

## Vergi Mahkemelerinde Kanuni Hâkim Güvencesinin Uygulanmasına Dair Bir İnceleme

Alper AYDIN 

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi Hâkimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı Öğrencisi, İstanbul, Türkiye  
alper000000@gmail.com (Sorumlu Yazar / Corresponding Author)

### Makale Bilgileri

### ÖZ

#### Makale Geçmişi

Geliş: 13.01.2023

Kabul: 17.05.2023

Yayın: 26.07.2023

#### Anahtar

#### Kelimeler:

Kanuni Hâkim Güvencesi, Doğal Hakim İlkesi, Vergi Mahkemesi, İstinaf Kanun Yolu, Parasal Sınır.

Kanuni hâkim güvencesi, hukuk devleti olmanın zorunlu bir sonucu olup ülkemizde anayasal teminat altına alınmış bir güvencedir. Yargılamanın güvenilirliği açısından çok önemli bir teminatır. Bu güvence sayesinde, kişiye ve olaya özgü mahkeme kurulması ve yargılama yapılması önlenir. Söz konusu güvence tarihsel süreçte ortaya çıkmış olup ülkemizde de 1876 yılından beridir uygulanmakta olan anayasal bir teminatır. Kanuni hâkim güvencesi Anayasa Mahkemesi tarafından doğal hâkim ilkesi olarak uygulanmaktadır. Doğal hâkim ilkesi, söz konusu güvenceye göre daha kapsamlı bir koruma sağlar. Doğal hâkim ilkesi de zaten hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Anayasa Mahkemesinin yorumu isabetli olup çalışmamızda, anlam bütünlüğü için sadece kanuni hâkim güvencesi kavramı kullanılmıştır. Vergi mahkemeleri de kanuni hâkim güvencesine uygun olarak kanunla kurulmuş ve yargılama usulleri yine kanunla düzenlenmiştir. Fakat uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan bazı durumlar sebebiyle vergi mahkemesinde uygulanan kanuni hâkim güvencesine dair sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar ise, tek hâkimle çözülecek dosyalara dair ve istinaf kanun yoluna dair parasal sınırın değişmesi, bağlantılı davalar, 2577 sayılı Kanun'un 5. maddesi uygulaması, görevli ve yetkili mahkemenin değişmesi, dilekçe ret üzerine yenilenen davalar, dosya havalesinin ve/veya heyetinin değişmesidir. Çalışmada, öncelikle, kanuni hâkim güvencesi ele alınmış ve doğal hâkim ilkesinden farkı mevzu bahis edilerek ülkemizdeki tarihsel değişim ve gelişim süreci incelenmiştir. Daha sonra ise, vergi mahkemesinde uygulanan kanuni hâkim güvencesi incelenmiş ve bu güvence kapsamında yaşanan sorunlar ele alınarak çözüm önerileri sunulmuştur. Son olarak ise, çalışmada varılan sonuçlar verilip çözüm önerileri özetlenmiştir.

### An Examination Regarding The Implementation Of Independent And Impartial Tribunal Principle In Tax Courts

#### Article Info

#### ABSTRACT

#### Article History

Received: 13.01.2023

Accepted: 17.05.2023

Published: 26.07.2023

#### Keywords:

Independent and Impartial Tribunal Principle, Natural Judge Principle, Tax Court, Appeal Law,

Being a state of law necessitates the principle of independent and impartial tribunal, which is a constitutional right in our nation. It is a crucial assurance of the justice system's dependability. Thanks to this assurance, the establishment of a court specific to the person and the case and the making of a trial are prevented. The aforementioned assurance has emerged in the historical process and is a constitutional guarantee that has been in effect in our country since 1876. The independent and impartial tribunal principle is implemented by the Constitutional Court as the principle of natural judge. In comparison to the independent and impartial tribunal principle, the natural judge principle provides more comprehensive protection. The principle of natural judge is also a requirement for rule of law. Because the

Monetary Limit.

Constitutional Court's interpretation is accurate, in our study, only the concept of independent and impartial tribunal principle was used to ensure the meaning's integrity. Tax courts were also established by law and are in accordance with the independent and impartial tribunal principle, and the trial procedures are also regulated by law. However, due to some situations arising from practice and legislation, problems arise regarding the independent and impartial tribunal principle applied in the tax court. These problems are the change of the monetary limit regarding the files to be resolved by a single judge and the appeal law, related cases, the application of Article 5 of the Law No. 2577, the change of the jurisdiction and authorized court, the cases renewed upon the rejection of the petition, the change of the file transfer and/or the committee. In the study, the independent and impartial tribunal principle was first reviewed, and the historical change and growth process in our nation were studied by pointing out how it differed from the natural judge principle. The independent and impartial tribunal assurance used in the tax court was then reviewed, and remedies were offered by taking into account the issues encountered within the purview of this assurance. Finally, the study's findings were presented together with a summary of the suggested fixes.

**Atf/Citation:** Aydın, A. (2023). “Vergi Mahkemelerinde Kanuni Hâkim Güvencesinin Uygulanmasına Dair Bir İnceleme”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), s. 449-466.

**Plagiarism:** Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. // This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.



“This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/). (CC BY-NC 4.0)”

## GİRİŞ

Kanuni hâkim güvencesi, anayasal bir ilke olup 1982 Anayasası'nın "Kanuni hâkim güvencesi" başlıklı 37. maddesinde, "Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz." şeklinde düzenlenmiştir. Kanuni hâkim güvencesinden farklı olarak hukukta bir de doğal hâkim ilkesi bulunmaktadır. Doğal hâkim ilkesi, hukukun genel ilkelerinden olup mahkemelerin kuruluş, görev ve yetkileri ile işleyiş ve yargılama usullerinin kanunla düzenlenmesidir. Ayrıca, bu düzenlenmenin somut uyuşmazlık meydana gelmeden önce yapılmış olması şarttır.<sup>1</sup> Buna göre, doğal hâkim ilkesi, kanuni hâkim ilkesini de içeren daha güvenceli bir üst kavramdır. Fakat Türk Hukukunda anayasal teminat altına alınan kanuni hâkim güvencesi olduğu için işbu çalışma sadece kanuni hâkim güvencesi kavramı kullanılarak yapılmıştır.

1982 Anayasa'sının 2. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu" hüküm altına alınmıştır. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, "eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir".<sup>2</sup> Hukuk devletinin bir gereği olan adil yargılanma hakkı, Türk Hukukunda anayasal bir hak olup Anayasanın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz." şeklinde düzenlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kabul ettiği uluslararası bir antlaşma olan ve Anayasanın 90/5. maddesi uyarınca kanunlardan önce gelen Avrupa İnsan Hakları Sözleşme'nin "Adil yargılanma hakkı" kenar başlıklı 6. maddesinin ilgili kısmında, "Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir." hükmü ile de adil yargılanma hakkı ve onun unsuru olan kanuni hâkim güvencesi kabul edilmiştir.<sup>3</sup>

Çalışmada öncelikle kanuni hâkim güvencesi genel olarak ele alınmış ve doğal hâkim ilkesinden farkı mevzu bahsedilerek Türk Hukukundaki tarihsel değişim ve gelişim süreci incelenmiştir. Daha sonra ise vergi mahkemesinde uygulanan kanuni hâkim güvencesi incelenmiş ve bu güvence kapsamında yaşanan sorunlar ele alınarak çözüm önerileri sunulmuştur. Son olarak ise çalışmada varılan sonuçlar verilip çözüm önerileri özetlenmiştir.

<sup>1</sup> Tanrısever, Süha. "Tabii Hakim İlkesi ve Medeni Yargı" *TBB Dergisi*, S.104, 2013, s. 13.

