

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2020 Cilt/Volume: 2 Sayı/No:1 Dönem/Period: Haziran/June 2020
Geliş Tarihi/Recieved: 23.04.2020 Kabul Tarihi/Accepted: 19.06.2020 Sayfa: 23-34
DERLEME

6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf İle Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat

Kâmil TÜĞEN¹ Fatma AKKAŞ²

Özet

28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”la vergi yargımızda önemli bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden birisi de 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununun (İYUK)’da yer alan “itiraz” kanun yolunun idari yargılama hukukundan çıkması ve onun yerini “istinaf” kanun yolunun almasıdır. Yapılan yeni düzenleme ile vergi mahkemesi kararlarına karşı doğrudan temyiz yolu ile Danıştay’a başvuru imkânı ortadan kalkmıştır.

Bu makalede; vergi yargısında 6545 sayılı Kanunla getirilen yenilikler çerçevesinde istinaf kanun yolu ile temyiz kanun yolu ele alınmış, eski uygulama ile yeni uygulama arasındaki benzer yönler ve farklılıklara değinilmiş ve aynı zamanda temyiz kanun yoluna başvurulmasında oldukça önemli olan idari muvafakat alınıp alınmayacağı hususu açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: İstinaf, Temyiz, Muvafakat

JEL Sınıflama Kodlar: K3, K30, K39.

Administrative Consent and Supersedeas with Appeal in The Tax Law After the Law No 6545

Abstract

Significant changes have been made in our tax judiciary with the Turkish Penal Code No. 6545 and the Law Amending Certain Laws, which was published in the Official Gazette on June 28, 2014. One of these changes is that the "objection" remedy included in the Administrative Judicial Procedure Law (İYUK) numbered 2577 is removed from the administrative jurisdiction law and replaced by the "appeal" remedy. With the new arrangement, the opportunity to apply to the Council of State by direct appeal against the decisions of the tax court has been eliminated.

In this article; Within the framework of the innovations brought by the Law No. 6545 in the tax judiciary, the law of appeal and appeal were addressed, similar aspects and differences between the old practice and the new practice were addressed, and it was also tried to explain whether the administrative consent was taken, which is very important in the appeal.

Keywords: Appeal, Supersedeas, Consent

JEL Classification Codes: K3, K30, K39.

¹ Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, kamil.tugen@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7479-2608.

² Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bölümü, fatmaakkas35@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-1254-7567

1.GİRİŞ

1982 yılında yürürlüğe konulan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) ile düzenlenmiş olan idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısı; ilk derece mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri/Danıştay olmak üzere iki dereceli bir yapı halinde kurulmuştur. Bu anlamda vergi mahkemeleri ilk derece; Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay ise itiraz ve temyiz mercii olmak üzere, üst derece yargı yerleri konumundadır (Öner, 2015:218).

28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan ve yayımlandığı gün yürürlüğe giren 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi yargısının temelini oluşturan Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler ile bölge idare mahkemelerinin yapısı değiştirilmiş, idari yargıda yer alan olağan kanun yollarından biri olan “itiraz” kanun yolunun yerine “istinaf” kanun yolu getirilmiş ve diğer olağan kanun yollarından biri olan “karar düzeltme” kanun yolu ise uygulamadan kaldırılmıştır. Bu çerçevede ilk derece yargılama mercii konumunda olan idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı doğrudan temyiz yoluna başvurulmadan önce, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine “istinaf” başvurusunda bulunulması zorunlu hale getirilerek bazı davalarda üç aşamalı bir yargılama usulüne geçilmiştir. (Kafkas Durmuş, 2016: 101),

Bu makalede; ilk olarak vergi yargısında 6545 sayılı Kanunla getirilen yenilikler çerçevesinde itiraz kanun yolunun yerini alan istinaf kanun yolu ile temyiz kanun yolu ele alınmış, daha sonra eski uygulama ile yeni uygulama arasındaki benzer yönler ve farklılıklara, olumlu ve olumsuz yönler değinilmiş, son olarak da temyiz kanun yoluna başvurulmasında idari muvafakat alınıp alınmayacağı hususları ele alınmıştır.

