağıdaki biçimde tanımlanmıştır. Buna göre;

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

İstinaf mahkemelerinin teşkilat yapısı Tablo 10'da şematize edilmiştir.

²⁴⁴ KESKİN, 128-129.

TABLO-11: İstinaf Mahkemelerinin Teşkilat Yapısı



Kaynak: Ayyıldız, Yaşar. (2015). Türk Vergi Yargısı – İş Yüktü ve Etkinliği. Ankara: Seçkin Yayınevi. s. 148.

Tabloda da görüldüğü üzere bu mahkemelerde biri idari daire, biri vergi olmak üzere en az iki daire bulunması zorunludur. Dairelerin sayısı, görülecek lüzum üzerine Adalet Bakanlığı'nın teklifi ile (mülga) HSYK tarafından artırılıp azaltılabilir (2576 sayılı kanun, m. 3/2). Bu düzenlemenin sonucu olarak her istinaf mahkemesi için daire sayısı, yargı çevresi ve iş yoğunluğuna bağlı olarak farklılık göstermektedir. Örneğin altı daire ile İstanbul BİM en fazla vergi dava dairesine sahiptir. Ankara BİM ise on iki daireyle en fazla idari dava dairesine sahiptir.²⁴⁵ Bu durumun temel sebebi olarak, İstanbul ve yargı çevresinde bulunan illerde mahkemeye taşınan vergi uyuşmazlıklarının sayı olarak fazlalığı gösterilebilir. Aynı şekilde Ankara ve yargı çevresinde bulunan illerde mahkemeye taşınan idari uyuşmazlıklar sayı olarak daha fazladır.²⁴⁶

²⁴⁵ Buna göre 2017 yılı itibarıyla; Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin; 12 idari ve 4 vergi dava dairesi, Erzurum Bölge İdare Mahkemesinin; 2 idari ve 1 vergi dava dairesi, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesinin; 4 idari ve 2 vergi dava dairesi, İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin; 10 idari ve 6 vergi dava dairesi, İzmir Bölge İdare Mahkemesinin; 6 idari ve 3 vergi dava dairesi, Konya Bölge İdare Mahkemesinin; 5 idari ve 3 vergi dava dairesi, Samsun Bölge İdare Mahkemesinin; 3 idari ve 1 vergi dava dairesi bulunmaktadır (Bölge İdare Mahkemeleri resmi internet siteleri üzerinden derlenmiştir).

²⁴⁶ BALABAN, Özge, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir, 2017, s. 41.

Dairelerin oluşumu konusunda Kanunda, sadece bir başkan ve yeteri kadar üyenin bulunması hususu düzenlenmiş, üye sayısı konusunda bir belirleme yapılmamıştır (2576 S.K., m. 3/3). Ama aynı kanunun dairelerin toplantı ve karar usulünü düzenleyen maddesi hükmü gereğince, her daire bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanacaktır (m. 3/F). Bu mahkemelerin başkan ve üyeliklerine atama (mülga) HSYK tarafından yapılacaktır (2576 S.K., m. 3/4).²⁴⁷

c. İstinaf Mahkemelerinin Görevleri

İstinaf mahkemelerinin görevleri, 2576 s. Kanun'un "*Bölge idare mahkemelerinin görevleri*" başlıklı 6545 sayılı Kanun ile değişik 3/A maddesin belirtilmiştir. Buna göre;

a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.

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

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak

istinaf mahkemelerinin görevleri arasında yer almaktadır.

Diğer kanunlarla istinaf mahkemelerine verilen görevler arasında, 4483 sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun²⁴⁸ kapsamında yapılacak itirazlara bakmak gösterilebilir.

BİM'in en önemli görevi istinaf başvurularını inceleyip karar bağlamaktır. Yargı çevrelerinde çıkan görev/yetki uyuşmazlık sorunlarını kesin karara bağlamak da istinaf mercilerinin görevleri arasındadır.

Görülebileceği üzere istinaf mahkemelerinin 2576 s. Kanun'dan kaynaklanan görevleri, istinaf başvurularını karara bağlamak ve idari yargıda çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları hakkında kesin karar vermektir. Ancak bu mahkemelerinin 2576 sayılı Kanunda sayılanlar haricinde diğer kanunlarda sayılan görevleri de bulunmaktadır.

²⁴⁷ BALABAN, s. 42.

²⁴⁸ 04.12.1999 tarih ve 23896 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

d. İstinaf Mahkemesi Organlarını Oluşumu ve Görevleri

Tezimizin bu bölümünde, BİM Başkanlar Kurulu, BİM Daireleri'nin yapısı, işleyiş usulleri ile istinaf kanun yolu uygulamasındaki görevleri hususunda 2576 s. Kanun kapsamında yapılan düzenlemelere değinilmiştir.

e. BİM Başkanlar Kurulu'nun Yapısı ve Görevleri

i- BİM Başkanlar Kurulu'nun Yapısı:

2576 s. Kanunu'na 6545 s. Kanunu'nun 6 Maddesi ile eklenen 3/C maddesinde, BİM Başkanlar Kurulu'nun, bölge idare mahkemesi başkanı ile daire başkanlarından oluştuğu, başkanının bulunmadığı hâllerde kurula daire başkanlarından en kıdemli olanının başkanlık edeceği, kurulun toplanması sırasında mazereti bulunan daire başkanının yerine ise o dairenin en kıdemli üyesinin geçerek kurula katılacağı belirtilmiştir.

BİM Başkanlar Kurulu'nun yargılama görevi bulunmamaktadır. Ancak, yargılama süreci ile alakalı diğer görevleri yerine getirmekle sorumludur.²⁴⁹

ii. BİM Başkanlar Kurulu'nun Görevleri:

6545 s. Kanun'un 6'ncı maddesinin 4. fıkrasında ise bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri,

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

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

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

²⁴⁹ KAPLAN, Ersin, “İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 396, Ağustos, 2014, s. 178.

Danıştay Başkanlığına iletmek”.

Şeklinde belirtilmiştir.

iii- BİM Başkanlar Kurulu'nun Toplantı ve Karar Düzeni:

Mezkûr Maddenin 6'ncı fıkrasında ise Başkanlar Kurulu'nun eksiksiz toplanacağı ve çoğunlukla karar vereceği, oyların eşit çıkması hâlinde başkanın bulunduğu tarafın çoğunluğu sağlamış sayılacağı belirtilmiştir.

f. BİM Dairelerinin Yapısı ve Görevleri

i- BİM Daire Yapısı:

6545 s. Kanunla istinaf mercii olarak uyumlaştırılan her BİM, en az bir idare bir vergi olmak üzere iki daireden oluşmaktadır. Bölge İdare Mahkemelerinde Daire sayıları, iş yoğunluğuna göre Adalet Bakanlığı'nın teklifi ve HSK tarafından verilecek karara göre artırılacak veya azaltılacaktır.

BİM'lerde doğrudan dava açma imkânı bulunmadığı için, dairelerin bu anlamda bir görevleri bulunmayıp²⁵⁰ dairelere istinaf kanun yolu uygulamaları gereği bazı özel görevler verilmiştir.²⁵¹

ii- BİM Dairelerinin Görevleri:

BİM Dairelerinin görevleri, 2576 s. Kanun'a, 6545 s. Kanun ile eklenen madde 3/(D) bendinde aşağıdaki biçimde belirtilmiştir.

a) İlk derece yargı mercilerince tesis edilen nihai kararlara ilişkin gerçekleştirilen istinaf kanun yolu başvurularını inceleyerek karar tesis etmek

b) İlk derece yargı mercileri idare-vergi mahkemeleri nezdinde gerçekleştirilen “Yürütmenin Durdurulması” taleplerine ilişkin verilen kararlara ilişkin yapılan itirazlar hakkında karar tesis etmek

c) İlk derece yargı mercileri idare-vergi mahkemeleri arasında oluşabilecek muhtemel görev-yetki anlaşmazlıklarını çözmek

²⁵⁰ AVCI, Mustafa, İdari Yargılama Usulündeki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu, Yetkin Yayınları, Ankara 2017, s.124.

²⁵¹ GÜRKAN, F. Mehmet, “6545 Sayılı Kanun Kapsamında İdari Yargıda Yapılan Değişiklikler”, Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.2, s. 42.

d) Kendi yargı çevresine dahil olan ilk derece yargı mercilerinin herhangi bir uyuşmazlığa ilişkin yargılama yapmasına fiili-hukuki bir engel bulunması, iki mahkemenin yargı çevreleri hakkında duraksama olması yahut her iki mahkemenin de kendisi uyuşmazlığa dair yetkili kabul etmesi durumlarında, daire tarafından uyuşmazlık aynı BİM yargı çevresinde başka bir ilk derece yargı merciine yahut yetkili ilk derece yargı merciine tevdiine karar vermek,

e) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak

Eğer uyuşmazlık birden fazla konu başlığına ilişkin içeriğe sahip ise daireler arasındaki iş bölümü ve uzmanlık alanları gereği iki daire aynı anda kendisini görevli kabul edebilir ve böyle bir durumda; 2576 s. kanuna, 7035 sayılı kanun ile eklenen madde 3/D/2”deki düzenleme uyarınca, ilgili daire talebi ile görevli dairelerin bir araya gelerek gerçekleştirdikleri oturum sonunda uyuşmazlık hakkında karar tesis edilir.²⁵²

iii- BİM Dairelerinin Toplantı ve Karar Düzeni

BİM Dairelerinin toplantı ve karar düzeni ise 2576 s. Kanun’a, 6545 s. Kanun ile eklenen madde 3/(F) bendinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre, her daire bir başkan ve iki üye ile toplanacak, kararlar çoğunluk ile verilecek, toplantılar ise gizli yapılacaktır. Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, başkanlar kurulunun kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, HSK tarafından diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksikliğin tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır.

6545 s. Kanun’un 9. Maddesinde ise herhangi bir sebeple başkanın bulunamaması durumunda ise başkanın yerine dairenin en kıdemli üyesinin geçmesi belirtilmiştir.

g. BİM Adalet Komisyonunun Oluşumu ve Çalışma Düzeni

2576 s. Kanunu’na 6545 s. Kanunu’nun 10’uncu maddesi ile eklenen 3/G maddesinde, Adalet Komisyonunun oluşumu ve çalışma düzenine ilişkin olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

Buna göre, her BİM’de bir BİM Adalet Komisyonu bulunması zorunlu

²⁵² Türkiye Büyük Millet Meclisi, 7035 sayılı Kanun genel gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0839.pdf> (E.T: 07.03.2021).

tutulmuştur. Komisyon, BİM başkanının başkanlığında, daire başkanları arasından HSK tarafından belirlenen iki asıl üyeden oluşacaktır.

HSK ayrıca daire başkan veya üyeleri arasından iki yedek üye belirleyecektir. Başkanın yokluğunda asıl üye olan kıdemli daire başkanı, asıl üyelerin yokluğunda ise kıdemine göre yedek üyeler komisyona katılacaktır.

Kanunda komisyonun eksiksiz toplanacağı ve kararlarını çoğunlukla vereceği hükme bağlanmıştır.

h. BİM Müdürlükleri Oluşumu

2576 s. Kanunu'na 6545 s. Kanunu'nun 11'inci maddesi ile eklenen 3/H maddesinde, BİM başkanlığı, daireleri ve adalet komisyonunda yeterli sayıda yazı işleri müdürlüğü ve idari işler müdürlüğü ile ihtiyaca göre diğer müdürlükler kurulacağı hüküm altına alınmıştır.

2576 s. Kanunu'nun Mad. 12'(2) bend hükmünde ise Adalet Bakanlığı'nın, gerekli gördüğü yerlerde ayrıca idari, mali ve teknik işlerle ilgili müdürlükler kurabileceği, ve kurulan her müdürlük bünyesinde bir müdür ve yeteri kadar memur bulundurulacağı belirtilmiştir.

i- İstinaf Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerinin Nitelikleri

2576 s. Kanun'un 3/E maddesi, istinaf mahkemelerinde görev yapacak olan başkan, daire başkanı ve üyelerin niteliklerini ve atanma usullerini düzenlemiştir.

Bu maddenin 1. fıkrasında, birinci sınıf olan BİM başkanı ve daire başkanı makamlarına, birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş olan; en az birinci sınıfa ayrılmış daire üyeliği makamına ise birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş idari yargı hâkim ve savcılarını arasından HSK tarafından atanacağı belirtilmiştir.

Mezkûr maddenin 2. fıkrasında ise Danıştay daire başkanı ve üyelerinin kendi istekleri üzerine HSK tarafından Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına veya daire başkanlıklarına dört yıllığına atanabilecekleri hükmolunmuştur. Başka bir BİM'ne yapılacak atamalarda da aynı usul uygulanacaktır. Bu şekilde atananların; Danıştay üyeliği sıfatı, kadrosu, aylık ve ödeneği ile her türlü özlük hakları korunacak; aylık ve

ödenekleri ile her türlü mali ve sosyal hakların Danıştay bütçesinden ödenmesine devam olunacak; disiplin ve ceza soruşturma ve kovuşturmaları Danıştay üyeleri hakkındaki hükümlere tabi olacaktır; bu görevde geçirdikleri süre Danıştay üyeliğinde geçmiş sayılacaktır.

Bu kişiler; Danıştay üyeleri tarafından Danıştay'da yapılan iş ve işlemlere katılmayacak; HSK üyeliği seçimleri hariç Danıştay'daki seçimlerde aday olamayacak ve oy kullanamayacaklar; istekleri üzerine Danıştay'daki görevlerine geri dönebileceklerdir.

5. 6545 s. Kanun ile Türk Vergi Yargısına Getirilen İstinaf Kanun Yolu Uygulaması

6545 s. Kanunla yapılan değişikliklerle, ilk derece yargılama mercii olan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz kanun yoluna başvurmadan önce, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM'e istinaf başvurusunda bulunulması zorunluluğu getirilmiştir. Böylece bazı davalarda üç aşamalı yargılama usulüne geçilmiştir.²⁵³

Tezimizin bu bölüm başlığı altında olağan kanun yolu istinaf uygulamasına ilişkin işleyiş, şekil ve usule dair açıklamalar başta 2577 s. Kanun olmak üzere 2.576 s. Kanunda yapılan yasal açıklamalar ile doktrinde yapılan değerlendirmeler referans alınarak yapılmıştır.

a. İstinaf Kanun Yoluna Taşınabilecek ve Taşınamayacak Kararlar

Türk vergi yargısında olağan kanun yollarından biri olan istinaf müessesesi, 2577 s. Kanun'un "Kararlara Karşı Başvuru Yolları" başlıklı üçüncü bölümde yer alan 45'nci maddede düzenlenmiştir.

Bu maddenin 1'inci bendinde ise istinafa, hangi hallerde başvurulabileceği belirtilmiştir. Buna göre, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilecektir.

²⁵³ ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, 2016, s. 232.

İzah edilen düzenlemenin lafzına bakıldığında; istinaf kanun yoluna sair yasal mevzuatlarda aksi düzenleme olsa dahi, ilk derece idari yargı mercileri olan idare-vergi mahkemeleri kararlarına karşı başvuru yapılabilmekte, asıl olarak temyiz merci olan Danıştay'ın "2575 s. madde 24"de belirlenen ilk derece yargı merci sıfatıyla gördüğü davalarda tesis etmiş olduğu kararlara karşı ise istinaf kanun yoluna başvurulamayacaktır.²⁵⁴

Her ne kadar ilk derece idare ve vergi mahkemesinin tüm kararlarına karşı istinaf yolunun açık olduğu belirtilmiş olsa da söz konusu bendin devamında ise konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı hükümlenmiştir.

Görülebileceği üzere kanun koyucu belli parasal sınırın altın kalan vergi, idari ve tam yargı davaları için istinaf kanun yolunu kapalı tutmuştur. Bu sınır kanun metninde 5.000-TL olarak belirlenmiş olsa da 2576 s. Kanun'un Ek-1 madde düzenlemesinde yer alan, "...bu Kanunda öngörülen parasal sınırların; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır." hükmü gereği her yıl yeniden değerlendirilmektedir. Düzenlemenin devamında ise bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımlarının dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda istinaf müessesesinin idari yargı sistemi içerisinde yerini aldığı 2016 yılından buyana uygulanmakta olan yeniden değerlendirme oranları ile ilgili yıl için dikkate alınacak parasal sınırlar aşağıda mevcut tabloda gözüktüğü gibidir.

²⁵⁴ ERDOLU, s. 110-111.

TABLO-12: 2016-2021 Yılı İdari, Vergi ve Tam Yargı Davalarında Parasal Sınırlar

2016-2021 YILLARI ARASI OLAĞAN KANUN YOLLARINA BAŞVURUDA PARASAL SINIRLAR	İstinafa Başvuru Sınırı	Temyize Başvuru Sınırı
2016 Yılı Tutarı (İlk Uygulama Yılı)	5.000,00	100.000,00
2017 Yılı Tutarı (Bin TL'yi Aşmayan Tutar Dikkate Alınmaz)	5.000,00	103.000,00
2017 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	14,47%	14,47%
2018 Yılı Tutarı	5.000,00	117.000,00
2018 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	23,73%	23,73%
2019 Yılı Tutarı	6.000,00	144.000,00
2019 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	22,58%	22,58%
2020 Yılı Tutarı	7.000,00	176.000,00
2020 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	9,11%	9,11%
2021 Yılı Tutarı	7.000,00	192.000,00

Yasal düzenlemede aksi belirtilmediği için “ilk derece yargı mercilerinin nihai kararlarına ilişkin” yani ilk derece yargı mercilerinin davadan el çekerek buradaki yargılamayı nihayete erdiren kararlarına karşı istinaf kanun yoluna başvurulabileceği, bu kararların 2577 s. kanunun çeşitli maddelerinde düzenlenmiş usule ilişkin kararlar ile esasa ilişkin kararlar olmalarının herhangi bir önem arz etmediği, ara kararlara karşı ise bu kanun yoluna başvuru imkanının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca özellikle üzerinde durulmadığı için, aleyhine istinaf kanun yoluna başvuru yapılan nihai kararların tek hakimle yahut kurul halinde tesis edilmiş olmalarının da bir fark arz etmediği ortadadır.²⁵⁵

Ayrıca kanun istinaf kanun yoluna başvuru ancak ilk derece yargı mercilerinin nihai nitelikteki ve davadan el çekmeleriyle sonuçlanan kararlarına karşı söz konusu olduğundan, bu nitelikte olmayan ara kararlar, ancak nihai kararlarla birlikte kanun yolu başvurusuna konu edilebilirler. Durum bu şekilde olmakla birlikte, doğacak birtakım sakıncaların önüne geçmek amacıyla, keşif, bilirkişi temini, çeşitli kurumlara müzekkere yazımları gibi ara kararlar ile sadece idari yargıya mahsus olarak tesis edilen yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin red-kabul kararlarına karşı

255 ERDOLU, s. 110-111.

ilgililere, BİM nezdinde “itiraz” hakkı verilmiştir.²⁵⁶

2577 s. Kanun’un Mad. 45/(8) bendine göre ivedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla belli para sınırının üzerinde olan ancak ivedi yargılama usulüne tabi olarak yürütülmesi gereken davalarda istinaf yoluna gidilmeyecek bu davalarda verilen kararlar için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde temyize gidilecektir.

Diğer taraftan merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulünde, idare mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı da istinaf kanun yoluna başvurulamayacaktır.²⁵⁷

b. İstinaf Kanun Yoluna Başvuru Usulü

Olağan kanun yolu istinaf müessesesine ilişkin şekli ve usul açıklamalarının yapıldığı hakkında düzenlemelerin yapıldığı 2577 s. Kanun’un 45’nci maddesinde istinaf kanun yolu başvurusuna ilişkin olarak;

- ilk derece mahkemesinin nihai kararının tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabileceği,
- istinafın temyiz şekli ve usulüne tabi olduğu,
- istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyaların bölge idare mahkemesine gönderileceği

hükümlerine yer verilmiştir.

Yasal düzenleme lafzen değerlendirildiğinde, aleyhine istinaf kanun yoluna başvuru yapılan ilk derece idari yargı merci hangi BİM’in yargı çevresinde ise o BİM’e başvuru yapılacaktır. Yetkisiz BİM’e yapılan istinaf başvuruları hakkında “yetki yönünden” red kararı tesis edilerek, dosya yetkili olan BİM’e gönderilecektir.²⁵⁸ Dolayısıyla ilk derece mahkemesinin istinaf kanun yoluna konu edilmesi gereken nihai

²⁵⁶ ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku: Temel Bilgiler, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Eylül, 2020, s. 758-761.

²⁵⁷ KAYAR, (İdari Yargı Kuruluş ve İşleyiş), s. 346.

²⁵⁸ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargılama Hukuku), s.766.

kararına karşı Danıştay'a temyiz kanun yoluna konu edilmiş olsa bile yetkisizlik ve görevsizlik kararı sonrasında dosyayı yetkili BİM' gönderecektir.

i- İstinaf Başvurusunda Ehliyet Şartı

İstinaf başvurusunda bulunacak olan tarafın istinafa konu davayı takip etme yetkisinin olması gerekmektedir. Dolayısıyla bu kanun yoluna başvuruda genel olarak mahkemeye müracaatta aranan dava ehliyet şartının mevcut olup olmadığı aranacaktır.

6545 s. Kanun ile idari yargı sistemine dahil olmuş istinaf kanun yolunun, ilk derece idari yargı mercileri tarafından tesis edilmiş nihai kararlara karşı başvurulduğu düşünüldüğünde, bu kanun yoluna başvuru için ilk şart, uyuşmazlıkta taraf ve dava ehliyetine sahip olmaktır. Aksi halde başvuru incelenmeden reddedilir.²⁵⁹ Davada müdahil sıfatını taşıyan kimseler ise; ancak yanında davaya dahil oldukları taraf istinaf kanun yoluna başvurur ise onunla birlikte başvuru hakkına sahip olurlar.²⁶⁰

ii- İstinaf Başvurusunda Menfaat Şartı

Kural olarak istinaf davası kendiliğinden açılmadığından, bir istem gereklidir. Dolayısıyla vergi yargısında, istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararını inceleyebilmesi için mahkemeye başvurulması gerekir.²⁶¹ İstinaf mahkemesinin kendiliğinden kararı denetleme imkânı bulunmamaktadır. Bu durum “*davasız yargılama olmaz*” ilkesinin de bir sonucudur.²⁶²

İlk derece idari yargı mercileri tarafında tesis edilmiş kararlar, istinaf kanun yolu incelemesini gerçekleştiren BİM'ce kaldırılır yahut değiştirilir. Bu nedenledir ki; istinaf kanun yoluna başvuru için ikinci şart olarak, başvuru kanun yolunun kaldırılması yahut değiştirilmesinde hukuki bir menfaatinin var olması aranır. Hukuki menfaat, dava dilekçesi içerisindeki taleplerin, mahkeme tarafından tesis edilen kararlar karşılansın ve tarafların tatmin edilmiş olması ile tespit edilmektedir. Eğer talepler karşılansın ise hukuki bir menfaatin olmadığından bahsedilir.²⁶³

Menfaat, yarar anlamına gelmekle birlikte maddi ve subjektif kıymeti ifade

²⁵⁹ KAPLAN, Gürsel, İdari Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 482.

²⁶⁰ KARAVELİOĞLU, Celal, Açıklamalı İçtihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, 9. Baskı, Ankara 2016, s. 1470-1471.

²⁶¹ KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması Hukuku), s. 297.

²⁶² GÜNGÖR, s. 14.

²⁶³ KAPLAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 483.

etmektedir.²⁶⁴ İstinaf başvurusu için aranan menfaat şartı da ilk derece mahkemesinde görülen davada taraf olan kişilerin, verilen kararın kanun yolunda tekrar incelenmesinde maddi ve kişisel bir hukuki yararının olmasını ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla; istinaf kanun yoluna davayı kaybeden taraf başvurabilir.²⁶⁵ Davayı kazanan taraf davacıysa, mahkemenin kararı yanlış gerekçelere dayansa da dilekçede ileri sürülen hususlarla aykırı da olsa istinaf yoluna başvuramaz. Davalı açısından da usul veya esas yönünden davanın reddedilmesi durumunda menfaat yokluğundan dolayı kararı istinafa götürme imkânı bulunmamaktadır.²⁶⁶

Dolayısıyla istinaf başvurusunda bulunan taraf kısmen ya da tamamen ilk derece yargı merciince hakkında aleyhine hüküm kurulmuş olan taraftır. Aleyhine hüküm kurulmamış olan tarafın istinaf başvurusunda bulunmasında herhangi bir menfaati yoktur. Bu durumda istinaf isteminin menfaat yokluğundan reddi gerekmektedir.²⁶⁷

iii- İstinaf Başvuru Dilekçesi

İdari yargı hukukunda esas olan yazılı yargılama usulüdür. Bu nedenle kanun koyucu idari yargılamada dilekçeye ayrı önem vermiş ve içerikteki eksiklik durumlarını red sebebi sayarak verilecek ek süre içinde eksikliğin giderilmesini istemiştir.

2577 s. Kanun'da spesifik olarak istinaf başvuru dilekçesine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Zira ilk derece, temyiz başvuruları için de ayrı dilekçe muhteviyatı belirlenmemiştir. Kanun koyucu belirtilen dava türlerinin tamamı için idari dava tanımlaması yaparak başvuru dilekçesini düzenlemiştir.

Dolayısıyla bu Kanunun "*İdari davaların açılması*" başlıklı 3'üncü maddesinde yapılan, dilekçede yer alması zorunlu unsur tanımlamalarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Buna göre istinaf dilekçelerinde;

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

²⁶⁴ ÖZCAN, Hüseyin, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985, s. 515.

²⁶⁵ KONURALP, Haluk, "*Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafın Yeri (Hukuk Davaları Açısından)*", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 50(1), s. 29.

²⁶⁶ SANCAKDAR, s. 44.

²⁶⁷ KIRAN, s. 60.

- b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası,

gösterilmesi gerekmektedir.

Mezkur 3'üncü maddeye aykırı şekilde verilen dilekçeler için 2577 s. Kanun'un "*İlk inceleme üzerine verilecek karar*" başlıklı 15'inci maddesinin (d) bend hükmü gereği, 30 gün süre verilmek sureti ile gerekli düzeltmelerin yapılması aksi takdirde davayı esastan reddolunacağı belirtilmiştir.