<sup>2</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2015/18, K.2016/12, T. 10/02/2016. (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>)

<sup>3</sup> Aydın, Alper. "Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme", *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*, S.1, 2018, s. 139.

## I. KANUNİ HÂKİM GÜVENCESİ

Kanuni hâkim güvencesi, uyuşmazlığa bakacak olan mahkemenin ve yargılama usullerinin kanunla belirlenmesi anlamına gelir. Bu güvence sayesinde kişiye ve olaya özgü mahkeme kurulması engellenmiş olur. Bu sayede ise olağanüstü yetkili mahkemeler kurulması engellenerek hukuki belirlilik sağlanmış olur.<sup>4</sup> “Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir”.<sup>5</sup>

1982 Anayasası'nın 2, 36 ve 37. maddeleri ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşme'nin 6. maddesi gereğince kanuni hâkim güvencesi, adli yargıda görülen hukuk ve ceza uyuşmazlıkları ile idari yargıda görülen uyuşmazlıklarda uygulanmaktadır. Birey için bir hak olan bu uygulama, Devlet için ise bir ödevdir. Kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma, adil yargılanma hakkının bir unsurudur.<sup>6</sup> Adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu için kanuni hâkim güvencesine aykırı bir durum, Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru dosyalarında ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde görülen davalarda hak ihlaline neden olur.

Kanuni hâkim güvencesi için öncelikle kanunla kurulmuş bir mahkeme bulunması gerekir. Mahkeme kurulmasının kanunla düzenlenmesine bağlı olması ve yürütmenin takdirine bırakılmaması gerekir.<sup>7</sup> Kanuni hâkim güvencesinden farklı olarak doğal hâkim ilkesinde “öncedenlik ilkesi” de bulunur. Bu ilkeye göre, mahkemenin kanunla kurulması yeterli olmayıp bu kanuni düzenlemenin, somut uyuşmazlık meydana gelmeden önce yapılmış olması şarttır. Buna göre, aslında, “öncedenlik ilkesi” bulunmayan kanuni hâkim güvencesi, doğal hâkim ilkesi kadar bir güvence sağlamamaktadır. Fakat Türk Hukukunda anayasal teminat altına alınan güvence, kanuni hâkim güvencesidir.

Öte yandan, Anayasa Mahkemesi, kanuni hâkim güvencesini, doğal hâkim olarak anlamakta ve doğal hâkim ilkesini uygulamaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, “suçun işlenmesinden veya çekişmenin doğmasından önce davayı görecektir yargı yerinin belirlenmiş olması şeklinde tanımlanan tabii hâkim kavramı, adil yargılanma hakkının en önemli ögesi olan kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma hakkının temelini oluşturmaktadır”.<sup>8</sup> Tabii hâkim güvencesi, “sadece mahkemelerin yargı yetkisi içinde yer alan konuların belirlenmesini değil her bir mahkemenin kuruluşu ve yer bakımından yargı yetkisinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere mahkemelerin organizasyonlarına ilişkin tüm düzenlemeleri ifade etmekte, mahkemelerin görev

<sup>4</sup> Taş, Burak. “Hukukun Genel Bir İlkesi Olarak Tabii Hakim İlkesi” *YUHFD*, C.XVIII, 2021, s. 1765.

<sup>5</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2013/64, K.2013/142, T.28/11/2013. (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>)

<sup>6</sup> Tanrısever, Süha. “Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı” *TBB Dergisi*, S.53, 2004, s. 193.

<sup>7</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Fruni / Slovakya, Başvuru No.8014/07, T. 21/06/2011. (<https://hudoc.echr.coe.int>)

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2022/52, K.2022/90, T.20/07/2022. (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>)

ve yetki alanlarının açık ve anlaşılır biçimde tespit edilmesi gereğini ortaya koymaktadır”.<sup>9</sup> “Bu güvence yargılama makamlarının suçun işlenmesinden veya çekişmenin meydana gelmesinden sonra kurulmasına ya da hâkimin atanmasına engel oluşturur, sanığın veya davanın taraflarına göre hâkim atanmasına imkân vermez. Söz konusu ilkeyle suçun işlenmesinden sonra çıkarılacak bir kanun ile oluşturulacak mahkeme önüne davanın götürülmesi ve böylece kişiye ya da olaya özgü mahkeme kurulması yasaklanmıştır”.<sup>10</sup>

Bu durumda, Anayasa Mahkemesi de “öncedenlik ilkesini” kabul ederek kanuni hâkim güvencesini doğal hâkim ilkesi olarak uygulamaktadır. Biz de bu görüşe katılmaktayız. Çünkü doğal hâkim ilkesi zaten hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu nedenle, her ne kadar Anayasa’da sadece kanuni hâkim güvencesi yer almakta ise de hukuk devleti olmanın bir gereği olarak doğal hâkim ilkesinin uygulanması gerekmektedir. Öte yandan, anlam kargaşası olmaması ve Anayasa’da kavram olarak kanuni hâkim güvencesi kullanıldığı için, biz de bu çalışmamızda doğal hâkim ilkesini içerecek şekilde sadece kanuni hâkim güvencesi kavramını kullanacağız.

Bizce, kanuni hâkim güvencesi, yargının tarafsızlığı ve bağımsızlığı ilkesine de hizmet eder. Kanuni hâkim güvencesi sayesinde, uyuşmazlık meydana çıktıktan sonra olaya ve kişiye özgü mahkeme kurulamayacağı için bu güvence kapsamında kurulan mahkemeler bağımsız ve tarafsız olurlar. Söz konusu güvenceden yoksun olarak kişiye ve olaya özgü mahkeme kurulması halinde ise bu mahkeme, en azından görünüş olarak, yargının tarafsızlığı ve bağımsızlığı ilkesinden yoksun olur.

Kanuni hâkim güvencesi, dava dosyasına bakan heyetin veya hâkimin sık sık ve somut bir gerekçesi olmadan değiştirilmesini de yasaklar. Bu nedenle, davaya bakan heyet veya hâkimin, dosyanın ilk aşamasından karar aşamasına kadar somut ve yeterli bir gerekçe olmadan değişmemesi esastır. Buna ilişkin olarak, yer güvencesine dair teminat mülga 2556 sayılı Hâkimler Kanunu’nun 79. maddesinde yer almaktaydı. 1972 yılında ise bu güvence kaldırıldı.<sup>11</sup> Bu nedenle, kanuni hâkim güvencesinin sağlanması için hâkimlere yer güvencesi sağlanmalı ve dava dosyasında heyet/hâkim değişikliği mümkün olduğunca yapılmamalıdır.

## II. KANUNİ HÂKİM GÜVENCESİNİN TÜRK HUKUKUNDAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Osmanlı Devleti’nin ilk Anayasası, Kanun-i Esasi’dir.<sup>12</sup> 1876 tarihli Kanun-i Esasi’de kanuni hâkim güvencesi kabul edilmiş olup 23. maddesinde, “Yapılacak usulü muhakeme kanunu hükmüncü hiç kimse kanunen mensup olduğu mahkemeden başka bir mahkemeye gitmeye icbar olunamaz.” hükmü yer almıştır. Ayrıca, 84. maddesinde yer alan, “Bir mahkeme vazifesi dahilinde olan dâvanın her ne vesile ile olursa olsun rüiyetinden imtina edemez ve bir kerre rüiyetine veyahut rüiyeti için iktiza eden tahkikatı evveliyeye başladıktan sonra tatil veya tâviki dahi caiz olamaz. Meğerki dâvadan keffiyed etmiş ola. Şu kadar ki cezaya müteallik deavide hükûmete ait olan hukuk nizamı vechile yine icra olunur.” hükmü ve 85. maddesinde yer alan, “Her dâva ait olduğu

<sup>9</sup> Anayasa Mahkemesi, Başvuru No.2013/1780, T.20/03/2014. (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>)

<sup>10</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2016/144, K.2020/75, T.10/12/2020. (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>)

<sup>11</sup> Berkin, Necmeddin. “Hakimler ve Savcılar Hukukuna Yenilik Getiren Hükümler” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.38, 1973, s. 346.

