

T.C.
ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Zahide Nur SELÇUK

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

BOLU 2015

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Zahide Nur SELÇUK'a ait **"Türk Vergi Yargısında İstinaf"** adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında **yüksek lisans tezi** olarak oy birliğiyle/ ~~oy~~ ~~çokluğuyla~~ kabul edilmiştir.

10. 08. 2015

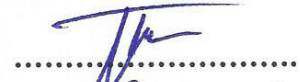
Unvan, Adı, Soyadı

imza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ



Üye : Doç. Dr. Tarık VURAL



Üye : Doç. Dr. Onur EROĞLU



Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Doç. Dr. Erol ÖZTÜRK
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK UYGUNLUK BEYANI

Yüksek Lisans olarak sunduğum, “**Türk Vergi Yargısında İstinaf**” başlıklı çalışmanın yazılmasında, bilimsel ve etik kurallara uyulduğunu, başvuru kaynaklardan yapılan alıntılarının adlarının bilimsel kurallara uygun olarak metin içinde, dipnotlarda ve kaynaklarda gösterildiğini, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin tamamının ya da bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitede bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Zahide Nur SELÇUK

10.07.2015

ÖZET

TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF

Zahide Nur SELÇUK

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Temmuz 2015, 117 + XV Sayfa

Yüksek lisans tezi niteliğindeki bu bilimsel çalışmada, 2014 yılında idari/vergi yargı(sın)da kanunen düzenlenmiş bulunan istinaf müessesesi konu alınmıştır. İstinafın amacı, ilk derece/vergi mahkemelerince verilen nihai hükümlerin maddi ve hukuki mesele yönünden incelenerek hataların giderilmesini sağlamak, bu itibarla yargılama hukukunu geliştirmektir. Gelişmiş hemen her ülkenin yargı sisteminde bulunan istinaf kanun yolu ilk derece/vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında yer almaktadır. Bu kapsamda 1982 sonrası idari/vergi yargı(sın)da yaşanan sorunlar tespit edilmiş ve bir çözüm yolu olarak getirilen istinaf kanun yolu, doktrindeki görüşler ve mukayeseli hukuk özellikle Fransız Hukuku çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışmada kaynak taraması metodu kullanılmış ve ilgili mevzuattan yararlanılmıştır. Çalışmanın sonucunda hem üç dereceli daha adil bir yargılama açısından hem de içtihat birliğinin sağlanması ve mahkemelerin iş yükünün azaltılması noktasında istinaf kanun yolunun gerekli olduğu kanısına varılmıştır. Ancak istinaf sisteminden beklenen faydanın sağlanması adına yargı öncesi ve yargı aşamalarında düzenlenmesi gereken bir takım hususlar tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: İstinaf, Vergi Yargısı, Bölge İdare Mahkemeleri.

ABSTRACT

APPEAL IN TURKISH TAX LAW

Zahide Nur SELÇUK

Post Graduate Thesis

Department of Finance

Advisor: Asst. Prof. Dr. Yaşar AYYILDIZ

July 2015, 117 + XV Pages

In this scientific Master of Science study, the institution of appeal topic, regulated in 2014 administrative/tax law, is subjected. The aim of appeal is re-examination of the decisions which are final decisions rendered by first instance/tax courts on legal and factual basis due to correct mistakes, in this respect to develop the administrative jurisdiction. Almost every developed country judiciary system includes appellation procedure and it exists between court of first instances/tax and Danıştay. Within this scope, the problems exist in after administrative/tax law are identified and to a solution, appellate law, is evaluated by using the opinions and comparative law, especially French law. Literature review method is used and related legislation is benefited. As a result of the study, it is concluded that appeal law is necessary due to both in terms of three-tier fairer trial and ensuring the unity of jurisprudence and to reduce the workload of the court of appeal. However, in order to ensure the expected benefits a number of issues to be held in pre-trial and appellate judicial level are identified.

Key words: Appeal, Tax Law, Regional Administrative Court



“Yargının Bağımsızlığına...”

ÖN SÖZ

Kanun yolu, kabul edilmesi zorunlu bir müessese değildir. Bununla birlikte benimsendiği takdirde, sadece hukukilik denetimi yapan bir kanun yolu sistemi doğru karara ulaşmada yeterli olmayacaktır. Günümüzde de uygulanan bu sistem Türkiye'nin ihtiyaçlarına cevap verememektedir.

İlk derece/vergi mahkemelerince somut olayın incelemesinde hata yapılmış olması, Danıştay'ın temyiz incelemesinde yaptığı hukuka uygunluk denetiminin de yanlış sonuçlanmasına neden olabilir. Hukuka uygunluk denetiminin doğru ve isabetli yapılabilmesi somut olayın maddi bakımdan hatasız incelenmiş olmasına bağlı olduğundan, Danıştay ve ilk derece yargı yerleri arasında ikinci derece bir mahkemeye ihtiyaç vardır.

Üç dereceli bir yargılama sistemi iki dereceli bir sisteme göre gerek hukuka uygunluğun sağlanması gerekse yargılamanın tarafları için güvence sağlaması bakımından daha yararlıdır. İlk derece/vergi mahkemelerinin kararlarının hukuki ve maddi açıdan bir kez daha istinaf mahkemelerince incelenmesi adil karar verilmesine ortam hazırlamaktadır. Çağdaş, çoğulcu, demokratik hukuk devleti, üç dereceli yargı düzenini benimsemeyi gerektirir.

İstinaf müessesesi ile iki dereceli yargılama yerine üç dereceli yargılama düzenine geçilerek adil yargılanma, doğru ve isabetli karar verme ve kişi haklarının korunmasını sağlama yolunda adım atılmış bulunmaktadır. Zira mahkemelerce yanlış karar verilmesi her zaman mümkün olduğundan sadece hukukilik denetimi ile sınırlı temyiz yoluna başvuru yetersiz kalabilmektedir.

Bugün gelinen noktada temyiz yolu ile birlikte üç dereceli bir yargı düzeninin kişilerin hak ve özgürlüklerini güvence altına aldığı genel kabul görmektedir. İlk iki

derece uyuşmazlığın yeniden görüşülmesine, üçüncü derece ise hukuk uygulamasında birliğin sağlanmasına hizmet etmektedir.

Bu tezde 2014 yılında idari yargı mevzuatına giren istinaf kanun yolu konu alınmıştır.

Tezin hazırlanmasında, konu seçiminden en son aşamaya kadar değerli fikirleriyle katkıda bulunan danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ'a, ortak program çerçevesinde tanıştığım ve görüşlerinden faydalanma fırsatı bulduğum ikinci danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Cahit ŞANVER'e, gösterdiği ilgi ve anlayıştan ötürü bölüm başkanımız Doç. Dr. Tarık VURAL'a, kaynak temini konusunda yardımcı olan Arş. Gör. Kadir AYYILDIRIM'a, bir akademisyen olarak örnek aldığım ve varlığıyla gurur duyduğum babam Prof. Dr. Erdoğan BOZ'a, maddi manevi destekleriyle her zaman yanımda olan annem Hayriye BOZ'a, her türlü fedakârlığı gösteren ve varlığıyla bana güç veren hayat arkadaşım Fehmi SELÇUK'a teşekkür ederim.

Zahide Nur SELÇUK

10.07.2015

İÇİNDEKİLER

ETİK UYGUNLUK BEYANI.....	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
ÖN SÖZ	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv

GİRİŞ	1
--------------------	----------

I. BÖLÜM	3
-----------------------	----------

1. VERGİ YARGISI	3
-------------------------------	----------

1.1. Vergi Yargısı Kavramı	3
----------------------------------	---

1.2. Vergi Yargısının Kapsamı.....	4
------------------------------------	---

1.3. Vergi Yargısının Bağımsızlığı	5
--	---

1.4. Vergi Yargısının Yapısı	7
------------------------------------	---

1.4.1. Vergi Mahkemeleri	8
--------------------------------	---

1.4.1.1. Yapısı	8
-----------------------	---

1.4.1.2. Görevleri	9
--------------------------	---

1.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	9
-------------------------------------	---

1.4.2.1. Yapısı	9
-----------------------	---

1.4.2.2. Görevleri	10
--------------------------	----

1.4.3. Danıştay.....	11
----------------------	----

1.4.3.1. Yapısı	11
-----------------------	----

1.4.3.1.1. Vergi Dava Daireleri.....	12
--------------------------------------	----

1.4.3.1.2. Vergi Dava Daireleri Kurulu	17
--	----

1.4.3.1.3. İtihatları Birleştirme Kurulu	17
--	----

1.4.3.2. Görevleri	18
--------------------------	----

II. BÖLÜM	24
2. İSTİNAF KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ	24
2.1. İstinaf Kavramı.....	24
2.1.1. Kanun Yolu Kavramı ve Çeşitleri.....	25
2.1.2. Maddi ve Hukuki Mesele Kavramları	26
2.1.3. İstinafın Diğer Kanun Yollarından Farkları	28
2.2. İstinafın Çeşitleri	29
2.2.1. Klasik Anlamda İstinaf.....	29
2.2.2. Dar Anlamda İstinaf	30
2.3. İstinafın Tarihsel Gelişimi.....	30
2.3.1. Mukayeseli Hukukta İstinafın Tarihsel Gelişimi	30
2.3.1.1. Roma Hukukunda	31
2.3.1.2. Fransız Hukukunda	32
2.3.1.2.1. Genel Tarihçe.....	32
2.3.1.2.2. İstinaf Mahkemeleri ve Çalışma Usulü	34
2.3.1.3. İsveç Hukukunda	36
2.3.1.3.1. Genel Tarihçe.....	36
2.3.1.3.2. İstinaf Mahkemeleri ve Çalışma Usulü	38
2.3.2. Türk Hukukunda İstinafın Tarihsel Gelişimi	39
2.3.2.1. Genel Tarihçe.....	39
2.3.2.2. Türk Vergi Yargısında	41
2.3.2.2.1. Osmanlı Dönemi	41
2.3.2.2.1.1. Tanzimat Öncesi	41
2.3.2.2.1.2. Tanzimat Sonrası	42
2.3.2.2.2. Cumhuriyet Dönemi	44
2.3.2.2.2.1. 1982 yılı Öncesi.....	44
2.3.2.2.2.2. 1982 Yılı ve Sonrası	48
2.3.2.2.2.3. 28 Haziran 2014.....	49

III. BÖLÜM	51
3. YENİ BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN TEŞKİLAT YAPISI VE TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF MUHAKEMESİ USULÜ.....	51
3.1. Yeni Bölge İdare Mahkemelerinin Teşkilat Yapısı	51
3.1.1. Kuruluş ve İşleyiş.....	51
3.1.2. Görevleri	51
3.1.3. Mahkeme Örgütü	52
3.1.3.1. Başkanlık.....	52
3.1.3.2. Başkanlar Kurulu	52
3.1.3.3. Daireler.....	53
3.1.3.4. Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonu	54
3.1.3.5. Müdürlükler	56
3.2. Türk Vergi Yargısında İstinaf Muhakemesi Usulü.....	56
3.2.1. İstinafa Tabi Kararlar	57
3.2.2. İstinaf Sebepleri	58
3.2.3. İstinaf Yoluna Başvurabilecekler.....	59
3.2.4. İstinaf Başvuru Usulü.....	59
3.2.5. İstinaf Dilekçesi	59
3.2.6. İstinaf Süresi	60
3.2.7. İstinaf Ön İncelemesi	60
3.2.8. İstinaf İncelemesi	61
3.2.9. İstinaf Duruşması	62
3.2.10. İstinaf Yargılamasında İspat ve Delil.....	63
3.2.11. İstinaf Aşamasında Yürütmenin Durdurulması	64
3.2.12. İstinaf Talebinin Karara Bağlanması	65
3.2.13. İstinaf Yargılaması Sonrası Verilen Kararların Hukuki Niteliği	66
3.2.14. İstinaf Sonrası Başvurulabilecek Kanun Yolları.....	67
IV. BÖLÜM	69
4. DEĞERLENDİRME	69
4.1. Türk Vergi Yargısı Açısından İstinafın Değerlendirilmesi	69
4.1.1. 1982 Reformu ve Sonrası Dönemin Genel Değerlendirmesi.....	69

4.1.1.1. Danıştay'ın ve Diğer Mahkemelerin İş Yüğü Sorunu.....	69
4.1.1.2. İdari/Vergi Yargı(sın)da İctihat Farklılığı Sorunu	73
4.1.1.3. Yargı Öncesi Aşamalarda Yaşanan Sorunlar.....	74
4.1.1.4. Yargılama Sürecinin Uzun Olması	76
4.1.1.5. Mahkemelerdeki Hâkim Sayısı Sorunu	77
4.1.1.6. Diğer Sorunlar	78
4.1.2. İstinaf Değişikliğinin Nedenleri	79
4.1.2.1. Danıştay'ın İş Yüğünü Azaltmak.....	79
4.1.2.2. Üç Dereceli Ve Daha Adil Olan Bir Yargı Düzenine Geçmek	80
4.1.2.3. Yargılama Sürecini Kısaltmak	81
4.1.2.4. Hukuk Birliğini Sağlamak.....	82
4.1.2.5. Bölge İdare Mahkemelerini İşlevsel Hale Getirmek.....	82
4.1.3. İstinaf Hakkındaki Görüşler Çerçevesinde 28 Haziran 2014 Değişikliğinin Değerlendirilmesi	83
4.1.3.1.İstinaf Kanun Yolunun Kabulü İle Yargılamanın Daha da Uzayacağı Görüşü.....	83
4.1.3.2.İstinaf Kanun Yolunun Kabulü ile Ülkede İctihat Birliğinin Sağlanamayacağı Görüşü.....	85
4.1.3.3.İstinaf Kanun Yolunun Kabulü İçin Henüz Yeterli Ortamın Oluşmadığı Görüşü	86
4.1.3.4. İstinaf Kanun Yolunun Kabulü ile Adaletin Pahalılaşacağı Görüşü.....	88
4.1.3.5.İstinaf Kanun Yolunun Kabulü Yerine İlk Derece Mahkemelerinin Yapılandırılması Gerektiği Görüşü	89
4.1.3.6.İstinaf Kanun Yolunun Daha Önceki Uygulamasında Başarısız Olduğu Görüşü	90
4.1.3.7.İstinaf Kanun Yolunun Kabulü Halinde Mahalli Tesirler Hakkında İleri Sürülen Görüşler.....	91
4.1.3.8. İstinafin Tarihte Siyasi Nedenlerle Kurulduğu Görüşü	92
4.1.3.9. İstinaf Mahkemelerinin Sayıca Az Olduğu Görüşü	93

4.1.3.10.İstinaf Kanun Yolunun İlk Derece/Vergi Mahkemesi Hâkimlerini Etkileyeceği Görüşü	93
4.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Açısından İstinafın Değerlendirilmesi.....	94
4.3. Genel Değerlendirme ve Öneriler.....	95
V. BÖLÜM	102
5. SONUÇ	102
KAYNAKLAR	111



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 4. 1: Danıştay Daireleri Dava Sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)	70
Tablo 4. 2: Bölge İdare Mahkemeleri Dava Sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)	71
Tablo 4. 3: Vergi Mahkemelerinde Dava Sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)	72
Tablo 4. 4: İdari Yargıda Dosya Sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)	73
Tablo 4. 5: İdari/Vergi Yargı(sın)da Hâkim Sayıları (HSYK 2014)	77



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemeleri
Bkz.	: Bakınız
D. K,	: Danıştay Kanunu
HSYK	: Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
Md.	: Madde
No	: Numara
S. K,	: Sayılı Kanun
TDK	: Türk Dil Kurumu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Mahkemelerce verilen bir kararın, üst mercide denetimini sağlamak, adaletin pekiştirilmesine hizmet etmek noktasında önemli bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple ilk çağdan orta çağa, gelişmiş adli teşkilatın bulunduğu her yerde üst mahkemelere yer verilmektedir. Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürmek anlamına gelen istinaf kanun yolu da, Roma döneminden beri benimsenen bir sistem durumundadır.

Çalışmanın konusunu, Türk yargı sisteminde medeni yargılama ile ceza yargılamasında yer alan ve 2014 yılında yapılan değişikliklerle idari/vergi yargılama(sın)da da düzenlenen istinaf kanun yolu oluşturmaktadır. 2004 yılında 5235¹ Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanunla bölge adliye (istinaf) mahkemeleri mevzuatta yerini almıştır. Adli yargıda istinafa geçilmesinin ardından, idari/vergi yargı(sın)da da, 1990'lı yıllardan beri yapılmakta olan çalışmalar sonuçlandırılmış ve nihayet 2014 yılında 6545² Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla istinaf kabul edilmiştir.

Çalışmanın önemini, idari/vergi yargı(sın)da reform olarak kabul edilen yeni bir yapıya geçilmiş olmasının dikkat çekiciliği oluşturmaktadır. Konunun yeni olması nedeniyle literatüre katkı sağlamak ve kaynak bütünlüğü oluşturmak adına konu seçilmiştir.

¹ Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun (26 Eylül 2004). Resmi Gazete, 5235/25606.

² Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (18 Haziran 2014). Resmi Gazete, 6545/29044.

Çalışmanın amacı; Türk idari/vergi yargısının gelişim sürecinde istinafa neden gerek duyulduğunun özellikle 1982 reformu sonrası dönem için araştırılarak, 2014 yılındaki kanuni düzenleme ile sistemimize getirilen yeni kanun yolunun mevcut sorunlar karşısındaki ve mukayeseli hukuk özellikle Fransız idari hukuku karşısındaki konumunu değerlendirmektir.

Literatürde daha çok adli yargı ve ceza yargısı açısından işlenen istinaf kavramı, çeşitleri, tarihçesi, istinaf mahkemelerin yapısı, istinaf usulü ve istinaf kanun yolunun değerlendirilmesi çalışmada idari/vergi yargı(sı) penceresinden inceleme konusu yapılmıştır. Bu kapsamda çalışma dört ana bölüme ayrılmıştır.

İlk bölümde, çalışmada bölge idare (istinaf) mahkemeleri, idari yargı içinde yer alan vergi yargısının kendine özgü nitelikleri dikkate alınarak değerlendirildiğinden, öncelikle vergi yargısının kavramından ve Türk yargı bütünündeki yerinden bahsedilmesi isabetli görülmüştür. Bu kapsamda vergi yargısının kavramı, kapsamı, bağımsızlığı ve yapısına kısaca değinilmiştir.

İkinci bölümde istinaf kavramı, çeşitleri ve mukayeseli hukukta ve Türk hukukundaki tarihçesi ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde son yapılan değişikliklerle yapısı önemli ölçüde değişen bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı ile idari/vergi yargı(sı)nda istinaf muhakemesi usulüne detaylı olarak yer verilmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise yeni oluşturulan istinaf düzeninin, doktrindeki görüşler de göz önüne alınarak Türk idari/vergi yargı(sı) açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu kapsamda öncelikli olarak 1982 reformu sonrası idari/vergi yargı(sı)nın sorunları araştırılmış ardından 2014 reformunun gerekçelerine ulaşılmış ve getirilen istinaf sisteminin doktrindeki görüşler çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu bölümde ayrıca istinaf kanun yolunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi açısından da kısaca değerlendirilmesine yer verilmiştir.

I. BÖLÜM

1. VERGİ YARGISI

İdarenin yaptığı işlemlerin ve dolaylı olarak vergi idaresinin vergilendirmeye ilgili olarak yaptığı işlemelerin, bağımsız yargı organlarınca denetime tabi tutulması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir (Pehlivan 2014: 127). Nitekim bu husus 82³ Anayasa'sının 125'inci maddesinde yer alan "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü ile ifade edilmektedir. Aynı zamanda 82 Anayasa'sının 36'ncı maddesinde yer alan, "herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir" ifadesi de aynı hükmü destekler niteliktedir.

Aşağıda vergi yargısını açıklamak üzere, vergi yargısı kavramından, kapsamından, bağımsızlığından ve genel yapısından bahsedilmiştir.

1.1. Vergi Yargısı Kavramı

Doktrinde vergi yargısı kavramını karşılamak üzere "Mali Muhakeme", "Mali Yargı", "Mali Kaza", "Vergi Muhakemesi", "Vergi Kazası", "Vergi Yargılaması" gibi kavramlar kullanılmaktadır (Karakoç 2015: 134). Mali yargı kavramının yerine kullanılan vergi yargısı aslında mali yargının bir koludur (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2014: 185). Zira mali yargı, devletin ve diğer kamu idarelerinin gelir, gider, borçlanma gibi tüm mali işlemlere ilişkin uyuşmazlıklarını konu alırken (Karakoç 2015: 134); vergi yargısı yalnızca kamu alacaklarını⁴ konu edinmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan

³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (18 Ekim 1982). Resmi Gazete, 2709/17863.

⁴ Bilindiği üzere kamu alacakları sadece vergilerden oluşmayıp resim, harç, katılma payı gibi gelirleri de içermektedir. Yüce (2015: 58) bu noktadan hareketle vergi yargısını ikiye ayırmaktadır; kamu gelirlerinden sadece vergileri konu alan uyuşmazlıklar "dar anlamda vergi yargısını", verginin yanı sıra resim, harç, şerefiye gibi diğer kamu alacaklarına da yer veren uyuşmazlıklar ise "geniş anlamda vergi yargısını" oluşturmaktadır.

2014: 185). Bu itibarla vergi yargısı mali yargıdan daha dar kapsamlı olmakla birlikte onun önemli bir bölümünü kapsamaktadır (Karakoç 2015: 135).

Vergi yargısı, vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerini bir düzen içine sokan hukuk kurallarını uygulamak suretiyle çözümleyerek, yargısal karar verme faaliyetidir (Tosuner ve Arıkan 2008: 2). Yüce (2015: 59)'ye göre ise vergi yargısı; vergi kanunlarının uygulanmasında idare ile mükellef arasında meydana gelen ve idari yollarla⁵ çözülme(yen) sorunun, taraflarca yargıya intikal ettirilmeleri halinde bağımsız mahkemelerce kesin olarak çözülmesidir.

Tanımlardan hareketle vergi yargısının, vergi uyuşmazlığının/anlaşmazlığının taraflarını oluşturan vergi idaresi ile mükellef arasındaki “çıkar dengesini” korumayı amaçladığını ifade etmek mümkündür (Karakoç 2015: 133). Aynı zamanda vergi yargısı, kanunlardaki boşlukları doldurarak ve soyut hükümleri somutlaştırarak içtihat sağlar bu itibarla vergi idaresi ile yükümlüye yön vermiş olur (Tosuner ve Arıkan 2008: 14). Bir anlamda vergi yargısı, içtihat oluşturarak ve geliştirerek kanunlardaki hukuk boşluklarını doldurur ve vergi uygulamasına yön verir.