Çalışmamızın üst kısımlarında belirtildiği üzere, istinaf başvurusuna ilişkin dilekçe aleyhine istinaf yoluna başvuru kararı veren mahkemeye hitaben yazılacaktır. İstinaf başvurusu direkt olarak bölge idare mahkemesine yapılamaz. Ancak İYUK m.4 ile belirtilen yerler olan; "*Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde 'büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın' asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına*" dilekçe verilebilir.²⁶⁸

c. İstinaf İncelemesi ve Yargılama Usulü

2577 s. Kanun Mad. 1/2 bendinde açıkça Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır.

Genel kural evrak üzerinden inceleme olmakla birlikte 2577 s. Kanun'un Mad. 17/4 hükmü gereği, tarafların talebi üzerine duruşmalı yargılama da yapılabilmektedir. Bunun için istinaf aşamasında tarafların istekte bulunması ve istinaf merciinin bu

²⁶⁸ KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması Hukuku), s. 570.

yönde karar vermesi gerekmektedir. Mezkûr madde düzenlemesinde istinaf mercii BİM'e, kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verme yetkisi de vermektedir.

Kanunun 45'nci Maddesinin 1 ve 2 no.lu bend hükümlerinde istinaf başvurusunun şekline ilişkin düzenlemelere yer verilerek, mahkemenin nihai kararının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dilekçe ekinde yetkili BİM'ne istinaf başvurusuna konu edilebileceği, istinafin temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre istinaf başvurusu nihai kararı veren mahkemeye yönelik olarak yazılan bir dilekçe ile yapılacaktır.

İstinaf incelemesinde kural, ilk derece mahkemesince verilen kararda tespit edilen maddi veya hukuki eksikliklerin istinaf mercii tarafından tamamlanarak nihai kararın da istinaf mercii tarafından verilmesidir. Ancak bu kuralın bir istisnası söz konusudur. Şayet ilk derece mahkemesinin İYUK'un 14 ve 15. maddeleri uyarınca ilk inceleme üzerine vermiş olduğu bir karara karşı istinaf başvurusu yapılmış ve istinaf mercii bu başvuruyu haklı görmüş ise istinaf mercii bu kararı kaldıracak ve dosyayı kararı veren mahkemeye geri gönderecektir. İlk derece mahkemesindeki davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkeme tarafından yahut reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması halinde de istinaf mercii kararı kaldırmak suretiyle dosyayı geri gönderecektir.²⁶⁹

İstinaf kanun yolu, temyiz kanun yolundan farklı olarak maddi yönden tekrar incelemeyi; aynı davayı ilk derece mahkemesi gibi bütün boyutlarıyla yeniden inceleyerek karar verilmesini de kapsamaktadır.²⁷⁰ Dolayısıyla ilk derece mahkemesinin tespitlerinin doğruluğu veya tamlığı konusunda tereddüt hasıl olması halinde istinaf mahkemesi bizzat yeni bir tespit yapabilme yetkisine sahiptir.²⁷¹

d. İstinaf İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar

2577 s. Kanun'un 6545 sayılı Kanun'la değişik Mad. 45/3, 4 ve 5 no.lu bend

²⁶⁹ KESKİN, s. 247.

²⁷⁰ BEREKET, Baş Zuhâl, "İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu" Danıştay Dergisi C.27, S.94, Ankara, 1996, s. 11.

²⁷¹ GAIER Reinhard, Çev. AKİL Cenk, "Subject Matter of the Case In Appellate Instance- İstinaf Yargılamasında Dava Malzemesi", <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1656/17696.pdf> den Aktaran, ÜSTÜN, Gül, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme", <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/275221>, (E.T: 11.02.2021).

hükümlerinde istinaf yargılamasının kapsamı ve yapılacak inceleme sonucu verilecek kararlar hakkında hükümlere yer verilmiştir. İlgili bend düzenlemelerine bakıldığında BİM'in istinaf incelmelerini tamamladıktan sonra aşağıda belirtilen yönde kararların verildiği görülecektir.

- İlk derece mahkemesince verilen nihai kararının hukuka uygun olması (*varsa karardaki düzeltilmesi mümkün maddi yanlışlıklar düzeltilerek*) halinde, istemin reddi ve kararın onanması,
- Kararda hukuki eksiklik ile düzeltilemeyecek maddi yanlışlıkların mevcut olması nedeniyle, nihai kararın bozularak işin esası hakkında karar verilmesi,
- Kararın usulden bozularak yeniden karar vermek üzere vergi mahkemesine gönderilmesi

Çalışmamızın bu bölümünde istinaf incelemesi sonucunda verilecek istinaf kararları mezkûr madde düzenlemesi kapsamında açıklanmıştır.

i- İstinaf Talebinin Reddi

BİM, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verecektir (2577 s. K. m. 45/3).

Bu durumda istinaf mahkemesinin yargılamayı aynen tekrarlamak gibi bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Yaptığı inceleme sonucunda, ilk derece mahkemesinin incelemesinin yeterli olduğuna hükmederse başvuruyu reddedecektir.²⁷²

Başvurunun reddedilmesi halinde, ilk derece idari yargı merciince tesis edilen karar kesin nitelik taşır. Aleyhine istinaf kanun yoluna başvurulmuş karar, temyiz kanun yolu başvuru konusu olabilecek nitelikte ise BİM'in istinaf başvurusunun reddi kararına karşı, Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir. Bu ihtimalde ise temyize başvuru süresi içerisinde başvuru yapılmaması yahut temyiz başvurusunun da reddi ile kesin nitelik taşır.²⁷³

ii- Düzeltirek Aynı Kararın Verilmesi

2577 s. Kanun'un Mad. 45/3 bend hükmü gereği ilk derece mahkemesinin nihai

²⁷² YILMAZ, Ejder, "İstinaf Kavramı" Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları, Ankara, 2004, s. 216.

²⁷³ ERDOLU, s. 128.

kararında saptanacak maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise istinaf mercii BİM, resen gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verebilecektir.

Maddi hata kavramı ile ifade edilmek istenen, uyuşmazlığın esasını ilgilendirmeyen hatalardır. Maddi hatalara misalen uyuşmazlığa taraf olan kimselerin isim/unvanlarında, hesaplamalarda yahut yazımda yapılan hatalar verilebilir.²⁷⁴ İstinafa konu edilen kararlarda mevcut bu tipteki hataların, BİM’ce giderilebilmesi imkânı gereksiz yere yargılamanın uzaması olumsuzluğunun önüne geçilmesini sağlamaktadır.²⁷⁵

iii- Gerekli İncelemeler Yapılarak Esas Hakkında Yeniden Karar Verilmesi

2577 s. Kanun’un Mad. 45/4 bent hükmü gereği BİM, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu durumda BİM işin esası hakkında yeniden bir karar verecektir.

İstinaf incelemesinde somut olaya ilişkin verilen nihai kararda hukuki hataların yanı sıra delil ve maddi olgulara yönelik yanlışlıkların, eksikliklerin mevcut olması ve istinaf incelemesinde bu yanlışlık ve eksikliklerin giderilemeyecek olması durumunda, gerekli inceleme ve tahkikat BİM tarafından yapılarak esas hakkında yeniden karar verilir.

Dolayısıyla BİM yaptığı istinaf incelemesi sonucunda, ilk derece mahkemesi kararının hukuka aykırı olduğu sonucuna varırsa, ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verse de dosyayı yeniden ilk derece mahkemesine göndermeyip işin esası hakkında kendisi yeni bir karar verir ve bu kararı verirken de bütün incelemeleri kendiliğinden yapar.²⁷⁶

Madde 45/(4) bend düzenlemesi, literatürde istinaf müessesesinin tanımı olarak yer alan, “*Önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde adı belirtilmiş, şarta bağlı olmadan ikinci bir hâkimin birincisinin yerine geçerek aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve birinci hâkimin verdiği kararı*

²⁷⁴ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 779.

²⁷⁵ AVCI, İdari Yargılama Usulündeki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu, 2017, s. 126.

²⁷⁶ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 747.

onaması veya deęiřtirmesi²⁷⁷” ifadelerinin gerekçesidir.

İstinaf müessesesinin amaçlarından biri de adil karar verilmesi ve yargılamanın çabuklaştırılması olduğundan, mezkûr bend düzenlemesinin devamında, işin esasına girilerek yapılacak inceleme sırasında ihtiyaç duyulması halinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabileceği, bu durumda istinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getireceği hüküm altına alınmıştır.

Kararın kaldırılması yönünde karar verilmesine müteakip yeniden bir karar tesis edilebilmesi için yapılacak esasi incelemede tüm araştırmaları BİM kendisi yapmaktadır.²⁷⁸

Kaldırma kararı, istinafa konu edilen kararın tamamı hakkında verilebileceği gibi, kısmen de verilebilir. Bu durumda BİM’ce kararın hukuka uygun olduğuna kanaat getirilen kısmı için istinaf başvurusu reddedilmektedir.²⁷⁹

iv- Dosyanın İlk Derece Mahkemesine Geri Gönderilmesi

2577 s. Kanun’un Mad. 45/3 bend hükmü gereği BİM, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itiraz BİM tarafından haklı bulduğu veya davaya görevsiz hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde, ilk derece mahkemesi kararı bozulur fakat işin esası hakkında karar verilmez ve dosya ilk derece mahkemesine geri gönderilecektir.²⁸⁰

2577 s. Kanun’un 6545 s. Kanun’la değişik 45’nci maddesinde bu durumlara ek

²⁷⁷ BEREKET, s. 11.

²⁷⁸ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 779.

²⁷⁹ ÇAĞLAYAN, “İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları (Fransa – Türkiye Mukayeseli Bir Deneme)”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 334.

²⁸⁰ ŞİMŞEK, Mehmet, “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, s. 980, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229929>, (E.T: 07.03.2021).

olarak davaya, yetkisiz hâkim tarafından, reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde de aynı şekilde ilk derece mahkemesi kararı kaldırılarak dosyanın ilgili mahkemeye gönderileceği belirtilmiştir.

e. İstinaf Mercilerince İlk Derece Yargı Tarafından Verilen Kararda Gerekçeyi Reddedebilir mi?

İlk derece mahkemelerinin kararları üzerinde istinaf incelemesi yapan BİM'in, ilk derece mahkemesinin kararını doğru ancak gerekçesinin yanlış olduğu yönünde tespitite bulunması durumunda, temyiz mercii gibi, ilk derece mahkemesinin kararının gerekçesini değiştirerek reddedip edemeyecekleri konusu, doktrinde tartışılmaktadır.

Bu hususta mevcut farklı görüşler ve dayanakları aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

— İstinaf mercilerince, ilk derece mahkemelerinin verdikleri karardaki gerekçeyi reddedemeyeceği düşüncesinde olanların gerekçesi: İYUK Mad. 49/(a) bendinde yer alan, temyize tabi kararın sonucunu hukuka uygun bulmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaması veya eksik bulması durumunda, gerekçeyi değiştirerek kararı onama yetkisi sadece temyiz merciine tanınmış iken bu yetki istinaf merciine tanınmamış olmasıdır.

Aslında bu konuda yasal düzenleme boşluğu söz konusu değildir. Yasa koyucunun temyiz merciine tanıdığı, gerekçeyi değiştirerek kararı onama yetkisi, İYUK Mad. 49/(a) bendinde mevcut amir hükümden de anlaşılacağı üzere sadece temyiz merciine tanınmış bir yetkidir dolayısıyla istinaf merciine, ilk derece mahkemesinin kararının hatalı gerekçesini değiştirerek istinaf başvurusunu reddetme yetkisi söz konusu değildir.

— İstinaf mercilerince, ilk derece mahkemelerinin verdikleri karardaki gerekçeyi reddedebileceği düşüncesinde olanların gerekçesi ise İYUK Mad. 45/2'nci fıkrasında “*İstinaf, temyiz şekil ve usullerine tabidir*” hükmünün, mezkûr 49/(a) bendinde yer alan, temyiz merciine tanınan söz konusu yetkinin istinaf merciince kullanılmasına izin verebilecek olmasına dayanmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere; istinaf ve temyiz, kapsam, nitelik ve varlık nedenleri bakımından farklı müesseselerdir. Bu farklılığın sonucu olarak, yargılama usullerinde de kimi farklılıkların olması ya da biri için öngörülen kimi usul kurallarının diğeri için uygulanamayacak olması doğaldır. Bu bakımdan; 45'inci maddenin 2'nci fıkrasının ilk cümlesinde, temyizın şekil ve usul kurallarına yapılan gönderme; temyize ilişkin şekil ve usul kurallarının, her durumda, istinafa uygulanmasını sağlayan bir gönderme değildir. 45'inci maddede özel olarak yapılan düzenlemeler yanında; temyize ilişkin olup, istinaf müessesesinin davaya baştan başlama ve uyuşmazlığı hem maddi hem hukuki yönüyle çözme özelliği nedeniyle, istinafa uygulanması mümkün olmayan usul kuralları da vardır. Alt derece idari yargı yerinin kararının gerekçesinin değiştirilmesi de, bu tür usul kurallarından biridir. 45'inci maddenin 4'üncü fıkrasının, “*Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece kararının kaldırılmasına karar verir.*” cümlesi, ilk derece mahkemesi kararının hukuka aykırı/yanlış/doğru olmayan gerekçeye dayanıyor olması halinde yapılması gereken, bu hukuki durumu anlatmaktadır.²⁸¹

Bu nedenle; anılan yetki, Kanununun 45'inci maddesinin 2'nci fıkrasının ilk cümlesinde temyizın şekil ve usulüne yapılan göndermeye dayanılarak da, istinaf merciince kullanılamaz.²⁸²

İlk derece mahkemesi kararının doğru olmayan/hukuka aykırı olan gerekçesinin değiştirilerek, istinaf başvurusunun reddi ile, bu nitelikli karar kaldırıldıktan sonra, doğru gerekçe ile istinaf merciince verilmesi, hukuki sonuçları farklı olmayan iki farklı yöntemdir. Başka anlatımla; yeni ve doğru gerekçe, ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılması sonucu verilecek karara dayanak oluşturması halinde, hukuk düzeninde ne gibi sonuçlar doğacaksa; aynı sonuçların, ilk derece mahkemesinin kararı kaldırılmaksızın, yalnızca gerekçesinin değiştirilmesi halinde de doğması

²⁸¹ CANDAN, Turgut, İstinaf Başvurusu, İlk Derece Mahkemesinin Kararının Gerekçesi Değiştirilerek Reddedilebilir Mi?, <https://turgutcandan.com/2019/05/23/istinaf-basvurusu-ilk-derece-mahkemesinin-kararının-gerekçesi-değiştirilerek-reddedilebilir-mi/>, (E.T: 07.07.2021).

²⁸² **Dan.3.D., 7.5.2018, E:2017/2854, K:2018/2436:** İdari Yargılama Usulü Kanununun 45'inci maddesinde, istinaf mercilerine, sonucu itibarıyla hukuka uygun buldukları kararın gerekçesini doğru bulmamaları durumunda, gerekçesini düzelterek, istinaf başvurusunu reddetme yetkisi tanınmadığı; istinaf merciinin, gerekçesini doğru bulma- dıkları kararı kaldırdıktan sonra, hukuka uygun gerekçeyle yeniden verecekleri hk.; **Gaziantep BİM, 2.4.2019, E:2019/269, K:2019/419:** İdari Yargılama Usulü Kanununun 45'inci maddesinin, bölge idare mahkemelerine gerekçeyi düzelterek istinaf başvurusunun reddi yetkisi vermediği; kararın kaldırılarak, hukuka uygun gerekçeyle kararın yeniden verilmesi gerektiği hk.

kaçınılmazdır. Bu bakımdan; kanunda temyiz merciine tanınan yetkinin kullanılabilmesi için, böyle bir gerekçeye dayanılması, anlamsızdır. Kaldı ki; üst yargı yerince, alt yargı yerinin kararının gerekçesinin değiştirilmesinden doğacak hukuki sonuçlar, kanun koyucunun öngörmüş olduğu sonuçlardır. Kanun koyucu, bu sonuçları öngörerek, temyiz merciine, temyize konu kararı, gerekçesini değiştirerek, onama yetkisi vermiştir. Bu, bize göre, idari yargı denetiminin, hukuka aykırı idari işlemle bozulan hukuk düzeninin onarılması sağlama amacına uygun düşen bir çözümdür. Kanun koyucunun aynı hukuki sonucun, istinaf merciince, ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılarak, doğru gerekçeyle yeniden verilmesi suretiyle de yaratılacağını öngörmemiş olması mümkün değildir.²⁸³

f. İstinaf Kararlarının Hukuki Niteliği

2577 s. Kanun'un Mad. 45/(5) fıkrasında “*Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.*” hükmüne yer verilmek suretiyle BİM kararlarının kesin olduğu ve bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı belirtilmiştir. Bu fıkroda BİM'in tüm kararlarını kapsayacak şekilde, BİM kararlarının kesin olduğu belirtilmektedir.²⁸⁴

Maddenin devamı 46'ncı maddede ise “*...Bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir.*” hükmüne yer verildiği görülmüştür. Kanunun lafzi yorumundan da anlaşılacağı üzere, BİM tarafından verilen bazı kararların kesin olmadığı ve bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabileceği sonucuna varılmaktadır.

BİM tarafından temyiz yolu açık olarak verilen istinaf kararları, kanunun 46'ncı maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır;

- Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.
- Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

²⁸³ CANDAN, (E.T: 07.07.2021).

²⁸⁴ ŞİMŞEK, s. 981.

- Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.
- İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.
- Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.
- İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.
- Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nun uygulanmasından doğan davalar.
- Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.
- Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.
- Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.
- 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

- Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.

B. Vergi Yargısında Temyiz Kanun Yolu

Temyiz, istinaf mahkemesi kararlarının hukuki denetim açısından incelenmesini amaçlayan olağan kanun yollarından biridir.

Çalışmamızın bu bölümünde temyiz kavramı ve genel olarak temyiz kanun yolu açıklandıktan sonra, vergi yargısında temyiz kanun yolu başlıklar altında detaylandırılarak ele alınmıştır.

1. Temyiz Kavramı

Temyiz, sözlük anlamı olarak iyiyi kötüden ayırabilme, ayırma, seçme anlamına gelmektedir. Sözlükteki hukuki terim olarak temyiz, bir mahkemece verilen kararın yasa ve usul yönünden incelenmesini sağlayan yasal yoldur.

Vergi/İdare hukuku açısından temyiz, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucunda ve İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)'nun 46. maddesinde belirtilen davalar hakkında verdikleri kararların hukuka uygunluğunun incelenip denetlenmesini sağlayan hukuksal bir olanaktır²⁸⁵.

Bir başka tanıma göre temyiz, istinaf merciinin kanunun belirlediği belli bir meblağı aşan ve kesin olmayan nihai kararlarına karşı başvurulmuş bir olağan kanun yoludur. Temyiz aşamasında, temyize konu karar temyiz mercii tarafından sadece hukuka uygunluk yönünden incelenip değerlendirilir ve karara bağlanır. Diğer bir ifade ile temyiz aşamasında şekli anlamda bir inceleme yapılır, alt derece mahkemesinde sunulan olayların usule uygunluğu ve kanunların olaylara uygulanmasının doğruluğu denetlenir²⁸⁶. Gözübüyük ve Dinçer'e göre temyiz yolu ilk derece mahkemelerince verilmiş kararların, üst derece mahkemelerinde hukuki yönden denetlenmesi ve bu kararların hukuk kurallarına uygunluk açısından incelenmesidir²⁸⁷.

²⁸⁵ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 708.

²⁸⁶ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 595.

²⁸⁷ GÖZÜBÜYÜK, Şeref/DİNÇER, Güven, İdari Yargılama Usulü, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001, s. 881.

Temyiz incelemesi hem idari ve hem de adli/vergi yargıda kullanılan bir yol olup, ilgili yüksek mahkemelerce (Danıştay ve Yargıtay) yerine getirilir. Tez çalışmamız kapsamında, çalışmanın bir bölümünü oluşturan vergi uyuşmazlıklarında olağan kanun yoluyla çözümü kapsamında Danıştay’ca yapılan temyiz incelemesi üzerinde durulacaktır.

Temyiz kanun yolunun amacı, tarafların menfaatleri odak olarak kabul edilirse somut olaylarda doğru karar verilmesi, kararın maddi haklılığının sağlanması, kamu yararı odak olarak kabul edilirse hukukun ülke içerisinde aynı şekilde uygulanmasının sağlanmasıdır²⁸⁸. Diğer bir ifade ile temyiz yolu ile verilen kararlarla hukuki olarak uygulamada bir birlik sağlanmış, verilen kararlar doğrultusunda içtihatların oluşmasına ve yerleşmesine, netice itibariyle hukukun daha da gelişmesine katkı sağlanmış olacaktır.

İYUK’nun 49. maddesinde temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar açıklanmıştır. Buna göre temyiz incelemesi sonucunda Danıştay; kararı onama veya kararın gerekçesini değiştirerek onama, kararı düzelterek onama, kararı kısmen bozma-kısmen onama, kararı bozma şeklinde kararlar verebilir.

Danıştay temyiz mercii olarak bakmış olduğu kararlarda istinaf aşamasında mahkemece görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı olarak karar verilmiş olması veya usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyecek nitelikte hata ya da noksanlıkların durumlarının birinde bozma kararı verir. Bozma kararına karşı BİM’in iki seçeneği söz konusudur, ya kendi kararında ısrar ederek direnir veyahut temyiz merciinin kararını kabul ederek dosyayı bozma kararının gerekçesi ile sınırlı olarak tekrar ele alır.

Vergi davalarında kararı veren merciiin verdiği kararda direnmesi durumunda söz konusu kararla ilgili temyiz incelemesi VDDK tarafından yapılır. VDDK, Danıştay vergi dava dairesince verilen kararı onaması durumunda verilen karar kesinleşmiş olur, VDDK’nin bozma kararı vermesi halinde ise ilgili dosya kararı veren daireye tekrar gönderilir. Bu durumda ilgili dairenin söz konusu bozma kararına uyması

²⁸⁸ ÖZTEK, Selçuk, “*Temyiz Kanun Yolunun Tarihçesine İlişkin Bazı Tespitler*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 21, Sayı 2, s. 142.

zorunludur²⁸⁹.

2. Vergi Yargısında Temyiz Mercii

Anayasa'nın 155. maddesi yüksek mahkemelerden biri olan Danıştay'ı açıklamıştır. Maddenin birinci fıkrası aşağıdaki gibidir.

“Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.” Fıkradan anlaşılacağı üzere, Danıştay bir yandan idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlarda, diğer yandan kendisince ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlarda temyiz mercii olarak açıklanmıştır.

İYUK'a göre, vergi yargısında temyiz mercii Danıştay vergi dava daireleri ve Danıştay vergi dava daireleri kuruludur. Kanunun 46. maddesine göre, bölge idare mahkemelerinin ilgili madde on dört bent halinde sayılan kararları ve danıştay dava dairelerinin nihai kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile otuz gün içerisinde Danıştay'da temyiz edilebilir. Yine ilgili kanunun 50. maddesine göre, Danıştayın bozma kararına BİM uymayarak kararında ısrar ederse, söz konusu ısrar kararı temyiz edilebilir.

İlgili maddede Danıştay'da vergisel uyuşmazlıklarda temyizen açılacak davalarda ikili bir ayırım bulunmaktadır. Bölge idare mahkemelerince verilen kararlara karşı Danıştay'da açılacak davalarda temyiz mercii Danıştay vergi dava daireleri olacakken, Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar ve temyizen inceleyip bozma kararı verdiği, fakat BİM'in kendi kararında ısrar ettiği kararlara karşı açılacak davalarda temyiz mercii VDDK olacaktır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 38. maddesi idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının görevlerini düzenlemiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasına göre vergi dava daireleri kurulunun görevleri; vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararların temyizen incelenmesi olarak ifade edilmiştir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 13. maddesi ile Danıştay dava daireleri

²⁸⁹ YÜCE, (Vergi Yargılama Hukuku), s. 247.

düzenlenmiştir. İlgili maddede 01.07.2016 tarih ve 6723 sayılı kanunun 3. maddesi ile yapılan değişiklikten sonra, Danıştay; biri idari daire, dokuz tanesi dava dairesi olmak üzere on daireden oluşmaktadır. Danıştay Kanunu'nun 27. maddesi Danıştay dava dairelerinin görevlerini düzenlemektedir. İlgili maddeye göre üç, dört, yedi ve dokuzuncu dava daireleri vergi dava dairesi olarak, diğerleri ise idari dava dairesi olarak görev yapmaktadır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'na 6723 sayılı Kanunla eklenen ve 7079 sayılı Kanunla değişen geçici 27. maddenin 13. fıkrası uyarınca, Danıştay daire sayısı, 07.03.2019 tarihli Başkanlık Kurulu Kararı ile onbir dava, biri idari daire olmak üzere oniki daireye düşürülmüştür. Bununla birlikte, aynı Kanun hükmü uyarınca daire sayısının, iş durumu ve ihtiyaçlar dikkate alınarak, Başkanlık Kurulunca 6723 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 23.7.2016 tarihinden itibaren en geç altı yıl içerisinde Danıştay Kanunu'nun 13. maddesinde öngörüldüğü şekilde dokuzu dava biri idari olmak üzere on daireye indirilmesi gerekmektedir²⁹⁰.

Diğer taraftan, Danıştay Başkanlığı teşkilat şeması ve 18/12/2020 tarih ve 2020/62 sayılı Danıştay başkanlık kurulu kararına göre, Danıştay, biri idari, on biri dava dairesi olmak üzere on iki daire başkanlığından oluşmaktadır. Bunlardan üç, dört, yedi ve dokuzuncu daireler vergi dava daireleri olarak belirlenmiş ve kendi görev tanımları kapsamındaki vergisel uyuşmazlıklarla ilgili dosyalara bakmaktadırlar²⁹¹.

Buna göre vergi uyuşmazlıklarına bakan dava daireleri ve görev alanları aşağıdaki gibidir:

Üçüncü Daire: a) Gelir, kurumlar ve KDV (ithalde alınan KDV 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, Edirne, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz

²⁹⁰ T.C. Danıştay Başkanlığı 2021 Yılı Performans Programı.

<https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/upload/2021-01-25-03-37-1970283.pdf>, (E.T: 07.05.2021).

²⁹¹ Danıştay Başkanlık Kurulu Kararı/Dairelerin İş Bölümü, <https://www.danistay.gov.tr/icerik/26> , (E.T: 21.04.2021).

başvurularını; b) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri çözüme kavuşturur.

Dördüncü Daire: a) Gelir, kurumlar ve KDV'ye ilişkin Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları; b) 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 çözüme kavuşturur.