<sup>12</sup> Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 23.

mahkemede rüyet olunur. Eşhas ile hükûmet beynindeki dâvalar dahi mehakimi umumiyyeye aittir.” hükmü ile kanuni hâkim güvencesi güçlendirilmiş olup 89. maddesinde yer alan, “Her ne nam ile olursa olsun bazı mevaddı mahsusayı rüyet ve hükmetmek için mehakimi muayene haricinde fevkalâde bir mahkeme veyahut hüküm vermek selâhiyetini haiz komisyon teşkili katiyen caiz değildir. Fakat kanunen muayyen olduğu veçhile tâyini mevla ve tahkim caizdir.” hükmü ile de olağanüstü mahkeme kurmak yasaklanmış ve söz konusu kanuni hâkim güvencesi, doğal hâkim ilkesine yaklaştırılmıştır.

1876 tarihli Kanun-i Esasi’nin 84. maddesinde yer alan “hakimin görevli ve yetkili olduğu önündeki davaya bakma zorunluluğu” 1982 Anayasası’nın 36. maddesinde de yer almış olup bu zorunluluk kanuni hakim güvencesinin de bir gereğidir.

1924 Anayasası’nın 53. maddesinde yer alan “Mahkemelerin teşkilâtı, vazife ve salâhiyetleri kanunla muayyendir.” hükmü 60. maddesinde yer alan “Hiçbir mahkeme, vazife ve salâhiyeti dâhilinde olan dâvaları rüyettten imtina edemez. Vazife ve salâhiyet haricinde olan dâvalar ancak bir karar ile reddolunur.” hükmü, kanuni hâkim güvencesinin 1924 Anayasasında da kabul edildiğini göstermektedir.

1961 Anayasası doğal hâkim ilkesini kabul etmiş olup 32. maddesinde, “Hiç kimse, tabîi hâkiminden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi tabîi hâkiminden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz.” hükmü yer almıştır.<sup>13</sup> 20/09/1971 tarihli anayasa değişikliği ile ise, doğal hâkim yerine kanuni hâkim güvencesi getirilmiştir. Daha önce de açıklandığı gibi, doğal hâkim ilkesi, kanuni hâkim güvencesinden daha ileri bir haktır.

### III. VERGİ MAHKEMELERİNDE KANUNİ HÂKİM GÜVENCESİ

Vergilendirme yetkisi, devletin en önemli egemenlik göstergelerinden birisidir. Devlet tek taraflı ve kamu gücüne istinaden vergi toplar. Devlet topladığı vergi karşılığında hizmet sunma sözü vermez.<sup>14</sup> Vergi kamu gücüyle toplanır, iradi değildir. Devlet topladığı vergilerle kamu hizmetini finanse eder.<sup>15</sup> “Vergiyi toplayan devlet ile vergiyi ödeyen arasında oluşan vergi ilişkisi, vergi hukuku kurallarına göre şekillenir. Vergi hukukunun meydana gelmesi, vergi yargısının doğmasına yol açmıştır. Vergi hukukunda vergi yasalarını uygulayan, bunları bireysel işlemlere dönüştüren vergi idareleridir. Vergi idarelerinin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk denetimini Vergi Mahkemeleri yapmaktadır. Vergilendirmenin gerçek veya tüzel kişi açısından haklı olup olmadığına Vergi Mahkemeleri karar verdiği gibi ortada haksız bir vergilendirme varsa bunun tazmini yolunu da Mahkeme gösterir.”<sup>16</sup>

<sup>13</sup> 1876, 1924 ve 1961 tarihli Anayasa metinleri < <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar> > erişim tarihi 25 Aralık 2022.

<sup>14</sup> Öner, Erdoğan. *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 23.

<sup>15</sup> Ekin, Ali/Topçu, Melis. “İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.8, 2016, s. 116.

<sup>16</sup> Aydın, Alper. “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, *Konya Barosu Dergisi*, S.1, 2021, s. 214.



Vergisel iş ve işlemlerle ilgili davalara vergi mahkemeleri bakar. Buna göre, “Ülkemizde vergi mahkemeleri, 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, bunlara ilişkin 6183 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri karara bağlar”.<sup>17</sup> Vergi mahkemelerinin söz konusu yargılamayı yaparken uyguladığı kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’dur.<sup>18</sup>

Vergi mahkemeleri, “06/01/1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunla” kurulmuş olup idari yargı düzeni içerisinde, bir ilk derece mahkemesi olarak, idare mahkemeleri ile birlikte yer almaktadır. Danıştay’ın da bazı durumlarda ilk derece mahkemesi olduğu haller bulunmakta ise de idari yargıda genel görevli mahkeme idare mahkemesi olup vergi mahkemesi de özel görevli mahkemedir. Yani, vergi mahkemesi sadece kanunda özel olarak sayılan uyuşmazlıklara bakabilir.<sup>19</sup>

Vergi mahkemeleri de Türk Hukuku yargı düzeni içerisinde yer alan bir mahkeme olduğu için kanuni hâkim güvencesine tabidir. Anayasal teminat bu mahkemelerde de geçerlidir. Kanuni hâkim güvencesi kapsamında yargılama usullerinin önceden kanunla belirlenmiş olması gerektiğinden, vergi mahkemelerinin yargılama usulleri, 2577 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir.

2576 sayılı Kanun’un 2. maddesinde göre, “vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesinin faaliyet gösterdiği hâllerde, özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde, ihtisaslaşmanın sağlanması amacıyla, gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak, mahkemeler arasındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından belirlenebilir”. Söz konusu Kanun’un 4. maddesine göre, “vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur; Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur; başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder”. Aynı Kanun’un 7. maddesine göre ise, “uyuşmazlık miktarı yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan vergi davaları, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir; bu tür davaların hâkimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir”.

Öte yandan, 2576 sayılı Kanun’un ek 1. maddesinde, “Bu Kanunun tek hakimle çözümlenecek davalara ilişkin 7 nci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz. (2) Yukarıdaki fıkra uyarınca her takvim yılı başından geçerli olmak üzere uygulanan parasal sınırların artışı, artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce idare ve vergi mahkemelerince nihaî olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştayın bozma

<sup>17</sup> Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi” *AÜHFD*, S.61/4, 2012, s. 1308.

<sup>18</sup> Aydın, Alper. “Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.34, 2018, s. 550.

<sup>19</sup> Özzer, Mehmet Ali. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2014, s. 1068.

kararı üzerine bozulan mahkemece yeniden bakılan davalarda uygulanmaz.” hükmü yer aldığı için tek hâkimli dosyalara dair parasal sınır her yıl değişmektedir.

Buna göre, vergi mahkemeleri kanuni hâkim güvencesine uygun olarak kurulmuş ve görev yapmakta olan mahkemelerdir. Fakat uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan bazı durumlar sebebiyle vergi mahkemesinde uygulanan kanuni hâkim güvencesine dair sorunlar ortaya çıkmaktadır. Şimdi bu sorunlar ve çözüm önerileri ayrı başlıklar altında incelenecektir.