1.2. Vergi Yargısının Kapsamı

Vergi yargısının kapsamını ikiye ayırmak mümkündür; vergi yargısı bir tarafta, vergi idaresi ile mükellef arasında kanunların uygulanmasından doğan ve “bireysel nitelikli” (subjektif) olarak adlandırabileceğimiz uyuşmazlıkları denetlerken, diğer tarafta da yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı “genel düzenleyici işlemleri” (objektif) vergi hukukuna uygunlukları bakımından denetler (Karakoç 2015; Yüce 2015).

⁵ Vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari ve yargısal yollarla mümkün olabilmektedir. Barışçıl yol olarak da adlandırılan idari çözüm mekanizmasında mükellef ile idare, yargı aşamasından önce karşı karşıya gelerek vergi anlaşmazlığını dava açılmasına göre daha kısa sürede ve az masrafla çözümleyebilirler. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan barışçıl çözüm yolları; hataların düzeltilmesi, cezalardan indirim, pişmanlık ve uzlaşma müesseseleridir

Vergi yargısının üç ana unsuru bulunmaktadır bunlar; vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar, bu uyuşmazlıkları çözmekle görevli vergi yargısı organları ve yargılama usulüne uygun olarak verilmiş kararlardır (Tosuner ve Arıkan 2008: 3).

1.3. Vergi Yargısının Bağımsızlığı

20'nci yüzyılda kamu hizmeti anlayışının ve kamu kuruluşlarının artmasıyla idare ile mükellefler arasında hukuki ihtilaflar da artmaya başlamıştır. Önceleri adli yargıda çözümlenen idari uyuşmazlıkların, özel kişiler arasındaki ihtilaflardan çok farklı mahiyette olması zamanla bağımsız bir yargı organı fikrini doğurmuştur. Kuvvetler ayrılığı ilkesi ve idari ihtilafların kendisine has teknik özellikleri gibi nedenler de bağımsız bir idari yargı fikrinin diğer gerekçeleri olmuştur (Aksoy 1999: 10).

Vergi yargısının da bağımsız bir yargı kolu olma düşüncesi öteden beri tartışma konusu yapılmakla birlikte günümüzde genellikle idari yargı içinde yer aldığı görülmektedir (Tosuner ve Arıkan 2008: 6). Dünya ülkeleri incelendiğinde uygulanan vergi yargısı sistemlerini üç başlık altında toplamak mümkündür.

Adli yargıya bağlı vergi yargısı sistemini kabul eden görüş, vergi dairesi ile mükellef arasındaki ilişkiyi klasik borç-alacak ilişkisi olarak görür ve özel hukuktan bir farkı olmadığını savunur (Tosuner ve Arıkan 2008: 7). Bu görüşe göre, verginin dayandığı mal edinme, alım satım, miras, hibe gibi ana kavramlar özel hukuk kavramlarıdır. Bu nedenle vergi hukukuna bağımsızlık değil, özel hukuk içinde teknik olarak ayrı bir yer verilmelidir (Aksoy 1999: 15). Günümüzde Belçika ve Hollanda'da bu sistem uygulanmaktadır.

İdari yargıya bağlı vergi yargısını benimseyenler, kamu menfaatlerinin özel menfaatlerden üstün olduğu görüşü altında (Aksoy 1999: 18) adli yargının dışında bağımsız bir idari yargı rejimini kabul etmekle birlikte, vergi hukukunu idare hukukunun bir dalı olarak görürler. Vergi uyuşmazlıklarının kendine has teknik

özelliklerinin bilirkişilerce giderilebileceğini savunan bu görüş ayrı bir vergi yargısı sistemine gerek olmadığını savunmaktadır. Günümüzde İsveç ve Lüksemburg'da bu sistem kabul görmektedir.

Adli ve idari yargıdan bağımsız, ayrı bir vergi yargısı sistemini savunanlara göre ise, vergi kanunlarının uygulanmasında ve denetlenmesinde vergi hukukunun yanı sıra maliye, iktisat, muhasebe ve işletme bilimlerinde de uzmanlık bilgisi gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan 2008: 6). Aynı zamanda vergi kanunları teknolojik, sosyal ve iktisadi hadiseler karşısında sık sık değiştiğinden vergi yargısının bu yenilikleri sürekli takip edebilecek özerk bir yapıda olması gerekir (Aksoy 1999: 14). Bu nedenlerle vergi uyuşmazlıkları ancak uzmanlaşmış bağımsız mahkemelerde çözülebilir. Bağımsız vergi yargısı sistemi Almanya'da uygulanmaktadır (Yüce 2015: 77).

Vergi yargı sistemleri üç başlık altında toplansa da bunlara vergi uyuşmazlıklarının değişik yargı organlarında çözümlendiği “karma sistemi” de eklemek mümkündür. Karma sistemde vergi uyuşmazlıkları ya ayrıma tabi tutularak farklı yargı kollarında ya da önce idari yargıda sonra adli yargıda çözüme bağlanır (Yüce 2015: 78). ABD, İngiltere ve Fransa'daki uygulamalar karma sistemin örneklerini oluşturmaktadır.

Ülkemizde, doktrinde de genel kabul gören⁶ idari yargıya bağlı vergi yargısı rejimi uygulanmaktadır. Aksoy (1999: 11)'un ifade ettiği üzere, Anayasamız da bağımsız bir vergi yargısına müsaade etmemektedir. Zira bir yargı kolunun bağımsızlığından söz edebilmek için alt derece yargı organlarını denetleyecek bağımsız bir üst mahkemeye ihtiyaç vardır. Vergi yargısında yüksek mahkeme kabul edilmediğinden, vergi yargısının bağımsız olması anayasal açıdan mümkün değildir.

⁶ Türkiye'de doktrinde genel olarak, vergi yargısının idari yargı düzeni içinde yer almasında bir sakıncası görülmemektedir. Önemli olan idari işlerin yargısal denetiminin sağlanması olup bu görev de Danıştay'ca layıkıyla yerine getirilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2014: 186), bir yargı kolunun bağımsızlaştırılması için asıl neden uyuşmazlıkların çözüm usulüdür, uyuşmazlıkların ayrı tekniğe sahip olması değildir. Bu nedenle vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmelidir (Tosuner ve Arıkan 2008: 12). Karşı yönde görüşler için bkz. Aksoy 1999: 40.

1.4. Vergi Yargısının Yapısı

Ülkemizde mevcut vergi yargısı 06 Ocak 1982 tarihinde kabul edilen; 2575⁷ Sayılı Danıştay Kanunu, 2576⁸ Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577⁹ Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmektedir (Karakoç 2015: 141).

Bugünkü -Haziran 2015- düzenlemede kural olarak vergi uyuşmazlıkları iki dereceli bir yapı içinde çözümlenmektedir. Buna göre, ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri, ikinci derece mahkemeleri olarak ise bölge idare mahkemeleri ve Danıştay uyuşmazlıkların çözümünde yer almaktadır. Vergi ve idare mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı, bölge idare mahkemesi itiraz merci iken kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise Danıştay temyiz merci görevindedir. Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup kararlara karşı temyiz yolu kapalıdır. Ayrıca Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar da bulunmaktadır.

2576 Sayılı Kanuna göre; “bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir” (md. 1).

“Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir.

⁷ Danıştay Kanunu (6 Ocak 1982). Resmi Gazete, 2575/17580.

⁸ Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun (6 Ocak 1982). Resmi Gazete, 2576/17580.

⁹ İdari Yargılama Usulü Kanunu (6 Ocak 1982). Resmi Gazete, 2577/17580.

Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya 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 Yüksek Kurulu tarafından belirlenebilir. Bu kararlar Resmî Gazete’ de yayımlanır. Mahkemeler, tevzi edilen davalara bakmak zorundadır. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır” (2576 S. K, md. 2).

1.4.1. Vergi Mahkemeleri

1.4.1.1. Yapısı

Vergi mahkemeleri, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gerekenler dışında kalan vergi uyuşmazlıklarında genel yetkili birinci derece mahkemelerdir.

“Vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder” (2576 S. K, md. 4). Kural olarak vergi mahkemeleri kurul halinde çalışsa da kanunda tek hâkimle verilecek kararlar da yer almaktadır. 2576 S. K, md. 7/2 gereğince; “genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri otuz bin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir”. “Bu tür davaların hâkimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir” (2576 S. K, md. 7/3).

“Vergi mahkemesi başkanları; görüşme ve duruşmaları yönetirler, düşünce ve görüşlerini bildirirler, oylarını verirler. Mahkemelerinde görevli bulunanların görevlerine devamlarını, düzenli çalışmalarını, mahkeme işlerinin verimli bir şekilde yürütülmesini sağlarlar. Her takvim yılı sonunda mahkemelerindeki işlerin durumu ve

bunların yürütülmesinde aksaklıklar varsa sebepleri hakkında bölge idare mahkemesi başkanlığına bir rapor verirler ve alınmasını lüzumlu gördükleri tedbirleri bildirirler aynı zamanda diğer kanunlarla verilen görevleri yaparlar” (2576 S. K, md. 10).

“Vergi mahkemesi üyeleri; bulundukları mahkemelerde başkanlar tarafından kendilerine verilen dosyaları geciktirmeden inceleyerek mahkeme kuruluna gerekli açıklamaları yaparlar, düşünce ve görüşlerini bildirirler, oylarını verirler, kararları yazarlar ve mahkeme ile ilgili olmak üzere kendilerine başkan tarafından verilen diğer işleri görürler” (2576 S. K, md. 11).

1.4.1.2. Görevleri

“Vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümlerler” (2576 S. K, md. 6).

Kanunda sayılan görevleri yerine getirmek üzere 2015 yılı itibariyle Türkiye genelinde otuz bir ilde faal vergi mahkemesi bulunmaktadır (http://www.yayin.adalet.gov.tr/idari_yargi_telefon_rehberi.html, 14 Nisan 2015’te erişildi).

1.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri

1.4.2.1. Yapısı

Bölge idare mahkemeleri, ikinci derece mahkeme görevindedir, vergi ve idare mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararları hem hukuka uygunluk hem de vakıa tespitlerinin doğru olup olmadığı (Yüce 2015: 31) yönünden inceler. Bu nedenle vergi yargılaması hukuku bakımından bölge idare mahkemelerinde, doğrudan ilk derece mahkemesi olarak dava açılmaz.

“Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşur. Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bu kurulların oluşumu, aralarındaki iş bölümü ile kurullara kimin başkanlık edeceği Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir” (2576 S. K, md. 3/1). “Mahkeme başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye vekâlet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hâkimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır” (2576 S. K, md. 3/3).

“Bölge idare mahkemesi başkanları; görüşme ve duruşmaları yönetirler. Düşünce ve görüşlerini bildirirler ve oylarını verirler. Bölge idare mahkemesi yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinin genel işleyişinden sorumludurlar. Mahkemelerin düzenli ve verimli çalışmaları için gerekli tedbirleri idare ve vergi mahkemeleri başkanlarına danışarak alırlar. Her takvim yılı sonunda kendi yargı çevrelerindeki işlerin durumu, bunların yürütülmesinde aksaklıklar varsa sebepleri ve alınmasını lüzumlu gördükleri tedbirleri içeren bir raporu, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kuruluna sunulmak üzere Adalet Bakanlığına gönderirler ve diğer kanunlarla verilen görevleri yaparlar. Aynı zamanda idare ve vergi mahkemelerinin Adalet Bakanlığı ve diğer resmi mercilerle olan idari yazışmaları, bölge idare mahkemesi başkanlığı aracılığıyla yapılır” (2576 S. K, md. 9).

“Bölge idare mahkemesi üyeleri; bulundukları mahkemelerde başkanlar tarafından kendilerine verilen dosyaları geciktirmeden inceleyerek mahkeme kuruluna gerekli açıklamaları yaparlar, düşünce ve görüşlerini bildirirler, oylarını verirler, kararları yazarlar ve mahkeme ile ilgili olmak üzere kendilerine başkan tarafından verilen diğer işleri görürler” (2576 S. K, md. 11).

1.4.2.2. Görevleri

Bölge idare mahkemeleri; yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7’nci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında

çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir (2576 S. K, md. 8). Ayrıca ilk derece mahkemelerince verilen yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz merci olarak görev yapar (İYUK, md. 27/7).

Kanunda sayılan görevleri yerine getirmek üzere 2015 yılı itibariyle Türkiye genelinde yirmi beş ilde faal bölge idare mahkemesi bulunmaktadır (http://www.yayin.adalet.gov.tr/idari_yargi_telefon_rehberi.html, 14 Nisan 2015'te erişildi).

1.4.3. Danıştay

1.4.3.1. Yapısı

Danıştay, Anayasa ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi olmasının yanı sıra inceleme ve danışma merciidir. Nitekim 82 Anayasa'sının 155'inci maddesine göre Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir.

Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar. Ayrıca 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 da görevlidir.

Danıştay'ın meslek mensupları; Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay başkanvekili, daire başkanları ile üyelerdir (2575 S. K, md. 3). Danıştay üyelerinin dörtte üçü, birinci sınıf idarî yargı hâkim ve savcıları ile bu meslekten sayılanlar arasından Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu; dörtte biri, nitelikleri kanunda belirtilen görevliler arasından Cumhurbaşkanı tarafından seçilir.

Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri ve daire başkanları, kendi üyeleri arasından Danıştay Genel Kurulunca üye tamsayısının salt çoğunluğu ve gizli oyla dört yıl için seçilirler. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler. Danıştay'ın, kuruluşu, işleyişi, Başkan, Başsavcı, başkanvekilleri, daire başkanları ile üyelerinin nitelikleri ve seçim usulleri, idarî yargının özelliği, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir.

Danıştay bağımsızdır. Yönetimi ve temsili Danıştay Başkanına aittir ve Danıştay'ın hükümetle ilgili işleri Başbakanlık aracılığı ile yürütülür (2575 S. K, md. 2).

Danıştay'ın karar organları ise; Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kuruludur (2575 S. K, md. 5).

Danıştay'da, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Vergi Dava Daireleri, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu görev almaktadır.

1.4.3.1.1. Vergi Dava Daireleri

Danıştay; on beşi dava, ikisi idari daire olmak üzere on yedi daireden oluşur. Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapar.

Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabilir. Bu durumda, oluşturulan diğer heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üye başkanlık eder. Müzakereler gizli yapılır (2575 S. K, md. 13/2).

İdari dava daireleri ile vergi dava daireleri kendi aralarında işbölümü esasına göre çalışır. Danıştay Kanununda 2014 yılında yapılan değişiklik ile¹⁰ özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde dava daireleri arasındaki iş bölümü “Başkanlık Kurulu” tarafından belirlenir, hükmü getirilmiştir. Söz konusu hükme göre Başkanlık Kurulu şu esaslara göre dava daireleri arasındaki işbölümünü belirler:

İptal davaları ve idari sözleşmelerden doğan davalar yönünden, daireler arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyuşmazlığın kaynaklandığı mevzuat esas alınır (2575 S. K, md. 27/II-1).

Tam yargı davaları yönünden işbölümü; zarara neden olan idari işleminden doğan uyuşmazlığı çözmekle görevli daireye göre, zarar idari eylemden kaynaklanmışsa hizmetin niteliğine göre belirlenir (2575 S. K, md. 27/II-2).

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyuşmazlığın kaynaklandığı mevzuat esas alınır (2575 S. K, md. 27/II-3).

Temyiz incelemesi yapmakla görevli daire, aynı konuda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecek davalara bakmak ve olağanüstü kanun yolları incelemelerini de yapmakla görevlidir (2575 S. K, md. 27/II-4).

İdare mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli idari dava dairesince yapılır (2575 S. K, md. 27/II-5).

Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli vergi dava dairesince yapılır (2575 S. K, md. 27/II-6).

¹⁰ 6572 Sayılı Hâkimler Ve Savcılar Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

İşbölümünde idari ve vergi dava dairelerinden herhangi birinin görevinde olduğu belirlenmemiş davalara bakmak üzere birer idari ve vergi dava dairesi görevlendirilir (2575 S. K, md. 27/II-7).

İşbölümünde aynı mevzuattan kaynaklanan uyuşmazlıkların birden fazla dairede çözümlenmesi konusunda farklı esaslar belirlenebilir (2575 S. K, md. 27/II-8).

Dairelerden birinin yıl içinde gelen işleri normal çalışma ile karşılanamayacak oranda artmış ve daireler arasında iş bakımından bir dengesizlik meydana gelmiş ise takvim yılı başında ikinci fıkrada belirlenen usule göre bir kısım işler başka daireye verilebilir (2575 S. K, md. 27/III).

Bu madde uyarınca alınan kararlar Resmî Gazetede yayımlanır ve yayımı izleyen aybaşından itibaren uygulanır (2575 S. K, md. 27/IV).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar, alacağın tahakkukuna ilişkin davalara bakmakla görevli dava daireleri tarafından çözümlenir (2575 S. K, md. 35).

Bir vergiyi kaldıran ve yerine aynı veya benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyuşmazlıklar, önceki vergiden doğan uyuşmazlıkları çözümlemekle görevli dairece çözümlenir (2575 S. K, md. 36).

Danıştay Kanununa 2014 yılında eklenen geçici madde 26/3'e göre, Başkanlık Kurulu iş durumunu dikkate alarak daireler arasındaki iş bölümünü yeniden belirler ve buna ilişkin karar derhal Resmi Gazete'de yayımlanır. Bu karar yayım tarihinden itibaren on gün sonra uygulanmaya başlanır. Söz konusu Başkanlık Kurulu kararı şu şekildedir;¹¹ (<http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html>, 20 Nisan 2015'te erişildi)

¹¹ 22.12.2014 Tarihli ve 29213 Sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete, Karar No: 2014/17

Ortak Hükümler;

Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapar.

İdare mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli idari dava dairesince yapılır.

Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli vergi dava dairesince yapılır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar ve temyiz başvuruları, alacağın tahakkukuna ilişkin davalara bakmakla görevli dava dairesince çözülür.

Başkanlık Kurulunun işbölümünün belirlenmesine ilişkin kararı uygulanmaya başlayıncaya kadar bu Kanunla yapılan değişiklikten önceki işbölümüne ilişkin hükümler uygulanmaya devam olunur.

Bu işbölümüyle dairesi değiştirilen derdest dosyalar, işbölümüne ilişkin kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından itibaren on gün içinde ayrıca bir karar verilmesine yer olmaksızın listeye bağlanmak suretiyle mevcut hâllerleriyle ilgili daireye devredilir. İşbölümü kararı sonrası Danıştay’a gelecek olanlar (karar düzeltme ve yargılamanın yenilenmesi dâhil) ile kanun yollarına konu edilerek bozulan kararlara ilişkin dosyalar işbölümü kararıyla görevleri belirlenen dairelerce sonuçlandırılır.

Bu karar, Resmî Gazete’de yayımlanır ve yayım tarihinden itibaren on gün sonra uygulanmaya başlanır.¹²

¹² 22.12.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan bu karar hükümleri, 02 Ocak 2015 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Üçüncü Daire;

Özel tüketim vergisine (ithalde alınan özel tüketim vergisi hariç) ilişkin davalar ile temyiz başvurularını,

Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak Adana, Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

Katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Adana, Antalya, Aydın, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri, çözümler.

Dördüncü Daire;

Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları,

Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, İstanbul, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

Katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını çözümler.

Yedinci Daire;

Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, motorlu taşıtlar vergisine ve veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.

Dokuzuncu Daire;

Damga vergisine, emlak vergisine; köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanununa ilişkin davalar ile temyiz başvurularını,

Katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Bursa, İstanbul, İzmir ve Sakarya Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını çözümler.

1.4.3.1.2. Vergi Dava Daireleri Kurulu

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. Toplantı ve görüşme yeter sayısı, Vergi Dava Daireleri Kurulu için on üçtür (2575 S. K, md. 17).

Vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını, vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, temyizden inceler (2575 S. K, md. 38/2).

1.4.3.1.3. İçtihatları Birleştirme Kurulu

İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. Toplanma ve görüşme yetersayısı en az otuz birdir (2575 S. K, md. 18).

Dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir (2575 S. K, md. 39).

1.4.3.2. Görevleri

Danıştay'ın görevleri danışmanlık görevleri ve yargısal görevler olmak üzere iki türdür. Danışmanlık görevleri, birinci ve on yedinci daireler ile idari işler kurulu tarafından yerine getirilir (Çağlayan 2015: 81). Danıştay Kanununda yer alan danışmanlık görevleri (md. 23/c-d-e); Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirmesi, tüzük tasarılarını inceleyip kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirmesi ve Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirmesidir.

Danıştay'ın yargısal görevleri; yüksek derece mahkemesi (temyiz) olarak görevleri, ilk derece mahkemesi olarak görevleri ve diğer yargısal görevleridir.

Danıştay'ın esas görevi olan temyiz, DK, md. 25'te düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre; idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar DK, md. 24'te sayılmıştır. Buna göre, Danıştay ilk derece mahkemesi olarak; Bakanlar Kurulu kararlarına, Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, birden çok idare veya vergi

mahkemesinin yetki alanına giren işlere bakar. Bununla birlikte Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar. Ayrıca Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri de inceler ve karara bağlar.

Danıştay'ın diğer yargısal görevleri içtihatları birleştirme kararları almak ve yargı yerleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını karara bağlamaktır (Çağlayan 2015: 85).

1982 yılında kabul edilen ve günümüze kadar uygulaması süregelen iki kademeli vergi yargısı düzeni, 28 Haziran 2014 tarihinde yayınlanan 6545 Tarihli Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile üç kademeli sisteme dönüştürülmüştür (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2014: 187). Kanun ile bölge idare mahkemeleri istinaf merci olarak yapılandırılarak istinafa başvuru usulü, inceleme ve yargılama şekli ve bölge idare mahkemelerince verilecek kararlar yeniden düzenlenmiştir. Bu itibarla vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı itiraz yolu ile bölge idare mahkemesine, kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise Danıştay'a temyiz yoluna başvuruluyorken yeni Kanun ile itiraz yolu istinaf olarak değiştirilmiş ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı doğrudan Danıştay'a başvurma imkanı ortadan kaldırılmıştır.

İstinaf müessesesinin temel amacı, yargısal uyuşmazlıkların, orta dereceli yargı yerlerinde sonuçlandırılması ve bu itibarla üst derece yargı yerlerinin yükünün hafifletilmesidir (Gök ve Güzel 2015: 2).

28 Haziran 2014 tarihinde 2944 sayılı Resmi Gazete'de ilan edilen 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un genel gerekçesinde;

“İdari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların bir kısmı bölge idare mahkemesince, kalan kısmı ise Danıştay tarafından denetlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45’inci maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayılmış olup, bunlar dışındaki tüm davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık %70’i Danıştay’da %30’u ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir. Anılan iş yükü sebebiyle Danıştay’a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktadır. Bu bağlamda idari yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu öteden beri yargı paydaşları arasında tartışılmaktadır.

