

VERGİ YARGISININ YAPISAL SORUNLARI VE İSTİNAF SÜRECİYLE BİRLİKTE ÇÖZÜMLENMESİ GEREKEN YENİ SORUN ALANLARI

*The Structural Problems Of Tax Justice And
New Areas Of Problems Needing Solutions Due To The Process Of Appeals*

Dr. Osman SARIASLAN¹

Geliş Tarihi: 14.05.2018 Kabul Tarihi: 23.07.2018

ÖZET

1982 idari yargı reformuyla temyiz/itiraz komisyonlarının kaldırılması ve vergi mahkemelerinin kurulması, Türk Vergi Yargısında bir oluşum ve dönüşüm sürecini başlatmıştır. Bu süreç, 2014 yılında 6545 sayılı Kanunla istinaf sistemine geçilmesiyle boyut değiştirerek devam etmektedir. Yaşanan bu süreçler haliyle bazı temel sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi yargısının yerel teşkilatının daha önce var olan idari yapının dönüştürülerek oluşturulduğu dikkate alındığında; ortaya çıkan sorunların büyük bir kısmı, bu dönüşümün sonucu olduğu ve vergi yargısına özgü bir durum arz ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla geçen kırk yıla yakın sürede, vergi yargısını yalnızca kendi yargısal dinamikleriyle yeniden ele almak ve kendine has yapısal sorunlarını bir sistem dâhilinde değerlendirmek bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda geline aşamada vergi yargısı kendi yargısal tecrübesi ve kendine has ilkesel zemini üzerine yeniden inşa edilmelidir. Bu çalışma, bu gerekliliği somutlaştırmak adına kaleme alınmıştır. Bu kapsamda, çalışmada mevcut vergi yargılama pratiğinin acil çözüm bulunması gereken sorun ve uygulamaları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca 2014 yılında yasal, 2016 yılında ise fiilen hukuk düzenimize giren istinaf sisteminin ilk uygulamaları ekseninde, yeni sorun alanları tespit edilerek analiz genişletilmiştir. Böylece vergi yargısının reform ihtiyacı ortaya konularak yeniden inşa süreci için bir çağrı yapılmak istenmiş ve ayrıca akademik ve pratik anlamda bir tartışma zemini oluşturmak amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi yargısı, Kesin karar, İstinaf, Kanun yolu, Yargı reformu.

ABSTRACT

Thanks to the administrative justice reform made in 1982, which led to the abolishment of commission of appeals and the establishment of tax courts, Turkish Tax Justice started to get into a process of evolution and transformation. These processes continue to keep their existence by changing dimension with the law no. 6545 in 2014 passing on to the system of appeals. As a matter of fact, these factors cause some fundamental problems to emerge. Given the fact that tax justice has been converted from the former local administrative structure, it is seen that the majority of the problems are the outcomes of this conversion and remain to be unique to tax justice. Therefore, for about forty years it has sustained to be a necessity for us to deal with the tax justice with its own judicial dynamics and reevaluate its specific structural problems within a system. In other words, the tax justice now needs to be reconstructed upon the ground of its specific principles and own judicial experiences. This study has been put down on paper to materialise this necessity. Within this scope, it has been aimed, in this study, to reveal the problems and implementations in the current practices of tax justice that need immediate solutions. Also, the analysis has been expanded through the identification of new areas of problems stemming from the first implementations of the systems of appeals newly participating in our legal order. Thus, setting forth the need for reform within the tax justice, it has been desired to make a call for a reconstruction process and set ground for discussion in practical terms.

Keywords: Tax Justice, Definitive Judgment, Appeals, Right to Appeal, Judicial Reform.

¹ Zonguldak Vergi Mahkemesi Başkanı (Anayasa Mahkemesi Eski Raportörü); e-posta: sariaslanosman@yahoo.com. ORCID ID: 0000-0002-5485-6280

GİRİŞ

Bilindiği üzere ülkemizde, idarenin vergisel işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluk denetimi, idari yargı kolu içinde teşkilatlandırılan mahkemeler tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla ‘vergi yargısı’ diye ayrı bir yargı kolu Türk Yargı Teşkilatı içinde bulunmamaktadır. Buna rağmen öteden beri vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolları anlamına gelen ‘mali kaza’, ‘mali mahkeme’, ‘mali yargı’, ‘vergi yargısı’ gibi terimler kullanılmıştır.² Bunlardan vergi yargısı terimi yaygın bir kabule sahiptir ve idari yargılamanın münhasıran vergisel işlemlere özgü kısmını ifade etmek maksadıyla kullanılmaktadır.

Öte yandan Türkiye’de uzunca bir süre vergi uyuşmazlıklarının çözümü, yalnızca vergilendirme boyutunun denetlenmesi ile sınırlı olarak idari hiyerarşi içinde yer alan temyiz/itiraz komisyonları eliyle yapılmaktaydı. Ancak 1982 yılında vergi mahkemelerinin kurulması ile birlikte, vergi uyuşmazlıkları idari dava formunda ele alınmaya başlanmıştır. Böylece vergi ve benzeri idari uyuşmazlıkların çözümünde idari yargılama pratikleri egemen olmaya başlamıştır. Vergi mahkemeleri ise daha önce idari hiyerarşi içinde yer alan temyiz/itiraz komisyonlarının birer yargı mercine dönüştürülmesiyle kurulmuşlardır. Ancak bu dönüşüm kolay olmamıştır. Dönüşümü zorlaştıran en başat unsur ise bağımsız bir yargı mercinin, idari bir yapının kurumsal mirası üzerine inşa edilmesidir. Zira idare bünyesinde görev alan söz konusu komisyonların, bağımsız ve tarafsız mahkemelere dönüştürülmesi basit bir isim değişikliği değildir. Yapılan hem öz hem de biçim itibarıyla yeni bir inşa sürecidir. Ancak temyiz/itiraz komisyonlarının geçmiş tecrübesi ve yetişmiş insan kaynağı, vergi mahkemelerinin bu komisyonların dönüştürülerek kurumsallaştırılması gibi pragmatist bir yaklaşımın benimsenmesine neden olmuştur. Ayrıca uyuşmazlıkların çözümünde zaman ve emekten tasarruf sağlanacağı düşüncesiyle vergi mahkemelerinde görev alan ilk hâkimlerin büyük bir kısmı bu komisyonlarda görev alan kamu görevlilerinden atanmıştır.

Diğer bir ifadeyle Türkiye’de tam tekmil vergi yargısı ve vergi yargısının yerel teşkilatı (vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri), 1982 yılında yaşanan idari yargı reformuyla birlikte sıfırdan inşa edilmemiş; mevcut idari düzen dönüştürülerek hayata geçirilmiştir. Bunun sonucu olarak oluşturulan yeni sisteme rağmen eski düzenin, vergi yargısı üzerinde etkisi uzun süre devam etmiş³ ve vergi yargısı kendine özgü ‘idari mahkeme’ formunu tam

² Vergi yargısı kavramının gelişimi için bkz. Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 41-43.

³ Bu konuda, 2009 yılında Antalya’da Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı ile İsveç Krallığı Ulusal Mahkeme Yönetimi (SNCA) Arasında Yargı Alanında İşbirliği Programı kapsamında yapılan İdari Yargıda İstinaf Semineri’nde Danıştay Yedinci Daire Üyesi Sayın Fahrinüsa Tunca’nın “İdari Yargının sorunları ve İdari Yarıda İstinaf” başlıklı sunumundan ötürü sorulan bir soruya verdiği şu cevap yukarıda ifade edilen durumu birinci elden özetlemesi

olarak elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle temyiz/itiraz komisyonlarından aktarılan tecrübe, vergi mahkemelerinin kendi tecrübe alanını (esas ve usul boyutlarıyla) oluşturmaya ve yine bu kapsamda bir yargı dili ve yaklaşımı geliştirmesine belli bir süre engel olmuştur. Dolayısıyla geçmiş tecrübe zemini, sıfırdan inşa edildiğinde nasıl olacağını kestiremeyeceğimiz muhtemel bir vergi yargısı formunu baskılamıştır.

Buna mukabil vergi yargısı, zamanla üzerine inşa edildiği temyiz/itiraz komisyonu mirasının üstüne, hem usul hem de esas olarak ayrı bir birikim oluşturmaya başlamıştır. Buna idari yargı formasyonunda staj yapan hâkimlerin meslekte kıdem kazanması da eklenince, vergi yargılamasında sessizce bir dönüşüm daha gerçekleşmeye başlamıştır. Bu süreçte, deyim yerindeyse, vergi yargısı geçmiş kurumsal mirası ile bir hesaplaşma süreci yaşamakta ve kendini yeniden tanımlamaktadır. Öyle ki artık vergi yargısında görülen dava tipolojileri çeşitlenmiş, görev alanı genişlemiş ve yargı teşkilatı çok daha kompleks bir yapıya bürünmüştür. Dolayısıyla bu dönemde yalnızca temyiz/itiraz komisyonlarının münhasır yetki ve görev alanında kalan tarhiyatlara dava açılmamakta; idari davaya konu edilebilecek vergilendirmeye ilişkin tüm işlemler idari işlem kuramı ekseninde dava konusu edilmekte ve vergi yargısı tarafından incelenmektedir.⁴ Yine mahkeme kararlarında kullanılan üslup da yavaş yavaş idari yargı formuna evrilmeye başlamıştır. Ayrıca vergi yargısı, geçmişten gelen bakış açısını terk ederek, yani matrah tespit etme saikiyle hareket etmekten vazgeçip hukuka uygunluk denetimini esas alan bir bakış açısıyla yargılama yapmaya başlamıştır. Böylece Türk Vergi Yargısı, kuruluşunda yerleştirildiği temyiz/itiraz komisyonlarının ekseninden ayrılmakta ve idari yargı rejiminin münhasır alanında kendi şahsi tecrübesini yaratmaktadır.

Vergi yargısında yaşanan bu kurumsal ve zihinsel dönüşüm; 2014 yılında 6545 sayılı Kanunla Bölge İdare Mahkemelerinin (BİM) istinaf mahkemelerine

bakımından dikkat çekicidir. Alıntındaki parantez içi ifadeler açıklayıcı olması bakımından tarafımızdan kullanılmıştır. “(...) Yani 1982’de mahkemeler kurulduğu zaman, ben Danıştay tetkik hâkimiydim (tetkik hâkimi kavramı esasında 1982 yılından sonra kullanılmıştır; o 1982 öncesi dönemde Danıştay tetkik hâkimlerine “Danıştay Yardımcısı” denirdi). Yani (Danıştay) ilk derece mahkemesi olarak görev yaparken göreve başladım. İlk ve son derece merci görevi yaptım. Onun heyetlerine girdim. 1982’de mahkemelerin kurulup bizim Danıştay’ımızın temyiz merci olması, gene durumu değiştirmede gene ilk derece mahkemesi gibi incelemeye devam etti yani, alışkanlıklardan kolay vazgeçilmiyor, onu söyledim yarın öbür gün istinaf incelemesi gelince de vazgeçilemeyecek diye duraksamalar var. (...)” Konuyla ilgili tartışmaların tümü için bkz. Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı ile İsveç Krallığı Ulusal Mahkeme Yönetimi (SNCA) Arasında Yargı Alanında İşbirliği Programı, İdari Yargıda İstinaf Semineri, T.C. Adalet Bakanlığı Yayınları, Mayıs 2009, Antalya, s. 65

⁴ Örneğin bir mükellefin mali idare tarafından KDV mükellefiyeti yönünden “özel esaslara alınması” işlemi doğrudan bir vergilendirme ve vergiye dayalı bir cezalandırma işlemi değildir. Ancak bu işlemlere karşı idari dava açılmakta ve vergi yargısı tarafından esastan incelenmektedir.

dönüştürülmesi ve vergi yargısının üç dereceli bir yapıya kavuşturulması ile yeni bir boyut kazanmıştır.

Yaşanan bu süreçler dikkate alınarak kalem alınan bu çalışmada, Türk Vergi Yargısının kendine has temel yapısal sorunlarına değinilerek, istinaf sisteminin sürece eklenmesiyle ortaya çıkan yeni sorun alanlarına işaret edilecektir.