2. VERGİ YARGISINDA 6545 SAYILI KANUN ÖNCESİ KANUN YOLLARINA GENEL BAKIŞ

Dava kavramı, haksızlığa uğrayan veya uğradığı inancını taşıyan kişilerin ya da devlet aleyhine belli usuller dâhilinde ve yetkili mahkemeler nezdindeki hak arama faaliyetini ifade etmektedir. Hukuk sistemlerinde genelde davanın ilk açılarak karara bağlandığı mahkemeler ile bunların vardığı kararları üst mercii olarak inceleyen mahkemeler olarak iki dereceli bir yargı ma süreci teşkil edilmiş bulunmaktadır. İşte ilk 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 (Odyakmaz, 1993:6). Olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolu olmak üzere iki çeşit kanun yolu vardır. Mahkemelerce verilen nihai kararların kesinleşmesini önleyen, dolayısıyla kesinleşmemiş olan hükümlere karşı başvuru kanun yollarına olağan kanun yolları, kesinleşmiş hükümlere karşı gidilebilen kanun

yollarına ise olağanüstü kanun yolları denilmektedir (Çağlayan, 2015: 13). Bu anlamda, 6545 sayılı Kanun ile vergi yargısında yapılan değişiklikler öncesinde, vergi yargısında yer alan olağan kanun yolları; itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi, olağanüstü kanun yolları ise; kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi'dir.

İtiraz, İYUK'un 45. maddesinde yer alan, vergi mahkemelerinin tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı kararın tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurmak suretiyle kullanılan bir kanun yoludur. Vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından bakılabilecek işler ise 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 7. maddesi uyarınca konusu belli bir parayı aşmayan davalar olarak belirtilmiştir (Şimşek, 2016: 971).

Temyiz kanun yoluna ise, İYUK'un 46. maddesinde yer alan, vergi mahkemeleri tarafından heyet halinde verilen veya heyet halinde verilmiş olsa da itiraz kanun yoluna tabi olduğu belirtilenler dışındaki esas kararlara ve Danıştay daireleri tarafından ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen esas kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay nezdinde gidilebilen bir kanun yoludur.

Temyiz isteminde sadece taraflar bulunabilmektedir. Vergi dairelerinin taraf olduğu davalarda vergi dairesinin temyiz yoluna başvurabilmesi için (dava konusu tutarın kendi yetki sınırlarını aşması durumunda); 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesi ile 371 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 399 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğlerinde belirlenen sınırlar çerçevesinde vergi dairesi başkanlığı/defterdarlıktan muvafakat alması gerekmektedir. Bu muvafakat alınmadan vergi dairelerinin temyiz yoluna başvurmaları mümkün değildir. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairelerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda, temyiz yoluna başvurmaları için Gelir İdaresi Başkanlığının muvafakatını almaları gerekmektedir.

Karar düzeltme kanun yolu ise, İYUK'un 54.cü maddesinde yer alan, bölge idare mahkemesi tarafından itiraz üzerine verilen kararlar ile Danıştay daireleri veya dava daireleri kurulları tarafından temyiz üzerine verilen kararlara karşı yine kararı veren bölge idare mahkemesi ya da Danıştay dairesi veya dava daireleri kurulu nezdinde 15 gün içinde gidilebilen olağan kanun yollarından birisidir.

Olağanüstü kanun yolları iki tane olup bunlardan ilki, İYUK'un 51. maddesinde yer alan kanun yararına bozma kanun yoludur. Kanun yararına bozma; bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan, niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların başvurusu üzerine veya Danıştay Başsavcısı tarafından yapılan başvuru üzerine ilgili Danıştay dairesi ya da dava daireleri kurulu nezdinde kanun yararına temyiz yoluna gidilmesidir. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde ilgili karar, kanun yararına bozulur ancak bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz, bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

Diğer bir olağanüstü kanun yolu ise, İYUK'un 53. maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesidir. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, kanunda dokuz bent halinde sayılan durumların gerçekleşmesi halinde esas kararı vermiş olan mahkemeden yargılamanın yenilenmesi talep edilir.