Yedinci Daire: Gümrük ve ithale ilişkin vergilere, özel tüketim vergisine (ÖTV), gider vergilerine, motorlu taşıtlar vergisine, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözüme kavuşturur.

Dokuzuncu Daire: a) Gelir, kurumlar ve KDV (ithalde KDV hariç) ile ilgili olarak, Adana, Erzurum, İzmir, Konya ve Samsun Bölge İdare Mahkemelerinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını; b) Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanununa ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözüme kavuşturur²⁹².

3. Vergi Yargısında Temyiz Süresi

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili temyiz süresi asıl olarak İYUK'un 46. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak kanunun 48. Maddesinde temyiz süresi ile ilgili olarak istisnai bir düzenleme mevcuttur.

46. maddede, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebileceği ifade edilmiştir. ilgili madde metninde temyiz süresi daha önce atmış gün olarak belirlenmiş iken 1990 yılında yapılan değişiklikle bu süre otuz güne çekilmiştir. Temyiz süresinin otuz gün olarak belirlenmesinde, uyuşmazlık konusu davaların kısa süre içerisinde çözüme

²⁹² Danıştay Başkanlık Kurulu Kararı/Dairelerin İş Bölümü, <https://www.danistay.gov.tr/icerik/26> (E.T: 21.04.2021).

kavuşturulup sonuçlanması ve uygulamada idari istikrarın sağlanması amaçlanmıştır²⁹³.

46. maddedeki mevcut düzenlemede yer alan “... başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, Danıştayda, kararın teliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir ... ” ifadesi ile özel kanunlarda farklı temyiz süresi düzenlenmiş olması durumunda dahi ilgili maddede yer alan otuz günlük sürenin dikkate alınacağı net bir şekilde açıklanmıştır. Bu da aslında özel kanunlarda bu yönde yapılmış mevcut düzenlemelerin uygulanabilirliğinin olmadığı sonucunu doğurmaktadır. Örneğin VUK’un mükerrer 49. maddesi halihazırda güncel ve VUK açısından geçerliliği olan bir maddedir. İlgili maddenin b fıkrasında “... Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştaya başvurulabilir...” şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. İYUK’un 46. maddesine 6545 sayılı kanunla eklenen söz konusu düzenlemelerden sonra VUK’un ilgili hükmü dolaylı olarak ve zımnen ilga edilmiş ve uygulanma imkanı kalmamıştır²⁹⁴.

Temyiz kanun yolu başvurusu için kanunda belirlenen otuz günlük süre, bir hak düşürücü süre olup, uzatılması söz konusu değildir. Süresinden sonra temyiz dilekçesi verilmiş ise yani temyiz süresi geçirilmiş ise karar kesinleşir²⁹⁵. Danıştay Vergi dava daireleri genel kurulu bir kararında; Mahsup isteminin kısmen reddedildiğini düzeltme fişinin tebliği ile öğrenen davacının fiili mahsubun düzeltme fişinden sonra yapıldığı iddiasının düzeltme fişinin tebliği tarihinde başlayan dava açma süresini geçirdikten sonra davaya gitmesi hususunda, dava konusu işlemin yazılı olarak bildiriminden başlayarak İYUK’un 7. maddesinde belirlenen otuz gün içinde açılması gereken davanın bu süre geçtikten sonra açılmasında, davanın süre aşımından reddi kararını hukuka uygun bulmuştur²⁹⁶.

İYUK’un 48. maddesinin üçüncü fıkrasına göre ise temyiz kararı kendisine tebliğ edilen karşı taraf, kararın kendisine tebliğ edildiği tarihi izleyen otuz gün içerisinde konu ile ilgili cevap verebilir. Cevap veren taraf kararı süresi içerisinde temyiz etmemiş

²⁹³ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 711.

²⁹⁴ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları), s. 369.

²⁹⁵ KAYAR, (İdari Yargı Kuruluş ve İşleyişi), s. 353.

²⁹⁶ Bkz: Danıştay VDDK, E.2000/19, K. 2000/189, 26.05.2000 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 22.04.2021).

olsa dahi dilekçesinde temyiz talebinde bulunabilir ve bu durumda ilgili dilekçe temyiz dilekçesi olarak kabul edilir.

Daha önce de ifade edildiği üzere, temyiz kanun yolu süresi otuz gün olarak belirlenmiş olmakla birlikte, İYUK'un 48. maddesinin altıncı fıkrasında bu genel süreyle ilgili istisnai bir düzenlemeye gidilmiştir. İlgili fıkraya göre, temyiz kanun yoluna süresinden sonra başvurulması ve aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamında belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin karar için, ilgili kararın tebliğinden itibaren yedi gün içinde temyiz kanun yoluna gidilebileceği hüküm altına alınmıştır. Maddenin son fıkrasında ise temyiz süresi ile ilgili itiraza konu uyuşmazlığın başvuru yargı organınca değerlendirilip kesin karara bağlanacağı açıklanmıştır. Konu ile ilgili olarak Danıştayın baktığı davalarda örnek kararlar mevcuttur²⁹⁷.

4. Vergi Yarısında Temyizin Tarafları ve Temyiz Talebinde Bulunabilecekler

Temyiz kanun yolu başvurusu yapmaya ancak davanın tarafları yetkilidir. Vergi uyuşmazlıklarında davanın tarafları vergi idaresi ve vergi mükellefidir. İdare veya mükelleften sadece biri temyiz yoluna başvurabileceği gibi iki taraf da temyiz yoluna başvurabilir. Uyuşmazlık konusu davada taraf olmayan üçüncü kişiler temyiz yoluna başvuramazlar²⁹⁸. Bir olağan kanun yolu olan temyize başvuruda bulunan tarafın, vergi uyuşmazlığına konu olayla ilgili kararın bozulmasında korunmaya değer hukuki bir menfaatinin bulunması gerekmektedir²⁹⁹.

Ancak taraflar dava yoluna gittikleri zaman genellikle doğrudan kendileri dava açmak yerine, ilgili avukatlarını vekil tayin ederek dava yoluna gitmektedirler. Bu durumda vergi uyuşmazlığına konu olaylarda mahkemelerce verilen kararlara karşı vekil tayin edilenler temyiz başvurusu yapabilirler. Diğer bir ifade ile bir tarafın vekili, vekaletnamesinde temyiz için özel bir yetki bulunmasa dahi, kararı temyiz edebilir. Ancak vekaletnamesi olmayan vekil temyiz başvurusunda bulunamaz. Bununla birlikte karar vekile tebliğ edilmiş olsa bile, müvekkilin kendi imzasıyla kararı temyizi

²⁹⁷ Bkz: Danıştay VDDK, E.2015/5596, K. 2015/6989, 17.12.2015 Tarihli Karar,

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, (E.T: 22.04.2021).

²⁹⁸ SARAÇOĞLU, Fatih/PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2010, s. 53.

²⁹⁹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 711.

mümkündür³⁰⁰.

VUK'un 377. maddesine göre, vergi daireleri (vergi mahkemelerinde dava açabilirken) ve vergi dairesi başkanlıkları, GİB tarafından belirlenen tutarları (2021 yılı için 521 No.lu VUK genel tebliği ile belirlenen tutar 78.635,58-TL) aşan davalarda GİB'in (il özel idareleri ile belediyeler ve valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararlarına karşı temyiz yoluna başvuramazlar. Uygulamada GİB, tespit edeceği hadlerle sınırlı olarak muvafakat verme yetkisini vergi dairelerinin taraf oldukları davalarda vergi dairesi başkanlıklarına/defterdarlıklara devretmektedir. Bu durumlarda hadler dahilindeki tutarlar için yetkili kılınan ilgili vergi dairesi başkanlıkları/defterdarlıklar doğrudan temyiz yoluna gidebileceklerdir³⁰¹.

Temyiz başvuru hakkı davaya taraf olanlarla sınırlı olduğu hususu yukarıda açıklanmıştır. Diğer taraftan üçüncü kişilerin temyiz aşamasında davaya taraflardan ayrı olarak müdahil olup olmayacağı (fer-i müdahale) hususu tartışmalı olmakla birlikte, hakim görüş ve çoğu Danıştay içtihadına göre³⁰², müdahil tek başına hareket edemez. Buna göre davaya taraf olanlar dışında kalanların tek başlarına temyiz başvurusu yaparak temyiz yoluna gitme hakları bulunmamaktadır³⁰³.

Bu başlığımızın giriş paragrafında ifade edildiği üzere, temyiz yoluyla kararın bozulmasının başvuru tarafa hukuki olarak bir fayda sağlaması gerekir. Danıştay'ın aksi durumla ilgili, yani temyiz yoluna başvuran tarafın fayda sağlamadığı durumlar için başvuru tarafın temyiz talebini reddettiği yönde yerleşik içtihatları mevcuttur³⁰⁴.

Vergi uyuşmazlıklarının temelinde taraflardan birinin yapılan işlemle ilgili karşı tarafla farklı görüşte olması yatmaktadır. Bu durum aslında uyuşmazlığı yargıya taşıyan tarafın kanunların uygulanması aşamasında hukuki olarak bir menfaat kaybına uğradığının açık göstergesidir. Uyuşmazlıkla ilgili mahkemenin vermiş olduğu karara

³⁰⁰ KURU, Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, 6. Baskı, İstanbul, 2001, s. 69.

³⁰¹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 711.

³⁰² Bkz: Danıştay 6. Daire, E. 1996/278, K. 1997/371, 20.01.1997 Tarihli Karar, Danıştay 10. Daire, E. 2016/675, K. 2016/1646, 25.03.2016 Tarihli Karar,
<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, (E.T: 22.04.2021).

³⁰³ TOSUNER/ARIKAN, (Türk Vergi Yargısı), s. 175.

³⁰⁴ Bkz: Danıştay 9. Daire, E. 2012/8297, K. 2013/1031, 21.02.2013 Tarihli Karar
<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, (E.T: 22.04.2021).

göre taraflardan ikisinin de menfaatlerine aykırı sonuç ortaya çıkabilir. Zira mahkeme bazı dava dosyalarında kısmi kabul-kısmi ret şeklinde karar verebilmektedir. Bu durumda her iki taraf menfaatlerini korumak adına temyiz kanun yoluna başvurabilecektir.

Temyiz etmede hukuki bir menfaatinin olmadığı tespitinde konusunda iki yaklaşım bulunmaktadır. Birincisine göre, mahkemenin kararı, ilgili tarafın netice-i talebinden farklı bir durumu içeriyorsa, ilgili tarafın kararı temyiz etmede menfaati bulunmaktadır. İkincisine göre ise, kararın ilgili taraflar için zararlı olup olmadığına bakılır. Eğer davanın tarafı, ilk derece mahkemesinin verdiği karara nazaran üst mercide daha lehine bir karar elde etme imkanına sahipse, temyiz talebinde menfaati vardır demektir³⁰⁵.

Danıştay, temyiz talebinde bulunan tarafın lehine hukuki bir yarar sağlanması gerektiği gerekçesiyle temyiz mercii olarak baktığı bir dosyada, vergi ve resimlerin tahsiline ilişkin ödeme emrinin iptali talebiyle açılmış olan dava ile ilgili vermiş olduğu kararında ödeme emrinin iptaline karar verilmiş olmasına rağmen temyiz başvurusunda bulunan davacının talebini, hukuki menfaati bulunmadığından ve hukuki bir yarar sağlanması mümkün olmadığından dolayı reddetmiştir. Söz konusu ret gerekçesini de İYUK'un 2. maddesinin (a) fıkrasına dayandırmıştır. İlgili fıkraya göre, iptal davaları, *“idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan davalar”* olarak tanımlanmıştır. Yüksek mahkeme bir kanun yolu olan temyiz başvurularında da kararın bozulmasında korunmaya değer hukuki bir menfaatin bulunmasının zorunlu olduğunu söylemiştir³⁰⁶.

5. Vergi Yargısında Temyiz Kanun Yoluna Konu Edilebilecek Kararlar

İYUK'un 46. maddesine göre, genel olarak Danıştay dava dairelerinin nihai

³⁰⁵ ÜSTÜNDAĞ, s. 857.

³⁰⁶ DİRİKOÇ, Remzi, “Vergi Yargılaması Hukukunda Temyiz, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s. 67. Ayrıca bkz: Danıştay 7. Daire, E. 1996/610, K. 1997/2039, 20.5.1997 Tarihli Karar, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, (E.T: 22.01.2021).

kararları, bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemeleri sonucunda verdiği kararlar İYUK'un ilgili maddesinde on dört bent halinde sayılan davalar hakkında vermiş olduğu kararlara karşı başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi belirtilen süre içerisinde temyiz kanun yoluna başvurulabilir. Ayrıca ısrar kararları için de temyiz kanun yoluna başvuru yapılabilir.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere bir kararın temyize konu edilebilmesinin önemli unsurlarından birisi nihai karar niteliğinde olmasıdır. Verilen kararın nihai karar niteliğinde olması şartıyla usule veya esasa ilişkin olması, temyiz kanun yoluna tabi olması bakımından bir önemi bulunmamakta ve dolayısıyla temyize konu edilebilmektedir.

Vergi yargılamasında temyiz kanun yoluna başvuru açısından usul ve esas yönünden bir ayırım yapılacak olunursa: Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktıkları davalarda vermiş oldukları nihai kararlar, Bölge idare mahkemelerinin İYUK'un 46. maddesinin (a), (b) ve (k) bentleri ile ilgili verdikleri kararları esasa ilişkin kararlar; istinafa tabi olan usule ilişkin nihai kararlardan bölge idare mahkemelerince yukarıda yazılı davalarda verilen ve İYUK'un 45. Maddesinin beşinci fıkrasında kesin olduğu belirtilen kararlar dışında kalan kararlar da usule ilişkin kararlardır.

Bu açıklamalardan sonra vergi yargılamasında temyiz kanun yoluna konu edilebilecek kararları aşağıdaki başlıklar altında açıklayabiliriz:

a. Danıştay Dava Dairelerince Verilmiş Olan Nihai Kararlarda Temyiz

Danıştay kanununun 38. maddesi idari ve vergi dava daireleri kurullarının görevlerini tanımlamıştır. Aynı kanunun 24. maddesi ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davaları açıklamıştır. Buna göre vergi dava daireleri kurulu; vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlar ile vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını temyizen inceler.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve dolayısıyla vergi yargılaması açısından Danıştay ilk derece mahkemesi olarak aşağıdaki davalara bakmaktadır:

- Cumhurbaşkanı kararları (Madde 24/1-a); Bu bent kapsamında Danıştay dava daireleri, vergi/benzeri mali yükümlülüklerin ilgili kanunlarında belirtilen hadler

aşılmamak kaydıyla istisna, muafiyet, indirim ve oranlarla ilgili değişiklik yapılması ile ilgili davalar, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla verilen yetki çerçevesinde yapılan düzenlemelere karşı davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülmektedir³⁰⁷.

- Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi dışındaki düzenleyici işlemler (Madde 24/1-b); Bu bent kapsamında yapılan düzenleyici işlemlere karşı davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecektir. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi dışındaki düzenleyici işlemlerle ilgili, on numaralı Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin 8. maddesinde “*Resmî Gazete’de yayımlanan kanunlar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelikler, tebliğler ve diğer düzenleyici idari işlemler*” ifadesi yer almaktadır. 17.02.2006 tarih ve 26083 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11. maddesine göre ise, “*Uygulamada birliği sağlamak amacıyla; kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yer alan özel hükümler saklı kalmak üzere, Resmî Gazetede yayımlanacak tüzük ve yönetmelik dışındaki düzenleyici işlemler sadece karar, tebliğ ve genelge olarak isimlendirilir.*” düzenlemesi yer almaktadır³⁰⁸.

- Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak vergilere ilişkin düzenleyici işlemler (Madde 24/1-c); Vergi kanunlarında yapılan söz konusu düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecektir. Ayrıca ilgili bakanlıkların vergi/benzeri konulardaki yükümlülüklerle ilişkin tüzük ve yönetmelik gibi ikincil mevzuat düzenlemelerinin iptaline ilişkin açılacak dava da Danıştay’da görülecektir³⁰⁹.

- Birden fazla vergi mahkemesi yetkisine dahil olan işler (Madde 24/1-e); İlgili bentte açıklandığı üzere, vergi uyuşmazlığı ile ilgili işin birden fazla vergi

³⁰⁷ BAYRAKLI, Hasan, Hüseyin, “Vergi Yargılama Hukuku”, Celepler Matbaacılık, 2018, s. 113.

³⁰⁸ KAĞITÇIOĞLU, Mutlu, Türk Hukukunda Cumhurbaşkanlığı Kararları, https://kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/Mutlu_Katyolu.pdf, (E.T: 24.04.2021).

³⁰⁹ DİRİKOÇ, s. 37.

mahkemesinin yetki alanına girmesi durumunda, söz konusu işlerle ilgili davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecektir.

b. Bölge İdare Mahkemelerince Verilmiş Nihai Kararlarda Temyiz

Danıştay'da temyiz kanun yoluna gidilebilecek kararlar, asıl olarak, istinaf kanun yolu incelemesi sonucunda BİM'ce verilen kararlardır³¹⁰. Madde metninde bölge mahkemesinin vermiş olduğu kararlardan temyiz yolu açık olanlar tadadi olarak on dört bent halinde sayılmıştır. Diğer bir ifade ile BİM'in vermiş olduğu tüm kararlar için değil madde metninde sayılmış olanlarla sınırlı olarak temyiz kanun yoluna başvuru mümkündür.

Vergi yargılaması hukuku açısından İYUK'un 46. maddesinde bölge idare mahkemelerince verilen kararlardan (a), (b) ve (k) bentleri kapsamında temyiz kanun yoluna başvurulabilir. Diğer bir ifade ile ilgili maddede on dört bent halinde sayılan kararlardan yukarıda sayılan üç tanesi vergi yargılamasında temyiz kanun yolunun konusunu oluşturmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir³¹¹:

- Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları (İYUK madde 46/a): Bu tür davalar kural olarak Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak görülüp karara bağlanana davalardır.

- Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalarla ilgili istinaf yargı mercilerinin kararları (İYUK madde 46/b): 2021 yılı için tutar sınırı temyiz kanun yolu başvurusu için yeniden değerlendirme oranı ile artırılmış ve 192.000 TL olarak belirlenmiştir.

- 06/06/1985 tarih ve 3218 sayılı serbest bölgeler kanununun uygulanmasından doğan davalarla ilgili istinaf yargı mercilerinin kararları (İYUK madde 46/k):

c. İYUK 48/6. Maddesi Kapsamında Verilen Kararlarda Temyiz

Temyiz dilekçesinin İYUK'un 3. maddesi esaslarına uygun dilekçe şartlarını taşımayacak şekilde eksik düzenlenmesi ve kanunda belirtilen yedi günlük süre içerisinde söz konusu eksikliklerin tamamlanmaması nedeniyle, ayrıca dilekçe

³¹⁰ BAYRAKLI, s. 173.

³¹¹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 709.

verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemesi neticesinde, temyiz isteminde bulunulmamış sayılması kararı temyiz edilebilecek kararlar arasında sayılmıştır³¹². Bu kararlar üzerine yapılan temyiz başvuruları aynı maddenin yedinci bendi kapsamında dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca kesin olarak karar bağlanır.

d. Israr Kararlarına Karşı Temyiz

Temyiz kanun yoluna konu edilebilecek kararlardan biri de İYUK'un 50. maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasına göre, BİM, Danıştay'ca verilen bozma kararlarında, bozma kararına uymayarak kendi kararında ısrar edebilir veya bozma kararına uyabilir.

Bu kapsamda karara uyma durumunda, ilgili kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılacağı dördüncü fıkrada açıklanmıştır.

Beşinci fıkrada ise mahkemenin kararında ısrar etmesi durumunda temyiz süreci açıklanmıştır. Buna göre BİM Danıştay'ın bozma kararını uygun görmezse, nedenlerini ve gerekçesini belirtip ve bozma kararını verme gerekçesini değiştirmeden ilk kararını aynen yazarak³¹³, kararında ısrar edebilir. Mahkemece ısrar kararı verilmesi durumunda vergi yargısı açısından uyuşmazlığın çözümü adına temyiz kanun yoluna başvuru talebi VDDK tarafından görüşülüp, kesin olarak karara bağlanır.

6. Temyiz Edilemeyecek Kararlar

İYUK'un 47. maddesi "temyiz edilemeyecek kararlar" başlığı ile düzenlenmiş ancak 6545 sayılı kanunla 2014 yılından itibaren ilga edilmiştir. Ancak temyiz edilebilecek kararlara bakıldığında konunun mefhumu muhalifinden temyiz edilemeyecek kararları aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

İYUK'un 46. maddesinde on dört bent halinde sayılan bölge idare mahkemelerinin temyiz edilebileceği açıklanmıştır. Buna göre bölge idare mahkemelerinin ilgili maddede sayılmayan kararları kesindir, bu kararlar dosyaları ile birlikte kararı veren

³¹² KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 709.

³¹³ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 719.

ilk derece mahkemesine gönderilir ve yedi gün içinde tebliğe çıkarılır³¹⁴. Kararı veren için temyiz kanun yoluna gidilmesi mümkün değildir. Ayrıca ilgili maddenin (b) bendine göre yüz bin Türk lirasını (2021 yılı için 192.00-TL) aşmayan davalar için de kanunda belirtilen tutar sınırından ötürü temyiz kanun yoluna başvurulması mümkün değildir.

Diğer taraftan Danıştay'ın incelemesinden geçmiş olan kararlarına karşı ikinci kez temyiz kanun yoluna gidilmesi mümkün değildir. Kararın açıklanması veya yanlışlıkların düzeltilmesi ile ilgili talepler üzerine verilen kararlar için temyiz kanun yoluna başvurulamaz³¹⁵.

İYUK'un 45. maddesinin beşinci fıkrasına göre, BİM, kendisine istinaf yoluyla gelen, davaya görevsiz/yetkisiz mahkeme veya reddedilmiş/yasaklanmış hakim tarafından bakılmış olması gibi durumlarda istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vermesi durumunda dosya ilgili mahkemeye gönderilir ve BİM'in bu fıkra kapsamında vermiş olduğu karar kesindir ve temyiz edilemez.

Ayrıca yürütmenin durdurulması istemi ile vergi mahkemesine verilen kararlara karşı yapılan itirazlar üzerine BİM'ce verilen kararlar ile istinaf başvurusuna konu edilemeyen nihai olmayan kararlardan bölge idare mahkemelerince verilen kararlar nihai karar hükmü taşımadıklarından ötürü, bu kararlar için temyiz kanun yoluna gidilmesi mümkün değildir³¹⁶.

7. Vergi Yargısı Açısından Temyiz Dilekçesi, Şekil-Usul Şartları ve Başvuru Mercii

Temyiz kanun yoluna başvuru dilekçe ile yazılı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda temyiz başvurusu, vergi uyuşmazlığında taraflar İdari Yargılama Usul Kanunu'nda yer alan şekil ve usuller kapsamında temyiz dilekçesini oluşturmaları ve ilgili mercilere tevdi ile işleme alınmış olacaktır.

İYUK'un 48. maddesi temyiz kanun yoluna başvuru şartı olan temyiz dilekçesini

314 CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, s. 970.

315 CANDAN, s. 970-971.

316 KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması Hukuku), s.327.

açıklamaktadır. Söz konusu madde ile temyiz kanun yoluna başvuru şekil şartları ve usulüne ilişkin kurallar ortaya konulmuştur.

Temyiz kanun yolu üst mahkemenin re'sen dikkate alacağı bir kanun yolu değildir. Bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucu verdiği kararlar, Danıştay dava daireleri ile ilk derece yargı mercilerinin temyiz kanun yolu açık kararlarının³¹⁷, vergi uyuşmazlığına taraf olanlardan verilen bu mahkeme kararları ile hakkının ihlal edildiğini düşünen taraf/taflar, söz konusu mahkeme kararlarına karşı kendileri harekete geçerek bu yola başvuru yapabilirler. Diğer bir ifade ile temyiz kanun yolunda taraflar için “talep şartı” bulunmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki temyiz kanun yolunda “yürütmenin durdurulması” hususu temyiz merciince re'sen dikkate alınmaz. Bu nedenle vergi uyuşmazlığına taraf olanların bu yönde bir taleplerinin olması durumunda, taleplerini dilekçelerinin sağ üst köşelerinde belirtmeleri gerekir. Aynı şekilde taralar, varsa “duruşma talebi” isteklerini de dilekçenin sağ üst köşesinde belirtmeleri gerekir³¹⁸.

Temyiz dilekçesinin İYUK'un 48/1. maddesi kapsamında Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılması gerekmektedir birlikte, dilekçede açıkça “temyiz” ifadesinin geçmesi gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak dilekçeden kararın üst yargı merciine temyiz edilmesi amacı ile verildiğinin anlaşılması gerekmektedir³¹⁹.

İYUK'un 48/2. maddesinde açıklandığı üzere, temyiz dilekçelerinin İYUK'un 3. maddesinde açıklanan esaslara uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Buna göre vergi yargılamasına konu uyuşmazlıkla ilgili olarak temyiz dilekçesi aşağıdaki unsurları taşımalıdır:

- Vergi uyuşmazlığına taraf olan vergi mükellefi ve vergi idaresinin (varsa vekillerinin/temsilcilerinin) ad ve soyadları/unvanları, adres bilgileri ve gerçek kişilere ait TC kimlik numarası, ayrıca uygulamada şirket/kamu tüzel kişilerine ait vergi kimlik numarası dilekçede bulunması istenen bir bilgi olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Temyiz edilen kararın hangi mahkemeden verilmiş olduğu, kararın tarih ve sayısı,

³¹⁷ GÖZÜBÜYÜK/TAN, İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku, s. 1063.

³¹⁸ CANDAN, s. 975.

³¹⁹ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları), s. 372.

- İlamın temyiz edene tebliğ edildiği tarih,
- Kararın özeti,
- Temyiz kanun yoluna başvuru sebepleri,
- Duruşma istenmesi halinde bu talep ve sonuç olarak talep edilen husus,
- Temyiz edenin/varsın vekilinin imzası,
- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç vb.nin miktarı,
- Uyuşmazlık konusu verginin vergi/vergi ziya-ı cezasının nevi, yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarih ve numarası gerekir.

Temyiz dilekçesinin İYUK 3. Maddesinde yer alan esaslara uygun olarak düzenlenmemiş olması durumunda, kararı veren Danıştay/BİM'ce eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususu davanın ilgisine tebliğ edilir. Verilen on beş günlük sürede eksikliklerin tamamlanması durumunda Danıştay/BİM'ce temyiz talebinde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.

Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birisi vergi idaresidir. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında oluşan vergi uyuşmazlıklarında davaya vergi dairesi/vergi dairesi başkanlıkları aracılığı ile gidilir. Ancak VUK'un 377. maddesine göre, vergi dairesi/vergi dairesi başkanlıkları GİB'in tespit edeceği hadler dahilinde temyiz yoluna başvurabileceği, belirlenen hadlerin aşılması durumunda ise vergi dairesi/vergi dairesi başkanlıkları temyiz yoluna başvuru yapamayacaklardır. Vergi idaresinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda verilen kararı temyiz edebilmeleri, VUK'un ilgili maddesinde açıklanan mercilerden alınacak temyize muvafakat yazısı ile mümkündür. Söz konusu muvafakat yazısının temyiz dilekçesine eklenmesi gerekir.

Diğer taraftan 6545 sayılı kanunla İYUK'da yapılan değişiklikler sonrasında istinaf ve temyiz kanun yollarını başvuru yapılabilmesi için tutar sınırı olarak bir ön şart getirilmiştir. Bu durumda vergi idaresinin temyiz başvurusu için alacağı muvafakat yazısı ancak temyiz için belirlenen tutar sınırını aşması (2021 yılı için 192.000-TL) durumunda bir anlam ifade edecek ve ilgili vergi idaresi temyiz kanun yoluna başvurabilecektir. Aksi halde, yani kanunda belirlenen tutar sınırının

aşılması durumunda temyiz kanun yoluna başvuru yapılması mümkün olmayacağı için VUK'un ilgili maddesinin temyiz kanun yoluna başvuru açısından işlevselliği olmayacaktır³²⁰.

Temyiz dilekçesinin verileceği yerler İYUK'un 48/3. maddesinde açıklanmıştır. Maddenin ilgili fıkrasına göre; temyiz dilekçesi temyiz kanun yoluna başvuru sebebinin oluşturan kararı veren BİM'e veya Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak vergi uyuşmazlığı ile ilgili kararı veren ilgili dairesine verilir. Ayrıca fıkranın devamında İYUK'un 4. maddesinde açıklanan mercilere de temyiz dilekçesinin verilebileceği açıklanmıştır. Dördüncü maddede vergi yargısı ile ilgili açıklanan merciler ise; Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıkları veya bunlara iletilmek üzere vergi mahkemesi başkanlıkları, vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediye sınırları içinde/dışında asliye hukuk mahkemeleri, yurt dışında ise Türk konsoloslukları olarak belirlenmiştir.

Temyiz dilekçesi, kararı veren mahkemeye verilmesi gerekirken doğrudan temyiz merciine verilmesi dilekçenin ret nedeni değildir. Bu durumda dilekçenin sehven verildiği temyiz mercii dosyanın tekemmülü sağlandıktan sonra, ilgili dosyayı Danıştay'a gönderilmek üzere ilgili BİM/ilgili Danıştay dairesine gönderir. Kararı veren mahkeme İYUK'un ilgili maddeleri kapsamında gerekli usul ve işlemleri tamamlandıktan sonra dilekçeyi gitmesi gereken temyiz merciine gönderir³²¹.

8. Temyiz Dilekçesinin Ön İncelemesi ve Dosyanın Tekemmülü

Temyiz dilekçesinin verildiği, kararı veren mahkemeye verilmesinden sonra İYUK'da dilekçe ile ilgili şekil ve usul açısından ön inceleme gerçekleştirir. Yapılan ön inceleme sonucunda dilekçenin gerekli şartları taşıması durumunda Danıştay'a iletilir.

Ön incelemeyi yapan mahkeme dilekçeyi İYUK çerçevesinde ele alarak inceler. Buna göre;

- Başvurunun yapıldığı yargı merciince temyiz dilekçesinin 3. madde kapsamında

³²⁰ TÜĞEN, Kamil/AKKAŞ, Fatma, "6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf İle Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat", İzmir YMMO Dergisi, C. 2, 2020, s. 32.

³²¹ Bkz: Danıştay 15. Daire, E. 2017/3048, K. 2017/7243, 06.12.2017 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 28.04.2021).

düzenlenmiş olup olmadığı tetkik edilir. Eksiklik mevcutsa kanunda belirtilen on beş günlük süre içerisinde dilekçede var olan eksikliklerin giderilmesi uyuşmazlığın ilgili tarafına tebliğ edilir. Bu sürede eksiklik tamamlanmazsa başvuru temyiz talebinde bulunulmamış sayılır. Ancak bu kararın temyizi için yedi gün içerisinde başvuruda bulunulabilir.

- Ön inceleme kapsamında yargı merciinin tetkik hususlardan birisi de gerekli yargı harçlarının ödenip ödenmediği hususudur. Temyiz dilekçelerinin ilgili mercie verilmesiyle birlikte kanunda öngörülen harçların ödenmesi gereklidir. Söz konusu harçların ödenmemesi temyiz talebinden vazgeçme olarak değerlendirilir. Yargı merciinin bu yönde karar vermesine karşı uyuşmazlığın tarafı başvuru yedi gün içerisinde temyizden vazgeçme ile ilgili vermiş olduğu karar için temyiz yoluna başvurabilir.

- Temyiz kanun yoluna başvuru süresi hak düşürücü bir süredir. Kanunda belirtilen süre içerisinde bu yola başvurulmaması durumunda temyiz başvurusu mümkün olmayacaktır. Bu açıdan temyiz dilekçesinin ön incelemesini yapan yargı mercii yapılan temyiz başvurusunun süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı incelenerek, süresinden sonra yapılan dilekçeler için temyiz başvurusu reddedilir³²². Konu ile ilgili olarak uyuşmazlığın tarafı olanlarca yedi gün içerisinde temyiz yoluna gidilmesi mümkündür.

- Temyiz dilekçelerinde “teyiz” ifadesinin bulunması gibi bir zorunluluk olmamakla birlikte, dilekçenin amacının, başvuru yedi gün içerisinde yapılan temyizi olduğu dilekçeden anlaşılabilir. Yazılı dilekçeden başvuru yedi gün içerisinde yapılan temyiz talebinin olduğu anlaşılması durumunda temyiz talebi yargı merciince reddedilir³²³.

- Vergi uyuşmazlıklarında taraflar her aşamada dava yolundan vazgeçebileceği gibi, temyiz kanun yolundan da aynı şekilde feragat edebilir. Uyuşmazlık konusu taraflardan temyiz kanun yoluna giden, temyiz talebinden vazgeçtiğini bildirirse,

³²² Bkz: Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2006/179, K: 2006/387, 22.12.2006 Tarihli Karar, Bkz: Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2009/242, K: 2009/219, 05.06.2009 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 29.04.2021).

³²³ Bkz: Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 1997/59, K: 1998/303, 12.03.2019 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 29.04.2021).

temyiz talebi reddedilir³²⁴.

- Temyiz dilekçesinin ön incelemesinde uyuşmazlık konusu davanın temyiz edilebilip edilemeyeceği ile ilgili hususu gözden geçirilir. Temyiz dilekçesinin İYUK'da temyiz edilemeyeceği açıklanan kararlarla ilgili olduğu tespit edilmesi durumunda temyiz talebi reddedilir³²⁵.

Temyiz dilekçesinin ilgili yargı yerine verilmesi ile birlikte, eksiklik varsa dilekçe ile ilgili kanunda belirtilen usul ve şekil şartları tamamlanması istenir ve tamamlanır veya herhangi bir eksiklik yoksa, temyiz dilekçesi uyuşmazlığın diğer tarafına (30 gün içerisinde) cevap vermesi için gönderilir. Karşı taraf cevap hakkını kullanabilir veya herhangi bir cevap vermeyebilir. Ancak karşı tarafa cevap vermesi için mahkemenin ilgili temyiz dilekçesini göndermesi ve gerekli cevap süresini beklemesi gerekir³²⁶. Mahkeme gerekli tüm prosedürler yerine getirildikten sonra dava dosyası İYUK'un 48. maddesinin 6. fıkrasına göre tekemmül ettirilir ve dosyanın temyizen inceleneceği yargı merciine gönderilir.

Dosyanın temyiz merciine gönderildikten sonra, temyiz dilekçesinde tespit edilememiş eksikliklerin olması muhtemeldir. Temyiz yargı yerince İYUK'un 48. maddesinin 7. fıkrası kapsamında bu şekilde temyiz dilekçesinde eksiklik tespit etmesi durumunda, söz konusu fıkrada belirtilen kararlar Danıştay'ın ilgili dairesi veya vergi dava daireleri kurulunca kesin olarak karar bağlanır.

9. Vergi Yargısında Temyiz İncelemesinin Kararın Yürütmesinin Durdurulmasına Etkisi

İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrasına göre, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinde dava açılması durumunda, tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri durur. Diğer bir ifade ile vergi mahkemelerinde

³²⁴ Bkz: Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2011/18, K: 2013/199, 29.05.2013 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 29.04.2021).

³²⁵ Bkz: Danıştay 7. Daire, E: 219/182, K: 2019/1635, 23.10.1998 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 29.04.2021).

³²⁶ Bkz: Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2008/827, K: 2008/744, 21.11.2008 Tarihli Karar, (...*Temyiz olunan kararın ve temyiz dilekçesinin, karşı tarafa tebliğine ilişkin işlemler tamamlanmaksızın temyiz incelemesi yapılamayacağından...*), <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 30.04.2021).

açılan davalarda davacı tarafın yürütmeyi durdurma yönünde herhangi bir talebi olmaksızın tahsil işlemi vergi mahkemesi kararının verilmesine kadar durmuş olur. Fıkranın devamında 26. maddenin 3. fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında, dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemi durdurmaz. Bu işlemlerle ilgili açılan davalarda ilgili taraf yürütmenin durdurulması talep edebilir.

İYUK, yargı kararlarının yürütmesinin durdurulmasını, idari işlemlerin yürütmesinin mahkemelerce durdurulmasından farklı şekilde düzenlemektedir. İdari işlemlerin yürütmesinin durdurulması kararları için Anayasa'nın 125. maddesi ve İYUK'un 27. maddesi ile getirilmiş olan kısıtlamalar, yargı kararlarının yürütmesinin durdurulmasında söz konusu değildir³²⁷.

İYUK'un 27. maddesinin 1. fıkrasına göre kural olarak Danıştay veya idare mahkemelerinde dava açılması dava edilen uyuşmazlık konusu işlemin yürütmesini durdurmaz. Benzer şekilde aynı kanunun 52. maddesinin 1. fıkrasına göre, temyiz kanun yoluna başvurulmuş olması hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Bununla birlikte temyize yetkili mercice teminat karşılığı olmak üzere yürütmenin durdurulması kararı verilmesi mümkündür. Yargı merciinin, esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idarenin, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğunu ve bu sürenin otuz günden fazla olmayacağını düzenleyen İYUK'un 28. maddesi bu hususu destekleyici mahiyettedir³²⁸. Birinci fıkrada kural olarak teminat istenmesi düzenlenmişken, aynı maddenin ikinci fıkrasında iptal davalarında teminat istenmeyebileceği ve üçüncü fıkrasında da idareden ve adli yardımdan faydalananlardan teminat istenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Teminatla ilgili olarak açıklanması gereken diğer bir husus da teminatın nasıl belirleneceği hususudur. Buna göre uyuşmazlık konusu karar için temyiz yoluna giden tarafın -burada vergi mükellefi- teminat olarak neyi göstereceğine Danıştay karar

³²⁷ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 716.

³²⁸ GÜÇLÜ, Yaşar, Danıştay ve Yargıtay İçtihatları Işığında İdari Yargı Kararlarının Uygulanması, Ankara, 2010, s. 52.

verir³²⁹.

Diğer taraftan aynı fıkranın son cümlesine göre, “davanın reddine” ilişkin kararlara karşı temyiz kanun yoluna gidilmesi durumunda, uyuşmazlık konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27/2. maddede öngörülen koşulun varlığına -işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumuna- bağlıdır.

İYUK’un 52. maddesinin 4. fıkrasına göre ilgili yargı merciinin yürütmenin durdurulması için yapılan başvurularla ilgili vermiş olduğu kararlar kesindir. Ayrıca aynı maddenin son fıkrasında açıklandığı üzere yargı merciince “kararın bozulması”, kararın yürütülmesinin kendiliğinden durmasına sebep olur.

Yürütmenin durdurulması talebinin dilekçe ile yapılması gerekir. Bu talebe temyiz talebi için hazırlanan dilekçede yer verilebilir, ya da temyiz dilekçesinde yürütmenin durdurulması talep edilmemiş ise daha sonra ayrı bir dilekçe ile aynı yargı merciine yürütmenin durdurulması talebi iletilebilir. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesince yürütmenin durdurulması yönünde karar vermesi durumunda, uyuşmazlık konusu işlemle ilgili temyiz aşamasında karar verinceye kadar, ilk derece mahkemesince verilmiş olan yürütmenin durdurulması kararı geçerliliğini korur. Ancak temyiz mercii, temyiz incelmesinde ilk derece mahkemesinin kararı ile ilgili yürütmenin durdurulması yönünde karar verebilir. Bu durumda ise yürütmesi durdurulmuş olan uyuşmazlık konusu işlemin uygulanabilir hale gelmesini sağlar³³⁰.

Yürütmenin durdurulması talepli olarak verilen temyiz dilekçeleri, uyuşmazlığın diğer tarafına tebliğ edilmeden önce, dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması talebini karara bağlamak üzere,

- Kararı veren bölge mahkemesince Danıştay başkanlığına,

- Danıştay’ca ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalarda ilgili vergi dava dairesince vergi dava daireleri genel kuruluna gönderilir. Temyiz mercii olarak görevli ilgili Danıştay dava dairesi veya vergi dava daireleri genel kurulu yürütmenin

³²⁹ SANCAKTAR, Oğuz, İdari Yargılama Hukuku Genel Hususlar, 3. Baskı, İzmir, 2019, s. 198.

³³⁰ ASLAN, Zehreddin, İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması, 3. Baskı, Ankara, 2017, s. 98.

durdurulması talebi hakkında karar verir ve temyiz dilekçesini karşı tarafa tebliğ ettirerek dava konusu dosya İYUK'un 48. maddesinin 5. fıkrası kapsamında Danıştay'ın ilgili dairesi/vergi dava daireleri genel kurulunca tekemmül ettirilir³³¹.

10. Vergi Yargısında Temyiz Nedenleri (Bozma Kararları)

Vergi yargılaması hukukunda Danıştay vergi dava daireleri ile bölge idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili bakmış oldukları davalarda verdikleri nihai kararlar, herhangi bir hukuk kuralının yanlış ya da eksik uygulanmasından ötürü temyiz edilebilir³³². Aslında hukuk sistemimizde ve dolayısıyla vergi hukukunda temyiz kanun yoluna başvuru nedenlerinin tamamı uyuşmazlık konusu ile ilgili hukuk kuralının yanlış uygulanmasından ileri gelir³³³.

Hukuk kuralından kasıt, kanun, tebliğ, yönetmelik, tüzük, sözleşmeler ve örf adet hukuku olarak geniş bir şekilde düşünülmelidir³³⁴. Ancak hukuk kuralı olarak nitelendirilen bu kavramlardan ilk olarak kanunların uygulanması ile ilgili ortaya çıkan yanlışlıklar akla gelir ve temyiz sebebi olarak karşımıza çıkar. Diğer taraftan kanunların dayanağı olan Anayasa da hukuk kuralları kavramının içerisinde yer alır. Zira kanunların dayanağı Anayasadır ve dolayısıyla Anayasanın ihlali de temyiz kanun yoluna başvuru sebebi olarak sayılabilir³³⁵.

Temyiz kanun yolu ile yapılan incelemede, temyize konu olan kararlar yalnızca hukuka uygunluk bakımından ele alınır. İlk derece mahkemesince verilen ve temyize konu edilen kararın dayanağını oluşturan maddi vakıaların doğru olup olmadığı incelenmez³³⁶. Açıklanan bu husus temyiz kanun yolu ile istinaf kanun yolu arasındaki en önemli farktır³³⁷. Ayrıca istinaf incelemesinin aksine temyiz incelemesinde uyuşmazlık konusu ile ilgili yeni bir verilmez.

İYUK'un 49. maddesi temyiz incelemesi üzerine verilecek kararları

³³¹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 716.

³³² KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 714.

³³³ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 466.

³³⁴ GÖZÜBÜYÜK, (Yönetmelik Yargı), s. 497.; KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 714.

³³⁵ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargıda Kanun Yolları), s. 69.

³³⁶ KAPLAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 487; ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, 11.

Baskı, Ankara, 2019, s. 805; ULUSOY, Ali, Dursun, Yeni Türk İdare Hukuku, Ankara, 2019, s. 770.

³³⁷ KAPLAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 487; ULUSOY, s. 770.

düzenlemektedir. Maddenin 1. fıkrasında Danıştay'ın vergi dava daireleri veya BİM kararlarını hukuka uygun bularak onamasını veya kararı hukuka uygun bulmakla birlikte gerekçeyi yanlış/eksik bulması ve kararı, gerekçesini değiştirip kendisi yazarak onamasını veyahut kararın bozulmadan ve yeniden yargılamaya ihtiyaç duyulmadan kararı düzelterek onaması açıklamıştır. Ancak belirtmek gerekir ki, Danıştay'ın mahkemece verilmiş kararın sonucunu değiştirecek şekilde düzeltme yapması mümkün değildir³³⁸.

Maddenin 2. fıkrasında ise bozma nedenleri açıklanmıştır. Bozma nedenleri olarak sayılan nedenler diğer bir ifade ile temyiz nedenleridir. Danıştay'ın görevi gereği tespit ettiği bozma nedenlerine dayanarak, mahkeme kararını bozması mümkündür. Bu sebepten kanunun temyiz nedenlerini bozma nedenleri olarak düzenlemesi yerindedir³³⁹.

İYUK'un 49/2. maddesinde temyiz nedenlerini üç başlık olarak açıklanmıştır. Bunlar:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,
- Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek hata/eksikliklerin olması, diğer bir ifade ile usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır.

Vergi yargılama hukukundaki temyiz nedenleri, idari yargılama hukukundaki iptal davalarında kullanılan iptal nedenleriyle genel olarak benzerlik göstermektedir. 49. maddenin; 2-a bendinde yer alan aykırılık, yetki unsuru yönünden hukuka aykırılık, 2-b bendinde yer alan aykırılık, konu ve neden unsuru yönünden hukuka aykırılık, "2-c bendinde yer alan aykırılık ise biçim/şekil yönünden hukuka aykırılık durumuna benzemektedir³⁴⁰.

Temyiz kanun yolunda uygulanan bozma nedenlerinden ikisi -görev ve yetki

³³⁸ AKYILMAZ, Bahtiyar/ SEZGİNER, Murat/ KAYA, Cemil, İdari Yargılama Hukuku, 2. Baskı, Ankara, 2019, s. 701.

³³⁹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 714.

³⁴⁰ KAYAR, (İdari Yargı Kuruluş ve İşleyişi), s. 355.

dışında bir işe bakılmış olması ile usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması- kural olarak, ilk derece mahkemesi ve işleyişi ile ilgilidir. Bundan dolayı hem ilk derece mahkemesi hem de istinaf mercii tarafından yapılmış bulunan bu tür sakatlıklar, temyiz denetiminde de bozma nedenidir. Bozma nedenlerinden üçüncüsü -hukuka aykırı karar verilmiş olması- ise dava konusu yapılmış olan idari işlem ile ilgilidir. Danıştay dava dairesi veya istinaf mercii, bu konuda ileri sürülmüş olan hukuka aykırılık durumlarını değerlendirir ve karar verir. Danıştay dava dairesinin ya da istinaf mercii olan BİM'in davayı karara bağlarken bu konuda yaptığı sakatlıklar, üçüncü bozma nedenini oluşturmaktadır³⁴¹.

İYUK'un 49/2. maddesinde açıklanan temyiz nedenleri nitelik olarak farklılık arz etmektedir. İdari yargılama hukukundaki bozma nedenleri “mutlak” ve “nispi” bozma nedenleri olarak ikili bir ayrımla ele alınmaktadır³⁴². “Mutlak” bozma nedenlerinde (görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması ile usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması) kararın verilmesinde etkili olan eksiklik/hatanın kararın sonucunu etkileyip etkilemediğine bakılmaz, “nispi” bozma nedenlerinde (hukuka aykırı karar verilmiş olması) kararın verilmesinde etkili olan eksiklik/hatanın kararın sonucunu etkileyip etkilemediğine bakılır³⁴³ ve dolayısıyla bu yönüyle temyize konu olan her hukuka aykırı karar bozma sebebini gerektirmeyebilir.

Bu açıklamalardan sonra İYUK'da üç başlık olarak düzenlenen temyiz nedenleri detaylı olarak sonraki alt başlıklarda açıklanmıştır.

a. Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması (Görevsizlik ve Yetkisizlik)

Anayasa'nın 142. maddesinde mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceği açıklanmıştır. Bu uyumsuzluk konusu olayın daha önceden kanunlarla sınırı çizilmiş görevli ve yetkili yargı yerlerinde

³⁴¹ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 715.

³⁴² KAPLAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 509.

³⁴³ YAVAŞ, Murat, Medeni Usul Hukukunda Temyiz, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2015, s. 86; KAPLAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 509.

görülmesi gerektiği anlamına gelir ki bu da doğal hâkim ilkesi olarak adlandırılır³⁴⁴.

İYUK'un 32-37. maddelerinde önce idari yargı alanında davalarda genel yetki ve devamındaki maddelerde özel yetki kuralları açıklanmıştır. 37. maddede vergi uyuşmazlıklarında yetki düzenlenmiştir. Madde metninde dörtlü bir ayırım yapılarak hangi mahkemelerin hangi uyuşmazlıklarda yetkili olduğu açıklanmıştır. Buna göre, davaların kanunda belirlenmiş bu kurallara göre yetkili mahkemelerde görülmesi zorunludur. Zira aynı kanunun 32. maddesinin 2. fıkrasında, İYUK'un uygulanmasında yetkinin kamu düzeninde olduğu hükmüne yer verilmiştir.

İYUK'un 49. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendine göre mahkemenin kendi görev ve yetkisi dışında, yani görevsiz ve yetkisiz olduğu bir dosyaya bakmış ve karar vermiş olmasını, ilgili kararın temyiz nedeni olarak düzenlenmiştir.

Temyiz mercii olarak Danıştay vergi dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Genel kurulu, uyuşmazlığın konusu taraflar temyiz dilekçelerinde iddia etmeseler bile, temyiz konusu kararı veren ilk derece mahkemesinin İYUK'un ilgili maddesinde davaya bakmaya görevli ve yetkili olup olmadığını tespit eder³⁴⁵.

Mahkemelerin görev ve yetki alanlarının dışına taşmaları usul hukukunu ilgilendiren bir durumdur. Usul hukuku açısından “görev” ve “yetki” farklı durumları ifade etmektedir. Buna göre;

Görev, bir yargı yerinin dava “konusu yönünden” yetkili olması durumunu ifade etmekte iken; Yetki, bir yargı yerinin “yer yönünden” yetkili olması durumunu ifade etmektedir³⁴⁶. Konu yönünden yetki sorunu, birden fazla yargı düzeni arasında veya aynı yargı düzeni içindeki alt-üst derece mahkemeleri arasında olabilir. Yer yönünden yetki sorunu ise, aynı yargı düzeni içinde birden fazla mahkeme arasında meydana gelir³⁴⁷.

İYUK'un 14. maddesinin 3. fıkrasının (a) bendinde, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili

³⁴⁴ GÖZÜBÜYÜK/TAN, (İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku), s. 857.

³⁴⁵ SÖNMEZ, Erdal/AYAZ, Garip, “*Vergi Yargısı Dava Açma İtiraz Temyiz ve Yürütmeyi Durdurma*”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 1998, s. 108.

³⁴⁶ GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 260.

³⁴⁷ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları), s. 384.

olarak mahkemelerin dilekçe üzerine yapacakları ilk incelemede öncelikli olarak bakacakları hususun görev ve yetki yönünden doğru mercie başvurulup başvurulmadığının tespitinin yapılması olduğu açıklanmıştır. Aynı kanunun 15. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre ise, idari yargının görevli olduğu uyuşmazlık konularında görevli/yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev/yetki yönünden reddedilmek suretiyle, dava dosyasının görevli/yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile söz konusu 15. maddeye göre mahkemeler iki türlü görevsizlik kararı verebilirler:

- Mahkeme dava konusunu uyuşmazlığı vergi yargısının görevi içinde görmez ve davayı görev yönünden ret eder,

- Mahkeme dava konusu uyuşmazlığı vergi yargısının görev alanı içinde görmeye birlikte, mahkeme görev alanı dışında olduğu kanaatine varır ve her iki durumda da görevsizlik kararı vererek dosyayı görevli yargı merciine gönderir.

- Bunların haricinde “olumlu görev uyuşmazlığı” da söz konusu olabilmektedir. Olumlu görev uyuşmazlığı vergi yargısı açısından; vergi mahkemeleri-vergi mahkemeleri, vergi mahkemeleri-idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri Danıştay veya Danıştay-Danıştay Dava Daireleri arasında, diğer bir ifadeyle aynı yargı kolu içinde farklı mahkemeler arasında ortaya çıkar. Uygulamada pek rastlanmayan bu durumda çoğu kez karşı taraf “derdestlik” def’inde bulunarak ikinci davayı reddedebilir³⁴⁸.

Çalışmamızda detaylı olarak incelendiği üzere vergi yarılması hukukunda, görev, konusu bakımından davanın hangi yargı merciinde görüleceğini; yetki ise, yer itibariyle davanın nerede ve hangi yargı mercii tarafından bakılacağına ifadesidir. Hukuk sistemimizde birden çok yargı düzeni bulunması ve bu yargı düzenleri içinde de birden çok yargı yerinin bulunması görev ve yetki uyuşmazlıklarının doğmasına, beraberinde “görevsizlik” ve “yetkisizlik” kaynaklı temyiz nedenlerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda yargı yerlerince görevsizlik kaynaklı verilen birçok bozma kararı mevcuttur.

Uyuşmazlığın taraflarının yargı merciinin uyuşmazlık konusu davada görevsiz

³⁴⁸ GÖZÜBÜYÜK, Şeref, (Yönetmelik Yargı), s. 354.

olduğu yönünde herhangi bir itirazı söz konusu ise, itirazı inceleyen yargı merciü uyuşmazlığın esasına girmeden konuyu incelemelidir. Nitekim Danıştay'ın vermiş olduğu çeşitli kararlarda böylesi bir itiraz durumunda yargı merciinin dosyanın esasına girilmeden itiraza cevap verilmesi gerekirken esasa girildiği yönünde isabet görmediği kararlar mevcuttur³⁴⁹.