I. VERGİ YARGISI TEŞKİLATI VE İŞLEVİ

1. VERGİ YARGISI TEŞKİLATI

“Vergi yargısı” tabiri, Türkiye’de, idarenin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tesis ettiği işlemlerin hukuka uygunluğunu denetleyen idari yargı kolu içindeki özel görevli mahkemeler ile Danıştay’dan müteşekkil yapıyı ifade etmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi yargısı şahsına münhasır birçok uygulamaya sahip olsa da bağımsız bir yargı kolu değildir. 1982 idari yargı reformu ile birlikte idare, vergi ve bölge idare mahkemelerinin kurulmasıyla oluşturulmuştur. Vergi yargısının taşra teşkilatı ya da ilk derece mahkemeleri temyiz/itiraz komisyonlarının vergi mahkemelerine dönüştürülmesiyle şekillenmiştir. Ayrıca kuruluştaki, vergi mahkemeleri kararlarına karşı ikili bir kanun yolu düzenlenmişti. Buna göre vergi mahkemelerinin bazı kararları itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerince (BİM) incelenirken; bazı kararları temyiz yoluyla Danıştay tarafından denetlenmekteydi. Ancak bu yapı 2014 yılında 6545 sayılı Kanunla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda (İYUK) yapılan değişikliklerle yeniden dizayn edildi. Bu değişikliklerde yargı kurumlarının isimleri korunmuş; ancak yargısal anlamda kullandıkları kimi yetkiler yeniden tanımlanmıştır.

Yeni yapıya göre vergi mahkemeleri yine ilk derece vergi yargısı mercilerdir. Ancak bunların verdiği kararların tümü temyiz incelemesine kapatılmıştır. Kararlarının bir kısmı da istinaf incelemesine kapatılmıştır. Yeni durumda, Bölge İdare Mahkemeleri (BİM), sistemin ana ağırlık merkezini oluşturmaktadır. Böylece vergi mahkemelerinin istinaf yolu kapatılmamış tüm kararlarına karşı yapılacak yeniden inceleme talepleri BİM’lerce yerine getirilmektedir. Danıştay ise istinaf üzerine BİM’ler tarafından verilen temyiz yolu açık olan kararlara karşı yapılacak temyiz incelemelerini yapmakta ve aynı zamanda ilk derece mahkemesi olarak gördüğü davaları çözümlenmeye devam etmektedir.

1.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, 06.01.1982 tarihinde kabul edilip 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanıp yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 1. maddesi ile kurulmuşlardır.⁵ Anılan Kanun

⁵ 2576 sayılı Kanunun 1. maddesi şöyledir: “Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir”

esasinda Türk İdari Yargısının yerel teşkilatının kurulmasına ilişkin genel bir kanundur. Bu anlamda bir reform kanunudur. Bu Kanunla yalnızca vergi mahkemeleri değil aynı zamanda idare mahkemeleri ve bu mahkemelerin üzerinde bir itiraz merci olarak BİM'ler kurulmuştur.

Vergi mahkemelerinin görevleri aynı Kanunun 6. maddesinde şu şekilde belirlenmiştir. Buna göre:

“Vergi mahkemeleri:

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

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

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler.”

Ayrıca 2576 sayılı Kanunun söz konusu hükmü ile aynı Kanunun “Tek Hâkimle Çözülünecek Davalar” başlıklı 7. maddesinde⁶ yer alan hüküm nedeniyle vergi mahkemeleri iki şekilde yargısal kamu gücü kullanmakta ve buna göre karar vermektedirler. İlkinde ve sistemin özünü yansıtan halde heyet halinde karar verilmektedir. İkinci durumdaysa yasal sınırı Kanunda gösterilen ve her yılbaşında güncellenen miktarın altında kalan uyuşmazlıklara mahkemenin üyelerinden biri tarafından tek hâkim olarak karar verilmektedir. Bu yönleriyle vergi mahkemeleri toplu mahkeme olmalarına karşın, tekli bir mahkeme görünümüne de sahiptirler.

1.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) de 2576 sayılı Kanunun 1. maddesi ile kurulmuşlardır. Heyet halinde karar veren toplu mahkemelerdir.

BİM'ler, ilk kurulduklarında idare ve vergi mahkemelerinin tek hâkim kararlarının itiraz merci olarak düzenlenmişti. BİM'lerin itiraz üzerine verilen kararları, yine kendisine yapılan karar düzeltme yolu dışında başka bir kanun yoluna konu edilmeleri mümkün değildi. Ayrıca itiraz incelemesinde

⁶ 2576 sayılı Kanunun 7. maddesi: “1. (Değişik fıkra: 08/06/2000 - 4577/3. md.) Uyuşmazlık miktarı (Değişik ibare: 02/07/2012-6352 S.K./50.md.) yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan; a) Konusu belli parayı içeren idari işlemlere karşı açılan iptal davaları, b) Tam yargı davaları, İdare mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir. 2. (Değişik fıkra: 08/06/2000 - 4577/3. md.) 6 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri (Değişik ibare: 02/07/2012-6352 S.K./50. md.) yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir. 3. Bu tür davaların hâkimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir.”

BİM'in sahip olduğu itiraz incelemesi yetkisi, Danıştay'ın temyiz incelemesi yetkisi gibi sınırlı değildi. BİM'ler itiraz incelemesinde, tıpkı istinaf incelemesi gibi somut olayı da incelemekteydi. Dolayısıyla BİM'lerin istinaf sürecine evirilmeleri çok zor olmamıştır Nitekim 18.6.2014 tarihinde 6545 sayılı Kanunla BİM'ler itiraz merci olmaktan çıkarılarak birer istinaf mercine dönüştürülmüştür.

2014 yılında yapılan ve Türkiye'de idari yargı anlamında ikinci bir reform niteliğindeki yasal değişikliklerle BİM'ler, idari yargılama sisteminin ana omurgasını oluşturmaya başlamışlardır. Öyle ki

Birçok uyuşmazlık BİM kararıyla kesin olarak karara bağlanmaktadır.

Danıştay'ın temyizen incelediği kararlar yalnızca BİM kararlarıdır.

Bu doğrultuda Danıştay kararına karşı direnme kararı verebilme imkânı yalnızca BİM'lere tanınmıştır.

Önceki düzende birçok davanın çözümünde, direnme veya bozmaya uyma yönünde Danıştay ile kurulacak ilişkide vergi mahkemeleri daha etkin bir pozisyondaydı. BİM'ler ise tek hâkim kararlarına karşı itiraz incelemesi yapmakta ve kendi yetki çevresindeki bazı usuli konularda ve her halükârda şimdiki durumundan daha dar bir alanda yargısal yetki kullanmaktaydı.

Öte yandan BİM'ler, istinaf mahkemelerine dönüştürülürken geçmiş itiraz uygulamaları tümüyle terk edilmemiştir. Zira BİM'lerin bazı uyuşmazlıklarda verdikleri kararlar kesin olup; temyiz incelemesine kapatılmıştır. Bu da BİM'leri mevcut haliyle klasik istinaf merci olma konumundan uzaklaştırmaktadır.

Mevcut duruma göre BİM'ler Türkiye genelinde Ankara, İstanbul, İzmir, Samsun, Konya, Erzurum ve Gaziantep olmak üzere yedi ilde fiilen çalışmaktadırlar. İstinaf yetkisine haiz Bursa BİM kurulmuş olmasına karşın henüz Hâkimler ve Savcılar Kurulu (HSK) tarafından gerekli atamalar yapılarak faaliyete geçirilmemiştir. BİM'lerde, yetkili oldukları coğrafi ve demografik yapı göz önünden bulundurulmak suretiyle yeteri kadar vergi dava dairesi kurulmuştur.⁷ İhtiyaç halinde gerekli yasal süreçler işletildikten sonra yeni dava dairelerinin kurulması mümkündür.

⁷ Bu tür istatistikî bilgiler ve detaylı açıklamalar için bkz. <http://www.hsk.gov.tr/Adli-Idari-Yargi-Listesi.aspx> (20.04.2018)

1.3. Danıştay

1868 yılında Şurayı Devlet adıyla kurulan Danıştay⁸, Kurtuluş Savaşı yıllarında 4 Kasım 1922 tarihinde, İstanbul'daki bütün merkez kurum ve kuruluşların Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Hükümeti iradesine geçtiği sırada faaliyeti sona ermiş; 669 sayılı Kanunla 6 Temmuz 1927'de yeniden çalışmaya başlamıştır. Ancak Danıştay yargısal fonksiyonlar açısından daha da güçlendirilip yeni yetkilerle donatılarak tipik bir temyiz merci olarak yeniden düzenlenmesi, yukarıda ifade edilen 1982 yılındaki idari yargı reformu ile olmuştur.⁹

Öte yandan 2014 yılında gerçekleştirilen ikinci idari yargı reformuyla Danıştayın yerel mahkemelerin verdiği kararların temyiz merci olması görevinden kaynaklı aşırı iş baskısından kurtarılarak daha çok bir içtihat mahkemesi olarak çalışmasına olanak sağlamak amaçlanmıştır. Böylece 6545 sayılı Kanunla Danıştay, yalnızca BİM'lerin istinaf incelemesi üzerine verdikleri kararların Kanunda belirtilenlerine ve ivedi yargılama usulüne¹⁰ tabi idari uyuşmazlıklarda verilen idare mahkemesi kararlarına karşı temyiz incelemesi yapmaktadır. Ayrıca Danıştay genel düzenleyici işlemlere karşı açılan davalar ile kanunda belirtilen bazı davaları ilk derece mahkemesi sıfatıyla çözmekle görevlidir.

⁸ 1982 Anayasasının "C. Danıştay" başlıklı 155 maddesinin konuyla ilgili maddesinin birinci ve ikinci fıkrası şöyledir:

"Danıştay, idari mahkemelerde verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

Danıştay, davaları görmek, Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek, idari uyuşmazlıkları çözmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir."

⁹ Danıştay'ın tarihçesi hakkında detaylı açıklamalar için bkz. <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-12-danistay-tarihcesi.html> (24.4.2018)

¹⁰ Her ne kadar vergi uyuşmazlıklarının bu usule tabi olması yasal olarak söz konusu değilse de sistemin bilinmesinde fayda vardır. Şöyle ki kanunkoyucu bazı idari uyuşmazlıkların sürüncemede kalmadan bir an evvel çözülmesinde hukuki yarar görmektedir. Bu da idari fonksiyonun etkin ve etkili olması için geçerli bir yaklaşımdır. Bu nedenle 2577 sayılı Kanuna 6545 sayılı Kanunla eklenen 20/A maddesi ile burada yazılan uyuşmazlıkları için özel dava açma süresi ile tekemmül ve temyiz süreçleri öngörülmüştür. Benzer durum anılan yasa değişikliğinden üç ay sonra 6552 sayılı Kanunla "Merkezi ve Ortak Sınavlara İlişkin Yargılama Usulü" başlıklı 20/B maddesiyle merkezi ve ortak sınavlara idari uyuşmazlıklar için de getirilmiştir. Bu usulde de genel idari yargılama usulünden farklı süre ve süreçler öngörülmüştür. İdari Yargılama Usulünün özel ve istisnai alanını oluşturan bu usullerde istinaf süreci bulunmamaktadır. Bu kararlara karşı özel sürelerde doğrudan temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulmakta; Danıştay da yalnızca temyiz incelemesi ile sınırlı olmayıp somut olay denetimi (esas) de yapmak suretiyle kesin olarak karar vermektedir.

2. VERGİ YARGISININ İŞLEVİ

Teşkilat yapısı yukarıda kısaca ifade edilmeye çalışılan vergi yargısı, Türkiye’de devletin vergilendirmeye ilişkin kullandığı kamu kudretinin tezahürü olan iş ve işlemler ile eylemlerin hukuka uygunluk denetimini yapmaktadır.

Konuya verginin her şekilde kişilerin mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olduğu dikkate alınarak bakıldığında, vergi yargısının gördüğü işlevin önemi daha iyi anlaşılacaktır. Zira vergi, egemen bir devletin hükümlerlik göstergelerinden biri olmasının yanı sıra kamu harcamalarının en önemli finansal araçlarından biridir. Bu yönüyle devletin hakkıdır. Mülkiyet hakkı ise negatif statü haklardan biridir ve hem anayasal (yerine göre yasal) hem de uluslararası hukuk metinlerinde, devletin kullandığı kamu gücü de dâhil olmak üzere yasal dayanağı olmayan ölçüsüz her hangi müdahaleye karşı korunma altına alınmıştır. Hatta bu hakkın korunması bağlamında devlete bir takım pozitif yükümlülükler de yüklenmiştir. Kişilerin mülk edinmesi ve bunlardan barışçıl yararlanması devlet güvencesine bırakılmıştır.