### A. Tek Hâkimle Çözümlenecek Dava Dosyalarına Dair Parasal Sınırın Değişmesi

2576 sayılı Kanun’un 4. maddesi ve 2577 sayılı Kanun’un 22. maddesine göre, “Vergi mahkemeleri, heyet halinde çalışan mahkemeler olup bir başkan ve iki üye ile karar verir. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder. Dosya incelendikten sonra meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır. 2577 sayılı Kanun’un 15. maddesinde sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oylarını kullanırlar”.

Öte yandan, heyet halinde karar vermenin istisnası 2576 sayılı Kanun’un 7. maddesinde düzenlenmiş olup buna göre, “belirli bir tutarı aşmayan vergi davalarında karar tek hâkim tarafından verilecektir. Söz konusu tutar ise, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanmaktadır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmamaktadır”. Buna göre, bu tutar 2023 yılı için 171.000,00 TL’dir. Yani bu tutarı aşmayan vergi davalarında karar tek hâkim tarafından verilmektedir. Söz konusu Kanun’un ek 1. maddesinde, “parasal sınır artışının, artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi mahkemelerince nihai olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştay’ın bozma kararı üzerine bozulan mahkemece yeniden bakılan davalarda uygulanmayacağı” hükmüne bağlanmış ise de nihai olarak karara bağlanmamış davalarda ne olacağına dair açık bir düzenleme yer almamıştır. Söz konusu düzenlemeden hareketle aslında zımnen, parasal sınır artışının, derdest olup nihai karar verilmemiş davalara uygulanması gerektiği düşünülür ise de bu durum, kanuni hâkim güvencesi açısından sakınca arz etmektedir.

Parasal sınır artışının uygulandığı yılda nihai karar verilmemiş derdest dosyalar da bu artıştan etkilenmekte ve davanın açıldığı tarihte aslında heyet halinde görülmeye başlayan bazı davalar, parasal sınırın değişmesi sebebiyle tek hâkimli olarak karara bağlanmaktadır. Bunun sebebi ise parasal sınıra ilişkin olarak yargı yerlerince karar tarihinin dikkate alınmasıdır.<sup>20</sup>

Bu durum aslında, kanuni hâkim güvencesini ihlal etmektedir. Çünkü daha önce açıklandığı gibi, uyuşmazlık çıkmadan önce bu uyuşmazlığı çözecek mahkemenin kanunla belirli olması gerekmektedir. Bu durumda, uyuşmazlığın çıktığı tarihte heyet halinde karara bağlanacak bir dosya, karar tarihinde (parasal sınırın değişmesinden dolayı) ise tek hâkimle karara

<sup>20</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E.2018/1767, K.2018/2513, T.10/10/2018; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E.2019/2816, K.2019/3078, T.25/12/2019; Danıştay 3. Dairesi, E.2016/3599, K.2018/7537, T.10/12/2018. (Yayımlanmamıştır)



bağlanmaktadır. Davanın ne kadar süreceği ve ne zaman karar verileceği davacı tarafından bilinmeyeceği için heyet/tek hâkim konusunda hukuki bir belirsizlik de oluşmaktadır. Karar tarihini belirlemek davacının dahilinde olan bir konu değildir.

Heyet halinde veya tek hâkimle davanın görülmesi davanın sonucunu etkileyebilmektedir. Bu kadar önemli bir konunun belirsiz olması kanuni hâkim güvencesini ihlal eder. Oysaki kanuni hâkim güvencesine uygun olarak, tek hâkim sınırına dair parasal miktarda, uyuşmazlığın ortaya çıktığı veya davanın açıldığı tarih dikkate alınmalıdır. Böylece, kanuni hâkim güvencesine uygun olarak uyuşmazlıktan önce mahkeme belirli olur ve davacı da davasının tek hâkimle mi heyet halinde mi karara bağlanacağını bilir ve hukuki belirlilik sağlanmış olur. Bunun için mevzuat değişikliği veya yargısal bir içtihat gerekmektedir. Fakat şu anda böyle bir içtihat veya uygulama bulunmamaktadır.

## B. İstinaf Kanun Yolu Kapalı Olan Davalara Dair Parasal Sınırın Değişmesi

Hem maddi hem de hukuki denetimin yapıldığı kanun yolu, istinaf incelemesidir. İstinaf kanun yolu, olağan bir kanun yolu olup kural olarak vergi mahkemelerinin tüm nihai kararlarına (dilekçe ret kararları ve başka bir idare/vergi mahkemesi görevli ve/veya yetkili olduğu için verilen görev ve yetki ret kararları hariç) karşı istinaf başvurusu yapılabilir.<sup>21</sup> Aşağıda değinileceği gibi bunun istisnası 2577 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir.

İstinaf incelemesi sonucunda Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa istinaf istemini reddederek mahkeme kararını onar; söz konusu kararı hukuka aykırı bulur ise ilk derece mahkemesinin kararını kaldırarak işin esası hakkında kendisi karar verir.<sup>22</sup> Fakat ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunun haklı bulunması, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde ise, istinaf başvurusunun kabulü halinde ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilerek dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Bu durumda istinaf işin esası hakkında karar veremez.

İki dereceli yargılanma hakkının bir gereği olarak olağan kanun yolu (istinaf/temyiz) öngörülmüştür. Fakat Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 numaralı Protokolü ile Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nin 14. maddesinin beşinci fıkrasında yalnızca ceza davaları açısından iki dereceli yargılanma hakkı kabul edilmiştir.<sup>23</sup> Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının, her uyuşmazlığın zorunlu olarak iki ya da üç dereceli yargılamaya tabi olmasını gerektirmeyeceği görüşündedir.<sup>24</sup> Fakat her ne kadar Anayasa'da iki dereceli yargılamayı zorunlu tutan bir kural olmadığı gibi söz konusu sözleşmeyle idari davalar açısından iki dereceli yargılama zorunluluğu getirilmemiş ise de bizce, adil yargılanma hakkının ve hukuk devleti olmanın bir gereği olarak iki dereceli yargılanma hakkı

<sup>21</sup> Keskin, Züleyha. "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu" *TBB Dergisi*, S.126, 2016, s. 243.

<sup>22</sup> Sariaslan, Osman. "Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları" *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.37, 2019, s. 291.

<sup>23</sup> Büyüktavşan, Muhammed Taha. "Kesinlik Sınır Altındaki İdari Para Cezalarına Karşı İtiraz Yoluna Başvurulamamasının Cezai Konularda İki Dereceli Yargılanma Hakkı Bakımından İncelenmesi" *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.12, 2018, s. 281.

<sup>24</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2016/19, K.2016/17, T.16/03/2016. (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>)

medeni, idari ve cezai tüm davalarda olmalıdır. Lakin bu yönde herhangi bir içtihat bulunmamaktadır.

Ayrıca uyuşmazlık miktarına göre vergi davaları için farklı kanun yolları uygulamak yargılamada eşitsizliğe yol açabilmektedir. Kimi vergi davaları için istinaf kanun yolunu uygulamak kimi için ise uygulamamak adaletin istenilen seviyede gerçekleşmesini de engelleyebilir. Parasal sınırdan ziyade vergi davalarının niteliği ve eşitlik göz önüne alınarak tüm vergi davaları için aynı kanun yolları uygulanmalıdır.<sup>25</sup> Fakat Türk yargı düzeninde bazı vergi davaları için tek, bazıları için iki, bazıları için ise üç dereceli yargılama yapılmaktadır. Tek dereceli yargılamaya ilişkin husus 2577 sayılı Kanun'un 45. maddesinde düzenlenmiştir.