Tartışmaların sonucunda varılan mutabakata bağlı olarak Tasarıyla bölge idare mahkemeleri istinaf merci olarak yapılandırılmaktadır. Buna göre başvuru usulü ile inceleme ve yargılama usulüne ilişkin hükümler getirilmekte ve bölge idare mahkemelerince verilecek karar türleri yeniden düzenlenmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45’inci ve 46’ncı maddelerinde yapılan değişiklikler istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır. 45’inci maddede yapılan değişiklikle, ilk derece mahkemelerince verilecek ve kesin olması sebebiyle istinaf ya da temyiz yoluna başvurulamayacak kararlar düzenlenmektedir. Aynı zamanda istinaf incelemesi için bölge idare mahkemelerine gelen davaların incelenme ve karara bağlanma usulü hükme bağlanmaktadır. 2577 sayılı Kanunun 46’ncı maddesinde yapılan değişiklikle, istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay’a gideceği belirlenmekte olup, bu maddede tahdidi olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir. Böylece Danıştay’ın temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık %80 oranında azaltılarak Danıştay’ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun ilgili bazı hükümleri de değiştirilerek bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmektedir.

5235 sayılı Kanun, 26 Eylül 2004 tarihinde kabul edilmiştir. Bölge adliye mahkemelerinin faaliyete geçmesiyle ikinci kez esas yargılaması yapılması ve bu suretle ilk derece mahkemesinde söz konusu olabilecek hukuka aykırılıkların maddi yönden de telafi edilmesi ve süratle adalete erişimin sağlanması amaçlanmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 2 Nolu Protokolü gereğini yerine getirmek amacıyla kurulması düşünülen bölge adliye mahkemelerinin işler hale getirilmesi amacıyla 5235 sayılı Kanun ve 5271 sayılı Kanunda konuyla ilgili hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır.

Aradan geçen süre zarfında değişen mevzuat ve konuyla ilgili yapılan çalışmalarda ortaya konan sorunlar tespit edilmiş olup, bölge adliye mahkemelerinin faaliyete geçmesiyle karşılaşılabilecek tereddütler ve ihtiyaçlar göz önüne alınarak çeşitli değişiklikler yapılmaktadır” ifadeleri yer almaktadır.

Gerekçeden anlaşılabileceği üzere idari yargıdaki köklü değişikliğin nedeni Danıştay’ın yoğun iş yükünü azaltma isteğidir. Getirilen düzenlemeler ile başta Danıştay’ın iş yükü azaltılacak ve bu sayede hem davaların seyrinin kısalması hem de Danıştay’ın içtihat mahkemesi rolünün pekiştirilmesi sağlanacaktır.

6545 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler temelde bölge idare mahkemeleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Getirilen düzenlemeler ile sınırlı bir işleve sahip olan bölge idare mahkemeleri, ilk derece mahkemelerinin yalnızca tek hâkimle verdikleri kararlara karşı itiraz merci olmaktan çıkarılıp, miktarı beş bin Türk Lirasını geçen tüm kararlarına karşı başvurulabilen istinaf merci haline getirilmiştir. Bölge idare mahkemelerinin de miktarı yüz bin Türk Lirasını aşan kararları, Danıştay’da temyiz yoluna açılarak, idari/vergi yargı(sı) düzeni içinde uyuşmazlıkların çözümü üç aşamalı olarak belirlenmiştir. Böylece Danıştay’ın temyiz görevinin %80 oranında azaltılması ve içtihat mahkemesi olma rolünün güçlendirilmesi amaçlanmıştır (Erdem 2014: 21). Aynı zamanda bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısında da önemli değişikliklere gidilmiştir.

6545 Sayılı Kanun ile bölge idare mahkemelerindeki düzenlemelerin yanı sıra, yeni bir yöntem olan ivedi yargılama usulü getirilmiş, karar düzeltme yolu da uygulamadan kaldırılmıştır.

6545 Sayılı Kanunla, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'a eklenen geçici 20'nci madde ile, yeni hali düzenlenen bölge idare mahkemelerinin üç ay içinde Adalet Bakanlığı'na kurulması¹³ öngörülmüştür. Söz konusu hükme göre;

“Adalet Bakanlığı, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde, Kanunun, bu Kanunla değişik 3 üncü maddesinde öngörülen bölge idare mahkemelerini kurar. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurtda göreve başlayacakları tarih, Resmî Gazete’de ilan edilir. Mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam ederler.

Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarih itibarıyla mevcut bölge idare mahkemelerinde bulunan dosyalar; yargı çevreleri dikkate alınarak yeni kurulan bölge idare mahkemelerine devredilir ve ilgili dairelere tevzi edilir.

Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlama tarihinden önce Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca bu mahkemelerin başkanları, daire başkanları ve üyelerinin atamaları yapılır. Bölge idare mahkemelerinde görev yapacak diğer personelin atamaları da aynı süre içinde yapılır.

Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin adalet komisyonları da bu mahkemelerin göreve başlayacakları tarih itibarıyla oluşturulur.”

28 Haziran 2014'te Kanunun yürürlüğe girmesinden, 28 Eylül 2014 tarihi itibarıyla üç aylık sürenin geçmiş olmasına rağmen; bölge idare mahkemelerinin

¹³ Kuru (1963: 25)'ya göre, BİM'lerin nerelerde kurulacağını ve bunların yargı çevresinin tayinini Adalet Bakanlığına bırakmak, mahkemelerinin Kanunla düzenlenebileceği Anayasa hükmüne aykırılık oluşturup mahkemelerin bağımsızlığı esası ile örtüşmemektedir. Bu nedenle mahkemelerin nerede kurulacağı ve yargı çevresinin tayini Kanun ile tayin edilmelidir.

kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurttaki göreve başlayacakları tarih, Resmî Gazete’de ilan edilmediğinden, mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam edeceklerdir.

İstinaf kavramı, yeni faaliyete girecek bölge idare mahkemelerinin yapısı ve istinaf usulü çalışmamızın ana konusunu oluşturmakta olup bir sonraki bölümde detaylı olarak incelenmiştir.



II. BÖLÜM

2. İSTİNAF KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1. İstinaf Kavramı

Sözlük anlamına göre istinaf; “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürmektir” (TDK: 2015).

Bilge (1964: 62)’ye göre; “istinaf kelimesi Arapça kökenli olup, burun, önce, uç anlamına gelen enf kökünden türetilmiştir ve anlam olarak yeniden başlamayı karşılamaktadır.”

Yenisey (1979: 4) istinaf kavramını; “işe ilk defa bakan mahkemenin verdiği son karar yani yaptığı maddi tespitler ve bunlara bağladığı hukuki sonuçlar ile uyguladığı muhakeme hukuk normları, bir başka ve üst yetkili mahkemece öğrenme muhakemesi yapılarak kontrol edilmesi ve gereken hallerde son kararın ıslah edilmesine yönelik muhakemedir” şeklinde tanımlamaktadır.

Çınar (2010: 15) istinaf için; “ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmak için kabul edilmiş bir kanun yoludur” ifadelerini kullanmaktadır.

Karakoç (2015: 296)’a göre istinaf; “ilk derece mahkemesindeki tüm dava malzemesinin gerek maddi gerekse hukuki yönden yeniden gözden geçirilmesine ve gerektiğinde tamamlanmasına imkân tanıyan kanun yoludur.”

Özay (1996: 649) ise istinaf hakkında; “önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde adli adınca gösterilmiş, şarta bağlı olmadan ikinci bir yargıcın birincisinin yerine geçerek aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve kararı teyit ya da reforme etmesidir” açıklamasını yapmaktadır.

Doktrinde yer alan (yukarıda bazı örnekleri verilen) tanımlardan ve İdari Yargılama Usulü Kanunun benimsediği görüşten hareketle istinaf kavramının temel özelliklerine ulaşmak mümkündür. Bunlar; istinafın bir kanun yolu olması, yargılama sürecinde ikinci aşamada yer alması ve önüne gelen uyuşmazlıklarda hem hukukilik hem de yerindelik denetimi yapması bakımından bir vakıa mahkemesi olma özelliklerini taşıyor olmasıdır.

Bu itibarla istinaf kavramının daha iyi anlaşılması adına; kanun yolu kavramından, maddi mesele–hukuki mesele ayrımından ve istinaf kanun yolunun diğer kanun yollarından ayrılan özelliklerinden söz edilmesi isabetli görülmüştür.

2.1.1. Kanun Yolu Kavramı ve Çeşitleri

Yargılamanın amacı, taraflar arasındaki anlaşmazlığı çözerek hangi tarafın haklı olduğunu gösteren bir hüküm elde etmektir; fakat mahkemece verilen kararın usul veya esas açısından bir sakatlık taşıması veya sadece tarafların böyle düşünmeleri mümkündür (Bilge 1964: 64). Bir anlamda adaleti dağıtmakla görevli herkesin yanılma payının olabileceğini veya ne kadar adil bir karar verilirse verilsin tarafların bundan şüphe etmeye haklarının olduğunu kabul etmek gerekir. Bu sebeplerle verilen bir kararın, üst mercide denetimini sağlamak ve bu sayede adaletin pekiştirilmesine hizmet etmek önemli bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır (Yılmaz 2005: 16).

Bir yargı düzeninde, ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararların usule ve esasa uygunluğunun denetlenmesi için üst mahkemeye müracaat “kanun yolu” olarak adlandırılmaktadır (Çağlayan 2015: 679). Başka bir tanımla kanun yolu, yanlış olan veya yanlış olduğu sanılan nihai mahkeme kararının, incelenmesi için bir üst mahkemeye taşınması konusunda taraflara verilen bir imkândır.

Kanun yolları çeşitli açılardan sınıflandırılmakla birlikte en fazla itibar edilen ayırım; “olağan kanun yolu” ve “olağanüstü kanun yolu” şeklindedir. Bu ayırımın yapılmasında “kesin hüküm” kıstası kullanılmaktadır (Çağlayan 2015: 681). Bu noktada kesinleşmemiş ve kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvurulmuş olmalarından hareketle kanun yolları, olağan ve olağanüstü olarak ikiye ayrılmaktadır.

Olağan kanun yolu, yargı yerlerince verilen nihai kararların şekli anlamda kesinleşmesini¹⁴ önler. Kararın şekli anlamda kesinleşmesi, kanun yolu incelemesinin sonucuna kadar ertelenmektedir (Çağlayan 2015: 681). Bu bağlamda istinaf da olağan bir kanun yoludur zira Kanunda¹⁵ da açıkça belirtildiği üzere mahkemelerin henüz şekli anlamda kesinleşmemiş kararlarına karşı başvurulabilir. Diğer olağan kanun yolları temyiz ve karar düzeltmedir.

Olağanüstü kanun yolu ise kesinleşmiş hükümlere karşı başvurulanan bir yoldur. İYUK md. 53'te yer alan yargılamanın yenilenmesi usulü olağanüstü kanun yoludur.

Olağan ve olağanüstü kanun yollarına ilave olarak 12 Eylül 2010 tarihli halkoylaması ile kabul edilen Anayasa değişikliği paketi çerçevesinde 82 Anayasa'sının 148'inci maddesi kapsamında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu da mevcuttur. Bireysel başvuru yolu ile temel hak ve hürriyetlerin kamu gücünden kaynaklı ihlallere karşı etkili bir şekilde korunması amaçlanmıştır (Erdem 2014: 21).

2.1.2. Maddi ve Hukuki Mesele Kavramları

Bir davada olayların tahkiki ve hukuk kurallarının uygulanması aşamalarını kapsayan iki esaslı bölüm vardır. Hâkim doğru bir karara varmak için her iki bölüm üzerinde de titizlikle durmalıdır zira yalnız bir kısım bakımından yapılacak bir hata, neticede hükmün de yanlış verilmesine neden olur (Bilge 1964: 66).

¹⁴ Şekli anlamda kesin hüküm, hakkında kanun yollarına başvuru imkânı kalmadığı için artık değiştirilemeyecek olan hükmüdür. Şekli anlamda kesinlik, hâkimin verdiği hükmü ebedi olarak korur ve kaldırılıp değiştirilmesini önler (Yıldırım 2000: 35).

¹⁵ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 45/1.

Mahkemece yapılan yorumun, yorum kurallarına, düşün kanunlarına, tecrübe kurallarına aykırı olması veya kanun hükümlerine dikkat edilmeden yapılmış olması hukuki meseledir (Yıldırım 2000: 12).

Hukukilik denetiminde, hukuk kurallarının uygulanmasında yanlışlık veya eksiklikleri düzeltmek esastır, yeni bir delil araştırması yapılmaz ve kural olarak dosya üzerinden denetim gerçekleştirilir. Verilen nihai kararların hukuka aykırılıkları incelenir.

Mevcut idari/vergi yargı(sı) düzeninde Danıştay, hukuk kurallarının anlayışında ortaya çıkabilecek görüş aykırılıklarını önlemek amacı ile temyiz merci olarak görev yapmaktadır. Fakat olayların yalnızca hukuki yönden denetlenmesi yeterli olmamakta, tahkikin de denetlenmesi gerekmektedir zira vakıaların tahkiki ve takdirinde yapılacak hatalar, yanlış bir hukuk kuralı uygulamasına sebebiyet verebilmektedir (Bilge 1964: 66). Bu nedenle gelişmiş ülkelerin birçoğunda, maddi vakıaların muhakeme konusu yapıldığı istinaf kanun yolu kabul edilmiş ve hukuk devleti anlayışının bir sonucu olarak görülmüştür (Yıldırım 2000: 2).

2014 yılında idari/vergi yargı(sı) alanında yapılan düzenlemeler ile ilk derece/vergi mahkemeleri ve son kontrol merci olan Danıştay arasına ikinci derecede bir olay ve hüküm mahkemesi yerleştirilmiştir. İstinaf kanun yolunda maddi meseleler de incelenerek bir anlamda hukukilik ve yerindelik denetimlerinin ikisi de yapılmaktadır.

Mahkemenin yargılamayı etkileyecek önemli vakıaların tümüne ulaşamaması, ispat zorluğu gibi nedenlerle yargıda hatalı kararlar oluşabilir ve karar şeklen doğru olsa da madden yanlış olabilir (Yıldırım 2000: 1). Oysa hukuk devleti ilkesi hemen hemen her çeşit mahkeme kararının denetimini emreder (Yıldırım 2000: 4). Maddi mesele, esas mahkemesinin sözlülük ve doğrudan doğruyalık ilkelerini uygulayarak öğrenmesi gereken eylemdir. Yerindelik denetiminde öğrenme muhakemesi yapılır. Öğrenme yargılaması yapılmasını gerektiren her şey maddi meseleye dâhildir (Yenisey 1979: 56). Hukuki bakımdan doğru bir takdirin şartı, vakıaların uygun bir şekilde kavranmasıdır.

Mahkeme faaliyetlerinin önemli kısmı tarafların ileri sürdükleri hususlardan önemli olanları ayıklamak, onların birbirleriyle ilişkilerini ortaya çıkarmak ve münakaşalı hallerin ispat edilip edilmediğini tespit etmektir. Mahkemenin maddi meseleleri inceleyerek yaptığı bu yerindelik denetimi, hukuka uygunluk denetiminden daha az önemli değildir (Bilge 1964: 74).

2.1.3. İstinafın Diğer Kanun Yollarından Farkları

Yargılama hukukunda, hukuka aykırı mahkeme işlemlerine karşı, yargısal başvuru yolları kabul edilmiştir. Bu yollar; itiraz, istinaf, temyiz, karar düzeltme, hükümlerin tavzihi, yargılamanın yenilenmesi gibi müesseselerdir (Bilge 1964: 65). İdari/vergi yargı(sı) alanında 2014 yılında yapılan düzenlemeler ile itiraz ve karar düzeltme müesseseleri kaldırılarak istinaf kanun yolu getirilmiştir. Bu bağlamda istinafın diğer kanun yollarından farkı önem kazanmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 45'inci maddesinin eski halinde düzenlenen itiraz usulünün mahiyeti tartışmalı olsa da (Çağlayan 2015: 683) kanaatimizce istinaftan ayrı bir kanun yoludur. Zira 2577 Sayılı Kanunun eski düzenlemesine göre, ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı bölge idare mahkemelerine yapılan itiraz sonucu verilen karar kesin iken istinafta kural olarak istinaf üzerine verilen kararlara karşı kanun yolu açıktır. Bu temel farklılık itiraz usulünü, istinaf kanun yolundan ayırmaktadır. İstinaf kavramını itiraz kavramından ayıran, istinaf mahkemesinin kararlarının da kanun yolu ile bir üst mahkemeye taşınabilmesi unsuru ile istinaf, ikinci derece bir kanun yolu halini almıştır.

İstinaf kanun yolu; görevli yargı yeri, kullandıkları yetkinin kapsamı ve verdikleri kararların sonuçları bakımından temyiz kanun yolundan da farklılık arz etmektedir. Zira istinaf incelemesi bölge idare mahkemelerince, temyiz incelemesi ise Danıştay tarafından yerine getirilir. İstinaf incelemesinde hukukilik ve yerindelik denetimleri yapılırken, temyiz incelemesi yalnızca hukukilik denetimine ilişkindir. İstinaf incelemesinde, kararın hukuka aykırı olduğu anlaşılırsa kural olarak istinaf merci, ilk derece mahkemesinin yerine geçerek karar verir; fakat temyiz incelemesinde

merci kural olarak kararı bozarak dosyayı mahkemeye geri gönderir (Çağlayan 2015: 683).

Temyizde, kararlar sadece hukuki yönden hukuka aykırılıkları incelemek için kabul edildiğinden temyiz, hukuki derece yoludur. Bu itibarla temyiz, istinaf yoluna göre daha dar bir kanun yoludur (Çınar 2010: 15). İfade etmek gerekir ki, istinaf kanun yolu basit olduğu için tarihte ortaya çıkan ilk kanun yolu olmuştur. Hukuk zamanla gelişerek maddi mesele ve hukuki mesele ayrımı yapacak seviyeye gelmiştir. Bu sayede gelişmişliğin bir ifadesi olarak temyiz ortaya çıkmıştır.

Temyiz ve istinafta hukuki mesele incelenmekle birlikte, hukuki meselenin incelenme gayesi bakımından her iki kanun yolu farklılık göstermektedir. Temyizde gaye, hukukun ülke genelinde bir örnek uygulanmasını sağlamak ve verdiği kararlar ile hukukun gelişmesine yardımcı olmak iken istinafta amaç, özellikle doğru karar verebilmektir (Yenisey 1979: 57). İstinafta hukukun bir örnek uygulanması amaçlanmadığı gibi ilk derece/vergi mahkemelerinin yargılamalarının denetlenmesi de söz konusu değildir (Yenisey 1979: 219).

2.2. İstinafın Çeşitleri

2.2.1. Klasik Anlamda İstinaf

İstinaf kavramına tarih içinde farklı roller yüklenmiştir. Bu nedenle istinafın zamanla klasik ve dar anlamları oluşmuştur. Klasik anlamda istinafta uyuşmazlık hakkında, ilk derece mahkemesinin yargılamasından bağımsız olarak yeniden yargılama yapılır. Bu yargılamada yeni ortaya çıkan değişiklikler ve tarafların süre sınırlaması olmaksızın ileri sürdüğü deliller de göz önüne alınır (Kuru, Arslan ve Yılmaz 2013: 580).

İlk derece mahkemelerinin incelediği vakıalar, istinaf mahkemelerinde yeniden değerlendirildiğinden bu mahkemelere vakıa (olay) mahkemesi denilmektedir. Klasik

anlamda istinafin benimsenme nedeni, hukukun o tarihlerde henüz maddi - hukuki mesele ayrımı yapacak kadar gelişmemiş olması ve yargılamada sözlülük ve delillerin doğrudan doğruyalığı ilkelerinin mevcut olmayışıdır.

Söz konusu ilkelerin hukuk düzenine yerleşmesi ile hâkimin ikinci kez tüm delillerle karşı karşıya gelmesi halinde, aradan geçen zamanla delillerin kararmış olabileceği görülmüş ve ilkinden daha kötü bir yargılama yapma tehlikesi ile klasik anlamda istinaf terk edilerek dar anlamda istinafa geçilmiştir (Yılmaz 2005: 22).

2.2.2. Dar Anlamda İstinaf

Dar anlamda istinafta ise, yine mahkeme maddi meseleyi incelemekle beraber bütün delillerle tekrar doğrudan doğruya temasa geçmez. Yargılamanın sözlülüğü ve delillerin doğrudan doğruyalığı ilkeleri sınırlı olarak uygulanmaktadır (Yenisey 1979: 59). Maddi vakıalar yalnızca gereken hususlarda incelenir ve yeni baştan yargılama yapılmaz (Kuru, Arslan ve Yılmaz 2013: 580).

Günümüzde genel eğilim dar anlamda istinaftan yana olup ilk yargılama baştan sona tekrarlanmamakta ve davaların uzaması engellenmektedir. Zira adalet tam ve zamanında gerçekleştirilmelidir. Bu husus “geciken adaletin adalet olmadığı” anlayışına da uygun düşmektedir (Yılmaz 2005: 22).

2.3. İstinafin Tarihsel Gelişimi

2.3.1. Mukayeseli Hukukta İstinafin Tarihsel Gelişimi

İdari yargı alanında Türk hukukun ilham kaynağı Fransız sistemi/idari rejim olmuştur. İdari/vergi yargı(sı) alanında istinaf hazırlıkları yapılırken yine Fransa’dan esinlenilmiş olmakla birlikte İsveç’le de bu kapsamda ikili işbirliği yapılmıştır. Bu itibarla çalışmada mukayeseli hukukta istinaf incelenirken Fransız ve İsveç hukukuna

yer verilmiş diğer ülkeler kapsam dışında bırakılmıştır.¹⁶ Yine tarihte istinaf mahkemelerinin ilk örneklerine Roma’da rastlandığından, başta Roma Hukukunda istinaf kavramından bahsedilmesi faydalı görülmüştür.

2.3.1.1. Roma Hukukunda

Verilen bir kararın tekrar ve başka bir makam tarafından gözden geçirilmesi ilk mahkemelerin kurulmasıyla başlamış ve gelişmiştir (Yenisey 2000: 1). İstinaf mahkemelerinin ilk örneklerine Roma hukukunda rastlanmaktadır (Yücel 2006: 159).