Özetlemek gerekirse vergi, kişilerin mülkiyet hakları üzerine inşa edilen istisnai bir devlet hakkıdır. Bu hakkın ölçü ve sınırları yasalarla belirlenmiştir. Vergi yargısı da bu ölçü ve sınırların tespitini yapmaktadır. Şayet bir vergilendirme, kişinin mülkiyet hakkının teşekkül ettiği alanda, yasalarla kendine ayrılan sınırların dışına çıkmış ise ortada bir ihlal var demektir ve vergi yargısının işlevi bu ihlali ortadan kaldırmaktır. Dolayısıyla vergi yargısı doğası gereği mülkiyet hakkına müdahale edilmek suretiyle ortaya çıkan verginin, yasal ve ölçülü olup olmadığına yargısal anlamda karar veren yegâne mercidir.¹¹ Diğer bir ifadeyle kişilerin mülkiyet hakkı ile devletin vergi alma hakkı arasındaki ince hassas dengeyi gözetmekle görevlidir.

II. VERGİ YARGISININ YAPISAL SORUNLARI

Türkiye’de yargının çözüme kavuşturulması gereken sorunları ve ihtiyaçları hep olagelmıştır. Ancak çalışmamız yalnızca vergi yargısının yargılama pratiğine odaklandığından, bu başlık altında yalnızca vergi yargısının, konumuz kapsamında olan sorunlarına değinilecektir. Dolayısıyla bazı alt yapı sorunları, iş yükü, insan kaynağı vb. gibi hususlar çalışmanın kapsamı dâhiline alınmamıştır.

¹¹ Anayasa ve AİHS kapsamında kalan tüm haklar gibi mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğine bireysel başvuru sisteminin kabul edildiği ülkemizde, Anayasa Mahkemesi karar vermektedir. Yukarıda ifade edilmek istenen bir müdahalenin AYM ve AİHM önüne taşınmadan önce birinci dereceden giderilmesinde vergi mahkemelerinin yargısal anlamda aktif görevli olmamalarıdır.

1. KABINA SIĞMAYAN YARGILAMA

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden kaynaklı idari uyuşmazlıkların çözümünde görevli vergi yargısı, bazen mali yargı kavramıyla da ifade edilmektedir. Mali yargı terimi, vergi yargısına nazaran daha geniş kapsamlıdır. Klasik bakış açısına göre devletin ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemleri içermektedir. Vergi yargısı ise kamu gelirlerinden yalnızca vergilere ilişkin uyuşmazlıkları çözümlenmektedir.¹² Oysaki gelinen aşamada, vergi yargısı kişilerin hukukunda sonuç doğuran ve devletin gelir elde etme saikiyle yaptığı tüm işlem ve eylemler ile gümrük işlemlerinden kaynaklı idari uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmaktadır. Dolayısıyla vergi mahkemelerinin sunduğu hukuksal korunma, geçmişte yalnızca temyiz ve itiraz komisyonlarının baktığı uyuşmazlık türlerinin çok ötesine geçmiştir. İdari yargı dava formunda açılan ve 2576 sayılı Kanunun yukarıda ifade edilen 6. madde kapsamında kalan tüm idari işlem ve eylemlerden kaynaklı uyuşmazlıkların çözümü artık vergi yargısının görevi kapsamındadır. Dolayısıyla değişen ve gelişen ülkemiz ve dünya koşullarında, vergi ile bağlantılı olmayan birçok uyuşmazlığı karara bağlayan derece mahkemelerinin adının vergi mahkemesi olması, anılan mahkemelerin işlevlerini ifade etmekten uzak ve daraltıcıdır. Bu tespite, teknik anlamda vergi olmayan gümrük mevzuatından kaynaklı birçok uyuşmazlığın da vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulduğu eklendiğinde, vergi mahkemelerinin adının genişleyen perspektiflerine göre yeniden konulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Bu kapsamda vergi mahkemesi yerine 'mali mahkemeler' ya da 'finans mahkemeleri' tabirleri birer öneri olarak sunulabilir. Öte yandan bu isim değişikliği köklü bir reformla hayata geçirilmelidir. Geniş çaplı bir revizyonla idari mahkemeler ve görev alanları yeniden düzenlenmelidir. Özellikle de mali niteliğe haiz idari uyuşmazlıkların çözümü yeni mali (ya da finans) mahkemelerinin görevine bırakılmalıdır. Örneğin idare mahkemelerince çözüme kavuşturulan ecrimisil uyuşmazlıkları, belediye mevzuatından kaynaklı bir kısım kamu gelirleri ve fonlara ilişkin uyuşmazlıklar gibi mali konuların tamamı, mali (ya da finans) mahkemelerinin görev alanına dâhil edilmelidir. Tabi burada harcamaların denetlendiği yargısal makam olan Sayıştay'ın görev alanına giren konular kast edilememektedir. Mali hukukun gelir kısmını merkeze alan bakış açısıyla oluşturulan mali konulardaki uzman mahkemelerin verdiği yargısal hizmetin kalitesi ve etkinliği elbette ki mevcut dağınık duruma göre artırılmış olacaktır.

Öte yandan kurulacak mali ya da finans mahkemelerinin idari yargı dava formundan ayrık yönlere daha da belirginleştirilerek yeni bir yargılama usulü

¹² Bu yönde tespitler için bkz. KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s. 184

ile donatılmaları gerekir. Bu kapsamda mevcut duruma göre idari yargı dava tipolojisine sığmayan ya da bu yargılama içinde özellik arz eden durumlar, kanunla düzenlenmeli ve bunlara ilişkin gerekli yargısal müesseseler oluşturulmalıdır. Bu doğrultuda uygulamada sıkça karşılaşılan bazı örnekler konunun somutlaştırılması bakımından yararlı olacaktır. Ancak aşağıda örneklendirilen hususlar, idari yargı formunun dışında ayrı bir vergi yargısı kurgulandığında düşünülmelidir.

Vergi yargısının sıkça verdiği tekrar eden kararlara ilişkin uyumsuzlukların tekemmül sürecine mahkeme karar verebilmelidir. İlk anda ya da tek savunma ile karar verilebilecek uyumsuzluklarda tekemmül süreci gereksiz beklenmemelidir. Mahkemeler inisiyatif alarak bazı uyumsuzlukları tek savunma ile tekemmül etmiş kabul edebilme imkânına kavuşturulmalıdır.

İncelemeye dayalı vergi uyumsuzluklarında yargılama duruşmalı yapılmalı vergi inceleme elemanı veya idarenin o konuyla ilgili görevlendireceği bir kişi duruşmada hazır bulunmalı; bu davalarda Mahkeme gerekirse taraflara uzlaşma teklif edebilme imkânına kavuşturulmalıdır.

Oluşturulacak mali mahkemelerin görev alanı, adli yargının görevi içinden kalan Vergi Usul Kanununun (VUK) 359. maddesinden kaynaklı ceza davalarını içerecek şekilde kaleme alınmalıdır.

2. HARÇLANDIRMA SORUNU

Vergi yargısı harçları, hukukumuzda nevi şahsına münhasır alanlardan biridir. Zira harçları düzenleyen 492 sayılı Harçlar Kanununun (1) sayılı tarifesi yargı harçlarını düzenlemişken; (3) sayılı tarifede vergi yargısı harçları ayrıca düzenlemiştir. Bu durum, 492 sayılı Kanunda 1982 yılında gerçekleştirilen idari yargı reformundan sonra vergi itiraz/temyiz komisyonları yerine kurulan vergi mahkemelerinden ötürü mevcut harç düzeninin, yeni idari rejime uyumlaştırılması çabalarının bir sonucu olarak 2588 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden sonra oluşmuştur. Bu değişiklik 2588 sayılı Kanunun 16. maddesi ile (3) sayılı tarifenin yeniden düzenlenmesi şeklinde değil, başlık ve içerikte yer alan bazı kavramların yeniden adlandırılması şeklinde olmuştur. Söz konusu yasal değişiklikte birlikte, vergi itiraz harçları olduğu şekliyle vergi yargısı harçlarına dönüştürülmüş ve bu tarifeye bir de “suret harçları” eklenmiştir. Diğer bir ifadeyle vergi itiraz harçları olan *başvurma harcı*, *nispi harç* ve *maktu harca bir de suret harçları* eklenmiş ve tarife dört ana başlık altında düzenlenmiştir. Tarifenin içeriğinde de bu harçların hangi makama yapılacak başvuru ve bu makamların hangi işlemlerinde ne miktar ve nispette alınacağı oluşturulan vergi yargısına uygun olarak yeniden adlandırılmıştır.

Bu doğrultuda 492 sayılı Harçlar Kanununun vergi yargısının düzenlendiği üçüncü kısım birinci bölümünde yer alan 2588 sayılı Kanunun 5. maddesi ile değişik “mükellef” başlıklı 53. maddesinde, vergi yargısı harçlarının, harca

mevzu olan işlemlerden dolayı Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'a başvuranlar tarafından ödeneceği ifade edilmiştir. Harca mevzu işlemler ise aynı Kanunun yukarıda da ifade edilen 52. maddesinde, "*Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarifede yazılı olanlar...*" olarak düzenlenmiştir.

Konunun usule ilişkin serencamı bu olmakla birlikte vergi yargısında hangi tarifenin uygulanacağı esas açısından da belirsizdir. Şöyle ki mevzuatımızda (492 sayılı Kanun) bir uyumsuzluğun (3) sayılı tarifeye göre harçlandırılmasını öngören en önemli ifade "*Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümler ile Bunlara Bağlı Zam ve Cezalara İlişkin Uyuşmazlıklar*" tamlamasıdır. Bu tamlama (ya da ifade) aynı anlamsal çerçevede, hem (3) sayılı tarifenin giriş kısmında hem 492 sayılı Kanunun 52. maddesinde hem de idari yargı mercilerinin harçlarını genel olarak belirleyen 5. maddesinin 2. fıkrasında yer almaktadır. Söz konusu bu düzenlemelerin tümü, daha önce var olan vergi temyiz/itiraz komisyonlarına yapılacak başvuru sürecinde alınması gereken harçlarla ilgili düzenlemelerle benzer ifadeleri içermektedir.

Ancak vergi temyiz/itiraz komisyonlarının görevleri sadece vergilendirmeye ilişkin itirazları kapsamaktayken yerine kurulan vergi yargısı, sadece vergilendirmeye ilişkin işlemleri değil, 2576 sayılı Kanununun 6. maddesinin delâletiyle vergisel anlamda sonuç doğuran tüm işlemlere karşı başvurulabilecek daha geniş bir görev alanına sahip olmuştur. Ayrıca vergisel işlem ve/veya eylemden kaynaklı tam yargı davaları da yine vergi yargısı tarafından çözüme kavuşturulmaktadır.

Dolayısıyla vergi yargılamasının idari yargı düzeninde sistematize edilmesinden ötürü idare hukuku bağlamında tesis edilmiş kesin ve yürütülmesi gereken birçok işlem artık doğrudan vergilendirme (tarhiyat) sonucunu doğurmasa dahi idari yargılama usulü ilkelerine göre vergi mahkemelerinde dava konusu edilebilmektedir.

Bu nedenden dolayı ki vergi yargısı, kurumsal miras olarak oturtulduğu vergi temyiz/itiraz komisyonlarının dar hukuki zemininin çok ötesinde hukuka uygunluk denetimi yapan ve bu haliyle daha geniş bir hukuksal korunma alanı sunan idari mahkemeler düzenidir. Ancak yerini aldığı temyiz/itiraz komisyonlarından çok daha geniş bir hukuki koruma sunan ve inşa edildiği hukuki zeminde daha kompleks, daha bağımsız ve daha boyutlu olan vergi yargısı işlemlerinin harç noktasında karşılığını tek başına (3) sayılı tarifede bulmak mümkün değildir.

Öte yanda hem vergi hem de idare mahkemelerinin kararlarına yapılan istinaf başvurularını inceleyen BİM'ler ile BİM kararlarının temyiz merci olan Danıştay da idare mahkemelerinin görevine giren uyumsuzlıklardan kaynaklı yargısal işlemler için (1) sayılı tarifeyi; vergi uyumsuzlıklarına ilişkin iş ve

işlemleri için (3) sayılı tarifeyi uygulamaktadır. Böylece aynı yargı kolunda ve hatta aynı yargı mercileri (BİM ve Danıştay) tarafından iki ayrı harçlandırma sistemi uygulanmaktadır.