Yargı yerleri olması gereken kendi yargı alanın dışında başka bir yargı alanının uyuşmazlık konusuna bakamaz, aksi durumda görevi dışına çıkmış olur. İdari yargı merciinin görev alanına giren uyuşmazlığın adli yargı merciince, ya da adli yargı merciinin görev alanına giren uyuşmazlığın idari yargı merciince karara bağlanması ile ilgili Danıştay'ın bozma kararları mevcuttur³⁵⁰.

İdare-Vergi mahkemelerinin kendi görev alanlarına girmeyen, diğer bir ifade ile görevsiz oldukları bir uyuşmazlık konusunu karara bağlaması da yine bir bozma neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Maden Kanunu'ndan kaynaklanan Devlet hakkının tahsili amacıyla düzenlenen işlemlere karşı açılan bir davada vergi mahkemesinin görev alanına girmeyip, idari yargıda genel görevli yargı yeri olan idare mahkemelerinin görevinde bulunduğu ile ilgili olduğundan bahisle vergi mahkemesine açılan ve idare mahkemesinin görevli olduğü bir davada görevsizlik kararı verilmesi gerekirken davanın incelenmeksizin reddedilmesi, Danıştay 9. Dairesi tarafından temyiz incelemesinde bozma nedeni olmuştur³⁵¹.

Görevsizlik konusu ilk derece yargı merciü ile Danıştay arasında gündeme gelebilir. Bununla birlikte ilk derece yargı merciü konumunda olan vergi mahkemeleri

³⁴⁹ Bkz. Danıştay 10. Daire, E: 1995/4822, K: 1996/7660, 19.11.1996 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 04.05.2021).

³⁵⁰ Bkz: Danıştay 10. Daire, E: 2013/5241, K: 2013/8789, 09.12.2013 Tarihli Karar; Bkz: Danıştay 3. Daire, Daire, E: 1986/1280, K: 1986/2614, 17.12.1986 Tarihli Karar, Ayrıca, 6183 sayılı AATUHK uyarınca tapuya verilen haciz şerhinin, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile bu sözleşme uyarınca mahkemece verilen tescil kararına dayanılarak üçüncü kişi tarafından kaldırılması isteminin adli yargıda açılacak istihkak davasına konu edilebileceği hakkında Bkz: Danıştay 3. Daire, E:1986/1280, K: 1986/2614, 17.12.1986 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 04.05.2021).

³⁵¹ Bkz: Danıştay 9. Daire, E: 2015/597, K: 2015/8023, 25.06.2015 Tarihli Karar, Ayrıca İhalelin feshi sonucu kesilen para cezasının tahsili için uygulanan haczin kaldırılması istemiyle açılan davanın vergi mahkemesinin görevine girmediği hakkında Bkz: Danıştay 9. Daire, E: 2010/3137, K: 2013/10770, 26.11.2013 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (04.05.2015).

içinde de bu durum söz konusu olabilir. Danıştay, kendi kanununda sayılan işler dışında ilk derece mahkemesi sıfatı ile herhangi bir uyuşmazlık konusuna bakamaz ve kendisine gelen dosyayı kendisinin görevli olmadığına hükmederek, dosyayı ilgili vergi mahkemesine gönderir. Bu durumun tam tersinin de olması mümkündür. Bu durumda vergi mahkemesinde açılmış olan uyuşmazlık konusu dosyayı, Danıştay'ın görev alanına girdiği ve çözüm yerinin Danıştay olduğu gerekçesi ile ilgili mercie gönderir. Danıştay uyuşmazlık konusu davada görevli olduğu sonucuna varırsa dosyayı esastan inceler. Ancak Danıştay kendisinin görevli mahkeme olmadığı kanaatine de varabilir. Bu durumda ise dosyayı ilgili mahkemeye iletir ve Danıştay'ın bu şekilde verdiği karar kesindir³⁵².

İdari yargı alanında uyuşmazlık konusu bazı davalar tek hakimle ve bazı davalar da kurul halinde incelenerek karar verilir. Buna göre bu kurala uyulmaması durumu temyiz nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Danıştay'ın bu konuda kanunda belirtilen parasal sınırların aşılıp aşılmamasına göre vermiş olduğu farklı bozma kararları mevcuttur³⁵³.

³⁵² DİRİKOÇ, s. 45-46. Ayrıca Bkz: Danıştay İdari Dava Dairleri Kurulu, E: 2001/602 K: 2001/682, 12.10.2001 Tarihli Karar, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, (E.T: 04.05.2021), Karar özetele; "...başlangıçta görevli ve yetkili yargı yerinin bölge idare mahkemesince belirlenmiş olması, bu belirleme sonucunda uyuşmazlığa bakan mahkemenin vermiş olduğu kararın, temyiz mercii olarak Danıştay'ın ilgili dairesinde incelenmesi aşamasını etkiler nitelikte değildir. Bir başka anlatımla, Danıştay'ın ilgili dairesi, temyizen inceleyeceği uyuşmazlıkta, kararı veren mahkemenin görevli ve yetkili mahkeme olup olmadığını inceleyip, sonucuna göre karar verme yetkisine sahiptir. Bu durum 2577 sayılı Kanununun 49. maddesinin 1/a bendinde çok açık bir biçimde "Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması"nın bozma sebebi olarak sayılması ile de ifade edilmiş bulunmaktadır. Esasen aksine bir yaklaşım, yalnız kendi yargı çevresi içerisindeki görevli mahkemeyi belirleme konusunda görevli ve yetkili bulunan (Farklı yargı çevresindeki mahkemeler arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları Danıştay'da vergi ve idare mahkemeleri ayrımı dikkate alınarak Üçüncü ve Onuncu Dairelerce çözümlenmektedir.) bölge idare mahkemesinin, Danıştay'ın temyiz incelemesini sınırlandırması anlamına gelir ki, kabulü mümkün değildir" şeklindedir.

Danıştay'ın görevli olmadığı yönündeki kararı için Bkz: Danıştay 6. Daire, E: 1992/3740, K: 1992/3957, 03.11.1992, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, (E.T: 04.05.2021).

³⁵³ Danıştay'ın davanın **tek hakimle** görülmesi gerektiği yönünde kararı için, Bkz: Danıştay 7. Daire, E: 2005/2992, K: 2006/326, 01.02.2006 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (E.T: 04.05.20021); Kararda özetele; "...karar tarihi itibarıyla kanunda öngörülen parasal sınır olan ... lirayı aşmadığı cihetle, yukarıda anılan madde hükmüne göre; dava hakkında, tek hakimle karar verilmesi gerekirken, kurul halinde hüküm kurulmasında isabet görülmemiştir...", Ayrıca Danıştay'ın davanın **heyet**

Diğer taraftan, daha önce de ifade edildiği üzere, yetki problemi ülkede aynı türden görevli mahkemelerin birden fazla olmasından kaynaklanmakta olup, bunun tarafları ise vergi yargılamaları açısından vergi mahkemeleridir. Yetkili olmadığı halde bir vergi mahkemesinin uyuşmazlık konusu davayı karara bağlaması İYUK'un 49. maddesinin 2. fıkrasına göre temyiz nedenidir. Ayrıca yetki problemi ülkede aynı türden görevli mahkemelerin birden fazla olmasından kaynaklanan bir problem olduğu için, Danıştay'da yetki probleminden bahsedilemeyecektir³⁵⁴.

Buna göre İYUK'un 43. maddesinin 1. fıkrasına göre uyuşmazlık konusu dava idari yargı alanına giriyor, fakat yetkili olmayan mahkemede açılmışsa ilgili mahkeme yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar verir ve dosyayı yetkili mahkemeye gönder. Danıştay'ın konu ile ilgili vermiş olduğu bozma kararları mevcuttur³⁵⁵.

b. Hukuka Aykırı Karar Verilmesi

Temyiz nedenlerinin açıklandığı İYUK'un 49. maddesinin 2. Fıkrasının (b) bendinde sayılan sebeplerden ikincisi hukuka aykırı olarak karar verilmiş olmasıdır. Üç bent halinde düzenlenen fıkranın (a) ve (c) bentleri usul hukuk kuralına aykırılıkları ile ilgiliyken, ikinci bent olan hukuka aykırı olarak karar verilmiş olması hususu ise maddi hukuk kuralına aykırılıklarla ilgilidir. Kanun koyucunun temyiz nedenlerini belirlerken bentlerin sıralanış biçimlerine bakıldığı zaman usul hukuku-maddi hukuk ayrımı ve sırası yapmadığı anlaşılmaktadır. Aslında usul kurallarına aykırılık bulunup bulunmadığı hususu, maddi hukuk kapsamındaki aykırılıklardan önce bakılması

halinde görülmesi gerektiği yönünde kararı için, Bkz: Danıştay 9. Daire, E 1988/3549, K: 1989/699, 28.02.1989 Tarihli Karar, , <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 04.05.20021).

³⁵⁴ GÖZÜBÜYÜK/TAN, (İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku), s. 854.

³⁵⁵ Karar için Bkz: Danıştay 7. Daire, E: 2002/3739, K: 2003/5, 16.01.2003 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 04.05.2021), Kararda özetle “*vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin, ... vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olduğu hükmü yer almış; aynı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde de, temyiz incelemesi sonunda Danıştay'ın, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması sebebiyle incelenen kararı bozacağı hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 124. maddesine göre Maliye Bakanlığına yapılan şikayet başvurusunun reddi üzerine, bu işlemin iptali istemiyle açıldığı anlaşılan davanın; yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren Alemdar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yargı çevresinde bulunan Kocaeli Vergi Mahkemesinin yetki alanına giriyor olması karşısında; mahkemece, yetkisi dışında işin esasına girilerek dava hakkında karar verilmesinde isabet girilmemiştir..*” şeklindedir.

gereken bir husustur. Zira çoğu zaman usul hukuku açısından kararda bir sıkıntı var ise bu durum esas yönünden incelmeye geçilmesini gereksiz kılacaktır. Dolayısıyla, ilgili bentlerin sıralamasında bu hususun göz önünde bulundurulması yerinde olurdu³⁵⁶.

Uyuşmazlık konusu davalarda yargı mercilerinin vermiş oldukları kararların hukuka uygun olması adına, uyuşmazlık konusu maddi olayın doğru bir şekilde belirlenerek ortaya konması ve ilgili hukuk kuralının doğru bir biçimde tespit edilmesi gerekir. Hukuka aykırı bir şekilde karar verilmesi, Anayasa, kanun, cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Kanun hükmünde kararname (KHK), tüzük, tebliğ, yönetmelik, örf-adet hukuku gibi -maddi hukukun bütün kaynaklarının- uygulanmasında veya yorumlanmasında mevzuatın hiç uygulanmaması, eksik uygulanması veya hatalı uygulanmasından dolayı ortaya çıkar. Bu da İYUK'un 49/2-b bendi kapsamında karşımıza temyiz-bozma nedeni olarak çıkar.

- Uyuşmazlık Konusu Olayın Belirlemede Hata Yapılması

Vergi yargılamasında dava yoluna gidilmesine sebep olan uyuşmazlık konusu maddi olayın tespiti kural olarak ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesince veya Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak gördüğü davalarda Danıştay'ın ilgili dairesince yapılır. Yargı mercii bu tespiti doğru bir şekilde yapamazsa hukuka aykırı karar vermiş olur ve bu durum bir bozma nedenidir. Danıştay, ilk derece mahkemelerince yapılan somut olayın saptanması ve belirlenmesinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle yapılan başvuruları kural olarak incelemeyiz. Zira Danıştay, 6545 sayılı kanunla birlikte istinaf kanun yolunun yürürlüğe girmesiyle birlikte davaya bakan yargı yerinin uyuşmazlık konusu olayı inceleyip yapmış olduğu tespitini doğru olduğunu kabul eder³⁵⁷.

Ancak, temyiz mercii olarak Danıştay, ilk derece mahkemelerince veya BİM'ce ikinci kez tespit edilen maddi olayın gerçeğe uygun olarak tespit edilmediğini denetleyerek bozma nedeni sayabilmektedir³⁵⁸. Buna göre Danıştay, temyizen baktığı davalarda uyuşmazlık konusu olayları değerlendirmek suretiyle maddi hukuk

³⁵⁶ KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 715-716.

³⁵⁷ GÖZÜBÜYÜK, (Yönetmelik Yargı), s. 511.

³⁵⁸ GÖZÜBÜYÜK/TAN, (İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku), s. 1003.

kurallarına uygun bir şekilde tespit edilip edilmediğini, şayet hukuka aykırı bir tespitte bulunursa temyiz mercii olarak kararı bozabilir. Bu durum 6545 sayılı kanun öncesi açısından normal bir durumken, ilgili kanunun yürürlüğünden sonra ise Danıştay'ın istinaf mercii gibi hareket edip istinaf incelemesi yapmasından ötürü ve Danıştay'ın bir içtihat mahkemesi olmasıyla çelişki oluşturmaktadır³⁵⁹.

Uyuşmazlık konusu maddi olayın tespiti konusunda, davaya idarenin bir işleminin yol açtığı hallerde, bu idari işlemin öğelerinin tespitinde idari yargı yeri hata yapmış olabilir. Örneğin mükellef tarafından ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi ve akabinde yargı yoluna gidilmesi durumunda davayı kabul eden vergi mahkemesinin, vergi dairesince tarh-tahakkuk işlemlerinin ihtirazi kayıt beyanı ile değil de süresinden sonra verilmiş beyannameymiş gibi kabul edilip tespit ve değerlendirme yapması durumunda, burada maddi hukuk kuralları açısından tespitin doğru yapılmadığı sonucuna varılır³⁶⁰.

- Uyuşmazlık Konusu Olayın Nitelendirilmesinde Hata Yapılması

Uyuşmazlık konusu olayın hukuki olarak nitelendirmesinin doğru bir şekilde yapılması gerekir. Uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesinin doğru bir şekilde yapılmamış olması hukuka aykırı karar verilmiş olmasına neden olur ve bu durum da temyiz mercii olarak Danıştay'da bozma nedeni olarak kabul

³⁵⁹ DİRİKOÇ, s. 49.

³⁶⁰ ZOBUNOĞLU, Yahya, Kazım, İdare Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 708.

Ayrıca örnek yargı kararı için Bkz: Danıştay 7. Daire, E: 2009/172, K: 2009/2442, 20.05.2009 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 07.05.2021); Karar özetle "... 2577 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde, hukuka aykırı karar verilmesi bozma nedenleri arasında sayılmış, 51 inci maddesinde de temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardan niteliği itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin kanun yararına temyiz olunabileceği belirtilmiştir.

Bir hukuk kuralının hiç uygulanmamış veya noksan uygulanmış olması hukuka aykırı bir sonucu ifade eder. Dava konusunu tümüyle irdeleyip hükme bağlamak mahkemelerin görevidir. 2577 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde, her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılacağı ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilmesi hükme bağlandığından, dava konusu yapılan beş ayrı işlemde sadece biri hakkında hüküm kuran, diğer dördünü ise incelemeye almayan ve hükme bağlamayan mahkeme kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi kapsamında yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade ettiği açıktır ..." şeklindedir.

edilmektedir³⁶¹.

Danıştay burada aslında temyiz/ son inceleme mercii olarak vergi mahkemesi/bölge idare mahkemesi kararlarını denetlemektedir. Bu değerlendirme ve denetim ile vergi mahkemesi/bölge idare mahkemesi kararlarında uyuşmazlık konusu olayla ilgili verilen kararda takdirin objektif temellerinin olup olmadığını araştırmaktadır³⁶². Danıştay'ın konu ile ilgili vermiş olduğu kararlar mevcuttur³⁶³.

- Uygulanacak Hukuk Kurallarının Belirlenmesinde Hata Yapılması

Vergi davalarında amaç uyuşmazlık konusu olayın, kendisi ile ilgili hukuk kurallarına uygun olarak ele alınması ve çözüme kavuşturulmasıdır. Aksi halde düşünüldüğünde yani yanlış hukuk kuralının uygulandığı veya hiç uygulanmadığı veyahut hukuk kuralının yanlış/eksik yorumlandığı bir durum söz konusu olursa yargı merciiince verilen karar hukuka aykırı olur ve İYUK'un 49/2-b bendi kapsamında bozma nedeni olarak görülür.

Yargı mercii uyuşmazlık konusu bir olayda karar verirken Anayasa'nın 90. Maddesinde açıklanan milletlerarası anlaşmalar hariç tutulmak şartıyla, mevcut hukuki düzenlemeleri dikkate almakla yükümlüdürler. Yani mahkeme vergi uyuşmazlığı ile ilgili olayın meydana geldiği andaki yürürlükteki kanunları dikkate alarak karar vermek durumundadır³⁶⁴.

c. Usul Hükümlerine Aykırılık

İYUK'un 49. Maddesinin 2. Fıkrasının (c) bendinde, “*Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması*” üçüncü bozma nedeni olarak sayılmaktadır.

Usul hükümleri vergi yargılaması açısından emredici nitelikte olup, Danıştay temyiz mercii olarak baktığı davalarda ileri sürülmemiş olması durumunda bile usul

³⁶¹ GÖZÜBÜYÜK/TAN,(İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku), s. 1039.

³⁶² ÇAĞLAYAN, (İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları), s. 397.

³⁶³ Örnek yargı kararı için Bkz: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E: 2019/1443, K: 2020/889, 01.07.2020 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (E.T: 05.05.2021).

³⁶⁴ DİRİKOÇ, s. 51.

hükümleri ile ilgili aykırılıkları resen dikkat almak durumundadır³⁶⁵.

- Esasa Etkili Olmayan Usul Kural Hataları Bozma Nedeni Olamaz

Anayasa'nın 142. Maddesine göre, mahkemelerin işleyişi ve yargılama usulü ile ilgili kurallar kanunla düzenlenir. Bu kapsamda mahkemeler yargılamada kanunlarla düzenlemiş belli kurallar dahilinde hareket ederek karar vermeleri gerekir. Zira yargılama usul kuralları mahkemeler açısından yol gösterici iken, uyumsuzluk konusu davanın tarafları için güvence niteliğindedir³⁶⁶.

Vergi yargısı açısından yargı mercilerinin işleyişi ile ilgili kurallar, vergi mahkemeleri ile istinaf mercii olan BİM açısından 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda, ilk derece mahkemesi ve temyiz mercii olan Danıştay açısından 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu üç mahkemenin yargılama usulü açısından uymaları gereken usul kuralları ise 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmiştir. Ayrıca İYUK'un 31. maddesinde Hukuk Usul Muhakemeleri Kanunu (HUMK) ve VUK'un uygulanacağı haller düzenlenmiştir.

Kural olarak mevzuatta düzenlenmiş usul kurallarına riayet edilmesi gereklidir. Usul kurallarının eksik hatalı uygulanması veya uygulanmaması bozma nedenidir. Ancak buradan yargılama ile ilgili yapılan her usul kuralı hatasının bozma nedeni olacağı sonucu çıkmaz. Zira bazı usul kural hataları bozmayı gerektirmeyecek -ihmal edilebilecek-nitelikte öneme haiz olabilir. Zira İYUK'un 49/2-c bendinde usul hükümlerinin uygulanmasında "kararı etkileyebilecek nitelikte" hata veya eksikliklerin bulunması bozma gerekçesi olarak açıklanmıştır³⁶⁷. Diğer bir ifade ile usul hatasının bozma nedeni olabilmesi için esasa etkili bir kural hatası olması gerekir, eğer ki usul hatası usulü etkilemeyecek nitelikte ise bu hata bozma nedeni olarak kabul edilemez.

³⁶⁵ GÖZÜBÜYÜK, (Yönetsel Yargı), s. 501.

³⁶⁶ KAPLAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 489.

³⁶⁷ KAPLAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 489. Ayrıca, "Usul kurallarına aykırılığın bozma sebebi olması için, aykırılığın verilecek kararı değiştirecek nitelikte olması gerektiği..." yönündeki karar için Bkz: İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, E:2008/1296, K: 2010/2496, 23.12.2010 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 05.05.2021).

- Usul Kurallarına Aykırı Karar Verilmesi

Dava dosyasının karar verilebilmesi adına eksiksiz bir şekilde hazırlanmış olması gerekir. Örneğin dava ile ilgili tebligatların eksik bir şekilde yapılması usul yönünden bir eksikliktir ve dosya bu haliyle tekemmül ettirilemez. İYUK'un 16. maddesine göre dava dilekçeleri ve eklerinin ve ayrıca davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilmesi gerekir. Bu tebligatlar yapılmadan ve kanunda belirtilen savunma süreleri beklenilmeden uyuşmazlık çözüme kavuşturulmuş sayılmaz³⁶⁸. Zira bu durumda çözüm için gerekli olan taraf savunmaları dosyada olmamış olacaktır. Vergi yargısında vergi mahkemelerinde ancak bu şekilde dosya tekemmül etmiş sayılır. Diğer taraftan Danıştay'da ise dosya Danıştay savcısının mütalaası alındıktan sonra tekemmül eder. Davada esasa girilebilmesi adına usul kurallarının tamamlanmış olması gerekli olduğundan bu yönde bir eksiklik İYUK'un 49/2-c bendine göre bozma sebebi sayılacaktır.

İYUK'un 17. maddesine göre vergi yargılamasında iptal davalarında Danıştay ile vergi mahkemelerinde tarafların taleplerine göre, temyiz/istinaf davalarında yine tarafların talebi olması durumunda veya ilgili maddenin 4. fıkrasına göre bu sayılanlarla bağlı kalmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebileceği açıklanmıştır. İlgili maddeye göre duruşma yapılabilmesi için taraflardan birinin talebinin veya mahkemenin duruşma kararı vermiş olması gerekir. Mahkemenin bu yönde bir kararı olmaksızın ve tarafların bu yönde talebi olmaksızın mahkemenin taraflardan birini doğrudan duruşmaya çağırması usul kuralının ihlali anlamına gelir ve bozma nedenidir³⁶⁹.

İYUK'un 20. Maddesi kapsamında mahkemenin "re'sen araştırma ilkesi" kapsamında dava konusu uyuşmazlıkla ilgili gerekli bilgi/belgenin toplanmamış olması usul kurallarına aykırıdır. Söz konusu maddeye göre dava dosyasının görüşülebilmesi için gerekli delil bilgi ve belgelerin mahkemeye araştırılıp istenmesi ve davanın taraflarının da talep edilen bu bilgi ve belgeleri eksiksiz olarak mahkemeye istenilen süre içerisinde sunmaları bir zorunluluktur. Kanunda belirtilen bu hususların

³⁶⁸ KARAVELİOĞLU, s. 954. Ayrıca örnek karar için Bkz: Danıştay 7. Dairesi, E: 2000/384, K: 2000/2854, 19.10.2000 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (E.T: 05.05.2021).

³⁶⁹ Örnek yargı kararı için Bkz: Danıştay 3. Dairesi, E: 1989/4529, K: 1989/2340, 25.10.1989 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (E.T: 05.05.2021).

yerine getirilmemiş olması dosyanın tekemmülüne engel bir durum teşkil eder ve bozma nedenidir.

Usul kurallarına aykırı olduğu gerekçesi ile bir diğer bozma kararı yargı mercilerinin ilgili kanunlarında yazılı gerekli toplanma sayılarına uyulmadan almış olduğu kararlardır. Kanunda belirtilen sayıların sağlanmadan davaların görülmesi Danıştay'ın bozma nedenidir³⁷⁰.

İYUK'un 24. maddesi “kararlarda bulunacak hususlar”ı düzenlemektedir. Madde metnine göre kararlarda;

“a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,

b) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,

c) Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,

d) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,

e) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm-tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,

f) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,

g) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,

h) Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,

ı) Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası belirtilir.”

Dolayısıyla kanunda kararda bulunması gerektiği sayılan hususların söz konusu

³⁷⁰ GÖZÜBÜYÜK, (Yönetmelik Yargı), s. 514.

kararlarda bulunmaması İYUK'un 49/2-c bendi kapsamında usul kurallarına aykırı bir durum olup Danıştay'ca bozma nedenidir³⁷¹.

11. Temyiz İncelemesi Sonucu Verilecek Kararlar

Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar İYUK'un 49. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, Danıştay temyiz incelemesi neticesinde kararı onar (doğrudan onama, gerekçesini değiştirmek suretiyle veya kararı düzelterek), bozar veya kısmen onayıp- kısmen bozar.

a. Temyiz İncelemesi Neticesinde Kararın Onanması

İYUK'un 49. maddesinin 1. fıkrasında temyiz incelemesinin onanması durumu düzenlenmiştir. İlgili fıkraya göre, Danıştay temyiz incelemesi neticesinde;

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

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

- Kararın Onanması: İlgili fıkranın (a) bendine göre, Danıştay temyizden baktığı davada usul ve maddi hukuk kurallarında (ikinci fıkrada sayılan bozma nedenleri) ve verilen kararda herhangi bir hukuka aykırılık tespit etmezse onama kararı verir.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak BİM veya Danıştay vergi dava dairesinin vermiş olduğu kararı hukuka uygun gördüğü bu durumda temyiz başvurusu tarafın temyiz talebinin uygun görülmemiş olması ilk derece mahkemesinin kararının onanmasını gerektirir ve Danıştay'ın vermiş olduğu bu kararla ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmiş olur³⁷².

- Kararın Gerekçesinin Değiştirilerek Onanması: İlgili fıkranın (a) bendinin devamına göre, Danıştay verilen kararın sonucunu hukuka uygun bulmakla birlikte,

³⁷¹ Örnek yargı kararı için Bkz: Danıştay 5. Dairesi, E:1995/2535, K:1995/2460, 25.09.1995, <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (E.T: 05.05.2021).

³⁷² YÜCE, (Vergi Yargılama Hukuku), s. 245.

mahkemece gösterilen gerekçenin doğru olmadığına veya eksik olduğuna kanaat getirirse, söz konusu kararın gerekçesini değiştirerek onar.

Yüksek mahkeme bu durumda ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmakla birlikte, söz konusu mahkeme kararının dayanağının değiştirilmesi gerektiğine hükmeder ve eksik/yanlış olduğuna kanaat getirdiği gerekçeyi de düzelterek kararı onar. Danıştay, netice itibariyle onama kararı vermiş olur ve bu şekilde ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmiş olur.