3. 6545 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER SONRASI VERGİ YARGISINDA İSTİNAF, TEMYİZ VE MUVAFAKAT

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, ilk derece yargılama makamı olan vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararlara karşı doğrudan temyiz yolu ile Danıştay'a başvuru imkânı ortadan kalkmaktadır. İlk derece yargılama makamı olan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı doğrudan temyiz yolu ile Danıştay'a başvuru yerine, ilk derece mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine istinaf kanun yolu ile başvuruda bulunulması gerekmektedir. Ancak, Bölge İdare Mahkemesine istinaf kanun yolu ile yapılan başvuruya ilişkin vermiş olduğu karar sonrasında uyuşmazlığın devam etmesi durumunda Danıştay'a bazı durumlarda temyiz yolu ile başvuru imkânı getirilmektedir. Sonuçta, vergi yargısında var olan iki dereceli yargılama sistemi, üç dereceli yargılama sistemi olarak değişmiştir (Uzun, 2014:71).

Bu çerçevede, 2577 sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu” nun 45. ve 46. maddelerinde yapılan değişiklikler istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır. İYUK'un 45. maddesinde yapılan değişiklik ile ilk derece mahkemelerince verilecek ve kesin olması nedeniyle istinaf ya da temyiz yoluna başvurulması mümkün olmayan kararlar düzenlenmektedir. Aynı zamanda istinaf incelemesi için bölge idare mahkemelerine gelen davaların incelenme ve karara bağlanma usulü hükme bağlanmaktadır. 2577 sayılı Kanunun 46. maddesinde yapılan değişiklikle, istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay'a gideceği belirlenmekte olup, bu maddede sınırlayıcı olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir (Akyıldız, 2015: 16).

3.1. İstinaf Kanun Yolu

Türk Dil Kurumuna göre “istinaf” kelimesi, mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme anlamına gelmektedir. Hukuki bir terim olarak ise istinaf, ilk derece mahkemeleri ile temyiz mercii arasında yer alan mahkemelerce gerçekleştirilen ikinci derece bir denetim mekanizmasıdır (Sancaktar, 2012: 19.). İstinaf mahkemelerinin faaliyette bulunduğu sistemlerde istinaf kanun yolunda, ilk derece mahkemesince verilen kararın hem hukuka hem de olaylara uygunluğu denetlenmektedir.

İstinaf kanun yolu, İYUK'a, 6545 sayılı Kanun ile değiştirilen düzenlemeler sonucunda girmiştir. Söz konusu Kanunun 19. maddesi ile İYUK' un 45. maddesi değişikliğe uğramış ve bu maddede yer alan itiraz olağan kanun yolu kaldırılarak onun yerine istinaf kanun yolu gelmiştir.

6545 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre, mükellefler artık ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin verdiği kararlara karşı bölge idare

mahkemesine itiraz başvurusunda bulunamayacak; ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinde açmış oldukları davaların sonuçlarına karşı bölge idare mahkemesinde “istinaf yoluna” başvurabileceklerdir (Türkay, 2014: 262)

6545 sayılı kanunla yapılan en önemli değişiklik, istinaf yoluna gidilmesinin mecburi kılınmış olmasıdır. Eski sistemde sadece tek hâkimle verilen mahkeme kararlarına karşı bölge idare mahkemelerine itiraz, üç hâkimle verilen mahkeme kararlarına karşı ise Danıştay’ da temyiz yoluna gidilirken, yeni sistemde ilk derece mahkemelerinin tek hâkimle veya kurul halinde verdikleri mahkeme kararlarının tümüne karşı temyiz yoluna gitmeden önce istinaf yoluna gidilmesi zorunlu hâle getirilmiştir (Sevgin, 2014: 257).

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

İstinaf başvuruları, itiraz kanun yolunda olduğu gibi idare ve vergi mahkemelerinin kararlarının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine yapılır. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvuru hakkı tanınmamaktadır (İYUK, 1982; Madde. 45/1). 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, dava konusunun beş bin Türk lirasından fazla olduğu durumlarda istinaf kanun yoluna başvurulacaktır. Bölge idare mahkemesince bakılan davanın değerinin yüz bin Türk lirasının altında olması halinde karar kesin olacak, bu tutarın üstünde olması halinde veya dava konusunun, kanunda belirtilen konulardan birine ilişkin olması hallerinde ise bölge idare mahkemesi kararı, Danıştay nezdinde temyiz edilebilecektir. Söz konusu durum aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Vergi Mahkemelerince Verilen Vergi Kararlarına Göre Başvurulması Gereken Olağan Kanun Yolları

