

VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU İNCELEMESİ

Özlem KIRAN

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Hayriye IŞIK

2019

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU İNCELEMESİ

Özlem KIRAN

MALİYE ANABİLİM DALI
DANIŞMAN: Doç. Dr. Hayriye IŞIK

TEKİRDAĞ-2019

Her hakkı saklıdır.

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM BEYANI

Hazırladığım “Yüksek Lisans” tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan ve dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

.../.../2019

Özlem KIRAN

ÖZET

Kurum, Enstitü	:Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
ABD	:Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı	:Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu İncelemesi
Tez Yazarı	:Özlem KIRAN
Tez Danışmanı	:Doç. Dr. Hayriye IŞIK
Tez Türü, Yılı	:Tezli Yüksek Lisans, 2019
Sayfa Sayısı	:111

Kamusal kaynakların en önemli kalemlerinden olan vergilerin toplanması, konulması ve vergilendirmeye ilişkin yapılan her türlü işlem toplumsal hayatta her anlamda bir etki doğurmaktadır. Bu nedenler vergiye ilişkin oluşumlarda yapılacak değişikliklere toplumlar hassasiyet geliştirmişlerdir. Vergiye ilişkin oluşumlarda olduğu gibi adalet sisteminde yapılan değişiklikler de toplumda hızlı ve etkin şekilde olumlu veya olumsuz tepki doğurmaktadır. Bu çalışmada yargı sisteminde yapılan önemli değişikliklerden birinin vergi yargısı üzerine etkileri ve benzeri uygulamaların farklı ülkelerde ve yargı kollarında görünümleri incelenmiştir. Tüm bu inceleme ile hedeflenen; yapılan yargısal değişikliğin kısa zaman içerisinde istenilen sonuca ulaşılmasa bile beklenen faydayı sağlayıp sağlamadığının belirlenmesine ilişkindir.

Anahtar Kelimeler: İstinaf, vergi, hukuk, yasal, idari, yargılama.

ABSTRACT

Institution, Institute	:Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences
Department	:Department of Finance
Title	: The Review Of The Law On Appeal In Tax Judiciary
Author	:Özlem KIRAN
Adviser	:Assoc. Doç. Hayriye IŞIK
Type of Thesis, Year	:MA Thesis Master, 2019
Total Number of Pages	:110

All kinds of taxes related to taxation, collection and taxation are the most important items of public resources. For these reasons, societies have developed sensitivity to changes in taxation. Changes in the justice system, as in tax related formations, also lead to positive or negative reactions in society. In this study, the effects of one of the important changes in the judicial system on tax jurisdiction and similar systems in different countries and judicial branches were examined. This review is about determining whether the judicial change that has been made in the short term has achieved the expected benefit even if the desired result is not reached.

Keywords: Appeal, tax, law, legal, administrative, jurisdiction.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusu istinaf kanun yolu uygulamasının özelinde vergi yargısına etkisini incelemektir. Çalışmanın birinci bölümünde vergi yargısının konusu, yargılama ilkelerinden bahsedilmiş olup; Türkiye’de yargı kollarının neler olduğu ifade edilmiştir. İkinci bölümde ise istinaf kavramı ve tarihçesi ele alınmış, çeşitli ülkelerde istinaf kanun yolu incelenmiş ve Türkiye örneği ile karşılaştırma yapılmıştır. Üçüncü bölümde ise istinaf sisteminin fayda ve sakıncaları üzerinde durulmuş, istinaf kanun yolunun en etkin şekilde yargı sistemine kazandırılması için önerilerde bulunulmuştur.

Bu çalışmada emeği geçen tez danışmanın Doç. Dr. Hayriye IŞIK’a teşekkürlerimi sunarım.

Özlem KIRAN

2019, Tekirdağ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
TABLolar LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	2
1.TÜRK YARGI SİSTEMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ	2
1.1.1.Anayasa Yargısı: Anayasa Mahkemesi	3
1.1.2.Adli Yargı: Yargıtay	4
1.1.3.İdari Yargı: Danıştay	4
1.1.4.Uyuşmazlık Mahkemesi	5
1.2.Niteliği Tartışmalı Kuruluşlar	5
1.2.1.Hakimler ve Savcılar Kurulu	5
1.2.2.Sayıştay	6
1.2.3.Yüksek Seçim Kurulu	7
3.VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ YARGILAMASI USULÜ	7
3.1.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	7
3.2.Vergi Uyuşmazlığının Tarafları	7
3.3.Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkması	8
3.3.1.Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	8
3.3.2.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı	8
3.3.3.Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı	8
3.3.4.Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı	8
3.3.5.Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı	9
3.3.6.Vergi İncelemeleri	9
3.3.7.Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması	9
3.3.8.Matrahın Düşük Beyanı	10
3.3.9.Verginin Ödenmemesi	10
3.3.10.Diğer Nedenler	10
3.4.Vergi İdaresi Ve Vergi İdaresinin Yapısı	10
3.5.Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi	11
3.5.1.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Müessesesi	11
3.5.1.1.Hesap Hataları	12

3.5.1.2.Vergilendirme Hataları.....	12
3.5.1.3.Hatalı Vergi Ve Cezalarda Düzeltme Yapılıp Yapılamayacağı.....	13
3.5.1.4.Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Olanlar	14
3.5.1.5.Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı.....	15
3.5.2.Pişmanlık ve Islah Müessesesi	16
3.5.2.1.Pişmanlık ve Islahın Kapsamı	16
3.5.2.2.Pişmanlık Kapsamına Giren Suçlar ve Cezalar.....	17
3.5.2.3.Yararlanacak Olanlar ve Yararlanma Koşulları	17
3.5.2.4.Mükellefler ve İdare Açısından Sonuçları	18
3.5.3. Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi	18
3.5.4.Vergi Cezalarında Uzlaşma.....	20
3.5.4.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Kapsamı	20
3.5.4.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ve Kapsamı	21
3.5.4.3.Uzlaşmanın Mükellef Açısından Sonuçları.....	21
3.5.4.4.Uzlaşmanın İdare Açısından Sonuçları	22
4.VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YARGILAMA	22
4.1.Vergi Yargılamasına Hakim Olan İlkeler	22
4.1.1.Re'sen Araştırma İlkesi	22
4.1.2.Yazılı Olma İlkesi	23
4.1.3.Toplu Yargılama Usulü İlkesi	24
4.1.4.Kıyas Yasağı İlkesi.....	24
4.2.Vergi Davasının Kapsamı Ve Konusu	25
4.3.Vergi Davasını Açmaya Yetkili Olanlar	27
4.4.Dava Açma Süresi	28
4.5.Dava Açma Dilekçesinin İçeriği	28
4.6.Yargılama Süreci	29
4.7.Vergi Davalarında İspat	29
4.8.Dava Açmanın Etkileri	30
4.9.Vergi Davasının Sonuçları.....	31
4.10.Kararlara Karşı Başvurulabilecek Kanun Yolları	31
İKİNCİ BÖLÜM	32
1.İSTİNAF	32
1.1.İstinaf Kavramı Ve Tarihçesi.....	32
1.2.İstinafın Hukuki Niteliği, Çeşitleri Ve Amacı	33
1.3.Çeşitli Yargı Kollarında İstinaf Kanun Yolunun İncelenmesi.....	33

1.3.1.Ceza Yargısında İstinaf Kanun Yolu	33
1.3.2.Hukuk Yargısında İstinaf Kanun Yolu.....	35
1.3.3.Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu	36
1.4.Çeşitli Ülkelerde İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolunun İncelenmesi.....	37
1.4.1.Fransız İdari Yargısında İstinaf.....	37
1.4.2.Alman İdari Yargısında İstinaf.....	39
1.4.3.İngiliz İdari Yargısında İstinaf	40
1.5. Bölge İdare Mahkemelerinin İstinaf Mahkemeleri Olarak Uyarlanması	41
1.5.1.İstinaf Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Oluşumu	43
1.5.6.İstinaf Mahkemelerinin Görevleri	43
1.5.7.Mahkeme Örgütü.....	44
1.5.8.Başkanlık ve Görevleri.....	44
1.5.9.Başkanlar Kurulu ve Görevleri	45
1.5.10.Dairelerin Görevleri, Toplantı ve Karar Yeter Sayıları.....	45
1.5.11.Bölge İdare Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerin Nitelikleri ve Atanmaları.....	46
1.5.12.Adalet Komisyonu.....	47
1.5.13.Yazı İşleri ve İdari İşler Müdürlükleri	48
2.TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF ÖNCESİ VE SONRASI KANUN YOLLARI... 48	
2.1.İSTİNAF ÖNCESİ KANUN YOLLARI.....	48
2.2.OLAĞAN KANUN YOLLARI.....	49
2.2.1.İtiraz	49
2.2.1.1.Tanımı	50
2.2.1.2.İtiraza Konu Kararlar	50
2.2.1.3.İtiraz Mercii	51
2.2.1.4.İtiraz Süresi	51
2.2.1.5.İtiraz Usulü.....	51
2.2.1.6.İtirazın Sonuçları	51
2.2.2.Temyiz.....	52
2.2.2.1.Tanımı	53
2.2.2.2.Temyiz Makamları	53
2.2.2.3.Temyiz Süresi.....	53
2.2.2.4.Temyizin Sonuçları	54
2.2.3.Kararın Düzeltilmesi	54
2.2.3.1.Tanımı	55

2.2.3.2.Karar Düzeltme Makamları.....	55
2.2.3.3.Karar Düzeltme Nedenleri	55
2.2.3.4.Karar Düzeltme Süresi	56
2.2.3.5.Karar Düzeltmenin Sonuçları.....	56
2.3.OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI	56
2.3.1.Yargılamanın Yenilenmesi.....	56
2.3.1.1.Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri	56
2.3.1.2.Başvuru Süresi.....	57
2.3.1.3.Hukuki Niteliği.....	57
2.3.1.4.Başvuru Mercii	57
2.3.1.5.Yargılamanın Yenilenmesinin Sonuçları	58
2.3.2.Kanun Yararına Bozma	58
2.4.İSTİNAF SONRASI KANUN YOLLARI	58
2.5.OLAĞAN KANUN YOLLARI.....	59
2.5.1.İstinaf.....	59
2.5.1.1.İstinaf Başvurusunda Ehliyet Şartı	60
2.5.1.2.İstinaf Başvurusunda Menfaat Şartı	60
2.5.1.3.İstinaf Kanun Yoluna Tabi Kararlar.....	60
2.5.1.4.İstinaf Kanun Yoluna Kapalı Kararlar	61
2.5.1.5.Başvuru Süresi.....	61
2.5.1.6.İstinafın Şekli	61
2.5.1.7.İstinaf Sebepleri.....	62
2.5.1.8.Esasa İlişkin Sebepler.....	62
2.5.1.9.Usule İlişkin Sebepler	62
2.5.1.10.İstinaf Başvurusunun Sonuçları	63
2.5.2.Temyiz.....	65
2.5.2.1.Başvuru Şekli	66
2.5.2.2.Hukuki Niteliği.....	66
2.5.2.3.Başvuru Süresi.....	67
2.5.2.4.Başvuru Mercii	67
2.5.2.5.Temyiz İncelemesinin Sonucu	67
2.6.OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI	67
2.6.1.Yargılamanın Yenilenmesi.....	67
2.6.2.Kanun Yararına Temyiz	69
2.6.2.1.Tanımı ve Hukuki Niteliği	69

2.6.2.2.Başvuru Sebepleri	69
2.6.2.3.Başvuru Mercii	70
2.6.2.4.Başvuru Süresi.....	70
2.6.2.5.Başvurunun Sonuçları	70
3.VERGİ YARGISINDA İSTİNAFIN İTİRAZ VE TEMYİZ KANUN YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	71
3.1.İtiraz Kanun Yolu İle Karşılaştırılması.....	71
3.1.1.Başvuruda Bulunabilecekler Bakımından.....	71
3.1.2.Başvuru Konusu Bakımından.....	71
3.1.3.Başvuru Süresi Bakımından	72
3.1.4.Hukuki Niteliği Bakımdan	72
3.1.5.Kararların Sonuçları Bakımından.....	72
3.1.6.Kararlara Karşı Başvuru Yolu Bakımından	73
3.2.Temyiz Kanun Yolu ile Karşılaştırılması	73
3.2.1.Başvuruda Bulunabilecekler Bakımından.....	73
3.2.2.Başvuru Konusu Bakımından.....	73
3.3.3.Başvuru Süresi Bakımından	75
3.3.4.Hukuki Niteliği Bakımından	75
3.3.5.Kararların Sonuçları Bakımından.....	75
3.3.6.İncelemenin Esası Bakımından	76
3.3.7.Kararlara Karşı Başvuru Yolu Bakımından	76
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	77
1.İSTİNAF KANUN YOLU DÜZENLEMESİNİN DANIŞTAY'IN İŞ YÜKÜNE ETKİSİ .	77
2.İSTİNAF SİSTEMİNİN FAYDA VE SAKINCALARI	80
2.1.İstinaf Sisteminin Faydaları	80
2.1.1.İş Yükü Anlamında Fayda Değerlendirilmesi.....	80
2.1.2.Görevli Yargı Personeli Anlamında Fayda Değerlendirmesi	80
2.1.3.Kamu Kaynaklarının Kullanımı Anlamında Fayda Değerlendirmesi.....	81
2.1.4.İstinaf Sisteminden Maksimum Fayda Sağlanabilmesi İçin Yapılması Gerekenler	81
2.2.İstinaf Sisteminin Sakıncaları	82
2.2.1.İçtihat Farklılıkları Yönünden Oluşabilecek Sakıncalar	82
2.2.2.Yargılama Sürecinin Uzaması Bakımından Öngörülen Sakıncalar	82
2.2.3.Maddi Külfet Bakımından Öngörülen Sakıncalar.....	83
2.2.4.Vergi Yargı Sistemi İle Vergilendirme Sisteminin Farklılığı Yönünden Oluşabilecek Sakıncalar	83
2.2.5.Adil Yargılanma İlkesi Noktasında Oluşabilecek Sakıncalar	83

2.2.6.İstinaf Sisteminin Sakıncalarını Minimuma İndirmek İçin Yapılması Gerekenler..	84
SONUÇ.....	85
KAYNAKÇA	88

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Türk Yargı Sisteminin Yapısı.

Tablo 2: Anayasal yargılamanın kapsamı.

Tablo 3: Yargıtay kurumunun oluşumu.

Tablo 4: Sayıştay kurumunun oluşumu.

Tablo 5: Hesap hatalarının kapsamı.

Tablo 6: Vergilendirme hatalarının kapsamı.

Tablo 7: Düzeltme zamanaşımının uygulanma şekli.

Tablo 8: Vergi cezalarında indirim usulü.

Tablo 9: Kıyas yasağının kaynağı.

Tablo 10: Vergi davalarının konusu.

Tablo 11: Vergilendirmede ispat şekilleri.

Tablo 12: Bölge İdare Mahkemeleri Daire Sayıları.

Tablo 13: 2016 Yılı Bölge İdare Mahkemesi Teşkilatı Başkan Ve Üye Sayıları.

Tablo 14: Türkiye Genelinde Bölge İdare Mahkemesi'nde Görev Yapan Personel Sayısı.

Tablo 15: İtiraza konu kararların dağılımı (6545 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile yapılan değişiklikten önceki hali).

Tablo 16: Karar düzeltme koşulları (6545 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile yapılan değişiklikten önceki hali).

Tablo 17:İstinaf Kanun Yolu İncelemesinde Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilebilecek kararlar.

Tablo 18: Yargılamanın yenilenmesinin koşulları.

Tablo 19: Kanun yararına temyiz koşulları.

Tablo 20: Temyiz edilebilen dava konuları.

Tablo 21: İvedi Yargılama Usulüne Tabii Kararlar

Tablo 22: 2016 yılına ait Danıştay Vergi Dava Dairelerine ait iş durumu.

Tablo 23: 2017 yılına ait Danıştay Vergi Dava Dairelerine ait iş durumu.

Tablo 24: Danıştay Başkanlığı yargı birimlerinde dosyaların ortalama karara bağlanma gün sayısı (Sırası ile 2016-2017-2018).

Tablo 25: Bölge İdare Mahkemelerinin Ortalama Karar Süreleri.

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Y.: ANAYASA

A.A.T.U.H.K.: AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

C.M.K.: CEZA MUHAKEMESİ HUKUKU

D.İ.D.D.K.: DANIŞTAY İDARİ DAVA DAİRELERİ KURULU

H.M.K.: HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU

H.S.Y.K.: HAKİMLER SAVCILAR YÜKSEK KURULU

İ.Y.U.K.: İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU

O.E.C.D.: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

V.U.K.: VERGİ USUL KANUNU

Y.Ö.K.: YÜKSEKÖĞRETİM KURULU

GİRİŞ

Türk vergi yargısı idari yargılama usulünde yer alan ilkelere tabii olarak yürütülmektedir. Bu bağlamda yargılama usulü olarak yapılan değişiklikler doğrudan doğruya vergi dava dosyalarının görülme şeklini de etkilemektedir. 2011 yılından itibaren Türk yargı sistemine katılması planlanan istinaf kurumunun mahkeme teşkilatının ve personelinin yeterli olacağı düşünülen bir sayıya ulaşması ile 2016 yılında istinaf müessesesi diğer tüm yargı kolları ile birlikte idari yargıda da yasalaşmıştır. Yapılan bu değişiklikle umulan fayda daha çok dosya sayısının azaltılması ve dava dosyalarının alanında uzmanlaşmış kişilerce yeniden gözden geçirilmesine olanak sağlanmasıdır. Ancak bunun yanında yargı sisteminin üç aşamalı bir hale gelmesi ve yargılama sürelerinin uzaması gibi sakıncalar ortaya çıkabileceği gibi yeterli ve yeni sisteme hazır olmayan yargı personeli ile istinaf sisteminin sağlıklı bir şekilde yürütülmeye çalışılmasının zorlukları da mevcuttur.

Birinci bölümde; vergi yargısının konusu, yargılama ilkeleri ve Türk yargı sistemine genel bir bakış açısı sunmakla birlikte Anayasada yer alan yargı organları tanıtılmaktadır.

İkinci bölümde; istinaf kavramı ve tarihçesi, çeşitli ülkelerde istinaf kanun yolu düzenlemeleri, Türkiye’de yer alan istinaf uygulaması ile arasındaki farklar, Türk vergi yargısında istinaf kurumu yasalaşmadan önce ve sonra kanun yolları ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde; bölge idare mahkemelerinin istinaf mahkemeleri olarak görevlendirilmesi, bu mahkemelerdeki personel sayıları, temyiz ve itiraz kanun yolları ile yargı sistemimizde yeni ihdas edilmiş olan istinaf kanun yolu karşılaştırılmakta, istinaf sisteminin yürütülmesi ile birlikte kanun yollarına etkisi istatistikî olarak incelenmekte, bu sistemin beklenen faydaları ve öngörülen sakıncaları ifade edilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.TÜRK YARGI SİSTEMİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

1.1.1982 Anayasasına Göre Yargı Teşkilatı

Türkiye'deki yargı teşkilatının yapısını anlayabilmek için öncelikle yargı birliği ve yargı ayrılığı kavramları üzerinde durulmasında fayda bulunmaktadır. Yargı birliğinin kabul edildiği hukuk sistemlerinde; adli, idari ve hatta anayasa yargısı tek bir yüksek mahkeme tarafından temsil edilmektedir. Mahkemeler arasında adli-idari şeklinde bir ayırım bulunmamakta yerel mahkeme ve temyiz mahkemesi olmak üzere hiyerarşik bir yapılanma ön plana çıkmaktadır.

Yargı ayrılığının kabul edildiği sistemlerde ise adli, idari, anayasal yargılama sistemleri ayrı yargılama usulüne tabii olmakta ve ayrıca her bir yargısal kol için ayrı yüksek mahkemeler veya son karar organları mevcudiyetini korumaktadır.

Yargı konusu 1982 tarihli Anayasamızın üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre Danıştay, Uyuşmazlık Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi, Hakimler ve Savcılar Kurulu, Sayıştay ve Yüksek Seçim Kurulu yargı sistemi içerisinde yüksek mahkemeler olarak yer almaktadır. Bu kurumların yargı sistemimizde alt derece mahkemeler olarak adlandırılan mahkeme yapılanmasından farkı her birinin kendi alanında bağımsız ve birbiri ile herhangi bir iş bölümü ilişkisi içerisinde olmamaları şeklinde ifade edilebilir. Mahkeme yapılanması böyle iken Türkiye’de kabul edilen yargı sistemi idari yargı, anayasa yargısı ve adli yargı olmak üzere üç kola ayrılmıştır (Süren, 2009:85).

Tablo 1: Türk Yargı Sisteminin Yapısı.

TÜRK YARGI SİSTEMİNİN YAPISI			
ANASAYA YARGISI ANAYASA MAHKEMESİ	ADLİ YARGI YARGITAY (TEMYİZ MERCİİ)	İDARİ YARGI DANIŞTAY (TEMYİZ MERCİİ)	UYUŞMAZLIK YARGISI UYUŞMAZLIK MAHKEMESİ

1.1.1.Anayasa Yargısı: Anayasa Mahkemesi

Kuvvetler ayrılığı ve anayasanın üstünlüğü ilkeleri ile kişi hak ve özgürlüklerini korumak için iktidarların hukuk kuralları içerisinde hareket etmesini sağlamak üzere oluşturulan yapıdır. Devlet organlarının hukuk devleti ilkesine göre hareket edip etmediklerini denetlemek için oluşturulan yapı anayasa yargısıdır (Gökçe, Dölek, 2018:136).

Anayasa Yargısı Anayasanın 148’inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

Tablo 2: Anayasal yargılamanın kapsamı.

Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler.
Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz(...)
Anayasa Mahkemesi Cumhurbaşkanını, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askerî Yargıtay, Askerî Yüksek İdare Mahkemesi Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcivekilini, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar.

Anayasa 148.maddede yer alan düzenlemeler dikkate alındığında Anayasa Mahkemesi ile yürütülen yargı yetkisinin Anayasa Mahkemesi’nin Anayasa Mahkemesi sıfatıyla baktığı işler ile Yüce Divan sıfatıyla baktığı işlerin bütünü olarak ortaya çıkmaktadır (Süren, 2009:85).

Anayasa Mahkemesinin en önemli görevleri arasında Kanun koyucu tarafından ortaya konulan hukuk yaratma eyleminin Anayasa’da yazan kurallara uygun olup olmadığını denetlemek yer almaktadır. Mahkemece bu denetim görevi yerine getirilirken salt normlar hiyerarşisi kapsamında şekli bir değerlendirme değil daha çok adalet, eşitlik, evrensel hukuk ilkelerine ve temel insan haklarına uygunluk bulunup bulunmadığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Dengeli ve umulan Anayasa düzeni ancak bu temel ilkelere bağlı kaldığı takdirde mümkündür. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan yasal norm denetimi sadece yazılı hukuk kurallarının lafzına değil aynı zamanda evrensel hukuk ilkelerinin ruhuna ve amacına da uygun olup olmadığı bağlamında değerlendirilmelidir (Azrak, 1962:652).

1.1.2.Adli Yargı: Yargıtay

Adli yargı, toplumda ortaya çıkan ihtilafları çözüme ulaştırılması maksadı ile kurulan mahkemelerin bir arada bulunduğu temel yargı sistemidir. Türkiye’de üç dereceli bir yargı sistemi mevcuttur. Bunlar ilk derece, ikinci derece ve temyiz mahkemeleri olarak bilinen üst derece mahkemelerinden oluşmaktadır (Ergüzeroğlu Kilim, 2009:143).

Tablo 3: Yargıtay kurumunun oluşumu.

<i>Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar</i>
<i>Yargıtay üyeleri, birinci sınıfa ayrılmış adli yargı hakim ve Cumhuriyet savcıları ile bu meslekten sayılanlar arasından Hakimler ve Savcılar (...) (3) Kurulunca üye tamsayısının salt çoğunluğu ile ve gizli oyla seçilir.(3),</i>
<i>Yargıtay Birinci Başkanı, birinci başkanvekilleri ve daire başkanları kendi üyeleri arasından Yargıtay Genel Kurulunca üye tamsayısının salt çoğunluğu ve gizli oyla dört yıl için seçilirler; süresi bitenler yeniden seçilebilirler.</i>
<i>Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı ve Cumhuriyet Başsavcivekili, Yargıtay Genel Kurulunun kendi üyeleri arasından gizli oyla belirleyeceği beşer aday arasından Cumhurbaşkanı tarafından dört yıl için seçilirler. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler</i>
<i>Yargıtayın kuruluşu, işleyişi, Başkan, başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeleri ile Cumhuriyet Başsavcısı ve Cumhuriyet Başsavcivekilinin nitelikleri ve seçim usulleri, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir</i>

Kanunda Tablo 3’te gösterildiği şekilde düzenlenmiş bulunan Yargıtay; başkaca bir adli yargı merciinin görevli bulunmadığı hallerde ilk derece adli yargı mercileri tarafından verilen kararların son inceleme yeridir (Anayasa Madde 154/1).

1.1.3.İdari Yargı: Danıştay

Hukuk devleti ilkesini oluşturan temel unsurlar idarenin kanuniliği ve yargısal denetime tabii bulunmasıdır. İdarenin görevleri kamu yararının sağlanması amacı ile bir takım güvenlik ve hizmet faaliyetlerinden oluşmaktadır. İdarenin bu faaliyetlerini gerçekleştirirken toplumsal ve kişisel yaşama cebri ve önlenemez şekilde müdahale etme hakkı bulunmaktadır.

Böyle bir hakkın bazen temel kişi hak ve özgürlükleri bakımından ihlalleri içeren durumlara sebebiyet vermesi olasıdır. Yaşanabilecek toplumsal ve kişisel hak ihlallerinin önüne geçmek maksadı ile hukuk devleti ilkesi benimsenmiş böylece idarenin hukuk kurallarıyla sınırlanarak ve bu sınırlara uyup uymadığının da yargı yoluyla denetlenmesi zorunluluğu meydana gelmiştir. İdari yargının temel konusunu da idarenin eylem ve işlemlerinin hukuk devleti ilkesi bağlamında ortaya konan temel sınırlar doğrultusunda idarenin yargısal denetime tabii tutulmasıdır (Yanık, 2013:41-42).

İdare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların kanunda aksi belirtilmemişse; usul ve esas yönünden son inceleme mercii olarak incelemekle görevli olan yüksek mahkemedir (Anayasa Madde 155).

1.1.4.Uyuşmazlık Mahkemesi

Türkiye’de yargı ayrılığı ilkesinin benimsenmesinin bir sonucu olarak birden fazla yargı kolu ve yüksek mahkeme mevcuttur. Bu nedenle bir ihtilafın adli, idari askeri yargı alanına girip girmediği veya hangi yüksek mahkemece bakılması gerektiği konusunda uyuşmazlık ortaya çıkması halinde bu uyuşmazlığa son veren karar mercii olarak Uyuşmazlık Mahkemesi oluşturulmuştur (Gözler, 2000:842).