- **Kararın Düzeltilerek Onanması:** İlgili fıkranın (b) bendine göre, Danıştay temyiz incelemesi sonucunda, verilen kararda yeniden yapılmayı gerektirmeyecek nitelikte maddi(rakamsal) hata veya düzeltilmesi mümkün eksiklik/yanlışlık tespit ederse, söz konusu hata, yanlış veya eksikliği düzeltmek suretiyle kararı onar. Danıştay'ın vermiş olduğu bu kararlar ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmiş olur. Danıştay'ın bu fıkradaki düzeltme yetkisi sadece kanunda belirtilen şekliyle sınırlıdır.

b. Temyiz İncelemesi Neticesinde Kararın Bozulması

İYUK'un 49. maddesinin 2. fıkrasında temyiz incelemesinin kararı bozma durumu düzenlenmiştir. İlgili fıkraya göre, Danıştay'ın temyiz incelemesi neticesinde;

“a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması...” durumlarının herhangi birinin varlığını tespiti halinde kararı bozar.

Diğer taraftan aynı kanunun 49. maddesinin 3. fıkrasında kısmi onama-kısmi bozma durumu düzenlenmiştir. Buna göre Danıştay temyiz incelemesi neticesinde, kararın kısmen onanması ve kısmen bozulması durumunda kesinleşen kısmi kararında belirtmesi gerekir.

Danıştay'ın kısmen onadığı kısım 49. Maddenin 1. fıkrasındaki gibi kesinleşmiş olur. İlk derece mahkemesinin temyiz edilen ret/iptal kararının temyiz merciince onanması ve kesinleşmesi, kararın uygulanması açısından herhangi bir özellik arz etmemektedir. Aslında “iptal kararı” ile idari işlemin hukuki varlığı geriye yürür

biçimde ortadan kalktığından bu durum iptal kararının onanması ile devam edecektir. İlk derecede merciince verilen kararın “ret kararı” olması durumunda ise idarenin temyiz kararından sonra da uygulayacak bir yargı kararı olmayacaktır³⁷³.

Diğer taraftan davanın reddine ilişkin kararın temyiz mercii tarafından onanmış olması ve neticesinde bunun kesinleşmesi, davaya konu idari işlemin hukuka uygun olduğunun yargısal açıdan kesinleşmesi anlamına gelmemektedir. Zira idari yargıda davanın reddine ilişkin kararlar ancak tarafları bağlar ve onlar için kesin hüküm ifade eder. Aynı idari işlemin başka taraflarca uyuşmazlık konusu olarak yargıya taşınması durumunda daha önce verilen ve kesinleşen ret kararının işlemin hukuka uygunluğuna ilişkin kesin hüküm etkisi olmayacaktır. Ancak şunu belirtmek gerekir ki içtihat haline gelmiş (içtihat değişmediği ve geçerli olduğu sürece) kararlarla ilgili Danıştay’a yapılacak başvurularda tarafların temyiz taleplerinin reddedilmesi kuvvetle muhtemeldir³⁷⁴.

Kısmi onama durumunda onanan kısım ile ilgili uyuşmazlık konusu verginin takip/tahsilat işlemleri devam ettirilir. Temyiz mercii sonuç olarak geri kalan kısım için bozma kararı vermiş olmaktadır. Temyiz incelemesi üzerine verilen bozma kararı üzerine İYUK’un 50. maddesinin 1. fıkrasına göre verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren ilgili yargı mercie (Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir.) gönderilir. İlgili maddenin 2. fıkrasına göre dosyayı alan ilk derece mahkemesi öncelikle verilen kararı inceler ve bir karar verir.

12. Temyiz İncelemesi Neticesinde Verilen Bozma Kararı Üzerine Yapılacak İşlemler

İYUK’un 50. Maddesi temyiz incelemesi neticesinde verilecek kararlar ile ilgili yapılacak işlemleri düzenlemektedir. İlgili maddenin 1. fıkrasına göre, temyiz kararı, dosya ile birlikte kararı veren ilk derece yargı merciiine gönderilir. Maddenin 2. Fıkrası kapsamında dosyayı alan ilk derece mahkemesi öncelikle verilen kararı inceler ve bir karar verir.

373 TEKİNSOY, Mustafa, Ayhan, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 2, 2014, s. 10. Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/208316>, (E.T: 06.05.2021).

374 TEKİNSOY, s. 10-11.

a. İlk Derece Mahkemesinin Bozma Kararına Uyması ve Usuli Kazanılmış (Müktesep) Hak.

Vergi yargılaması açısından uyma kararı, iki şekilde karşımıza çıkabilir. Bunlardan birincisi BİM'in istinaf incelemesi neticesinde verdiği kararın Danıştay'da temyiz incelemesinde bozulması ile ikincisi Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarla ilgili verdiği kararlara karşı temyiz incelemesi sonucunda vergi dava daireleri genel kurulunda verilen bozma kararı iledir³⁷⁵. Bozma kararına uyulması durumunda ilk derece mahkemesi, temyiz merciinin vermiş olduğu bozma kararının hukuka uygun olduğu konuda temyiz mercii ile aynı görüştedir. Bu durumda dosyayı alan ilk derece mahkemesi hangi yönden bozulmuşsa, İYUK'un ilgili maddesindeki hükümler doğrultusunda inceleyerek yeni bir karar verir³⁷⁶. Verilen yeni kararlar ilgili olarak hukuki açıdan taraflar için bir fayda olması durumunda temyiz kanun yoluna gidilebilir. Temyiz merciine taşınan ilgili uyuşmazlık konusunda görevli yargı yeri tekrar Danıştay olur.

Bozma kararına uyan ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararlara karşı yapılan temyiz taleplerinin bozma kararlarının gerekçeleri ile sınırlı olmalıdır. Buna uyulmaması ve çerçevenin dışına çıkılması durumunda verilmiş olan kesin hüküm hiçe sayılmış olacak ve ayrıca usul ekonomisi ve yargılanmada adalet ilkesi kapsamında yargılanmada olması gereken süre, basit, hızlı ve en az maliyetle yargılanma hakları da ihlal edilmiş olacaktır³⁷⁷. Anayasa'nın 141. maddesi de bunu öngörmektedir. İlgili maddeye göre yargı mercilerince yürütülecek davaların en az sürede ve hızlı bir şekilde sonuçlandırılması bu mercilerin bir görevidir.

Usuli kazanılmış (müktesep) hak, davalarda yargı merciinin veya uyuşmazlık konusu tarafların icra ettikleri bir usul işlemi ile taraflardan biri lehine, diğeri aleyhine ortaya çıkan ve uyulması zorunlu olan hak olarak tanımlanmaktadır³⁷⁸. Bozma kararlarından doğan usuli kazanılmış haklar; bozma kararının dışında kalan hususlarla ilgili olan ve bu karara uyulması sonucu ortaya çıkan haklar olarak ikiye ayrılır³⁷⁹.

³⁷⁵ ÇAĞLAYAN, (İdari Yargılama Hukuku), s. 810.

³⁷⁶ BAYRAKLI, s. 181.

³⁷⁷ ÖZTÜRK, İlhami, "İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usulî Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, s. 1033.

³⁷⁸ KURU, (Hukuk Muhakemeleri Usulü), s. 4737.

³⁷⁹ KURU, (Hukuk Muhakemeleri Usulü), s. 4763.

Bu hak idari/vergi yargılama hukukumuzda içtihatlarla yer edinmiştir. Önceleri Yargıtay hukuk daireleri, hukuk genel kurulu ve içtihatları birleştirme kurulu kararlarıyla kabul edilmiş, sonra Danıştay daireleri, idari ve vergi dava daireleri genel kurulu kararlarıyla desteklenerek usul hukukun temel ilkelerinden birisi olmuştur. Ayrıca, bu hakka hem bozma kararına uyan BİM ve hem de yeni kararın temyiz incelemesini yapan Danıştay uymak durumundadır³⁸⁰.

İdari yargılama hukukunda varlığı tartışılan usuli kazanılmış hak, İYUK'un 50. maddesinin 4. fıkrası 50/4'e 6545 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile aslında yasal bir statü kazanmıştır. İlgili fıkra göre, ilk derece mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uyarırsa ilgili kararın temyiz incelemesi bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılacaktır.

b. İlk Derece Mahkemesinin Bozma Kararına Karşı Kararında İsrar Etmesi

Kararı veren ilk derece yargı mercii bozma kararına uyabileceği gibi, İYUK'un 50. maddesinin 3. fıkrasına göre ısrar (direnme) kararı da verebilir. Yani kendi kararın doğru ve hukuka uyum olduğu gerekçesiyle bozma kararına uymayıp kararında direnebilir. Bu ilk derece mahkemelerine kanunun verdiği bir hak ve yetkidir.

İYUK'un 49/4., 50/3. ve 50/5. madde/fıklarından anlaşılacağı üzere, bozma kararında direnme, BİM'in istinaf mercii olarak bakmış olduğu davalarda verdiği kararına karşı Danıştay'ın temyiz mercii olarak bozma kararı vermesi durumunda söz konusudur. Buna göre, Danıştay'ın ilk derece yargı mercii olarak baktığı davalara karşı Danıştay vergi dava daireleri genel kuruluna temyiz incelemesi için yapılan talep ile ilgili kurulun verdiği bozma kararına karşı ısrardan (direnme) söz edilemez.

İlk derece mahkemesinin bozma kararına karşı, kararında ısrar etmesi durumunda, ısrar kararında ilk kararıyla aynı hüküm ve gerekçelerle (gerekçesini güçlendirmesinde bir sakınca yoktur.) direnmesi gerekir. Bunun aksi yeni bir karar anlamına gelir ve ısrar kararı olarak değerlendirilemez. Nitekim bu durum Danıştay'ın içtihatlarında yer almaktadır³⁸¹.

³⁸⁰ KARAVELİOĞLU, s. 1589.

³⁸¹ Örnek içtihat kararı için Bkz: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:1986/23, K: 1987/1, 30.01.1987 Tarihli Karar, <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (E.T: 05.05.2021).

Maddenin 5. fıkrasına göre BİM kararında ısrar ederse, ısrar karar üzerine temyiz kanun yolu talebi mümkündür. Bu talep vergi yarılaması açısından Danıştay vergi dava daireleri genel kurulunca incelenerek karara bağlanır. Kurulun verdiği karara uyulması zorunludur. Kurul bozma veya onama kararı verebilir. Vermiş olduğu her türlü kararda kurul ilk derece mahkemesinin kararında yer alan gerekçelerle bağlı olmayıp, kendi gerekçesine göre karar verir.

13. Vergi Yargılamasında Temyizden Vazgeçme

Vergi yarılamasında temyizden vazgeçmek mümkündür. Ancak temyizden vazgeçmeden bahsedebilmek için ortada nihai bir kararın olması gerekir. Mahkemenin nihai kararından sonra, uyuşmazlığın tarafları, temyiz kanun yoluna başvurmadan önce veya temyiz kanun yoluna başvurduktan ve fakat temyiz merciince karar verilmeden önce temyiz talebinden vazgeçebilirler. Bu durumda ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmiş ve taraflar da verilen karara razı olmuş olacaktırlar.

Uyuşmazlık konusu tarafların temyiz taleplerinden vazgeçmesi ancak bir dilekçe ile mümkündür. Temyiz talebinden vazgeçecek taraf, BİM'e veya ilk derece mahkemesi olarak Danıştay dava dairesine vereceği bir dilekçe ile bu haklarından vazgeçebilirler. Taraflarca veya temyiz talebinden vazgeçmeye yetkili olması şartıyla vekil/temsilcilerin de başvuru adına dilekçeyi imzalaması mümkündür³⁸².

III. VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARINDA YAŞANAN SORUNLAR

Vergi, günümüz modern anlayışı çerçevesinde kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının yanında ve hatta belki bundan da fazla önemli bir şekilde gelir adaletinin ve gelirin dengeli bir şekilde yeniden dağılımının sağlanması, maliye politikalarının uygulanabilmesi amaçlarına hizmet etmektedir. Böylesine kilit bir noktada yer alan verginin denetimi oldukça büyük bir önem arz etmektedir. Zira etkin bir vergi denetimi beraberinde verginin etkinliğini arttıracak, bu da sosyal ve ekonomik dengenin sağlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

Vergi denetimi kavramı, denetimi gerçekleştiren organların hukuki statüsüne göre vergilerin idari denetimi, yargısal denetimi ve yasama denetimi şeklinde üç yolla

³⁸² KARAKOÇ, (Genel Vergi Hukuku), s. 719-720.

gerçekleşmektedir. Vergilerin idari aşamada denetimi VUK’nda yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama başlıkları altında dört (4) yola gerçekleşmektedir.

Bilindiği üzere, Anayasamızın (AY) “Vergi ödevi” başlıklı 73’üncü Maddesinde “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” Hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla verginin yasama denetimi de mevcut olacak olup söz konusu denetim, vergi kanunları ile bütçe kanunu tasarının görüşüldüğü sırada meclis alt komisyonlarında gerçekleştirilecektir. Ayrıca ilgili kanun tasarısının TBMM Genel Kurulu’nda görüşülmesi sırasında da verilen gensoru, önerge, meclis araştırması vb. yöntemlerle de yasama denetimi gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Verginin yargısal denetimi ise vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi (AYM) nezdinde gerçekleştirilmektedir.

İdareye vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde yetki veren kanun hükümleri ile idarenin kanunlarla Anayasa’ya uygun verilmiş bir yetki olmamasına rağmen yaptığı vergiye ilişkin düzenlemeler, Anayasa Mahkemesi ve idari yargı organları tarafından hukuka uygunluk denetimine tâbi tutulacaktır³⁸³.

Vergi kanunlarının Anayasa’ya uygunluğunun yargısal denetimi, Anayasa Mahkemesi tarafından yerine getirilirken vergi uygulamalarının dayanakları yasal düzenlemelere uygunluğu ile vergi incelemelerinin maddi yönden eksiklikleri hakkında yargısal denetim ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri nezdinde gerçekleştirilmektedir. Vergi mahkemesinin kararları ise bu noktada ikincil olarak olağan kanun yolları istinaf ve temyiz yargılamasına konu edilmektedir. Bu noktada Bölge idare mahkemeleri istinaf müessesesi, Danıştay ise temyiz mercii olarak Türk vergi yargısında görevlendirilmiştir.

Vergi yargısı genel anlamda idari yargı altında düzenlenmiş olduğundan literatürde yer alan çalışmalar daha çok idari yargının sorunları üzerine odaklanmışlardır.

³⁸³ TAYLAR, Yıldırım, “*Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi*”, ile ://C:/Users/term35/Downloads/Vergi%20Borcu%20__li__kisinin%20Pasif%20S__jesi%20Olarak%20Birey%20ve%20Vergilendirme%20Yetkisinin%20Bireyin%20Hak,%20__zg__rl__k%20ve%20__devlerine%20Etkisi[%23588631]-756242.pdf, (22.07.2021).

Tezimizin bu bölümünde Türk vergi yargısında olağan kanun yolları istinaf ve temyiz sürecinde yaşanan sorunlar üzerinde durulmuştur. Bu noktada muhtemel sorunlar üzerinde tarafımızca yapılan değerlendirmelere istinaf ve temyiz için birlikte yapılmış söz konusu olağan kanun yollarında mevcut vergi yargısının sorunlarına kısaca değinilmiş ve bunlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

IV. TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARINDA YAŞANAN SORUNLAR VE BUNLARA GETİRİLEN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Anayasamızda hâkim ve savcılık mesleğini teminat altına alan düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda, AY md. 138'e göre hiçbir makam, merci veya kişi, görülmekte olan bir davayla ilgili olarak yargıçlara buyruk, talimat ve genelge veremeyeceği, bu noktada yargıçların, vicdani kanaatlerine göre serbestçe karar verecekleri belirtilmiştir. Devam eden 139'uncu madde düzenlemesinde ise hâkim ve savcılar azlolunamayacağı, kendileri istemedikçe Anayasa'da gösterilen yaştan önce (65 yaş) emekliye ayrılamayacakları; bir mahkemenin veya bir kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınamayacakları, hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan AY md. 159'da ise hakimlerin bağımsızlık ve teminat ilkelerine zarar vermesi muhtemel düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu hükme göre HSK üyelerinin, üç üyesi birinci sınıf olup, birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş adli yargı hâkim ve savcıları arasından, bir üyesi birinci sınıf olup, birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş idarî yargı hâkim ve savcıları arasından Cumhurbaşkanınca; üç üyesi Yargıtay üyeleri, bir üyesi Danıştay üyeleri, üç üyesi nitelikleri kanunda belirtilen yükseköğretim kurumlarının hukuk dallarında görev yapan öğretim üyeleri ile avukatlar arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından dört yıl için seçilir ve Kurul'un başkanı da Adalet Bakanı'dır. Ayrıca, kurulda Adalet Bakanlığı müsteşarı da bulunmaktadır ve Kurul'un doğal üyesidir. Unutulmaması gerekir ki vergi yargısında önemli bir konumda olan yargıçların teminatı ile yakından yakına ilgili olan böylesi bir kurulun teşkil edilmesinde yürütme erkinde yer alan Adalet Bakanı ve Müsteşarın bu kurulun teşkilinde yer alması md. 139 ile çelişmektedir.

Yine AY md. 144'te “*Adalet hizmetleri ile savcuların idarî görevleri yönünden Adalet Bakanlığınca denetimi, adalet müfettişleri ile hâkim ve savcı mesleğinden olan iç denetçiler; araştırma, inceleme ve soruşturma işlemleri ise adalet müfettişleri eliyle yapılır. Buna ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm de yine yürütme organında yer alan Adalet Bakanlığı'nın adalet hizmetlerini denetleyecek kişilerin Adalet Bakanlığı'nca gerçekleştirilmesi kanaatimce yargı tarafsızlığını zedeleyen bir diğer etken olmaktadır.

AY md.159/6'ya göre Adalet Bakanlığı nezdinde çalışacak hâkim ve savcuların kendilerinin de rızalarının alınması kaydıyla atamalarının yapılmasıdır. Kanaatimce bu da yine beraberinde bazı siyasi kaygıları getirmektedir. Buna göre merkezde çalışacak hâkim ve savcılar siyasi bir hegemonya altında kalabilecektir.

Diğer taraftan AY md. 159/10'da “*Kurulun meslekten çıkarma cezasına ilişkin olanlar dışındaki kararlarına karşı yargı mercilerine başvurulamaz.*” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hüküm 2010 yılındaki referandumla Anayasaya eklenmekle beraber yeterli bir düzenleme olduğunu söyleyebilmek maalesef güçtür. Zira Kurulun meslekten çıkarma dışında verilen kararlar için yargı nezdinde itiraz edilemeyecektir. Bu hüküm de kanaatimce idari yargıçlar ve dolayısıyla vergi yargısındaki görevli yargıç ve savcılar için teminat ilkesi noktasında birtakım sıkıntıları beraberinde getirmektedir.

Söz konusu kararlara itirazın yargı nezdinde itirazının mümkün olmaması beraberinde bir diğer sorunsalı getirmektedir. İç yargı yollarını tüketmiş olan söz konusu kararlara itiraz eden kişilerin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuracakları aşıkardır. Bu da AIHM de ülkemiz aleyhine açılmış olan davalar yükününde bir artışa sebep olacak ve uluslararası alanda itibar kaybı söz konusu olacaktır.

Adli ve idari yargıda yaşanan söz konusu sorunlar ortak olup tezimizin bu bölümünden itibaren spesifik olarak Türk vergi yargısında olağan kanun yollarında sorun teşkil eden hususlara açıklık getirilecektir.

A. Danıştay'ın İş Yükünü Azaltmak Amacıyla Getirilen İstinaf Mahkemelerindeki İş Yüğü Sorunu

2577 sayılı yasada 6545 s. Kanun ile gerçekleşen değişiklikler kapsamında yeni

düzenlenen istinaf müessesesinin getirilişindeki asıl gaye, içtihat makamı olarak esas fonksiyonunun hukuki görüş bildirme olan ve karşılaşılan kanuni çözümsüzlüklerde, hukuk yaratma kudretine sahip temyiz mercii Danıştay'ın bakmakta olduğu dava sayısını azaltmak suretiyle iş yükünü azaltmak olduğu tezimizin üst kısımlarında defaten belirtilmişti.

Ancak günümüzde vergi yargısında istinaf mahkemeleri üzerinde ciddi iş yükünün bulunduğu ve bu noktada mevcut iş yükünün hak mahrumiyetlerine sebep olduğu görülmektedir. Peki bu durum karşısında, istinaf mahkemeleri, mezkur kanunun getiriliş amacına ne derece hizmet etmiştir.

Bu düşüncemizi tahlil etmek açısından bu bölüm altında, istinaf öncesi ve sonrası dönem için T.C. Adalet Bakanlığı Adalet Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından en son yayımlanan “2019 Adalet İstatistikleri” yayınında mevcut veriler dikkate alınarak, 2012-2019 dönemleri arası referans aralığı olarak kabul edilmiştir.

Bu noktada 2012-2019 dönemleri arasında;

Vergi Mahkemeleri ile istinaf mahkemeleri ve temyiz makamı Danıştay'a gelen dosya sayıları ile bu mahkemelerdeki dosya bakma sürelerine ilişkin aşağıda mevcut tablolar arasında korelasyon kurularak yorumlamalarda bulunulmuş ve gerçek durum hakkında bilgi edinmeye çalışılmıştır.

Söz konusu çalışma yapılırken her ne kadar vergi mahkemeleri esas alınsa da istinaf mahkemeleri ile temyiz makamı Danıştay nezdindeki istatistik veriler, idari & vergi davası ayırımı yapılmaksızın gerçekleştirilmiştir.

TABLO-13: 2012-2019 Dönemleri arası, Vergi Mahkemeleri Dosya Sayıları ve Dosya Bakma Süreleri

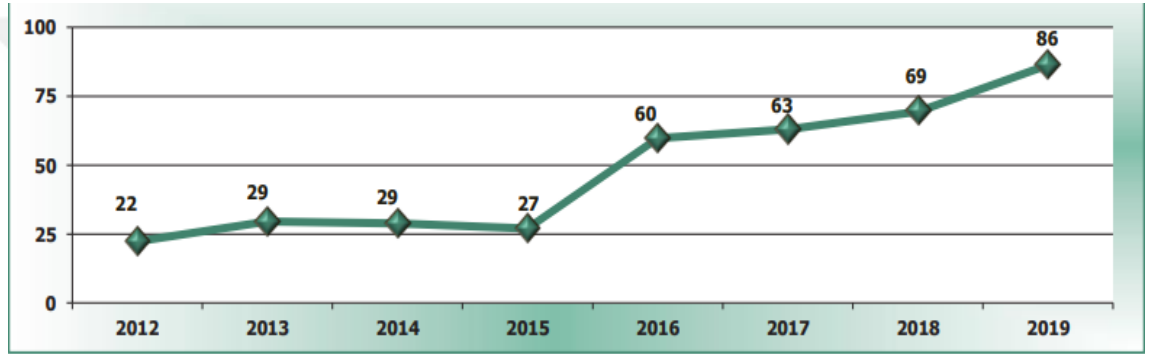
Yıllar	Gelen					Yıl İçinde Karara Bağlanan	D (*)	Bir Sonraki Yıla Devreden	Temizlenme Oranı % (**)	Reel Çalışma Oranı % (***)	Ortalama Görülme Süresi, Gün
	Geçen Yıllan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	D (*)						
2012	33 661	97 180	5 542	136 383	100	100 919	100	35 464	103,8	74,0	122
2013	53 251	109 141	6 291	168 683	124	103 509	103	65 174	94,8	61,4	195
2014	47 382	96 036	5 240	148 658	109	102 128	101	46 530	106,3	68,7	166
2015	46 531	98 667	5 476	150 674	110	108 242	107	42 432	109,7	71,8	151
2016	42 432	104 410	5 729	152 571	112	110 519	110	42 052	105,9	72,4	138
2017	42 053	95 749	5 345	143 147	105	94 112	93	49 035	98,3	65,7	168
2018	49 034	90 973	7 483	147 490	108	116 042	115	31 448	127,6	78,7	135
2019	31 447	101 804	7 698	140 949	103	101 411	100	39 538	99,6	71,9	121

Vergi Mahkemesine gelen dosya sayıları önem arz etmektedir. Zira değerlendirmemizin başlangıcını teşkil etmektedir. Tablo incelendiğinde; gelen dosya sayısının 168 683 dosya ile en fazla 2013 yılında, 136 383 dosya ile en az 2012 yılında olduğu görülmüştür. Reel çalışma oranına bakıldığında, 2012 yılında gelen dosyaların %74,0'ı, 2013 yılında gelen dosyaların %61,4'ü yıl içinde karara bağlanırken, 2019 yılında bu oranın %71,9 olduğu görülmüştür. Temizlenme oranı incelendiğinde, 2013 yılında en düşük oranla %94,8, 2019 yılında ise %99,6 olduğu görülmüştür.

2012-2019 yılları itibarıyla vergi mahkemeleri ortalama görülme sürelerinde, bir önceki yıla göre en fazla artışın 73 gün ile 2013 yılında, en fazla düşüşün 33 gün ile 2018 yılında olduğu görülmüştür. 2019 yılında ise ortalama görülme süresinin bir önceki yıla göre 14 gün azalarak 121 gün olduğu görülmüştür.

TABLO-14: 2012-2019 Dönemleri arası, Bölge İdare Mahkemeleri Dosya Sayıları ve Dosya Bakma Süreleri

Yıllar	Gelen				Yıl İçinde Karara Bağlanan	D (*)	Temizlenme Oranı % (**)	Reel Çalışma Oranı % (***)	Bir Sonraki Yıla Devreden	Ortalama Görülme Süresi, Gün
	Geçen Yıllan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	D (*)						
2012	6 766	111 816	118 582	100	111 518	100	99,7	94,0	7 064	22
2013	7 060	148 908	155 968	132	139 426	125	93,6	89,4	16 542	29
2014	16 541	157 154	173 695	146	164 452	147	104,6	94,7	9 243	29
2015	9 243	181 045	190 288	160	172 959	155	95,5	90,9	17 329	27
2016	17 372	232 114	249 486	210	195 772	176	84,3	78,5	53 714	60
2017	53 706	262 696	316 402	267	275 836	247	105,0	87,2	40 566	63
2018	40 565	221 961	262 526	221	218 187	196	98,3	83,1	44 339	69
2019	44 322	221 407	265 729	224	207 300	186	93,6	78,0	58 429	86



Tablo incelendiğinde; gelen dosya sayısının 316 402 dosya ile en fazla 2017 yılında, 118 582 dosya ile en az 2012 yılında olduğu görülmüştür. Reel çalışma oranına bakıldığında, 2012 yılında gelen dosyaların %94,0'u, 2013 yılında gelen dosyaların %89,4'ü yıl içinde karara bağlanırken, 2019 yılında bu oranın %78 olduğu görülmüştür. Temizlenme oranı incelendiğinde, 2016 yılında en düşük oranla %84,13, 2019 yılında ise %93,6 olduğu görülmüştür.