| 5.000 TL’yi Geçmeyen Davalarda Sonuç | 5.000-100.00 TL. Arasındaki Davalarda Sonuç | 100.000 TL’yi Aşan Davalarda Sonuç |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">İlk derece mahkemesinde dava açılır.Mahkemenin vereceği karar kesindir. | <ul style="list-style-type: none">İlk derece mahkemesinde dava açılır. | <ul style="list-style-type: none">İlk derece mahkemesinde dava açılır. |
| <ul style="list-style-type: none">Mahkemenin verdiği karara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. | <ul style="list-style-type: none">Mahkemenin verdiği karara karşı istinaf yoluna başvurulabilir,Çıkan karar kesindir. | <ul style="list-style-type: none">Mahkemenin verdiği karara karşı istinaf yoluna başvurulur. |
| <ul style="list-style-type: none">Temyiz yoluna başvurulamaz. | <ul style="list-style-type: none">Temyiz yoluna başvurulamaz. | <ul style="list-style-type: none">İstinaf yolu sonrasında temyiz yoluna başvurulabilir. |

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/vergi-uyusmazligi%20sunum.pdf> (Erişim Tarihi:15.04.2020)

İstinaf incelemesini yapacak olan bölge idare mahkemesi eğer kararı hukuka uygun bulursa istinaf talebini reddedecek, karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesinin

mümkün olması halinde ise kararı düzelterek istinaf talebini yine reddedecektir. İlk derece mahkemesi kararının ilk inceleme hususlarına dair olması ve kararın hukuka aykırı olması hali ile görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması gibi hallerde istinaf talebi kabul edilerek karar kaldırılacak ve dosya ilk derece mahkemesine geri gönderilecektir. İlk derece mahkemesinin esasa dair verdiği kararın hukuka aykırı olduğu sonucuna varılması durumunda ise ilk derece mahkemesi kararı kaldırarak ve işin esası hakkında yeniden karar verecektir.

3.1.1. İstinaf Kanun Yolunun Olumlu ve Olumsuz Yönleri

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde, vergi yargısında vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlara karşı itiraz mercii olarak bölge idare mahkemelerinde, kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise temyiz mercii olarak Danıştay'a başvuruluyordu. Bu uygulama nedeniyle idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı yapılan temyiz başvurusunun daha çok olması, Danıştay'ın iş yükünü arttırmakta, dava sürecinin uzamasına neden olmakta ve aynı zamanda temyiz makamının asıl işlevlerinden olan içtihat mahkemesi işlevini tam anlamıyla yerine getirmesine engel olmaktadır.

İstinaf kanun yolunun gelmesi ile öncelikli olarak Danıştay'ın iş yükü azalabilir ve içtihat mahkemesi olarak asıl işlevini yapabilmesine imkan sağlanabilir. Aynı zamanda, daha deneyimli ve uzman hâkimler tarafından dosyanın bir kez daha incelenmesi üzerine daha sağlıklı kararlar verilebilir.

İstinaf sisteminin olumsuz yönleri ise, davaların uzamasına ve yargılama masraflarının artmasına sebep olacağı; hâkim ve yargı personeli ihtiyacının artacağı; içtihat farklılıklarının olabileceği yönündedir (Kuru, vd., 2013 : 580- 581; Sancakdar, 2012 : 20-22).

3.2. Temyiz Kanun Yolu

İYUK' un 46. maddesi hükmüne göre, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin ilgili madde hükümlerinde sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dâhi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz edilebilir. Bu hüküm gereğince, Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilmesi için, ya bir bölge idare mahkemesi kararı ya da Danıştay dava dairelerince verilen bir yargı kararının olması gerekmektedir. 6545 sayılı değişiklik öncesinde olduğu gibi vergi mahkemesince verilen bir karara karşı doğrudan temyiz yoluna gidilememektedir. İlk derece yargılama mercii konumunda olan idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı doğrudan temyiz yoluna gidilemeyip, bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine "istinaf" başvurusunda bulunulma zorunluluğunu getirmiştir. Bunun sonucunda vergi yargısında var olan iki dereceli yargılama sistemi, üç dereceli yargılama sistemi olarak değişmektedir (Uzun, 2014: 71).