1.2.Niteliği Tartışmalı Kuruluşlar

1.2.1.Hakimler ve Savcılar Kurulu

Hâkimlik ve savcılık mesleğine ilişkin olarak kabul, atama, nakil, geçici görevlendirme, terfii, meslekten atılma, görevden uzaklaştırma, disiplin cezası verilmesi gibi işlemlerin yapılması; Adalet Bakanlığınca sunulan mahkemelerin kaldırılması veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine ilişkin tekliflerini karara bağlama; hakim ve savcılarının işlemlerinin denetlenmesi, buna ilişkin inceleme ve soruşturma işlemlerinin yapılması görevleri arasındadır (Temel, 2016:143).

Anayasanın 159. Maddesinde düzenlenen kurul 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile yeniden düzenlenmiş olup; ismindeki Yüksek ibaresi kaldırılarak Hakimler Savcılar Kurulu haline getirilmiştir. İlgili yasa maddesinde geçen "...Kurulun meslekten

çıkarma cezasına ilişkin olanlar dışındaki kararlarına karşı yargı mercilerine başvurulamaz..." şeklinde ifade gereğince yüksek mahkeme niteliğine sahiptir (A.Y. Madde 159).

1.2.2.Sayıştay

Sayıştay niteliği itibari ile düzenleyici ve denetleyici bir idari organ olarak ortaya çıkmış olsa da Anayasanın ilgili maddesinde yer alan "Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz." ifadesi gereğince yüksek yargı organı niteliğindedir (Altun, 2006:24).

Tablo 4: Sayıştay kurumunun oluşumu.

<i>Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.</i>
<i>Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.</i>
<i>Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.</i>
<i>Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.</i>

Sayıştay'ın amacı; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık temellendirmesinde kamu kurum ve kuruluşlarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarınca beklenen hedefin, yasalar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, korunması ve kullanılması amaçları ile denetimde bulunmak, ortaya çıkartılan sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak olarak belirlenmiştir (Kemal,2012:20).

1.2.3.Yüksek Seçim Kurulu

Demokrasinin tam olarak egemen olduğunu ülkelerde siyasi parti seçimlerinin özgür, doğru ve tarafsız bir şekilde yapılabilmesi için denetim mekanizmaları öngörülmüştür. Fakat bu denetimin siyasal bir organ tarafından yapılması yanlılık fikrini güçlendirmekle birlikte seçimlerin tarafsız ve özgür bir ortamda yapılması gerekliliğine aykırı düşecektir. Bu durumun önüne geçmek ve demokratik seçim ortamını sağlayabilmek adına 1961 Anayasasında Yüksek Seçim Kurulu seçimlerin yönetim ve denetimini sağlayan bir idari organ olarak kabul edilmiştir. 1982 Anayasasında da aynı düşünce devam etmiştir. Yüksek Seçim Kurulunun yüksek yargı organı olarak görülmesinin nedeni ise Anayasanın ilgili maddesinde geçen "...Yüksek Seçim Kurulunun kararları aleyhine başka bir mercie başvurulamaz...." ifadesidir (Aksoy, 2015:33).

3.VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ YARGILAMASI USULÜ

3.1.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

"Vergi uyuşmazlığı" deyimini vergi idaresi ile yükümlüleri karşı karşıya getiren ve yükümlülerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyuşmazlıkları; "vergi davası" deyimini ise bu uyuşmazlıkların çözümüne elverişli yargısal usulleri kapsamaktadır (Turmangil, 1987:127)

3.2.Vergi Uyuşmazlığının Tarafları

Devlet ya da devlet adına vergilendirme yetkisine sahip bulunan vergi dairesi, belediye gibi kurumlar olası bir vergi uyuşmazlığının idari tarafını oluşturmaktadır. Vergi mevzuatına göre vergi mükellefleri, vergi sorumluluğu bulunan kanuni temsilciler ile kendilerine vergi cezası kesilenler uyuşmazlığın vatandaş tarafını oluşturmaktadır. Uyuşmazlığın her iki tarafı da kendi faydası için hareket etmektedir. Devletin maksadı kamu gelirlerini arttırmak ve korumak; mükelleflerin amacı ise daha az vergi yükü altında kalmaktır. Bu durumda her iki tarafın kendi

talepleri doğrultusunda çözümlenemediğii hallerde vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır (Genç, Özmen, 2011: 98).

3.3.Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkması

3.3.1.Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

İdari işlemin hukuka uygunluğu yapılan işlemin yetki, şekil, sebep, konu yönlerinden hukuka uygun olması ile doğrudan bağlantılıdır. Vergilendirmeye ilişkin işlemlerde bahsedilen yönlerden herhangi birinin ya da birkaçının eksik olması halinde hukuka aykırılık sonucu doğuracağı açıktır.

3.3.2.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Temel olarak, vergilendirme işleminin kanunda belirtilen şartlar altında yapılmasını ifade eder. Bu anlamda idarenin yetkisi yer yönünden, zaman yönünden ve konu yönünden olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Yer yönünden yetki; işlemin yapılmaya yetkili olunduğu coğrafi alanı ifade etmektedir. Konu yönünden yetki; işlemi yapmaya yetkili birim ve mercileri ifade etmektedir. Zaman yönünden yetki ise; işlemin yetkili kişiler tarafından hangi sürelerde yapılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Aksi halde yapılan işlem yetki yönünden sakatlanmış olmaktadır.

3.3.3.Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

Verginin konusuna ilişkin belirlemelerin yasada düzenlenmiş olması gerekmektedir. Kanunla düzenlemeyen bir konu üzerinden vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi halinde yapılan işlemin hukuka aykırı olacağı tabiidir.

3.3.4.Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan bu halde vergilendirme işlemi yapılırken izlenmesi gereken usul ve esasların ancak kanunla düzenlenebileceğini ifade

eder. Bu düzenlemeye aykırı bir hareket tarzının benimsenmesi halinde işlemin hukuka aykırı olma sonucu gerçekleşmiş bulunmaktadır.

3.3.5.Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işlemine temel alınan vergiyi doğuran, meydana getiren unsurun geçerli hukuki sebebe dayandırılmasını ifade eder. Geçerli hukuki sebebe dayanmayan vergilendirme işlemi sebep bakımından hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

3.3.6.Vergi İncelemeleri

İlgili idarece vergilendirme işlemleri yapılırken vergi mükelleflerinin yasal süresi içerisinde beyan ettikleri matrahlar dikkate alınmaktadır. Ancak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin tam anlamıyla işlerlik kazanabilmesi bakımından zaman zaman ve belli şartlar altında vergi mükelleflerinin beyanları inceleme altına alınmaktadır. Yapılan incelemeler neticesinde vergi kayıp ve kaçığının oluştuğuna yönelik tespitler yapılması halinde incelemeyi yapanlarca bir rapor tanzim edilerek olması gereken ancak beyan dışı bırakılan vergi matrahları takdir edilmektedir.

Vergi mükellefleri tarafından, inceleme sonucunda ortaya çıkan matrah farkları ve bu matrah farkları dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermelerinden dolayı kesilen vergi cezaları uyumsuzluk konusu yapılmaktadır.

3.3.7.Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Vergilendirme işlemine ilişkin olarak yapılan hesap ve matrah hatalarından kaynaklanan işlemlerde vergi uyumsuzluklarının konusunu oluşturan bir başka nedendir. Vergiler ilgililer nezdinde eksik ya da fazla tarh edilmiş olabileceği gibi, muafiyet istisna kapsamında yer alan mükelleflere ilişkin olarak da tarhiyatlarda uyumsuzluğun konusunu oluşturabilmektedir.

3.3.8.Matrahın Düşük Beyanı

İdarece yapılan tespitler sonucunda vergi mükelleflerince vergi matrahının düşük beyan edilmesi ve bunun sonucu olarak ilgisine ek vergi tarh edilerek ceza uygulanması hali de bir diğer uyuşmazlık konusu olarak ortaya çıkmaktadır.

3.3.9.Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin ödenmemesi ya da vadesinde ödenmemiş olması, vergi uyuşmazlığını doğurabilen diğer bir nedendir.

3.3.10.Diğer Nedenler

Yukarıda sayılanların dışında, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde kullanılan tebliğ usullerinden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan ya da vergiye ilişkin ödemeleri yapmaktan devamlı olarak kaçınan mükelleflerin varlığından da uyuşmazlıklar doğabilmektedirler(Kızılot, 2009).

3.4.Vergi İdaresi Ve Vergi İdaresinin Yapısı

Günümüz vergi sistemine yansımaları hala devam etmekte olan dönem olması bakımından Osmanlı İmparatorluğu'nun Tanzimat ve Meşrutiyet sonrası Maliye teşkilatına yönelik uygulamalarının önemi büyüktür. Bu dönemlerde yapılan köklü değişikliklerin büyük bir kısmı Cumhuriyetin 1970'li yıllarına kadar etkisini devam ettirmiştir.

Cumhuriyetin kurulmasından sonra, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından ilk kabul edilen kanunlardan biri vergi kanunudur. Buna bağlı olarak yeni teşkilatlanma sürecinde 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmakla birlikte 13 yıl sonra "Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun" ile Varidat Umum Müdürlüğü kurulmuştur. 4286 sayılı Kanun ile Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılarak Vasıtalı Vergiler ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur (Tezcan, 2003:132-134).

29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun'la Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüklerinin yerine Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur. 05.05.2005 tarihinde kabul

edilen 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak bu kurum Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür (Biol, vd. , 2014).

10 Temmuz 2011 tarihinde yayımlanan 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı Teşkilatında yapılan yeni düzenleme sonucunda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

3.5.Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözümler; vergi mükellefleri ile vergi idaresinin anlaşarak veya idari denetim ilkesi kapsamında uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmiş olması her iki taraf açısından da çekişmeli yargı yolunun tercih edilmesi halinde tarafların katlanacakları fazladan emek, zaman ve maddi kayıpların önüne geçmektedir (İşbilir, 2008:44).

Vergi ihtilaflarının vergilendirme sisteminin sùjelerinden olan idari mercii gözetiminde çözümlenmesi amacı ile 213 Sayılı Kanunda; uzlaşma kurumu, vergi hatalarının düzeltilmesi, üst makamlara başvuru, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah olarak çeşitli yollar düzenlenmiştir (İ.Y.U.K. Madde 371, vd.).

3.5.1.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Müessesesi

Düzeltilme müessesesi vergilendirme işlemlerinde yapılan ve yasada düzenlenmiş olan bazı sakatlıkların giderilmesi amacıyla getirilmiştir.

“Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır” (213 Sayılı V.U.K. Madde 116) şeklinde vergi hatası genel olarak düzenlenmiştir. 213 Sayılı V.U.K. 117 ve 118. Maddelerde nelerin vergi hatası kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Vergilendirmeye ilişkin bir işlemde vergi hatası bulunması halinde işlemin ilgilileri işlemin kendilerine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yargı mercilerine başvurabilecekleri gibi beş yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde de yapılan bu hatanın düzeltilmesi talebi ile vergi idaresine başvurabilme imkanına sahiptirler. Söz konusu hatalar ilgilinin talebi üzerine düzeltileceği gibi işlemi yapan idarenin kendiliğinden hatayı fark etmesi sonucunda da düzeltilebilmektedir (Akkurt, 1997:29-30).

3.5.1.1.Hesap Hataları

Hesap Hataları Vergi Usul Kanunu'nun 117. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre madde metninde yer alan hatalar daha çok sayısal verilerin yanlış kullanılması nedeni ile ortaya çıkan hatalar olarak meydana gelmektedir.

Tablo 5: Hesap hatalarının kapsamı.

<i>1. 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</i>
<i>2. 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 gösterilmiş olmasıdır</i>
<i>3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.</i>

3.5.1.2.Vergilendirme Hataları

Vergilendirme Hataları Vergi Usul Kanunu'nun 118. Maddesinde vergilendirme hataları tek tek sayılmak sureti ile düzenlenmiştir. Taraflarca ancak bu hatalar kapsamında düzeltme talebi ile idareye başvurulabilir. İdare tarafından yapılan başvurunun değerlendirilmesinde bu hataların Kanunda sıralı surette sayılan hatalar içerisinde yer alıp almadığı değerlendirilmek sureti ile düzeltme talebi hakkında bir karar verilir.

Tablo 6: Vergilendirme hatalarının kapsamı.

<i>1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;</i>
<i>2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;</i>
<i>3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır</i>
<i>4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.</i>

Vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde ortaya çıkan değerlendirme hataları olarak tanımlanabilecek olan bu hatalar, hesap hatalarına kıyasla, vergilendirme işleminin esası ile daha yakından bağlantılıdır. Vergilendirme hataları, teorik nitelikleri bakımından idare işlemin sebep unsurlarındaki sakatlıklara ilişkindir (Akkurt, 1997:32).

3.5.1.3.Hatalı Vergi Ve Cezalarda Düzeltme Yapılıp Yapılamayacağı

Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir. Uzlaşmaya ilişkin tutanaklar uzlaşılan miktarlar bakımından kesinlik içermektedir. Bunun sonucu olarak tutanakla tespit edilmiş olan uzlaşmaya ilişkin konular hakkında tarafların uzlaşma konularını değiştirecek şekilde tasarruflarda bulunmaları mümkün değildir. İdare tarafından uzlaşılan konulara ilişkin olarak başkaca vergi tarhiyatı

yapılamayacağı gibi mükellefler tarafından da bu konulara ilişkin olarak dava açılmayacak ve başkaca bir şikayet yoluna gidilemeyecektir (Kaynak, 2016, parag. 5)

Ancak vergilendirmeye ilişkin bir hata yapılması halinde uzlaşılan vergi ve cezalarda da düzeltme yapılacağı tabiidir. Nitekim bu konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 sayı ve 09/11/2004 tarihinde özelge yayınlamıştır.

Bu özelgeye göre; vergi sistemimizde "hata üzerinden vergi alınmaması " ilkesi kabul görmüş, benimsenmiştir. Bu nedenle söz konusu hatalara ilişkin olarak mükelleflere, Vergi Usul Kanununun 116'ncı ve devamı maddelerinde belirlenmiş olan vergi hatalarının aynı Kanunda yer alan düzeltme hükümleri kapsamında düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen:

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,
- Aynı Vergilendirme donemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

Uzlaşmaya konu olması ve bu tarhiyatlar üzerinde uzlaşmanın vaki olması ancak söz konusu hataların uzlaşma esnasında bir şekilde dikkate alınmaması durumunda da bu hataların Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi Bakanlık tarafından benimsenmiştir. Bu halde uzlaşma konusu vergi ve cezalarda vergilendirmeye ilişkin hata bulunması halinde "uyuşmazlığın kesinliği" ilkesinin uygulanmayacağı açıktır. Uygulayıcı idarenin de görüşü ve uygulamaları bu yöndedir.

3.5.1.4.Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Olanlar

213 Sayılı V.U.K. Madde 116-126'da vergi hatalarının düzeltilmesi hususu düzenlenmiştir. Yasada vergi hatalarına ilişkin düzeltme işleminin hatalı işlemi tesis eden ilgili vergi dairesi müdürü tarafından doğrudan yapılacağı şeklinde düzenleme mevcuttur. Bu bağlamda düzeltme işleminin yapılmasına ilişkin yetki vergi dairesi müdürü tarafından bir başkasına devredilemez. Bağımsız vergi dairelerinin bulunmaması halinde mal müdürleri düzeltme işlemini yapmaya yetkilidirler. Hatalı vergilendirme işlemine ilişkin düzeltme yapılırken yasada miktar bakımından herhangi bir sınırlama mevcut olmadığından, işleme konu miktara bağlı olmaksızın hatalı idari işlemin düzeltilmesi yapılmaktadır.

Hatalı vergilendirme işlemine karşı yapılan düzeltme işleri vergi asıllarını ve cezaları kapsayacak şekilde meydana gelmektedir. Söz konusu işlemin re'sen veya talep üzerine yapılabileceği yasada yer alan düzenlemeler arasındadır (İşbilir, 2008:55-57).

Vergi hatasına ilişkin düzeltme işleminin re'sen yapılabilmesi için söz konusu hatanın herhangi bir araştırma yapılmaksızın anlaşılır olması ve mutlak olması gerekmektedir. Bu halde işlemi yapan idare tarafından düzeltme işlemi yapılarak ilgisine tebliğ edilmektedir. Düzeltme işlemi mükelleflerin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilmektedir. İşlemin mükellef aleyhine düzeltilmesi durumunda mükelleflerin düzeltme işleminin kendilerine tebliğinden itibaren dava açma hakları bulunmaktadır.

Mükellefler de haklarında tesis edilen ve kendilerine tebliğ edilerek kesinleşmiş olan hatalı vergilendirme işlemlerine karşı düzeltme talebinde bulunabilmektedirler. Mükelleflerin düzeltme istemlerine karşı bu istemin haklı bulunması halinde ilgili idarece düzeltme işlemi tesis edilebileceği gibi istemin reddi de mümkündür (Bilici, 2010: 29-30).

3.5.1.5.Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı

“Düzeltme zamanaşımı süresi, genel olarak vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıldır. Bu süre geçtikten sonra düzeltme yapılamaz. Ancak bu hususa ilişkin istisnalar mevcuttur” (İşbilir, 20018:55-57).

Tablo 7: Düzeltme zamanaşımının uygulanma şekli.

<i>114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:</i>
<i>a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;</i>
<i>b) (Değişik: 23/6/1982-2686/26 md.) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;</i>
<i>c) (Ek: 4/12/1985-3239/11 md.) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.</i>

Bu istisnalar mükelleflerin vergi ve cezalarda meydana gelen hataların düzeltilmesi taleplerine halel getirmemesi amacı ile düzenlenmiştir. Burada maksat, idareden veya mükelleflerin mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesinden dolayı kaynaklanan geç haberdar olma veya geç bildirilme fiili durumunun önüne geçmektir.

3.5.2.Pişmanlık ve İslah Müessesesi

Vergi ihtilaflarına ilişkin uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi amacıyla 213 Sayılı Yasada düzenlenmiş olan bir diğer yol pişmanlık ve ıslah müessesesidir. 213 Sayılı V.U.K. Madde 371'de düzenlenmiş olan müessese de aranan temel şart beyan edilen vergi dolayısıyla vergi ziyana sebebiyet vermiş olan kişiler tarafından bu eylemin idarece tespit edilmeden idareye bildirilmesidir. Bu halde eylemleri ile vergi ziyana sebebiyet vermiş olan kişilere ceza verilmeyeceği ilgili kanunda düzenlenmiştir.

3.5.2.1.Pişmanlık ve İslahın Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah müessesesi beyan esasına göre tarh ve tahakkuk eden vergilere uygulanmaktadır. Bunlar;

- Kurumlar Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Gelir Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi gibi vergilerden oluşmaktadır (Gökçe, 2006, parag.11).

Bu noktada ilgili kanun maddesinde yer alan düzenleme gereğince Emlak Vergisi pişmanlık ve ıslah kapsamında bulunmamaktadır. Beyan usulüne tabii olmayan vergilerle vergi usul kanunu kapsamına girmeyen gümrük ve tekel vergileri de pişmanlık ve ıslah kapsamında yer almamaktadır (Aksoy, 1990:43-44).

3.5.2.2.Pişmanlık Kapsamına Giren Suçlar ve Cezalar

213 Sayılı V.U.K. Madde 359'da kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında aynı kanunun pişmanlık hükümlerinden yararlananlar hakkında ceza uygulamasına gidilmeyeceği düzenlenmiştir. İlgili maddelerdeki yer alan düzenlemeleri toparlamak gerekirse pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ziyayı cezalarında, kaçakçılık fiillerini işleyenler için uygulanacak olan cezalarda uygulama alanı bulurken vergi ziyayının ortaya çıkmaması sebebi ile genel ve özel usulsüzlük cezalarında uygulama alanı bulmamaktadır (Aksoy, 1990:44-47).

3.5.2.3.Yararlanacak Olanlar ve Yararlanma Koşulları

“Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden, Kanuna aykırı eylemleri gerçekleştiren; mükellefler, vergi sorumluları, mirasçılar ile iştirak fiilini işleyenler yararlanır” (İşbilir, 2008:55-57).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için ilgililer vergi idaresine pişmanlık talepli dilekçeleri ile başvurmadan evvel;

1-İdarenin kayıtlarına ilgililerce talepte bulunulan konuya ilişkin herhangi bir ihbarın girmemiş olması gerekmektedir.

2-İnceleme elemanları veya takdire yetkili kişi ve komisyonlarca ilgili kişi veya kurumun hesaplarının incelemeye başlanmamış olması gerekmektedir. Yine ilgililerin; vergi kayıp veya kaçağına neden olan fiillerine ilişkin bir tespit yapılmamış olmalıdır.

İlgililer pişmanlık talepli dilekçeleri ile vergi idaresine başvurdukları takdirde, başvurudan itibaren;

1-Daha önce süresi içerisinde vermemiş oldukları beyannameleri vermeleri,

2-Süresi içerisinde beyanname vermiş olmalarına rağmen bu beyannamelerde yer alan eksik veya yanlış hususların giderilmesi için yeniden beyanname vermeleri,

3-İdarenin kaybı olarak ortaya çıkan vergi aslı ve buna ilişkin varsa gecikme zammına dair ödemelerin 213 Sayılı Kanunda öngörüler 15 günlük süre içerisinde yapılması gerekmektedir.

3.5.2.4.Mükellefler ve İdare Açısından Sonuçları

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması ile mükellef açısından işlenen fiil sebebi ile ortaya çıkacak olan cezalar uygulanmamaktadır. Mükellef bu cezalardan yargı yoluna başvurmadan, hem daha kısa sürede hem de daha az masrafla kurtulmuş olacaktır.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması ile idare açısından mükellef tarafından işlenen fiillere ceza uygulanması işlemi, bu işlem için harcanacak zaman ve işlemin yargı aşamasına taşınması ve bu aşamada idarenin haksız çıkması halinde ortaya çıkacak olan zararları bertaraf edecektir. İdare tarafından zaman ve enerjiden yapılan bu tasarruf sayesinde diğer vergilendirme işlemlerine ayrılan zaman artmış olacak ve daha sağlıklı işlemlerin tesisine olanak tanınacaktır” (İşbilir, 2008:55-57).

3.5.3. Vergi Cezalarının İndirimli Ödenmesi

“Vergi cezaları, vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının, kanunlarda belirtilen vergi suçlarını işlemeleri sonunda ortaya çıkar” (Çağan, 1972:112-113).

Ancak bir genel hukuk kuralı olan iyi niyetin hukuk düzeni tarafından korunacağı karinesi vergi sistemi içerisinde iyi niyetli mükelleflere tanınan indirim olanakları şeklinde kendini göstermektedir. Bu sayede bilerek ya da bilmeyerek veya muhasebe hatalarından kaynaklı olarak vergi kaybına neden olan mükellefler için ya da açık Kanun aykırılık hali bulunan ve idarece tespit edilen durumlar için mükellefler idarece kesilen cezaları bazı şartların varlığı halinde indirimli olarak ödeme imkanına sahiptir.

Tablo 8: Vergi cezalarında indirim usulü.

<i>İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse</i>
<i>1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,</i>
<i>2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı;(1) İndirilir.</i>
<i>Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz</i>
<i>Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.</i>

Vergi cezalarının indirimine ilişkin 213 Sayılı Kanunun 376.maddesinde bazı şartlar öngörülmüştür. Bu şartlar;

a)Ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde VUK 376. madde indirim talebi ile idareye başvuru yapılması (yazılı veya sözlü başvuru yapılabilir, sözlü başvuru halinde 213 Sayılı V.U.K. Madde 169 gereğince tutanak düzenlenir),

b)İndirim talebi yapıldıktan sonra ödeme açısından indirilmiş miktarın 30 gün içerisinde yatırılması,

c)Vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açılmamış olması, açılmış ise de indirim müessesesi için öngörülen süre bitmeden davadan vazgeçilmiş olması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Vergi yükümlüleri kasten bir vergi kaybı yaratmak amacı olmaksızın yanlışlıkla, hata veya dalgınlık sebebi ile gerçekleşen fiilleri dolayısıyla çok ağır şartlarda cezalarla muhatap olmaktadır. Bu halde cezalarda indirim müessesesi mükelleflerin talebi üzerine işletilerek iyi niyetli olan vergi yükümlülerini korumayı amaçlamaktadır.

Cezalarda indirim müessesesinin bir diğer amacı, bir yandan hem idareyi hem de ceza muhatabını, yargı yoluna başvurmanın uzun, zahmetli ve masraflı işlemlerinden kurtarmak ve vergi uyuşmazlıklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın kısa sürede Hazineye intikalini sağlamaktır. Bu müessese sayesinde vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların uyuşmazlık haline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmeden çözümlenmesi sağlanmaktadır. Bu durum, hem kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilmekte hem de vergi ödevlisi uyuşmazlık nedeniyle yargı organlarına sürüklenmeden cezanın bir kısmından kurtulmaktadır (Karakoç, 2014:3647-3648).

3.5.4.Vergi Cezalarında Uzlaşma

Özel hukukta yer alan tahkim kurumu, vergi hukukunda özel bir görünümü ile uzlaşma şeklinde karşımıza çıkar. Uzlaşma kurumu, Türk Vergi Sistemine 1963 yılında girmiştir. İlk halinde sadece tarhiyat sonrası uzlaşma yer alırken, daha sonra 1985 yılında yapılan bir kanun değişikliği ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu da Türk Vergi Sistemine dâhil olmuştur.

Uzlaşma müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 ile Ek 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi hukukunda uzlaşma ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalar ve Vergi İadesi Hakkındaki Kanuna göre kesilen cezalar konusunda vergi mahkemesine başvurmaksızın (uyuşmazlık yaratmadan) mükellef ile vergi idaresinin anlaşması, böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, dolayısıyla vergi yargısının da hızlı işlemesi amaçlanmıştır (Hocaoğlu, 2015:492-493).

Uzlaşma müessesesi; tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkar.

3.5.4.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Kapsamı

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. Maddesine göre, mükellefler ile vergi dairesi, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidebilirler. Özetle, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamın vergi inceleme raporları nedeniyle ortaya çıkan vergi ve cezalar oluşturmaktadır. Kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyana sebebiyet verilir ise, bundan kaynaklı vergi ziyayı cezası için uzlaşma yoluna gidilemez. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler de tarhiyat öncesi

uzlaşmanın konusuna girmekte ayrıca mükellefin bilgisi dışında yapılan denetimlerde inceleme elemanı, hakkında inceleme yapılan kişiyi uzlaşma talebinde bulunması için davet edebilmektedir. Ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında meslek odalarından bir temsilcinin bulunması mümkün iken, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Arslaner, 2016:282-283).

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci başvuru, uzlaşma davetiyesinin gönderilmesi, yetkili komisyonun teşekkülü, görüşmelerin yapılması, mutabakata varılan kararın vergi dairesine bildirilmesi ve buna göre işlem yapılması süreçlerinden oluşmaktadır (Hocaoğlu, 2015:496-497).