Roma’da ilk dönemlerde kralın verdiği mahkûmiyet kararlarına karşı halka başvurma yolu mevcuttu. Cezaya maruz kalan kimse kendisini halkın muhakemesine arz ederdi (Yenisey 2000: 15). Kralın kararlarına karşı tanınan halka başvuru imkânı, günümüzde mevcut olan kanun yollarından değildir, zira ilk karar müzakere edilmeden meclisçe onanır ya da reddedilirdi (Yenisey 1979: 16).

Mahkemeler kurulduktan sonra Roma hukukunda yer alan Cognitio Extra Ordinem¹⁷ (sistem dışı) yargılama usulünde, üst derecedeki yargıç davayı yeniden görmek ve yeni bir karar vermekteydi (Günel 2007: 72). Altlık-üstlük ilişkisi içinde bulunan mahkemelerin kuruluşunu gerektiren bu yol “appellatio”¹⁸ olarak adlandırılmıştır.

Roma hukuk sisteminde istinafın amacı yargılamayı hızlandırmak değil, doğru ve adil bir yargılama sonucu adil bir karara ulaşmaktır. Bu husus hukuk kaynaklarında da dile getirilmiştir. Nitekim Digesta’ya¹⁹ göre “bilindiği üzere haksızlıkları veya

¹⁶ Diğer hukuk sistemlerinde istinaf için bakınız: Akil 2010: 59-181

¹⁷ Roma’da yargılama sistemleri, “Özel Yargılama Sistemleri” ve “Sistem Dışı Yargılama” olarak iki döneme ayrılır. Özel yargılama sisteminde, tarafların uzlaştıkları bir yargıç davaya bakmaktaydı ve bu kişi üstünde bir otorite mevcut değildi. Sistem dışı yargılama usulünde ise özel yargıç, imparatora bağlı devletin bir memuru haline geldiğinden, davayı kaybeden tarafın üst derecedeki bir yargıca başvurma olanağı doğdu (Günel 2007: 72).

¹⁸ İstinaf anlamına gelen appellatio usulünde, karara itiraz etmek isteyen taraf bu isteğini kısa bir süre içinde dilekçe ile kararı veren hakime bildirir, hakim de dilekçeyi bir üst mahkemeye havale ederdi. Üst mahkemede dava baştan sona görülür ve verilen karar kesin olurdu (Akıncı 2013: 259).

¹⁹ Digesta, Corpus Iuris Civilis adlı Roma Hukuku Külliyyatının bir bölümüdür (Akıncı 2013: 53).

hâkimlerin tecrübesizliklerini ortadan kaldırdıklarından dolayı istinaf uygulamaları yaygın ve gereklidirler” (Günel 2007: 73).

Cognitio Extra Ordinem (sistem dışı) yargılama usulü, günümüz usul hukuku kurallarının temelini oluşturmaktadır. İstinaf yoluna başvurabilmek için hukuki yarar şartı aranıyordu. Verilen karar başvuranın durumunu ağırlaştırmıyor ya da ona zarar vermiyorsa istinafa başvurusu kabul edilmiyordu. İstinaf başvurusu sözlü veya yazılı olarak yapılabilirdi. Taraflar istinaf yargılamasında iddialarını değiştirip genişletebiliyorlardı (Günel 2007: 129).

2.3.1.2. Fransız Hukukunda

2.3.1.2.1. Genel Tarihçe

Fransa’da 13’üncü yüzyıldan itibaren Kral’ın danışmanı tarafından çözümlenen hukuki uyuşmazlıklar, 1789 yılında Conseil d’Etat’nın kurulması ile yasal bir görünüm kazanmıştır. Ancak ilk oluşturulan bu yapının yargısal bir fonksiyonu olmayıp danışma organı niteliğindedir (Akbaba 2014: 450). Fransa’da adli ve idari yargı ayrımı 1789 devrimine dayanmaktadır (Dollat 2009: 93). Nitekim devrimden sonra ortaya çıkan siyasi ve tarihi nedenlerle adli ve idari makamların ayrılığı ilkesi kabul edilmiştir (Saygın 2011: 638).

1800 yılında eğitim almış kimselerden oluşan, kamulaştırma ve vergi gibi konularda görüş bildiren il meclisleri açılmıştır (Sancakdar 2012: 2263). O dönemde Conseil d’Etat, bünyesinde dava komisyonu bulunmasına rağmen sadece idareye görüş bildirir konumda olmuştur (Akbaba 2014: 450).

Conseil d’Etat’nın teşkilatı ile ilgili olan 1872 tarihli kanun ve 1889 tarihli Cadot Kararı ile hâkimlerin bağımsızlığı ilan edilerek (Dollat 2009: 94) Fransız Danıştay’ının “bakan-hâkim” anlayışına son verilmiştir (Sancakdar 2012: 2264).

1953 yılında Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek ve stoklardaki dosya sayısını azaltmak adına il meclislerinin yerine idare mahkemeleri kurulmuştur (Dollat 2009: 100). 1970 senesinden itibaren dosya sayısı yeniden artmaya başlayınca, daire sayısı ve tek hâkimli kararlarının artırılması çözümleri üretilmiş; fakat artan dava dosyalarının önüne geçilemeyince istinaf mahkemeleri gündeme gelmiştir (Bereket 1998: 4).

1987²⁰ yılında Danıştay'a verilmiş olan istinaf yetkilerinin çoğunu yerine getirmek üzere idari istinaf mahkemeleri kurulmuştur (Dollat 2009: 101). İstinaf mahkemeleri, idare mahkemeleri ile Conseil d'Etat arasında, ilk derece mahkemelerince verilen ve Danıştay'ın yetkisine girmeyen kararlara²¹ karşı başvuru makamı olarak görevlendirilmiştir (Bereket 1998: 4). Aynı kanun ile Conseil d'Etat istinaf mahkemelerinin verdiği kararlara karşı yapılan başvuruları inceleyen temyiz makamı haline getirilmiş (Akbaba 2010: 168) ve Danıştay'da filtreleme (kabul edilebilirlik) mekanizması kabul edilmiştir (Sancakdar 2011: 2279). Bu mekanizmaya göre daire başkanı hukuki sorunun içtihadı olacağını düşünüyorsa, temyiz dilekçesini işleme konu olarak almaktadır. 1987 tarihli kanunla kurulup 1989 yılında fiilen çalışmaya başlayan istinaf mahkemeleri ile yargıda üç dereceli bir sisteme geçilmiştir. Yapılan düzenlemeler ile Fransız Danıştay'ı Conseil d'Etat'nın iş yükünün önüne geçilmiş ve mahkeme gerçek temyiz niteliğini kazanmıştır (Akbaba 2014: 445).

1990'lı yıllarda yargı yerlerinin karar verme sürecinde yavaş işlemesi, acil durumlardaki yetersizliği ve idare üzerinde yeterli yetkilere sahip olmaması, idari yargı ve hükümet arasında siyasi krizlerin mevcudiyeti, Avrupa Birliği ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin etkisi ve iş yükünün artması gibi sorunlar karşısında bunların çözümüne yönelik 8 Şubat 1995 tarihinde idari yargı reformu gerçekleştirilmiştir (Akbaba 2010; Sancakdar 2012; Saygın 2011).

1995 tarihli reform ile; tek hâkimle verilebilen kararların sayısı artırılmış, düzenleyici işlemlere bakma yetkisi istinaf mahkemelerine verilmiş ve idari yargı sistemine yargısal emir, yargısal görüş ile geçici askıya alma müesseseleri

²⁰ 31 Aralık 1987 gün ve 87-1127 sayılı İdari Yargıda Reform Yapılmasına Dair Yasa.

²¹ Danıştay'ın iş yükünün genel olarak % 75'i temyiz; % 23'ü ilk derece; % 2'si istinaf mahkemesi sıfatıyla bakılan davalardan oluşmaktadır (Dollat 2009: 98).

kazandırılmıştır. 2001 yılına gelindiğinde yürürlüğe giren İdari Yargı Kodu ile mevzuat tespiti kolaylaşması ve daha açık hale gelmesi adına tüm usul kitapları tek bir kitap altında toplanmıştır (Akbaba 2010: 171).

Yargısal emir müessesesi ile hâkimler idareye emir ve talimat veremez ilkesi tarihe karışmıştır (Akbaba 2010: 173). Söz konusu düzenlemeye göre, idarece bir kararın yerine getirilmesi yahut yeni bir eylemin yapılması gerektiğinde bu husus mahkemelerce belirlenmekte ve kararda gösterilmektedir.

Yargısal görüş; idare ve idari istinaf mahkemelerinin yeni, ciddi ve her yerde uyuşmazlığa yol açacak bir sorunla karşılaştıklarında, itiraz yolu olmayan bir karar ile dosyayı Conseil d'Etat'ya göndererek görüş istemeleridir (Akbaba 2010: 173). Danıştay görüşünü üç ay içinde verir, mahkemelerce çoğunlukla verilen karara uyulur. Yargısal görüş sisteminin en önemli işlevi içtihat birliğini sağlamaktır. Zira bir uyuşmazlık görüş için Danıştay'a gönderildiğinde elinde aynı konuda uyuşmazlık bulunan mahkemeler konuyu bekletici mesele yapmakta, Danıştay'dan görüş gelinceye ya da süre geçinceye kadar karar vermemektedirler (Akbaba 2014: 443). Özellikle yeni mali konuların yorumunda bu kurum büyük fayda sağlamaktadır.

Geçici askıya alma müessesesi ise yürütmenin durdurulmasına benzerdir. Fakat yürütmenin durdurulması için istenen ciddi gerekçe koşulu kaldırılarak uyuşmazlık konusu işlemin askıya alınması için hukukiliği konusunda şüphe uyanması ve işlemin askıya alınmasının ivedi olması şartları yeterli görülmüştür (Akbaba 2014: 443).

2.3.1.2.2. İstinaf Mahkemeleri ve Çalışma Usulü

Fransa'da yargı faaliyetlerini gerçekleştiren sekiz istinaf mahkemesi²² mevcuttur. Her mahkeme bünyesinde üç ila dokuz arasında daire bulundurulur. Dairelerde, başkan olarak Danıştay mensubu bir üye, iki hâkim yardımcısı, bir kamu

²² Bu mahkemeler; Bordeaux, Douai, Lyon, Marseille, Nancy, Nantes, Paris, Versailles İstinaf Mahkemeleridir.

raportörü ve bir kalem vardır (Dollat 2009: 102). İdare hâkimleri belli bir süre idarede görev yapmaktadır.

İdare mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı istinaf yoluna iki ay içinde gerekçeli olarak başvurulmakta olup yeni talepte bulunulamaz. İstinaf yargılaması sonrası usul hükümlerine uyulmadığı saptanırsa ilk derece mahkemesinin verdiği karar bozulur. İlke olarak dava idare mahkemesine geri gönderilir (Sancakdar 2012: 2275). Eğer maddi olayın gereklerine ya da hukuka aykırı karar verilmişse, istinaf mahkemesi kararı bozarak yapacağı yargılama sonucu yeniden bir karar verir.

İstinaf mahkemelerinde ortalama yargılama süresi dokuz aydır (Akbaba 2014: 446). Talep olduğu takdirde duruşma yapılır; ancak taraflarca yeni bir iddia ileri sürülemez. İstinaf aşamasında otomatik olarak ilk derece mahkemesinin kararı hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilmez. Hem davacı hem de davalı için avukat tutma zorunluluğu mevcuttur. Danıştay kararı bozduğu zaman farklı istinaf mahkemesine göndermektedir (Sancakdar 2012: 2265).

Fransa’da; istinaf (L’appel Principal), karşı istinaf (L’appel Incident) ve başkasına yönlendirilen istinaf (L’appel Provoque) olarak üç tip istinaf bulunmaktadır. İstinaf yoluna sadece davanın kaybeden tarafı başvurabilir. Karşı istinaf, davayı açan esas başvuru sahibi dışında ilk derece mahkemesinde taraf olan kişi tarafından oluşturulan istinaftır. Başkasına yönlendirilen istinaf da karşı istinaf türü olmakla birlikte başka bir davalı ya da davalı konumunda olmayan başka bir tarafa yönlendirilen istinaftır (Sancakdar 2012: 2269-71).

İstinaf mahkemelerinin kurulması ile Danıştay’ın iş yükü önemli ölçüde azalmış ve dava süreci hızlanmıştır. Bu itibarla da Danıştay, asli görevi olan içtihat oluşturma işlevine yoğunlaşmıştır (Dollat 2009: 106). Genel olarak ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı %15 oranında itiraz edilmektedir. (Akbaba 2014: 447).

Fransız idari yargısındaki tıkanıklığın giderilmiş olmasını başlı başına istinaf mahkemelerinin kurulmasına bağlamak doğru bir tutum değildir. Zira Fransa’da istinaf

mahkemeleri kurulduktan sonra bir dizi reform daha yapılarak sürece işlerlik kazandırılmıştır. Oluşturulduktan sonra Danıştay'ın görevinin neredeyse tamamını devralan istinaf mahkemelerinde de sıkışıklık yaşanmaması adına önemsiz davalar ve ivedi davalar istinaf denetimi dışında tutulmaktadır. Bu tip davalar Conseil d'Etat'ya doğrudan temyiz edilebilmektedir (Akbaba 2010: 169). Danıştay'da yeniden yargılama yapılmayıp sadece hukukilik denetimi yapıldığından davalar kısa sürede sonuçlanmaktadır.

Fransa'da istinaf mahkemelerinin kurulması ile yargı alanında oluşacak içtihat farklılıkların önüne geçmek adına çeşitli uygulamalar bulunmaktadır. Esasen mahkemeler arasında yasal zemini olmamakla birlikte hiyerarşik bir yapılanma mevcuttur (Akbaba 2014: 448) ve bu yapı gereği mahkemeler önceki kararlara saygı duymaktadırlar. Bununla beraber verilen kararların üst mahkemece bozulma oranı oldukça düşüktür (Sancakdar 2012: 2277) . İlk derece de dâhil olmak üzere mahkemelerde işbölümü esasına göre uzmanlaşmaya gidilmektedir. Birden fazla idare mahkemesinin bulunduğu illerde mahkeme başkanları sık sık toplanarak tek bir karar alınmasını sağlamaktadırlar. Böylece bir üst makama başvurma ihtimali azalmaktadır (Akbaba 2014: 436, 440). İchtihat birliğini sağlamak amacıyla Danıştay çok uzamış eski tarihli davalar ile içtihat açısından önemli davaları esastan inceleyerek istinaf mahkemesine geri göndermemektedir (Sancakdar 2011: 2278). Aynı zamanda yargısal görüş müessesesi de içtihat farklılıklarını önlemeye yönelik bir uygulamadır.

Ülke genelinde 2012 yılı itibariyle idare mahkemelerinde 190.000, idari istinaf mahkemelerinde 30.000, Conseil d'Etat'da ise 10.000 dosya bulunmaktadır (Akbaba 2014: 452).

2.3.1.3. İsveç Hukukunda

2.3.1.3.1. Genel Tarihçe

Türkiye gibi İsveç'te de hukuk ve ceza davaları ile ilgilenen genel mahkemeler ile idari davalarla ilgilenen genel idare mahkemeleri şeklinde iki ayrı mahkeme sistemi

vardır. Bu mahkemelerin yanı sıra özel türde davalar ve uyuşmazlıklar hakkında karar vermek için iş mahkemeleri, patent mahkemeleri, pazar mahkemeleri gibi çok sayıda özel mahkeme ve uzlaştırma kurulları da bulunmaktadır (Erkan 2013: 3). İsveç'te idari uyuşmazlıkların çoğu idare mahkemelerince çözüme kavuşturulmaktadır. Bu itibarla İsveç'in Kıta Avrupa'sının benimsediği, Fransa'dan esinlenilmiş sisteme benzer bir idare mahkemesi sistemi kurduğu söylenebilir (Hirschfeldt 2009: 80).

İsveç'in yönetim şekli yüzyıllardır Krallık olup nihai yargı gücünü uzun süre Kral elinde bulundurmuştur. Ancak 19'uncu yüzyılın sonlarından itibaren bu güç sadece resmiyette Krala ait olarak kalmıştır. Zira hukukun üstünlüğünün güçlendirilmesi amacıyla 1909 tarihli bir kanun ile “Yüksek İdare Mahkemesi” kurulmuştur (Heckscher 2009: 139). Başlarda Kral'ın adına yargılama yapmak zorunda olan Yüksek İdare Mahkemesin bu yetkisi, 1974 yılında gerçekleştirilen reformla sona erdirilmiş aynı zamanda 1975 yılında yürürlüğe giren anayasa ile de idare mahkemeleri bağımsızlığa kavuşturulmuştur (Heckscher 2009: 140).

1970'lerde idare mahkemelerinde, özel vergi mahkemelerinden orta derece bir “İdari İstinaf Mahkemesi” oluşturulmuştur. Birinci derece olan “İl İdare Mahkemeleri” ise 1979'da kurulmuştur; ancak bu mahkemeler, İdari İstinaf Mahkemesi ve Yüksek İdare Mahkemesi karşısındaki yargı yetkilerini 1990'larda elde edebilmişlerdir (Heckscher 2009: 141).

İlk derece olarak “İl İdare Mahkemeleri”, ikinci derece olarak “İdari İstinaf Mahkemeleri”²³ ve son derece olarak da “Yüksek İdare Mahkemesinin” görevli olduğu bu üç yapıli sisteme İsveç 1970'lerde kavuşmuştur. İl İdare Mahkemeleri davaları, pragmatik, mümkün olduğunca hızlı ve hukuka uygun biçimde karara bağlar. İdari İstinaf Mahkemeleri hukuka uygun olmayan davaları düzeltir. Yüksek İdare Mahkemesi ise emsal karar oluşturmakla yükümlüdür (Heckscher 2009: 147).

²³ Ülke genelinde “idari uyuşmazlıkları” ilk derece olarak inceleyen on iki idare mahkemesi ve üç göç mahkemesi, ikinci aşamada görevli dört istinaf mahkemesi bulunmaktadır. Göç mahkemelerinin kararlarına karşı istinafa gidilebilmekle beraber, istinaf mahkemelerinin bu konuda verdikleri kararlar kesindir (Erkan 2013: 5).

2.3.1.3.2. İstinaf Mahkemeleri ve Çalışma Usulü

Genel İdare Mahkemeleri kamu otoritesi ile bireyler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmaktadır. Mahkemelere yılda ortalama 120.000 ila 130.000 arasında dava açılmakta ve açılan dosyalar karara bağlanmaktadır (Erkan 2013: 10).

Taraflar üç hafta içerisinde, genel idare mahkemesi tarafından verilen kararlara karşı yetkili idari istinaf mahkemesine başvurabilirler. İstinaf mahkemeleri istisnai olarak gizlilik gerektiren davalar ile müstehcenlik ve şiddet içerikli televizyon yayınlarıyla ilgili uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak inceleyip, karar vermektedirler (Erkan 2013: 16). İstinaf mahkemelerinde kural olarak yazılı usul geçerli olup davalardan harç alınmamaktadır (Erkan 2013: 12). Ayrıca yasal temsilci bulundurma zorunluluğu da yoktur (Hirschfeldt 2009: 81).

Stockholm'de bulunan ve İsveç idari Yargı sisteminde üçüncü aşamayı oluşturan Yüksek İdare Mahkemesi en yüksek genel idari mahkemedir. Mevcut dört İdari İstinaf Mahkemesinin kararlarına karşı 3 hafta içerisinde Yüksek İdare Mahkemesine temyiz yolu ile müracaat edilebilmektedir (Erkan 2013: 23).

1972 yılında Yüksek İdare Mahkemesine getirilen davaların artmaya başlaması üzerine temyiz izni müessesesi getirilmiştir. Bu uygulama ile Yüksek İdare Mahkemesinin emsal karar veren bir mahkeme haline dönüştürülmesi amaçlanmıştır (Heckscher 2009: 140). Davaların çoğunda (%92'sinde) gerekli olan temyiz izni; alt derece mahkemelerinin hukuki bir konuda rehberliğe ihtiyaçları olduğunda ya da olağandışı nedenler mevcutsa verilir (Erkan 2013: 25). Temyiz izni verildiğinde kural olarak tam bir inceleme yapılır ve Yüksek İdare Mahkemesinin verdiği karar istinaf mahkemesi kararının yerine geçer, özel hallerde dava istinaf mahkemesine geri gönderilir (Heckscher 2009: 145).

1995 yılında İsveç'in AB üyesi olmasıyla mahkemelerin çalışma usulü önemli ölçüde değişmiştir. 1990'larda yapılan çeşitli reformlar ile vergi davaları hariç tüm idari

davalar için İdari İstinaf Mahkemesinde de “temyiz izni” gerekli hale getirilmiştir (Heckscher 2009: 142). İstinaf mahkemelerinde, Yüksek İdare Mahkemesinden farklı olarak temyiz izni sadece, alt derece mahkemelerinin hukuki bir konuda rehberliğe ihtiyaçları olduğunda ya da olağandışı nedenler bulunduğu değil, aynı zamanda il idare mahkemesi tarafından alınan kararın değiştirilmesi için bir sebep varsa da verilebilir (Heckscher 2009: 146). İdari İstinaf Mahkemeleri sadece usul hatası olan kararları mahkemeye iade etmekte ve temyiz izni verdiği dosyayı esastan incelemektedir. 2007 – 2011 yılları arası istinaf mahkemelerinin temyiz izni verme oranı %20 – 24 arasındadır. Bununla birlikte İdari İstinaf Mahkemelerinin temyiz izni vermediği davalar hakkında Yüksek İdare Mahkemesine temyiz yolu ile başvuru imkânı vardır.

İsveç idari/vergi(sı) yargı sistemine istinaf ve temyiz aşamalarında getirilen izin sistemi ile mahkemelerin iş yükünün hafiflediği, üçlü bir yargılama sistemi uygulanmasına rağmen sistemin iki aşamalı gibi işlediği ve Yüksek İdare Mahkemesinin tam bir içtihat mahkemesi görevi yaptığı ifade edilmektedir (Keskin 2009: 216).

2.3.2. Türk Hukukunda İstinafın Tarihsel Gelişimi

2.3.2.1. Genel Tarihçe

Türk hukukuna gelindiğinde istinaf mahkemelerinin oldukça ilginç (Yücel 2006: 160) bir süreçten geçmiş olduğu görülür. İstinaf Türk hukukuna Tanzimat Fermanından sonra, 19’uncu yüzyıldaki batılılaşma hareketlerinin etkisiyle kurulan Nizamiye Mahkemeleri (1840, 1847) ile girmiştir (Çınar 2010: 14). Nizamiye mahkemelerinin ardından 1869²⁴ yılında Yargıtay’ın temeli sayılan Divan-ı Ahkam-ı Adliye’nin kurulmasıyla Osmanlı yargı sisteminde iki dereceli bir düzene geçilmiştir (Akbaba 2010: 166).