İstinaf uygulamasının yürürlüğe girmesiyle birlikte uyumsuzluğun temyiz mercii olan Danıştay'a taşınabilmesi, ancak bölge idare mahkemeleri tarafından konusu 100.000 Türk Lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan davalar hakkında verilen nihai kararlara karşı söz konusu olmaktadır (Öner, 2015: 219). Yeni uygulamada temyiz başvurusu eskiden olduğu üzere doğrudan vergi

mahkemesi kararlarına karşı değil, bölge idare (istinaf) mahkemesi kararlarına karşı mümkün kılınmıştır (Bilici, 2015: 173).

Temyiz dilekçeleri, kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya İYUK'un 4. maddesinde belirtilen yerlere verilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir.

Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesi sonunda kararın onanması veya kararın bozulması yönünde olmak üzere iki tür karar verilebilir. Danıştay, Bölge İdare Mahkemesinin kararını, hukuka uygun bulursa onar; kararın sonucunu hukuka uygun bulmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, bu durumda kararın gerekçesini değiştirerek onar.

Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar söz konusu ise kararı düzelterek onar. Bölge İdare Mahkemesi kararlarının kısmen onanması ve kısmen bozulması durumlarında ise kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Bu karar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine bölge idare mahkemesi, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.

Bölge idare mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uyduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılacaktır. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay idari veya vergi dava daireleri kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay idari ve vergi dava daireleri kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

4. TEMYİZ ve MUVAFAKAT

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. ci maddesinin 04.04.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 5615 sayılı Kanunla değiştirilen dördüncü ve beşinci fıkralarında; *"Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler."* hükmüne yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği şartlarla sınırlı olmak üzere, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf olduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.

Maliye Bakanlığının 17.04.2007 tarihli ve 26496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 371 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile vergi dairesi müdürlükleri, bağlı vergi daireleri (malmüdürlükleri), vergi dairesi başkanlıkları, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve defterdarlıkların Danıştay nezdinde temyiz yoluna

gidebilmelerine ilişkin limitleri tablo halinde 8 grup olarak belirtilmiş olup, söz konusu limitlere ilişkin bilgilere tablo 2’de yer verilmiştir.

Daha sonra 08.07.2010 tarih ve 27635 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 399 Sıra No.lu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği ile Danıştay nezdinde temyiz yoluna gidilebilmesi ilişkin 371 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen limitler yeniden belirlenmiş, ayrıca İstanbul, Ankara ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesindeki vergi dairesi müdürlükleri (bağlı vergi daireleri dahil) için diğer vergi dairesi müdürlüklerinden farklı yetki sınırları belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 377.ci maddesi hükmü ve 371 ile 399 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği doğrultusunda, vergi dairesi müdürlükleri ile bağlı vergi dairelerince (malmüdürlükleri), taraf oldukları dava ile ilgili olarak Danıştay’da temyiz yoluna başvurmada, dava konusu edilen tutarın kendi yetki sınırlarını aşması halinde bağlı buldukları vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlıktan muvafakat alınması gerekmektedir.

Ayrıca, dava konusu edilen tutarın ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlığın yetkisini de aşması durumunda, ilgili başkanlık ya da defterdarlıkça Gelir İdaresi Başkanlığından muvafakat alınarak dava konusu edilen vergiye taraf olan vergi dairesi müdürlüğüne bildirilmesi gerekmektedir.

Tablo 2 : Danıştay Nezdinde Temyiz Yoluna Gidilmesinde Limitler

| Büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığı | 100.000.000 |
|---|--------------------|
| İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı | 2.000.000 |
| Ankara Ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları | 1.750.000 |
| Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya Ve Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları | 1.500.000 |
| Aydın, Balıkesir, Denizli Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları | 1.250.000 |
| Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları | 1.000.000 |
| Defterdarlıklar | 800.000 |
| İstanbul, Ankara Ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları Bünyesindeki Vergi Dairesi Müdürlükleri | 100.000 |
| Diğer Vergi Dairesi Müdürlükleri | 75.000 |

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim Tarihi:15.04.2020)