Dikkat edilecek olursa münhasıran 2016-2019 yılları arasında açılan davalar azalmaktadır. Elbette bunda çıkarılan af kanunlarının etkisi söz konusudur. Aşağıda 2016-2019 yılları arasında çıkarılan af kanunları belirtilmiştir.

- 2016 yılında çıkarılan 6736 Sayılı Kanun: Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun,
- 2017 yılında çıkarılan 7020 Sayılı Kanun: Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılmasına Hakkında Kanun
- 2018 yılında çıkarılan 7143 Sayılı Kanun: Bazı Alacakların Yeniden

Yapılandırılması Hakkında Kanun ve

- 2019 yılında çıkarılan 7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Görüleceği üzere her yıl vergi affı şeklinde alacakların yapılandırılmasına ilişkin af kanunu çıkarılırken çoğunda derdest olan uyuşmazlık konusu vergi tarhiyatlarından vazgeçilmesi şartıyla avantajlı yapılandırma hükümlerine yer verilmişti.

Açıklanan gerekçelerle bu dönem arlığında vergi mahkemeleri nezdinde açılan dava sayılarının düşmesinin istinaf mahkemeleri ile Danıştay'a taşınan dosya sayılarında da görülmesi gerekmektedir.

Oysa istinaf mahkemelerinde açılan dava sayılarının 2016-2019 yılları arasında sürekli arttığı görülmektedir. Buna mukabil yukarıdaki grafikte yer alan ve bölge idare mahkemelerinde bulunan dosyaların ortalama görülme sürelerinin yine 2016-2019 yılları itibarıyla incelendiğinde inceleme süresinin arttığı, 2012 yılında 22 gün olan bu sürenin 2016 yılında 60 gün olduğu ve 2019 yılına gelindiğinde ise 86 gün olduğu görülmektedir. Dolayısıyla artan dosya sayıları dava dosyalarının istinaf merciinde görülme süresini de artırmış bu durum da bir sonraki yıla devreden dosyaların artmasına sebep olmuştur.

2577 sayılı yasada 6545 s. Kanun ile Danıştay'ın iş yükünü azaltmak için getirilen istinaf mahkemelerinin iş yükünün arttığı net olarak görülmekteyken bu durumun Danıştay'a bir fayda sağlayıp sağlamadığı, hedeflenen amaca hizmet edilip edilmediği ise Danıştay'a ilişkin aşağıdaki istatistiki verilerin yorumlanması neticesinde belirlenecektir.

TABLO-15: 2012-2019 Dönemleri arası, Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları ve Dosya Bakma Süreleri

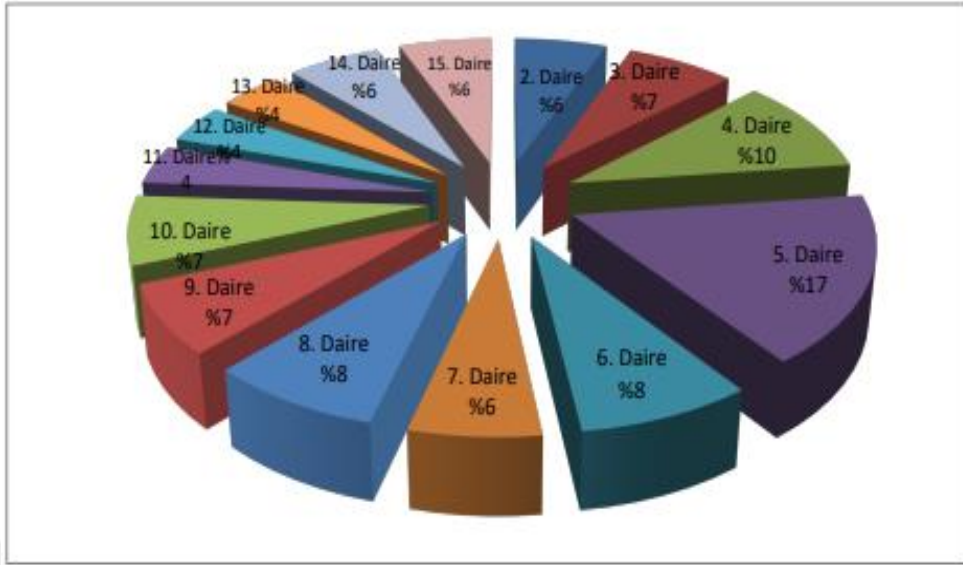
Yıllar	Gelen			D (**)	Yıl İçinde Çıkan	Bir Sonraki Yıla Devreden	Temizlenme Oranı % (***)	Reel Çalışma Oranı % (****)	Ortalama Görülme Süresi, Gün
	Geçen Yılandan Devren Gelen	Yıl İçinde Gelen	Toplam						
2012(*)	206 758	141 132	347 890	100	138 627	209 263	98,2	39,8	535
2013	208 907	146 624	355 531	102	165 501	190 030	112,9	46,6	460
2014	190 047	140 885	330 932	95	140 815	190 117	100,0	42,6	486
2015	190 117	185 729	375 846	108	182 141	193 705	98,1	48,5	376
2016	193 705	267 831	461 536	133	197 382	264 154	73,7	42,8	354
2017	264 154	85 438	349 592	100	143 604	205 988	168,1	41,1	739
2018	206 030	96 346	302 376	87	137 430	164 946	142,6	45,5	571
2019	164 966	106 804	271 770	78	132 447	139 323	124,0	48,7	458

Yıl	Ortalama Görülme Süresi, Gün
2012(*)	535
2013	460
2014	486
2015	376
2016	354
2017	739
2018	571
2019	458

İstinaf mahkemelerinin, 6545 s. Kanun ile öngörülen amaca hizmet etmek üzere faaliyet geçtiği 2016-2019 dönemleri arasındaki iş yükünün artışına karşın Danıştay'da görülen dosya sayılarına baktığımızda, dosya sayılarının azaldığı görülmektedir. Buna bağlı olarak bir sonraki yıla devreden dosya sayısı ile dosya bakma süreleri de azalmaktadır. Bu noktada, 15 Temmuz 2016 darbe girişimi nedeniyle 2017 yılı verilerinin değerlendirmeye elverişli değildir; zira bu dönemde kamuda ciddi oranda tasfiyeler yaşanmıştır.

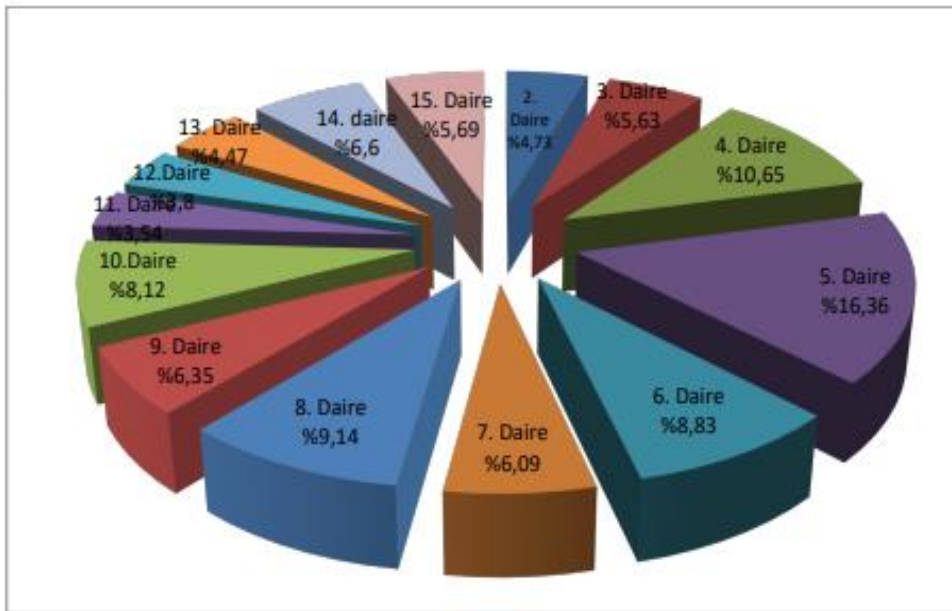
Danıştay dava dairelerinin 2016, 2017 ve 2018 yılları itibariyle iş yüklerindeki payları belirten diyagramlara, hipotezimizi desteklemesi açısından aşağıda yer verilmiştir. Bu noktada söz konusu veriler vergi dava daireleri açısından

değerlendirilmiştir.



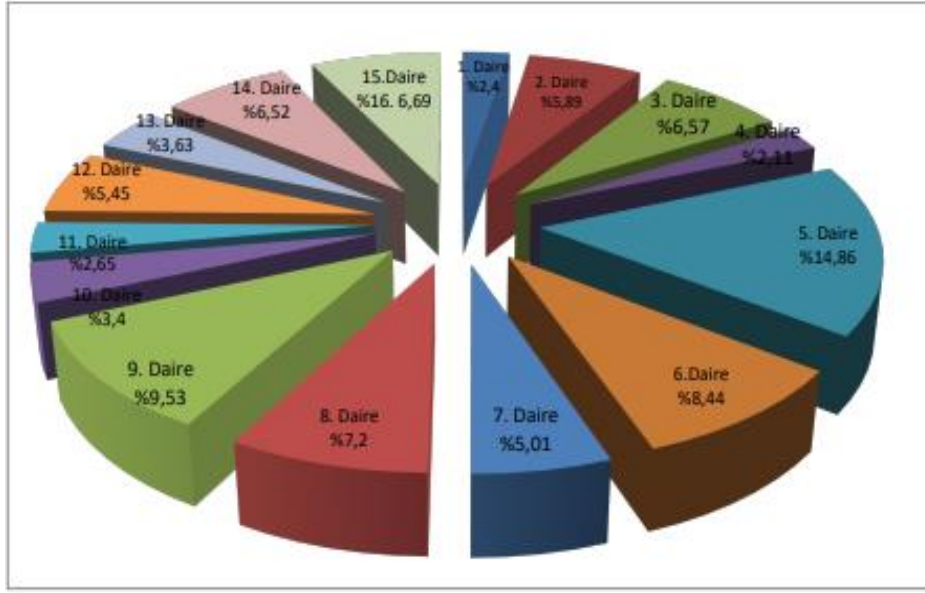
Şekil-3: Danıştay Dava Dairelerinin İş Yüğü Payı (2016)

Kaynak: https://danistay.gov.tr/upload/17_03_2017_123330.pdf (Erişim Tarihi: 21.04.2021).



Şekil-4: Danıştay Dava Dairelerinin İş Yüğü Payı (2017)

Kaynak: https://danistay.gov.tr/upload/17_03_2017_123330.pdf (Erişim Tarihi: 21.04.2021).



Şekil-5: Danıştay Dava Dairelerinin İş Yükü Payı (2018)

Kaynak: https://danistay.gov.tr/upload/17_03_2017_123330.pdf (Erişim Tarihi: 21.04.2021).

Bilindiği üzere Danıştay Dava Dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesidir. 2016, 2017, 2018 yıllarına ilişkin söz konusu diyagramlar 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.

Görüleceği üzere, ilk derece mahkemeler ile istinaf ve temyiz mercilerinin 2016-2019 yıllarına münhasır yukarıda yer alan dosya sayıları ve bakma sürelerine ilişkin istatistikler, Danıştay'ın iş yükünün azaltacağı düşüncesiyle ilk defa 2016 yılında faaliyete geçen istinaf mahkemelerinin, Danıştay'a intikal eden dosya sayılarının azalmasına katkı sağladığı dolayısıyla Danıştay'ın temyizen karara bağladığı iş yükünü azalttığı açıkça görülmüştür.

B. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Verilişindeki Güçlükler

Bilindiği üzere ilk derece veri mahkemesinde tarhiyata konu matrahın dava konusu

edilmesi ile birlikte vergi tahakkuk etmesi engellenmekte dolayısıyla yürütmenin durdurulması ayrıca talep olunmamakta iken ilk derece mahkeme kararının olağan kanun yolları istinaf ve temyiz başvurularına taşınması durumunda ise ayrıca yürütmenin durdurulması, kanaatimce haksız ve hatalı tarhiyata ilişkin doğacak zararın önlenmesi açısından önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yürütmenin durdurulması kararı idari işlemin icraîliğini dava sonuçlanıncaya kadar askıya almaktadır.³⁸⁴ Dolayısıyla idarenin bu karar üzerine idari işlemin icrasına devam etmemesi gerekir. Davalı idare, süresinde yapmış olduğu bu başvuruya karşın, vergi mahkemesince dava konusu idari işlemin (kısmen veya tamamen) iptali yönünde verilen kararın gereklerine uygun olarak gecikmeksizin idari işlem tesis etmek veya eylemde bulunmak ayrıca işlem nedeniyle doğmuş olan tüm hüküm ve sonuçların giderilmesini zorunluluğunu da yükleyebilir.

Bu durumda istinaf veya temyiz başvurusunda bulunulması, bu başvurulara konu kararın gereklerine uygun olarak idari işlem tesis etme veya eylemde bulunma konusunda İYUK'un 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen zorunluluğu ortadan kaldırmayacaktır.

Yürütmenin durdurulması kararı AY 125/5 ve İYUK'un 27. maddesinde belirtilen koşulların birlikte varlığı halinde verilebilecektir. Buna göre, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu şartların birlikte var olması durumunda, gerekçesi de açıklanarak yürütmenin durdurulmasına karar verilebilecektir³⁸⁵. Bu iki koşulun bir arada bulunması durumunda yargıç zaten iptal kararı vereceğinden yürütmenin durdurulması kurumunun bir anlamı da kalmayacaktır³⁸⁶.

Vergi yargısının da idari yargının çerçevesi içinde değerlendirildiğini göz önünde bulundurursak vergilerin yürütülmesinin durdurulmasının neredeyse iptalle birlikte gerçekleştirilmesi yürütmeyi durdurmayı anlamsız kalmakta mükelleflerin hakları

³⁸⁴ YILMAZOĞLU, Yunus, Emre, “Yürütmenin Durdurulması Kararının Uygulanmamasının Hak Arama Hürriyetine Etkisi” <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/316308>, (22.04.2021).

³⁸⁵ Ş. Cankat TAŞKIN, “İdari Yargının Güncel Sorunları ve Yargı Kararlarının Uygulanması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 71, 2007, s.307.

³⁸⁶ Ramazan ÇAĞLAYAN, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, 3. Baskı, 2004, s. 208.

zarar görebilmektedir.

Anayasa Mahkemesi yürütmenin durdurulması kararının icrasının ertelenmesini hak arama özgürlüğünü olumsuz etkileyen bir müdahale olarak öngörmüştür. Anayasa ve yasada düzenlenen yürütmenin durdurulmasına ilişkin koşullar yürütmenin durdurulması kurumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum kişilerin hak ve menfaatlerinin korunmasını güçleştirmektedir. Bu yüzden mahkemeler yasanın ve anayasanın açık hükmüne rağmen, bu hükümlere aykırı kararlar vermektedir. Bu koşulların yeniden gözden geçirilerek, yapılacak bir değişiklikle, iki koşuldan birinin varlığının yürütmenin durdurulması kararı verebilmek için yeterli sayılmalıdır³⁸⁷.

Erkut, yürütmenin durdurulması kararlarının çok geç verildiğinden hareket ederek; davanın açılmasının, özellikle temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin idari işlemler bakımından kendiliğinden işlemin yürütmesini durdurması yönünde, halen Alman Hukuku'nda uygulanmakta olan bir yasal düzenlemeye gitmenin uygun olacağını belirtmektedir. Yine yazara göre, bu sisteme geçilme bile Fransa'da 2000 yılından beri uygulanmakta olan "refere" yargıç sistemi sorunu çözecektir³⁸⁸.

Fransız Sitemindeki yargıç, davanın açılmasıyla birlikte mahkemece yetkilendirilmekte ve dava konusu işlemin uygulanması durumunda belli hakların kullanılmasında telafisi güç ya da olanaksız sonuçların ortaya çıkabileceğine kanaat getirirse, başvurudan itibaren 48 saat içerisinde idari işlemin uygulamaya konulmasını durdurma ve idareye işlemi uygulamaması için talimat vermektedir³⁸⁹.

C. Vergi Yargılamasında Delil Sisteminin İYUK'TAN Ziyade HUMK Hükümlerine Dayandırılması

Vergi yargılamasına konu edilen vergi uyuşmazlıkları, İYUK'da yer almış hükümlere göre çözümlendirilirken, vergi yargılama hukukunda delil konusunu İYUK ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemeleri içinde ele almak gerekir.

Zira, İYUK'un 3'üncü maddesinde delillerin dilekçede gösterilmesi, 31'inci maddesinde ise delillerin tespitinde 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun

³⁸⁷ ÇAĞLAYAN, (Ramazan, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması), s. 208, s.211.

³⁸⁸ ERKUT, Celal, "İdari Yargı Reform Çalışmaları, Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı", Profesörlük Çalışması, s. 321.

³⁸⁹ CANKAT, s. 309.

(HMK) uygulanacağı, devam eden 58'inci maddesinde ise idari dava açıldıktan sonra delil tespitinin nasıl yapılacağı belirtilmiştir.

Genel anlamda deliller, kesin deliller ve takdiri deliller olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kanuni deliller olarak nitelendirebileceğimiz kesin deliller, mahkemenin doğruluğuna inandıktan sonra üzerinde herhangi bir takdir yetkisini kullanamayacağı ve doğrudan bu delillere dayanarak karar vereceği delillerdir. Vergi yargısında da oldukça önemli yere sahip olan kanuni delillerin mülga 1086 sayılı Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu (HUMK)³⁹⁰'da yer alması sistematik açıdan eksiklidir. Mülga HUMK'da yer alan delil sistematığına ait hükümlerin İYUK'da ayrı bir madde altında tanzim edilmesi gerekliliği yadsınamaz bir gerçektir. Zira idari yargı ve medeni yargı birbirinden farklı argümanlara dayanmakta ve farklı alanları oluşturmaktadırlar. Ancak kesin delillerin mülga HUMK madde 237'de kesin hüküm, madde 286'da senet ve madde 377'de yemin olarak düzenlendiği görülmektedir³⁹¹.

Kural olarak delil değerlendirme ilkeleri ve yargılamayla ilgili diğer muhakeme ilkeleri istinafta da geçerlidir. Ancak belirtelim ki istinaf mahkemesinde muhakemenin sözlülüğü ve doğrudan doğruluk ilkelerinin uygulanması mutlak değildir. Bu ilkeler ancak geniş anlamda istinafın benimsendiği (klasik istinaf) ülkeler bakımından ilk derece mahkemesindeki gibi uygulanabilir. Çünkü bu sistemde ilk derecedeki yargılama büyük ölçüde tekrarlanmaktadır. Aslında geniş anlamda istinafta dahi ilk derece yargılamasının tam anlamıyla bir tekrarı yapılmamaktadır. Buna karşın dar anlamda istinafın benimsendiği sistemlerde istinafta kontrol muhakemesi yapılmaktadır.³⁹²

Bu nedenle dar anlamda istinaf sisteminin benimsendiği ülkelerde belirtilen ilkeler ilk derece mahkemeleri bakımından mutlak olarak uygulanması gerekirken, istinaf mahkemesi bakımından sınırlı olarak uygulanmaktadır. Bizim sistemimiz dar anlamda istinaf sistemidir. Bu nedenle istinaf hâkimlerinin mutlaka her delil ile doğrudan temas kurmaları zorunlu olmayıp, ancak hatalı bulunduğu için tekrarlanan veya istinafta ilk

³⁹⁰ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde 12 Ocak 2011'de kabul edilen ve 1 Ekim 2011'de yürürlüğe giren 6100 sayılı kanundur. 18 Haziran 1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nu yürürlükten kaldırdı.

³⁹¹ Detaylı bilgi için Bkz: ASLAN, Memduh, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2008.

³⁹² KUNTER, Nurullah/YENİSEY, Feridun/NUHOĞLU, Ayşe, Ceza Muhakemesi Hukuku, 14.Basım, İstanbul 2005. s. 1296.

kez sunulan deliller bakımından bu ilkeler uygulanabilecektir. Tekrarlanmasına gerek bulunmayan delillerin tutanaklardan okunarak öğrenilmesinde bir sakınca bulunmayacaktır.³⁹³ İstinaf yargılamasında da AİHS'nin 6. maddesindeki garantilerin kural olarak tanınması gerektiği AİHM tarafından kabul edilmektedir. Ancak, kimi ülkelerdeki farklı sistemlere bağlı olarak istinafta delillerin sınırlı olarak ele alınması, hâkimin her delile doğrudan temas etmek zorunda bulunmaması biçimindeki uygulama AİHM tarafından da uygun görülmekte, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği düşünülmemektedir.³⁹⁴



³⁹³ KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, 14.B., s. 1300.

³⁹⁴ GÖKCAN, Hasan Tahsin, “İstinaf Yasa Yolunda İspat ve Delilleri Değerlendirme Esasları”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Temmuz 2012, S.10, s. 450.

SONUÇ VE ÖNERİLERİMİZ

Vergi mükellefleri ile amme alacaklısı konumundaki vergi idaresi arasında vergilendirmenin (verginin doğuşu, tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil) her aşamasında doğabilecek vergi uyuşmazlıklarının çözümü, idari ve yargı yolu olmak üzere iki yolla mümkündür.

Mükellefler ve vergi idaresi her zaman var olan bir vergi uyuşmazlığının kolay ve masrafsız yoldan çözüme kavuşturulmasını isterler. Bu açıdan uyuşmazlık konusunun taraflarının -kolay ve daha az masraflı olması hasebiyle- ilk seçecekleri yol idari yolla vergi uyuşmazlığının çözüme kavuşturulması olacaktır. Ancak ülkemizdeki vergi uyuşmazlıkları ile ilgili fiili duruma bakıldığında zaman, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde açıklandığı üzere, çeşitli nedenlerden ötürü vergi uyuşmazlıklarının çözümü çoğunlukla yargı yolu ile temin edilmektedir.

Türk vergi yargısı bağımsız olarak düzenlenmemiş olup idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla idari yargı sisteminde mevcut sorunlar genel olarak vergi yargısı için de geçerlidir. İdari yargıların teminat ve bağımsızlık sorunları, HSK'nın meslekten çıkarma cezası haricinde kalan kararlara karşı yargı yoluna başvurulamaması ilk derece mahkemeleri ile istinaf ve temyiz mercilerinde mevcut iş yükü sorunu, yürütmenin durdurulması kararının verilmesindeki güçlükler sebebiyle bu kurumun anlamını yitirmesi, vergi hukukunda delil sisteminin İYUK yerine HMK hükümlerine dayandırılması, vergi yargısında olağan kanun yollarının başlıca sorunları arasında gösterilmektedir.

Bu sorunlar içerisinde belki de en önemlisi dava sürelerinin çok uzun olmasıdır. Vergi yargısında 2016 yılı öncesinde, temyiz makamı Danıştay'ın iş yükünü azaltmak ve esas görevi içtihat oluşturma hususunda onu daha işlevsel kılmak amacıyla getirilen istinaf müessesesinin dayanak düzenlemesi 6545 s. Kanun'un gerekçesinde bu durum açıkça belirtilmiştir. Buna göre, idari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların sadece %30'unun, 2577 s. Kanun'un 52'inci mad. hükmü gereği itiraz üzerine bölge idare mahkemelerine getirildiği, %70'inin ise temyiz üzerine Danıştay tarafından bakıldığı, bu nedenle anılan iş yükü sebebiyle Danıştay'a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzadığı gerekçesiyle idari yargıda istinaf kanun yolunun getirildiği, anılan düzenlemelerin gerçekleşmesiyle birlikte esas görevi hukuk yaratma olan

Danıştay'ın temyizden karara bağladığı dava sayısının % 80 oranında azalacağı ve içtihat mahkemesine dönüşeceği açıkça ifade olunmuştur.

Gelinen bu noktada ise tezimizin üst kısımlarında yer alan istatistik veriler, istinaf mahkemelerinin Danıştay'ın iş yükünü aldığını açıkça göstermekte iken bu defa istinaf mahkemelerinde iş yükünün biriktiği tespit olunmuştur.

Bu sorunun çözümünde kısa dönem ve orta dönem olmak üzere iki önerimiz olacaktır. Kısa dönemde gerçekleşmesi olası bir çözüm yolu, istinaf mahkemelerinin ve yargıç personelinin sayısını artırmaktır. Ancak bu artışın sadece nitelik olarak değil nicelik olarak da gerçekleşmesini temin etmek gerekecektir. Bu noktada vergi yargısında görevli hakimlerin maddi ve şekli vergi hukukunda ayrıca iktisat ve muhasebe bilgisinde yeterli donanıma sahip olmaları gerekmektedir.

Genel olarak vergi yargısında münhasıran ise istinaf mahkemelerinde biriken iş yükünün azaltılması için orta dönemde alınacak tedbirler ise vergi inceleme raporlarındaki eksikliklerin, inceleme elemanlarının eğitilerek daha nitelikli ve daha az teknik hata içeren raporların yazılmasını sağlamak, hazine avukatların vergi uygulamalarında, incelemelerinde görev almalarının sağlanması ve nihayetinde uzlaşma müessesesinin kapsamının genişletilmesi olacaktır.

Zira vergi kanunlarında yapılan değişiklik sonucunda özel usulsüzlük cezası kapsam dışına alınmış bu sayede mükellefler açısından söz konusu ceza tarihyatının kesin olarak davaya taşınmasına sebep olmuştur. Halbuki eski uygulamada söz konusu cezalar tarihyat öncesi uzlaşmada %20'si tahsil olunarak ihtilaf yargı yoluna sokulmadan çözüme kavuşturuluyordu.

Vergi yargısında olağan kanun yollarında verilen kararların nihai nitelikte olması, davanın bu safahatını çok önemli kılmaktadır. Dolayısıyla uyuşmazlığa bakmakta olan hakimlerin, nitelik olarak ilk derece mahkemesi hakimlerinden, iktisat, işletme ve muhasebe bilgilerine sahip olmaları açısından daha donanımlı olmaları gerekmektedir.