3.5.4.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma ve Kapsamı

Bir verginin salınıp cezanın kesilmesinden sonra meydana gelen ihtilafların yargı merciine intikal ettirilmeksizin, idare içerisinde, vergi idaresi ile mükellef arasında, bu ihtilaf hakkında anlaşma sağlanarak, ihtilafın sulh yoluyla sona erdirilmesine tarhiyat sonrası uzlaşma denilmektedir.

“Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi dairelerinin yetkili olduğu ve re’sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile vergi ziyayı cezalarını kapsamaktadır. Vergi zıyanının kaçakçılık suçuna giren bir fiil sonucunda ortaya çıkması ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında değildir” (Hocaoğlu, 2015:498).

“Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren mükellefler tarafından otuz gün içinde yapılır. 03.02.1999 tarihinde yürürlüğe giren Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7. maddesinde uzlaşma talebinin yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat edilmesi ya da taahhütlü posta ile gönderilmesinin gerektiği belirtilmiştir” (Arslaner, 2016:284).

Uzlaşmanın vaki olması halinde uzlaşılan kısımlar için 30 gün içerisinde mükellefler tarafından ödeme yapılması gerekmektedir. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise 15 gün içerisinde istenilirse uzlaşılamayan kısma ilişkin olarak yargı yerlerine başvurulabilmektedir.

3.5.4.3.Uzlaşmanın Mükellef Açısından Sonuçları

Uzlaşmanın sağlanması halinde mükellefler dava açma masraflarına katlanmaktan kurtuldukları gibi daha az vergi ve ceza ödemektedirler. Ayrıca 213 Sayılı Yasaya muhalefet suçundan haklarında yapılacak takibat ve cezalardan da kurtulmaktadırlar. Bunun yanında

mükellefler açısından uzlaşılan kısma ilişkin olarak yargı yoluna başvurma hakkı ortadan kalkmış olur. Hiçbir sebep olmaksızın ve mazeret bildirmeksizin uzlaşma toplantısına katılmayan mükellefler açısından ise tarhiyat sonrası uzlaşma hakkının kaybedilmesi sonucunu ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte mazeret bildirmeksizin uzlaşma toplantısına katılmayan mükellefler bakımından yargı yerlerinde dava açma süresi bakımından tanınan 30 günlük ek süre bu halde dikkate alınmaz.

3.5.4.4.Uzlaşmanın İdare Açısından Sonuçları

Uzlaşmanın sağlanması halinde idare gereksiz iş yükünden ve dava masraflarından kurtulmaktadır. Ayrıca idarenin asli görevi olan vergi alacağının tahsili noktasında da gecikmelerin önüne geçilmiş olmaktadır.

4.VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YARGILAMA

4.1.Vergi Yargılamasına Hakim Olan İlkeler

4.1.1.Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü inceleme ve araştırmaları kendiliğinden yapmak durumundadırlar. İdari yargılama usulünde genel olarak geçerli kabul edilen bu ilkeye “re'sen araştırma ilkesi” adı verilmektedir (Kızılot, 2009).

Re'sen araştırma ilkesi İ.Y.U.K. Madde 20'de düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre vergi yargı mercileri önlerine gelen uyuşmazlıkta her türlü inceleme ve araştırmayı tarafların herhangi bir talebi olmasa bile kendiliğinden yapmakla yükümlüdürler (Türkbay, 2011:19).

Vergi yargı kolunda re'sen araştırma ilkesinin benimsenmesinin dört temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergi yargısı alanında görülen uyuşmazlıkların kamusal nitelik taşımasıdır. Buna bağlı olarak vergi yargılama hukukunda kamu düzeni sağlama amacı olduğu açıktır. İkincisi ise vergi yargılamasının esas amacının hukuk devleti olma kurallarına riayet edilmesi amacını taşımasıdır. Üçüncü amaç ise yargılama konusu uyuşmazlıkla ilgili olarak maddi gerçeğe ulaşmanın esas olmasıdır. Vergilendirme ile ortaya çıkan parasal ödevler

mükellefler açısından ağır bir yükümlülük devlet açısından ise önemli bir kamu kaynağıdır. Her iki taraf içinde bu denli önem arz eden bir konuda maddi gerçeğe ulaşmak, kamuda adalet duygusunun köklenmesi bakımından gereklidir. Son olarak dördüncü neden ise “ tarafların eşitliği” ilkesinin vergi yargılamasında uygulanmasının gerekliliğidir. Vergi uyuşmazlığın taraflarından birinin idare olduğu düşünüldüğünde mükelleflerin tek başlarına idarenin kaynaklarına ulaşmaları mümkün olmayacaktır. Mahkemelere verilmiş olan re’sen araştırma ilkesi sonucunda mahkeme tarafından talep edilen uyuşmazlığa konu her türlü bilgi ve belgenin temini sağlanmış olacaktır. Bunun sonucunda adil ve her iki tarafından eşit olarak dinlenilmesine olanak tanıyan bir yargılamanın ortaya çıkacağı açıktır (Ergün, 2006:71).

4.1.2.Yazılı Olma İlkesi

Ülkemizde Fransız idari yargı modelinin benimsenmesinin bir sonucu olarak vergi yargılamasında yazılılık ilkesi esastır. Bu ilkeye göre; vergi uyuşmazlığına ilişkin olarak yapılan her türlü işlem, dava dosyası ile ilgili her türlü evrak ile tarafların iddia ve savunmaları yazılı olarak vergi yargı mercilerine Kanunda belirtilen süreler içerisinde sunulmalıdır. İ.Y.U.K. Madde 1’de; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı ilkesinin benimsenmiş olduğu yargılama konusuna ilişkin incelemenin mahkeme dava dosyasına sunulan belgeler üzerinden yapılacağı düzenlenmiştir. Vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin bir sonucu olarak yargılama konusuna ilişkin duruşma düzenlenmesi istisnai bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. İstisnai olarak duruşma yapılsa dahi duruşmada tanık ve yemin deliline başvurulamayacağı ayrıca tarafların veya ilgililerin sorgulanamayacağı Kanunda düzenlenmiştir. Yazılı yargılamanın gözlemlenen çeşitli olumlu ve olumsuz yanları bulunmaktadır. Olumlu yanları; dava konusunu aydınlatmaya yarayacak bilgi, belgelerin daha iyi ve sistematik bir şekilde tespit edilmesine olanak sağlamasıdır. Ayrıca yazılı yargılama usulünün yargılama sürecini kısalttığı da bir gerçektir. Olumsuz yanı ise tanık delili ve benzeri delillere başvuru yasak olduğundan dava konusu olayda maddi vakıalara ilişkin tam ve doğru bir değerlendirme yapılmasının önüne geçilmiş olmaktadır. Tarafların gerçeğe aykırı beyan vermeleri olasılık dahilinde olduğu gibi aynı zamanda soru sorarak dava konusu olaya ilişkin belirsiz hususların aydınlatılmasını sağlama yöntemi burada kullanılamamaktadır (Türkoğlu Üstün, 2018:358).

4.1.3.Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi mahkemelerinin oluşması için en az üç üye gereklidir. Kurul olarak verilen kararların daha iyi olacağı savunulduğundan, vergi mahkemeleri heyet olarak görev yapmaktadırlar. Toplu yargılama usulü ile hedeflenen daha isabetli, adil, denetime açık ve uygulamaya yol gösterici kararlar alınmasını sağlamaktır (Eren, 20016:32).

Doktrinde yer alan görüşlerden bir kısmı da toplu yargılama usulünün olumsuz yanlarını ortaya koymuştur. Buna göre yargılamanın sorumluluğu, mahkeme heyetini oluşturan üyeler arasında dağılmış olacağı için üyelerce daha yüzeysel inceleme yapılacağı iddia edilmektedir. Aynı zamanda mahkeme başkanının heyete başkanlık etmesi üyelerin başkanın etkisinde kalabileceği bu durumun da adil muhakemenin önüne geçeceği ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Toplu yargılama usulünde dosya incelemesinin heyet halinde yapılması nedenleri ile yargılama sürecinin yavaşlayacağı düşüncesi de mevcuttur (Batun, 2010:261).

4.1.4.Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas sözlük anlamı olarak denk tutma, mukayese, oranlama gibi kavramlarla ifade edilebilmektedir (Tuncer, 2003:3).

Kıyas esas olarak farklı olgular arasında yer alan ortak paydaları tanımlamaktadır. Kıyas söz konusu olduğunda aralarında benzerlik olsa bile özünde farklı olan iki olayın bir sayılmasıdır. Özetle kıyas, aslında farklı türden olan olayların birbirine benzeyen bir takım unsurlara sahip olmaları nedeni ile bir tutulmaları olarak tanımlanabilmektedir (Furtun, 2009:76).

Tablo 9: Kıyas yasağının kaynağı.

<i>Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.</i>
<i>Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.</i>
<i>Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.</i>
<i>Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.(1)</i>

Anayasanın 73/3.fikrasında yer alan amir hüküm gereğince vergi yargılamasında da vergilendirme işlemi gibi kanunilik ilkesi geçerlidir. Bunun bir sonucu olarak da vergi yargısında kıyas yasağı mevcuttur. Açıklamak gerekirse bir kanun hükmü, sonucu veya yaptırımları kıyas yolu ile başkaca bir vergi mevzuuna uygulanamaz.

Türk Medeni Kanun 1. Maddesinde yer alan kanunda boşluk olması durumunda hakim hukuk yaratma yetkisinin kullanımı vergi hukukunda mümkün bulunmamaktadır. Vergi hukukunda kanun boşluklarının doldurulması kural olarak kabul edilmemektedir. Anayasa'da yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi nedeni ile vergi yargısında uygulanan kanun hükmünün yorum veya hukuk yaratma yetkisi ile yeniden oluşturulması ya da genişletilmesi yasaklanmaktadır. Bu sayede hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak kanunlarda düzenlenmemiş olan bir hukuk kuralına dayanılarak vergilendirme işlemine yönelik sonuçların ortaya çıkarılmasının önüne geçilmektedir. Bu nedenle, vergi yargısında ortaya çıkan boşlukların ya da eksikliklerin yasa koyucu tarafından yasama süreci ile tamamlanması gerekmektedir (Hayrullahoğlu, 2012:51).

4.2.Vergi Davasının Kapsamı Ve Konusu

Vergi davasının konusu hususunda kanunlarda tahdidi suretle bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte 2576 sayılı Kanunun 6. Maddesinde vergi mahkemelerinin yeki alanı konu bakımından düzenlenmiştir. Düzenlemenin ilk iki fıkrası vergi davasının konusunu oluşturan işlemlerin belirlenmesi bakımından yol göstericidir.

Tablo 10: Vergi davalarının konusu.

<i>Vergi mahkemeleri:</i>
<i>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,</i>
<i>b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,</i>
<i>c) Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler.</i>

Anılan maddedeki düzenlemenin yanı sıra bazı özel durumların ortaya çıkması halinde de buna ilişkin idari işlemlere karşı dava açılabilmektedir. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

-İhtirazı Kayıtlı Verilen Beyannameler Üzerine Açılan Davalar: Vergi mükelleflerinin beyan ettikleri matrahlarla karşı itiraz edemeyecekleri ve dava açamayacakları yönündeki yasal düzenlemenin istisnası olarak ortaya çıkan bir durumdur. İhtirazı kaydın dava açma hakkını doğurabilmesi için beyanname verme süresi içerisinde beyannameye eklenmek sureti ile veya ayrı bir dilekçe ile ilgili idareye verilmesi gerekmektedir.

-İkmalen, Re'sen ve İdarece Vergi Tarhiyatına Karşı Açılan Davalar:İlgili idarece yapılan tarhiyatın hukuka uygunluğu yönünden inceleme yapılır. Tarhiyatlara karşı açılan davalarda işlemin yürütülmesi ayrıca bir mahkeme kararına gerek olmaksızın kendiliğinden durmaktadır.

-Kanunen Tahakkuk Ettiği Kabul Edilen Vergilere Karşı Açılan Davalar: İlgili idarece ayrıca vergi yükümlülerine tebliğ sureti ile bildirim yapma zorunluluğu bulunmayan vergilere ilişkindir. Bu halde vergi mükellefleri yapılan tahakkuk işlemine karşı dava açabilmektedirler. Motorlu taşıtlar vergisi bu duruma örnektir.

-Vergi Kabahatlerine İlişkin Cezalara Karşı Açılan Davalar: Usulsüzlük cezaları ile vergi ziyayı cezalarına vergi yükümlülerince açılan davalardan oluşmaktadır.

-Vergilere İlişkin Genel Düzenleyici İşlemlere Karşı Açılan Davalar: Tebliğ, tüzük, yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemlere karşı açılan davaları kapsar. Bu işlemlerin mükellefler tarafından dava konusu edilebilmesi için hukuka aykırı yasal düzenlemeye dayanan idari işlemin mükelleflere yönelik olarak uygulanması gerekmektedir.

-Uzlaşmanın Temin Edilememesi Üzerine Açılan Davalar: Bu yol ile mükellef ve idare arasında idari yoldan çözümlenemeyen uyuşmazlıkların yargı mercileri tarafından çözümlenmesine olanak tanınmaktadır.

-İstisna ve Muafiyet Hükümleriyle İlgili Açılan Davalar: Yasal düzenlemeler gereğince istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanması gereken tarafların bu haktan mahrum bırakılması halinde, yargı yolu ile istisna ve muafiyet hakkının kullanılması şeklinde sonuç doğurmaktadır.

-Vergi Hatalarının Şikayet Yoluyla Düzeltilme Başvurusunun Reddi Durumunda Açılan Davalar: İlgililer kendilerine yapılan hatalı işlemlere karşı dava açma süresi geçtikten sonra idareye başvuruda bulunabilirler, idarece bu talepleri reddedilirse o halde Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvurabilirler. Bakanlıktan aynı sebeple gelen red cevabı üzerine ilgisinin verilen bu cevaba karşı dava açma hakkı doğmaktadır.

-Ödeme Emrine, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk İşlemlerine Karşı Açılan Davalar: Vergi mükelleflerinin, amme borcunun cebren tahsiline yönelik olarak yapılan işlemlere karşı, cebri işlemin idarece taraflara tebliğinden itibaren 14 gün içerisinde işlemin iptali için yargı mercilerine başvurma hakkı bulunmaktadır.

-Vergi İdaresine Karşı Açılan Tazminat Davaları: İdarenin işlem ve eylemlerinden dolayı maddi veya manevi zarara uğramış olan kişiler Anayasa'da yer alan 125. Madde gereğince bu zararlarının tazminini talep etme hakkına sahiptirler (Kaplan, 2012:95-103).

4.3.Vergi Davasını Açmaya Yetkili Olanlar

213 Sayılı V.U.K. Madde 377'de vergi davası açmaya yetkili olanlar tahdidi şekilde düzenlenmiştir.

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır (Değişik dördüncü fıkra: 28/3/2007-5615/20 md.). Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler (Ek :

4/12/1985 - 3239/34 md.; Değişik beşinci fıkra: 28/3/2007-5615/20 md.). Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir (213 Sayılı V.U.K. Madde 277).

Yukarıda sayılan kişiler dışında kalanları dava açması halinde bu kişilerin dava konusu işleme yönelik talepleri idarece yapılan işlem esas yönünden incelenmeksizin talep ehliyetsizlik sebebi ile reddedilir.

“Bu hukuki durum karşısında; feshedilmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsili de söz konusu olamayacağından, şirketi temsilen şirket ortağı tarafından açılan davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle verilen temyize konu mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.” Şeklinde ifade edilen Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen ehliyetsizliğe ilişkin karar bu konuda emsal niteliktedir.

4.4.Dava Açma Süresi

Vergi yargısında dava açma süresi diğer hukuk dallarında olduğu gibi hak düşürücü niteliktedir. Bu nedenle ilgililerin muhatap oldukları idari işleme ilişkin taleplerini süresi içerisinde idareye yönlendirmemiş olmaları bu haktan vazgeçtikleri anlamına gelir.

İdari Yargılama Usulü kanununun 7. maddesine göre vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür. Genel dava açma süresi 30 gün olmakla birlikte 213 Sayılı V.U.K.’da ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.’da düzenlenen bazı özel dava açma süreleri de mevcuttur.

213 Sayılı V.U.K.’da Madde 49’da belirlenen bedellere karşı ilgili birimler için 15 günlük dava süresi mevcuttur. Yine 213 Sayılı V.U.K. Ek Madde 1’de uzlaşmanın vaki olmaması halinde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın ilgisine tebliğden itibaren 15 günlük bir dava açma süresi mevcuttur. 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.’da yer alan ödeme emri, haciz, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı ilgisine tebliğden itibaren 14 günlük dava açma süresi mevcuttur.

4.5.Dava Açma Dilekçesinin İçeriği

Vergi davaları vergi mahkemeleri veya Danıştay’da görüldüğünden dava dilekçesi hangi birime yöneltilecekse ona hitaben yazılır.

İdari yargı mercilerinde dava açılması halinde dilekçede yer alması gereken unsurlar İ.Y.U.K. Madde 3’de tahdidi şekilde sayılmıştır. Sayılan unsurlarda eksiklik olması halinde dilekçenin verildiği yargı merciiince dilekçe reddedilir. Dilekçenin reddi kararı kendisine tebliğ edilen ilgililerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksikliği gidererek yeniden dava açma hakları mevcuttur.

4.6.Yargılama Süreci

Vergi yargısında geçerli olan ilkelere göre re’sen araştırma ilkesi gereğince yargılama süreci boyunca, yargı mercii maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacı ile kendiliğinden araştırma yapmakla yükümlüdür. Taraflarca ileri sürülmemiş olan iddia ve itirazların mevcut olması halinde yargılama mercii, bunları da dikkate alarak dava konusu olayın çözümüne ilişkin her türlü bilgi ve belgenin tamamlanması sureti ile yargılamayı gerçekleştirir.

4.7.Vergi Davalarında İspat

“Vergi hukuku açısından ispat, bir vergisel işlemin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun) vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır” (Öztürk, 2008:1028-1029).

“İspat yükü, belirli bir vakıanın davada taraflardan birisi tarafından ispatı zorunluluğunu ifade eder. Ancak tarafları ispata zorlayan bir yükümlülük değil, yalnızca kendi yararlarıdır” (Karataş, 2014:512),

Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ispatında kullanılan vasıtalar genel ispat hukuku bağlamında değerlendirildiğinde daha sınırlı olarak belirlendiği görülmektedir.

Tablo 11: Vergilendirmede ispat şekilleri.

<i>A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.</i>
<i>B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.</i>
<i>Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz</i>
<i>İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.</i>

Tablo 11’de yer aldığı şekilde 213 Sayılı V.U.K. Madde 3’de ispat hususu düzenlenmiştir. Anılan maddede yer alan düzenleme gereğince vergi yargısında şahit ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı belirtilmekle birlikte dava konusu haline gelmiş olan olayda ispat yükü hayatın olağan akışında normal ve mutad karşılanmayacak eylemleri dolayısıyla vergilendirme işlemine konu olan tarafa yükletilmektedir.

4.8.Dava Açmanın Etkileri

Vergi davasının açılması ile hukuk dünyasında bazı etkiler ortaya çıkarmaktadır. Bunlarda ilki, dava konusu işleme ilişkin olarak zamanaşımının kesilmesi; ikincisi ise, tarihyata ilişkin işlemlere karşı dava açılması halinde bu işlemlere yönelik olarak bir sonraki aşamaya geçilmemesi yani işlemin yürütülmesinin kendiliğinden durmasıdır (Eren, 2006:39).

4.9.Vergi Davasının Sonuçları

Mükellef tarafından açılan davada hüküm davanın kabulü yönünde ise, vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Tarhiyatın terkini, ödenmiş verginin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılması yolunda hüküm tesis edilir.

Vergi idaresine karşı dava açan tarafı yargı haklı bulmaz ise tarh edilen vergi tahakkuk eder ve ödenmesi gerekir. Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde normal vade tarihinden, yargı kararının tebliğine kadar olan süre için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır (Eren, 2006:39).

4.10.Kararlara Karşı Başvurulabilecek Kanun Yolları

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve bunlar gibi diğer hukuka aykırı hususların düzeltilmesi, bunların hukuka ve kanunlara uygunluğunun sağlanması amacıyla bu kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yollarına genel olarak “kanun yolu” denilmektedir(Arslan,2004:98-99).

Yargı mercilerin kararlarına karşı başvuru yollarında olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikili bir düzenleme mevcuttur. İstinaf düzenlemesinden önce olağan kanun yolları; itiraz, temyiz, karar düzeltme şeklinde ortaya çıkarken, olağanüstü kanun yolları ise yargılanmanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma olarak düzenlenmiştir. İstinaf kanun yolu düzenlemesinden sonra ise olağan kanun yolları; istinaf ve temyiz olarak değiştirilmiş olup olağan üstün kanun yolları ise yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz olarak düzenlenmiştir. Kanun yolları kavramı çalışmanın ikinci bölümünde ele alınacağı için tekrara düşmemek adına bu kısımda sayma sureti ile belirtmekle yetinilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

1.İSTİNAF

1.1.İstinaf Kavramı Ve Tarihçesi

Feodal monarşinin ilk zamanlarında, tutarlı bir hukuk sistemi oluşturulmadan önceki döneme ait, roma hukuku araştırmacıları bir hikaye anlatır. Hikayeye göre kocasına adaletli davranılmasını talep eden bir kadın Makedon Kralı Philip'e dilekçe ile başvurur. Bu başvurunun reddedilen kadın, bu kararı bir üst merciye götüreceğini bağırır kralın yüzüne. Bunun üzerine çok sarhoş olan kral öfkeyle kime başvuracağını sorar. Hikayenin anlatıcısına göre kadının "ayık olan Philip'e" şeklindeki cevabı üst yargı merciine başvurunun gerekli olduğunun göstergesidir (Drewry, vd, 2007:15).

Anlatılan hikayenin ironik yanı aslında istinaf merciin nasıl bir ihtiyaçtan doğduğunu göstermesinin yanı sıra bu merciince yapılan incelemenin niteliğini de anlatmaktadır. Günümüzde istinaf yargı yolu müessesesi elbette ki tek elden yapılan yargılama sonucu varılan kararın algıların daha açık olduğu bir zamanda tekrar gözden geçirilmesinden daha fazlasıdır.

Türk hukuk sisteminde ise istinaf merci ilk defa Fransa'dan alınan ceza kanunu ile 1879 tarihinde, ceza muhakemesi kapsamında kabul edilmiştir. 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 (Özen, 2016:2331-2388).

1.2.İstinafın Hukuki Niteliği, Çeşitleri Ve Amacı

İstinaf, ilk derece mahkemesi tarafından sonuçlandırılmış kararların hem maddi hem de hukuki bakımdan yeniden yargılamaya tabii tutulmasını ifade etmektedir.

İstinaf kanun yolu ile amaçlanan yargıya konu olmuş bulunan ihtilafa ilişkin doğru ve adaletli bir karar verilmesini sağlamaktır (Bağcı, 2009:7).

İstinaf Kanun yolu klasik(geniş) ve dar manada istinaf olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Maddi ve hukuki anlamda bir ayırım yapılmaksızın yargılamanın yeniden ele alınması klasik(geniş) manada istinafi oluşturmaktadır. Yani dava konusu olaya ilişkin olarak yapılan ilk yargılamadan bütünüyle bağımsız bir şekilde hiçbir sınırlama olmadan ileri sürülen yeni delil ve vakıaların da göz önünde bulundurularak yeniden kapsamlı bir inceleme yapılması ve yeni bir karara varılması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Kurt Konca, Damar, 2016:188-189).

Dar anlamda istinafta ise ilk derece mahkemelerince verilen bütün nihai kararların yeniden ve tamamen incelenmesinden ziyade kararın bir üst mercii tarafından maddi ve hukuki yönden denetlenmesini ifade etmektedir. Bu hal ile her ne kadar dar anlamda istinaf temyiz incelemesini anımsatsada temyiz incelemesinde sadece hukuki denetim söz konusudur (Arslan, vd, 2016:586).

Türk hukuk sisteminde öngörülen istinaf, dar anlamda istinaf olarak kabul edilmiştir. Bu tür istinaf sistemi, genişletilmiş temyiz olarak da değerlendirilmektedir. Temyizde kural olarak sadece hukuki denetim öngörülmüştür. Ancak bazı hallerde maddi vakıalara ilişkin denetim ve değerlendirmelerin kabul edilmesi hali genişletilmiş temyiz olarak adlandırılmaktadır. Türk yargı sisteminde benimsenen dar anlamda istinaf daha çok genişletilmiş temyize benzemektedir (Özen, 2016:2337).

1.3.Çeşitli Yargı Kollarında İstinaf Kanun Yolunun İncelenmesi

1.3.1.Ceza Yargısında İstinaf Kanun Yolu

Adli yargı kolu içerisinde yer alan ceza yargısında istinaf kanun yolunun ihdası ilk olarak 26.09.2004 tarihli 5235 sayılı Kanunun 24.maddesi ile gerçekleştirilmiştir. Aynı

Kanunda geçici madde ile düzenlenen hükümde istinaf kanun yolu incelemesini yapacak olan mahkemelerin ne zaman ve ne şekilde oluşturulacağı hususunda Adalet Bakanlığı görevlendirilmiştir.

İstinaf kanun yolunda amaçlanan yerel mahkemece verilen nihai kararın bir üst mercii tarafından incelenmesi ve söz konusu kararların ilgili Kanunlarda yer alan maddi veya hukuki nedenlerle kaldırılarak yeniden bir inceleme yapılmasıdır(Kunter,1989:1042.). Ceza yargısında istinaf mercii olarak gösterilen mahkeme bölge adliye mahkemelerinin ceza daireleri olarak belirlenmiştir (Toroslu, Feyzioğlu, 2015: 338).

Türk ceza yargısında kabul edilen istinaf sistemi Alman ceza muhakemesinde olduğu gibi istinaf mercii tarafından ilk derece mahkemesince yapılan tespitlerin kontrol edilmesi gerekli görülen hallerde yeniden tahkikat yapılmasını içermektedir. Burada amaçlanan yargılamanın adalet duygusunu zedeleyecek şekilde uzamasının önüne geçilmesidir (Özen, 2016:2337).

Ceza yargısında istinaf kanununa başvuruyu düzenleyen hükümlere bakıldığında görülecektir ki adli para cezası içeren mahkumiyet kararlarında kendisi de dahil olmak üzere üç bin lira; yine adli para cezasını gerektiren suçlardan dolayı üst sınırı beş yüz günü geçmemek sureti ile verilen beraat kararlarına ve ilgili kanunlarda kesin hüküm olduğu belirtilen kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulamayacağı düzenlenmiştir. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere tahdidi olarak ifade edilmiş bu kısım dışında ceza yargısında verilen hükümlere karşı istinaf kanun yolu açıktır (C.M.K. M.272/3).