Tabii ki burada Kanunkoyucunun tercihinin bu olduğu, bir izah olarak düşünülebilir. Lakin uygulamada bu ikilikten kaynaklı hatalı işlemler yapılmaktadır. Örneğin vergi mahkemeleri tarafından (3) sayılı tarifede yer almamasına karşın (1) sayılı tarifenin “Diğer yargı harçları (Müşterek kısım)” başlıklı ‘D’ bölümün ‘c’ bendine göre “vekâlet harcı” adı altında “vekâlet suret harcı” tahsil edilmektedir. Bu örneği uygulamada düşülen bir hata olarak nitelendirmek ve düzeltilmesini uygulayıcılara bırakmak mümkündür. Ancak asıl sorun vergi yargısında görülen davaların mahiyetlerinin gün geçtikçe farklılaşması ve mevcut (3) sayılı tarifede bu davaların karşılığının bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

Bu doğrultuda 492 sayılı Harçlar Kanununun “mevzuu” başlıklı 52. maddesini de analize dâhil ettiğimizde, sorun derinlik kazanmaktadır. Zira anılan madde, “*Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarifede yazılı olanlar, vergi yargısı harçlarına tabidir*” ifadesi yer almaktadır. Kanunun açık lafzından (3) sayılı tarifede yazılı olan işlemler vergi yargısına tabi olup, anılan tarifede yazılı olmayan diğer işlemler (1) sayılı tarifeye göre harçlandırılmalıdır. Ancak uygulamada bu ayırım gözetilmeden vergi yargısının görevine giren tüm vergi uyuşmazlıkları için (3) sayılı tarife uygulanmaktadır. Yapılacak yasal düzenlemeyle yargılama faaliyetine ilişkin ikili harç tarifesinden vazgeçilmelidir.

3. HÜKÜM FIKRASINDA KULLANILAN İFADELER

Vergi mahkemelerinin, idari yapı içerisinde yer alan temyiz ve itiraz komisyonlarından gelen görevlilerden oluşturulması nedeniyle anılan komisyonlarda uygulanan sistemin ürettiği kurumsal dil vergi mahkemelerine de aktarılmıştır. Bu üslup zamanla oturmuş ve vergi yargısının genel kabul görmüş yanığı olarak kökleşmiştir.

Somutlaştırmak gerekirse; vergi mahkemeleri idari yapıdan bağımsız ve hiçbir hiyerarşi içinde bulunmamalarına karşın; kararlarında, hâlen, idari hiyerarşi içinde üst mercilerin kullandığı bir üslup kullanabilmektedir. Örneğin tarh işleminin iptaline karar verildiği durumlarda hâlen “*davanın kabulüne tarhiyatın terkinine*” ya da “*kaldırılmasına*” gibi ifadeler kullanılmaktadır. Yine davanın reddedildiği durumlarda, “*davanın reddine, tarhiyatın tasdikine*” ya da kısmen ret halinde “*tadilen tasdikine*” gibi ifadeler kullanılmaktadır. Bu ifadeler, tamamen hiyerarşik anlamda üst idari mercinin, alt mercilerin işlemlerini denetlerken kullandığı üslubun ürünüdürler. Oysaki hukuka uygunluk denetimi yapan ve sonunda hukuka aykırı gördüğü işlemleri iptal eden ya da kısmen iptal eden vergi yargısı mercilerinin, bu kavramlar yerine

idari yargı formuna daha uygun “iptal, ret, kısmen iptal kısmen ret” veya tam yargı niteliğinde olan davalar için “kabul, ret, kısmen kabul kısmen ret” gibi kavramları kullanmaları gerekmektedir.¹³

4. İDARİ YARGILAMA FORMUNUN DIŞINA TAŞAN YARGILAMA PRATİKLERİ

Vergi yargısının da içinde yer aldığı idari yargılama hukukunda, idari dava türleri iki ana kategoride şekillendirilmiştir.¹⁴ Bunlar iptal ve tam yargı davalarıdır. Nitekim idari dava türlerini ve idari yargı yetkisini düzenleyen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesi şu şekildedir: “*idari dava türleri şunlardır:*

a) *İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,*

b) *İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davalar,*

c) *Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.”*

Görüldüğü üzere idari davalar, esasında iptal ve tam yargı davalıdır. Bunların haricinde maddenin c bendinde idari sözleşmelerden doğan davalardan bahsedilmekle birlikte; bu davalar da yine bu iki dava türünün kapsamında kalmaktadırlar.¹⁵

Ancak vergi mahkemeleri tarafından çözüme kavuşturulan bir kısım uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulma pratikleri, yukarıda ifade edilen genel idari dava formlarına uymamaktadır.¹⁶ Örneğin defter belge ibraz etmemeden kaynaklı KDV indirimlerinin reddine dayalı yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda, hukuka uygunluk denetiminin sınırları aşılarak, yargılama verginin tespitine dönüşmektedir. Nitekim Mahkemeler yıllardan beri oturmuş (ki yavaş

¹³ Burada verilen karar türlerinin usul hükümlerine göre çok sayıda varyasyonu olabilir.

¹⁴ Detaylı açıklamalar için bkz. CANDAN Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, ss. 55-241

¹⁵ Konuyla ilgili bkz. KARAVELİOĞLU Celal, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, ss. 68-449.; YENİCE Kazım, ESİN Yüksel; İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, 1983, ss. 10-126.

¹⁶ Doktrinde vergi davalarının esasında idari dava türlerinden hangi kategoriye ilişkin olduğu hususunda tartışmalar bulunmaktadır. Vergi davalarının niteliğine ilişkin görüşler ve tartışmalar için bkz. SARIASLAN Osman, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 7-81; ARMAĞAN Ramazan, “Yönetmelikte Vergi Davalarının Niteliği: Tam Yargı – İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, ss. 127-145; AĞAR Serkan, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, <http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm> (24.4.2018)

yavaş değişmeye başlamış olduğunu da ifade etmek gerek) içtihattan ötürü, anılan davalarda defter belge ibraz yükümlülüğünün ve bunun muafiyetine ilişkin yasal alanın denetlenmesi ile sınırlı bir inceleme yapmak yerine, defter ve belgeleri kendileri isteyip idarenin yapması gereken vergi incelemesini kendileri yapmakta ya da yaptırmaktadır. Bu da uygulamada defter ve belgelerin ya idareye ya da bağımsız bir bilirkişiye gönderilmesi suretiyle yapılmaktadır. Böylece yargı merci (varsa) matrah farkını kendisi belirlemekte ve bu sonuca göre hüküm tesis etmektedir.¹⁷ Üstelik gelen raporda, şayet davacının alışlarında hakkında olumsuz rapor bulunan mükellefler bulunduğu ifade edilmiş ise bu kez söz konusu ticari ilişkinin denetimi yapılmakta; idarenin ilk işlemde gösterdiği tarh sebebi (işlemin sebep unsuru) olan defter belge ibraz etmeme nedeninden sapılarak, ilk nedenden bağımsız ve mahkeme eliyle yürütülen bir vergi incelemesine dayalı vergilendirme yapılmaktadır.¹⁸ Bu uygulamayla fiili olarak idari yargının iptal davalarında sahip olduğu “işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlı” yetkisinin dışına çıkılmaktadır.¹⁹ Böylece, bu davalarda yapılan yargılama, idari yargılamadan çok adli yargı hukuk mahkemelerinin somut olay incelemesine dönüşmektedir.²⁰

¹⁷ İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 25/06/2012 tarih ve E:2011/466, K:2012/1779 sayılı kararı ile bu kararı onayan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 01.10.2015 gün ve E:2012/9602 K:2015/10163 sayılı kararı.

¹⁸ Örneğin İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 23.12.2011 tarih ve E:2010/1496, K:2011/4244 sayılı kararında, defter ve belgelerini ibraz etmeyen kişi hakkında yapılan üç kat cezalı KDV tarhiyatına karşı açılan dava için davacıdan defter ve belgeler istenmiş ve gelen evraklar idareye gönderilerek incelenmiştir. İncelemede alışların bazılarında olumsuzluk tespit edildiği ifade edildiğinden Mahkeme bu kez söz konusu alışların gerçekliğini incelemeye geçmiş ve davacının alış yaptığı mükellefleri incelemiştir. Sonuçta bir kısım alışlarından kaynaklı indirimlerini reddetmiş, bir kısmını da kabul ederek; davanın kısmen kabulüne kısmen reddine hüküm kurmuştur. Karara karşı yapılan temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi ise 31.12.2015 tarih ve E:2012/2157 K:2015/201132 sayılı kararı ile alışlarında yer alan mükelleflerden olan biri ile davacının ilişkisinin gerçek olduğu kabulüyle kararın redde ilişkin bir kısmını bozmuştur. Yani yargılama tamamen maddi olay denetimi ekseninde yapılmıştır.

¹⁹ Öte yandan yukarıda ifade edilen yargısal işlemlerin, adaletin öz itibarıyla tesisini sağlamak adına yapıldığı bir izah olarak söylenebilir. Lakin yargılamanın yasallığı ilkesinin bir gereği olarak, bu yetki yasal düzeyde belirlenmeli ve vergi mahkemelerinin yargılama pratikleri yeniden düzenlenmelidir. Öyle ki yargılama sürecinin daha etkin olması yasal bir tercih olarak ortaya konulduktan sonra, vergi yargısı matrahın taraflar arasında belirlenmesine varacak kadar idari yargı yetkisinin dışında yetki kullanma imkânına kavuşturulmalıdır. Ancak mevcut yasal düzenleme vergi yargısını yalnızca hukuka uygunluk denetimi ile sınırlandırmıştır. Bunun gerekleri ise tümüyle hayata geçirilmelidir.

²⁰ Benzer şekilde, mükellef hakkında yapılan bir vergi incelemesine dayalı olarak tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamaması halinde henüz ortada tarhiyat işlemi yokken yani ihbarname tebliğ edilemeden vergilere karşı açılan davalarda bazı mahkemelerce işin esasının incelenmektedir. Yani ortada kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemi bulunmazken ve 213 sayılı Kanunun 377. maddesine rağmen işin esasının incelenmesi söz konusu olabilmektedir.

Esasında bu durum da vergi yargısının devraldığı temyiz/itiraz komisyonlarının mirası ile doğrudan ilgilidir. Eski uygulamalar yeni dönemi de şekillendirmiştir. Dolayısıyla temyiz/itiraz komisyonlarının kurumsal mirası yeni kurulan vergi yargısı sisteminin inşa süreçlerini doğrudan etkilemiş ve bu sürecin ana belirleyicisi olmuştur.

III. VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI VE İSTİNAF REFORMU

1. VERGİ YARGILAMASINDA KANUN YOLLARI

1.1. Olağan Kanun yolları

1982’de 2577 sayılı Kanunla iki aşamalı olarak yapılandırılan idari yargı, 6545 Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 2577 sayılı İYUK’ta yapılan değişikliklerle getirilen istinaf müessesesiyle üç aşamalı (dereceli) bir yapıya kavuşmuştur. Buna göre:

- İlk aşamada ilk derece mahkemeleri olarak vergi ve idare mahkemeleri,
- İkinci aşamada istinaf mahkemeleri olarak Bölge İdare Mahkemeleri,
- Üçüncü aşamada ise temyiz mahkemesi olarak Danıştay bulunmaktadır.

6545 sayılı Kanun, Türk İdari Yargısında önemli bir kırılmaya vesile olmuştur. Bundan böyle idari yargıda kanun yolları birbirinden bağımsız ve tek aşamalı olmayıp birbirinin devamı niteliğinde ve üç aşamalı (dereceli) olarak düzenlenmiştir. Ancak Kanun her karar için istinaf yolu öngörmediği gibi her istinaf kararı için de temyiz incelemesi öngörmemiştir. Yalnızca Kanunda belirtilen kararlar için bu kanun yolları mümkündür.