²⁴ Yargıtay 1869 tarihli Divan-ı Ahkam-ı Adliye Nizamnamüme-i Dahilisi ile kurulmuştur.

İstinaf kanun yolu ilk kez 1879 yılında²⁵ mevzuata girmiş; ancak 1924 yılında²⁶ çeşitli gerekçeler gösterilerek kaldırılmıştır. Bu gerekçeler, mahkemelerin adaletin süratle dağıtımına engel oldukları ve beklenen yararı sağlamadıkları yönündedir. Ayrıca istinafta ehil hâkim az olup istinaf mahkemelerindeki hâkimlerin zabıt kâtibinden hatta mübaşirlikten gelme eski hâkimler olduğu da ifade edilmektedir (Yenisey 1979: 3). 5235 Sayılı Kanun gerekçesinde “1296 Sayılı Kanun ayrı bir istinaf mahkemesi kurmak yerine bu görevi ağır ceza ve asliye mahkemelerine vermiş; ancak mahkemelerin asıl görevlerinin yoğunluğu ve ağırlığı karşısında istinaf görevlerine yeterince zaman ayıramamaları sonunda biriken iş ve davalar, içinden çıkılmaz derecede çoğaldığından umulan yararlar elde edilememiştir” ifadelerine yer verilmiştir. 469 Sayılı Kanun gerekçesinde ise istinaf mahkemelerinin sosyolojik temelden yoksun ve yapay bir oluşum olduklarından kapatıldıkları belirtilmiştir (Yenisey 1979: 3). Gerekçeler değerlendirildiğinde, istinaf müessesesinin hukuki esaslara uymamasından dolayı değil, sadece uygulamadaki aksaklıklar nedeniyle kaldırıldığını ifade etmek mümkündür (Bilge 1964: 70).

1924 yılına kadar nizamiye mahkemelerinin yanında şeriat mahkemeleri de varlıklarını sürdürmüşlerdir. Bu tarihte çıkarılan 469 Sayılı Kanun istinaf mahkemelerine son verdiği gibi şeriat mahkemelerini de kaldırmıştır (Bilge 1964 61).

İstinaf mahkemelerinin 1924 yılında kaldırılmasına rağmen tekrar kurulması yönünde ısrarlı çalışmalara başlanmıştır (Öktem 1964: 87). Süreç 1932 yılında bir tasarı ile başlamış, ardından 1952, 1963, 1977, 1978, 1993 tasarıları ile devam etmiştir; fakat bu tasarıların hiç biri kanunlaşamamıştır. Uzunca süren çalışmaların nihayetinde 2004²⁷ yılında adli yargıda istinaf (bölge adliye) mahkemeleri²⁸ kurulmuştur²⁹ (Akbaba 2010: 166).

²⁵ 5 Recep 1296 Tarihli “Usulü Muhakemat-ı Cezaiye Kanunu.”

²⁶ 24 Nisan 1924 Tarihli 469 Sayılı “Mehakimi Şeriyyenin İlgasına ve Mehakim Teşkilatına Ait Ahkam-ı Muaddil Kanun.”

²⁷ 26 Ağustos 2004 Tarihli ve 5235 Sayılı “Adli Yargı İlk Derece Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun”.

²⁸ Mahkemenin adı konusunda terminoloji farklılığı yaşanmaktadır. Zira doktrin ve kanun tasarılarında istinaf terimi tercih edilmişken, kabul edilen kanunda bölge adliye mahkemeleri deyimi yer almaktadır (Yücel 2006: 159).

²⁹ Ancak mahkemeler henüz faaliyete geçmemiştir

Türk mevzuatında istinaf hükümlerine 3894 Sayılı Denizde Zabt ve Müsadere Kanunu'nda³⁰ rastlanmaktadır. 3894 Sayılı Kanuna göre; “Davaları birinci derecede rüyet etmek üzere deniz müsadere mahkemeleri ve ikinci derecede rüyet etmek üzere bir Yüksek Deniz Müsadere Mahkemesi teşkil olunur” denilerek Yüksek Deniz Müsadere Mahkemesinin istinaf merci olduğu açıkça ifade edilmiştir (md. 90). Fakat 1940 yılında çıkarılmış olan bu kanunun şimdiye kadar uygulaması olmamıştır (Türk 2000: 1).

İstinaf hükümlerine Türk mevzuatında aynı zamanda vergi kanunlarında da rastlanmıştır. Uzunca yıllar vergi kanunlarında yer alan istinaf hükümleri detaylı olarak aşağıda inceleme konusu yapılmıştır.

2.3.2.2. Türk Vergi Yargısında

2.3.2.2.1. Osmanlı Dönemi

2.3.2.2.1.1. Tanzimat Öncesi

Osmanlı döneminde Tanzimat’a kadar nasıl bir vergi yargısının bulunduğu ile ilgili fazla araştırma yapılmamakla birlikte vergilerin, mükelleflerin ödeme güçlerine göre alınan şer’i ve örfi vergilerden oluştuğu ve halkın da vergi mükellefiyetliği konusunda gelişmiş bir sorumluluğa sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu dönemde vergiler, Şeyhülislamın görüşü alınarak Padişahın fetvası ile çıkarılırdı (Tosuner ve Arıkan 2008: 20).

Tanzimat Fermanı (1839) okunmadan önce, İslami ilkelere göre kurulan tek hakimli Şariat Mahkemeleri mevcuttu, özellikle verginin tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar kadılar tarafından çözümleniyordu (Tosuner ve Arıkan 2008: 21) ve kural olarak bu mahkemelerin kararlarına karşı kanun yolu bulunmuyordu (Yenisey 2000: 1).

³⁰ Denizde Zabt ve Müsadere Kanunu (18 Temmuz 1940). Resmi Gazete, 3894/4564.

Tanzimat öncesi dönemde idari ve yargısal işler birbirinden ayrı değildi (Yüce 2015: 78) ve verginin tarh, tahsil, tahakkuk işlemlerinin denetlemesi yapılmıyordu (Aksoy 1999: 37). Dolayısıyla bu dönemin günümüz vergi yargısı sisteminden çok uzak olduğunu söylemek mümkündür.

2.3.2.2.1.2. Tanzimat Sonrası

Osmanlı devletinde bugünkü sisteme yakın bir vergi yargısı ilk kez bu dönemde ortaya çıkmıştır (Tosuner ve Arıkan 2008: 21). Tanzimat dönemi ile birlikte mali davalar ilk yıllarda oluşturulan, Meclis-i Muhasebe-i Maliye, Zimemat Komisyonu, Meclis-i Vala gibi idari kurullarda çözüme kavuşturulmuştur. Ancak bu dönemde sadece idare davacı konumunda olduğundan, kurulan meclisler idari çözümden öteye geçememişlerdir (Yüce 2015: 78).

1856 Tarihli Islahat Fermanından sonra yargı alanından önemli gelişmeler yaşanmıştır. Kapitulasyonların gereği olan konsolosluk mahkemeleri dışında, Osmanlı'da yargı işlerine bakmakla görevli Ticaret Mahkemeleri, Nizamiye Mahkemeleri, Şer'îye Mahkemeleri ve Gayrimüslimlerin Mahkemeleri bulunuyordu (Kızılot ve Kızılot 2009: 284). Ancak vergi uyuşmazlıkları (bazı vergi suçlarının Nizamiye Mahkemelerinde ve gümrük kaçakçılığı suçlarının da Ticaret Mahkemelerinde görülmesi dışında) bu mahkemelerde dava konusu yapılmamıştır (Yüce 2015: 79).

1865³¹ tarihinde devletin vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözümü için il düzeyinde idare meclisleri (Vilayet Meclisleri) kurulmuştur. Bu meclislere vergilerin kamu kuruluşları arasında bölüşümü görevi verildiğinden (Aksoy 1999: 37) ve meclis kararları merkez onayı ile yürürlük kazandığından tam bir vergi yargısı yapısından ve yargısal karardan söz etmek mümkün değildir (Tosuner ve Arıkan 2008: 21). Üst yargı merci olarak ise Divan-ı Muhasebat Dairesine yer verilmiştir (Yüce 2015: 78).

³¹ 29 Şevval 1287 Tarihi "İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi".

Günümüzdeki vergi yargısı anlayışına uygun ilk teşkilat 1868³² yılında Fransız Danıştay'ı örnek alınarak Şura-i Devlet adıyla kurulmuştur (Yüce 2015: 79). Nizamnamenin birinci maddesinde “Devair ile eşhars beyinde tahaddüs edip, meclisi mahsusasınca hükmolunan davaların istinaden rüyeti Şura-i Devlete aittir” denilmektedir. Bu itibarla Şura-i Devlet, idare ve şahıslar arasındaki özel meclislerce hüküm verilen davaları üst derece mahkemesi olarak, önemi nedeniyle kendisine havale edilen davaları ise ilk derece mahkemesi olarak karara bağlayacaktır (Kızılot ve Kızılot 2009: 284).

Fransa'dan esinlenerek kurulan Şura-i Devlet'in ardından her vergi için özel vergi yargısı teşkilatı kurulmuştur. Kanunda çözüm yolu gösterilmemiş olan uyuşmazlıklar ile dolaylı vergilere ait ihtilaflarda adliye mahkemeleri, dolaysız vergiler için ise birinci (bidayet) ve ikinci (istinaf) derece mercileri olarak ilçe ve il idare meclisleri, bu kurulların kararlarına karşı da temyiz merci olarak Şura-i Devlet görevlendirilmiştir (Aksoy 1999: 38).

İlçe, il meclisleri ve Danıştay ile üçlü bir yargılama sistemi oluşturulsa da, sistem içinde yer alan bir takım eksiklikler nedeniyle, bu dönemde vergi yargısı, önemi ile orantılı bir konuma gelememiştir (Tosuner ve Arıkan 2008: 21). Zira Danıştay kararları sadareten geçmedikçe onaylanamamış ve idari niteliği ağır bastığından ilam mahiyetini alamamıştır (Aksoy 1999: 38). İl ve ilçe idare meclislerinin işi yoğunluk nedeniyle mal memurlarına ve defterdarlara kalmıştır (Yüce 2015: 79). Bu nedenle dönem itibarıyla ne bağımsız ve tam bir vergi yargısı sisteminden ne de verilen kararların yargısal nitelik taşıdığından söz etmek mümkündür.

1876 yılında ilk Anayasa Kanun-i Esasi ile Danıştay'ın yargısal görevi sona erdirilmiştir.³³ Meşrutiyet devrinde il idare meclislerinden de üye alınarak kurulan komisyonlarla bağımsızlık yönünde ilk adım atılmıştır (Tosuner ve Arıkan 2008: 22).

³² 8 Zilhicce 1284 Tarihli “Şura-i Devlet Nizamnamesi”.

³³ Bu dönemde yasama, yürütme, yargının hükümdarın elinde bulunduğu ve Danıştay'ın kararlarının merkez onayı ile geçerlilik kazanmasından dolayı Danıştay'ın yargısal görevi olduğundan söz etmek mümkün değildir. 669 Sayılı Şura-i Devlet Kanunu ile 1927 yılında Danıştay görevine tekrar başlamıştır

Osmanlı döneminde vergi yargısı bakımından genel bir değerlendirme yapıldığında Tanzimat öncesinde vergi mahkemelerinin mevcut olmaması dolayısıyla istinaf kavramından söz etmek mümkün değildir. Tanzimat sonrası dönemde Danıştay'ın kurulmasının ardından dolaysız vergi ihtilaflarını çözmekle görevli ilçe ve il idare meclisleri oluşturulmuş ve il meclisleri istinaf görevini üstlenmiştir. Ancak bu meclisler ve Şura-i Devlet, bağımsız yargı kurumu olmadıkları için bu dönemde de günümüzdeki anlamıyla istinaf müessesesi mevcut değildir.

2.3.2.2.2. Cumhuriyet Dönemi

2.3.2.2.2.1. 1982 yılı Öncesi

Cumhuriyet devrinde önceleri, yeni yapılan kanuni düzenlemelerle ilçe ve il idare meclislerinin görevleri oluşturulan komisyona devredilmiştir. Dolaylı vergilere ait uyuşmazlıklar eskiden olduğu gibi adli yargıya bırakılmıştır (Kızılot ve Kızılot 2009: 285). Ancak yapılan düzenlemelere rağmen istenilen mali yargı yapısına kavuşulamamıştır zira oluşturulan komisyonlar arasında birlik sağlanamamıştır (Aksoy 1999: 38).

1926 yılında 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile modern anlamda bir vergi yargısı düzeni sağlanamasa da Türkiye'deki ilk bağımsız yargı kuruluşları olarak kabul edilen "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları" oluşturulmuştur. Başlarda sadece kazanç vergisi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli bu komisyonlar, zamanla yetkileri genişletilerek sürekli olarak sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli hale getirilmişlerdir (Yüce 2015: 80). 1934 yılında kabul edilen 2395 Sayılı Kanunla başlarda gayri muvazzaf olarak kurulan itiraz komisyonlarının yanında bazı büyük şehirlerde muvazzaf itiraz komisyonları kurulması öngörülmüştür (Kızılot ve Kızılot 2009: 285).

Bu komisyonların çalışmasında birlik ve bağlantı kurulamamış ve istenilen vergi yargısı düzeni yerleştirilememiştir. Bu itibarla ilk olarak 1939 Tarihli 3622 Sayılı Kanun ile gümrük ve pul vergileri dışında kalan tüm vergi uyuşmazlıklarında Vergi

İtiraz ve Temyiz Komisyonları yetkili hale getirilmiştir. 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile dağınık haldeki vergi hükümleri toplanmış fakat komisyonların yapısı değiştirilmemiştir. Aynı yıl kabul edilen 5655 Sayılı Kanunla komisyon üyelerinin görevlerini tarafsızlık içinde yapabilmeleri adına tayin, terfi ve görevlerinin kurulan Ayırma Meclisi'nce karara bağlanması sağlanmıştır (Aksoy 1999; Tosuner ve Arıkan 2008).

04.01.1961 Tarihinde 213³⁴ Sayılı yeni Vergi Usul Kanunu benimsenmiştir. Eski kanunda birçok değişiklik yapılırken vergi yargısı hükümleri ciddi bir değişikliğe uğramamıştır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, uyuşmazlığa neden olan verginin Vergi Usul Kanununa tabi olup olmadığından hareketle iki ayrı yargı sistemi mevcuttur.

Bu dönem yürürlükte bulunan VUK³⁵ Kanunu hükümlerine göre vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Vergi İtiraz Komisyonları, Vergi Temyiz Komisyonları ve Danıştay'dan oluşan üç dereceli bir sistem hâkimdir. Vergi uyuşmazlıklarının ilk çözüm merci Muvazzaf ve Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarıdır. Bu komisyonların kararları üst merci olan Vergi Temyiz Komisyonlarında karara bağlanır. Nihai karar merci olarak görev yapan yargı organı ise Danıştay'dır. Vergi Usul Kanununa tabi olmayan ve Gümrük ve Tekel idarelerince alınan vergi ve resimler, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları dışında, Gümrük Kanunu hükümleri gereğince, “İdari Kuruluşlar” “Gümrük Hakemler Kurulu” ve “Danıştay” tarafından çözümlenmektedir (Yüce 2015: 80).

Vergi İtiraz Komisyonları, muvazzaf ve gayri muvazzaf olarak iki türdür. Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, bir başkan, iki üye ve yeteri kadar raportörden oluşur. Kurulacakları yerler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. Başkan ve üyeler, Hukuk, Siyasal Bilgiler gibi bölümlerden mezun olup en az beş yıl vergi işleri ile uğraşmış kimselerden seçilir. Görevlerini tarafsızlık içinde yapabilmeleri için komisyon üyelerinin tayin, terfi ve diğer özlük işleri Maliye Bakanlığı Müsteşarı başkanlığında, Gelirler Genel Müdürü, Yargıtay, Danıştay ve Vergiler Temyiz Komisyonunca seçilen birer temsilciden oluşan Ayırma Komisyonu tarafından yapılır (5655 S. K, md. 28).

³⁴ Vergi Usul Kanunu (4 Ocak 1961). Resmi Gazete, 213/10703–10705.

³⁵ 04.01.1961 Tarihli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları kurulmuş olan iller dışında, onların görevlerini yapmak üzere kurulmuşlardır. Bir başkan ve üç üyeden oluşur. İl veya ilçelerin en büyük mülki amirini ya da onun görevlendireceği kişi başkanlığında en büyük mal memuru ile ticaret odaları ve belediye meclislerince seçilecek birer üyeden meydana gelerek zaman zaman toplanır ve uyuşmazlıkları karara bağlarlar (5655 S. K, md. 15). Bu komisyonlar, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları ile aynı görevleri yapmakla birlikte üyelerinin esas işlerinin vergi uyuşmazlıklarına bakmak olmayan kişilerden oluşmasından ve üyelerden birinin idareci olmasından ötürü eleştirilmişlerdir (Aksoy 1999: 43).

Vergi ihtilaflarında taraflar devlet idaresi ile verginin mükellefi veya sorumlusudur. Vergi dairesi tahmin ve takdir olunan matrahlara itiraz edebilirken; mükellef, vergi dairesince kesilen ve ceza ihbarnamesi ile kendisine bildirilen cezaya itiraz edebilir (VUK, md. 337). Buradaki itiraz ifadesi, daha önce bir yargılama makamı karar vermediğinden hatalı olup “vergi itiraz komisyonu”na başvurma, komisyon önünde iddia ve savunma dikkate alınarak yargılama yapılacağından, “ilk dava” dır (Yenisey 1979: 42).

Vergiler Temyiz Komisyonu, Ankara’da kurulmuş olup bir başkan ve yedi daireden oluşur. Her daire bir başkan ile iki üyeden meydana gelir. Her daire farklı vergi türünde ihtisaslaşmış olarak çalışır. Komisyon üyelerinin seçimi, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları ile aynı usule tabidir (5655 S. K, md. 19). Vergiler Temyiz Komisyonunda ayrıca tüm daire başkan ve üyelerinden oluşan genel kurul bulunur. Bu kurulun görevi, eksik incelemeden bozularak ilk derece mercine gönderilen itiraz komisyonu kararlarına karşı bu komisyonlarca verilen ısrar kararlarını incelemektir.

Vergi İtiraz Komisyonu kararlarına karşı Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurulabilir (VUK, md. 391). Vergiler Temyiz Komisyonu, itiraz komisyonu kararlarını maddi ve hukuki açıdan ikinci defa incelediği için, burada yapılan yargılama temyiz değil istinaftır. Vergiler Temyiz Komisyonunun görevi, Vergi İtiraz Komisyonunun ilk mahkeme olarak verdiği son kararlara karşı istinaf yargılaması yapmaktır (Yenisey 1979: 43).

Danıştay, vergi uyuşmazlıklarında temyiz yargılaması yapar. Danıştay'ın vergi ihtilaflarına bakan daireleri vardır. Bu uyuşmazlıkların Danıştay'da incelenebilmesi için, önce vergiler itiraz ve temyiz komisyonlarından geçmesi gerekir.³⁶ Danıştay'ın verdiği kararlar kesin nitelikte olup Temyiz ve İtiraz Komisyonları, verilen kararlara uymak mecburiyetindedirler, ısrar yetkileri yoktur (VUK, md. 406). Danıştay'ın kararları kesinleşmeden önce taraflar, muhakemenin iadesi, kararın düzeltilmesi veya tavzih-i karar talebinde bulunabilirler.

1982 yılı öncesi vergi yargısının genel bir değerlendirmesi yapıldığında istinafi içeren üç dereceli bir sisteminin uzun yıllar (yaklaşık altmış yıl) benimsendiği söylenebilir. Ancak bu dönemde çeşitli yapısal farklılıklar nedeniyle günümüzdeki istinaf yargılama mantığı tam olarak hâkim değildir. Zira Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları bağımsız birer yargı makamı olmak yerine Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulmuşlardı (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2014: 186) ve bu komisyonların üyeleri genellikle idareye bağlı memurlardan oluşup hâkimlik teminatından yoksun bulunuyorlardı. Ayrıca uyuşmazlığı çözme görevini Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonlarında bağımsız hâkimler yerine, mal müdürleri ve defterdarlar gibi kimseler üstlenmiş bulunmaktaydı. Bu gerekçelerle, bu komisyonlar Anayasa Mahkemesince de mahkeme sayılmamışlardır; ancak işlevlerinin ve verdikleri kararlarının yargısal olduğu kabul edilmiştir (Aksoy 1999: 48). 61 Anayasa'sının gerekçesinde de Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının yargı organı kapsamında değerlendirilemeyecekleri kabul edilmiştir. Buna rağmen 5655 Sayılı Kanun hükümleri yürürlükte kaldığı için bu komisyonlar vergi mahkemeleri kuruluncaya kadar varlıklarını sürdürmüşlerdir (Tosuner ve Arıkan 2008: 25).

1972 yılında hazırlanan ancak kanunlaşmayan İdari Mahkemeler Kanunu Tasarısında, Vergi İtiraz Komisyonlarının işlerine bakacak ve ilk derece mahkemesi olarak çalışacak “vergi mahkemeleri”nin kurulması öngörülmüştür. Vergi mahkemelerin üst merci olarak ise Danıştay konumlandırılmış olup tasarı, istinaf sistemini kabul etmemiştir (Yenisey 1979: 43).

³⁶ Vergiler Temyiz Komisyonunun kesin olan kararları olmakla birlikte, Vergi İtiraz Komisyonunun da bazı kararlarına karşı doğrudan Danıştay'a dava açılabilirdi.

2.3.2.2.2.2. 1982 Yılı ve Sonrası

Vergi uyuşmazlıklarının üç aşamalı olmasından kaynaklanan kamu alacağının geç tahsil edilmesi, vergi uyuşmazlığı oluşturmanın maliyetinin düşük olmasından kaynaklanan haklı haksız birçok kimsenin yargı organlarına başvurusu, iş yükünün artarak davaların geç sonuçlanmasına neden olması, Danıştay kararları ile komisyonlar arasında birlik oluşturulamaması gibi faktörler 1982 reformuna ortam hazırlamıştır (Hatipoğlu 2007: 107).

6 Ocak 1892 yılında, 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu Kabul edilerek yeni bir düzene geçilmiştir. Bu kanunlarla vergi yargısında birlik sağlamak ve vergi yargısını bağımsız hale getirmek adına idari vesayet altında bulunan Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılarak Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuş, hâkim ve savcılar, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kuruluna bağlanmıştır. Böylece vergi uyuşmazlıklarının idari yargı düzeni içinde çözümleneceği belirlenmiştir (Yüce 2015: 80).