2577 sayılı Kanun'un 45. maddesine göre, "konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf kanun yolu kapalıdır". İstinaf kanun yoluna başvurulması durumunda, istinaf isteminin incelenmeksizin reddine karar verilir.<sup>26</sup>

Söz konusu tutar, "her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanmaktadır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmamaktadır". Buna göre, bu tutar 2023 yılı için 20.000,00 TL'dir. Yani bu tutarı aşmayan davalarda vergi mahkemesince verilen kararlar kesin olup olağan kanun yollarına tabi değildir.

Parasal sınır artışının uygulandığı yılda nihai karar verilmemiş derdest dosyalar da bu artıştan etkilenmekte ve davanın açıldığı tarihte aslında istinaf kanun yoluna tabi olan bazı davalar, parasal sınırın değişmesi sebebiyle karar tarihinde kesin hükme dönüşmektedir. Bunun sebebi ise parasal sınıra ilişkin olarak yargı yerlerince karar tarihinin dikkate alınmasıdır.<sup>27</sup>

Bu durum, kanuni hâkim güvencesine aykırı olduğu gibi hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine de aykırıdır. Karar tarihi önceden bilinmeyeceği için öncelikle, davanın açıldığı tarihte, kararın istinafa tabi olup olmayacağı hususunda bir belirsizlik ortaya çıkar. Öte yandan, davanın açıldığı tarihte istinaf kanun yoluna tabi olan davaya ilişkin kanun yolu hakkı olduğuna dair davacıda haklı bir beklenti meydana gelir ve davacı istinaf kanun yolu da bulunduğu için davasını açabilir.

Öte yandan, kazanılmış hak ve haklı beklenti Danıştay tarafından şu şekilde tanımlanmaktadır: "Kazanılmış hak" doktrinde, yürürlükteki hukuka uygun olarak doğan ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi durumların varlığına rağmen hukuk düzenince korunması gereken bir hak olarak tanımlanmaktadır. İdarenin ister düzenleyici işlem ister bir taahhüt isterse uzun süren bir

<sup>25</sup> Ortaç, Fevzi/Ünsal, Hilmi. "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar" İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.1, 2016, s. 16.

<sup>26</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, E.2022/1476, K.2022/3658, T.25/11/2022. (Yayımlanmamıştır)

<sup>27</sup> İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, E.2020/2933, K.2021/2238, T.02/12/2021. (Yayımlanmamıştır)

uygulanmasına güvenerek olsun, bireylerin çıkarlarına ya da lehlerine olan bir sonuca ulaşabileceklerini ümit etmelerine de "haklı beklenti" denilmektedir".<sup>28</sup>

Bu nedenle, karar tarihindeki parasal sınırın dikkate alınması durumu, dava açılırken istinaf kanun yoluna tabi bir dosyayı kesin karar şekline çevirebilecektir. Bu durum ise davacının kanundan doğan haklı beklentisini ihlal edeceği gibi, karar tarihi belli olmadığı için hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini de ihlal edecektir. Dava açılmadan önce kanun yolunun belirli olması gerektiğinden, söz konusu uygulama kanuni hâkim güvencesine aykırı olup bu aykırılıkların yaşanmaması için parasal sınırın belirlenmesinde uyumsuzluk veya dava tarihinin esas alınması gerekmektedir. Bunun için, kanunda boşluk olduğundan, mevzuat değişikliği veya yargısal bir içtihat gerekmektedir. Fakat şu anda böyle bir içtihat veya uygulama bulunmamaktadır.

### C. 2577 Sayılı Kanun'a Göre Bağlantılı Davalar

İdari yargıda önceleri bağlantı kurumu bulunmamaktayken, 1951 yılında Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu bu boşluğu doldurmuş ve "biri hakkında verilecek kararın diğerine tesir edecek mahiyette olan" davaların birleştirilmesi yolunda içtihatları birleştirmiştir. Daha sonra ise söz konusu husus 2577 sayılı Kanun'da özel olarak düzenlenmiştir.<sup>29</sup>

Bağlantı konusu 2577 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olup 38. maddede, "Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır. 2. İdare mahkemesi, vergi mahkemesi veya Danıştaya veya birden fazla idare veya vergi mahkemelerine açılmış bulunan davalarda bağlantının varlığına taraflardan birinin isteği üzerine veya doğrudan doğruya mahkemece karar verilir. 3. Bağlantılı davalardan birinin Danıştayda bulunması halinde dava dosyası Danıştaya gönderilir. 4. Bağlantılı davalar, değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevrelerindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar Danıştaya gönderilir. 5. Bağlantılı davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çerçevesindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir." hükmü yer almıştır.

Ayrıca, söz konusu Kanun'un 39. maddesinde yer alan, "Danıştayın dava konusu uyuşmazlığı incelemeye yetkili dairesi, bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve karar verir. 2. Danıştay bağlantının bulunduğu karar verdiği takdirde: a) (Değişik: 5/4/1990-3622/14 md.) Davalardan biri Danıştayda açılmış ve çözümlenmesi Danıştayın görevine dahil bir uyuşmazlıkla ilgili ise, davaların tümü Danıştayda görülür ve durum ilgili mahkemelere ve taraflara bildirilir. b) Davaların çözümlenmesi, ayrı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki idare veya vergi mahkemelerinin görevlerine giren uyuşmazlıklarla ilgili ise Danıştayın ilgili dairesi yetkili mahkemeyi kararında belirtir ve dosyaları bu mahkemeye göndererek diğer mahkemeye veya mahkemelere durumu bildirir. Yetkili mahkeme de durumu ilgililere duyurur. c) (Değişik: 10/6/1994-4001/19 md.) Danıştayca verilen karar bağlantı bulunmadığı yolunda ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir." hüküm ile bağlantının Danıştay tarafından

<sup>28</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, YD İtiraz No.2015/1134, T.12/11/2015. (Yayımlanmamıştır)

<sup>29</sup> Eraslan, Yunus. "Türk İdari Yargı Sisteminde Davaların Birleştirilmesi Usulü Üzerine Bir İnceleme" *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.11/2, 2021, s. 212.

incelenmesi durumu ve 40. maddede yer alan, “1.Bölge idare mahkemesi bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve kararını verir. Bölge idare mahkemesince verilen karar, bağlantının bulunduğu yolunda ise, yetkili mahkeme kararda belirtilmek suretiyle dosyalar yetkili mahkemeye gönderilir. Durum ayrıca diğer mahkemeye de duyurulur. Yetkili kılınan mahkeme durumu ilgililere bildirir. 2. Bölge idare mahkemesince verilen karar bağlantı olmadığı yolunda ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir.” hükmü ile de bağlantının bölge idare mahkemesi tarafından incelenmesi durumu düzenlenmiştir.

Bağlantı sonucunda, bağlantılı davalar aynı mahkemede toplanır ve bu mahkemece karara bağlanır. Danıştay’da bulunan bir dosyaya dair bağlantı durumunda diğer dosyaya da Danıştay bakar. Bağlantı hükümlerine göre, görevli ve yetkili mahkeme bile değişmekte, bağlantılı dosyalar aynı mahkemede toplanmaktadır. Her ne kadar dava derdest iken davaya bakan mahkeme değişmekte ise de söz konusu durum kanuni hâkim güvencesine aykırı değildir. Çünkü bağlantının koşulları kanunla açıkça önceden düzenlenmiştir. Ayrıca, karar yeknesaklığının sağlanması ve yargılamanın en az masrafla en hızlı şekilde yapılmasında kamu yararı vardır. Çünkü 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’sınının 141. maddesinin son fıkrasına göre, “davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir”. Bir de dava dosyalarının aynı merciide toplanması, yargılamayı daha sağlıklı kılar ve dosya incelemeyi kolaylaştırır.