Bununla birlikte diğer yargılama kollarından farklı olarak ceza yargısında bazı istisnai kararlarda tarafların istinaf isteminde bulunma yönünde bir talebi aranmamıştır. Yerel mahkemece verilen kararlardan 15 yıl ve daha fazla hapis cezasına ilişkin olanlar yetki çevresindeki bölge adliye mahkemesi ilgili ceza dairesi tarafından re'sen incelemeye tabii tutulur (CMK madde 272/1).

Taraflarca; yerel mahkeme tarafından verilen kararda usul veya esas yönünden hukuka aykırılığın söz konusu olması, delillerin değerlendirilmesinde veya mahkemece yapılan işlemlerde eksikliklerin bulunması ya da mahkemece yapılan değerlendirmenin yerinde olmaması gerekçeleri ile istinaf kanun yoluna başvurulabilir.

Ceza yargısında istinaf için gerekçe gösterme yükümlülüğü olmadığından, taraflar istinaf süresi geçtikten sonra da gerekçelerini bildirebilir ya da istinaf nedenlerine yenilerini ekleyebilirler. Adli yargı istinaf sisteminde dar anlamda istinaf benimsenmiş olduğundan;

Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından yapılacak olan incelemede soruşturma ve kovuşturma aşamalarına ilişkin işlemlerin en baştan ve yeniden yapılması mümkün olmamaktadır. Burada sadece tartışmalı olan deliller ve işlemler yeniden ele alınmaktadır. İstinaf mahkemesi, ceza yargısından kabul edilen re'sen yargılama ilkesinin bir sonucu olarak; ilk derece mahkemesinin verdiği kararda yer alan tespitler ile tarafların iddia ve itirazları ile bağlı olmaksızın inceleme yapmaktadır. Ancak bu durum tüm işlemlerin yeniden tekrarlanması anlamına gelmemekte sadece gerekli olması halinde yeniden değerlendirme yapılmaktadır (Balo, 2016:217).

1.3.2.Hukuk Yargısında İstinaf Kanun Yolu

Resmi Gazetede yayımlanan Adalet Bakanlığı kararı uyarınca 20.07.2016 tarihi bölge adliye mahkemelerinin göreve başlama tarihi olarak belirlenmiştir. Bu tarihten itibaren fiili olarak bölge idare mahkemeleri göreve başlamış olup Hukuk Muhakemeleri Kanununda kanun yollarını düzenleyen sekizinci kısım birinci bölümde istinaf kanun yolu uygulamada yerini almıştır.

Adli yargı kolunda yer alan mahkemeler; genel mahkemeler ve özel kanunla kurulan mahkemeler olarak ikili bir yapıda düzenlenmiştir. Sulh hukuk, asliye hukuk, asliye ticaret mahkemeleri genel mahkemeleri oluşturmaktadır. Kadastro mahkemeleri, tüketici mahkemeleri, aile mahkemeleri, fikri ve sınai haklar mahkemesi, iş mahkemeleri, icra hukuk mahkemeleri ise özel kanunla kurulan mahkemelerdir. Sayılan bu mahkemelerde yapılan yargılamanın usulü Hukuk Muhakemeleri Kanununda yer alan düzenlemelere göre yürütülmektedir.

Bahsi geçen Kanunda söz konusu mahkemelerde yapılan yargılama sonucunda verilen kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulması için bazı şartlar ön görülmüştür. Bunlar; ilk derece mahkemesi kararı olması, ilgili Kanunlarda yer alan düzenlemeler kapsamında üst yargı merciine başvuru yolunun kapalı olmaması, usul hükümlerine göre nihai karar olması şeklinde Hukuk Muhakemeleri Kanunu Madde 341'de hüküm altına alınmıştır.

İstinaf kanun yolunun konusu yerel mahkemece verilen kararların denetlenmesidir. Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından bu denetim yapılırken ilk derece mahkemesi kararları usul hükümlerine uyulup uyulmadığı ayrıca dava konusu olayın değerlendirilmesinin doğru olup olmadığı ve sonuç olarak mahkemece verilen kararın hukuka uygun olup olmadığı hususları göz önünde bulundurulur. Hukuk yargısında dava konusu olaya ilişkin ihtilafın ele

alınabilmesi için taraflarca istinaf dilekçesinde ileri sürülmüş olması gerekmektedir. Hukuk yargısında hakim olan taleple bağlılık ilkesinin bir görünümü olan bu duruma istinaf kanun yoluna başvuruda da uyulması zorunludur. Bu zorunluluğun tek istinası kamu düzenine açık aykırılık halleridir. Bu noktada kamu düzeni kavramının ne olduğu önem arz etmektedir. Doktrinde birçok tanımı bulunmasına rağmen uygulamada istinaf incelemesinde ileri sürülmemiş olsa bile dikkate alınması gereken kamu düzeni kavramının neleri kapsadığı Yargıtay 15.Hukuk Dairesi 12.05.2014 tarih ve E: 2014/2183, K: 2016/3226 sayılı kararında açıklanmıştır (Çiftçi, 2016:49).

Bu açıklamaya göre; Hukuk Muhakemeleri Kanununda düzenlenen gelen dava şartları ile bu kanundan başka özel kanunlarda düzenlenmiş olan özel dava şartları kamu düzeninden kabul edilmiştir. Bu nitelikteki aykırılıkların istinaf mercii tarafından re'sen göz önünde bulundurulması gerekliliği açıktır (Yılmaz, 2013:785, 786).

Hukuk yargısında istinaf kanun yolu ile amaçlanan dosya sayısının azaltılması ve ihtilafların daha adil bir şekilde çözüme kavuşturulması olması ile birlikte, yürürlüğe girdikten sonra personel yetersizliği ve ayrıca UYAP sistemindeki aksaklıklar nedeni ile beklenen sonuca ulaşamamıştır. Bu nedenle istinaf kanun yolunun getiriliş amacını destekleyecek bir şekilde, bazı dava konularına ilişkin olan (iş hukuk ve ticaret hukuku) zorunlu arabuluculuk sisteminin uygulamaya konulması planlanmıştır. Böylece hukuk yargısında istinaf kanun yolunun amacına uygun bir şekilde işlerliği desteklenecektir (Öztatar, 2016:132).

1.3.3.Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu

6545 sayılı Kanunun yayınlanması ile 2577 Sayılı Kanunda yer alan itiraz kanun yolu kaldırılarak istinaf bir üst kanun yolu olarak düzenlenmiştir. Anılan düzenlemede vergi mahkemelerince verilen kararlardan belirli bir miktar parasal sınırı geçenler için istinaf kanun yoluna başvuru serbestisi hüküm altına alınmıştır (Taner,2018:203-204). İlgili Kanunda yapılan bu değişiklik sonucunda idari yargı teşkilatı da üç aşamalı bir yapıya bürünmüştür.

İlk derece mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarının incelendiği yerel mahkemeleri oluşturmaktadır. Dava konusu uyuşmazlığın Kanunda yazılı parasal sınırları aşan bir dava değeri olması halinde taraflarca ilk derece mahkemesinin kararının istinaf incelemesine tabii tutulması talep edilebilmektedir. İstinaf incelemesi bölge idare mahkemelerinin vergi dava daireleri aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Yapılan inceleme sadece hukukilik denetimini içermeyip bütün maddi vakıa ve delillerin yeniden incelenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bölge idare mahkemelerince verilen kararlar Kanunda belirtilen hadlerin üstünde olmak koşulu ile temyiz mercii olan Danıştay tarafından incelenmesi talep edilebilmektedir. Bu halde Danıştay tarafından Kanunda belirtilen şart ve koşullar kapsamında inceleme yapılmakta ve nihai karara hükmedilmektedir (İ.Y.U.K. Madde 45).

Genel olarak istinaf sistemi ilk derece yargı mercii ile temyiz yargı mercii arasında bulunan ve ilk derece yargı merciiince verilen kararların hem hukuki yönden hem de usuli yönden denetleme ile yükümlülüğü içeren bir kanun yoludur. İstinaf sistemi, üç dereceli olarak faaliyet gösteren bir yargılama sistemidir ve kural olarak istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlar kesin değil, üst mahkemenin yapacağı temyiz incelemesine tabidir. Bu halde istinaf sistemi yargı mercilerinin iş yükü artışına bir çözüm sağladığı gibi, tekrardan bir üst yargı mercii tarafından istinaf yargı kararlarının da incelemeye tabii olması mevcut sistemin güvenilirliğini arttırmaktadır (Keskin, 2016:236).

6545 sayılı Kanun Madde 19 ile yapılan değişiklikle 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda itiraz kanun yolunu düzenleyen 45.madde değiştirilmiş ve yerine istinaf kanun yolu getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile itiraz kanun yolu tamamen kaldırılmıştır (İ.Y.U.K. Madde 45).

Yine aynı Kanunla getirilen değişikliklerle birlikte kanun yararına bozma şeklinde mevzuatta yer alan kanun yolunun olağanüstü bir kanun yolu olma özelliği ve mahkemelerce verilen kararların kanun yararına bozulmasına olanak veren sebepler değiştirilmemiş olsa da anılan kanun yolunun ismi kanun yararına temyiz şeklinde düzenlenmiştir. İstinaf kanun yolunun idari yargılamaya ilişkin usul hükümlerini içeren mevzuatta olağan kanun yolları arasında yerini alması ile üç dereceli bir yargılama sistemi benimsenmiş, bunun doğal bir sonucu olarak kararın düzeltilmesi şeklinde mevzuatta yer alan kanun yolu kaldırılmıştır (Keskin 2016:243).

1.4.Çeşitli Ülkelerde İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolunun İncelenmesi

1.4.1.Fransız İdari Yargısında İstinaf

Fransız İdari Yargılama Hukukunda istinaf (appel), ilk derecede verilen kararlara karşı başvuru yollarından biridir. İstinaf kanun yolu incelemesinde istinaf mercii usule ilişkin hukuka aykırılık tespit ederse ilk derece yargı merciiinin kararını bozar. Maddi vakıalara ilişkin

değerlendirmenin veya hukuki değerlendirmenin hatalı olduğuna kanaat getirirse kararı bozar ve yeniden yargılama yaparak ihtilafa ilişkin bir karar verir (Sancakdar, 2013:2267).

İdari mahkemeler nezdinde açılan dava sayısını azaltma ihtiyacını karşılamak amacı ile Fransa'da benimsenen yargı usulü idari istinaf ve arabuluculuktur. 2004 yılı OECD raporundan alıntılanan bilgiye göre; Fransa'da benimsenen istinaf sistemi oldukça hızlı, ihtiyaçları karşılayabilen ve başvurusunun sisteme ulaşmasını kolaylaştıran bir şekilde yapılmıştır (Better Regulation In Europe:France, 2010:143-151).

Fransız idari yargısında idari istinaf sisteminin kuruluş amacı ile ilgili yaygın sav ilk derece mahkemelerinin dava yükünün azaltmak, mağdur vatandaşların tazminat taleplerinin incelenmesinin yanı sıra idarenin işlemlerinde yaptığı hataları görmesini sağlamak olarak ifade edilmektedir (Bousta, Sagar. 2014:64).

Tarafların üst yargı merciine başvuru hakkı anayasal bir hak olarak Fransız hukukunda yer almaktadır. İdari yargılama yapısı üç kademelidir. İlk derece mahkemeleri (31'i Fransa'da bulunan toplam 40 mahkeme), istinaf mahkemeleri(mahkeme sayısı 8'dir) ve Danıştay'dan (Conseil d'Etat) oluşmaktadır (Better Regulation In Europe:France, 2010:143-151).

İlk derece mahkemesi tarafından davası reddedilen taraf iki ay içerisinde istinaf merciine başvurma hakkına sahiptir. İstinaf mercii talep edilen yasal gerekçelerle kısıtlı olarak yeniden inceleme yapmaktadır. İstinaf mercii tarafından verilen karar başvuru aleyhine ise başvuru, bu kararı Danıştay'a götürebilir. Ancak buradaki inceleme hukukilik denetimini içermektedir. Fransa'daki temyiz incelemesi aşamasındaki usul ile Türkiye'deki temyiz aşamasındaki yargı usulü her ne kadar benzerlik gösterse de istinaf mercii bakımından birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Başvuru süresi Türk vergi yargısında önerilenden daha uzundur. Bununla birlikte Türkiye'de Fransa'dan farklı olarak istinaf mercii tarafların yasal gerekçeleri ve talepleri ile bağlı olmaksızın re'sen hukuka aykırı gördüğü konuda da hüküm kurabilmektedir (Better Regulation In Europe:France, 2010:143-151).

Fransız ve Türk yargısında uygulanan istinaf sisteminde bir diğer farklılık da düzenlenen istinaf türlerine ilişkindir. Her iki ülke yargı sisteminde de ilk derece mahkemelerinin nihai kararlarına karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilmektedir. Fransız yargısında karşı istinaf olarak düzenlenmiş olan sistem her ne kadar Türk vergi yargısında bu isimle düzenlenmiş olmasa da uygulama da yer almaktadır. Karşı istinaf; ihtilaf konusunun ilk derece mahkemesi tarafından kısmen kabul kısmen red kararı ile sonuçlandırılması halinde taraflar birbirlerinin istinaf başvurularının reddini ve aynı zamanda kendi aleyhine olan kısmın

bozulmasını talep etmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Fransız istinaf sisteminde yer alan ancak Türkiye’de uygulaması bulunmayan istinaf başvuru şekli ise başkasına yönlendirilen istinaftır. Bu istinaf türünde, istinaf başvurusunda bulunmayanın davalı durumunda olmayan bir başka tarafa istinaf isteminin yönlendirilmesi şeklindedir. Yine istinaf mahkemelerinde avukatla temsil zorunluluğunun bulunması, istinaf sonrası temyiz kabul edilebilirlik şartına bağlı olması nedeni ile istinaf sonrası temyizde ön inceleme safhasının bulunması, içtihat birliğini sağlamak amacı ile ön görüş ya da yargısal görüş denilen müessesinin uygulamada bulunması gibi farklılıklarda mevcuttur. Bu farklılıklar incelendiğinde; Türk yargı sisteminde uygulama alanı bulan istinaf kanun yolunun eksikliklerini tamamlayacak nitelikte uygulamalar olduğu kanaati oluşmaktadır (Sancakdar,2016:58-63).

1.4.2.Alman İdari Yargısında İstinaf

Almanya’da adli ve genel idari yargıda üç dereceli sistem kabul edilmiştir (Kılıç, Kaya,2017:43).

Ancak vergi yargısını da içine alan idari yargı usulünde ise bundan farklı bir yol izlenerek iki dereceli yargı sistemi benimsenmiştir (Stelkens, 2014:17).

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının görüldüğü ilk derece mahkemesi Finanzgericht olarak adlandırılan vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar taraflarca temyiz mercii olan Bundesfinanzhof isimli Federal Vergi Mahkemesinde yeniden incelemeye tabii tutulur. Bununla birlikte vergi suçlarına ilişkin davalar da vergi mahkemelerinde görülmektedir (Kılıç, Kaya,2017:44).

İlk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemeleri hukukilik denetimi yapabilmekte ancak yerindelik denetimi yapamamaktadır (Kılıç, Kaya,2017:43).

Bu hali ile Alman vergi yargısında kabul edilen sistem Türk vergi yargısındaki istinaf öncesi sisteme benzemektedir. Vergi Mahkemesinde salt dava açmanın vergi alacağının tahsiline engel olmaması, Alman Federal Mahkemesinin Danıştay gibi içtihat yapma görevinin bulunması ve aynı zamanda idari uygulamaya yön veren bir tarafının olması, yargı yerlerince yapılan denetimin hukuki denetimle sınırlandırılması, yerindelik denetiminin yasak olması Türk ve Alman vergi yargısında ortak benimsenen kurallardır. Ancak arada bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Şöyle ki; Alman vergi yargısında idarece alınmış olan vergisel işlemlere ilişkin kararlara karşı yargı yoluna başvurmadan önce idari makama sunulması gerekliliği söz

konusudur. Benzer bir düzenleme Türkiye’de bulunmakta ancak bu kural yargı usulü içerisinde değil vergi usulüne ilişkin bir düzenleme olarak ortaya çıkmaktadır. Yine bu halde de mükelleflerin seçimine bırakılmış olduğundan vergi idaresine başvurmak Türk vergi yargısı açısından zorunlu değildir (Better Regulation In Europe:Germany, 2010:134).

Aslında bu sistemde ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemeleri vatandaş tarafından idareye yapılan başvurunun olumsuz sonuçlanması halinde başvuru bir istinaf mercii olarak düşünülebilir. Alman vergi yargısında temyiz mercii olarak Federal Vergi Mahkemesi düzenlenmiştir. Uyuşmazlığın nihai olarak karara bağlandığı yargı yeri olmasının dışında somut norm denetimi yolu ile idareye uygulanan vergi mevzuatının Anayasaya uygun olup olmadığını denetlemektedir (Kılıç, Kaya,2017:52).

Alman idari yargı sisteminde içtihat birliğini sağlamak, mahkemelerce aynı konuya ilişkin farklı kararların verilmesinin önüne geçilmek amacı ile grup dava müessesesi benimsenmiştir. Alman idari yargılama usulünde, "grup dava" (Massenverfahren) veya "emsal (örnek, model) dava" (Musterprozess) kavramları 1991 yılındaki idari yargı alanında gerçekleştirilen reform içerikli düzenlemelere kadar fiilen uygulama alanı bulmuştur. Bu davalarda mahkeme aynı nitelikli davalardan bir kaçını seçip görmekte diğerleri için bu davaların sonuçlanmasını bekletici mesele yapmaktadır. Böylece aynı konuya ilişkin olarak farklı karar ve sonuçların ortaya çıkmasının önüne geçilmiş bulunmaktadır. Bekletici mesele yapılan davanın taraflarınca tarafların hukuki dinlenilme hakkına ve delillerin doğrudanlığı ilkesine aykırılık gerekçeleri ile Alman Anayasa Mahkemesine konu edilmiş. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından bir sakınca olmadığı yönünde karar verilmiştir. Ardından yapılan kanuni düzenleme ile grup dava müessesesi uygulama yerini hukuken almıştır. Türkiye de bu sistemin fiili uygulamaları mevcut olsa da kanunda açık düzenleme bulunmamaktadır (Türkoğlu Üstün, 2015:115-116).

1.4.3.İngiliz İdari Yargısında İstinaf

İngiliz idari yargı alanında vergi uyuşmazlıklarına ilişkin alternatif birçok yol bulunmakla birlikte yargı yolu da vergi mükellefleri tarafından tercih edilen bir yoldur. İngiliz vergi yargısında üç dereceli sistem benimsenmiştir. İlk derece mahkemesi first tier tribunal olarak adlandırılmaktadırlar. İlk derece mahkemesi bünyesinde yer alan dava dairelerinden sadece bir tanesinin vergi alanında uzmanlığı bulunmaktadır. Vergi mükelleflerinin doğrudan vergilerde ilk derece mahkemesine başvurmadan önce idareye başvuru da bulunmaları

zorunluluğu mevcut iken dolaylı vergilerde böyle bir zorunluluk söz konusu değildir. İlk derece mahkemesinin kararını taraflar upper-tribunal olarak adlandırılan ikinci derece mahkemesine götürebilmektedir. Bu mercii istinaf mercii olarak belirlenmesi ile birlikte mahkemenin vergi dava dairesince vergi ihtilafları çözümlenmektedir. Bu aşamadan sonra ilk ve ikinci derecedeki mahkemelerin onayı ile temyiz mercii olan İngiltere ve İskoçya merkezde bulunan temyiz merciiine taraflarca başvurulabilmektedir. Ancak bu temyiz mercii İngiliz yasalarına göre nihai karar mercii olarak adlandırılmamaktadır. Başvuru imkanı çok kısıtlı da olsa nihai yargı mercii Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesidir (Kılıç, Kaya, 2017:52).

1.5. Bölge İdare Mahkemelerinin İstinaf Mahkemeleri Olarak Uyarlanması

6545 sayılı Kanunla idari yargılama alanında değişiklikler yapılmıştır. Bu yapılan değişikliklerden en önemlisi olarak nitelendirilebilecek olan yasal olarak uygulaması yürürlüğe giren istinaf kurumudur. Türk hukukunda uzun yıllardır istinaf kanun yolu uygulamaya konulmaya çalışılmış ancak 6545 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye kadar uygulamaya geçilememiştir. İstinaf kurumunun düzenlenmesinde amaç; idari yargıdaki dava sayısının azaltılması idari yargılamada yüksek yargı mercii olan Danıştay'ın dosya yükünün azaltılmasıdır (Bilgin, 2016:1-2).

Değişiklikten önceki haliyle itiraz mercii olarak görev yapan bölge idare mahkemeleri yukarıdan bahsettiğimiz kanuni düzenleme ile birlikte artık istinaf mercii olarak görev yapmaktadır. Bölge idare mahkemelerinin istinaf mercii olarak yapılandırılma sürecinde birden fazla bölge idare mahkemesi birleştirilmiş ve bazı yer bölge idare mahkemelerinin yargı çevresi tekrar düzenlenmiştir.

Bu yapılandırma ile amaçlanan il merkezlerinde kurulacak olan mahkeme sayısının artırılmasından ziyade bölge esasına göre mahkemeleri kurmak ve istinaf mercii olarak kurulan mahkemelerin oluşturan daire sayılarını arttırmak sureti ile hem usul ekonomisine hizmet etmek hem de dairelerde oluşturulan kararlarda birlik sağlanması amaçlanmaktadır.

1 Mart 2016 Tarihli ve 29640 Sayılı Resmî Gazete yayımlanan 29.02.2016 tarih ve 54 sayılı Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından verilen karara göre bölge idare mahkemelerinin yargı çevresini kapsayacak iller;

"Ankara Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinin; Ankara, Bartın, Bolu, Çankırı, Düzce, Eskişehir, Karabük, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırşehir, Nevşehir, Sivas, Yozgat, Zonguldak,

Erzurum Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinin; Ardahan, Ağrı, Bayburt, Bitlis, Bingöl, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Hakkari, İğdır, Kars, Muş, Tunceli, Van,

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinin; Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Mardin, Osmaniye, Siirt, Şanlıurfa, Şımak,

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinin; Bilecik, Bursa, Edirne, İstanbul, Kocaeli, Kırklareli, Sakarya, Tekirdağ, Yalova,

İzmir Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinin; Aydın, Balıkesir, Çanakkale, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa, Muğla, Uşak,

Konya Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinin; Adana, Afyonkarahisar, Aksaray, Antalya, Burdur, İsparta, Karaman, Konya, Mersin, Niğde,

Samsun Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinin; Amasya, Artvin, Çorum, Giresun, Ordu, Rize, Samsun, Sinop, Tokat, Trabzon," şeklinde belirlenmiştir.

Yukarıda bahsedildiği gibi bölge idare mahkemelerinde amaç mahkeme sayısını değil daire sayılarını arttırmak sureti ile ihtislaşmayı sağlamaktır. Bu konuya ilişkin güncel veriler ise Hakimler ve Savcılar Kurulu resmi internet sayfasında yayımlanmıştır.

Tablo 12: Bölge İdare Mahkemeleri Daire Sayıları.

Hâkimler ve Savcılar Kurulu				
Bölge İdare Mahkemeleri Daire Sayıları				
Bölge İdare Mahkemesi	İdari Dava Dairesi		Vergi Dava Dairesi	
	Kurulu	Faal	Kurulu	Faal
ANKARA	14	12	6	4
BURSA (FD)	3		1	
ERZURUM	3	2	1	1
GAZİANTEP	9	4	4	2
İSTANBUL	12	10	12	6
İZMİR	7	6	4	3
KONYA	7	5	4	3
SAMSUN	3	3	2	1
Toplam	58	42	34	20

Kaynak: hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/4732c85c-b3e0-4e0b-8cae-19e8fff1e806.pdf

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

1.5.1.İstinaf Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Oluşumu

Bölge idare mahkemelerinin oluşumu 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

1.Bu mahkemeleri oluşturan idari birimler; başkanlık, başkanlar kurulu, daireleri adalet komisyonu ve müdürlüklerdir.

2.Bu mahkemelerde dava dairelerinin sayıları ihtiyaç olması halinde Adalet Bakanlığı ve HSK tarafından silsile yolu izlenmek sureti ile belirlenir.

3.En az bir vergi ve idare dava dairesi bulunma zorunluluğu vardır. Dava daireleri başkan ve gerekli sayıda üyeden oluşur.

4.Başkan ve üyelerin atamaları HSK tarafından yapılır.

Anılan düzenlemeye göre kurulan bölge idare mahkemelerindeki kadro ve ihtiyaç paritesi temel alınarak her yıl H.S.K. tarafından, dairelere başkan ve üye ataması yapılmaktadır. Güncel durumda dairelerde 2'şer, 3'er, 4'er üye şeklinde atamalar yapılmış olsa da amaçlanan zaman içerisinde dairelerdeki üye sayısının 5'e yükseltilmesidir (Bilgin, 2016:17,18).

1.5.6.İstinaf Mahkemelerinin Görevleri

Bölge idare mahkemelerinin görevleri 2576 Sayılı Kanun'da tahdidi şekilde sayılmıştır. Buna göre bölge idare mahkemelerinin görevleri:

“-Yerel mahkemeler tarafından verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını incelemek. (Dava değerinin beş bin Türk Lirasını aşması gerekmektedir.)

-Görev alanına giren yargı çevresi içerisinde vergi ve idari yargı yerleri arasında görev veya yetkiye ilişkin olan itirazları incelemek ve karara bağlamak.

-Sayılan bu iki hal dışında kanunlarca düzenlenmiş görevleri yüklenmek.”

şeklinde sayma sureti ile Kanunda ifade edilmiştir.

Bu görevleri dışında 2577 sayılı Kanun Madde 27'ye göre ilk derece yargı yerince verilmiş olan işlemin yürütülmesinin durdurulmasına ilişkin kararları da itiraz mercii olarak 7 gün içerisinde inceleyip karara bağlamak yükümü altındadır.

1.5.7.Mahkeme Örgütü

Bölge idare mahkemeleri, yargı çevrelerinde bulunan ilk derece idari ve vergi yargı yerlerince verilen kararları incelemek üzere en az bir vergi ve idari dava dairesi şeklinde örgütlenirler. İhtiyaç bulunması veya gereklilik hallerinde vergi veya idari dava dairelerinin sayısı birbirinden bağımsız olarak Adalet Bakanlığının teklifi ile Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilmektedir.

Mahkemede yer alan idari birimler başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden şeklinde oluşmaktadır.

1.5.8.Başkanlık ve Görevleri

2576 Sayılı Kanun Madde 3/B'de sıralı bir şekilde Mahkeme başkanının görevleri sayılmıştır.

İstinaf mahkemesi başkanları kuruldukları il bazında düzenlenen protokolde mahkemeyi temsil ile yetkilidirler. Buna bağlı olarak mahkemelerin diğer kurumlarla olan resmi yazışmaları yapma görevi de başkanlığın görevleri arasındadır.

Mahkemeyi oluşturan diğer idari birimlerden başkanlar kurulu ve adalet komisyonu mahkeme başkanı tarafından idare edilmektedir. Bu birimler tarafından alınan kararların yürütülmesinden de başkanlık sorumludur.