1982'ye kadar üçlü bir yapıdan oluşan Türk Vergi Yargısı sistemi, reform ile yine üç mercili fakat iki aşamalı bir yapı halini almış bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında kural olarak genel yetkili mahkeme vergi mahkemeleri olmakla birlikte Danıştay da birinci derece mahkemesi sıfatıyla bazı davalara bakmaktadır. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı Bölge İdare Mahkemelerine itiraz; kurul halinde verdikleri kararlara karşı da Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilir. Böylece uzun yıllar uygulama alanı bulan istinaf müessesesi yeni düzen ile yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. 1982'den günümüze kadar uygulanan sistemden "Vergi Yargısının Yapısı" başlığı altında etraflıca bahsedildiğinden burada kısaca değinilmekle yetinilmiştir.

2.3.2.2.2.3. 28 Haziran 2014

Bir yargı teşkilatı içinde adli yargının üç dereceli fakat idari yargının iki dereceli olması kabul edilebilir değildir (Pekcanıtez 2009: 132). Bu nedenle adli yargıda olduğu gibi idari yargı alanında da revizyon yapılması gerektiği düşüncesi, uzun süredir hem yargı mensuplarının hem de akademisyenlerin üzerinde durdukları ortak konu olagelmıştır (Saygın 2011: 639). Bu bağlamda, 1990'lı yılların sonunda, başta Danıştay daire sayısının artırılması, temyiz yolunun daraltılması, tek hâkimle görülecek davaların sayısının artırılması ve bölge idare mahkemelerinin yetkilerinin artırılması önerileri yapılmıştır (Bereket 1998: 4).

2000 yılında 2577 Sayılı Kanunda yapılan değişikliklerle, ilk derece/vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlar yanında heyet halinde karar verilen bir takım uyuşmazlıkların da bölge idare mahkemelerince incelenerek kesinleşmesi sağlanmıştır. Bu durum istinaf sisteminin hazırlayıcı unsurlarından biri olarak değerlendirilmektedir (Çeğindir 2009: 173). 2003 yılından itibaren her yıl Danıştay Başkanlığınca idari yargı sempozyumları düzenlenmektedir.³⁷

10.11.2008 gün ve 2008/14481 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile Avrupa Birliği Mükteşebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının yargı ve temel haklar başlıklı 23'üncü faslında “İdari Yargılama Usulünde İstinaf Kanun Yolunun Oluşturulması Hakkında Kanun” çalışmalarının başlayacağı kabul edilmiş ve 31.12.2008 günlü Resmi Gazetede ilan edilmiştir (Tunca 2009: 27).

Adalet Bakanlığı idari yargıda istenilen hedeflere ulaşabilmek adına istinaf mahkemelerini bir araç olarak görmektedir (Saygın 2011: 641). Bu kapsamda Adalet Bakanlığı ile İsveç Ulusal Mahkemeler İdaresi (SNCA) arasında 22 Ekim 2007 tarihinde 2 yıllık süreyi kapsayacak şekilde imzalanan ikili işbirliği programına “Bölge İdare Mahkemelerine İstinaf Fonksiyonu Verilmesi Yönünde Hazırlık Çalışmaları” konusu da eklenmiştir³⁸ (Ergin 2009: 5). İmzalanan işbirliği çerçevesinde 2009 yılında

³⁷ Detaylı bilgi için bkz: <http://www.danistay.gov.tr/>, 9 Mart 2015'te erişildi.

³⁸ İmzalanan mutabakat zaptı kapsamında işbirliği yapılması kararlaştırılan diğer konular; yargıya güvenin artırılmasına yönelik yargı medya ilişkileri konusunda çalışmalar, adli yargı istinaf

Antalya’da idari yargıda istinaf semineri organize edilmiştir. İdari yargıda istinaf başlıklı uluslararası bu sempozyum, Türk idari yargı sisteminde istinaf kanun yolu uygulamasında atılan en önemli adımlardandır (Ergin 2009: 5).

Ayrıca Adalet Bakanlığı 2009 yılında Yargı Reformu Stratejisi’nde idari yargıda istinaf mahkemelerinin kurulmasını ve faaliyete geçirilmesini amaçlamış ve bu yönde çalışmalar başlatmıştır (Sancakdar 2012: 2239).

Danıştay’ın iş yükünün hafifletilmesi idari/vergi yargı(sı) alanındaki revizyon taleplerinin temelini oluşturmaktadır (Saygın 2011: 640). Bu kapsamda Danıştay Kanununda 2012 yılında, Danıştay’ın görevlerinde değişiklik yapılmıştır. Danıştay’ın iş yükünü azaltmaya yönelik bu düzenleme ile Bakanlıkların tüm düzenleyici işlemleri yerine yalnızca ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlerine karşı ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay görevli kılınmış bulunmaktadır.

2014 yılında idari yargı reformu konularından biri olan istinaf üzerinde yapılan çalışmalar tamamlanmış ve adli yargının ardından idari yargı alanında da istinaf kabul edilmiştir. 28 Haziran 2014 tarihli 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile başta “2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun” olmak üzere idari yargıda dolayısıyla vergi yargısında önemli değişikliklere imza atılmıştır. İtiraz kanun yolu kaldırılarak yerine istinaf müessesesi getirilmiş ve Bölge İdare Mahkemelerinin yapısında da yeniden düzenlemeye gidilmiştir.

mahkemelerinin fiiliyata geçmesinin ardından ortaya çıkan sorunlara yönelik eğitim faaliyetleri düzenlenmesi, hâkimlerle kalem personeli arasında görev yapacak yeni kadro ihdası yönünde çalışmalar ve hakim ve savcılara yönelik zaman ve büro yönetimi gibi konularda eğitim verilmesi hususlarıdır (Kökçam 2009: 2).

III. BÖLÜM

3. YENİ BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN TEŞKİLAT YAPISI VE TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF MUHAKEMESİ USULÜ

3.1. Yeni Bölge İdare Mahkemelerinin Teşkilat Yapısı

3.1.1. Kuruluş ve İşleyiş

Bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.

Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. (2576 S. K, md. 2).

3.1.2. Görevleri

Bölge idare mahkemelerinin görevleri; istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktır.

3.1.3. Mahkeme Örgütü

Bölge idare mahkemeleri; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur (2576 S. K, md. 3/1).

3.1.3.1. Başkanlık

Bölge idare mahkemesi başkanı, birinci sınıf olup birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş idari yargı hâkim ve savcıları arasından Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atanır (2576 S. K, md. 3/E/1).

Bölge idare mahkemesi başkanının görevleri; mahkemeyi temsil etmek, bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek, bölge idare mahkemesi dairelerinden birine başkanlık etmek, mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak, bölge idare mahkemesinin genel yönetim işlerini yürütmek, bölge idare mahkemesi memurlarını denetlemek, dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyuşmazlığın giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak ve kanunlarla verilen diğer görevleri yapmaktır (2576 S. K, md. 3/B).

3.1.3.2. Başkanlar Kurulu

Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu, bölge idare mahkemesi başkanı ile daire başkanlarından oluşur. Bölge idare mahkemesi başkanının bulunmadığı hâllerde kurula daire başkanlarından en kıdemli olan başkanlık eder. Daire başkanının mazereti hâlinde, o dairenin en kıdemli üyesi kurula katılır (2576 S. K, md. 3/C/1-2-3).

Başkanlar Kurulu eksiksiz toplanır ve çoğunlukla karar verir. Oyların eşitliği hâlinde başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır (2576 S. K, md. 3/C/5).

Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri;

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

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

Benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletmek ve kanunlarla verilen diğer görevleri yapmaktır (2576 S. K, md. 3/C/4).

3.1.3.3. Daireler

Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur (2576 S. K, md. 3/2-3).

Bölge idare mahkemesi daire üyeleri, en az birinci sınıfa ayrılmış olup birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş idari yargı hâkim ve savcıları arasından Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atanır (2576 S. K, md. 3/E/1).

Dairelerin toplantı ve karar usulü md. 3/F’de düzenlenmiştir. Hükme göre; her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Görüşmeler gizli yapılır, kararlar çoğunlukla verilir. Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, başkanlar kurulunun kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanır. Daire başkanının hukuki veya fiili nedenlerle bulunamaması hâlinde dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar.

Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri (md. 3/D); ilk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak,

İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak,

Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek,

Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hâllerde, o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek ve kanunlarla verilen diğer görevleri yapmaktır.

3.1.3.4. Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonu

Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonu 2576 S. K, md. 3/G'de düzenlenmiştir. Buna göre; her bölge idare mahkemesinde bir bölge idare mahkemesi adalet komisyonu bulunur.

Komisyon, bölge idare mahkemesi başkanının başkanlığında, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca daire başkanları arasından belirlenen iki asıl üyeden oluşur. Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ayrıca daire başkan veya üyeleri arasından iki yedek üye belirler. Başkanın yokluğunda asıl üye olan kıdemli daire başkanı, asıl üyelerin yokluğunda ise kıdemine göre yedek üyeler komisyona katılır. Komisyon eksiksiz toplanır ve çoğunlukla karar verir.

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

2802 Sayılı Kanun md. 114 hükmü uyarınca; adalet komisyonlarının görevleri şunlardır:

“a) Atamaları doğrudan Bakanlıkça yapılanlar dışındaki adlî ve idarî yargı ile ceza infaz kurumları ve tutukevleri personelinin;

- 1) İlk defa Devlet memurluğuna atanacaklardan merkezî sınavda başarılı olanların ilgili yönetmelik hükümlerine göre düzenlenecek sözlü ve gerektiğinde uygulamalı sınavlarını yapmak, hukuk fakültesi ve adalet meslek yüksekokulu mezunlarına öncelik tanımak kaydıyla başarılı olanların atanmalarını teklif etmek.
- 2) Aslî Devlet memurluğuna atanmaları, sicil ve disiplin işlemleri, görevden uzaklaştırılmaları, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlemlerini bu Kanun ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile ilgili mevzuat hükümlerine göre yerine getirmek.
- 3) Naklen veya hizmet gereği atamasını, ilgili mahkeme başkanı, hâkim veya Cumhuriyet savcısının görüşünü alarak, yetki alanı içerisinde yapmak.
- 4) Geçici olarak görevlendirmesini, yetki alanı içerisinde altı ayı geçmemek üzere yapmak.

b) Kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirmek.

İlk defa Devlet memurluğuna atanması teklif edilen personelin atanmaları Bakanlık onayı ile tamamlanır. Bu personelin atanması, eğitilmesi ile ilgili usul ve esaslar yönetmelikte gösterilir.

Bu Madde kapsamındaki personeli, ilgili adalet komisyonunun muvafakati, teklifi veya hizmetin gereği olarak başka bir adalet komisyonunun yetki alanına naklen atama veya geçici olarak görevlendirme yetkisi Adalet Bakanlığına aittir.

2802 Sayılı Kanun md. 115 hükmü uyarınca; herhangi bir nedenle görevine gelemeyen hâkimin yerine, bu hâkim görevine başlayıncaya veya Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yetkilendirme yapıncaya kadar, o yerdeki hâkimler arasından, adalet komisyonu başkanınca; adlî yargı çevresinde herhangi bir nedenle görevine gelemeyen Cumhuriyet savcısının yerine bu Cumhuriyet savcısı görevine başlayıncaya veya Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yetkilendirme yapıncaya kadar, yargı çevresindeki Cumhuriyet savcıları arasından, ağır ceza Cumhuriyet başsavcısı tarafından görevlendirilir.”

3.1.3.5. Müdürlükler

Bölge idare mahkemesi başkanlığında, dairelerinde ve adalet komisyonunda yeterli sayıda yazı işleri müdürlüğü ve idari işler müdürlüğü ile ihtiyaç duyulan diğer müdürlükler kurulur. Her müdürlükte bir müdür ile yeterli sayıda memur bulunur (2576 S. K, md. 3/H).

3.2. Türk Vergi Yargısında İstinaf Muhakemesi Usulü

6545 Sayılı Kanunla idari/vergi yargı(sı) düzeninde yapılan değişiklik ile yargılama sürecine dâhil olan istinaf, idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı başvurulmuş ve ilk derece mahkemesi ile Danıştay arasında yer alan ikinci derece bir olağan kanun yoludur. İstinaf incelemesi yapmakla Bölge İdare Mahkemeleri görevlidir.

Vergi yargılaması hukukunda, ilk derece olan vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı kanun yolu denetimi olarak başvurulmuş istinaf, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenmektedir.

3.2.1. İstinafa Tabi Kararlar

İYUK, md. 45/I hükmüne göre; “idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa 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.”

Kanun hükmünden hareketle bir karara karşı istinaf yoluna başvurulabilmesi için üç hususun mevcut olması gerekir. İlk olarak istinaf edilebilecek kararlar kural itibarıyla idare veya vergi (ilk derece) mahkemelerince verilen kararlardır. Kural olarak bu kararların kurul halinde ya da tek hâkim tarafından verilmiş olmasının bir önemi yoktur (Karakoç 2015: 293). Aynı zamanda bu mahkemelerin istinafa konu olabilecek kararları, mahkemenin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran usule ve esasa ilişkin nihai kararlar olup keşif, bilirkişi, belge istenmesi, hâkimin reddi gibi ara kararları kapsamamaktadır (Çağlayan 2014: 296). Son olarak ilk derece mahkemelerinin dava konusu beş bin Türk Lirasını aşan nihai kararları için istinaf kanun yolu açık olup bu meblağın altında kalan kararları kesindir.

İlk derece mahkemelerinin konusu beş bin Türk Lirasının altında davalar hakkında verdiği kararlar kesindir ve bu kararlar için istinaf yolu kapalıdır. İstinaf yolunun kapalı olmasına bağlı olarak bu kararlar hakkında temyiz isteminde de bulunulamaz; ancak İYUK, md. 51’de düzenlenen kanun yararına temyiz müessesesine başvurmak mümkündür. Söz konusu hükme göre; “idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.”

İstinaf yolu kapalı olan diğer kararlar ise ivedi yargılamaya tabi konulardır. İvedi yargılama usulü 6545 Sayılı Kanunla idari/vergi yargı(sı) düzenine girmiş bulunmaktadır. İvedi yargılama usulü uygulanacak uyuşmazlığı doğuracak işlemler İYUK, md. 20/A/1’de³⁹ ifade edilmekte olup bu işlemler istinafa tabi değildir. Ancak bu uyuşmazlıklar hakkında istinaf yolu kapalı olmakla birlikte temyiz yolu açıktır. Nitekim bu husus İYUK, md. 20/A/2/g hükmünde ifade edilir. Söz konusu hükme göre; “ivedi yargılama usulünde verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.”

3.1.2. İstinaf Sebepleri

Kanunda “idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir (İYUK, md. 45/1)” ifadesiyle genel bir tanımlama yapıldığından, istinafa başvurma sebepleri sayılmamış haldedir. Nitekim kanunda yer alan “istinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir” (İYUK, md. 45/2)⁴⁰ hükmü gereğince temyizde olduğu gibi istinaf sebeplerinin de açıkça gösterilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. İstinaf dilekçesinden, istinaf başvurusunda bulunulduğunun anlaşılması yeterli olmaktadır.

İstinaf hakkındaki düzenlemelerden ve istinafın niteliğinden hareketle istinaf sebeplerini belirlemek mümkündür. Bunlar, ilk derece mahkemelerinin olayı değerlendirirken ve karar verirken yaptıkları usul hukuku veya maddi hukuka ilişkin hatalar ve eksiklerdir (Çağlayan 2015: 686).

39 İYUK, md. 20/A/1’de yer alan ve ivedi yargılama usulü uygulanacak uyuşmazlıklar şunlardır; a) İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri. b) Acele kamulaştırma işlemleri. c) Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları. d) 12.3.1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri. e) 9.8.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar. f) 16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca alınan Bakanlar Kurulu kararları.

⁴⁰ Kanunun bu hükmü öz yönünden değil, biçim yönünden temyize ilişkin kuralların istinaf kanun yoluna uygulanmasını benimsemekte olup istinaf ve temyiz aynı türden kanun yolları olduğu anlamına gelmemektedir (Karakoç 2015: 296).

3.2.3. İstinaf Yoluna Başvurabilecekler

İstinaf başvurusu yapan kişi, davanın taraflarından aleyhinde karar verilen kişi olmalıdır. Bir anlamda başvuru yapabilmek için hukuki menfaat şarttır. İlk derece mahkemesince kendi lehinde bir karar alan kimse istinaf kanun yoluna başvuramaz. Bu itibarla ilk derece mahkemesi tarafından aleyhinde karar verilen kişi bizzat kendisi yahut kanuni temsilcisi yahut vekili aracılığıyla istinaf kanun yoluna başvurabilir (Yüce 2015: 235).

3.2.4. İstinaf Başvuru Usulü

Bölge İdare Mahkemesinin, ilk derece mahkemelerince verilen kararları istinaf yoluyla inceleyebilmesi için mutlaka bir talebin yapılmış olması gerekir aksi halde dosyayı kendiliğinden inceleme yetkisi yoktur (Karakoç 2015: 297).

İstinaf başvurusunun yapılaş şekli, kanunun “istinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir” hükmü ile ifade edilmektedir (İYUK, md. 45/2). Bu itibarla istinaf başvurusu bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile olmalıdır. İYUK, md. 45/2 hükmü gereğince, “istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağılı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.”

3.2.5. İstinaf Dilekçesi

İstinaf başvuru dilekçesi, temyiz dilekçesinde olduğu gibi kanunun aradığı koşullara uygun olarak hazırlanmalı ve kanunda belirtilen mercilere verilmelidir.

Bu bağlamda istinaf dilekçesi; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasını; davanın konu ve sebepleri ile dayandığı delilleri; davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihini; vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında

uyuşmazlık konusu miktarı; vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarasını” (İYUK, md. 3) içermelidir.

3.2.6. İstinaf Süresi

Vergi yargılaması hukukunda, vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı istinaf yoluna başvurma süresi otuz gündür. Kanunda bu husus “idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir” (İYUK, md. 45/1) şeklinde ifade edilmektedir.

İstinaf dilekçesinin karşı tarafa tebliğ edilmesi halinde istinaf süresini geçiren karşı taraf, tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde vereceği istinafa cevap dilekçesinde istinaf talebinde bulunabilir (İYUK, md. 48/3). Bu durum katılma yolu ile istinaf olarak adlandırılmaktadır (Çağlayan 2015: 686).

3.2.7. İstinaf Ön İncelemesi

İstinaf dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye veya kanunun dördüncü⁴¹ maddesinde belirtilen mercilere verilir. İstinaf yoluna tabi kararı veren mahkemece dosya istinaf merciine gönderilmeden önce ön inceleme yapılır. Ön incelemede; istinaf dilekçesinin şekil şartlarına uyup uymadığı, kanuni süresinde verilip verilmediği ve gerekli harçların ödenip ödenmediği dilekçeyi alan mahkeme tarafından tespit edilir (Çağlayan 2015: 686).

Ön incelemede dilekçelerin kanunda belirtilen esaslara göre düzenlenmediği tespit edilirse eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren

⁴¹ Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir (İYUK, md. 4).

mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.

İstinaf dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren merci tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde istinaftan vazgeçilmiş sayılacağı hususu istinaf talep edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, ilgili merci, kararın istinaf edilmemiş sayılmasına karar verir.

İstinafın kanuni süre geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde de kararı veren merci, istinaf talebinin reddine karar verir.

İlgili merciin; istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına, kararın istinaf edilmemiş sayılmasına ve istinaf talebinin reddine ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir.

İstinaf dilekçesi, gerekli ön inceleme yapılması ve eksiklik bulunmaması halinde kararı veren mahkemece karşı tarafa tebliğ edilir. İstinaf dilekçesinin tebliğini izleyen gün, karşı tarafın istinaf talebinde bulunması için belirlenen sürenin başlangıcıdır.

3.2.8. İstinaf İncelemesi

İstinaf incelemesinde vergi mahkemelerinin kararlarına karşı başvurulacak görevli merci, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsu dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesidir. “İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir” (İYUK, md. 45/2). Kanunun bu hükmü gereğince, kanun yolu başvuru dilekçesi hangi mahkeme başkanlığına yapılırsa yapılsın ve talep ne olursa olsun istinaf başvurusuna tabi bir karar, bölge idare mahkemesine gönderilir.

Kural olarak istinaf incelemesi evrak üzerinden yapılır ve bölge idare mahkemesi, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bunları destekleyici belgelerini inceleyerek davayı karara bağlar. Kural bölge idare mahkemesinin dosya üzerinden yargılama yapması olsa da eğer dosyadaki bilgi ve belgeler yeterli değilse, mahkeme bizzat kendiliğinden ilk derece mahkemesi gibi gerekli inceleme ve yargılamayı yaparak işin esası hakkında karar verir (Yüce 2015: 237). Bu kapsamda bölge idare mahkemesi, belirlenen süre içinde lüzum gördüğü evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir (İYUK, md. 20/1). Yine bölge idare mahkemesi gerekli gördüğü hallerde, delil tespiti ve keşif yapabilir veya bilirkişi müessesesinden yararlanabilir.

Genel bir ifade ile bölge idare mahkemesi istinaf yargılamasında, dosyayı hukuka uygunluk (hukukilik) bakımından denetler ve işin esası hakkında karar verir. Ancak hukuki noktaların tam olarak anlaşılabilmesi, maddi olayların tam olarak bilinebilmesine bağlı olduğundan, mahkeme hukukilik denetimi ile yetinmeyerek yerindelik (maddi - olay) denetimine de girer. Ayrıca bölge idare mahkemesi kararı, usul hükümlerine uyulmuş olup olmaması bakımından da incelemektedir. Bu itibarla bölge idare mahkemesinde, vergi mahkemesinin kararı hem usul hem de esas yönünden incelenerek denetim ve yargılama yapılmaktadır.

3.2.9. İstinaf Duruşması

İstinafta kural olarak dosya üzerinden yargılama yapılmakla birlikte tarafların istemine ve ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlı olarak duruşma yapılması mümkündür. Ayrıca tarafların istemine bağlı olmaksızın mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına her zaman karar verebilir. Duruşma yapılması halinde duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir (İYUK, md. 17).

Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir kısmı veya

tamamı gizli olarak yapılır. Duruşmalar başkan tarafından yönetilir, taraflara ikişer defa söz verilir, taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilir (İYUK, md. 18). Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir (İYUK, md. 19).

3.2.10. İstinaf Yargılamasında İspat ve Delil

Vergi yargılaması hukukunun ispat ve delil konusundaki düzenlemeler ana hatları ile İYUK'ta yer almaktadır. Söz konusu hükme göre, “bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır” (İYUK, md. 31). Buna göre sayılan haller dışında vergi yargılamasında, Vergi Usul Kanunu hükümleri geçerlidir.