Ayrıca istinaf müessesinin Türk İdari Yargı düzenine katılması ile birlikte itiraz ve karar düzeltme yolları kaldırılmıştır. Ancak 6545 sayılı Kanunun 27. maddesi ile 2577 sayılı Kanunla eklenen geçici 8. maddeyle, 6545 sayılı Kanunla kanun yoluna ilişkin getirilen düzenlemelerin istinaf yetkisine haiz yeni BİM’lerin yurt genelinde faaliyete başlayacağı tarihe kadar mevcut hükümlerin geçerli olacağına hükmedilmiştir. Nitekim gelinen aşamada istinaf yetkisine haiz BİM’ler kurulmuş ve faaliyete geçmişlerdir. Bununla beraber aynı hükümle eski sisteme göre verilen kararların, karar verildiği tarihte tabi olduğu kanun yolu incelemelerinin yapılıp tamamlanmasına kadar istinaf öncesi kanun yollarının varlığının devam ettireceği düzenlenmiştir.²¹ Bu nedenle

Şüphesiz bu uygulama, ilgilinin hakkında ihbarname tebliğinden sonra, ‘nasılsa dava açtım yeniden dava açmama gerek yok’ deyip hareketsiz kalması durumunda, muhtemel bir hak kaybının önüne geçmek adına yapılmaktadır. Ancak burada vurgulanması gereken nokta bu uygulamanın idari yargılama formuna uyumluluk göstermediğidir. Bu yönde karar için Danıştay Üçüncü Dairesinin 28.9.2017 gün ve E:2016/1025 K:2017/6359 sayılı kararı.

²¹ 6545 sayılı Kanunun 27. Maddesi ile 2577 sayılı İYUK’a eklenen geçici 8. madde, “İvedi yargılama usulü hariç olmak üzere bu Kanunla idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümler, 2576 sayılı Kanunun, bu Kanunla değişik 3 üncü maddesine göre kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurтта göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar

uygulamadaki varlığını belirli bir süre daha sürdürecektir olan itiraz ve karar düzeltme yollarından da bu başlık altında kısaca söz etmek gerekmektedir. Bu, aynı zamanda istinaf sisteminin sorunlu yanlarını ortaya koyma çabamızda, mukayese imkânı sunması bakımından, kolaylık sağlayacaktır.

1.1.1. İtiraz

6545 sayılı Kanunun 3, 4, 5, 6, 7, 8 ve 9. maddeleriyle istinafa dönüştürülmüş olmasına karşın itiraz yolu, idari yargının oluşumundan bu yana idari yargılama hukukunda varlık göstermiş kendine has bir kanun yoluydu.

İtiraz, idari yargılama hukukunda, idare ve vergi mahkemeleri tarafından İYUK'un 45. maddesinin 6545 sayılı Kanun 19. maddesi ile değişmeden önceki halinde sayılan hususlarda (heyetle olsa bile) ve tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bir kanun yolu olarak öngörülmüştü. Bununla beraber itiraza tabi olan kararlar ayrıca temyize konu edilememekteydi.²²

İtiraz başvurusu vergi mahkemesi kararının tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde yapılmaktaydı. İtiraz başvurusunun hukuki niteliği ile ilgili olarak ise itiraz yolunu temyiz yolu olduğunu savunanlar olduğu gibi istinafa da benzetenler bulunmaktaydı. İtiraz üzerine BİM, ilk derece mahkemesinin kararının maddi ve hukuki noktalardan ele alıp yeniden incelemesi ve hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın yeni olaylara ve delillere dayandırabilmesi bakımından istinafa benzemekle birlikte; verdiği kararları kesin olması, Danıştay nezdinde temyizi yasal olarak mümkün olmaması ve temyiz yolunun şekil ve usullerine tabi olması ise itiraz yolunu, istinaftan uzaklaştırıp bir tür temyiz yoluna yaklaştırmaktaydı.²³

İtiraz başvurusunun temyiz başvurusundan en temel farkı ise itiraz mercinin önüne gelen uyuşmazlıkta sadece ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın İYUK 49. maddesinde²⁴ düzenlenen inceleme konuları ile sınırlı

hakkında uygulanır. Bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanır"

²² 6545 sayılı Kanunun 103/b maddesi uyarınca ilga edilen İYUK'un 47. maddesi.

²³ SARIASLAN, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, s. 245.

²⁴ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesi:

"1. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.
b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

2. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması,

sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

bir yetki kullanmamasıdır. İtiraz yolunda BİM, temyiz yetkisinin yanında (ilk inceleme üzerine verilen kararların itiraz incelemeleri istisna olmak şartıyla) işin esası hakkında yerel mahkemenin kullandığı yargılama yetkisine de sahipti. Dolayısıyla BİM itiraz yolunda, istinaf incelemesine benzer bir yetki kullanmaktaydı.

1.1.2 İstinaf

İstinaf kanun yoluna aşağıda ayrıca değinileceğinden bu başlıkta şunları ifade etmekle yetinilecektir. İstinaf, ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması öngörmektedir. Öyle ki istinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırma maksadına yönelik bir kanunyoludur.²⁵ İstinaf uygulanmasında, ilk derece mahkemesi kararından sonra, karara karşı önce istinaf incelemesi talep edilecek, istinaf denetiminden sonra gerekli görülürse (ve temyiz yolu açıksa) temyize başvurulacaktır.

1.1.3. Temyiz

Genel anlamda temyiz, hüküm mahkemelerinden verilen kararların usul ve kanuna uygun olup olmadığının üst mahkeme tarafından incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur.²⁶ Temyiz kurumu da tıpkı itiraz gibi 6545 sayılı Kanunla büyük bir değişiklik yaşamıştır. Buna göre Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve bir içtihat mahkemesine dönüştürülmesi maksadına yönelik olarak (ivedi yargılama usulüne göre verilen kararların haricinde) yerel mahkemelerin kararı doğrudan temyiz edilememektedir.

Yeni düzende temyiz incelemesinin niceliksel alanı daraltılmıştır. Buna göre istinaf incelemesi sonucu BİM'ler tarafından verilen ve sadece kanunda temyiz yolu açık olan kararlar için temyiz yolu mümkün kılınmıştır. Buna göre değeri yüz bin Türk Lirasının altında kalan davalarda verilen kararlara karşı temyiz yolu kapatılmıştır.²⁷ Bu miktarı aşan davalarda ise kararı veren mahkemenin değil BİM kararına karşı temyiz yoluna başvurulmaktadır.

3. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

4. Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50 nci madde hükümleri kıyasen uygulanır.

5. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz."

²⁵ AVCI Mustafa, "İdari Yargıda İstinaf", **TBB Dergisi**, Y.2011, S.96, s. 180

²⁶ YENİCE/ESİN, s. 721

²⁷ 2577 sayılı İYUK'un ek 1. maddesinde yer alan "213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır." hükmü gereğince söz konusu rakamlar her yıl yeniden değerlendirme oranına göre değişmektedir. Ancak çalışmada anlatımda kolaylık sağlanması bakımından Kanunda ifade edilen rakamlar kullanılmıştır.

Temyiz başvuruları, 6545 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde tıpkı itiraz başvurularında olduğu gibi ilgili mercisine gönderilmek üzere kararı veren mahkemeye yapılmaktaydı. Ancak 6545 sayılı Kanunun 21. maddesi ile değişik 48. maddesine göre temyiz başvuruları, istinaf incelemesi üzerine kararı veren BİM'e ya da BİM' gönderilmek üzere yerel mahkemeye yapılmaktadır.

Temyiz incelemesinde, temyiz mercinin kararı veren mahkeme yerine geçerek hüküm tesis etmesi mümkün değildir. Temyiz merci sadece *"a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) Hukuka aykırı karar verilmesi, c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması,"* gibi üç husustan kararı inceler ve bu hususlardan birine aykırı gördüğü kararı bozar. İncelemesi ve yetkisi bununla sınırlıdır. Bu kuralın tek istisnası ivedi yargılama usulünde yapılan temyiz incelemesidir. Bu usulde Danıştay temyiz incelemesi sonucunda kararı bozarsa işin esası hakkında da karar vermektedir. Bu kararlar kesindir.

Ayrıca temyiz başvurusu temyize konu istinaf kararının ilgisine tebliğinden itibaren otuz gün içinde yapılmalıdır.²⁸

1.1.4. Karar Düzeltme

İdari yargı düzeninde olağan kanun yollarında bir diğeri de karar düzeltmeydi. Ancak karar düzeltme müessesesi, 6545 sayılı Kanunla idari yargı düzenine getirilen istinaf incelemesinin bir sonucu olarak 6545 sayılı Kanunun 103/b maddesiyle kaldırılmıştır.

Karar düzeltmeyle Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Dava Daireleri Kurullarının temyiz makamı olarak verdikleri kararlar ile BİM'lerin itiraz üzerine verdikleri kararların, bir defaya mahsus olmak üzere, kanunda gösterilen süre içinde ve yine kanunda belirtilen hususlarla sınırlı olarak, kararı veren merci tarafından yeniden gözden geçirilmesi amaçlanmaktaydı.

1.2. Olağanüstü Kanun Yolları

İdari yargılama hukuku ve onun içinde yer alan vergi yargılama hukukunda, kesinleşmiş nihai mahkeme kararlarına karşı İYUK'ta belirlenen süre ve koşullarda üst makam başvurmak mümkündür.²⁹ Bu başvuruların olağanüstü olarak ifade edilmesinin sebebi ilk derece mahkemesince verilen kararın temyiz ya da istinaf aşamasından geçmeden veya geçerek kesinleşmiş olmasından ötürüdür. Zira kesinleşmiş mahkeme kararı hukuk âleminde sonuçlar, hak ve yükümlülükler doğuran ilamlardır. Ancak hayatın olağan akışı içinde oluşabilecek bazı durumlarda kesinleşmiş mahkeme kararlarının dahi

²⁸ Ancak taraflardan birinin kararı süresinde temyiz etmesi üzerine, temyiz eden tarafın temyiz dilekçesi kendisine tebliğ edilmesi üzerine otuz günlük cevap verme süresi içerisinde sunacağı dilekçe ile kararı temyiz edebilme imkânı bulunmaktadır.

²⁹ YÜCE Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, ss. 246

yeniden incelenmesi gerekebilmektedir. İşte bu gibi durumlar düşünülerek idari yargılama hukukunda olağanüstü kanun yolu başvurularına yer verilmiştir. Bunlar: kanun yararına temyiz ve yargılanmanın yenilenmesidir.

1.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi

İdari yargılama hukukunda, yargılanmanın yenilenmesi Danıştay'ın bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin kesin hüküm halini alan kararlarına karşı İYUK'un 53. maddesinde belirtilen sebepler dolayısıyla yapılan olağanüstü bir kanun yoludur. Bir kararın yargılanmanın yenilenmesine konu edilebilmesi için o kararın ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen bir karar olması gerekmektedir. Yoksa Danıştay ve bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kanun yoluna ilişkin kararları yargılanmanın yenilenmesine konu edilememektedirler.³⁰

Yargılanmanın yenilenmesi talebi esas kararı veren mahkemeden istenebilmektedir. Yargılanmanın yenilenmesine ilişkin talebin haklı bulunması halinde kararı veren merci tarafından davaya yeniden bakılır. Bu durumda ya hükmün tamamı ya da bir kısmı değiştirilir. Artık o uyumsuzlukla ilgili geçerli olan karar yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen yeni karardır. Son olarak, yargılanmanın yenilenmesi talepleri, ilk dava başvurusu gibi mahkemelerin esasın kaydedilmekte ve taleplere ilişkin verilen ret ya da kabul kararları da davanın niteliğine göre kanun yoluna konu edilmekte ya da edilememektedir.

1.2.2. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz, Danıştay Başsavcısının ilk derece mahkemelerinin temyiz edilmemiş ve kesinleşmiş kararlarını doğrudan veya ilgili Bakanlığın göstereceği lüzum üzerine, Danıştay ilgili dairesinde temyiz etmesidir. Diğer bir anlatımla kanun yararına temyiz, yargılama sürecinde oluşturulan kanun yolu denetimi ile ilk derece mahkemelerinin kararlarının hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması suretiyle yargı kararlarında oluşan hukuka aykırılıkların giderilmesi ve kararın hukuk düzeninde yaratmış olduğu bozulmaların onarılmasıdır.

Kanun yararına temyiz, idari yargılama hukukunda 6545 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde "kanun yararına bozma" adını taşımaktaydı. 6545 sayılı Kanunla idari yargı düzenine istinaf kanun yolu getirilmiş olduğundan, *kanun yararına bozma* kavramı *kanun yararına temyiz* olarak değiştirilmiştir. Buradaki değişiklik sadece isimle sınırlı kalmamış, madde metninde yer alan Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak verdiği ve temyiz incelemenden geçen kararları kanun yararına temyiz kapsamından çıkarılmıştır.