Öte yandan, kanuni hâkim güvencesinin sağlanması için elbette bağlantı kararında, söz konusu dosyalar arasında bağlantı bulunduğunun somut ve yeterli gerekçelerle ortaya konulması gerekmektedir.

#### **D. 2577 Sayılı Kanun’un 5. Maddesi Uygulaması**

İdari yargıda esas olan her bir işleme karşı ve her kişi tarafından ayrı ayrı dava açılmasıdır. Ancak objektif veya sübjektif dava çokluğu denilen durumlarda tek dilekçeyle dava açılmasına 2577 sayılı Kanun’un 5. maddesinde cevaz verilmiştir.<sup>30</sup>

2577 sayılı Kanun’un 5. maddesinin 1.nci bendinde, "Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak aralarında maddi veya hukuki yönden bağılılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işlem aleyhine bir dilekçe ile dava açılabilir" hükmü ve 2. bendinde ise "Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açılabilmesi için davacıların hak veya menfaatle iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi ve hukuki sebeplerin aynı olması gerekir" hükmü yer almıştır.

Aynı Kanun’un 15. maddesinin 1/d fıkrasında ise, “yapılacak inceleme sonucu anılan maddeye aykırı bir durumun tespiti halinde uygun olmayan dilekçenin 30 gün içerisinde eksiklerin tamamlanarak yeniden dava açılmak üzere reddedileceği”, 5. fıkrasında da, “birinci fıkranın (d) bendine göre dilekçenin reddedilmesi üzerine yeniden verilecek dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde davanın reddedileceği” hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen hükümler birlikte değerlendirildiğinde: Her idari işlem aleyhine ayrı dava açılacağı, tek bir idari işlemin birden fazla parçaya bölünerek ayrı davalara konu

<sup>30</sup> Derdiman, Cengiz. “İdari Yargıda Birden Fazla Davanın Tek Dilekçe İle Açılması: Türk İdari Yargılama Usulü Kanununun 5. Maddesinin Anlamı ve Kapsamı Üzerinde Değerlendirmeler” *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.2, 2020, s. 251.

edilemeyeceği, tek bir idari işlemin parçalanarak birden fazla dava açılmasının Anayasanın 141. maddesinin son fıkrasına ve usul ekonomisi ilkesine aykırı olduğu sonucuna varılmaktadır. Ayrıca, “tek bir idari işlemin bölünerek davalara konu edilmesi, davanın tabi olduğu usullerin (davanın tek hâkimli veya heyetli olarak görülmesi, dava konusu miktarın kesin karara konu miktara düşürülmesi gibi.) davacı tarafından belirlenmesine imkân tanır. Bu durum da kanuni hâkim ilkesine ters düşer”.<sup>31</sup>

Ayrıca, birden fazla şahsın bir dilekçe ile veya birden fazla işleme karşı açılan davalarda da söz konusu 5. maddede yer alan şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin iyi irdelenmesi gerekmektedir. Çünkü dava konusu tutar değiştiği için heyet/tek hâkim ve kanun yolu durumları da buna göre değişmektedir. Bu durum, bağlantılı davalarda olduğu gibi, kanuni hâkim güvencesine aykırı değildir. Çünkü söz konusu koşullar kanunla açıkça önceden düzenlenmiştir. Ayrıca, karar yeknesaklığının sağlanması ve yargılamanın en az masrafla en hızlı şekilde yapılmasında kamu yararı vardır.

Öte yandan, “davacının tek bir idari işlemi birden fazla parçaya bölerek ayrı davalara konu etmesine dair uygulamanın tersi de bazı mahkemelerce yapılmaktadır. Bu kapsamda, bazı mahkemelerce, birden fazla davası bulunan davacının dosyalarının birleştirilmesine karar verilmektedir”.<sup>32</sup> Fakat idari yargılama usulünde ayrı ayrı açılan davaların birleştirebileceği yönünde bir hükmün bulunmadığı ve 2577 sayılı Kanun’un 31. maddesi ile Hukuk Muhakemeleri Kanuna gönderme yapılan konular arasında davaların birleştirilmesi hususu yer almadığı gibi bu konuda istikrarlı bir yargısal içtihat da bulunmamaktadır. Bu durum, aslında kanuni hâkim güvencesine de aykırıdır. Çünkü birleştirme kararları ile davanın tabi olduğu usullerin (davanın tek hâkimli veya heyetli olarak görülmesi, dava konusu miktarın kesin karara konu miktara düşürülmesi gibi.) mahkeme tarafından belirlenmesine imkân tanır. Bu durum da kanuni hâkim güvencesi ile bağdaşmaz.

### E. Görevli ve Yetkili Mahkemenin Değişmesi

Görev, konu bakımından davaya bakacak mahkemeyi ifade ederken yetki ise coğrafi açıdan hangi görevli mahkemenin davaya bakacağını ifade eder. Davaya idare mahkemesinin mi yoksa vergi mahkemesinin mi bakacağı konusu görevle ilgili iken, Konya Vergi Mahkemesinin mi yoksa Ankara Vergi Mahkemesinin mi bakacağı konusu yetki ile ilgilidir. İdari yargıda görev ve yetki kamu düzeninden olduğundan hâkim tarafından davanın her safhasında gözetilir. Görev ve yetkiye ilişkin kurallar anlaşma ve sözleşme ile değiştirilemezler.<sup>33</sup>

2576 sayılı Kanun’a göre vergi mahkemesinin görev alanına giren konular şunlardır:

“-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 davalar.

<sup>31</sup> Konya 1. Vergi Mahkemesi, E.2017/999, K.2017/1143, T.28/12/2017. (Yayımlanmamıştır)

<sup>32</sup> İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, E.2021/1692, K.2021/1377, T.05/08/2021. (Yayımlanmamıştır)

<sup>33</sup> Karavelioğlu, Celal. *Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Adalet Yayınları, Ankara, 2001, s. 675-676.



-Yukarıda yer verilen konulara ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun uygulaması (ödeme emri, haciz gibi). Burada dikkat edilmesi gereken 6183 sayılı Kanun uygulamasının tamamının vergi mahkemelerinin görev alanına girmediğidir. Örneğin, vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerle ilişkin olarak düzenlenen ödeme emri vergi mahkemesinin görev alanına girerken, idari para cezası ve ecrimisile ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirleri idare mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

-Diğer kanunlarla verilen işler. Buna örnek olarak 2577 sayılı Kanun'un 28/3. maddesinde yer alan, vergi mahkemesi kararının yerine getirilmemesine ilişkin olarak vergi mahkemesinde açılacak olan tam yargı davası verilebilir.”

Vergi mahkemelerinin görev alanına ve yetkiye dair durumlar kanunla düzenlenmiştir. Bu durumla kanuni hâkim güvencesi sağlanmış olmakla birlikte, dava derdest iken görevli ve yetkili mahkemenin mevzuat değişikliği veya içtihatla değişmesi durumunda kanuni hâkim güvencesinde sorunlar meydana gelmektedir. Çünkü bu durumlarda, uyuşmazlık çıktığı zaman görevli ve yetkili olan mahkeme, artık görevsiz veya yetkisiz hale gelmekte ve uyuşmazlığa bakan mahkeme değişmektedir. Her ne kadar görev ve yetki kamu düzeninden olmakta ise de söz konusu durum öncedenlik ilkesine aykırıdır. Öte yandan, içtihatla bile bu durumda değişiklik meydana getirilmesi hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesini de zedeler. Örneğin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kaynaklı ücret tarifesinden doğan bazı ücret kalemlerine dair davalarda daha önce vergi mahkemesi görevli iken, içtihat değişikliği sonucunda idare mahkemeleri görevli olmuş ve derdest tüm dosyalar görev ret kararı verilerek idare mahkemesine gönderilmiştir.<sup>34</sup> Bu durumda, uyuşmazlık çıkmadan önce, davaya hangi mahkemenin bakacağı konusunda tereddüt hâsıl olur. Oysaki kanuni hâkim güvencesi kapsamında uyuşmazlığa bakacak mahkemenin, uyuşmazlık ortaya çıkmadan belirli olması gerekir.