Anılan iki idari birime başkanlık etmesinin yanı sıra mahkeme başkanı hakim sıfatı ile idari veya vergi dava dairelerinden birine de başkanlık etme görevi bulunmaktadır.

Mahkeme başkanı mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamakla ve bunu sağlamak için de gerekli gördüğü idari önlemleri almakla yükümlüdür. Burada söz konusu olan işleyiş illa ki yargılama ile ilgili olmayıp başkanlığın idare ile görevlendirdiği birimlerin işleyişini de kapsamaktadır.

Mahkemenin genel yönetim işleri ile ilgili işlemler hakkında karar vermek, yazışma yapmak ve bunlara ilişkin talimatların uygulanmasını sağlamak da görevleri arasındadır.

Mahkemenin yargılama birimlerinde ve idari birimlerinde görev yapan tüm personelin iş, işlem ve davranışlarını 657 Sayılı Kanun kapsamında denetleme görevi bulunmaktadır.

Mahkeme bünyesinde yer alan dava dairelerince verilen ancak birbiri ile uyuşmayan kararlar için uyuşmazlığın giderilmesi amacı ile başkanlar kuruluna başvurmak da mahkeme başkanının görevleri arasındadır.

Son olarak Mahkeme başkanları Kanunlarda kendilerine görev olarak tanımlanan diğer iş ve işlemleri yapmaya yetkilidirler.

1.5.9. Başkanlar Kurulu ve Görevleri

Başkanlar kurulu; istinaf mahkemesi başkanı ve istinaf mahkemesini oluşturan vergi ve idari dava dairelerinin başkanlarından oluşur. Başkanlar kurulunun görev tanımı 2576 Sayılı Kanun Madde 4'te düzenlenmiştir. Buna göre kurulun görevleri;

“-Bölge İdare Mahkemesi bünyesinde yer alan daireler arasındaki iş bölümü sebebi ile ortaya çıkan uyuşmazlıkları incelemek ve karara bağlamak.

-Yine mahkemeye bağlı olarak görev yapan dairelerin verdikleri kararlar arasında uyuşmazlık olduğu iddiası ile istinaf yoluna başvurulmuş ise konu hakkındaki görüşlerini de eklemek sureti ile bu başvuruyu Danıştay Başkanlığına göndermek.

-Başka kanunlarda düzenlenmiş olan yükümlülükleri üstlenmek.” şeklinde dört ana başlıktan oluşmaktadır.

1.5.10. Dairelerin Görevleri, Toplantı ve Karar Yeter Sayıları

İstinaf daireleri vergi ve idari dava dairelerinden oluşmakta olup görevleri 2576 Sayılı Kanunun 3/D Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

İlk derece yargı mercileri tarafından kesin olarak verilen ve istinaf kanun yolunun açık olduğu dava dosyalarını yeniden incelemek sureti ile karara bağlamak.

İlk derece yargı merciileri tarafından tedbiren verilen dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına ilişkin kararlara karşı yapılan başvuruları incelemek sureti ile karara bağlamak.

İstinaf merciin yargı yetkisine haiz olduğu bölgede yer alan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlığı oluşması durumunda bunları karara bağlamak, görevli veya yetkili mahkemeyi belirlemek.

Yine istinaf merciin yargı yetkisine haiz olduğu bölgede yer alan ilk derece mahkemelerinde davaya bakılmasına engel herhangi bir hal ortaya çıkması halinde davaya bakmakla görevli veya yetkili mahkemeyi belirlemek.

Diğer kanunlarda yer alan ancak başkanlar kurulunun görevine giren iş ve işlemleri yerine getirmek.

Dairelerin toplantı ve karar yeter sayıları ilgili Kanun maddesinde daire başkanı ve en az iki üyenin katılımı ile toplanılabileceği ve kararların oy çoğunluğu ile verileceği düzenlenmiştir.

1.5.11.Bölge İdare Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerin Nitelikleri ve Atanmaları

Bölge idare mahkemelerinde görev yapacak daire başkanı ve hakimlerin atamaları H.S.K. Birinci Dairesi tarafından yapılmaktadır (Bilgin, 2016:36.).

2576 Sayılı Kanunun 3/E Maddesi 1.bentte:

Mahkeme başkanı, daire başkanı, mahkeme üyeleri ve daire üyelerinin kararname ile Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından atamasının yapılacağı düzenlenmiştir.

Söz konusu atama için idari yargı mensubu hakim ve savcılar için bazı şartlar öngörülmüştür. Bunlar:

Mahkeme başkanı veya daire başkanı sıfatına haiz olunabilmesi için birinci sınıf hakimlik derecesinde olup birinci sınıfa ayrılma yeterliliğini yitirmemiş olmak gerekmektedir. Mahkeme ve daire üyeleri de birinci sınıf hakimlik derecesine ayrılmış olmaları ve bu dereceye ayrılma niteliğini yitirmemiş bulunmaları gerekmektedir.

Tablo 13: 2016 Yılı Bölge İdare Mahkemesi Teşkilatı Başkan Ve Üye Sayıları

MAHAL	İdari Dava Dairesi Başkanı	Vergi Dava Dairesi Başkanı	İdari Dava Dairesi Üyesi	Vergi Dava Dairesi Üyesi	TOPLAM
ANKARA	12	3	48	12	75
ERZURUM	2	1	6	3	12
GAZİANTEP	6	3	18	9	36
İSTANBUL	12	6	48	24	90
İZMİR	6	3	18	9	36
KONYA	6	3	18	9	36
SAMSUN	3	1	9	3	16
TOPLAM	47	20	165	69	301

Kaynak:https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015735.pdf

1.5.12.Adalet Komisyonu

Bölge idare mahkemelerinin idari birimlerinden olan adalet komisyonunun kuruluşu kanunla düzenlenmiştir. Komisyonun başkanlığı görevini komisyonun kurulduğu bölge idare mahkemesi başkanının yürütmesi zorunludur. Komisyonun diğer iki asil ve iki yedek üyesi ise HSK tarafından komisyonun bulunduğu bölge idare mahkemesinin idari ve vergi dava dairelerinin başkanları arasından seçilmektedir. Komisyon üyelerin tamamı ile toplanmakta ve oy çoğunluğu ile karar vermektedir

Komisyonun görevleri 2576 Sayılı Kanunun 3/G Bendinde:

“Bölge idare mahkemesi adalet komisyonu, 24/2/1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanununun 114 ve 115 inci maddelerinde belirtilen görevler ile diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.” şeklinde düzenlenmiştir.

1.5.13.Yazı İşleri ve İdari İşler Müdürlükleri

Bölge idare mahkemelerinin bünyesinde kurulan tüm bu idari birimlerde yapılması gereken iş ve işlemlerin yürütülmesi için yazı işleri müdürlüğü ve idari işler müdürlüğü oluşturulmuştur. Bu müdürlükler ve gerek duyulması halinde oluşturulacak başkaca müdürlükler yeterli sayıda müdür ve memur çalıştırma zorunluluğundadır.

Tablo 14: Türkiye Genelinde Bölge İdare Mahkemesi'nde Görev Yapan Personel Sayısı

	Adalet Bakanlığınca Yapılan Atama sayısı (Faaliyete Başlama)	Güncel Personel Sayısı
ANKARA BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	66	174
İSTANBUL BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	52	167
İZMİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	70	83
KONYA BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	52	75
GAZİANTEP BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	27	75
SAMSUN BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	28	51
ERZURUM BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	28	39
TOPLAM	323	664

Kaynak:https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015901.pdf

2.TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF ÖNCESİ VE SONRASI KANUN YOLLARI

2.1.İSTİNAF ÖNCESİ KANUN YOLLARI

Mahkeme kararları kesinlik kazandığı takdirde geri dönülemez ve ilgisine kararın uygulanması noktasında cebri güç kullanma hakkını sağlayan bir sonuç doğurmaktadır. Ancak yargılama taraflarınca ki bu genelde yargı kararı aleyhine sonuçlanmış taraf olarak fiili dünyada ortaya çıkmaktadır. Bu taraflarca yargılamanın usulüne veya yargılamanın esasına ilişkin konularda yargı yerlerince yapılması gereken araştırma ve incelemenin eksik yapıldığı veya yargı konusu olaya ilişkin Kanunun gerektiği şekilde uygulanmadığı iddiaları ile yeniden inceleme talep edebilme hakkı "kanun yolu" olarak ortaya çıkmıştır.

Kanun yoluna başvurmanın yargılamaya iki türlü etkisi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi kanun yoluna başvuran tarafın yargı yerlerince incelemeye alınmış konunun esasına ve yargılamanın usulüne ilişkin olarak iddia ettiği noktalar ile ayrıca yargı yerlerince kendiliğinden dikkate alınması gereken hususların yeniden incelenmesidir.

Bununla birlikte kanun yoluna başvurmanın ikincil ve en önemli etkisi ise kararın cebri uygulanma gücünün üst yargı merciince inceleme sonuçlandırılana ve kararın şekli anlamda kesinleşmesine kadar ertelenmesi sonucunun ortaya çıkmasıdır.

Bu nedenle kanun yollarına başvurunun şekli önemli olduğu kadar bu kanun yollarına hangi hallerde ve hangi şartlar altında başvuru yapılabileceği noktaları da önem arz etmektedir. Yazının bu bölümünde istinaf öncesi kanun yollarını tek tek ele almakta fayda bulunduğu kanaati doğmuştur.

2.2.OLAĞAN KANUN YOLLARI

2.2.1.İtiraz

2577 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeler dikkate alındığında; ilk derece mahkemeleri tarafından nihai olarak verilen ve yasada kanun yolu olarak Bölge İdare Mahkemelerine başvurulması öngörülen kararlara karşı itiraz yoluna başvurulabileceği düzenlenmiştir.

İstinaf kanun yolunun yargı sistemimize dahil olması ile birlikte artık niteliğini yitiren kanun yolu itiraz yoludur. İtiraz yargı yolunda incelenebilecek kararlar, İ.Y.U.K. Madde 45’de tek tek sayılmak sureti ile hangi kararlara karşı itiraz yoluna başvurulacağı düzenlenmiştir. İtiraz yolu ile temyiz yolu; itiraz merciince isteminin kabulü noktasında ayrışmaktadır. Nitekim bu halde; itiraz mercii tarafından yeniden yargılama yapılarak veya bu yönde bir ihtiyaç yok ise dosya üzerinden işlemler yürütülmek sureti ile davanın esasını etkileyen bir karar verilmektedir (Altay, 2004:160).

Bununla birlikte itiraz merciince istemin kabulü halinde dosyanın yeniden incelenmesi için ilk kararı veren mahkemeye gönderme yetkisi bulunmaması da temyiz ve itiraz yolu arasındaki farkı oluşturan bir diğer durumdur (Tosuner, Arıkan, 2011:203).

2.2.1.1.Tanımı

2577 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeler dikkate alındığında; ilk derece mahkemeleri tarafından nihai olarak verilen ve yasada kanun yolu olarak Bölge İdare Mahkemelerine başvurulması öngörülen kararlara karşı itiraz yoluna başvurulabileceği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda bir kararın itiraza konu olabilmesi için yerine getirmesi gereken iki temel şart bulunmaktadır. Bunlardan birincisi itiraz yoluna başvurulacak kararın nihai nitelikte, kesin bir karar olması ikincisi ise yasada itiraz mercii olarak Bölge İdare Mahkemelerinin belirlenmiş olmasıdır.

2.2.1.2.İtiraza Konu Kararlar

Değişiklikten Önceki 2577 Sayılı Kanun Madde 45’de itiraza konu kararlar düzenlenmiştir.

Tablo 15: İtiraza konu kararların dağılımı (6545 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile yapılan değişiklikten önceki hali).

<u>İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçme, not tespiti, kayıt, nakil, ilişik kesme ve disiplin cezalarına ilişkin işlemler ile yükseköğretim öğrencilerinin sınıf geçme ve notlarının tespitine ilişkin işlemler,</u>
<u>Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden,</u>
<u>3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından,</u>
<u>2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,</u>
<u>Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üyeleri hakkında verdiği mesleki faaliyeti sona erdirmeyen her türlü disiplin ve sınav işlemleri,</u>
<u>Kamu görevlilerine uyarı ve kınama cezası verilmesine ilişkin işlemler,</u>
<u>Asker ailelerine yardım ile ilgili işlemler,</u>
<u>Bilgi Edinme Hakkı Kanununun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar,</u>
<u>213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından,</u>

Tablo 15’te sıralı surette sayılı dava konularından kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine

hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir (Nohutçu, 2013:417-429-432).

2.2.1.3.İtiraz Mercii

İdare ve vergi mahkemelerinin kanunda sayılan kararlara karşı itiraz mercii bu mahkemelerin yargı çevresinde buldukları bölge idare mahkemesidir (Nohutçu, 2013:417-429-432).

İtiraz mercii bazı bölgelerde kurulan bölge idare mahkemeleri olarak gösterilmiş olup yapılan değişiklik öncesinde ülkemizde 25 farklı ilde Bölge İdare Mahkemesi bulunmaktaydı. Bu mahkemelerde görev alacak başkan ve üyeler, Hakimler Savcılar Kurulu tarafından atanmakta olup her mahkemede bir başkan ve iki üye şeklinde görev durumu belirlenmiştir (Bilici, 2008:134).

2.2.1.4.İtiraz Süresi

İdare ve vergi mahkemelerinin kanunda sayılan kararlara karşı itiraz süresi ilk derece mahkemesince verilen kararın taraflara tebliğini izleyen günden itibaren 30 gündür (Nohutçu, 2013:417-429-432).

2.2.1.5.İtiraz Usulü

İtiraz dilekçesi bölge idare mahkemelerine sunulmak üzere nihai kararı veren idare ve vergi mahkemelerine, idari yargı mahkemelerinin bulunmadığı yerlerde asliye hukuk hakimliklerine, yurt dışında Türk Konsolosluklarına verilmek sureti ile itiraz isteminde bulunulur (Öztürk, 2008:1029).

2.2.1.6.İtirazın Sonuçları

İtiraz mercii kanuna uygun olarak yapılmış istemlerin incelemesi neticesinde 3 şekilde karara varabilir. Bunlar ilk derece mahkemesinin kararının onanması, bozulması veya yeniden karar verilmek üzere ilk derece mahkemesine geri gönderilmesi şeklindedir. İtiraz mercii

tarafından verilen karar taraflara tebliğ edilmek üzere ilk derece mahkemesine gönderilir. Taraflara tebliğ edilen itiraz kararının sonucuna karşı, hüküm aleyhine olan tarafın 15 gün içerisinde kararın yeniden incelenmesi için karar düzeltme yoluna başvurma imkanı mevcuttur. Karar kendisine tebliğ edilen idari merci 2577 sayılı İ.Y.U.K. Madde 28 gereğince tebliğden itibaren 30 gün içerisinde kararın gereğini yerine getirme zorunluluğu altındadır (Çatal, 2002:42-55).

2.2.2.Temyiz

2577 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeler dikkate alındığında; ilk derece mahkemeleri tarafından nihai olarak verilen ve yasada kanun yolu olarak Bölge İdare Mahkemelerine başvurulması öngörülmemiş kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabileceği anlaşılmaktadır. Davanın taraflarının temyiz isteminde bulunabilmesi mahkemece verilmiş nihai, kesin bir kararın mevcut olması gerekmektedir. 2577 Sayılı Kanunda itiraz yolu açık olan kararlara, Danıştay'ın temyiz incelemesinden geçmiş olan kararlara ve davanın taraflarının yürütmenin durdurulması talepleri üzerine verilecek olan kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamamaktadır.

Temel olarak temyiz yargı yolunu; ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların bir üst yargı mercii tarafından hukuka uygunluk bakımından denetlenmesi olarak ifade etmek mümkündür (Onar,1966:1992).

Temyiz kanun yolu 1990 yılına kadar sadece ilk derece mahkemelerince yapılan yargılamalar sonucunda verilen kararlara karşı başvurulabilen bir kanun yoludur. Ancak daha sonra yapılan yasal değişiklik ile ilgili Kanun gereği Danıştay dava daireleri tarafından ilk derece mahkemesi sıfatı ile incelenen ve sonuçlandırılan kararlara karşı da temyiz kanun yolu işler hale getirilmiştir. Bu kararlara karşı taraflar dava konusuna göre ilgili vergi veya idari dava dairesine başvurmak sureti ile temyiz incelemesi talep edebilmektedirler (Öztürk, 2008:1028-1029).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Madde 49'da (18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile yapılan değişiklikten önceki hali) yer alan düzenlemeye göre temyiz mercii tarafından yapılan inceleme de incelemeye konu karar; görev ve yetki yönünden, usule ilişkin düzenlemelerin takip edilip edilmediği yönünden ve ayrıca temel anlamda hukuka

aykırı bir kararın hükümde yer alıp almadığına ilişkin olarak üç nedenle kısmen ya da tamamen bozulabilmektedir.

İdari yargı hukukunda temyiz mercii Danıştay olarak gösterilmiş ve özel kanunlarda yer alan hükümler saklı kalmak kaydı ile başvuruya ilişkin hak düşürücü süresi 30 gün olarak belirlenmiştir (İ.Y.U.K. Madde 46, 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile yapılan değişiklikten önceki hali). Aleyhine karar verilen tarafın kararı veren yargı merciine İ.Y.U.K. Madde 48'de yer alan şekli düzenlemelere uymak sureti ile hazırladıkları dilekçe ile başvurması sonucunda temyiz süreci başlamış olmaktadır.

Danıştay mercii üzerine yukarıda sayılan üç neden üzerinden yapılan inceleme sonucunda bozma, onama veya kısmen bozma kısmen onama şeklinde karar kurulmaktadır. Söz konusu karar kararı veren mahkeme tarafından davanın taraflarında tebliğe çıkarılmak sureti ile temyiz safhası tamamlanmış olur.

2.2.2.1.Tanımı

Danıştay dava dairelerinin ilk derece yargı yeri sıfatıyla verdikleri tüm nihai kararları ile idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle ve İYUK Madde 45/1 'de sayılan 9 bent dışında tüm kurul halinde verdikleri nihai kararların, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, hukuka aykırılıkları ileri sürülerek Danıştay'a başvurularak incelenip denetlenmelerini sağlayan hukuksal bir olanaktır (Nohutçu,2013:417-429-432).

2.2.2.2.Temyiz Makamları

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına Danıştay Dava Daireleri bakmaktadır. Vergi mahkemesi kararları 3,4,7 ve 9. daireler ile idare mahkemesi kararları 2,5,6,8,10,11,12,13,14,15. daireler tarafından temyiz yoluyla incelenmektedir (Nohutçu,2013:417-429-432).

2.2.2.3.Temyiz Süresi

Danıştay dava daireleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı bu kararların taraflara tebliğini izleyen günden itibaren 30 gündür (Nohutçu,2013:417-429-432).

2.2.2.4.Temyizin Sonuçları

Davanın taraflarınca temyiz merciine kanuna uygun olarak yapılmış istemlerin incelenmesi sonucunda verilen kararlar; onama, bozma, düzelterek onama, kısman onama kısmen bozma şeklindeyir. Temyiz mercii tarafından verilen kararlar davanın taraflarına tebliğ edilmek üzere ilk derece mahkemesine gönderilmektedir. Temyiz merciince aleyhine hüküm kurulmuş olan taraf kararın kendisine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde karar düzeltme kanun yoluna başvurarak kararı veren merciden kararı yeniden incelemesini talep etme hakkı mevcuttur. Karar kendisine tebliğ edilen idari merci 2577 sayılı İ.Y.U.K. Madde 28 gereğince tebliğden itibaren 30 gün içerisinde kararın gereğini yerine getirme zorunluluğuy altındadır (Çatal, 2002:56-63).

2.2.3.Kararın Düzeltilmesi

Kararın düzeltilmesi istemi itiraz ve temyiz yollarından geçen kararlara karşı yapıldığı için ikinci bir temyiz yolu olarak da nitelendirilebilir.

Karar düzeltme kanun yolunun ihdas edilmesinde amaç belli bir süre içinde ve kanunda belirtilen nedenlerden dolayı nihai olarak verilmiş bir yargı kararının yeniden gözden geçirilmesi yolu ile muhtemel sakatlıkların önlenmesidir (D.İ.D.D.K. 6/10/2005, 2005/381 E.N , 2005/2293 K.N.).

İdari Yargı Usulü Kanununda 54. Maddede düzenlenmiştir. Temyiz ve itiraz kanun yollarına başvuru sonucunda verilen kararlara karşı yeniden inceleme yapılmasını sağlayan bir kanun yoludur. Ancak söz konusu inceleme belirli şartlar kapsamında mümkündür.

Bunlar; karara etki edeceği açık olan iddia ve itirazlara kararda değinilmemiş olması, birbiri ile uyuşmayan hükümlerin aynı kararda yer alması, pozitif hukuk içinde yer alan usul ve mevzuat düzenlemelerine aykırı bir karar verilmiş olması, verilen kararda esas alınmış bulunan delil niteliğindeki belgelerin gerçeğe aykırı olduklarının ortaya çıkması halleridir.

Anılan Kanun maddesinde belirtilen gerekçelerle davanın taraflarına, Danıştay Dava Daireleri ile İdare ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz mercii sıfatı ile nihayetlendirdikleri kararlar ile bölge idare mahkemeleri tarafından inceleme sonucunda verilen kararlar için; 15 günlük süre içerisinde karar düzeltme yoluna başvurularak, kararı veren

mercii tarafından Kanunda tahdidi olarak sayılmış durumlar için yeniden bir inceleme yapılmasını isteme yetkisi tanınmıştır (Gözübüyk,2006:5016).

2.2.3.1.Tanımı

“Danıştay dava dairelerinin ve idari dava daireleri genel kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı bir defaya mahsus olmak üzere ve kararın tebliğinden itibaren on beş gün içinde taraflar başvurulabilmektedir” (Eren, 2006: 42).

2.2.3.2.Karar Düzeltme Makamları

Karar düzeltmeye konu kararı veren Danıştay dava daireleri, Danıştay idari veya dava daireleri kurulları, bölge idare mahkemeleri aynı zamanda karar düzeltme mercileridir (Acar, 2002:5).

2.2.3.3.Karar Düzeltme Nedenleri

Kararın düzeltilmesi nedenleri 2577 sayılı Kanun’da tahdidi olarak sayılmıştır.

Tablo 16: Karar düzeltme koşulları (6545 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile yapılan değişiklikten önceki hali).

Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
(Değişik: 5/4/1990 - 3622/23 md.) Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması

Vergi yargılamasında re ’sen araştırma ilkesi mevcut olmasına rağmen karar düzeltme yolu bu ilkenin bu anlamda bir istisnasını oluşturmaktadır. Nitekim, davanın taraflarınca karar

düzeltilme istenen mercii dava dilekçesinde gösterilen ve yukarıda sayılan tahdidi sebeplerle bağlıdır. Bunun sonucu olarak ilgili madde de sayılan sebeplerden başkaca bir sebebe dayanarak hüküm kurulmasına olanak bulunmamaktadır.

2.2.3.4.Karar Düzeltme Süresi

Temyiz ve itiraz mercilerince verilen kararlara karşı, kararın taraflara tebliğinden itibaren 15 gün içinde karar düzeltme yoluna başvurulabilir (Gözübüyük, 1965:153-154).

2.2.3.5.Karar Düzeltmenin Sonuçları

Kanunda tahdidi olarak sayılı karar düzeltme nedenlerinin bulunması durumunda karar düzeltme istemi kabul edilerek eski karar kaldırılır ve dava yeniden incelenerek karara bağlanır.

2.3.OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

2.3.1.Yargılamanın Yenilenmesi

Yargı kararları kesinleşmesi ile icrai ve değişmez bir sonuca bağlanırlar. Ancak kararların kesinleşmesine rağmen Kanunda tahdidi halde sayılmış bazı durumların ortaya çıkması ile karara konu dava konusu olaya ilişkin yeniden yargılama yapma imkanı tanıyan yargı yoluna yargılamanın yenilenmesi denilmektedir.

2.3.1.1.Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri

2577 sayılı İ.Y.U.K. 3. maddesine göre Danıştay ve bölge idare mahkemelerine, vergi ve idare mahkemeleri tarafından verilen kesinleşmiş kararlara karşı belli şartlar yerine getirildiği takdirde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunmak daima mümkündür (Eren, 2006:43).

Tarafların olağanüstü kanun yollarından olan yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilmeleri için İ.Y.U.K. Madde 53'te sayılmış nedenlerin ortaya çıkmış olması

gerekmektedir. Kanunun ilgili maddesinde sayılmış bu nedenler dışında bir nedene dayanılmayacağı gibi kıyas yolu ile de bu nedenler genişletilemez (Arslan, 2004:103).

2.3.1.2.Başvuru Süresi

Yasada belirtilen hallerden birinin mevcut olması halinde yargılanmanın yenilenmesi istemi, esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine yapılır. Yargı mercilerince aleyhine karar verilen tarafın kanun maddesinde düzenlenen durumların mevcudiyetinden haberdar olmasından itibaren 1, 10 yıllık ve 60 günlük dava açma süreleri işlemeye başlar. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan tarafların istemleri yetkili ve görevli yargı yerince kabul veya red edilerek buna ilişkin karar taraflara tebliğ edilmek sureti ile yargılama süreci gerçekleşmektedir.

2.3.1.3.Hukuki Niteliği

Yargılamanın yenilenmesi, yargılamadan esnasında veya yargılamadan önce gerçekleşen ancak yargılama sona erdikten sonra varlığı anlaşılan ve yargı kararını etkileyecek nitelikte bir unsurun ortaya çıkması halinde taraflara tanınan olağanüstü bir kanun yoludur (Arslan, 2004:98-99).

2.3.1.4.Başvuru Mercii

Yargılamanın yenilenmesine konu edilen kararlar aynı mahkeme tarafından verilmiş ise başvuru mercii bu kararı veren mahkemedir. Ancak yargılamaya konu edilen ve çelişkili olan kararlar farklı mahkemelerce sonuçlandırılmışsa başvuru mercii son kararı veren mahkemedir. Yargılamanın yenilenmesine konu edilen kararlardan biri Danıştay ve diğer karar ilk derece mahkemesi tarafından verilmişse o zaman başvuru mercii Danıştay'dır. Çelişkili kararlar Danıştay'ın ilgili ancak birbirinden farklı daireleri tarafından verilmiş ise o zaman başvuru mercii son kararı veren Danıştay ilgili dava dairesine yapılacaktır (Kıvrakdal, 2006:99).