Diğer taraftan, 2577 sayılı İYUK’un 45.nci maddesi 28/06/2014 tarihinden geçerli olmak üzere, 6545 sayılı Kanunun 19.cu maddesi değiştirilmiş ve olağan kanun yolu olan itiraz yerine istinaf kanun yolu getirilmiştir. Bu değişikliğe göre, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu

öngörülmüş olsa (Yürürlük tarihi: 05/08/2017) dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna gidilebilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, İYUK'un "Temyiz" başlığını taşıyan 46. maddesine göre; bölge idare mahkemelerinin, konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalarla ilgili olarak verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da, kararın tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde, vergi mahkemesi kararlarının Danıştay nezdinde temyizi düzenlenmektedir. Söz konusu madde ile vergi mahkemesi kararlarının Danıştay'da temyiz edilebilmeleri için dava konusu edilen vergi tutarının vergi dairesi (Tablo 2'de) belirtilen yetki sınırını aşması durumunda bağlı buldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıktan (vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın yetkisini de aşması halinde bu başkanlık veya defterdarlıkça Gelir İdaresi Başkanlığından) muvafakat alınması esası yürürlüğe konulmuştur.

Ancak, İYUK'un 45. maddesi ile istinaf kanun yolu gelince, vergi mahkemesi kararlarının Danıştay nezdinde temyiz edilmesi olayının uygulanabilirliği azalmıştır. Çünkü, söz konusu değişiklik ile vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay nezdinde temyiz yoluna başvurulması değil bölge idare mahkemesine istinaf kanun yoluna başvurulması esası getirilmiştir.

Danıştay'da temyiz kanun yoluna, bölge idare mahkemelerince verilen ve konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında dava açılmaktadır. Dolayısıyla, vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulamayıp, öncelikli olarak bölge idare mahkemesine istinaf yoluna gidilmesi gerektiğinden, vergi dairesi müdürlüklerince (bağlı vergi daireleri dahil) muvafakat alınmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 377. maddesinin muvafakat verme ile ilgili hükümlerine ilişkin henüz kanuni bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu durum, vergi dairesi başkanlıkları, defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri gibi büyük bir kesimi ilgilendirmektedir. Türkiye'de, 30 tane vergi dairesi başkanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018: 20), 1042 tane vergi dairesi müdürlüğü (malmüdürlükleri dahil) <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/vergidairebaskanlik/vergidairelerilistesi.pdf>: Erişim tarihi: 15.04.2020'nün olduğu dikkate alındığında konunun oldukça önemli olduğu anlaşılabacaktır.

Türk Vergi Yargı Sisteminde, dava konusu edilen tutarın beş bin Türk lirasını aşmaması halinde vergi mahkemesi kararları kesin olup, temyiz edilememekte, beş bin Türk lirasını aşan davalarda vergi mahkemesi kararlarına karşı bölge idare mahkemesi nezdinde istinaf yoluna başvurulabilmektedir. Bölge idare mahkemesince verilen ve konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları hakkında

ise Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilmekte ve tüm bu kanun yolları için muvafakat alma zorunluluğu bulunmamaktadır. Aslında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesinin fiili olarak uygulanma durumu oldukça kısıtlanmıştır. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanununda yer alan ama fiili olarak uygulama alanı olmayan söz konusu maddenin “vergi mahkemesi kararlarının Danıştay nezdinde temyizine” ilişkin fıkralarının en kısa sürede yeniden düzenlenmesi ya da tamamen kaldırılması gerekmektedir.

5. SONUÇ

6545 sayılı Kanunla birçok kanunda olduğu gibi 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda da önemli değişiklikler olmuştur. Yeni düzenlemeyle İYUK’ta yapılan değişiklik sonrasında; itiraz” kanun yolunun yerini “istinaf” kanun yolu almıştır. Bu düzenleme ile ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulmadan önce, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulması zorunlu hale getirilmiştir.