Bu çerçevede 2577 sayılı Kanunun 6545 sayılı Kanunun 24. maddesi ile değişik 51/1. maddesine göre idare ve vergi mahkemeleri ile bölge

³⁰ TEKİN Cem, "Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: 28, Sayı: 204, Eylül 2005, s. 57

idare mahkemesinin kesin olarak verdiği kararları ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz edilebilmektedir. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulmaktadır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmamaktadır. Ancak kararın bozulması ile hukuka aykırı bir karar emsal olma niteliği ile birlikte hukuk âleminde kaldırılmış olmaktadır. Bu kararın hukuk âleminde kaldırıldığını duyurmak maksadıyla da bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete’de yayımlanır.

2. VERGİ YARGILAMASINDA İSTİNAF

İstinaf, Arapça bir kelime olup yeniden başlamak demektir.³¹ Hukuk dilindeki karşılığı ise ilk derece mahkemesi kararlarına karşı en üst dereceli mahkemeden önce ikinci derecede başvuru kanun yoludur.³² Dolayısıyla istinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek hukuka aykırılıklarının giderilmesini konu alan bir kanun yoludur. İstinaf kanun yoluyla daha önce verilmiş bir mahkeme kararı, üst bir mahkeme tarafından olay ve hukuki meseleler yönünden tekrar incelenebilmektedir.³³

6545 sayılı Kanununun 19. maddesi ile 2577 sayılı İYUK’un “itiraz” başlıklı 45. maddesi değiştirilerek “İstinaf” olarak düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu maddenin 6545 sayılı Kanun ve daha sonra görülen lüzum üzerine sistemde aksayan yönlerin düzeltilmesi amacıyla çıkarılan 7035 Sayılı Kanunundan sonra İYUK 45. maddesi şu şekli almıştır:

“1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. 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 başvurulamaz.

2. İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap

³¹ ÖZTÜRK Bahri, “İstinaf Yargılamayı Yavaşlatır mı?”, Fasikül, 2010, Yıl: 2, Sayı: 8, s. 14’dan aktaran KESKİN Züleyha, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, **TBB Dergisi**, Yıl:2016, Sayı: 126, s. 236

³² YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985, s. 354-355

³³ ÜSTÜN Gül, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine bir Değerlendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, s. 15

ve istekle bağılı kalınlmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.

3. Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

4. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

5. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

6. Bölge idare mahkemelerinin 46'ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır

7. İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

8. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.”

İstinaf kanun yolu tıpkı itiraz da olduğu gibi 30 günlük süreye tabi kılınmıştır. Konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davalarında verilen kararlar için istinaf yolu kapatılmıştır. Bu kararlar kesindir.

İstinaf incelemesinde BİM'ler, kararı hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunu reddetmekte; uygun bulmazsa istinaf başvurusunun kabulüne karar verip ilk derece mahkemesi kararını kaldırmaktadır. Bu takdirde işin esası hakkında kendisi yeniden karar vermektedir. İstinaf başvurusunun kabulüne karar verildikten sonra inceleme esnasında gerekli gördüğünde BİM, kararı veren mahkemeyi veya başka bir vergi veya idare mahkemesini bazı yargısal işlerin yapılması için naip/vekil tayin edebilmektedir. Bu takdirde ilgili mahkeme kendisinden istenen işleri ivedilikle ve öncelikle yapacak ve BİM'e bildirecektir. Bu yöntem, BİM'lere tanınan yeni bir yetkidir.

İstinaf yolunda da itiraz yolunda olduğu gibi ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan başvuru kabul edilirse veya davaya görevsiz veya yetkisiz

mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış ise; BİM, ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp, yeniden karar verilmek üzere dosyayı mahkemesine göndermektedir. İstinaf incelemesinde BİM hukuka uygun bulmadığı kararı bozmamakta “kaldırmaktadır”. Hukuka uygun bulunduğu halde maddi yanlışlıklara ilişkin düzeltmeler yapmışsa aynı kararı vermektedir. Diğer bir ifadeyle maddi yanlışlıkların düzeltilmesi halinde düzelterek onama kararı değil, aynı karar verilmektedir.

İstinaf, ilk derece mahkemesi ile temyiz merci arasında ara bir yoldur. Önce yerel mahkemede ilk derece yargılaması yapılarak karar verilmekte; ardından da BİM’de istinaf incelemesi yapılmakta; son olarak da temyiz yolu açık olan kararlar için (şayet gidilirse) Danıştay tarafından temyiz incelemesi gerçekleştirilmektedir. Ancak her karar için bu geçerli değildir. Hangi kararların istinafa tabi olduğu, istinafa tabi kararların da hangilerinin temyize tabi olduğu 6545 sayılı Kanunla değişik 2577 sayılı Kanunun 45 ve 46. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre

Parasal değeri beş bin³⁴ Türk Lirasını (TL) geçen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları istinafa tabidir.

2577 sayılı Kanunun 6545 sayılı Kanunun 20. maddesi ile değişik 46. maddesinde belirlenen konularla ilgili verilen bölge idare mahkemesi kararları temyize tabidir.

Değeri beş bin TL geçemeyen vergi davalarına ilişkin ilk derece mahkemesi kararları istinafa kapatılmıştır. Bu kararlar verildiği tarihte kesindir. Ancak bu kararların dışında esasa dair verilen her karar istinafa tabidir. Esasen bu durum ivedi yargılama usulünün geçerli olduğu davaların haricinde idare mahkemeleri için de geçerlidir. İvedi yargılama usulü, istinaf ve temyiz incelemesine ilişkin usullerin bir nevi birleştirilmiş halidir. Dolayısıyla bu usule göre verilen kararlar için istinaf yolu öngörülmemiştir.

İstinaf yolu, daha önce itiraz yolunda olduğu gibi temyiz yolunun şekil ve usullerine tâbi kılınmıştır. Ancak istinaf yolunda, itiraz incelemesinden farklı olarak, istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın yasa gereği dosyalar BİM’e gönderilmektedir. Dilekçeler hatalı hitap ve istekten ötürü reddedilmemektedir.

³⁴ Yeniden değerlendirme oranına göre güncel rakamlar değişse de bu çalışmada, anlatım kolaylığı ve yeknesaklık sağlamak adına Kanunda geçen tutarlar üzerinden analiz yapılmıştır.

IV. VERGİ YARGISINA GETİRİLEN İSTİNAF SİSTEMİYLE BİRLİKTE ÇÖZÜMLENMESİ GEREKEN YENİ SORUN ALANLARI

1. SİSTEMSEL SORUNLAR

1.1. İstinaf Sisteminin Tüm Gereklilikleriyle Hayata Geçirilmemiş Olması

İstinaf sistemi, klasik anlamda üç dereceli faaliyet gösteren bir yargılama sistemidir ve kural olarak istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlar kesin değil, üst mahkemenin yapacağı temyiz incelemesine tabidir.³⁵ Ancak Türkiye’de hayata geçirilen istinaf sistemi, klasik anlamda istinaf sisteminden farklı olarak, istinaf mercilerinin verdiği tüm kararların değil, yalnızca bazı konu ve miktarlara ilişkin kararlarının temyize konu edilebileceğini benimsemiştir. Bu çerçevede BİM’lerin istinaf incelemesi neticesinde verdikleri temyize tabi olmayan kararlar nedeniyle istinaf sistemi tam olarak benimsenmiş olmamaktadır. BİM’lerin temyize kapalı kararları daha önce itiraz incelemesinde verdikleri kararlar gibi kesindir. Öyle ki itiraz kanun yolunda karar düzeltme yoluyla kararın yeniden gözden geçirilmesi imkânı söz konusuysa yeni durumda bu yol da bulunmamaktadır. Bu durumu istinaf gibi dereceli incelemeyi öngören ve bu yönüyle daha etkin bir hukuki güvence sunan sistemle tam olarak bağdaştırmak mümkün değildir.

Dolayısıyla Türkiye’de, hayata geçirilen sistem eski itiraz uygulamasının faydalı yanlarını da dikkate alarak tasarlanmış bir istinaf sistemidir. 6545 sayılı Kanunla getirilen sistem esasında klasik anlamda bir istinaf sistemi değildir. Özünde yargı mekanizmasını hızlandırmak ve yargılamanın bir an evvel sonlandırılmasını sağlamak vardır. Bu da haliyle getirilen istinaf sisteminin özünde olan dereceli incelemeyi hedeflenen kamusal yararının hayata geçirilememesi demektir. Özellikle de bir kısım kararların istinaf incelemesine, bir kısım kararların da temyiz incelemesine kapatılmış olması sisteminin ana sorun merkezini oluşturmaktadır.

İdari yargı sistemimizin esinlendiği Fransa’da kural olarak bütün kararlar istinaftan sonra temyize tabi³⁶ olduğu dikkate alındığında; getirilen istinaf sisteminin Türkiye’ye özgü ve asıl hedeflenenin dereceli incelemenin hayata geçirilmesinden çok Danıştay’ın iş yükünün hafifletilmesi ve yargılama sürelerinin kısaltılması olduğu anlaşılmaktadır.

1.2. Aynı Mahkemede Aynı Konuda Farklı Kararların Verilmesi Nedeniyle Yargıya Duyulan Güvenin Menfi Etkilenmesi

İdari yargılama hukukunun en temel özelliklerinden biri de idarenin bütünlüğü ve hatta bütüncüllüğü ilkesidir. Bu ilkenin ve üniter devlet anlayışının

³⁵ Mustafa Avcı, “İdari Yargıda İstinaf”, *TBB Dergisi*, Yıl:2011, Sayı: 96, s. 180

³⁶ ÜSTÜN, s. 24

bir sonucu olarak ortaya çıkan idari ihtilaflar öz itibariyle benzerlikler göstermektedir. Buna mukabil beş bin TL ve altındaki benzer davalarda iki hâkim tarafından iki farklı yorumla iki farklı kararlar verilebilmektedir. Ayrıca bu kararlar verildiği andan itibaren kesin hüküm niteliğindedir. Şüphesiz bu iki karar da adil ve hukuka uygun olabileceği gibi ikisi de bu niteliklerden yoksun olabilir. Ya da biri diğerinden daha adil ve hukuka uygun olabilir. O vakit kişilerin talihinden ve tabii hâkim güvencesinden başka konunun başka bir izahı bulunmamaktadır. Zira bir hâkim (x) kararını verirken bir hâkim (y) kararını verebilecektir. Üstelik bu iki uyuşmazlığın aynı mahkemeye açılmış iki ayrı dava olduğu durumlarda ikisine de aynı Mahkemenin karar evrakı gönderilecektir.

Öte yandan bu durum istinaf öncesi dönemde de vergi yargılamasının karşılaştığı sistemsel sorunlardan biriydi. Yeni sistemde bu sorunun artarak devam ettiğini görüyoruz. Bu durumlar haliyle yargıya ve hukuk devletine olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır.

1.3. Tarafları ve Konusu Aynı Olan Davalarda Verilmiş Üç Farklı Kararın Üç Ayrı Şekilde Kesinleşmesi

Bu sorun yukarıda ifade edilen sorun alanının başka bir şekilde tezahürüdür. Vergi yargılamasının ürettiği içtihat bağlamında en önemli sorun alanıdır. Zira vergi ve istinaf mahkemelerince verilen birbirinden farklı kararlar yine birbirinden farklı sonuçlarla kesinleşebilmektedir. Örneğin aynı maddi olaydan kaynaklanan tarafları aynı olan ancak miktar olarak biri beş bin TL'nin altında, diğeri yüz bin TL'nin altında, üçüncüsü ise yüz bin TL'nin üzerinde olan üç dosyanın bulunduğunu varsayalım. Bu durumda³⁷ (ki bu KDV dönemlerine ayrı ayrı dava açılması halinde sık karşılaşılan bir durumdur) beş bin TL'nin altında kalan dosya için verilen karar verildiği anda kesindir. Yüz bin TL'nin altında kalan dosya için verilen karar istinaf mercinin onama kararı ya da ilk kararı kaldırarak verdiği başka bir karar ile kesinleşmektedir. Yüz bin TL'nin üstünde kalan üçüncü dosya için verilen karar ise istinaftan sonra temyize tabi bir karar olduğundan, Danıştay'ın istinaf mercinin kararından ayrı bir bozma karar verebilme durumu söz konusu olabilmektedir. Bu takdirde istinaf mercinin direnme hakkı var ise de direnme kararının Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozulması halinde, bu bozma kararına uyulması zorunlu olduğundan BİM bozma kararı doğrultusunda karar verecektir. Böylece aynı maddi olaydan kaynaklanan tarafları ve konusu aynı olan vergi uyuşmazlıklarında verilen kararlar üç farklı sonuçla kesinleşecektir. Dolayısıyla bu durum, istinaf sürecinin amaçladığı aşamalı ve daha etkili ve daha nitelikli

³⁷ Bu duruma bir de dosyaların aynı mahkemenin farklı hâkimleri tarafından incelenmesi eklenince iş daha da karmaşık bir hal alabilecektir.

yargılama süreçlerini hayata geçirmekten oldukça uzaktır.³⁸

Söz konusu sorun, yapılacak yasal değişiklikle konusu ve tarafları aynı olan ancak farklı kanun yollarına tabi olan (veya kanun yoluna tabi olmayan) dosyalarda verilen kararların miktar bakımından en yüksek olan dosyanın tabi olduğu kanun yoluna tabi kılınmasıyla çözüme kavuşturulabilir.