2.3.1.5.Yargılamanın Yenilenmesinin Sonuçları

İncelemeyi yapan mahkemece, yargılamanın yenilenmesinin şartlarının oluşmadığı veya talebin haksız olduğu kanaatine varılırsa istemin reddine karar verilir. Talebin Kanunda yer alan şartları taşıması halinde inceleme mercii tarafından bu şartlar altında yeniden yargılama yapılır. Mahkemece yargılamanın yenilenmesi talebi haklı olmasına rağmen yapılan inceleme ve araştırma sonucunda yine ilk yargılama sonucu karara hükmedilebilir. Bunun dışında bu kararı tamamen veya kısmen değiştirebilir. Kararın tamamının ya da bir kısmının değiştirilmesi durumunda yeni karar eski kararın yerini alır ve önceki hükmü geçmişe etkili olarak ortadan kaldırır (Kıvrakdal, 2006:100).

2.3.2.Kanun Yararına Bozma

Kanun yararına bozma kesinleşmiş nihai karara karşı başvuru yolu olarak düzenlenmiş olduğu için olağanüstü bir kanun yolu olarak değerlendirilmektedir (Yıldırım Ölmez, 2010:123).

Bu olağanüstü kanun yoluna başvuru da iki şart bulunması öngörülmüştür. Bunlardan birincisi; başvuruya konu kararın temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olmasıdır. İkinci şart ise; temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen bu kararın mevcut hukuk düzeninde var olan mevzuata aykırı hüküm içermesidir. Sadece usul hataları veya maddi hatalar kanun yararına bozma kanun yoluna başvuru için yeterli bulunmamaktadır. Bu istemde bulunma yetkisi yalnızca Danıştay Başsavcısı'na tanınmış bir haktır (Odyakmaz, 1993:93).

2.4.İSTİNAF SONRASI KANUN YOLLARI

İstinaf kanun yolunun yasada tanımlanmasından sonra kanun yararına bozma şeklinde ifade edilen olağanüstü kanun yolu kanun yararına temyiz şeklinde değiştirilmiştir. Olağan kanun yollarından olan itiraz ve karar düzeltme kanun yolları ise yürürlükten kaldırılmıştır. Değişikliğe uğramayan tek kanun yolu olağanüstü kanun yollarından olan yargılamanın yenilenmesi yoludur (Keskin, 2016, s:41).

2.5.OLAĞAN KANUN YOLLARI

2.5.1.İstinaf

Modern hukuk devletlerinde vergiler hukuki esaslara dayandırılmaktadır ve vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde kanunla konulup alınmaktadır (Turhan, 1998:160).

Türk hukuk sisteminde de bu konuya ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Bunlardan en önemlisi ve mükelleflere vergilendirme işlemine karşı dava açma yolunu tanıyan amir hüküm Anayasa’da yer almaktadır.

“Vergilendirme işlemlerinin sürekli olarak yargı denetimine tabidir. Teminatı anayasadır. Anayasanın 125. maddesi idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır demektedir” (Eren, 2006:55-57).

“Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü barışçıl yolların yanı sıra düzenlenmiş bulunan ikinci yöntem “yargısal çözüm yolu” olarak adlandırılabilir. Vergisel uyuşmazlıkların barışçıl yollara başvurulmasına rağmen çözülememesi veya barışçıl yollara başvurulmak istenmemesi durumunda uyuşmazlığın dava yoluyla yargısal çözümü yoluna gidilir” (Bilici, 2010: 29-30).

“Vergi yargısı”; idare tarafından mükellefler nezdinde gerçekleştirilen vergisel işlemlerin dayanağı olan kanun hükümlerinin uygulanması esnasında meydana gelen ihtilafların idari yollardan (uzlaşma, hata düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim gibi.) çözümlenememesi veya bu yollara başvurulmaması nedenleriyle vergilendirme işleminin taraflarının söz konusu ihtilafın çözümlenmesi istemi ile tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurmak sureti ile başlanılan hak arama sürecidir (Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2015:130).

Hak aramanın eyleminin doğası gereği vergilendirme işlemine muhatap kılınanların vergisel ilkeler kapsamında adaletli bir şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir. Vergi yargısında adaletli ve vergisel ilkelere uygun kararlar verilmesi ise ancak etkin bir vergi yargısı ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, sadece tek aşamadan ibaret bir yargı sistemi beklenileni karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Tek aşamalı yargı sisteminde gerçek hak sahibini tespit etmek her zaman mümkün olmayabileceğinden yargı yerlerince verilen kararın bir üst mercii tarafından tekrar gözden geçirilmesi sureti ile yargıda bir iç denetim sisteminin oluşturulması gerekliliği tartışmasızdır. İstinaf kanun yolu sistemi bu ihtiyaçlara cevap vermek amacı ile ortaya çıkmış bir müessesedir (Ortaç, Ünsal, 2016:2).

Türkiye’de uygulamada olan vergi yargısına ilişkin sistem Fransız idari yargısı örnek alınarak oluşturulmuştur. Bu nedenle de idari yargılama usulüne tabii bir sistemdir. 1982 yılında gerçekleştirilen yargı reformunun sonucunda vergisel ihtilafların çözüm mercii olarak; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay oluşturulmuştur. Vergi ihtilafların çözümü için tarafların başvuruda bulunacağı ilk mercii vergi mahkemeleridir. Yerel mahkemeler olarak da adlandırabileceğimiz bu mahkemelerde, taraflarca açılan davalar ilgili Kanunda yer alan dava konusuna göre tek hakimle veya kurul halinde görülmektedir. İstinaf sistemi hayata geçirilmeden önce tek hakim tarafından verilen kararlara karşı itiraz kanun yolu; kurul halinde verilen kararlara karşı da temyiz kanun yolu öngörülmüştür. Ancak istinaf kanun yolunun vergi yargı sistemine dahil edilmesi ile beraber davaların kim tarafından görüldüğü değil dava değeri esas alınmak sureti ile beş bin Türk lirasının üzerinde yer alan uyuşmazlıklara karşı istinaf Kanun yolu düzenlemesi öngörülmüştür. Ayrıca, yüz bin Türk lirasını aşan dava değeri için ise istinaf incelemesi dışında temyiz kanun yoluna başvuru hakkı düzenlenmiştir (Ortaç, Ünsal, 2016:10).

2.5.1.1.İstinaf Başvurusunda Ehliyet Şartı

İstinaf başvurusunda bulunacak olan tarafın istinafa konu davayı takip etme yetkisinin olması gerekmektedir. Aksi halde ehliyet şartı yerine getirilmediğinden istinaf talebinin reddi söz konusu olur.

2.5.1.2.İstinaf Başvurusunda Menfaat Şartı

İstinaf 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.

2.5.1.3.İstinaf Kanun Yoluna Tabi Kararlar

İlk derece yargı mercii tarafından verilen kesin ve icra edilebilirlik niteliğine haiz olan kararlar aleyhine bu kararların yeniden incelenmesi talebi ile kararı veren ilk derece

mahkemesinin yargı çevresinde bulunduğu bölge idare mahkemesine başvurulması mümkündür.

2.5.1.4.İstinaf Kanun Yoluna Kapalı Kararlar

İ.Y.U.K. Madde 45/1'de yer alan düzenlemede; dava değeri beş bin Türk lirasını geçmeyen davalara ilişkin olarak ilk derece yargı yerlerince verilen kararlar kesin olmakla bunlara karşı istinaf yolunun kapalı olduğu ifade edilmiştir.

Bununla birlikte İ.Y.U.K. Madde 20/A'da düzenlenmiş bulunan ivedi yargılama usulüne tabii davalar için verilen nihai kararlara karşı doğrudan doğruya temyiz kanun yoluna başvuru yolu öngörüldüğü için yine bu kararlara karşı istinaf kanun yolu kapalıdır.

Bununla birlikte ilk derece mercii tarafından ilk inceleme sonucunda verilen dilekçenin reddine ilişkin kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurmak mümkün değildir. Dilekçe red kararları üzerine eksikliklerin giderilmemesi halinde verilen davanın reddi kararlarına karşı ise dava değeri şartının sağlanması halinde istinaf kanun yoluna başvurmak mümkündür (İ.Y.U.K. Madde 15).

2.5.1.5.Başvuru Süresi

Başvuru süresi ilk derece mahkemesi olarak görev yapan idare ve vergi mahkemelerinde verilen nihai kararlara karşı iş bu kararın tebliğinden itibaren 30 gündür. İstinaf başvurusu nihai karar veren ilk derece mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki istinaf merciine yapılacaktır. Süre konusunda 2577 sayılı Kanununun 8. Maddesindeki özel düzenleme gereğince 30 günlük istinaf başvuru süresi ilk derece mahkemesi kararının ilgililerine tebliğini izleyen günden itibaren başlayacaktır. 30 günlük başvuru süresinin son günü tatil gününe rastlarsa; başvuru süresi tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacaktır.

2.5.1.6.İstinafın Şekli

İdari yargı hukukunda esas olan yazılı yargılama usulüdür. İ.Y.U.K. Madde 3'te idari yargıda dilekçelerin içeriğinde bulunması gerekenler, dilekçelerin ne şekilde olması gerektiği düzenlenmiştir. Bu maddeye aykırı şekilde verilen dilekçeler 30 gün süre verilmek sureti ile

mahkemelerce reddedilmektedir. Bu durumda 30 gün içerisinde gerekli düzeltmeler yapılmazsa dava esastan red ile sonuçlanmaktadır.

İstinaf başvurusu nihai kararı veren mahkemeye yönelik olarak yazılan bir dilekçe ile yapılır. Başvuruda bulunulan dilekçe başlığında yargı çevresinin dahil bulunduğu istinaf mercii ve kararı veren mahkemenin ismi yer almak zorundadır. Dilekçede davalı, davacı tarafların isimleri varsa vekillerinin isimleri ve adresleri yer alması zorunludur. Bununla birlikte ilk derece mercii tarafından verilen kararın esas numarası, tarih ve karar numarası da dilekçede yer alması zorunlu olan unsurlardandır. İstinaf başvurusunda bulunulan dilekçe taraf sayısından bir fazla düzenlenerek mahkemeye sunulur.

2.5.1.7.İstinaf Sebepleri

İlgili Kanun hükümlerine göre idari ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlardan dava değeri beş bin lirayı geçmeyenler kesin hüküm niteliğindedir. Hal böyle iken bu kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurmanın mümkün olmayacağı düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme göz önüne alındığında vergi ve idare mahkemelerince verilen kararlardan dava değeri beş bin lirayı geçenlerin istinaf kanun yoluna tabii olacağı açıktır.

İstinaf kanun yoluna başvuruda gerekçe gösterilebilecek nedenleri esasa ilişkin ve usule ilişkin nedenler olarak iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.5.1.8.Esasa İlişkin Sebepler

Dava konusu ihtilafa uygulanan maddi hukuk kuralının yanlış uygulanması veya hiç uygulanmaması.

Dava konusu olaya ilişkin ihtilafın çözümünde yargı mercilerine sunulan delillerin hatalı değerlendirilmesi, vakıaların eksik veya yanlış tespit edilerek maddi sorun hakkında yanlış sonuca varılması (Pekcanıtez, 2016: 22).

2.5.1.9.Usule İlişkin Sebepler

Mutlak istinaf sebepleri; dava şartlarının dikkate alınmaması, görevsiz veya yetkisiz mahkeme tarafından yargılamanın yapılması, davaya bakması yasak olan veya taraflarca

reddedilen hakim tarafından davaya bakılmış olması, ehliyete ilişkin kuralların ihlal edilmiş olması, dava açılmasında hukuki yararın bulunmaması, daha önce tarafları ve konusu aynı olan dava hakkında kesinleşmiş bir kararın bulunması gibi 2577 Sayılı Kanunda tahdidi olarak sayılmış usul incelemesinde dikkate alınması gereken kuralların yargılama esnasında dikkate alınmamış olması şeklinde sıralanabilir. Bununla birlikte yargı mercileri tarafından adil yargılanma hakkına aykırılık, hukuki dinlenilme hakkının ihlal edilmesi gibi evrensel hukuk ilkelerinde aykırı bir şekilde hüküm kurulması da bu kapsamda değerlendirilir.

Nisbi istinaf sebepleri; mahkemece yapılan yargılama sonucu verilen kararda kanunlarda sayılmamış ve evrensel hukuk ilkeleri dışında kalan her usul hatası hukuka ve kanuna aykırı hüküm kurulmasına sebebiyet vermiş olması şeklinde sıralanabilir (Pekcanitez, 2016:22).

2.5.1.10.İstinaf Başvurusunun Sonuçları

Bölge idare mahkemesince duruşmalı veya duruşmasız olarak yapılan inceleme sonucunda istinaf isteminin kabulü, reddi, veya dosyanın kararı veren mahkemeye gönderilmesi şeklinde karar verilmektedir.

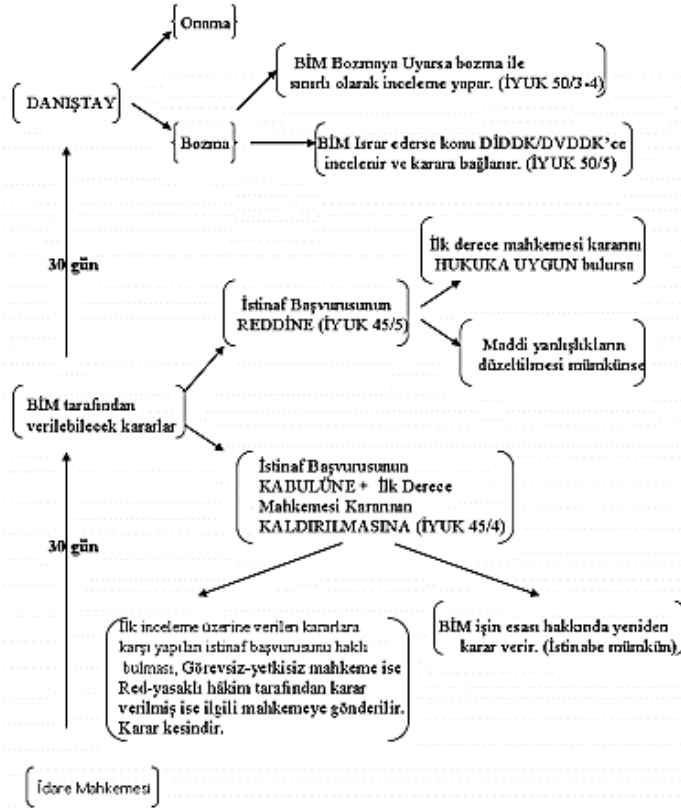
Yapılan istinaf başvurusunda davanın görevsiz veya yetkisiz mercii tarafından incelenmiş olduğunun görülmesi ya da yasaklı veya taraflarca reddedilmiş olan hakimin davaya bakmış olması durumlarında istinaf mercii tarafından ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar vermekle yükümlüdür. Ancak burada esasa ilişkin bir inceleme yapılamaz. Kanun gereği görevli veya yetkili mahkemeye davanın gönderilmesine karar verir ve bu kararlar kesin olup başkaca bir itiraz yolu bulunmamaktadır (Üstün, 2018:31-32).

İstinaf kanun yoluna başvurulmuş kararda hukuka veya kanuna aykırılık halinin tespiti halinde ihtilaf konusu olay hakkında esasa ilişkin inceleme yapılarak ilk derece mahkemesinin kaldırılarak yeniden karar verilir. Burada önemle üzerinde durulması gereken bir diğer husus da 100.000.-TL'yi geçen vergi davalarına ilişkin bölge idare mahkemesi kararlarına karşı tebliğden itibaren 30 gün içerisinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilecek iken 100.000.-TL'nin altın kalan vergi yargılamasına konu davalar için bölge idare mahkemelerince verilen kararlar kesin ve başkaca bir kanun yoluna başvurulamayacak oluşudur (Ortaç, Ünsal, 2016:13).

İstinaf kanun yoluna başvuru kararı ilk inceleme üzerine verilmiş ise ve bölge idare mahkemesi tarafından istinaf başvurusunun kabul kararı verilerek ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılması kararı verilir ve dosya ilgili mahkemeye geri gönderilir. İlk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan bu istinaf başvurularına karşı verilen kararlar kesindir (Ermenek,2016:8).

Özetlemek gerekirse; ilk derece yargı mercii tarafından ilk inceleme kapsamında (ehlîyet ret, süre ret, görev ret vb.) değerlendirme yapılarak dava konusu ihtilafı ilgili usul yönünden hüküm kurulmuş olması istinaf sebepleri arasındadır. Bununla birlikte, istinaf mercii tarafından ilk derece mahkemesini usule ilişkin değerlendirmesi yerinde bulunmazsa, istinaf mercii ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak yeniden karar verilmek üzere dosyayı kararı veren mahkemeye gönderir. İlk derece mahkemesi tarafından esasa ilişkin olarak verilen hükümlerin incelenmesi maddi vakıaların, delillerin ve ihtilafa ilişkin hukuki değerlendirmenin niteliği yönünden istinaf mercii tarafından incelenir. Bu halde ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun bulunması halinde istinaf başvurusunun reddine karar verilir. Ancak hukuka uygun bulunmaması durumunda istinaf mercii ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararı kaldırarak ihtilafın esasına ilişkin olarak yeniden kendisi karar verir (Toklu, 2018:137-138).

Tablo 17:İstinaf Kanun Yolu İnceleminde Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilebilecek kararlar.



Kaynak:https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015735.pdf

2.5.2. Temyiz

Yeni yasal düzenleme ile birlikte ilk derece mahkemeleri kararlarına karşı doğrudan Danıştay'da temyiz incelemesi talep etme hakkı ortadan kalkmıştır. Kanunda yer alan düzenlemede temyiz kanun yoluna başvurulabilmesi için dava konusu meblağın yüz bin liranın üzerinde bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte ilk derece mahkemesinin yüz bin liranın üzerinde dava konusu meblağa sahip bulunan bir dava öncelikle istinaf incelemesinden geçmeli ilgili mercii tarafından tebliğ edilen sonuç kararından sonra otuz gün içerisinde temyiz kanun yoluna başvurulmalıdır (Yegen, 2019,133).

2.5.2.1.Başvuru Şekli

Aleyhine hüküm verilen taraflar, temyiz taleplerini yasal süre içerisinde doğrudan Danıştay Başkanlığı'na iletebileceği gibi Danıştay Başkanlığı'na sunulmak üzere kararı veren Bölge İdare Mahkemesine de bildirebilirler. Bununla birlikte temyiz talebinde bulunan tarafların Danıştay Başkanlığı veya kararı veren bölge idare mahkemesinin bulunduğu ilde bulunmaması halinde İ.Y.U.K. Madde 4'e göre işlemin yapılmasını ilgili birimlerden talep edebilirler. Bu maddeye göre taraflar, bu taleplerini ilgili birime gönderilmesi istemi ile idare ve vergi mahkemelerine, idare ve vergi mahkemesi olmayan yerlerde asliye hukuk mahkemelerine, yabancı memlekette olanlar ise konsolosluklara iletebilirler (İ.Y.U.K. Madde 48).

2.5.2.2.Hukuki Niteliği

İstinaf kanun yolu düzenlemesinin ardından temyiz incelemesinin ne şekilde olacağı hususu önem arz etmektedir. Temyiz kanun yolu değişiklikten sonra da olağan kanun yolları arasında sayılmaktadır. Ancak, temyizde bozma sebebi olarak gösterilen hukuka aykırılık kavramının neleri kapsadığı, istinaf öncesi ve sonrası temyiz yargılaması bakımından farklılık içermektedir. Kanunda yer alan hukuka aykırılık kavramının; temyiz mercii tarafından ihtilafa konu maddi vakıaların ve delillerin değerlendirilmesi, istinaf mercii tarafından yapılan uyuşmazlığa ilişkin hukuki değerlendirmenin incelemeye tabii olması şeklinde kabul edilmesi halinde istinaf ve temyiz kanun yolları arasında bir fark olmayacağı açıktır. Bu noktadaki tereddüdü gidermek amacı ile istinaf uygulaması yürürlüğe girmeden evvel Danıştay Kanununda değişiklik yapılmıştır. İlgili Kanunun 23. Maddesinde yer alan Danıştay'ın görevleri başlığı altına; "Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır." cümlesi eklenmiştir. Bu sayede, temyiz incelemesinde bozma sebebi olarak gösterilen hukuka aykırılık kavramının ne şekilde anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Bu halde ilgili düzenlemeden çıkarılan sonuç; temyiz mercii olarak yapılan incelemede dava konusu ihtilafa ilişkin hukuk kuralına aykırılığın hukuka aykırılık kavramı altında incelenebileceği bunun dışında uyuşmazlığa konu vakıalara ilişkin olarak hukuka uygunluk denetimi yapılamayacağı yönündedir (Sezginer, 2018:114-115).

2.5.2.3.Başvuru Süresi

Yapılan Kanun değişikliği sonrasında başvuru süresinde bir değişiklik olmamıştır. Vergi yargısında 30 günlük başvuru süresi istinaf mercii tarafından verilen kararın taraflara tebliğini izleyen günden itibaren başlamaktadır. Yapılan değişiklik ile ilk derece mahkemesi kararlarına karşı doğrudan temyiz başvurusunda bulunma hakkı ortadan kalkmıştır. Doğrudan temyize başvuru hakkı 2577 Sayılı Kanunda düzenlenen ivedi yargılama usulüne tabii dava konuları için geçerliliğini korumaktadır (İ.Y.U.K. Madde 20/A, 46).

2.5.2.4.Başvuru Mercii

Danıştay Başkanlığı tarafından yayınlanan 2018 yılı faaliyet raporuna göre; güncel durumda vergisel konulara ilişkin ihtilaflarda, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılan davalar ile birlikte istinaf mercii olarak görev yapan bölge idare mahkemelerinin tarafından verilen kararların taraflarca başvurulması halinde inceleyen birimler 3.-4.-7.-9. vergi dava daireleri olarak belirlenmiştir.

2.5.2.5.Temyiz İncelemesinin Sonucu

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay istinaf mercii tarafından hükmedilen kararı hukuka uygun bulması halinde onama kararı verir. Hükmün hukuka uygun olduğuna kanaat getirir ancak gerekçenin hatalı veya eksik olduğu ya da yeniden yargılamayı gerektirmeyen bir eksiklik olduğu ortaya çıkarsa gerekli gördüğü düzeltmeyi yaparak kararı onar. Karar açıkça hukuka aykırı ise, kanunda yer alan görev ve yetki kuralına uyulmamışsa, yargılamanın usulüne ilişkin kararı etkileyebilecek nitelikte eksikliklerin bulunması halinde ise bozma kararı verir (Özbudak, 2016, 123-124).

2.6.OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

2.6.1.Yargılamanın Yenilenmesi

İstinaf düzenlemesi sonucunda yargılamanın yenilenmesi kanun yolunda başvuruçular açısından değişen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Değişiklikten önceki şartlar aynı

halde geçerli bulunmakta olup esas olan bu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin gerekçeli bir şekilde delillendirilmesine dayanmaktadır (Yegen, 2019,134). Değişiklik bulunmadığı için çalışmanın daha önceki bölümlerinde yer alan konuda tekrara düşülmek adına yeniden ayrıntılı inceleme yapılmayacaktır.

Tablo 18: Yargılamanın yenilenmesinin koşulları.

<i>a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,</i>
<i>b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,</i>
<i>c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,</i>
<i>d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,</i>
<i>e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,</i>
<i>f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,</i>
<i>g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması</i>
<i>h) (Değişik: 10/6/1994-4001/23 md.) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması</i>
<i>v) (Ek: 15/7/2003-4928/6 md.) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması (Ek ibare : 25/7/2018 – 7145/4 md.) veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.</i>

5347 Sayılı Kanunun 53.maddesinde sıralı olarak sayılmış bulunan durumların ortaya çıktığının ispatlanması halinde aleyhine hüküm verilmiş olan taraf yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvurabilmektedir.

2.6.2.Kanun Yararına Temyiz

2.6.2.1.Tanımı ve Hukuki Niteliği

Kanun yararına temyiz müessesinin işletilmesindeki amaç hukuka aykırı bir içtihadın yerleşik olarak uygulanmasının önüne geçilmek istenilmesidir (Arslan, 2004:98-99).

Tablo 19: Kanun yararına temyiz koşulları.

<i>1. (Değişik: 5/4/1990-3622/20 md.) İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.(2)</i>
<i>2. (Değişik: 5/4/1990-3622/20 md.) Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.(2)</i>
<i>3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.</i>

2.6.2.2.Başvuru Sebepleri

Kanun yararına temyiz olağanüstü bir kanun yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Değişiklikten önce kanun yararına bozma olarak adlandırılan bu kurum daha doğru bir şekilde doktrinde öngörüldüğü gibi kanun yararına temyiz adını almıştır. Daha önce salt temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlara karşı başvurulabilirken yapılan kanun değişikliği ile birlikte istinaf incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlara karşı da bu yol düzenlenmiştir.

2.6.2.3.Başvuru Mercii

Kanun yararına bozma istemi, Danıştay Başkanlığının ilgili dava dairesine yapılır. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi yetkisi ile baktığı davalarda ise bu talep Danıştay'ın ilgili kurulu tarafından incelenir (Gürkan, vd, 2013:119).

2.6.2.4.Başvuru Süresi

Kanun yararına temyiz kanun yolunun olağanüstü nitelikte olması nedeniyle düzenlendiği kanun maddesinde süreye ilişkin bir şart öngörülmemiştir. Bu nedenle dava konusu olayın taraflarınca hukuka aykırılık öğrenildiği andan itibaren kanun yararına temyiz yoluna başvurulabileceği açıktır (Gürkan, vd, 2013:120).

2.6.2.5.Başvurunun Sonuçları

“Maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelenmesi yapılamaz. Zira, kanun yararına temyizde olay denetimi değil tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut bir hukuki denetim söz konusudur” (Çatal, 2002:56-63).

“Kanun yararına temyiz kararı, tarafların hukuki durumlarını ve daha önce kesinleşmiş bulunan hükmün hukuki sonuçlarını etkilemez” (Arslan, 2004:98-99).

Kanun yararına temyiz yargı yolu olağanüstü bir kanun yolu olmasına rağmen bu mercie başvuru sonucunda bozulan karara ilişkin olarak karara konu işlemin tarafları bakımından herhangi bir sonuç doğurmaz.

3.VERGİ YARGISINDA İSTİNAFIN İTİRAZ VE TEMYİZ KANUN YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1.İtiraz Kanun Yolu İle Karşılaştırılması

3.1.1.Başvuruda Bulunabilecekler Bakımından

Her iki kanun yoluna başvurabilecek taraflar genel olarak mahkemece aleyhine karar verilen taraflar olarak Kanunda düzenlenmiştir. Ancak bu durum lehine karar verilen tarafın bir üst kanun yoluna başvuramayacağı anlamını taşımamaktadır. Nitekim kanun yoluna başvuran taraflarda aranan şart menfaat şartıdır. Lehine karar verilen taraf da hüküm lehine olsa da yargılama giderleri veya gerekçenin aleyhine olması ve benzeri durumlarda menfaat ihlali olması nedeni ile kanun yoluna başvurabilir. Tarafların süresi içerisinde kanun yoluna başvuruda bulunmamalarına rağmen, karşı tarafın kanun yoluna başvuru dilekçesine cevap verme süresi içerisinde kanun yolu incelemesi talep edebilme hakları mevcuttur. Bu durum katılma yolu ile kanun yoluna başvuru olarak adlandırılmakta ve hem itiraz hem istinaf kanun yolunda geçerli bulunmaktadır. Kanuni düzenlemelerden de görüleceği üzere her iki kanun yoluna başvuruda taraflar bakımından bir farklılık bulunmamaktadır (Şimşek, 2016:967).