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucu, istinaf yoluna başvurulabilecek ilk derece mahkeme kararları ve istinaf incelemesi sonucunda temyize konu edilebilecek kararlara ilişkin de uyuşmazlıkların tutarına göre belirli sınırlamalar getirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre konusu beş bin Türk Lirası’na kadar olan vergi uyuşmazlıklarında hem temyiz hem de istinaf yoluna başvurulamayacaktır. Konusu beş bin Türk Lirası’nın üzerinde, yüz bin Türk Lirası’nın altında olan vergi uyuşmazlıklarında verilen vergi mahkemesi kararlarına karşı sadece bölge idare mahkemesinde istinaf incelemesine başvurulabilecek, ancak temyiz yoluyla Danıştay’ a başvurulamayacaktır. Konusu yüz bin Türk Lirası’nın üzerinde olan vergi uyuşmazlıkları için ise ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi kararından sonra, önce istinaf yolu için bölge idare mahkemesine, daha sonra ise istenirse temyiz yolu ile Danıştay’a başvurulabilecektir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesi, vergi mahkemesi kararlarının Danıştay nezdinde temyiz’i düzenlenmektedir. Vergi mahkemesi kararlarının Danıştay’da temyiz edilebilmeleri için; vergi dairesi müdürlüklerinin, vergi dairesi başkanlıkları ya da defterdarlıklardan, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairelerinin ise; Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları (Tablo.2 de belirtilen tutarlar) aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Yeni düzenlemeyle, Danıştay’da temyiz kanun yoluna, bölge idare mahkemelerince verilen ve konusu yüz bin Türk Lirası’na aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında dava açılmaktadır. Dolayısıyla, vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay’da temyiz yoluna başvurulamayıp, önce bölge idare mahkemesine istinaf yoluna gidilmesi gerektiğinden, vergi dairesi müdürlüklerince (bağlı vergi daireleri dahil) muvafakat alınmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 377. maddesinin muvafakat verme ile ilgili hükümlerine ilişkin henüz kanuni bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi Usul Kanununun 377.ci maddesi, Kanunda yer alan ama fiili olarak uygulama alanı olmayan bir maddedir. Söz konusu

maddenin “Vergi Mahkemesi Kararlarının Danıştay Nezdinde Temyizine” ilişkin fıkralarında en kısa sürede yeni bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

AKYILDIZ, A. (2015). “İstinafa İlkesel Bakmak”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu, Ankara, 89.

ARSLAN, M. (2006) *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Bursa.

BİLİCİ, N. (2015). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara.

ÇAĞLAYAN, R. (2015). *İdari Yargılama Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.

GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., TURGUT, T. (2012). *İdare Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

GÖZLER, K. (2005). *İdare Hukukuna Giriş*, Ekin Yayınları, Bursa.

KAFKAS DURMUŞ, G. (2016) “6545 Sayılı Kanun İle İdari Yargıya Getirilen Yenilikler Sonrası Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, İzmir SMMM Dergisi, 124, 100-108.

KARAKOÇ, Y. (2011). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara

KURU, B., ARSLAN, R., YILMAZ E. (2013). *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

ODYAKMAZ, Z. (1993), *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, Alfa, İstanbul.

ÖNER, E.(2015). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ÖRNEK, E., YİĞİT, R. (2015). “Vergi Yargılamasında 5. Yargı Paketi (6545 Sayılı Kanun) ile Yapılan Değişiklikler Sonucu Yeni Oluşturulan İstinaf Müessesesinin Vergi Yargılamasına Etkisi”, *Yaklaşım Dergisi*, 272.

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

SANCAKDAR, O. (2012), “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, *Danıştay Ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*, Ankara.

SEVGİN, M. (2014), “6545 Sayılı Kanunla Vergi Yargılamasına Getirilen Yenilikler”, *Yaklaşım Dergisi*, S(260).

ŞENYÜZ, D. ,YÜCE, M., GERÇEK, A. (2013). *Vergi Hukuku* (Genel Hükümler), 4 Ekin Yayınevi, Bursa.

ŞİMŞEK, M. (2016), “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması” , *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 961-985.

TOSUNER, M. ARIKAN, Z., YERELİ, B. (1999). *Türk Vergi Yargısı*, İzmir.

TÜRKAY, İ. (2014), “Mükelleflerin Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı İstinaf Yoluna Başvurulması” , *Yaklaşım Dergisi*, S(260).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961)

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (1982)

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (1982)

Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim Tarihi:10.04.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığının 2018 Yılına Ait Faaliyet Raporu. <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi:15.04.2020)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Vergi Daireleri Listesi
<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/vergidairebaskanlik/vergidairelerilistesi.pdf> (Erişim Tarihi: 15.04.2020)