1.4. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine EK 7 Numaralı Protokolün Hayata Geçirilmesi ile Dava Değeri Beş Bin TL Altında Kalan İdari Para Cezalarının Zorunlu İki Dereceli Yargılama Kapsamında Olup Olmadığı Sorunu

Türkiye, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS) ek 7 no.lu Protokolü 2.5.2016 tarihinde onaylamıştır. Bu Protokol, 9. maddesi uyarınca, Türkiye açısından 1.8.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Protokolün 7. maddesi uyarınca, içerdiği hak ve güvenceler AİHS'ye ek hak ve güvenceler olarak işlem görmektedir. Böylece 6216 sayılı "Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun"un 45. maddesine göre oluşan ve Anayasada yer alan temel hak ve özgürlükler ile AİHS ve ek protokollerin belirlediği "ortak koruma alanı" yani, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkının kapsamı, ek 7 no.lu Protokolün getirdiği yeni hak ve güvenceler ölçüsünde genişlemiş olmaktadır.³⁹

Öte yandan Ek 7 numaralı Protokolün 2. maddesinde düzenlenen ceza mahkûmiyetine üst yargı organlarına başvurma hakkının, vergi mahkemelerinde görülen beş bin TL ve altında kalan idari para cezaları yönünden AYM ve AİHM tarafından (bu çalışma kaleme alınırken) henüz bir değerlendirme

³⁸ Bu durum yargıya olan güvenin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Ancak farklı kararlar nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin şikâyetler, AYM tarafından "Öte yandan benzer konularda aynı derecedeki yargı mercileri arasındaki içtihat farklılıkları tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceği gibi derece mahkemeleri veya temyiz mercilerinin uyuşmazlıklara ilişkin olarak tarafların talepleri ve delilleri arasındaki yorum farklılıkları da tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemez." gerekçesiyle şimdilik kabul edilemez bulunmaktadır. (Anayasa Mahkemesinin 16/42013 tarih ve 2012/1056 Başvuru numaralı *Müessellik İnş. Taah. Reklam Paz.Bas. Yay.San. ve Tic. A.Ş.*, kararı, § 36.) Bu içtihat, farklı kişiler için verilen farklı kararları nedeniyle geliştirilmiştir. Aynı kişi için farklı kararların verilmiş olmasının adil yargılanma hakkı ekseninde sorgulanması ciddi bir gerekliliktir.

³⁹ Protokolün tamamı için 8.4.2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 28.3.2016 tarihli ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekine bakılabilir. Ancak özetle ifade etmek gerekirse AİHS'e ek 7 no.lu Protokol aşağıdaki hak ve güvenceleri içermektedir:

- Yabancıların sınır dışı edilmesiyle ilgili olarak, yasaya uygun karar alınmış olması, sınır dışı edilmesine karşı gerekçe sunabilmesi, durumunun yetkili organlarca incelenmesi ve temsil edilebilmesi konularında usuli güvenceler (md. 1)
- Ceza mahkûmiyetinde üst yargı organına başvurma hakkı (md. 2)
- Haksız mahkûmiyet durumunda tazminat hakkı (md. 3)
- Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama güvencesi (md. 4)
- Eşler arasında, özel hukuk alanında hak ve sorumluluk eşitliği (md. 5).

yapılmamıştır. Dolayısıyla birer idari para cezası olan vergi cezalarına ilişkin yargılamaların anılan Protokolün sunduğu zorunlu iki dereceli yargılanma hakkından yararlandırılıp yararlandırılmayacağı belirsizdir.⁴⁰ Ancak (en az) iki dereceli yargılanma hakkı Protokolde münhasıran ceza mahkûmiyetine ilişkin davalar için ifade edilmiş olması nedeniyle idari para cezalarının, AYM tarafından, Protokolün kapsamı dışında kabul edilmesi kuvvetle muhtemeldir.

Bununla birlikte; AYM'nin bu türden bir başvuruda, henüz kabul edilebilirlik aşamasında takınacağı tavır da önem arz etmektedir. Zira AYM son dönem içtihatlarında “anayasal ve kişisel önemi” bir kabul edilebilirlik kriteri olarak benimsemiştir.⁴¹ Dolayısıyla değeri beş bin TL ve altında kalan vergi para cezalarının AYM tarafından, miktar bakımından anayasal ve kişisel önemden yoksun kabul edilebilme ihtimali de söz konusudur. Dolayısıyla bu sorunun çözümü AYM'nin vereceği bir kararda değil, tüm kararlara karşı istinaf yolunun açılmasını sağlayan yasal değişiklikte aranmalıdır.

2. UYGULAMADAN KAYNAKLI SORUNLAR

2.1. Beş Bin TL Altında Kalan Dosyalarda Verilen Kararların Kesin Olmasının Niteliksel Sakıncaları

İdari yargıda ve dolayısıyla da vergi yargısında gerçekleştirilen istinaf devriminin en önemli özelliklerinden birisi de mahkeme kararlarının kademeli kesinleşmesidir. Bu kapsamda 20.7.2016 tarihinden itibaren beş bin TL ve altında kalan vergi davaları tek hakim kararıyla ve kesin olarak karara bağlanmaktadır. Bu kararın adil ve kamu düzeninin tesisine olumlu katkı sunması kural gereğidir ve böyle olması halinde tartışılacak bir durum yoktur. Ancak tek hâkim tarafından verilen kararın verildiği anda kesin olması bazı sakıncalar ihtiva etmektedir. Bunların başında denetimsizlik halinin ürettiği sonuçlar gelmektedir. Şöyle örneklendirmek mümkündür:

Beş bin TL ve altında kalan davalarda verilen kararların iş yükü veya sair nedenlerle gereken araştırma ve özenden yoksun olarak verilebilme riski bulunmaktadır.

Söz konusu uyuşmazlıklarda yeterli ve nitelikli gerekçeye yer verilmeden kararlar yazılabilir. Bu durum hassaten davanın reddi halinde gerekçeli karar hakkı noktasında ciddi sorun oluşturabilecek potansiyeldedir.

⁴⁰ Yararlanması gerektiğini ifade eden görüş için bkz. DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergide Ceza Yığılması ve İnsan Hakları Sözleşmesi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergide-ceza-yigilmasi-ve-insan-haklari-sozlesmesi/409276> (24.4.2018)

⁴¹ Anayasal ve kişisel önemin, bireysel başvurunun esasının incelenmesi için gerekli bir kabul edilebilirlik koşulu olarak tartışıldığı Anayasa Mahkemesi kararı için bkz. Anayasa Mahkemesi, 5.12.2017 tarih ve 2014/19521 Başvuru numaralı *Emek Yapı Yat. İnş. Tic. Ltd. Şti.* kararı.

Ayrıca yeteri kadar araştırma yapılmadan verilen kararlar nedeniyle idari yargılama koluna hâkim olan re'sen araştırma ilkesinin etkin kullanımından sapmalar yaşanabilecektir.

Ayrıca bir kısım kararların kanun yoluna tabi tutulmasına karşın bir kısmının bu haktan mahrum bırakılmasının ve bunun bizzat yasal tercih olarak ortaya konulmasının, yasa koyucunun dahi bir kısım uyuşmazlıkları önemsemediği, bunlarda meydana gelecek adalet sapmalarını ciddiye almadığı imajını oluşturması nedeniyle de mahsurludur.

2.2. Dava Değeri Beş Bin TL Altında Kalan Davalarda Yargılamanın Seyrine İlişkin Ara Kararlara İtiraz Edilip Edilmeyeceği Sorunu

İdari ve haliyle vergi yargılamasında, davalar devam ederken yargılamanın gereklerine göre ara kararı niteliğinde bazı kararlar verilebilmektedir. Örneğin:

Uyuşmazlığın çözümü başka bir yargı kolunun görevine girdiğine ilişkin itirazlar üzerine verilen görevlilik kararı

Veya başka bir mahkemede görülen davayla ilgili olarak ileri sürülen bağlantı talepleriyle ilgili verilen kararlar

Ya da yürütmenin durdurulması sonucuna ilişkin verilen kararlar bu türdendir.

Bu kararların ortak özellikleri ara kararı niteliğinde olmalarına karşın BİM'e (bazı durumlarda Danıştay'a) itiraz başvurusuna konu edilebilmeleridir. Şu halde esas kararın verildiği anda kesin olduğu beş bin TL altındaki davalarda, şayet anılan tarzda itiraza tabi bir ara karar verilirse bu kararın hukuki durumu ne olacaktır? Yani ara kararındaki bu kararlar da kesin midir, yoksa itirazları mümkün müdür? Uygulamada iki farklı görüş bulunmaktadır.

İlk görüş, evleviyet ilkesinden hareketle, esas kararının incelenmediği bir durumda ara karar niteliğinde olan kararların da hiçbir şekilde incelenemeyeceği yorumuna dayanmaktadır.⁴²

⁴² Bu kapsamda bu çalışma kaleme alındığında beş bin TL ve altında kalan bir uyuşmazlık için verilmiş görevlilik ve bağlantıya ilişkin bir örnek karara ulaşılamamış ise de; söz konusu davalarda yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların ilişkin kararların itiraz incelemesine konu edilemeyeceğine dair yargısal görüşler bulunmaktadır. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 2018/315 YD İtiraz No'lu dosyasında, yürütmenin durdurulması itirazı hakkında verilen karardaki muhalefet şerhi: "(...)İdari yargıda yürütmenin durdurulması kurumu temel bir tedbir hükmü olarak öngörülmüştür. Bununla birlikte bu kurum adli yargıdan farklı olarak asla bağılı bir yol olarak düzenlenmiştir. Diğer bir anlatımla tek başına yürütmenin durdurulması istemiyle dava açılmayacağı gibi tek başına yürütmenin durdurulması istemiyle kanun yollarına da başvurulamaz. Ancak görülen bir davada ya da başvurulması öngörülmüş bir kanun yolunda yürütmenin durdurulması istenebilir ve bu konuda mahkemece bir karar verilebilir.

Dava konusu beş bin liranın altında olan uyuşmazlıkta mahkemenin verdiği karar kesin olup istinaf kanun yolu kapalıdır. Yasa gereği istinaf kanun yolu kapalı olan uyuşmazlıkta

İkinci ve adil yargılanma hakkı ilkeleri ile daha çok bağdaşan görüşe göre ise, yargılamayı sonlandırmayan kararlar (bağlantı isteminin kabulü ya da reddi kararları, görevlilik kararı ile yürütmenin durdurulmasına ilişkin her türlü karar) yargılamanın, miktarından bağımsız bizzat yargılama faaliyeti ve onun sunduğu hukuki güvencelere ilişkindir. Bu nedenle bu tür kararlara karşı kanunda gösterilen itiraz/başvuru yollarının açık olduğu kabul edilmelidir. Öyle ki bu kararlar yargılamanın Kanunlarda öngörülen ölçütlere uygun olarak yapılması için usuli güvencelerdir. Bu güvencelerin, miktarı ne olursa olsun her davada sağlanması ve sağlandığının da denetlenmesi adil yargılanma hakkının tesisi için elzemdir.