Buna göre, kanuni hâkim güvencesinin tam olarak sağlanması için görevli ve yetkili mahkeme hususunda sık sık içtihat değişikliği yapılmaması gerektiği gibi, görev ve yetkiye dair mevzuat değişikliğinin de derdest davalara uygulanmaması gerekir. Bu, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin de bir gereğidir.

#### **F. 2577 Sayılı Kanun'a Göre Verilen Dilekçe Ret Kararı Üzerine Yenilenen Davalar**

2577 sayılı Kanuna göre vergi mahkemelerinde “dava dilekçesinin, 2577 sayılı Kanun'un 3. maddesine ve/veya 5. maddesine uygun olmadığı tespit edilmesi halinde, otuz gün içinde 3. maddeye ve/veya 5. maddeye uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak suretiyle yeniden dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilir”. Dilekçe ret üzerine yenilenen davalar, önceki davanın devamı niteliğindedir. Bu nedenle, söz konusu yenileme davasının veya davalarının da dilekçe ret kararını veren mahkemeye tevzi edilmesi gerekir. “Bunun için de dilekçe ret kararı sonrasında dava/davalar yenilenirken dava dilekçesinde, dilekçe ret kararı verilen dosyanın esas numarası belirtilmelidir. Böylece, bu dosya ile UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi)’da ilişki kurularak yenilenen davanın/davaların aynı mahkemeye tevzi edilmesi sağlanır. Çünkü dosyalar görevli ve yetkili mahkemelere UYAP tarafından rastgele tevzi

<sup>34</sup> Danıştay 9. Dairesi, E.2018/6798, K.2021/6029, T.02/12/2021. (Yayımlanmamıştır)



edildiğinden, söz konusu dava dosyası/dosyaları farklı bir mahkemeye de tevzi edilebilir. Yenilenen söz konusu dava veya davalar, dilekçe ret kararını veren mahkemeden farklı bir mahkemeye tevzi edilirse, 2577 sayılı Kanun'da bu duruma ilişkin bir düzenleme bulunmamasına rağmen, dosyanın esas kaydının kapatılarak yeniden tevzi edilmek üzere tevzi bürosuna gönderilmesine karar verilir ve yenilenen dava dosyasının, dilekçe ret kararını veren mahkemeye tevzi edilmesi sağlanır".<sup>35</sup>

Buna göre, 2577 sayılı Kanun'da bu duruma ilişkin bir düzenleme bulunmamasına ve söz konusu "dosyanın esas kaydının kapatılarak yeniden tevzi edilmek üzere tevzi bürosuna gönderilmesine" dair kararlarda bir gerekçe yer almamasına rağmen, bu durum aslında kanuni hakim güvencesinin bir gereğidir. Çünkü yenilenen dava veya davalar ilk davanın devamı olduğu için bu davalara da ilk davayı gören mahkeme bakmalıdır. Dilekçe ret kararları usule dair kararlar olup dilekçe ret kararına konu davaya bakan mahkemenin yenileme davasına veya davalarına da bakarak yargılamayı devam ettirmesi gerekir. Bu nedenle, idari yargıda uygulama haline gelen bu durum kanuni hâkim güvencesini sağlamaktadır.

### G. Dosya Havalesinin ve/veya Heyetin Oluşumunun Değişmesi

2576 sayılı Kanun'a göre "Mahkeme Başkanlarının görevleri şunlardır: görüşme ve duruşmaları yönetmek, düşünce ve görüşlerini bildirmek, oylarını vermek; Mahkemelerinde görevli bulunanların görevlerine devamlarını, düzenli çalışmalarını, mahkeme işlerinin verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak; her takvim yılı sonunda, mahkemelerindeki işlerin durumu ve bunların yürütülmesinde aksaklıklar varsa sebepleri hakkında bölge idare mahkemesi başkanlığına bir rapor vermek ve alınmasını lüzumlu gördükleri tedbirleri bildirmek; diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak". Söz konusu Kanunda "üyelerin görevleri ise şöyle sayılmıştır: buldukları mahkemelerde başkanlar tarafından kendilerine verilen dosyaları geciktirmeden inceleyerek mahkeme kuruluna gerekli açıklamaları yapmak, düşünce ve görüşlerini bildirmek, oylarını vermek, kararları yazmak ve mahkeme ile ilgili olmak üzere kendilerine başkan tarafından verilen diğer işleri görmek".

Vergi mahkemeleri, heyetli mahkeme oldukları için mahkemenin düzeni mahkeme başkanı tarafından sağlanır. İlk inceleme, yürütmeyi durdurma, esas gibi çeşitli durumlara ilişkin olarak dava dosyaları, mahkeme başkanı tarafından üyelere havale edilir ve üye tarafından heyete sunulur. Dosya tek hâkimli ise havale edilen hâkim tarafından karara bağlanır; heyetli ise de havale edilen hâkim tarafından heyete sunulur ve heyet tarafından karara bağlanır. Dosyanın kararı ise her halükârda havale edilen hâkim tarafından yazılır. Dosya havale edilen hâkimin birlikte heyete gireceği hâkim de başkan tarafından belirlenir. Heyet oluşum listeleri başkan tarafından önceden hazırlanıp üyelere gönderilir ve belirli dönemlerle heyet oluşum listeleri değiştirilir.

Dosyanın havalesi ve heyetin oluşumu kanuni hâkim güvencesi için önem arz etmektedir. Bazı mahkemelerde davanın tüm aşamalarında dosya aynı hâkime havale edilmekte ve dosyayı inceleyip karara bağlayan heyet oluşumu baştan sona aynı olmakla birlikte, çoğu mahkemelerde bu konuya hassasiyet gösterilmemektedir. Oysaki somut ve geçerli bir durum (hâkimin tayini,

<sup>35</sup> Konya 2. Vergi Mahkemesi, E.2016/339, K.2016/383, T.23/03/2016. (Yayımlanmamıştır)

izinli, raporlu olması veya hâkimin reddi, çekilmesi gibi) bulunmadığı sürece dava dosyasının tüm aşamalarında aynı hâkim ve heyet bulunmalıdır. Çünkü uyuşmazlığa bakacak mahkemenin önceden belirli olması kapsamına hâkim ve heyet de girmektedir. Bu kapsamda, dosyaya ilk işlem yapan heyet ve hâkimin dosyayı nihayete erdirene kadar yargılamaya devam etmesinin asıl olması gerekir. Her ne kadar 2577 sayılı Kanun'da buna dair bir zorunluluk bulunmamakta ise de anayasal bir teminat olan kanuni hâkim güvencesi için bu duruma hassasiyet gösterilmesi gerekir. Ayrıca, aynı hâkim ve heyetin yargılamayı sürdürmesi dosyanın çözümlenmesini de kolaylaştıracağı gibi yargılamayı da hızlandırır.

## SONUÇ

Kanuni hâkim güvencesi, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak uygulanması gereken bir güvencedir. Fakat bu güvencenin tam olarak sağlanması için yine de açık bir düzenleme yapılması daha isabetli olur. Bu kapsamda, Türk Hukukunda kanuni hâkim güvencesi anayasal teminat alıntına alınmış ve 1982 Anayasası'nın "Kanuni hakim güvencesi" başlıklı 37. maddesinde düzenlenmiştir. Her ne kadar söz konusu madde metninde kanuni hâkim güvencesi doğal hâkim ilkesine göre daha dar kapsamlı olarak düzenlenmiş ise de Anayasa mahkemesi, kanuni hâkim güvencesini, doğal hâkim olarak anlamakta ve doğal hâkim ilkesini uygulamaktadır. Bu durum, anayasal teminat altına alınan hukuk devleti olmanın zorunlu bir sonucudur.