3.1.2.Başvuru Konusu Bakımından

İtiraz kanun yoluna başvurulabilecek kararlar hem konu bakımından sınırlandırılmış ve Kanunda sıralı bir şekilde sayılmıştır. Bu nedenle itiraza konu kararlar miktar ve nitelik bakımından daha basit dava konularını içerdiği söylenebilir. Ancak istinaf kanun yoluna tabii kararlar için bu durum biraz daha farklıdır. Kanun koyucu burada davanın konusu bakımından getirilen sınırlamadan uzaklaşarak dava konusunun değeri bakımından parasal miktara yönelik bir sınırlama öngörmüştür. Bu durumda beş bin Türk lirasını aşan davalar konu ayırt edilmeksizin istinaf kanun yoluna tabiidir. Kanun yoluna başvurulabilecek kararlar itiraz kanun yolunda konuları bakımından sınırlandırılmışken istinaf kanun yolunda sadece parasal bir sınır söz konusudur. Bu da istinaf kanun yolunda incelemeye konu kararların itiraz kanun yolunda incelemeye konu kararlardan nitelik itibari ile daha çeşitli ve kapsamlı bir hale getirmektedir (Şimşek, 2016:970).

3.1.3.Başvuru Süresi Bakımından

İtiraz ve istinaf kanun yoluna başvurusu süresi her iki kanun yolu bakımından ilk derece mahkemesi kararının taraflara tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün olarak düzenlenmiştir. İtiraz ve istinaf kanun yoluna başvuru süresi ve başvuru dilekçesinin verileceği yerler bakımından farklılık bulunmamaktadır (İ.Y.U.K. Madde 45).

3.1.4.Hukuki Niteliği Bakımdan

İtiraz, hukuki nitelik olarak kararın hem olay hem de hukuki açıdan denetlenmesi yönüyle istinaf incelemesine, kesin ve üst mahkemeye gidilememesi bakımından da temyiz incelemesine benzeyen olağan bir kanun yoludur. (Gözübüyük, Dinçer, 1999:875).

3.1.5.Kararların Sonuçları Bakımından

Kanun yolu olarak düzenlenmiş olan itirazda, itiraz mercii tarafından yapılan inceleme sonucunda itiraz mercii tarafından;

-İlk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itiraz üst yargı mercii tarafından haklı bulunursa kararın bozulması,

-İtiraz merciiince yapılan incelemede ilk derece yargı merciiinin kararının hukuka uygun bulunması halinde onanması veya esası etkileyemeyen bir aykırılık bulunması halinde düzeltilerek onanması; hukuka aykırı bulunması halinde bozulması şeklinde hüküm kurulur (Şimşek, 2016:975).

Söz konusu kanun yollarına başvurunun sonuçları bakımından farklılıklar incelendiğinde her ikisinde de dava konusu edilen işleme ilişkin yürütmenin durdurulması talebinin bulunması halinde değerlendirileceği sadece kanun yoluna başvurmuş olmanın işlemin yürütülmesini durdurulmasını sağlamayacağı yönünde bir farklılık bulunmamaktadır

İtiraz kanun yolunun istinaf kanun yolundan ayrıldığı en önemli nokta itiraz kanun yolunda verilen kararların kesin olmasıdır. İstinaf kanun yolunda ise verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurabilme imkanı mevcuttur. Mevcut idari yargı mevzuatında ise itiraz müessesesi tamamen kaldırılmamış hala itiraz yolu olarak kanunda yerini almaktadır. Ancak önemle belirtmekte fayda vardır ki bu itiraz yolu mahkemece verilen ve son karar niteliği taşımayan ara kararlara karşı başvuru, ilgili mercii tarafından verilen kararın kesin olması

nedeniyle başkaca bir yargı mercii tarafından incelemeye konu edilemeyen niteliği itibari ile idari işleme benzeyen yoldur (Yıldırım, 2015:43).

3.1.6.Kararlara Karşı Başvuru Yolu Bakımından

İtiraz kanun yolunda verilen kararlara karşı temyiz kanun yoluna başvurmak mümkün değildir. Bunun yerine taraflara bir defaya mahsus olmak üzere itiraz kararı veren mahkemeye karşı kararın düzeltilmesi talebinde bulunma imkanı tanınmıştır. İstinaf kanun yolunda ise yüz bin Türk lirasını aşan miktarlar için temyiz kanun yolu incelemesi öngörülmüş. Dolayısıyla artık bir işlevi kalmayan karar düzeltme kanun yolu yürürlükten kaldırılmıştır (Ortaç, Ünsal, 2016:10).

3.2.Temyiz Kanun Yolu ile Karşılaştırılması

3.2.1.Başvuruda Bulunabilecekler Bakımından

Her iki kanun yoluna başvuruda temel olarak aleyhine hüküm verilen taraf başvuruda bulunabilmektedir. Ancak Kanun değişikliği sonrasında getirilen parasal sınırlar nedeni ile taraflar ancak bu parasal miktarlar sınırı çerçevesinde istinaf veya temyiz kanun yollarına başvuruda bulunma hakkına sahip olacaklardır. Bu durumda aynı dava konusuna ilişkin olarak dava konusunun değerine göre davanın tarafları temyize başvurabilecekken bir kısmı da istinaf kanun yoluna başvurabilecektir (İ.Y.U.K. Madde 46).

3.2.2.Başvuru Konusu Bakımından

Kanuni düzenlemede istinaf yargı yoluna başvuru için herhangi bir konu sıralaması yapılmamıştır. Konu ayrımına gitmeksizin; vergi davaları, tam yargı davaları ile idari işlemlere karşı açılmış olan iptal davalarının konusu beş bin lirayı geçmesi halinde istinaf kanun yoluna başvurulabilmektedir. Görüleceği üzere sınırlama konuya ilişkin değil parasal ölçüye ilişkindir (İ.Y.U.K. Madde 45).

Danıştay'da temyiz kanun yoluna başvurulabilecek kararlar ise Kanunda sıralı surette sayılmıştır. Bu kararlar temyiz kanun yolunun düzenlendiği madde de yer alan konuların dışında ivedi yargılama usulüne tabii dava konusu kararları da içermektedir.

Tablo 20: Temyiz edilebilen dava konuları.

a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.
b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar
c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları
d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.
e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.
f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar
g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar
h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.
ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan.
. i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.
j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar
k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar. l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.

Tablo 20'de yer alan dava konularının dışında ayrıca ivedi yargılama usulüne tabii dava konularına ilişkin olarak miktar sınırı gözetilmeksizin 15 gün içerisinde temyiz kanun yoluna başvurulabilecektir.

Tablo 21: İvedi Yargılama Usulüne Tabii Kararlar

a) İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri.
b) Acele kamulaştırma işlemleri.
c) Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları.
d) 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri.
e) 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar.
f) 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca alınan Cumhurbaşkanı kararları.

3.3.3. Başvuru Süresi Bakımından

Her iki kanun yolu için başvuru süresi kararların taraflara tebliğinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir. Yalnızca ivedi yargılama usulüne tabii kararlar için bu dava konularının niteliği gereğince 15 günlük bir temyiz süresi öngörülmüştür (İ.Y.U.K. Madde 45-46).

3.3.4. Hukuki Niteliği Bakımından

İstinaf mahkemeleri ve temyiz mahkemeleri nitelik olarak üst mahkeme niteliğindedir. Ancak temyiz kanun yolu ile istinaf kanun yolu amaç bakımından ayrılmaktadır. Temyizde dava konusu ihtilaf salt hukuki yönden irdelenmekte istinaf kanun yolunda ise ihtilafa ilişkin hem maddi yönden hem de hukuki yönden inceleme yapılmaktadır (Özen, 2016:2348).

3.3.5. Kararların Sonuçları Bakımından

Temyiz kanun yolunda Danıştay tarafından yapılan incelemede sadece kararın hukuka uygunluğu denetlenmektedir. Dava dosyasına ilişkin olarak esasa etki edecek bir inceleme yapılamaz. Dava konusu ihtilafın çözümünde uygulanan kanun hükümlerinin hukuka uygun olup olmadığı, görev, yetki ve süreye ilişkin kurallara uygun hareket edilip edilmediği, usul kurallarının dikkate alınıp alınmadığı inceler fakat dava dosyasına ilişkin olarak yeni bir karar vermez. Temyiz kanun yolunda anılan sebeplerle yapılan hukuki denetim sonucunda kararın isabetli olmadığı tespit edilirse yeni bir yargılama yapılmaz, sadece alt derece mahkemesi tarafından verilen karar bozularak tekrar kararın sahibi mahkemeye gönderilir. İstinaf kanun

yolunda ilk derece yargı mercii tarafından verilen karar sadece hukuki denetimden geçirilmemekte, yeniden yargılama yapılarak ihtilafa ilişkin konunun esasına girilerek karar verilmektedir (Sancakdar, 2013:2248).

3.3.6.İncelemenin Esası Bakımından

Temyiz kanun yolunda yeniden bir yargılama yapılmamaktadır. Başka bir deyişle, ilk derece mahkemesi tarafından incelenen olaylar ve deliller yeniden değerlendirilmemektedir. Temyiz merci kural olarak yeni bilgi ve belge araştırması yapamaz, dava dosyası üzerinden inceleme yapar (Çağlayan, 2002:94).

Temyiz kanun yolunda ilk derece yargı mercii tarafından verilen karardan sonra ortaya çıkan ve kararın esasını etkileyecek nitelikte delil ve belgeler hariç olmak üzere; ilk derece yargı yerinde incelenen olaylar ve deliller yeniden değerlendirilmemektedir. İstinaf kanun yolunda ise taraflar yeni bilgi, belge ve delil ileri sürebilmektedir. İstinaf yargı mercii kararı hukuka uygun bulursa onama kararı verir ancak ilk derece yargı mercii tarafından verilen kararın hukuka aykırı bulunması durumunda kararı bozmakla kalmaz ihtilafa ilişkin dava dosyasını esastan inceleyerek karar verir. Bu karar da niteliği gereği yeni ve temyizi kabil bir karardır (Keskin, 2016:242).

3.3.7.Kararlara Karşı Başvuru Yolu Bakımından

Kanun değişikliğinden önce, temyiz kanun yoluna başvuru sonucunda verilen kararlara karşı 15 gün içerisinde karar düzeltme kanun yoluna başvurulması imkanı mevcut iken istinaf düzenlemesinden sonra temyiz kanun yoluna başvuru sonucunda verilen nihai kararlara karşı başvurulacak başka bir üst yargı mercii düzenlenmemiştir. İstinaf kanun yoluna başvuru sonucunda verilen kararlar ise karara konu dava değerinin yüz bin Türk lirasını geçmesi halinde temyiz kanun yoluna başvurulabilmektedir. Aksi halde istinaf mercii tarafından verilen kararlar kesindir (Hayrulloğlu, 2016:131).

İstinaf kanun yolu düzenlemesi ile ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemesi kararlarına karşı doğrudan doğruya temyiz kanun yoluna başvuru imkanı kaldırılmıştır. İlk derece yargı mercii tarafından verilen bu kararlara karşı öncelikle istinaf kanun yoluna başvuru zorunluluğu getirilmiştir (Buyrukoğlu, 2017:121).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

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

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

Tablo 22: 2016 yılına ait Danıştay Vergi Dava Dairelerine ait iş durumu

Dava dairesi Lawsuit department	Geçen yıldan devir ve yıl içinde gelen dava Cases from last year and new cases		Toplam Total		Çıkanlar - Executed				Gelecek yıla devir Postponed until next year	
	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	Yıl içinde karara bağlanan dava Cases judged within the year		Yıl içinde karar almadan başka dairelere aktarılan Transferred to other chambers by not judging within the year		İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal
					İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal		
Toplam - Total	54 085	407 451	17 787	179 595	13 280	118 390	4 507	61 205	36 298	227 856
Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu General Board of Tax Departments	-	1 445	-	1 388	-	1 388	-	-	-	57
İdari Dava Daireleri Genel Kurulu General Board of Administrative Departments	-	11 870	-	4 048	-	4 048	-	-	-	7 822
2. Dava dairesi 2nd Lawsuit department	1 929	18 838	287	6 475	271	6 298	16	177	1 642	12 363
3. Dava dairesi 3rd Lawsuit department	30	39 827	28	22 251	21	9 784	7	12 467	2	17 576
4. Dava dairesi 4th Lawsuit department	80	35 537	25	10 325	25	7 945	-	2 380	55	25 212
5. Dava dairesi 5th Lawsuit department	35 003	30 470	8 720	14 579	8 177	6 214	543	8 365	26 283	15 891
6. Dava dairesi 6th Lawsuit department	2 681	28 569	530	9 487	530	9 487	-	-	2 151	19 082
7. Dava dairesi 7th Lawsuit department	70	22 699	21	6 522	21	6 522	-	-	49	16 177
8. Dava dairesi 8th Lawsuit department	1 946	30 649	728	11 396	687	11 197	41	199	1 218	19 253
9. Dava dairesi 9th Lawsuit department	37	39 666	14	22 285	12	12 137	2	10 148	23	17 381

Kaynak: adlisicil.adalet.gov.tr/AdaletIstatistikleriPdf/Adalet_ist_2016.pdf

2016 yılı verilerine göre toplam 62,771 dava dosyası temyiz incelemesine konu edilmiş ve bunlardan 37,776 tanesi karara bağlanmıştır (Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve 3.-4.-7.-9. Vergi Dava Daireleri verileri esas alınmıştır).

Tablo 23: 2017 yılına ait Danıştay Vergi Dava Dairelerine ait iş durumu

Dava dairesi Lawsuit department	Geçen yıldan devir ve yıl içinde gelen dava Cases from last year and new cases		Çıkanlar - Executed							
	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	Toplam Total		Yıl içinde karara bağlanan dava Cases judged within the year		Yıl içinde karar almadan başka dairelere aktarılan Transferred to other chambers by not judging within the year		Gelecek yıla devir Postponed until next year	
			İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal
	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal	İlk derece incelenen Cases of the first instance	Temyizen incelenen Cases of appeal
Toplam - Total	46 646	302 946	23 875	119 729	23 553	117 264	322	2 465	22 771	183 217
Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu General Board of Tax Departments	-	771	-	643	-	643	-	-	-	128
İdari Dava Daireleri Genel Kurulu General Board of Administrative Departments	-	11 929	-	4 867	-	4 867	-	-	-	7 062
2. Dava dairesi 2nd Lawsuit department	2 061	16 425	774	8 307	705	7 733	69	574	1 287	8 118
3. Dava dairesi 3rd Lawsuit department	6	22 580	6	11 400	6	11 400	-	-	-	11 180
4. Dava dairesi 4th Lawsuit department	79	30 406	39	9 279	39	9 279	-	-	40	21 127
5. Dava dairesi 5th Lawsuit department	32 527	26 084	17 328	8 759	17 267	8 603	61	156	15 199	17 325
6. Dava dairesi 6th Lawsuit department	2 519	27 228	1 892	10 312	1 892	9 941	-	371	627	16 916
7. Dava dairesi 7th Lawsuit department	106	18 612	62	6 556	62	6 556	-	-	44	12 056
8. Dava dairesi 8th Lawsuit department	2 823	25 456	1 403	8 688	1 403	8 688	-	-	1 420	16 768
9. Dava dairesi 9th Lawsuit department	42	23 970	10	11 366	10	11 366	-	-	32	12 604

Kaynak: adlisicil.adalet.gov.tr/AdaletIstatistikleriPdf/Adalet_ist_2017.pdf

2017 yılı verilerine göre toplam 39,244 dava dosyası temyiz incelemesine konu edilmiş ve 39,244 dava dosyasının tamamı karara bağlanmıştır (Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve 3.-4.-7.-9. Vergi Dava Daireleri verileri esas alınmıştır).

Ortaya çıkan tablodan da açıkça anlaşılacağı üzere istinaf mahkemelerinin kurulmuş olması ve ayrıca yargıda istinaf düzenlemesi ile getirilen parasal sınırlara ilişkin kural; temyiz mercii olan Danıştay'ın yükünü oldukça hafifletmiştir.

Ancak Danıştay Başkanlığı tarafından düzenlenen 2016, 2017, 2018 yıllarına ilişkin faaliyet raporunda dava dosyalarının karara bağlanması gün sayısı ile ilgili veriler 2016 yılında oldukça iyi bir orana ulaşmış iken 2017 ve 2018 yıllarında bir gerileme meydana gelmiştir. 2018 yılına ait faaliyet raporunda bu durumun sebebi olarak istinaf sistemine geçilmesi ve bu mahkemelere atanan hakim ve savcılarının sayısının Danıştay Başkanlığı üye hakim sayısını etkilemesi şeklinde ifade edilmiştir.

Tablo 24: Danıştay Başkanlığı yargı birimlerinde dosyaların ortalama karara bağlanma gün sayısı (Sırası ile 2016-2017-2018).

Dosyaların ortalama karara bağlanma gün sayısında azalma	35	103	%294
Dosyaların ortalama karara bağlanma gün sayısında azalma	25	-80,12	-% 321
Dosyaların ortalama karara bağlanma gün sayısında azalma	25	-158	-% 632

Kaynak: danistay.gov.tr/upload/2018-Yilii-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf,
danistay.gov.tr/upload/17_03_2017_123330.pdf,
danistay.gov.tr/upload/22_03_2018_125524.pdf.

İstinaf mahkemelerinin kurulması her ne kadar yargı birimleri bünyesindeki personel ihtiyacını arttırmış olsa da istinaf yasa yolunun kanunda düzenlenmesinin fiili durumda iş yükünü azalttığı bir gerçektir.

Sayısal veriler, istinaf sistemiyle birlikte sistemin kuruluş amaçlarından biri olan Danıştay'ın makul sürede yargılama ve iş yükünü azaltma amaçlarına yaklaşıldığını ortaya koymaktadır. 2016 yılında Danıştay'a gelen dosya sayısı 270.000 iken, 2017 yılında bu sayı 86.000 olarak ortaya çıkmış ve %70 oranında dosya sayısında azalma gözlemlenmiştir. İstinaf kanun yolu incelemesi yargı sistemimize dahil edilmeden evvel davaların temyiz edilme oranı %46 olarak gözlemlenirken, istinaf sisteminin yürürlüğe girmesi ile güncel durumda bu oran %10' a gerilemiştir. Bununla birlikte sistemin uygulamaya konulmasından 31 Aralık 2017 tarihine kadar yapılan istinaf başvurularının karara bağlanma oranı %83 ve istinaf mercii tarafından davaları karara bağlama süresi ortalama 75 gün olarak gözlemlenmiştir. Ortaya çıkan sayısal veriler istinaf sisteminin başarı ile uygulandığının kısa zamanda öngörülen sonucun büyük ölçüde gerçekleştiğini göstermektedir (Güngör, 2018:13).

Tablo 25: Bölge İdare Mahkemelerinin Ortalama Karar Süreleri

ANKARA BÖLGE İDARE MAHKEMESİ (İSTİNAF)	ORTALAMA KARAR SÜRELERİ (GÜN)		
	2016 (YIL)	2017 (YIL)	2018 (4 AY)
1. VERGİ DAVA DAİRESİ	55,82	124,54	126,98
2. VERGİ DAVA DAİRESİ	65,33	140,59	139,83
3. VERGİ DAVA DAİRESİ	65,75	119,47	122,11
4. VERGİ DAVA DAİRESİ	65,93	148,9	188,13

Kaynak: https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015901.pdf

Yukarıda bahsedilen verilerde açıkça görülmektedir ki istinaf kanun yolu incelemesi Danıştay'ın iş yükünü azaltma öngörüsünü fazlası ile yerine getirmiştir. Ancak istinaf kanun yolu her ne kadar vergi yargısı içerisine itiraz mercii ile olan benzerlikleri sayesinde kolayca adapte edilebilmiş olsa da uzun vadede istinaf incelemesinin yapıldığı bölge idare mahkemelerine yeterli sayıda personel ve hakim atamasının yapılmaması, istinaf sisteminin iş yükü ağırlığı ile karşı karşıya kalacağına alarmını vermektedir (Toklu, 2018:143).

2.İSTİNAF SİSTEMİNİN FAYDA VE SAKINCALARI

2.1.İstinaf Sisteminin Faydaları

2.1.1.İş Yükü Anlamında Fayda Değerlendirilmesi

Bir kanun yolu olarak istinafın temel amacının; somut uyuşmazlıkta adil karar verilmesi, yargılamanın çabuklaştırılması, hukukun geliştirilmesi, içtihat ve hukuk birliğinin sağlanması, bireylerin ve kamunun haklarının korunması olduğu söylenebilir (Telli,2016:141).

İstinaf kanun yolunun düzenlenmesi ile Danıştay'ın iş yükünün azalacağı düşünülmektedir. "İstinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay'a gideceği belirlenmekte olup, bu maddede tahdidi olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir. Böylece Danıştay'ın temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır" (Akyıldız, 2015:20).

2.1.2.Görevli Yargı Personeli Anlamında Fayda Değerlendirmesi

İstinaf istemi bölge idare mahkemelerinde yapılacak için bu mahkemelerde görevli hakimlerin daha fazla ve daha tecrübeli oluşu nedeni ile adaletin daha iyi gerçekleşeceği ileri sürülmektedir (Özok, 2006:24).

İstinaf kanun yolu incelemesinin gerçekleştirildiği istinaf mahkemelerinde ilk derece yargı yerlerinde görevli olan hakimlerden daha kıdemli hakimlerin görevlendirilmiş olması davaya konu ihtilafların maddi ve hukuki açıdan daha iyi ve kapsamlı incelenmesini

sağlayacaktır. İlk derece mahkemelerinde tek hakimle görülen davaların tecrübeli bir heyet tarafından ikinci kez gözden geçirilmesi ilk aşamada yapılması olası hataların düzeltilmesine olanak tanıyacaktır. İstinaf kanun yolunun yeniden inceleme yapma niteliği gereğince delillerin eksik veya yetersiz şekilde değerlendirilmesinin önüne geçilmiş olacaktır. İstinaf incelemesine konu edilmiş dava dosyaları Danıştay incelemesinde de büyük kolaylık sağlayacaktır. Nitekim dava dosyası en baştan ele alındığı için ilk derece mahkemesi tarafından eksik bırakılmış olan hususlar tamamlanarak tam olarak tekemmül etmiş olan dosyanın temyiz incelemesine konu edilmesi halinde Danıştay tarafından yapılacak incelemede zaman bakımından fayda sağlayacaktır. Dava konusu ihtilafın tarafları açısından daha güvenli bir yargı sistemi kullanılmış olacaktır. İstinaf sisteminin üç dereceli olması ve istinaf mercii tarafından yeniden inceleme yapılması usulünün hakim olması adil yargılanma ve hak arama özgürlüğüne olumlu katkıda bulunacaktır. Danıştay'ın iş yükü önemli ölçüde azalacağı için hukuk alanında ihtilafların çözümü noktasında yön ve yol gösterici olan içtihat oluşturma görevini daha etkin biçimde yerine getirebilecektir. Mahkemeler daha verimli, süratli ve güvenli çalışacak ayrıca yargısal denetim sağlanmış olacaktır (Telli, 2016:148).

2.1.3.Kamu Kaynaklarının Kullanımı Anlamında Fayda Değerlendirmesi

Bu yeni sistem ile birlikte nispeten düşük meblağlı ihtilaf konuları için yargı mercilerinin meşgul edilmesinin önüne geçilerek kamu kaynaklarının daha etkin ve adil olarak kullanılması sağlanmaktadır (Hayrulloğlu,2016:132).

2.1.4.İstinaf Sisteminden Maksimum Fayda Sağlanabilmesi İçin Yapılması Gerekenler

İstinaf kanun yolu uygulamasından maksimum faydanın sağlanabilmesi için çeşitli yargı sùjelerine önemli görevler düştüğü kanaati oluşmaktadır. Bu bağlamda Adalet Bakanlığına düşen görev; istinaf kanun yoluna başvurunun etkin kullanılabilmesi ve sonuçlandırılabilmesi için istinaf sistemi içerisinde yer alan kamu personeli, teknik ve mâli alt yapı imkânlarının sistemin verimliliğini arttırmaya yönelik olarak planlanması, mahkemelerin sayıları belirlenirken iş yükünü gösterir istatistiklerden faydalanılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. İstinaf mahkemelerinde görevlendirilen hakimlere düzenli olarak hizmet içi

eğitimin verilmesi, bu mahkemelere atanma şartlarında lisans, yüksek lisans, doktora, farklı alanda alınan eğitimler, performans gibi unsurların göz önünde bulundurulması Hakimler Savcılar Yüksek Kuruluna düşen görevler arasında yer almaktadır. Danıştay ve istinaf mahkemelerinde görev yapan hakimlerin dönüşümlü olarak hukuk fakültelerinde ders vermelerinin sağlanması uygulamanın ve teorinin birbiri ile uyumlu bir hale getirilmesinde Y.Ö.K. ve üniversitelere düşen görevlerdendir (Sancakdar,2016:38).

2.2.İstinaf Sisteminin Sakıncaları

2.2.1.İçtihat Farklılıkları Yönünden Oluşabilecek Sakıncalar

"İstinaf sisteminin içtihat farklılıklarına yol açabileceği eleştirisi bulunmaktadır."(Sancakdar,2013:2246) İstinaf kanun yoluna başvurunun 5000.-TL parasal sınırın bulunması adil yargılanma, hak arama özgürlüğü, eşitlik gibi yargılamanın evrensel ilkelerine aykırı durumların ortaya çıkmasına neden olabileceği düşüncesi sistemin sağlıklı işleyebileceğine güveni azaltmaktadır (Hayrulloğlu,2016:133).

6545 sayılı Kanun ile vergi yargısında öngörülen parasal sınırlar ile ilgili değerlendirmeler mevcuttur. Burada en dikkat çeken husus vergi kayıp ve kaçığına neden olmuş olan mükelleflere uygulanan cezaların konusunu oluşturan parasal miktarlar farklılık arz etmesi halinde, bu ihtilafların farklı yargısal makamlar tarafından değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Benzer ihtilafların farklı yargı süreçlerine konu edilmesi ise vergi yargısında adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturacağı ifade edilmektedir. Yine bu halde benzer konuda ilk derece mahkemesi tarafından verilen ve parasal sınır nedeni ile kesinleşen kararlar ile istinaf kanun yoluna başvuru sonucunda verilen kararlarda farklılık olması yargıda birliğin sağlanmasının önünde engel olarak görülmektedir (Taner, 2018:2016).