2.3. Dava Değeri Beş bin TL Altı Kararların Kesin Olmasının İlk İnceleme Konularına Göre Verilen Kararları Kapsayıp Kapsamadığı Sorunu

İdari yargılama hukukunda ilk inceleme konularının birçoğu kamu düzenindedir ve yargılamanın her aşamasında verilebilir. İlk inceleme ise İYUK'un 14 ve 15. maddelerinde belirlenen yasal ölçütlere göre yapılmaktadır. Değeri bir TL olan davada da bir milyon TL olan davada da ilk inceleme yapılmaktadır. İlk inceleme aşamasında, kabaca, davanın görevli ve yetkili yerde açılıp açılmadığından işlemin niteliğine; yasal sürede dava konusu edilip edilmediğinden doğru hasımla açılıp açılmadığına ve bazı şekle ilişkin koşulların varlığına bakılmaktadır. Bu aşamada verilen kararlara ise yargılamanın devamına, sonlandırılmasına ya da başka bir yöne sevkine veya yenilenmesine ilişkin olabilmektedir.⁴³

Şu halde beş bin TL ve altındaki bir uyuşmazlıkta verilen ve davayı nihayete erdiren bir ilk inceleme kararı kesin midir? Bu kararlara karşı istinafa başvurulamaz mı? Mevzuata bakıldığında 2577 sayılı İYUK'un 45. maddesindeki "(...) 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 başvurulamaz." ifadesinden, yalnızca esas kararların kast edildiği anlamı çıkarılabileceği gibi usule ilişkin kararların da kapsam dâhilinde olduğu yorumlanabilir. Nitekim mevcut durumda İYUK 14 ve 15. madde kapsamında verilen ve uygulamada 'ilk inceleme kararı' diye ifade edilen kararlar, kanun yolu gösterilmeksizin kesin olarak verilmektedir.

Ancak ilk inceleme konularına dayalı verilen usul kararlarının birçoğu

asla bağlı bir tedbir hükmü olan yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen karara itirazda bulunulması ve görüşülmesi mümkün olmadığından istemin incelenmeksizin reddi gerektiği oyuyla karara katılmıyorum." Karar yayımlanmamıştır.

⁴³ Vergi Yargılamasında ilk inceleme ve ilk inceleme üzerine verilen kararların hukuki niteliği için bkz. Osman Sariaslan, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014.

davayı esastan çözümlen kararlar değildirler. Hatta çoğu zaman yargılamayı başlatmadan bitiren kararlardır. Bu nedenle bu tür kararların istinaf yoluyla denetlenmesi ve gerektiğinde verilecek bir bozma kararı ile yargılama faaliyetine devam olunması için gerekli yasal zemin oluşturulmalıdır.

Diğer bir anlatımla ilk inceleme konuları ekseninde usulde verilen bir ret kararı (süre aşımı nedeniyle ret, incelenmeksizin ret gibi kararlar), o konunun esastan yargılanma imkânını ortadan kaldıracak niteliktedir. Ayrıca beş bin TL'nin üstünde olduğu halde, hatalı bir değerlendirmeye uyumsuzluğun beş bin TL altında kaldığı kabul edilen dosyada verilmiş usulden ret kararı soruna derinlik kazandıracaktır. Dolayısıyla bu konu yargılamanın sıhhati için fevkalade önemlidir ve mahkemeye erişim hakkı kapsamında adil yargılanma hakkı ile doğrudan ilgilidir.⁴⁴ Bu nedenle kişilerin dava konusu ettiği işlemin ve/veya istemin esastan incelenme imkanını yok eden katı usul kararlarının ikincil bir yargısal denetime tabi tutulması ciddi bir gerekliliktir.

2.4. İstinaf Dairelerinin Temyize Tabi Kararlarında Dosyayı Bekletip Bekletmeyeceği Sorunu

İstinaf sisteminin hayata geçirilmesi ile BİM'ler ilk derece mahkemeleri ile Danıştay arasında ara kademedede yer almaktadırlar. Birçok kararın burada kesinleşmesi nedeniyle de sistemin ana ağırlık merkezini oluşturmaktadırlar. Buna mukabil Kanunda belirtilen miktarın üzerindeki vergi uyumsuzluklarında BİM'lerin istinafa ilişkin kararları, Danıştay nezdinde temyiz edilebilmektedir. Bunun için BİM'ler temyize tabi bir dosyada istinaf incelemesi neticesinde karar verdikten sonra temyiz talebinin gelebilme ihtimali nedeniyle temyiz süresi dolana kadar dosyayı kendi uhdesinde bekletmelidir. Varsa temyiz talebine ilişkin dilekçeleri inceleyip gerekli işlemleri yaptıktan sonra temyiz aşamasını tekemmül ettirmek suretiyle dosyayı Danıştay'a göndermelidirler. Ancak bazı istinaf daireleri temyiz yolu açık istinaf kararlarını, tarafların temyiz talepleri için gerekli olan yasal süre dolmadan ilk derece mahkemesine geri göndermektedirler. Daha sonra gelen temyiz talebi derece mahkemesi tarafından tekrardan gerekli işlemlerin istinaf dairesince yapılması için dosya ile birlikte BİM'e gönderilmektedir. Temyiz dilekçesinin doğrudan istinaf merciine verilmesi halinde bu kez dosya derece mahkemesinde dilekçe BİM'de kalmış olmaktadır. Haliyle bunlar bir karmaşaya, masrafa ve işgücü kaybına neden olmaktadır.

Şüphesiz bu sorun yalnızca böyle bir uygulamayı tercih eden istinaf dairesinden kaynaklanmaktadır. Genele teşmil edilemez. Lakin temyize

⁴⁴ Bu konuda, açılan idari bir davanın süreye ilişkin kuralların katı yorumlanması suretiyle süre aşımından reddedilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine ilişkin Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 2015/18081 Başvuru numaralı 8.3.2018 tarihli *Karagülle Yapı Müh. İnş. Tic. Ltd. Şti.* kararı örnek olarak verilebilir.

tabi istinaf dosyasının, temyiz süresinin beklendiği zaman diliminde nerede kalacağı yasal olarak belirlenmemiş olması ve bu tür uygulama farklılıklarına mahal verilmesi bakımından dikkate şayandır. Bu gibi uygulama farklılıkları aynı zamanda yargılamada kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu ve benzeri uygulama farklılıklarının önüne geçilebilmesi için kapsamlı yasal değişiklikler yapılmalıdır.

SONUÇ

Türkiye’de idare ile mükellef arasında vergilendirme ve vergilendirmeye alakalı sair iş, işlem ve eylemlerden kaynaklı uyuşmazlıklar; vergi yargısı diye ifade edilen ve esasında bağımsız bir yargı kolu olmayıp, idari yargı kolu içinde teşkilatlandırılan yargı mercileri tarafından çözümlenmektedir. Vergi yargısının yerel teşkilatları ise daha önce idari hiyerarşi içinde mevcut olan temyiz ve itiraz komisyonlarının dönüştürülmesi ile oluşturulmuştur. Bu dönüşümde tercih edilen bazı uygulamalar, geçmiş temyiz/itiraz uygulamalarının vergi yargısının serencamını da büyük oranda belirlemesine ve hatta ona istikamet vermesine neden olmuştur.

Vergi yargısı, kendi yargısal tecrübesini oluşturmaya başlamasıyla zamanla geçiş döneminden kalan sorunlu alanlar belirginlik kazanmaya başlamıştır. Bunlar vergi yargısının üstesinden gelmesi gereken temel sorunlardır. İçeriğinde mahkemelerin sundukları hukuksal korunmayı ifade edecek daha şümüllü bir adlandırmadan, harçlandırmaya; kararlarda kullanılan üsluptan, idari yargılama hukuku formuna uymayan yargılama pratiklerine birçok husus bulunmaktadır. Bunlardan en başat olanları çalışmada ifade edilmeye çalışılmıştır.

Öte yandan 1982 yılında gerçekleştirilen idari yargı reformunun bir benzeri 2014 yılında yapılan yasal değişikliklerle istinaf sisteminin idari yargılama hukukuna dâhil edilmesi ile meydana gelmiştir. İstinaf sistemi yargılamayı bir zincirin halkaları gibi birbirine ekleyen ve onu bütünleyen aşamalı bir incelemeyi gerekli kılmaktadır. Lakin Türkiye’de hayata geçirilen sistem klasik anlamda bir istinaf sistemi değildir. Temel meselesi Danıştay’ın iş yükünün azaltılması ve yargılama sürelerinin kısaltılmasıdır. Zira Türkiye’de adil yargılanma hakkına ilişkin şikâyetlerin başında uzun yargılama süreleri gelmekte; buna da büyük oranda dosyaların temyiz mercilerinde beklediği süreler neden olmaktadır. Temelde bu saikle hayata geçirilen istinaf sistemi ise bu kez yeni sorun alanlarının kapılarını aralamıştır. Bu sorunları ise iki temel başlık altında ifade etmek mümkündür. İlki getirilen istinaf sisteminin gerekli tüm koşulları içermemesi ve geçmiş itiraz uygulamasının bazı yönleriyle sürdürmesi nedeniyle oluşan sistemsel sorunlar. İkincisi ise getirilen istinaf sisteminin uygulamasında karşılaşılan pratik sorunlardır. Çalışmada bu sorunlara ve çözüm önerilerine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Sonuç olarak sorunların çoğu yasal düzenlemeyi gerekli kılmaktadır. Ancak çözüm anlık ve parçalı düzenlemelerle sağlanamaz. İlk derece mahkemesinden en üst kanun yolu mercine ve kendine has usul kanununa kadar bir sistem tasarlanarak tam ve kalıcı bir çözüm sağlanabilir. Bu da kesinlikle vergi yargılamasını başka yargılama pratiklerine benzeterek değil, bilakis benzerlerinden ayırıştırarak ele almakla mümkün olabilir.

KAYNAKÇA

AĞAR Serkan, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, <http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm>

ARMAĞAN Ramazan, “Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Niteliği:Tam Yargı – İptal Davası Tartışmaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, ss. 127-145

AVCI Mustafa, “İdari Yargıda İstinaf”, **TBB Dergisi**, Y.2011, S.96, s. 179-204

CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergide Ceza Yığılması ve İnsan Hakları Sözleşmesi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergide-ceza-yigilmasi-ve-insan-haklari-sozlesmesi/409276>

KARAVELİOĞLU Celal, Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 2006

KESKİN Züleyha, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, **TBB Dergisi**, Yıl:2016, Sayı: 126, ss. 235-262

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Mayıs 2006

SARIASLAN Osman, “Vergi Yargılamasında Harç Sorunu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 27, Temmuz 2016, ss. 493-514

SARIASLAN Osman, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014.

TEKİN Cem, “Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 28, Sayı: 204, Eylül 2005, s. 55-64

Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı ile İsveç Krallığı Ulusal Mahkeme Yönetimi (SNCA) Arasında Yargı Alanında İşbirliği Programı, **İdari Yargıda İstinaf Semineri**, T.C. Adalet Bakanlığı Yayınları, Mayıs 2009, Antalya.

ÜSTÜN Gül, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine bir Değerlendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, ss. 13-38

YENİCE Kazım, ESİN Yüksel; İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, 1983.

YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985

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

YÜCE Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013

<http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-12-danistay-tarihcesi.html>

<http://www.hsk.gov.tr/Adli-Idari-Yargi-Listesi.aspx>

Anayasa Mahkemesinin 16/42013 tarih ve 2012/1056 Başvuru numaralı *Müessellik İnş. Taah. Reklam Paz.Bas. Yay.San. ve Tic. A.Ş.*, kararı

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 2015/18081 Başvuru numaralı 8.3.2018 tarihli *Karagülle Yapı Müh. İnş. Tic. Ltd. Şti.* kararı

Anayasa Mahkemesinin, 5.12.2017 tarih ve 2014/19521 Başvuru numaralı *Emek Yapı Yat. İnş. Tic. Ltd. Şti.* kararı.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 01.10.2015 gün ve E:2012/9602 K:2015/10163 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesi ise 31.12.2015 tarih ve E:2012/2157 K:2015/201132 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 28.9.2017 gün ve E:2016/1025 K:2017/6359 sayılı kararı

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 2018/315 YD İtiraz numaralı dosyasında verilen yürütmenin durdurulması hakkındaki karar

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 25.06.2012 tarih ve E:2011/466, K:2012/1779 sayılı kararı

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 23.12.2011 tarih ve E:2010/1496, K:2011/4244 sayılı kararı