Kanuni hâkim güvencesi kapsamında olaya ve kişiye özgü mahkeme kurulması yasaklanarak yargılamaya olan güven sağlanır. Ayrıca, uyuşmazlık meydana çıkmadan önce mahkeme kurularak hukuki güvenlik ve belirlilik sağlanır. Yine bu güvence kapsamında mahkemelerin kurulmasına ve işleyişine dair düzenlemeler sadece kanunla yapılabilir.

1876 tarihli Kanun-i Esasi'den beri kanuni hâkim güvencesi Türk Hukukunda uygulanmaktadır. Buna göre, vergi mahkemeleri de diğer mahkemeler gibi kanuni hâkim güvencesine uygun olarak kurulmuş ve görev yapmakta olan mahkemelerdir. Fakat uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan bazı durumlar sebebiyle vergi mahkemelerinde uygulanan kanuni hâkim güvencesine dair sorunlar ortaya çıkmaktadır. Öncelikle, tek hâkimle çözülecek dosyalara dair ve istinaf kanun yoluna dair parasal sınıra esas miktarın belirlenmesi konusunda, karar tarihi esas alınmak suretiyle kanuni hâkim güvencesi ihlal edilmektedir. Oysaki kanuni hâkim güvencesine uygun olarak bu durumlarda uyuşmazlığın ortaya çıktığı veya davanın açıldığı tarihteki parasal sınırlar esas alınmalıdır. Bu şekilde, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri de sağlanmış olur. Bu sorunun çözümü için ise bu yönde bir mevzuat değişikliği veya yargısal içtihat gerekmektedir.

Öte yandan, bağlantılı davalarda kanuni hâkim güvencesi açısından bir sorun bulunmamaktadır. Bağlantı sonucunda bağlantılı davalar aynı mahkemede toplanır ve bu mahkemece karara bağlanır. Bağlantının koşulları kanunla açıkça önceden düzenlenmiştir. Bu durum, 2577 sayılı Kanun'un 5. maddesi açısından da geçerlidir. Fakat 2577 sayılı Kanun'un 5. maddesi açısından kanuni hâkim güvencesine aykırı bazı durumlar bulunmaktadır. Tek bir idari işlemin bölünerek davalara konu edilmesi ve mahkemelerin verdiği birleştirme kararları kanuni hâkim güvencesine aykırıdır. Daha önce bahsedildiği gibi bu durumların önlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, görevli ve yetkili mahkemenin değişmesi durumunda da kanuni hâkim güvencesi ihlal edilir. Bunun önlenmesi için ise görevli ve yetkili mahkeme hususunda sık sık içtihat değişikliği yapılmaması gerektiği gibi, görev ve yetkiye dair mevzuat değişikliğinin de derdest davalara uygulanmaması gerekir.

Kanuni hâkim güvencesine dair bir gerekçe ile verilmese de dilekçe ret kararı üzerine farklı mahkemede açılan davada verilen “dosyanın esas kaydının kapatılarak yeniden tevzi edilmek üzere tevzi bürosuna gönderilmesine” dair karar, çok isabetli bir karardır. Çünkü yenilenen dava veya davalar ilk davanın devamı olduğu için, bu davalara da ilk davayı gören mahkeme bakmalıdır. Bu durum, kanuni hâkim güvencesinin bir gereğidir.

Son olarak, dosyanın havalesi ve heyetin oluşumu, kanuni hâkim güvencesi için önem arz etmektedir. Bu nedenle, somut ve geçerli bir durum (hâkimin tayini, izinli, raporlu olması veya hâkimin reddi, çekilmesi gibi) bulunmadığı sürece dava dosyasının tüm aşamalarında aynı hâkim ve heyet bulunmalıdır.

## KAYNAKÇA

- Aydın, Alper. “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, *Konya Barosu Dergisi*, S.1, 2021; “Mahkemeye Erişim Hakkı Işığında Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süreleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.34, 2018; “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”, *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*, S.1, 2018.
- Berkin, Necmeddin. “Hakimler ve Savcılar Hukukuna Yenilik Getiren Hükümler” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.38, 1973.
- Büyüktavşan, Muhammed Taha. “Kesinlik Sınırı Altındaki İdari Para Cezalarına Karşı İtiraz Yoluna Başvurulamamasının Cezai Konularda İki Dereceli Yargılanma Hakkı Bakımından İncelenmesi” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.12, 2018.
- Derdiman, Cengiz. “İdari Yargıda Birden Fazla Davanın Tek Dilekçe İle Açılması: Türk İdari Yargılama Usulü Kanununun 5. Maddesinin Anlamı ve Kapsamı Üzerinde Değerlendirmeler” *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.2, 2020.
- Ekin, Ali/Topçu, Melis. “İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.8, 2016.
- Eraslan, Yunus. “Türk İdari Yargı Sisteminde Davaların Birleştirilmesi Usulü Üzerine Bir İnceleme” *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.11/2, 2021.
- Karavelioğlu, Celal. *Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Adalet Yayınları, Ankara, 2001.
- Keskin, Züleyha. “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu” *TBB Dergisi*, S.126, 2016.

- Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi” *AÜHFD*, S.61/4, 2012.
- Sarıaslan, Osman. “Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.37, 2019.
- Tanrıver, Süha. “Tabii Hakim İlkesi ve Medeni Yargı” *TBB Dergisi*, S.104, 2013; “Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı” *TBB Dergisi*, S.53, 2004.
- Taş, Burak. “Hukukun Genel Bir İlkesi Olarak Tabii Hakim İlkesi” *YUHFD*, C.XVIII, 2021.
- Ortaç, Fevzi/Ünsal, Hilmi. “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar” *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.1, 2016.
- Öner, Erdoğan. *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.
- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.
- Özyer, Mehmet Ali. *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınlar, İstanbul, 2014.
- 1876, 1924 ve 1961 tarihli Anayasa metinleri <<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar>> erişim tarihi 25 Aralık 2022.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Fruni / Slovakya, Başvuru No.8014/07, T. 21/06/2011. (<https://hudoc.echr.coe.int>)
- Anayasa Mahkemesi, E.2015/18, K.2016/12, T. 10/02/2016; E.2013/64, K.2013/142, T.28/11/2013; E.2022/52, K.2022/90, T.20/07/2022; Başvuru No.2013/1780, T.20/03/2014; E.2016/144, K.2020/75, T.10/12/2020; E.2016/19, K.2016/17, T.16/03/2016. (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>)
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, YD İtiraz No.2015/1134, T.12/11/2015; Danıştay 9. Dairesi, E.2018/6798, K.2021/6029, T.02/12/2021; Danıştay 3. Dairesi, E.2016/3599, K.2018/7537, T.10/12/2018; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E.2018/1767, K.2018/2513, T.10/10/2018; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, E.2022/1476, K.2022/3658, T.25/11/2022; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, E.2019/2816, K.2019/3078, T.25/12/2019; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, E.2020/2933, K.2021/2238, T.02/12/2021; İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, E.2021/1692, K.2021/1377, T.05/08/2021; Konya 1. Vergi Mahkemesi, E.2017/999, K.2017/1143, T.28/12/2017; Konya 2. Vergi Mahkemesi, E.2016/339, K.2016/383, T.23/03/2016. (Yayımlanmamıştır)