VUK'un ispat ve delile ilişkin hükümlerine göre, “ispat: vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir” (VUK, md. 3/B). Buna göre, vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyeti esastır yani görünen şekli değil, ekonomik içerik ve niteliği esas alınmalıdır. Bu hüküm ekonomik yaklaşımın kanuni dayanağını oluşturmaktadır. Hüküm yemin hariç her türlü delille ispatı kabul ederken, tanık

beyanını da vergiyi doğuran olay ile ilgisi olması şartıyla kabul etmektedir. Son olarak, ispat yüküne ilişkin bir düzenleme getirilerek, mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene bırakılmıştır (Karakoç 2015: 265).

3.2.11. İstinaf Aşamasında Yürütmenin Durdurulması

Kanundaki düzenlemeye göre istinaf yoluna başvurulmuş olması mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir (İYUK, md. 52/1).

Yürütmenin durdurulması isteği bulunan istinaf dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren vergi mahkemesince Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına gönderilir. Bölge idare mahkemesinde yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat işlemlerine bu mahkemece devam edilerek dosya tekemmül ettirilir (İYUK, md. 48/5).

Vergi mahkemesinin davanın reddine ilişkin kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulması halinde bölge idare mahkemesinin dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için, idari işlemin uygulanması halinde “telafisi güç veya imkânsız zararların doğması” ve idari işlemin “açıkça hukuka aykırı olması” şartlarının birlikte gerçekleşmesi gereklidir (İYUK, md. 27/2). Kanunda vergi mahkemesinin dava konusu işlem hakkında iptal kararı vermesi ve bu karara karşı istinaf yoluna başvurulması halinde bölge idare mahkemesinin yürütmenin durdurulması kararı verebilmesi için gerekli şartların neler olduğu konusunda açıklık bulunmamaktadır. Ancak davanın reddinde olduğu gibi “telafisi güç veya imkânsız zararların doğması” ve idari işlemin “açıkça hukuka aykırı olması” şartlarının aranması gerektiğini ifade etmek mümkündür (Çağlayan 2015: 688).

İstinaf aşamasında yürütmenin durdurulmasına ancak teminat karşılığı karar verilebilir. Yürütmenin durdurulması kararı için teminat verilmesi şart olmakla birlikte

kanunda “iptal davalarında teminat istenmeyebilir ve idareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz” ifadelerine yer verilerek istisnalara da olanak tanınmış bulunmaktadır.

İstinaf yoluna başvurulmuş olması mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmasa da, istinaf incelemesi sonunda ilk derece mahkemesi kararının bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurmaktadır (İYUK, md. 52/4).

Bölge idare mahkemesince verilen yürütmenin durdurulması istemleri hakkında kararlara karşı, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere en yakın bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir (İYUK, md. 27/7).

3.2.12. İstinaf Talebinin Karara Bağlanması

Bölge idare mahkemesi istinaf incelemesi sonucunda; kararın onanması, kararın düzeltilerek aynı kararın tekrar verilmesi, kararın usulden bozularak vergi mahkemesine geri gönderilmesi, kararın bozularak işin esası hakkında karar verilmesi şeklinde olmak üzere dört farklı karar verebilir.

“Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir” (İYUK, md. 45/3). Kanunun bu hükmü uyarınca, istinaf incelemesinde maddi ve hukuki yönden değerlendirme yapıldıktan sonra vergi mahkemesinin kararı usule ve esasa uygun bulunursa karar onanarak istinaf başvurusunun reddine karar verilir.

Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararındaki mevcut maddi yanlışlıkları, düzeltilmesi mümkün olduğu takdirde düzeltmeyi yapar ve aynı kararı verir (İYUK, md. 45/3). Söz konusu maddi hatalar düzeltilmesi mümkün olan; hesap hatası, isim hatası gibi davanın esasına etki etmeyen yanlışlıklardır. Bölge idare mahkemesi bu hataları düzelterek vergi mahkemesinin kararını tekrar eder (Çağlayan 2015: 688).

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğunda, “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 kararları kesindir (İYUK, md. 45/5). Bu düzenleme gereğince vergi mahkemesinin ilk inceleme üzerine verdiği nihai kararların istinaf incelemesinde, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olmasının tespiti halinde bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye geri gönderir. Bunun nedeni bölge idare mahkemesinin ikinci derece yargılama yeri olup sayılan hallerde ilk yargılama makamı konumuna düşeceği gerçeğidir. Ancak, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâlleri dışında kalan ilk inceleme konuları bakımından karar, bölge idare mahkemesince verilir ve dosya vergi mahkemesine geri gönderilmez.

“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” (İYUK, md. 45/4). Bölge idare mahkemesi istinaf incelemesi sonrası, vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde dosyayı geri göndermez ve işin esası hakkında kendisi yeni bir karar verir.

3.2.13. İstinaf Yargılaması Sonrası Verilen Kararların Hukuki Niteliği

Bölge idare mahkemesinin vergi mahkemesinin ilk incelemesi üzerine, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâlleri hakkında verdiği kararlar kesin olup bunlar aleyhine temyiz yoluna başvurulamaz. Bunlar dışında bölge idare mahkemesinin istinaf incelemesi

sonucunda verdiği kararlardan konusu yüz bin Türk Lirasını aşmayan vergi davaları da kesin olup temyize kapalıdırlar. Bölge idare mahkemesinin konusu yüz bin Türk Lirasını aşan vergi davaları hakkında verdiği kararlara karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir (İYUK, md. 46).

3.2.14. İstinaf Sonrası Başvurulabilecek Kanun Yolları

Mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organlarınca yeniden incelenmesini karşılayan kanun yolları, istinaf mercii kararlarının kesinleşmesine engel olup olmamasından hareketle olağan ve olağanüstü olarak ikiye ayrılır. Bu kapsamda istinaf mercilerinin kararlarına karşı kanun yollarına başvuru iki farklı yönden incelenmektedir. İstinaf mercii kararlarının kesinleşmesine engel olan olağan kanun yolu, 2014 yılında yapılan değışiklikle karar düzeltme yolunun kaldırılması ile birlikte yalnızca temyiz müessesidir. Şekli ve maddi anlamda kesin hüküm halini almış istinaf mercii kararlarına karşı başvuru olan olağanüstü kanun yolları ise kanun yararına temyiz, yargılamanın yenilenmesi ve açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesini istemedir.

Kanunda yer alan ifadesiyle, bölge idare mahkemesinin konusu yüz bin Türk Lirasını aşan vergi davaları hakkında verdiği kararlara karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir (İYUK, md. 46).

Bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliğı bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceğı lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz isteğı yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneğı ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır (İYUK, md. 51).

Bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar hakkında kanunda sayılan nedenlerle yargılamanın yenilenmesi istenebilir.⁴² Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır (İYUK, md. 53).

İYUK, md. 29 hükmü gereğince, bölge idare mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir. Açıklama dilekçeleri karşı taraf sayısından bir nüsha fazla verilir. Kararı vermiş olan daire veya mahkeme işi inceler ve gerek görürse dilekçenin bir örneğini, belirleyeceği süre içinde cevap vermek üzere, karşı tarafa tebliğ eder, cevap iki nüsha olarak verilir. Bunlardan biri, açıklama veya aykırılığın kaldırılmasını isteyen tarafa gönderilir. Görevli daire veya mahkemenin bu husustaki kararı, taraflara tebliğ olunur. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir.

İYUK, md. 29 hükmü gereğince, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilir. Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme ilamın altına yazılır.

⁴² Kanunda belirtilen yargılamanın yenilenmesi nedenleri; a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması, b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması, c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması, d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi, e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması, f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması, g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması, h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması. ı) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

IV. BÖLÜM

4. DEĞERLENDİRME

4.1. Türk Vergi Yargısı Açısından İstinafin Değerlendirilmesi

4.1.1. 1982 Reformu ve Sonrası Dönemin Genel Değerlendirmesi

4.1.1.1. Danıştay'ın ve Diğer Mahkemelerin İş Yüğü Sorunu

İlk derece/vergi mahkemelerinin faaliyete başladığı 1982 yılından günümüze kadar tüm yurttaki örgütlenmesinin sonucu olarak kişilerin hak arama yoluna kolay ulaşması sağlanmış ve idari/vergi yargı(sın)da açılan dava dosya sayısı gün geçtikçe artmıştır. İlk derece/vergi mahkemelerinin dava sayısındaki bu artış temyiz başvurularında da aynı oranda artışı beraberinde getirmiştir. Mahkemelerde artan dosya sayısı kararların zamanında verilememesi sonucunu doğurmuş ve bu durum adil yargılanma hakkını zedeleyerek halkın yargıya olan güveninin giderek azalmasına yol açmıştır.

Tablo 4.1: Danıştay daireleri dava sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)

Daireler	Geçen	Yıl İçinde	Toplam	Yıl İçinde	Bir	Çıkan	Ortalama
İDDK Esas	6361	5.864	12.225	5.332	6.893	43,6	426
İDDK İtiraz	217	1.255	1.472	1.353	119	91,9	46
VDDK Esas	223	1.257	1.480	1.430	50	96,6	37
VDDK İtiraz		7	7	6	1	85,7	28
1.	19	2.177	2.196	2.136	60	97,3	7
2.	16.759	9.441	26.200	14.645	11.555	55,9	423
3.	13.570	12.257	25.827	7.426	18.401	28,8	585
4.	11.461	9.221	20.682	9.496	11.186	45,9	436
5.	13.474	9.558	23.032	10.058	12.974	43,7	485
6.	12.356	10.804	23.160	9.532	13.628	41,2	460
7.	12.453	5.930	18.383	8.002	10.381	43,5	590
8.	17.851	11.919	29.770	11.054	18.716	37,1	573
9.	14.148	14.313	28.461	9.905	18.556	34,8	486
10.	15.768	6.778	22.546	8.280	14.266	36,7	718
11.	7.968	5.336	13.304	8.540	4.764	64,2	330
12.	17.188	10.777	27.965	9.993	18.032	35,5	612
13.	7.722	5.335	13.057	4.670	8.387	35,8	580
14.	12.818	11.848	24.666	12.475	12.191	50,6	370
15.	9.927	10.247	20.174	10.037	10.137	49,8	356
Daireler Toplam	183.482	135.941	319.423	136.189	183.234	42,6	485
Genel Toplam	190.283	144.324	334.607	144.310	190.297	43,1	475

Kaynak: (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/261.pdf, 10 Haziran 2015'te erişildi).

2014 yılı itibariyle Danıştay'ın dairelerine toplam gelen ve çıkan dosya sayıları tablo 4.1'de gösterilmiştir. 2014 yılında Danıştay'a gelen toplam 334.607 dava dosyasının yarısından çoğunu geçen yıldan devredenler oluşturmaktadır. Çıkan işin gelen işe oranı oldukça düşük olarak %43.1 seviyesinde kaldığı ve ortalama yargılama süresinin bir yılı aştığı görülmektedir. Vergi dava daireleri kurulu, 3, 4, 7 ve 9'uncu daireler göz önüne alınarak Danıştay'da vergi iş yükü incelendiğinde, geçen yıldan devreden 51.855 dosyaya 2014 yılı içinde açılan 42.985 dosya daha eklenerek toplam dosya sayısının 94.840'a ulaştığı tablo 4.1'de görülmektedir. Bu sayı Danıştay'ın yükünün %28'ine tekabül etmektedir.

Danıştay'ın iş yükü, idari rejimimizi örnek aldığımız Fransız Danıştay'ının yıllık dava adedinden on kat fazladır. Sayıları gün geçtikçe artan çeşitli konularda çıkarılan mevzuatlar ve özellikle mali konularda sık yapılan mevzuat değişiklikleri, uyuşmazlık konularını artırarak Danıştay'ın görevlerini yoğunlaştırmıştır. Çözüm yolu olarak

başlarda, Danıştay'ın daire sayısının artırılması yoluna gidilmiştir. Fakat bu durum geçici bir ferahlık oluştursa da zamanla Danıştay'ı bir üst mahkeme olmaktan çıkararak aynı çatı altında çalışan çeşitli mahkemeler topluluğu haline getireceği ve beraberinde içtihat ayrılıklarının da oluşacağı noktasında eleştirilmektedir (Çelikkaya ve Çeliktas 2004: 3). Buna ilaveten daire sayısının artırılması bu sığa layık olmayanların Danıştay'a tayin edilmesine yol açacak bu durum da kararların kalitesinin düşmesine neden olacaktır (Yenisey 1979: 230). İdari/vergi yargı(sı) düzeninde iki aşamalı yargı sürecini benimsemek Danıştay'ı hasta hale getirmiştir. Hastayı iyileştirmek için daha fazla oksijen tüpü takmak yerine ameliyat yapılmalıdır yani Danıştay daire sayısını artırmak yerine sistem değiştirilmelidir, görüşü öne sürülmektedir (Yenisey 1979: 237). Bu nedenlerle idari yargıda zaman içinde oluşan iş yükü fazlalığı istinaf sistemini gündeme getirmiştir (Avcı 2011: 180).

Tablo 4. 2: Bölge idare mahkemeleri dava sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)

Yıllar	Geçen Yıllan Devreden	Yıl İçinde Açılan	Toplam	Yıl İçinde Çıkan	Sonraki Yıla Devreden	Çıkan İş/Gelen İş (%)	Ortalama Yargılama Süresi
2004	6.373	53.512	59.885	49.799	10.086	83,2	57
2005	10.086	66.027	76.113	62.933	13.180	82,7	65
2006	13.180	69.578	82.758	67.294	15.464	81,3	75
2007	15.464	78.960	94.424	80.301	14.123	85	67
2008	14.123	85.745	99.868	85.356	14.512	85,5	60
2009	14.512	95.423	109.939	98.233	11.706	89,4	49
2010	11.706	108.666	120.372	108.459	11.913	90,1	39
2011	11.906	100.612	112.518	105.752	6.766	94	33
2012	6.766	111.816	118.582	11.518	7.064	94	22
2013	7.060	148.908	155.968	139.426	16.542	89,4	29
2014	16.541	157.154	173.695	164.452	9.243	94,7	29

Kaynak: (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/249.pdf, 10 Haziran 2015'te erişildi).

Tablo 4.2'de bölge idare mahkemelerine 2004-2014 yılları arasında toplam gelen ve çıkan dava sayıları gösterilmiştir.

Bölge idare mahkemelerinde ortalama yargılama süresinin kısa olması ve çıkan işin gelen işe olan oranının yüksek olması nedeni ile Danıştay ve ilk derece/vergi mahkemelerine nazaran daha az dosya biriktiği ve iş yükünün daha az olduğu söylenebilir. Bölge idare mahkemelerinin iş yükünün, verimlilik açısından belirlenen

eşik değerlere yakın olduğu ifade edilmektedir. Fakat bölge idare mahkemelerinde dosya sayısında artış olduğu buna bağlı olarak mahkemelerin yetersiz kalmaya başladıkları ve dosya birikmesinin önüne geçmek adına tedbir alınması gerektiği ifade edilmektedir (Ayyıldız 2015; Can 2010).

Tablo 4. 3: Vergi mahkemelerinde dava sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	Yıl İçinde Çıkan	Sonraki Yıla Devreden	Çıkan İş/Gelen İş (%)	Ortalama Yargılama Süresi
2004	26.527	58.225	2.962	87.714	60.749	26.965	69,3	158
2005	26.965	62.941	2.583	92.489	58.511	33.978	63,3	177
2006	33.978	74.327	3.803	112.108	71.674	40.434	63,9	179
2007	40.434	82.623	5.477	128.534	79.174	49.360	61,6	193
2008	49.360	97.802	5.500	152.662	98.292	54.370	64,4	185
2009	72.177	110.733	5.528	188.438	111.904	76.534	59,4	235
2010	76.533	130.134	5.795	212.462	123.791	88.671	58,3	229
2011	88.673	83.375	3.701	175.749	124.303	51.446	70,7	239
2012	33.661	97.180	5.542	136.383	100.919	35.464	74,0	122
2013	53.251	109.141	6.291	168.683	103.509	65.174	61,4	195
2014	47.382	96.036	5.240	148.658	102.128	46.530	68,7	166

Kaynak: (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf, 10 Haziran 2015'te erişildi).

Tablo 4.3'te vergi mahkemelerine 2004-2014 yılları arasında toplam gelen ve çıkan dava sayıları gösterilmiştir. Vergi mahkemelerinde son beş yılda kısmi bir ilerleme görülse de gelen davaları karşılamada yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu durum bir ölçüde vergi mahkemelerindeki hâkim sayısının az miktarda artırılmış olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 4. 4: İdari yargıda dosya sayıları (Adalet Bakanlığı 2014)

Yıllar	Mahkemelere Gelen Dava Sayısı	Toplam Çıkan Dava Sayısı	Çıkarılan İş (%)
2004	334.684	215.994	64,5
2005	390.312	246.046	63,0
2006	469.308	313.474	66,8
2007	478.339	326.826	68,3
2008	482.251	337.528	70,0
2009	515.918	355.473	68,9
2010	585.233	386.884	66,1
2011	584.963	415.672	71,1
2012	533.426	405.791	76,1
2013	579.036	414.644	71,6
2014	582.183	434.139	74,6

Kaynak: (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/222.pdf, 10 Haziran 2015'te erişildi).

Tablo 4.4'te 2004-2014 yılları arasında idari yargıda toplam gelen ve çıkan dava sayıları ile çıkan işin yüzdesi gösterilmiştir. Bu verilerden yola çıkarak idari yargının genel iş yükü değerlendirildiğinde, idari yargı sisteminin genel olarak bir yıl içerisinde yeni açılan dava sayısına yakın sayıda davayı bitirme yeteneğine ve dava yığılmalarını azaltma kapasitesine sahip olmadığı bu nedenle önemli sayıda dosya birikmesinin bulunduğu ifade edilmektedir (Ayyıldız 2015: 171).

4.1.1.2. İdari/Vergi Yargı(sın)da İçtihat Farklılığı Sorunu

1982 reformu ile kurulan ilk derece/vergi mahkemelerinin tüm illerde örgütlenmeye başlaması ve bireylerde hak arama bilincinin artması gibi nedenler günden güne açılan dava sayısının artmasına yol açmıştır. Türk idari/vergi yargı(sın)da istinaf sistemine yer verilmemiş olması, Danıştay'ı hem hukukilik hem de yerindelik denetimi yapmak durumuna getirmiştir. Bu itibarla Danıştay, kendisini sadece hukukilik denetimi ile sınırlı tutmayarak, bir davayı maddi olay ve maddi delilleri de işin içine katarak bütün yönleriyle incelemeyi sürdürmüştür (Ulusoy 2009: 171). Açılan dava sayısının artması ile beraber aynı oranda temyiz başvurularının da artması ve Danıştay'ın yerindelik denetimi yaparak istinaf mahkemesi rolünü üstlenmesi iş yükü sorununu ortaya çıkarmıştır.

Danıştay'ın işlerinin fazla olması ise yargılama sürecini uzatmakta ve Danıştay'ın içtihatların birliğini sağlama işlevine yoğunlaşmasını zorlaştırmaktadır.

Mevcut sistemimizde bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olduğu için zamanla aynı ya da benzer konularda farklı kararlar ortaya çıkmıştır. Bölge idare mahkemelerinin sayısının yirmi beşi bulunduğu göz önüne alındığında bu farklılıkların kaçınılmaz olduğu anlaşılmaktadır. Bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yolunun kapalı olması, Danıştay'ın bölge idare mahkemelerinde farklı yönde verilmiş kararlar hakkındaki içtihadi görüşünün ne olduğunun bilinmemesine yol açmıştır. Bölge idare mahkemelerinde yaşanan içtihat farklılığı sorununu çözmek adına, bölge idare mahkemelerinin kesin kararlarına karşı bir başvuru yolu olarak düzenlenen karar düzeltme müessesesi, Danıştay'ın iş yükü nedeniyle beklenen düzeyde işletilememektedir.

4.1.1.3. Yargı Öncesi Aşamalarda Yaşanan Sorunlar

İdari/vergi yargı(sın)da karşılaşılan problemlerin birçoğu yargı öncesi aşamalarda meydana gelmektedir. Yargı öncesinde idari aşamada meydana gelen başlıca sorunlar, idarenin yargı yerlerinin yerleşik kazanmış içtihatlarına uygun karar vermemesi ve idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlığın giderilmesinde idari çözüm yollarının etkin şekilde kullanılamamasıdır (Birden 2009: 12). Bu itibarla yargı yerlerince adalet, etkin, hızlı ve doğru olarak sağlanamamaktadır.

İdare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkta idare, uyuşmazlık konusu hakkında yargı yerlerinin yerleşik kazanmış kararları olsa dahi yargı yoluna başvuru yapmaktadır. Bu durumun mahkemelerdeki iş yükü oranına yansımaları da oldukça fazla olmaktadır. Zira dosyaların yarısına yakınının idarenin yargı kararlarına uymak istememesinden kaynaklandığı ileri sürülmektedir (Tunca 2009: 30). Aynı zamanda vergi dairesi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konularına ait yargı kararlarının yaklaşık %80'i vergi idaresinin aleyhine sonuçlanmaktadır (Armağan 2009: 216). İdarenin bu tutumuna yargı yoluna başvururken herhangi bir sorumluluğun olmaması katkı sağlamaktadır. Oysa 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu md. 377/4'de "vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz

yoluna gidemezler” hükmü düzenlenmektedir. Fakat 1950 yılından beri mevzuatta var olan bu uygulama Türkiye’de işletilememektedir. Vergi idaresinin kanun yolu başvurusu için izin alması uygulamasına işlerlik kazandırıldığı takdirde idari yargının özellikle de vergi mahkemelerinin iş yükünün %50 oranında azalacağı iddia edilmektedir (Divanlıoğlu 2009: 61). İsveç’te bu sorunu çözmek adına her idarede ayrı bir hukuk birimi kurulmuştur. Bu birimler idari yargı kararlarını yakından takip etmektedirler. Böylece idarenin yargı kararlarına aykırı yönde hareket etmesi önlenmektedir.