Fiili duruma bakıldığında, uyuşmazlık konusu yapılan vergi incelemelerinde, davacı mükelleflerce iddia olunan, teknik konulara ilişkin hususlarda, uyuşmazlığa istinaf ve temyiz sürecinde bakmakta olan hakimlerin bilirkişi istedikleri görülmektedir. Ancak bilirkişilerin çoğunlukla muhasebeci, mali müşavirlerden

oluşması vergi incelemesi gibi teknik konuda yaptıkları yorumların sıhhat sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda çoğunlukla bilirkişi raporları inceleme raporlarının kopyası olmaktadır.

Hâkimin iktisadi ve muhasebesel konulara muktedir olmadığı müddetçe en iyi ihtimalle ikinci bilirkişi tespiti istenilmekte, bu da dava sürecini uzatmaktadır. Hatta bazı durumlarda bilirkişi rapor dolayısıyla eksik ve yanlış değerlendirmeler, istinaf ve temyiz incelemesine bakan hakimlerin yanlış karar vermesine sebep olmaktadır.

İster yanlış kararlar verilmesi ister adaletin gecikmesi olsun her ikisi de hukuka ve adalete olan güveni azaltmaktadır. Dolayısıyla vergi davalarının teknik özellikleri dolayısıyla vergi hakimlerinin iktisat, işletme ve muhasebe bilgilerine sahip olmaları ayrıca bilirkişi tespitlerinde münhasıran eski inceleme elemanı kökenli meslek mensupları veya yeminli mali müşavirlerin tercih edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

7035 Sayılı Kanun Genel Gerekçesi, (<http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0839.pdf> (Erişim Tarihi:07.03.2021)).

ACAR, Fatih, “*Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 171, Aralık, 2002, s.s. 25-29.

Adalet Bakanlığı, (<https://sgb.adalet.gov.tr> Erişim Tarihi: 01.03.2021).

AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

AKKAYA, Tolga, Medeni Usul Hukukunda İstinaf, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.

AKSOY, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

AKYILMAZ, Bahtiyar, SEZGİNER, Murat, KAYA, Cemil, “*İdari Yargılama Hukuku*”, 2. Baskı, Ankara, 2019.

ALPTÜRK, Ercan, Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri, (<https://www.xing.com/communities/posts/vergi-uyusmazliklarinin-nedenleri-1002155536> Erişim Tarihi: 26.03.2021).

ALTUNDEMİR, Mehmet Emin, Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği, Uludağ Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi.

Ankara Üniversitesi (Açık Ders Malzemeleri), <https://acikders.ankara.edu.tr>

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Adalet MYO, Yargı Örgütü Dersleri-Ders Notları,

(https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/49093/mod_resource/content/1/Yarg%C4%B1%20%C3%B6rg%C3%BCt%C3%BC%2010.pdf Erişim Tarihi: 25.05.2020).

ANSAY, Sabri Şakir, Hukuk Yargılama Usulleri, AÜHF Yayınları, Ankara 1960 s:s 61-89.

APALAK, Şevket, “*İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması*”, Sayıştay Dergisi, Sayı 31, Ekim-Aralık 1998, s.s. 10-26.

ARAL, Rüşti, “*Yargı Organı Olarak Danıştay, Yüzyıl Boyunca Danıştay 18681-968*”, Danıştay Yayınları, Ankara 1986, s.s.92-93.

ARAS, Bahattin, “*Türk Hukukunda İstinaf Sistemi*”, Yargıtay Dergisi, C. 33, S. 1-2, Ocak-Nisan 2007, s.s. 132-162.

ARMAĞAN, Ramazan, “*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme*”, Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz-Aralık 2007, s.163.

ARMAĞAN, Ramazan, “*Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü, Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme*”, Maliye Dergisi, Sayı, 156, Ocak-Haziran 2009, s.s. 199-218.

ARSLAN, Murat, “*Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları*”, Sayıştay Dergisi, Sayı, 53, 2004, s.s.99-114.

ASLAN, Necmi, “*Uzlaşma-2*”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 501, Aralık, 2007, s.s. 48-53.

ASLAN, Zehreddin, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 3. Baskı, Ankara, 2017.

AVCI, Mustafa, *İdari Yargılama Usulündeki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*, Yetkin Yayınları, Ankara 2017.

AVCI, Orçun, “*Barişçıl Bir Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 391, Nisan, 2021, s.s.41-49.

AYKIN, Hasan, “*Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellef İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?*”, Vergi Dünyası, 2016, s.s. 21-45.

AYYILDIZ, Yaşar, *Türk Vergi Yargısı, İş Yükü ve Etkinliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

BAKİ, Mehmet Hanefi, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi, Örnek Olay Çalışması*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008.

BALABAN, Özge, Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir, 2017.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Yargılama Hukuku, Celepler Matbaacılık, 2018.

BELGESAY, Mustafa Reşit, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, İstanbul, 1947.

BEREKET BAŞ, Zuhâl, “İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, Danıştay Dergisi, C.27, S.94, Ankara, 1996, s.s. 11-27.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınevi, Seçkin Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2005.

BOZDOĞAN, Doğan, ÇATALOLUK, Cuma, Vergi Usul Kanununda Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler, Journal Of International Management, Educational and Economics Perspectives (JIMEP), 2018, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/485731> (Erişim Tarihi: 12.02.2021).

BOZDOĞAN, Kübra, Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, Denizli, 2018.

BULUT, Mustafa, KIRCI, ÇEVİK, Nüket, ÇALIŞKAN, Seda, “Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 326, 2008, s.s. 17-26.

BUYRUKOĞLU, Selçuk, TOPARLAK, Ekrem, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018, s.s. 57-68.

BUYRUKOĞLU, Selçuk, “Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 331, Nisan 2016, s.s. 161-169.

BÜLBÜL, Erdoğan, Fransız İdari Yargılama Hukukunda İvedi Yargılama Usulleri Reformu, Danıştay Ve İdari Yargı Günü, Sempozyum, Danıştay Yayını, 10-11 Mayıs 2002, Ankara, 2003.

CANDAN, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

CANDAN, Turgut, İstinaf Başvurusu, İlk Derece Mahkemesinin Kararının Gerekçesi Değiştirilerek Reddedilebilir Mi?, <https://turgutcandan.com/2019/05/23/istinaf-basvurusu-ilk-derece-mahkemesinin-kararinin-gerekcesi-degistirilerek-reddedilebilir-mi/>, (E.T: 07.07.2021).

Ced Dağıtım Medya Yazılım Ltd. Şti., (<https://www.corpus.com.tr> Erişim Tarihi: 29.04.2021).

ÇAĞLAR, Kamuran, “Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi”, Mali Çözüm İSMMMO, Temmuz-Ağustos 2019, s.s. 201-217.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları (Fransa – Türkiye Mukayeseli Bir Deneme), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, 3. Baskı, 2004.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargıda Kanun Yolları, 2. Baskı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, 11. Baskı, Ankara, 2019.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, Temel Bilgiler, Seçkin Yayıncılık, Eylül, 2020.

ÇATAL, Ali, Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002.

ÇINARLI, Serkan, İdari Yargılamada İstinaf, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2017.

ÇİFTÇİ Murat Özgür, Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

ÇOLAK İlker Nusret, İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolu Olarak İdari Uzlaştırma Kurulları, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S. 65/66, Ocak/ Şubat 2010, s.s. 129-157.

DEMİRBAŞ AKSÜT Burcu, Vergi Yarılması Hukukunun Anayasal Temelleri, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, 2010, s.s. 257-312.

DEMİRER Eyüp, İstinafa İlişkin Temel Bilgi Ve Kavramlar İstinafın Konusu Ve Hukuki Niteliği, Ocak/2019, (<https://www.sinerjias.com.tr/pdf/istinafa-iliskin-temel-bilgi-ve-kavramlar.pdf>, Erişim Tarihi: 26.01.2021).

Diethelm Kleszczewski, Ceza Yargılama Hukukunda İstinafın Yeri, İstinaf Mahkemeleri, Uluslararası Toplantı 7-8, TBB Yayını, Ankara, Mart 2003.

DİRİKOÇ Remzi, Vergi Yarılması Hukukunda Temyiz, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.

DOĞRUYOL Celal, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006.

EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ, Metin, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993.

EKİNCİ E. Buğra, “*Tanzimat Devri Osmanlı Mahkemeleri*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2001, s.s. 59-72.

ERDAL Nagihan, Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması, İstinaf Mahkemelerine Geçiş, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, Isparta, 2018.

ERDEM Tahir, “*Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 223, Nisan 2007 s.s. 41-57.

ERDOĞAN Ersin, ÜÇÜNCÜ, S. Halil, “*Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişi Raporunun Delil Değerine İlişkin Bazı Sorunlar*”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 10, 2020, s.s. 354-387.

ERDOLU Duygu, Türk İdari Yargılama Hukukunda Olağan Kanun Yolları Özelinde İstinaf Kanun Yolu; Bölge İdare Mahkemesi Teşkilatı ve Uygulama Analizleri, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Diyarbakır, 2019.

EREM Faruk, İstinaf Mahkemeleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1950/1-2, S.9-17, Ankara, 1950 s.s. 9-17.

ERGİNAY Akif, Vergi Hukuku, Etkin Kitabevi Yayınları 16. Baskı, Ankara, 1998.

ERHÜRMAN Tufan, “Türkiye İçin Nasıl Bir Ombudsman Formülü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 49, 2000, s.s. 155-180.

ERKUT Celal, İdari Yargı Reform Çalışmaları, Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı, Profesörlük Çalışması.

EROĞLU Onur, CİBO Hakkı, “Uzlaşmanın, Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi, Ankara’daki SMMM, YMM, SM’ler Üzerine Bir Uygulama”, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Cilt, 8, Sayı 15, 2019, s.s. 110-132.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 01/02/2000 tarih ve 60/6012-1430/4244 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi iç Genelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı”, Yayın No, 51, Ankara, 2007.

GINALI Ayşe, “Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları”, İSMMMOM Mali Çözüm Dergisi Mart-Nisan 2011, s.271-279.

GÖKCAN Hasan Tahsin, “İstinaf Yasa Yolunda İspat ve Delilleri Değerlendirme Esasları”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 10, Temmuz 2012, s. 421-454.

GÖZLER Kemal, Anayasa Hukukuna Giriş, Ekin Kitabevi Yayınları Bursa 2017.

GÖZLER Kemal, İdare Hukukuna Giriş, Etkin Kitabevi 6. Baskı, Bursa, 2007.

GÖZLER Kemal, KAPLAN, Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım,16. Baskı, Bursa, 2015, s.7777s.348-349.

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, TAN Turgut, İdare Hukuku Cilt I, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, TAN, Turgut, İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Yönetmelik Yargı, Güncelleştirilmiş 17. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, DİNÇER, Güven, İdari Yargılama Usulü, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001.

GÜÇLÜ Yaşar, Danıştay ve Yargıtay İçtihatları Işığında İdari Yargı Kararlarının Uygulanması, 1. Baskı, Ankara, 2010.

GÜLAN Aydın, Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek, Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu, Ankara, 14.11.2016.

GÜNGÖR Devrim, ALBAYRAK Adem, İstinaf, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2016.

GÜRKAN, F. Mehmet, 6545 Sayılı Kanun Kapsamında İdari Yargıda Yapılan Değişiklikler, Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.2, S. 4 s.s. 37-58.

<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774> , TBB Dergisi, 2018(136), (Erişim Tarihi: 12.01.2021).

<https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/303/Kanun-Yollari>, (Erişim Tarihi:05.12.2020).

https://tr.wikipedia.org/wiki/Kanun_yolu, (Erişim Tarihi:05.12.2020).

<https://www.adenymm.com.tr> (Erişim Tarihi: 10.04.2021).

<https://www.adenymm.com.tr/makale-yeni-bir-uzlasma-sistemi-olarak--kanun-yolundan-vazgecme> (Erişim Tarihi: 10.04.2021).

<https://www.muhasabedersleri.com> (Erişim Tarihi: 31.03.2021).

<https://www.muhasibedersleri.com/butce-vergi/vergi-uyusmazliklari.html>, (Erişim Tarihi: 31.03.2021).

İNEL, Nail, Türk Vergi Yargısı Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1973.

İPEK, Selçuk, KAYNAR, İlknur, Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Manisa, 2009.

İŞBİLİR, Şener, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2008.

KAĞITÇIOĞLU, Mutlu, Türk Hukukunda Cumhurbaşkanları Kararları, (https://kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/Mutlu_Katyolu.pdf, Erişim Tarihi: 24.04.2021).

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

KAPLAN, Ersin, İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu, İstinaf, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 396, Ağustos 2014.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

KARAKOÇ, Yusuf, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, İzmir, 1994.

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995.

KARAVELİOĞLU, Celal, Açıklamalı İçtihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

KARSLI, Abdurrahim, Medeni Muhakeme Hukuku, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2014.

KAYA, Bora, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Temyiz Hakkının Anayasal Boyutu, Ankara Barosu Hukuk Gündemi Dergisi, Sayı 6, 2006.

- KAYAR, Nihat, İdari Yargı Kuruluş ve İşleyişi, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.
- KAYAR, Nihat, Yönetmelik Yargı, Kuruluş ve İşleyiş, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.
- KAZAK, Engin, Türkiye’de Vergi Yargısının Etkinliği, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997.
- KESKİN, Züleyha, İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 126, Eylül 2016, s.s. 235-262.
- KILINÇ, Furkan, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İstinaf Kanun Yolu, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2017.
- KIRAN, Özlem, Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu İncelemesi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ, 2019.
- KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003.
- KIRBAŞ, Sadık, Vergi Uygulamaları, İpek Yayınevi, 16. Baskı, Eskişehir, 2001.
- KIVRAKDAL, Akın, Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- KIZILOT, Şükrü, KIZILOT, Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin/DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- KIZILOT, Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.
- KIZILOT, Şükrü, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Cilt 3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1991.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.

KONURALP, Haluk, Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafin Yeri (Hukuk Davaları Açısından), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.50, S.1, s.s. 25-39.

KUMRULU, Ahmet, Anayasal Temeller, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 1981.

KUNTER, Nurullah, YENİSEY, Feridun, NUHOĞLU, Ayşe, Ceza Muhakemesi Hukuku, 14. Basım, İstanbul 2005.

KURU, Baki, ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KURU, Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, 6. Baskı, İstanbul, 2001.

KURU, Baki, Medeni Usul Hukuku, Legal Yayınları, İstanbul, 2016.

KUTLAR, İsmail, İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, 2005.

KÜÇÜKKAYA, Mehmet, Vergisel uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, 2008.

METİN, Sevtap, Vergi Yargısında Kanun Yolları (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989.

ODYAKMAZ, Zehra, Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1993.

OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.

ÖNCEL, Huriye, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi, Aydın Adnan Menderes üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2020.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2016.

ÖZBAY, İbrahim, Hakem Kararlarına Karşı Olağan Kanun Yolu, (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2003.

ÖZBUDAK, Coşkun, Hukuk ve Ceza Yargılaması ile İdari Yargıda İstinaf, Aydın Barosu Yayınları, Aydın, 2016.

ÖZCAN, Hüseyin, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985.

ÖZCAN, Onur, Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Bursa, 2015.

ÖZCAN, Zeynep, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari ve Yargı Aşamasının Karşılaştırılması ve Verginin Tarafları Açısından Değerlendirilmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2015.

ÖZDEMİR, Serap, Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

ÖZDEMİR, Serkan, Türk Vergi Hukukunda Belgeler ve Uygulama Sonuçları, Seçkin Yayınlar, Ankara, 2021.

ÖZEKES, Muhammet, 100 Soruda Medenî Usûl Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi İstinaf ve Temyiz, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

ÖZEN, Muharrem, Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt, 65, 2016, s.s.2331-2338.

ÖZGÖZEN, V. D., Türk Mali Yargı Sistemi, Maliye Enstitüsü Konferansları, Sevinç Matbaası, Onyedinci Seri, İstanbul, 1968.

ÖZTEK, Selçuk, Temyiz Kanun Yolunun Tarihçesine İlişkin Bazı Tespitler, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 21, Sayı 2, s.s. 135-144.

ÖZTÜRK, İlhami, İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usulî Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt, 12, s.s. 1027-1044.

ÖZTÜRK, Ümit Veysel, Türk İdari Yargı Sistemi Bağlamında İstinaf Kanun Yolunun Değerlendirilmesi, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2015.

PEHLİVAN, Ali, İstinaf Kanun Yolu Ve Uygulamasının Değerlendirilmesi, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, C.21, Özel Sayı, 2019, s.s. 965-995.

PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004.

PEKCANITEZ, Hakan, ATALAY, Oğuz, ÖZEKES, Muhammet, Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr>

SABAN, Nihal, Türk Vergi Sisteminin Etkinliği Araştırma Raporu, İstanbul, 2000.

SADAY, Olcay, Kanun Yolu ve HUMK. 445/4' e Göre Yargılamanın Yenilenmesi, (<http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=392>, Erişim Tarihi: 04.04.2021).

SANCAKDAR, Oğuz, İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, Journal of Yaşar University Dergisi, C. 8, Özel Sayı, 2013, s.s.17-45.

SANCAKTAR, Oğuz, İdari Yargılama Hukuku Genel Hususlar, 3. Baskı, İzmir, 2019.

SARAÇOĞLU, Fatih, PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Elif, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.

SARILI, Mehmet Ali, Türk Vergi Hukuku, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti., Ankara, 2018.

SERİM, Bülent, Yasa Önünde Eşitlik İlkesi, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 27, Sayı 3, Ankara, 1994.

SÖNMEZ, Erdal, AYAZ, Garip, Vergi Yargısı Dava Açma İtiraz Temyiz ve Yürütmeyi Durdurma, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 1998.

ŞENER, Abdüllatif, Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, Ankara, İşaret Yayınları, 1990.

ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

ŞİMŞEK, Mehmet, İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229929>, (27.10.2005).

T.C. Adalet Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2020 Yılı Bakanlık Faaliyet Raporu Şubat 2021, (<https://sgb.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/1032021104609ADALET%20BAKANLI%C4%9EI%202020%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20.pdf>. Erişim Tarihi: 01.03.2021).

T.C. Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.03.2015 tarih ve 2014/146 E- 2015/31 K., <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150613-11.pdf>, Erişim Tarihi: 20.03.2021).

T.C. Danıştay Başkanlığı 2021 Yılı Performans Programı, (<https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/upload/2021-01-25-03-37-1970283.pdf>, Erişim Tarihi: 21.04.2021).

TANER, Selda, Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme, TBBD.

TANERİ, Gökhan, İstinaf Mahkemeleri, Bilge Yayınevi, Ankara, 2016.

TAŞKIN, Ş. Cankat, İdari Yargının Güncel Sorunları ve Yargı Kararlarının Uygulanması, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı, 71, 2007, s.s. 300-338.

TECİM Burak Alihan, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir?, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 74, 2006, s.s. 275-286.

TEKİN, Ahmet, Vergi Yargı Hukuku, Meta Basım Matbaa, Kütahya, 2013.

TEKİNSOY, Mustafa Ayhan, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt, 5, Sayı, 2, 2014, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/208316>, s.s.10-11.

TELLİ, Ali, İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu, Ankara 14.11.2016.

TOPÇU, Kader Melis, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, Türk Vergi Yargısı, Neşe Ofset, İzmir, 2008.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, Neşe Ofset, İzmir, 2003.

TOSUNER, Mehmet, ÖZCAN, Ülkü, Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989.

TOSUNER, Mehmet, YERELİ, Ahmet Burçin, Türk Vergi Hukuku, İzmir, 1997.

TOZDUMAN, Gökhan, Vergi Uyuşmazlıkları, ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2019.

TURMANGİL, Civan, Vergi Davasının Hukuki Niteliği, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXXIX, Sayı 1-4, s.s.125-156.

TÜĞEN, Kamil/AKKAŞ, Fatma, 6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf İle Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat, İzmir YMMO Dergisi, C. 2, 2020, s.s. 23-34.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, (<https://www2.tbmm.gov.tr>, Erişim Tarihi: 07.03.2021).

ULUSOY, Ali Dursun, Yeni Türk İdare Hukuku, Ankara, 2019.

ÜSTÜN, Gül, İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme, (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/275221> Erişim Tarihi: 11.02.2021)

ÜSTÜNDAĞ, Saim, Medeni Yargılama Hukuku, Cilt 1-2, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997.

Wikipedia, <https://tr.wikipedia.org> (Erişim Tarihi:05.12.2020).

YAŞIN, Mehmet, Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

YAVAŞ, Murat, Medeni Usul Hukukunda Temyiz, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2015.

YENİSEY, Feridun, Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1979.

YET, Orhan, İdari Yargı'da Yapısal Değişim, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, TBBD 11-12 Mayıs, Ankara, 2001, s.s. 39-45.

YILDIRIM, M. Kamil, Hukuk Devletinin Gereği, İstinaf, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000.

YILDIRIM, M. Kamil, İstinaf Mahkemeleri, Uluslararası Toplantı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No,52, Ankara, 2003.

YILDIRIM Taylar, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Vergi Dünyası, Sayı. 307, Mart 2007, s.s. 196-214.

TAYLAR, Yıldırım, “*Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi*”, ile [:///C:/Users/term35/Downloads/Vergi%20Borcu%20__li__kisinin%20Pasif%20__jesi%20Olarak%20Birey%20ve%20Vergilendirme%20Yetkisinin%20Bireyin%20Hak,%20__zg__rl__k%20ve%20__devlerine%20Etkisi\[%23588631\]-756242.pdf](:///C:/Users/term35/Downloads/Vergi%20Borcu%20__li__kisinin%20Pasif%20__jesi%20Olarak%20Birey%20ve%20Vergilendirme%20Yetkisinin%20Bireyin%20Hak,%20__zg__rl__k%20ve%20__devlerine%20Etkisi[%23588631]-756242.pdf) (22.04.2021).

YILDIZ, Seyfi/BOSTAN M. Kemal, Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi, (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/284528>, Erişim Tarihi: 02.06.2020).

YILMAZ, Ejder, Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu, TBBD, S.1, 1988.

YILMAZ, Ejder, İstinaf Kavramı Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları, Ankara, 2004.

YILMAZOĞLU, Yunus, Emre, Yürütmenin Durdurulması Kararının Uygulanmamasının Hak Arama Hürriyetine Etkisi (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/316308>, Erişim Tarihi:22.04.2021).

YORULMAZ, Yeşim, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2000.

YÜCE, Mehmet, Türk Vergi Yargısı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

YÜCE, Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2015.

ZOBUNOĞLU, Yahya Kazım, İdare Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Danıştay 10. Daire, E, 1995/4822, K, 1996/7660, 19.11.1996 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 10. Daire, E, 2013/5241, K, 2013/8789, 09.12.2013 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 15. Daire, E. 2017/3048, K. 2017/7243, 06.12.2017 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 28.04.2021).

Danıştay 3. Daire, Daire, E, 1986/1280, K, 1986/2614, 17.12.1986 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 3. Daire, E,1986/1280, K, 1986/2614, 17.12.1986 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 3. Dairesi, E, 1989/4529, K, 1989/2340, 25.10.1989 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 05.05.2021).

Danıştay 5. Dairesi, E,1995/2535, K,1995/2460, 25.09.1995Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 05.05.2021).

Danıştay 6. Daire, E, 1992/3740, K, 1992/3957, 03.11.1992Tarihli Karar, (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 6. Daire, E. 1996/278, K. 1997/371, 20.01.1997 Tarihli Karar, Danıştay 10. Daire, E. 2016/675, K. 2016/1646, 25.03.2016 Tarihli Karar. (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, Erişim Tarihi: 22.04.2021).

Danıştay 7. Daire, E 2005/2992, K, 2006/326, 01.02.2006 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 7. Daire, E, 2002/3739, K, 2003/5, 16.01.2003 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 7. Daire, E, 2009/172, K, 2009/2442, 20.05.2009 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 07.05.2021).

Danıştay 7. Daire, E, 219/182, K, 2019/1635, 23.10.1998 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 29.04.2021).

Danıştay 7. Daire, E. 1996/610, K. 1997/2039, 20.5.1997 Tarihli Karar, (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, Erişim Tarihi: 22.01.2021).

Danıştay 7. Dairesi, E, 2000/384, K, 2000/2854, 19.10.2000 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 05.05.2021).

Danıştay 9. Daire, E 1988/3549, K, 1989/699, 28.02.1989 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2021).

Danıştay 9. Daire, E, 2010/3137, K, 2013/10770, 26.11.2013 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Danıştay 9. Daire, E, 2010/3137, K, 2013/10770, 26.11.2013 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Danıştay 9. Daire, E, 2015/597, K, 2015/8023, 25.06.2015 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 2012/8297, K. 2013/1031, 21.02.2013 Tarihli Karar (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, Erişim Tarihi: 22.04.2021).

Danıştay Başkanlığı, (<https://www.danistay.gov.tr> Erişim Tarihi: 07.05.2021).

Danıştay Başkanlık Kurulu Kararı/Dairelerin İş Bölümü, (<https://www.danistay.gov.tr/icerik/26> , Erişim Tarihi: 21.04.2021).

Danıştay İdari Dava Dairleri Kurulu, E, 2001/602 K, 2001/682, 12.10.2001 Tarihli Karar, (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, Erişim Tarihi: 04.05.2021)

Danıştay VDDK, E.2000/19, K. 2000/189, 26.05.2000 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 22.04.2021).

Danıştay VDDK, E.2015/5596, K. 2015/6989, 17.12.2015 Tarihli Karar, (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/kullaniciGiris.jsf?dswid=-3274#>, Erişim Tarihi: 22.04.2021)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E,1986/23, K, 1987/1, 30.01.1987 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, Erişim Tarihi: 05.05.2021).

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E, 2019/1443, K, 2020/889, 01.07.2020 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay> Erişim Tarihi: 05.05.2021).

Vergi Dava Daireleri Kurulu, E, 1997/59, K, 1998/303, 12.03.2019 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay> Erişim Tarihi: 29.04.2021).

Vergi Dava Daireleri Kurulu, E, 2006/179, K, 2006/387, 22.12.2006 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay> Erişim Tarihi: 29.04.2021).

Vergi Dava Daireleri Kurulu, E, 2008/827, K, 2008/744, 21.11.2008 Tarihli Karar (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay> Erişim Tarihi: 30.04.2021).

Vergi Dava Daireleri Kurulu, E, 2009/242, K, 2009/219, 05.06.2009 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay> Erişim Tarihi: 29.04.2021).

Vergi Dava Daireleri Kurulu, E, 2011/18, K, 2013/199, 29.05.2013 Tarihli Karar, (<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay> Erişim Tarihi: 29.04.2021).