2.2.2.Yargılama Sürecinin Uzaması Bakımından Öngörülen Sakıncalar

İstinaf kanun yolunun yargı sistemine dahil edilmesine getirilen eleştirilerden bir tanesi de yargılamanın uzayacağı ve bunun da adaletin zamanında yerine getirilmesine olan güveni sarsacağı yönündedir. Ancak burada göz önünde bulundurulması gereken hususun vergi yargı

sisteminde klasik anlamda istinaf sisteminin değil de dar anlamda istinaf sisteminin benimsenmiş olduğudur. Nitekim klasik anlamdaki istinaf sisteminde ilk derece mercii'nin yaptığı tüm işlemler yeni baştan yapılmaktadır. Bu durumun zaman bakımında inceleme yapan mercii açısından olumsuz bir etkisi olacağı açıktır. Ancak dar anlamda istinaf sistemi bu durumu en aza indirmek maksadını taşımaktadır. Yine de iki dereceli yargı sisteminin üç dereceye çıkarılmasının süreci uzatacağı ifade edilmektedir (Evren, 1984:866).

2.2.3.Maddi Külfet Bakımından Öngörülen Sakıncalar

İstinaf sisteminde ilk derece mercii tarafından uyuşmazlık konusuna ilişkin kararın hem bölge idare mahkemesinde hem de Danıştay'da iki defa incelenecek olmasının zaman kaybına neden olacağı, yargılama süresinin uzayacağı bununla birlikte bireyler açısından adalete erişimin maddi külfetinin artacağı görüşleri de mevcuttur (Keskin, 2016:238).

2.2.4.Vergi Yargı Sistemi İle Vergilendirme Sisteminin Farklılığı Yönünden Oluşabilecek Sakıncalar

Bu konuda doktrinde ortaya konulan görüş sistemlerin alındığı kaynakların farklı oluşunun çatışmaya neden olacağı yönündedir. Türkiye'de vergi sistemi Alman Vergi usul Kanunu esas alınarak yani Alman ekolü benimsenerek kurulmuştur. Bu nedenle bu temelde kurulan vergi sistemine ilişkin ihtilafların; Fransa da uygulanan vergi yargısı esas alınarak hazırlanmış bulunan yargı sistemi ile çözümlenmeye çalışılması ve bu bağlamda istinaf kanun yolunun yürürlüğe konulması, her iki sisteminde belli bir yerden sonra tıkanmasına neden olacağı ifade edilmektedir (Bayar, 2012:113).

2.2.5.Adil Yargılanma İlkesi Noktasında Oluşabilecek Sakıncalar

İstinaf kanun yolu düzenlemesi ile hayata geçirilen parasal sınırlar noktasında aynı konuya ilişkin olarak verilen birbirinden farklı kararların Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi protokollerine, adil yargılanma ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil edeceği ifade edilmektedir. Bununla birlikte ivedi yargılama usulüne tabii davalar istinaf kanun yoluna başvurulamayacağı Kanunda düzenlenmiştir. Bu durum, Anayasa Mahkemesi tarafından da yargılamanın hızlandırılması amacıyla doğrudan temyiz yoluna başvurulması adil yargılama ve Anayasa

ilkelerine aykırı bulunmamıştır. Ancak sadece yargılamanın hızlandırılması amacı ile adil yargılanma hakkının taraflarca tam olarak kullandırılmasının engellenmiş olması evrensel yargı ilkeleri ışığında çok da doğru bulunmadığı kanaati oluşmaktadır. Ölçülülük ilkesi göz önünde bulundurularak yapılacak olan düzenleme de ivedi yargılama usulüne tabii davalar için süreler kısaltılmak sureti ile istinaf kanun yolu etkin bir şekilde kullanılabilir. Ancak mevcut düzenleme de bu mümkün olmadığından evrensel hukuk ilkeleri bağlamında hızlı yargılamanın adil yargılamaya feda edildiği ifade edilmektedir (Kasapoğlu Turhan, 2015:208).

2.2.6.İstinaf Sisteminin Sakıncalarını Minimize İçin Yapılması Gerekenler

Her ne kadar istinaf sisteminin getirilmesi içtihat farklılıklarına yol açacağı endişesi doğursa da istinaf sistemimizin örnek alındığı Fransız istinaf sisteminde fiilen uygulanan “ön karar” ismi verilen müessesinin hukukumuzda kanunlaşması bu durumun önüne geçebileceği görüşü mevcuttur. Ön karar usulü ilk derece mahkemesi hakimlerinin zor, karışık ve içtihat birliği olmayan konularda Danıştay ilgili dairesinin kıdemli tetkik hakimleri ile iletişime geçerek ilgili konu ile ilgili karar olup olmadığını sormak ve Danıştay tarafından verilen kararı esas alarak karar vermek şeklinde ortaya çıkmaktadır. İchtihat farklılıklarının önüne geçilmesi için benzer bu usulün Türkiye’de kurulan istinaf sisteminde hayata geçirilmesi ile mümkün olacağı görüşü dile getirilmektedir (Gölan, 2016:24-25).

Vergi yargısında iş yükünün azaltılması ayrıca ihtilafların çözüm sürelerinin kısaltılması amacıyla yönelik olarak istinaf kanun yolunun yürürlüğe konulmuştur. Bu yapılan değişikliğe ek olarak, Alman idari yargısında benimsendiği gibi vergi ihtilaflarına ilişkin alternatif çözüm yollarına yönelik zorunlu başvuru düzenlemelerinin bulunmaması, uygulamada vergi yargısının ve vergi sisteminin birbiri ile uyumlu çalışmasına engel bir durum olarak görülmektedir (Kasapoğlu Turhan, 2015:201).

SONUÇ

Ülkemizce 20.07.2016 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan istinaf sistemi ile üç dereceli bir yargılama sistemi benimsenmiştir. Üç dereceli yargı sistemi ile amaçlananları özetlemek gerekirse maddi gerçeğe ulaşılmasında adil yargılamanın esas alınması, daha doğru ve yerinde kararlar verilmesinin sağlanması, yargılama sürelerinin kısaltılmasıdır.

Vergi yargısında istinaf kanun yolunun uygulamaya daha kolay adapte olmasının sebebi adli yargıdaki gibi yeniden bölge adliye mahkemeleri kurulmamış itiraz mercii olarak görev yapan bölge idare mahkemelerinin dönüştürülmüştür. Bu sayede ilk derece ve istinaf uygulama birimlerince yeni bir mahkeme teşkilatına alışma süreci herhangi bir sorun teşkil etmemiştir.

İdari işlemin bir tarafının cebri güç kullanma yetkisi elinde olan vergi idaresi olduğu vergi yargılamasında ilk derece yargı yerince verilen bir kararın bir üst mercii tarafından hukukilik denetimi ile sınırlı olmaksızın irdelenmesi ile maddi gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından daha titiz bir denetim sürecine tabii olacağı anlamına gelmektedir. Bu halde adil yargılanmanın sağlanması ile doğru ve isabetli kararlar verilebilmesi amacı açısından sistemin kendisinden beklenen sonucu yerine getireceği açıktır. İstinaf kurumunun yargı sistemimizden yer almadan önceki halinde de itiraz ve temyiz mercileri bir üst yargı denetimi sunmuş olsa da istinaf müessesesi ile sisteme kazandırılan husus sınırları, konuları ve inceleme mercisinin yetkisi açık bir şekilde belirlenen ve birbirine uygun kararların düzenli bir şekilde toplandığı bir üst inceleme mercii oluşturulmasıdır.

Burada ilk derece yargı yerlerince yapılan incelemenin yeniden gözden geçirilmesi her ne kadar süreç açısından bir zaman kaybı olarak görülebilecek olsa da aslında yerel mahkemelerde ortaya çıkan hüküm uyuşmazlıklarının ve alt uzmanlık alanlarına girilmeden yapılan incelemelerin önüne geçilmiş olmaktadır. Yargılamada esas amaç adaletin sağlanmasıdır. Elbette gecikmiş adalet kendinden istenen sonucu gerçekleştiremeyecektir. Bu sorunun çözümü nitelikli ve yeterli sayıda yargı personelinin ve günümüzde kullanılan elektronik sistemlere uygun alt yapının sağlanması şeklinde öne çıkmaktadır.

Ancak istinaf kanun yolu ile öngörülen yargılamanın süratli bir şekilde sonuçlanması amacına ulaşabilmesi için; istinaf mahkemelerinin sayılarının ve bu mahkemelerde görev yapan hakimlerin sayılarının artması gerekliliği de açık bir şekilde ortadadır. Yine bu çalışmanın ilgili bölümlerinde aralarında iş bölümü yapılmış üst yargı mercilerinin ve üst yargı merciiine başvuru hakkına parasal sınır getirilmesinin dava dosyalarının sonuçlandırılmasına ivme kazandırdığını ortaya çıkmıştır. Söz konusu istinaf kanun yolunun vergi yargısında tam

anlamıyla istenen sonucu sağlamada en azından yargı yükünün azaltılması noktasında beklenen faydayı sağladığı açıktır.

İstinaf kanun yolunun amacına daha iyi hizmet edebilmesi için bu mahkemelerde vergi yargısına konu dava dosyalarını incelemekle görevli yargı mensubu hakim ve savcılarının bazı niteliklere sahip olması gerekliliği kanaati doğmuştur.

Bu nitelikler; ulusal ve uluslararası vergilendirme alanında uzmanlık sertifikasına sahip olmak ve ayrıca Türkiye’de vergi idaresinin yapısı ve işleyişinin tam olarak anlaşılması şeklindedir. Vergi konusu alanında bir uzmanlık sağlanması yargı aşamasında yapılan incelemenin hakkaniyeti açısından oldukça fayda sağlayacağı açıktır. Bununla birlikte vergi idaresinin yapısını, işleyişi kavramak vergi idaresinin işleyişinden kaynaklı yapısal bazı sorunlar nedeni ile kötü niyetli mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eylemlerinin yargı safhasında anlaşılması bakımından da önem arz etmektedir.İstinaf kanun yolunun vergi yargısında maksimum fayda sağlayacak şekilde uygulanabilmesi için yargı mensubu hakim ve savcılarının yukarıda bahsedilen konularda uzmanlık geliştirmesi önem arz etmektedir.

Yine Fransa uygulamasında yer alan avukatla temsil zorunluluğunun getirilmesi hatalı başvuruların ve dolayısıyla bu nedenle oluşan zaman kaybının da önüne geçilmesini sağlayacaktır. Bölge İdare Mahkemelerinin ağır iş yükü altında ezilmelerini önlemek için de alanında ihtisaslaşmış akademisyenlerden görüş alınması veya bilirkişilik müessesine benzer bir şekilde hakim yardımcılığı müessesinin kurulması istinaf kanun yolu incelemesinin daha sağlıklı ve seri olarak yürütülmesine fayda sağlayacaktır.

Bununla birlikte çalışmada yer verilen Almanya örneğinde olduğu gibi arabuluculuk ve uzlaşma gibi müesseselerden vergi yargısı alanında da maksimum düzeyde faydalanmak mümkündür. Ülkemizde vergi yargısı alanında uzlaşma ve idareye ön başvuru gibi müesseseler mevcut bulunsa da bu başvurular mükellefler açısından zorunlu bir yol değildir. Almanya örneğinde olduğu gibi yargı öncesi idari başvuru/uzlaşmanın zorunlu bir yol olarak ön görülmesi vergi yargısına ilişkin iş yükünü oldukça azaltacağı gibi idari işlem de hata yapılmış olması halinde idareye bunu düzeltme imkanı sağlayacaktır.

İstinaf kanun yolu sisteminde en çok endişe veren durumlardan biri de parasal sınırlama nedeni ile aynı konuya ilişkin farklı karar sonuçlarının ortaya çıkması ile bunun toplumda adalete olan güveni sarsacağı düşüncesidir. Bu durumun önüne geçilmesi için Fransız idari yargısında yer alan “yargısal görüş” ve Alman idari yargısında “grup davası” müessesine

benzer uygulamalardan faydalanılması halinde içtihat birliği sağlanmasında önemli bir adım olacaktır.

Temel olarak denilebilir ki güncel durumda vergi yargısı alanında istinaf kanun yolu incelemesi, kendisinden beklenen faydayı büyük ölçüde gerçekleştirmiştir. Ancak İstinaf mercilerinin kanuni düzenleme öncesinde Danıştay'ın olduğu duruma gelmemesi yani iş yükü altında ezilmemesi için sistemin gereklilikleri iyi bir şekilde takip edilmeli, kanuni düzenlemelerin yanı sıra istinaf mahkemelerinin ve bu mahkemelerde görevli yargı personeli sayısı ihtiyaç doğrultusunda arttırılmalıdır. Bu halde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne, evrensel yargı ilkelerine uygun ayrıca dava konusu edilen ihtilafların tarafları açısından değerlendirildiğinde adil ve süratli olarak kabul edilen bir yargı sistemine ulaşılması mümkündür.

KAYNAKÇA

- Acar, Ali Ramazan, (2002), *Pratik İdare Hukuku*, Tapu Ve Kadastro Genel Müdürlüğü Hukuk Müşavirliği, S.5.
- Akkurt, Mahmut Nedim, (1997), Düzeltme Ve Yargıya Geçiş, *Mali Çözüm Dergisi*, S:29,30,32.
- Aksoy, Hakan, (2015), 1982 Anayasası'nda Yüksek Seçim Kurulu'nun Statüsü Ve Milletvekilliği Seçimlerine Etkisi, *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, S:33.
- Aksoy, Şerafettin, (1990), Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesi, *Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi*, 33, S:43-44-47.
- Akyıldız, Ali. (2015), İstinafa İlkesel Bakmak, *Danıştay Yayınları*, No: 89, S:20.
- Altay, Evren, (2004) *İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar*, Turhan, Ankara, S.160.
- Altun, Hasan Halis, (2006), *Sayıştay*, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, S.24.
- Anayasa Madde 73 - 148 - 154/1 – 160.
- Arslan, Murat (2004) Türk Vergi Yargısında Olağanüstü Kanun Yolları, *Sayıştay Dergisi*, 53, S.98-99-103.
- Arslan, Ramazan Ve Yılmaz, Ejder Ve Taşpınar, Ayvaz Sema, (2016) *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Hukuk Yayınları, 1. Baskı, Ankara, S.586.
- Arslaner, Hakan, (2016), Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu, *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, S.282-283-284.
- Azrak, A. Ülkü, (1962) Türk Anayasa Mahkemesi Anayasa Düzenindeki Yeri - Teşkilâtı - Fonksiyonları, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 28/3-4, S.652.
- Bağcı, Bülent, (2009), *Olağan Kanun Yolu Olarak İstinaf Ve Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Savcısının İstinaftaki Rolü*, İstanbul Kültür Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. Yüksek Lisans Tezi, S.7.

Balo, Doç. Dr. Yusuf Solmaz, (2016), Ceza Muhakemesi Kanununda Öngörülen İstinafin Değerleri Ve Bunların Sağlanabilirlik Koşulları, *Ulusal Hakemli Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 7, S.217.

Batun, Mehmet, (2010), Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler, *Yaklaşım*, Sayı: 206, S.261.

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

Better Regulation In Europe:France, (2010), Oecd. S.143-151 Erişim Adresi: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/better-regulation-in-europe-france-2010/compliance-enforcement-appeals_9789264086968-10-en.

Better Regulation In Europe:Germany. (2010), Oecd. S.134. Erişim Adresi:https://www.oecd-ilibrary.org/governance/better-regulation-in-europe-germany-2010_9789264085886-en.

Bilgin, Hüseyin, (2016), *99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvurusu Rehberi*, S.1-2,6-36,17-18.

Bilici, Mustafa *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010, s. 29-30.

Bousta, Rhita Ve Sagar, Arun, (2014), *Alternative Dispute Resolution In Administrative Law*. London, S.64.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun Madde 6.

Buyrukoğlu, Selçuk, (2017), 6545 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı, *C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 18,1, S.121.

Çağan, Nami, (1972), Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29/1, S.112-113.

Ergün, Çağdaş Evrim, (2006), Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.71.

Çağlayan, Ramazan, (2002), *İdari Yargıda Kanun Yolları*, Seçkin Yayınevi, 1.Baskı, Ankara, S.94.

Çatal, Ali, (2002), *Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları*, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, S. 42-55-56-63.

- Çiftçi Murat Özgür, (2016) *Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf*, Ankara, S.49.
- Danıştay 7. Daire Başkanlığı, 02.10.2002, 2000/4275, 2002/3072, Khyk.Kazancihukuk.Com.
- D.İ.D.D.K. 6/10/2005, 2005/381 E.N , 2005/2293 K.N.
- Drewry, Gavin Ve Bloom-Cooper, Louis Jacques Ve Blake, Charles Ve Fullbrook Suzanne (2007), *The Court Of Appeal*, S.15.
- Eren, Volkan (2006), *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Yargısal Çözüm Yolları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, , Edirne, S.32-42-43.
- Ergüzeloğlu Kilim, Esra, (2009), *Türkiye’de Adalet Yönetimi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dalı Doktora Tezi, S.143.
- Evren, Teoman, (1984) Yargılamanın Hızlandırılması Konusunda Düşünceler, *Ankara Barosu Dergisi*, 4, S.866.
- Furtun, İdris Hakan, (2009) *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara, S.76.
- Genç, Yıldırım ve Özmen, Mehmet Akif, (2011), *Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi. S.98.
- Gökçe, Ali Fuat Ve Dölek, Elif, (2018), *Anayasa Yargısı Ve Demokrasi*, *Avrasya Sosyal Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 5,6, S.136.
- Gökçe, Can Ender, (2006) *Vergi Hukukumuzda Pişmanlık Müessesesi Ve İşleyişi*, Parag.11. Erişim:[Http://Www.Vergidegundem.Com/Tr/Makale?Groupid=10156&Publicationid=66666380&Version=0.0](http://Www.Vergidegundem.Com/Tr/Makale?Groupid=10156&Publicationid=66666380&Version=0.0),
- Gözler, Kemal, (2000) *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa, S.842. Erişim: [Http://Www.Anayasa.Gen.Tr/Tah.Pdf](http://Www.Anayasa.Gen.Tr/Tah.Pdf).
- Gözübüyük, A. Şeref, Dinçer, Güven, (1999), *İdari Yargılama Usûlü*, Turhan Kitabevi, Ankara, S.875.
- Gözübüyük, Şeref, (1965), *İdari Yargıda Kararın Düzeltilmesi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 20, S.153-154.
- Gözübüyük, Şeref, (2006), *Yönetmelik Yargı*, Ankara, S.516.

Gölan, Aydın, (2016), Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden Ve Farklı Düşünmek, *Danıştay Yayınları*, No:91, Ankara, S.24-25.

Güngör, Zerrin, (2018), Sempozyum Açış Konuşması, *Danıştay Yayınları*, No:99, Ankara, S.13.

Gürkan, Mehmet Fatih Ve Deniz, Yusuf Ve Boz, Selman Sacit, (2013), İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21/1, S.119.

Hayrullohoğlu, Betül, (2016) Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 196, S.131,132,133.

Hayrullohoğlu, Betül, (2012), *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, S.51.

Hocaoğlu, Celal, (2015), Vergi Hukukunda Uzlaşma, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 5, S.492-496-497-493-498.

https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015735.pdf

https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015901.pdf

<https://danistay.gov.tr/upload/2018-yilii-ıdare-faaliyet-raporu.pdf>

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

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

http://www.adliscil.adalet.gov.tr/adaletıstatistikleripdf/adalet_ist_2016.pdf

http://www.adliscil.adalet.gov.tr/adaletıstatistikleripdf/adalet_ist_2017.pdf

İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577) Madde 20/A - 45 - 46 - 51 - 53 - 54.

İşbilir, Şener, (2008), *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, S. 55-57.

Ermenek, İbrahim, (2016) İstinaf Kanun Yolu Ve Bölge Adliye Mahkemesinin İnceleme Sınırlarının kapsamı, S:8. Erişim Adresi:Taa.Gov.Tr/İndir/Doc-Dr-İbrahim-Ermenekistinaf-C2f5zmf8n2nmyjqtyte1m2etzjc3ytutotk5yzkucgrmfdqwoq/

Kaplan, Recep, (2012), Vergi Davalarında Hakimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, S.95-103.

- Karakoç, Yusuf, (2014), Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, S.3647-3648.
- Karataş Durmuş, Neslihan, (2014), Vergi Hukukunda İspat Ve Delil, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, 3-4, S.512.
- Kasapoğlu Turhan, Mine, (2015), İdari Yargıda İvedi Yargılama Usulü, *Ankara Barosu Dergisi*, 3, S.201,208.
- Kaynak, Mehmet, (2016), Üzerinde Uzlaşılan Vergi Ve Cezalar Hakkında Yeniden Vergi İncelemesi Ve Tarhiyat Yapılabileceği, [Http://Versav.Org/2016/05/13/Uzerinde-Uzlasilan-Vergi-Ve-Cezalar-Hakkinda-Yeniden-Vergi-İncelemesi-Ve-Tarhiyat-Yapilabilecegi/](http://Versav.Org/2016/05/13/Uzerinde-Uzlasilan-Vergi-Ve-Cezalar-Hakkinda-Yeniden-Vergi-İncelemesi-Ve-Tarhiyat-Yapilabilecegi/)
- Kemal, Lale, (2012), *Zayıf Kalan Meclis İradesi: Yeni Sayıştay Yasası'nda Askerî Harcamaların Denetimi Sorunu*, Tesev Yayınevi, S.20.
- Keskin, Züleyha, (2016) İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu, *Tbb Dergisi*, 126, S.41-236-238-242-243.
- Kılıç, Serdar Ve Kaya, Mustafa Göktuğ,(2017), Abd, Almanya, İngiltere Ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri, *Sayıştay Dergisi*, Ankara, S.43-52.
- Kıvrakdal, Akın, (2006), *Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, S.99.
- Kızılot, Şükrü 2009, *Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları*, S.61-308.
- Koçak Süren, Özlem, (2009), Türkiye'de Yargının Örgütlenmesi Ve Adalet Sisteminin Problemleri , *Tbb Dergisi*, 85, S.405.
- Kovancılar, Birol, Vd, (2014), *Prof. Dr. Naci Muter'e Armağan Kitabı*, S.295.
- Kunter, Nurullah, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul 1989, S.1042.
- Kurt Konca, Nesibe Ve Damar, Ceren, (2016), İş Yargısında İstinaf Kanun Yolu, *Tbb Dergisi*, (125), S.188-189.
- Nohutçu, Ahmet, (2013), *İdari Yargı*, Savaş Yayınları , S.417-429-432.
- Odyakmaz, Zehra, (1993), *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, İstanbul, S.93.
- Onar, Sıddık Sami,(1996), *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. III, 3. Bası, İstanbul, S:1992.

- Optimum Ekonomi Ve Yönetim Bilimleri Dergisi, (2015), Cilt 2, Sayı 1, Yıl S:130.
- Ortaç, Rifat Ve Ünsal, Hilmi, (2016), Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi Ve Muhtemel Sorunlar, *İgüsb*, 3, 1, S:2,10,13.
- Özbudak, Coşkun, (2016) Hukuk Ve Ceza Yargılaması İle İdari Yargıda İstinaf, *Aydın Barosu Yayınları*, S:123-124.
- Özen, Muharrem (2016), Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf, *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 65 (4), S:. 2331-2388, 2338.
- Özok, Özdemir, (2006), (İstinaf Mahkemeleri) “Bölge Adliye Mahkemeleri” Ya Da “Üst Mahkemeler” Açılırken Duyulan Kimi Kaygılar, *Tbb Dergisi*, 63, S:24.
- Öztatar, Hakan, (2016), Yargı Dışında Uyuşmazlıkların Çözümü Arabuluculuk, *Ankara Barosu Dergisi*, 3, S:132.
- Öztürk, İlhami (2008) İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usulî Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. Xıı, S: 1028-10029.
- Pekcanitez, Hakan, (2016), İstinaf Kanun Yolu Sunumu, İzmir Barosu İstinaf Mahkemeleri Semineri, S. 22.
- Sancadar, Oğuz, (2016), İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, *Danıştay Yayınları*, No:91, Ankara, S:38, 58-63.
- Sancakdar, Oğuz (2013) İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, *Journal Of Yaşar University*, 8, S:2246-2248.
- Sezginer, Murat, (2018), İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları İle İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu Ve Çözüm Yolları, *Danıştay Yayınları*, No:99, Ankara, S:114-115.
- Stelkens, Ulrich, (2014), *Alternative Dispute Resolution İn Administrative Law*, London., S:17.
- Şimşek, Mehmet, (2016), İdari Yargıda İtiraz Ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması, *Ulusal Hakemli Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S:967 - 970.
- Taner, Sema, (2018) Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme, *Tbb Dergisi*, 136, S: 203-204-216.
- Telli, Ali, (2016), İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar Ve Çözüm Öneriler, *Danıştay Yayınları*, No:91, Ankara, S:141,148.

- Temel, Vedat, (2016), *Yargı Bağımsızlığına İlişkin Avrupa Konseyi Kriterleri Bağlamında Türkiye'deki Hâkimler Ve Savcılar Yüksek Kurulu Reformu*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Sayfa:143.
- Tezcan, Keramettin, (2003), Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi Ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,12/12, S.132-134.
- Toklu, Esat, (2018), Türk İdari Yargısının İstinaf Deneyimi, Karşılaştığı Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, *Danıştay Yayınları*, No:99, S:137-138,143.
- Toroslu, Nevzat ve Feyzioğlu, Metin, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara 2015.
- Tosuner, M. Ve Arıkan, Z. *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü Ve Vergi Yargısı*. İzmir. 2011. S:203.
- Tuncer, Selahattin, (2003), Vergi Hukuku ve Uygulaması, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara, S. 3.
- Turhan, Salih, (1998), *Vergi Teorisi Ve Politikası*, S.84.
- Turmangil, Civan, (1987), Vergi Davasının Hukuki Niteliği, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 39/1, S.127.
- Türkbay, Özge, (2011), *Türk Vergi Yargısında Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde Kanun Yolları*, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk Yüksek Lisans Tezi, S.19.
- Türkoğlu Üstün , Kamile, (2015), Alman İdari Yargılama Usulünde Grup Dava Uygulaması, *Memleket Siyaset Yönetim (Msy)*, Cilt 10, Sayı 24, S:115-116.
- Türkoğlu Üstün, Kamile, (2018), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler*, Doktora Tezi, S.358.
- Üstün, Gül. (2018) İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme, *Mühf.* S:31-32.
- Yanık, Murat, (2018), Danıştay Ve İdari Yargı Günü 145. Yıl Sempozyumu, *Danıştay Yayınları*, 87, S:41-42.
- Yegen, Baki, (2019) Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri Ve Önerileri, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2), S:133.

Yıldırım Ölmez, Başak, *İdari Yargıda Kanun Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2010, S. 123.

Yıldırım, Ramazan (2015), Türkiye’de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri, *Danıştay Yayınları*, 89, S:43.

Yılmaz Ejder, (2013), *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi*, Ankara, S:785-786.

Vergi Usul Kanunu (213) Madde 3 – 117 – 118 – 126 - 376.