İdari/vergi yargı(sı)nın sorunlu olmasının temelinde idari işleyişin sorunlu olması yatmaktadır. Doktrinde en çok eleştirilen husus, idarelerin yaptıkları işlem ve eylemlerinde uymaları gereken usul ve esasları ve verecekleri kararlara karşı yapılacak idari başvuru yollarını düzenleyen genel bir idari usul kanununun mevcut olmamasıdır. İdari usul kanununa daha ziyade taraflara yargı öncesi alternatif çözüm yolları sunacağı için ihtiyaç vardır. Genel bir idari usul kanunun olmaması idari işleyişte pürüzlere yol açmakta ve uyuşmazlıklar kaynağında çözülebilecekken bunun önünü tıkamaktadır. Örneğin İsveç idari/vergi yargı(sı)na göre taraflar, dava sürecini haklarında işlem yapan idareye başvurarak başlatmak zorundadırlar. İdare bu başvuruyu üç hafta içinde değerlendirir ve uyuşmazlık, yargı yoluna gitmeye gerek kalmaksızın kaynağında çözümlenebilir (Keskin 2009: 213). Aynı zamanda uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmese bile tarafların dilekçeleri mahkeme için kolaylık sağlayacaktır. Dolayısıyla bu husus usul ekonomisi açısından üzerinde dikkatle durulması gereken bir husus olarak görülmektedir. Türk idari/vergi yargısında 2577 Sayılı Kanunun 11’inci maddesinde İsveç’teki usule benzer bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu hükme göre; “ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur” (İYUK, md. 11/1). Fakat düzenleme idareye zorunlu başvuru öngörmediğinden ve idareye altmış gün gibi uzun bir cevap verme süresi tanıdığından yeterli görülmemektedir.

Sayılan sorunlardan hareketle çıkarılacak genel idari usul kanununun iki önemli sonuca hizmet edeceği söylenebilir. Bunlar; yargı önüne gelecek uyuşmazlıkların azaltılması etkisi ve yargı önüne gelecek uyuşmazlık dosyasının büyük oranda tekemmül etmiş bir dosya olması nedeni ile karar alma sürecini hızlandırıcı etkilerdir (Sezginer 2009: 45).

Türk idari/vergi yargısında, idarenin yaptığı işlemleri düzenleyen idari usul kanunu bulunmamasına rağmen vergiye ilişkin işlemlerde uyulması gereken usul ve esasları düzenleyen Vergi Usul Kanunu 1961 yılından beri yürürlüktedir. Vergi Usul Kanunu hem vergiye ilişkin işlemlerin uygulama usullerini hem de bu işlemlerden doğan uyuşmazlıkları kendi içinde çözümlemeye yönelik başvuru yollarını düzenlemektedir. Bir kısım yazarlar bu kanunu başarılı bulurken (Keskin 2009: 213) bir kısım yazarlar da bu kanuna temkinli yaklaşmaktadırlar. Örneğin vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesinde önemli bir yeri olan uzlaşma kurumu kanunda etkili şekilde düzenlenmediği gerekçesi ile birçok yazar tarafından eleştirilmektedir. Uzlaşma kurumunun mevcut düzenlenen hali ile hukukilik noktasında birçok sorunun olduğu öne sürülmekte ve yeni bir düzenlemenin gerektiği ifade edilmektedir (Armağan 2007; Yılmaz 2009).

2014 yılında bölge idare mahkemelerine gelen toplam 126.524 davanın 71.055 tanesi vergi mahkemelerinden, 55.469'u da idare mahkemelerinden gelmiştir (Adalet Bakanlığı 2014). Rakamlardan hareketle bölge idare mahkemelerine en fazla dosyanın vergi mahkemelerinden geldiği anlaşılmaktadır. Bu durum özellikle vergi yargısında, idari başvuru yollarının yeniden düzenlenmesi için bir gerekçe teşkil etmektedir.

4.1.1.4. Yargılama Sürecinin Uzun Olması

Danıştay'daki iş yükü fazlalığı sadece Türk idari/vergi yargı sistemindeki aksaklıklardan kaynaklanmamaktadır. İdari/vergi yargı(sın)da sürelerin uzun olması da iş yüküne neden başlıca faktörlerden biridir. Davaların görülme süresi ilk derece/vergi mahkemelerinde beş-altı ay, bölge idare mahkemelerinde bir-iki ay ve Danıştay'da bir

yılı aşkındır. Toplamda ise başvuru süreleri ile beraber bir davanın iki yılı aşkın sürede sonuçlandığı görülmektedir (Adalet Bakanlığı 2014).

Yargılama süresinin uzun olması AİHS'nin 6'ncı maddesi açısından eleştirel bir konumdadır. Zira söz konusu madde, makul sürede yargılama hakkını içermektedir. Aynı zamanda, geciken adalet adalet değildir ilkesi gereğince bir yargılama ancak makul sürede sonuçlandırıldığı takdirde adil olabilmektedir (Yücel 2006: 169).

4.1.1.5. Mahkemelerdeki Hâkim Sayısı Sorunu

İdari/vergi yargı(sın)daki hâkim sayılarını incelemek için HSYK 2014 faaliyet raporunda yer alan istatistiklerden yararlanılmıştır. 1996-2014 yılları arasında idari/vergi yargı(sın)da hâkim sayısında değişim tablo 4.5'te gösterilmiştir.

Tablo 4. 5: İdari/Vergi yargı(sın)da hâkim sayıları (HSYK 2014)

Yıllar	İdari Hâkim	Vergi Hâkimi	BİM	Toplam
1996	174	194	46	414
1997	223	234	48	505
1998	288	315	57	660
1999	280	289	60	629
2000	254	264	81	599
2001	237	207	89	533
2002	232	187	92	511
2003	259	199	90	548
2004	251	166	78	495
2005	266	161	86	513
2006	519	220	105	844
2007	536	242	115	893
2008	530	232	125	887
2009	568	273	123	964
2010	559	269	120	948
2011	475	255	132	862
2012	468	251	158	877
2013	499	248	162	909
2014	596	354	196	1146

Kaynak: (HSYK, 2014. Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, 2014 Faaliyet Raporu, <http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html#p=50>, 15 Haziran 2015'te erişildi).

1996-2014 yılları arasında idari hâkim sayısı %242 artarken vergi hâkimi sayısı %82 oranında artmıştır. BİM hâkim sayısı da dört kat artırılmıştır. Hâkim sayılarında 2014 yılında ciddi bir artışa gidildiği görülmektedir. Bu durumun idari/vergi yargı(sın)da gerçekleştirilen reform ile ilişkili olduğunu ifade etmek mümkündür.

2000 yılına kadar vergi hâkimi sayısı idari hâkim sayısından fazla olmuştur. Fakat 2003 yılından itibaren vergi hâkimlerinin sayısında ciddi bir düşüş yaşanmıştır. 2006 yılından itibaren tekrar yükseliş başlasa da artış oranı az miktarda olmuştur (Ayyıldız 2015: 167). 2013 yılı itibariyle 1996 yılına göre sadece %27'lik bir artış olabilmektedir. Bu oran idari hâkim ve BİM hâkimi oranındaki artışa nazaran oldukça düşük kalmaktadır. Fakat 2014 yılında %42 ile en çok vergi hâkimi oranında artış yapılması olumlu bir gelişme olarak kaydedilebilir.

Vergi hâkimlerinde 2000 yılı ve sonrasında gerçekleşen ciddi oranda azalmanın özellikle iş yükü üzerinde olumsuz etkileri olmuştur. Vergi hâkimi sayısındaki artış oranının azlığına paralel olarak bir önceki yıldan devreden dosya sayısı da artmış ve dosya yığılmaları meydana gelmiştir. Vergi hâkimlerinde yeterli sayıya ulaşılamaması vergi mahkemelerindeki iş yükü ve birikmeyi bir ölçüde açıklamaktadır. Son yıllardaki kısmi artışın iş yükünü azalmak için yeterli olmadığı anlaşılmaktadır (Ayyıldız 2015: 174). Bu kapsamda 2014 yılındaki artışın faydalı olacağı temennisindeyiz.

4.1.1.6. Diğer Sorunlar

İdari/vergi yargı(sın)da temel problemlerden biri de bazı uyuşmazlıklarda birbiri ile çelişen kararların veriliyor olmasıdır. İlk derece/vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar arasında da rastlansa da bu çelişki daha ziyade kararlara karşı başvuru yollarının farklı olmasının meydana getirdiği bir durumdur. Örneğin konusu aynı olan davanın taraflarından bir kısmı miktar farkından ötürü bölge idare mahkemesine itiraz ederken diğer kısmı Danıştay'a başvurmaktadır. Bu halde konusu aynı olan davanın tarafları, sırf miktar farklılığından ötürü bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın farklı karar vermesi sonucu, aynı sonuçlara ulaşamamaktadır. Zira bölge idare mahkemesi kararları kesindir ve temyiz yolu kapalıdır. Vergi uyuşmazlıklarında sık rastlanan ve

yargıya duyulan güven açısından sakınca oluşturan bu durumun çözümü için istinaf elverişli görülmektedir (Şimşek 2009: 194).

Vergi inceleme elemanlarınca yapılan denetimler de vergi yargısının iş yüküne etki etmektedir. Zira denetim elemanlarının sayısının artmasıyla vergi incelemelerinin sayısı artmakta fakat kalite düşmektedir. Bununla beraber açılan dava sayısı da artmaktadır (Ayyıldız 2015: 214).

Sayıları gün geçtikçe artan çeşitli konularda mevzuat çıkarılması, özellikle mali konularda sıkça mevzuat değişikliği yapılması ve sorunların ve yargı yerlerinin beğenilmeyen kararlarının kanun değişikliği ile çözülmeye çalışılması vergi yargısında ciddi sorunlara yol açmıştır. Zira mükelleflerin mevzuata uyum sağlaması zorlaşmış ve mükellefler açısından güvensiz bir ortam oluşmuştur (Ayyıldız 2015: 216).

4.1.2. İstinaf Değişikliğinin Nedenleri

4.1.2.1. Danıştay'ın İş Yükünü Azaltmak

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un genel gerekçesinde, ilk derece/vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık %70'inin Danıştay'da, %30'unun ise bölge idare mahkemelerinde denetlendiği ifade edilmektedir. Gerekçede Danıştay'ın anılan iş yükünün azaltılması adına istinaf kanun yolunun kabul edildiği belirtilmektedir. Fakat doktrinde istinaf mahkemelerinin yalnızca Danıştay'ın iş yükünü azaltmak gayesi ile kurulacak olması eleştirilmektedir. Bu yazarlara göre istinaf mahkemelerinin kurulması ile yalnızca Danıştay'ın işini hafifletmek amaçlanmamalıdır. Önemli olan ve asıl hedeflenmesi gereken husus Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma rolünün güçlendirilmesi olmalıdır. Ayrıca bir yargı düzeninde öncelikle verilen kararların adalete uygunluk sorunu olmamalıdır. Eğer kararlarda adalete uygunluk açısından bir sorun yoksa o zaman iş yükü fazlalığı, sistem değişikliği için bir sebep olabilir. Zira iş yükünü azaltmanın istinaf mahkemesi kurmak dışında başka çözüm yolları da mevcuttur. Bu itibarla istinaf mahkemeleri Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma

özelliğini pekiştirme gayesi ile kurulmalıdır. Fakat şu da bir gerçektir ki istinaf mahkemelerinin kurulması, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması noktasında, Danıştay daire sayısının artırılması ya da buna benzer alınacak diğer bütün tedbirlerden daha makul ve ferahlatıcıdır (Saygın 2011; Yenisey 1979).

İstinaf mahkemelerinin faaliyete geçmesi ile Danıştay ve ilk derece/vergi mahkemelerinin iş yükü kendiliğinden hafifleyecektir. Zira istinaf görevi gören bölge idare mahkemelerinin, ilk derece/vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı başvuru merci olması, doğrudan Danıştay'a sevk edilen dosya sayısını azaltacaktır. Aynı zamanda ilk derece/vergi mahkemelerinin tek hâkimle ya da kurul halinde olmasına bakılmaksızın verdikleri kararlara karşı bölge idare mahkemesine başvuru imkânı tanınması⁴³ ilk derece yargı yerlerinin de iş yükünü hafifletecektir. İstinafın mevcudiyeti halinde, mazerete dayanan noksanlıkların orada tamamlanacağı umudu içinde olan taraflar lüzumsuz noktaları ilk derece yerlerinde öne sürmekten kurtulacaklardır (Bilge 1964: 80). Bu itibarla Danıştay ve ilk derece/vergi mahkemelerinde daha az dosya ile ilgilenilmesi iş yükünün azaltılmasına ve sonuçta daha adil karar verilip mahkemelerin asıl fonksiyonlarını yapmalarına hizmet edecektir.

4.1.2.2. Üç Dereceli Ve Daha Adil Olan Bir Yargı Düzenine Geçmek

İstinaf müessesesi ile iki dereceli yargılama yerine üç dereceli yargılama düzenine geçilerek adil yargılanma, doğru ve isabetli karar verme ve kişi haklarının korunmasını sağlama yolunda adım atılmış bulunmaktadır (Avcı 2011: 181). Zira mahkemelerce yanlış karar verilmesi her zaman mümkün olduğundan sadece hukukilik denetimi ile sınırlı temyiz yoluna başvuru yetersiz kalabilmektedir. Kanun yolu, kabul edilmesi zorunlu bir müessese değildir. Bununla birlikte benimsendiği takdirde, sadece hukukilik denetimi yapan bir kanun yolu sistemi doğru karara ulaşmada yeterli olmayacaktır. Günümüzde de uygulanan bu sistem Türkiye'nin ihtiyaçlarına cevap verememektedir (Yenisey 1979: 236). İlk derece/vergi mahkemelerince somut olayın

⁴³ Kural, ilk derece/vergi mahkemelerinin tek hâkimle ya da kurul halinde olmasına bakılmaksızın verdikleri kararlara karşı bölge idare mahkemesine başvuru imkânı tanınması olsa da kanunen, ilk derece/vergi mahkemelerinin verdikleri kararlardan beş bin TL altında olanlar kesin kabul edilerek istinaf yolu kapatılmıştır (İYUK, md. 45/I).

incelemesinde hata yapılmış olması, Danıştay'ın temyiz incelemesinde yaptığı hukuka uygunluk denetiminin de yanlış sonuçlanmasına neden olabilir. Hukuka uygunluk denetiminin doğru ve isabetli yapılabilmesi somut olayın maddi bakımdan hatasız incelenmiş olmasına bağlı olduğundan, Danıştay ve ilk derece yargı yerleri arasında ikinci derece bir mahkemeye ihtiyaç vardır. Üç dereceli bir yargılama sistemi iki dereceli bir sisteme göre gerek hukuka uygunluğun sağlanması gerekse yargılamanın tarafları için güvence sağlaması bakımından daha yararlıdır. İlk derece/vergi mahkemelerinin kararlarının hukuki ve maddi açıdan bir kez daha istinaf mahkemelerince incelenmesi adil karar verilmesine ortam hazırlamaktadır. (Avcı 2011: 188). Çağdaş, çoğulcu, demokratik hukuk devleti, üç dereceli yargı düzenini benimsemeyi gerektirir (Özay 2010: 43).

Her ne kadar istinaf müessesesinin oluşturulmasında temel neden Danıştay'ın iş yükünü makul düzeye çekmek olsa da, bireylerin etkin hukuki korumadan yararlanmasında, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde de tanımlanan adil yargılanma hakkının etkin korunması gibi hususlar da amaçlanmaktadır. Zira istinaf yargılaması ile bireylerin hak arama hürriyetleri genişleyecek ve hukuk devletinin gereği olan adil yargılanma ilkesi pekiştirilmiş olacaktır. Aynı zamanda yargıya güvenin kaybolduğuna dair söylemlerin de önüne geçilecektir (Saygın 2011: 641).

4.1.2.3. Yargılama Sürecini Kısaltmak

Türk vergi yargısında istinaf kanun yoluna yer verilmemesinin bir sonucu olarak, ikinci derece mahkemelerin boşluğunu doldurma görevi Danıştay'a düşmüştür. İlk derece/vergi mahkemelerinin nihai kararlarını yalnızca hukuki yönden incelemeyi yeterli bulmayan Danıştay, yerindelik denetimi ile doğrudan öğrenme yargılaması da yapmak durumunda kalmıştır. Bu durum zamanla Danıştay dava dairelerinin yetersiz kalmasına, iş yükü fazlalığına ve davaların senelerce uzamasına sebep olmuştur. Halbuki hukukun temel ilkelerinden olan “geciken adalet, adalet değildir” prensibi gereğince davaların, tarafların haklarını zedelemeyecek şekilde makul sürede gözetilmesi gerekmektedir. Bu noktada istinaf mahkemelerinin kurulması ile iş yükü azalarak asıl fonksiyonuna kavuşan Danıştay, yerindelik denetimini (doğrudan öğrenme

yargılaması) bırakarak hukuk birliğini sağlama ve içtihat geliştirme görevine dönecektir. Danıştay'ın iş yükünün bir kısmını deneyimli hâkimlerden oluşan, istinaf mahkemelerine bırakılması, davaların daha kısa sürede çözümlenmesine olanak sağlayacaktır.

4.1.2.4. Hukuk Birliğini Sağlamak

Bireylerin hakkını gözeten, gelişmiş adli teşkilatın bulunduğu ülkelerde, hukuk devleti ilkesi ile kanun yolları arasında sıkı bir ilişki vardır. Hukuk devleti ilkesi, bireye bir hakkı ihlal edildiğinde kamu gücünü kullanarak yargı yolu garantisi sağlar. Kanun yolları ise somut olayda adil karar verilip verilmediğini denetleyerek hukuka aykırılıkları ortadan kaldırır ve hukuk kurallarının uygulanmasında birlik sağlar. Aynı zamanda yanlış karar verildiğini düşünen tarafı tatmin eder ve bireylerden topluma tümevarım adalet duygusunun güçlenmesine hizmet eder (Çağlayan 2015: 680). Bir anlamda Kanun yollarında amaç, mümkün olduğunca hukuki yeknesaklığı temin ederek hukuk devleti ilkesine katkıda bulunmak ve kamu yararı bakımından da adalete duyulan güveni pekiştirebilmektir (Yıldırım 2000: 17).

Hukuk devleti ilkesi gereğince bir yargılama düzeninde hukuk birliğini sağlayacak ve toplumda yargı yerlerine adil ve güvenilir imajı verecek bir kuruma ihtiyaç vardır. İdari/vergi yargı(sın)da bu görevi üstlenen Danıştay, istinaf düzeni ile iş yükünün hafiflemesine bağlı olarak, hukuku geliştirmek, hukuk uygulamasında birlik sağlamak, hukukun doğru ve eşit uygulanmasına zemin hazırlamak ve kanunun objektif iradesini hâkim kılmak işlevlerini yerine getirecektir (Üstün 2012: 228).

4.1.2.5. Bölge İdare Mahkemelerini İşlevsel Hale Getirmek

Günümüzde uygulanan mevcut yargılama sisteminde ilk derece/vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlar miktara bağlı durumdadır. Bu miktarın günümüz ekonomik koşulları karşısında düşük kalması (Sunay 2001: 34) sonucunda tek hâkimle verilen kararların sayısı azalmakta ve bölge idare mahkemeleri giderek

işlevlerini kaybetmektedirler (Çelikkaya ve Çetintaş 2004: 4). 2015 yılı için bu miktar otuz bin Türk Lirası olarak belirlenmiştir.

Bölge idare mahkemelerinin kararlarının kesin olması hukuk uygulamasında birliğin tam olarak sağlanamaması sonucunu doğurmaktadır. Zira ülkemizde sayıları yirmi beşi bulan bölge idare mahkemelerinin aynı ya da benzer konularda farklı karar vermeleri kaçınılmaz olmaktadır. İstinaf sistemi ile gerek bölge idare mahkemelerinin sayısının azaltılması gerekse bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yolunun açılması sayesinde içtihat farklılığı önlenecektir.

4.1.3. İstinaf Hakkındaki Görüşler Çerçevesinde 28 Haziran 2014 Değişikliğinin Değerlendirilmesi

Doktrinde, istinaf kanun yolunun lehinde ve aleyhinde birçok görüş öne sürülmektedir. Aşağıdaki paragraflarda ileri sürülen bu görüşler çerçevesinde 2014 değişikliği değerlendirilmiştir.

4.1.3.1. İstinaf Kanun Yolunun Kabulü İle Yargılamanın Daha da Uzayacağı Görüşü

Genel olarak istinaf sistemine yapılan en önemli eleştiri, istinaf kanun yolunda yeniden yargılama yapılmasından kaynaklı zaman kaybı oluşacağı ve davaların uzayacağı sorunudur (Yılmaz 2005: 27)⁴⁴. Günümüzdeki temyiz usulünün basitleştirilmeden aynen kabulü halinde bu görüşe hak verilmekte ve davaların hiç yoktan bir yıl daha uzayabileceği savunulmaktadır (Çelikkaya ve Çetintaş 2004: 3). Öte yandan yargılamada çabukluğu sağlamanın başlı başına bir amaç olmadığı ve istinafın, muhakemenin uzamaması adına gerekli tedbirler alınarak uygulanması gerektiğini savunanlar görüşler de mevcuttur (Yenisey 1979: 231). Davaların hızlı ve ucuz görülmesi, başlı başına bir amaç olmayıp esas olan adaletin elde edilmesinde birer kolaylık unsurudur. Esas amaç olan adaletin sağlanması, meselenin titizce incelenerek

⁴⁴ Karşı yönde görüş için bkz: Öztürk 2010: 11.

davanın esaslı bir şekilde görülmesine bağlıdır. Bu ise istinaf mahkemelerinin kurulması ile elde edilebilir (Bilge 1964: 81).

2014 yılında idari/vergi yargı(sın)da yapılan istinaf değişikliği ile davaların uzamasının önlenmesi ve bu eleştirilerin önüne geçmek adına bir takım düzenlemeler getirilmiştir. Bu kapsamda, ağırlıklı olarak bölge idare mahkemelerinin yetkileri artırılarak temyiz organının yükü hafifletilmiştir. İlk derece/vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı doğrudan Danıştay'a başvuru imkânı kaldırılarak, ilk derece/vergi mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlara karşı, dava konusu miktarın beş bin Türk Lirasını aşması halinde, tek hâkim ya da kurul halinde olmasına bakılmadan, bölge idare mahkemelerine başvuru yolu açılmıştır. Aynı zamanda bölge idare mahkemelerinin de konusu yüz bin Türk Lirasını aşmayan davalar hakkında verdiği karar kesin kabul edilerek pek çok karar için temyiz yolu kapatılmıştır (İYUK, md. 46). Tüm bu düzenlemeler ile bölge idare mahkemelerini işlevsel hale getirerek Danıştay'ı iş yükü fazlalığından kurtarmak amaçlanmıştır.

2014 yılındaki düzenleme ile aynı zamanda İdari Yargılama Usulü Kanunda yer alan, Danıştay'ın temyiz, bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine vermiş olduğu kararlara karşı başvuru imkânı olan karar düzeltme yolu uygulamadan kaldırılmıştır. Bu sayede yargılama sürecinin gereksiz yere uzaması önlenerek yapılan eleştirilerin bir derece önüne geçilmiştir (Saygın 2011: 642). Zira bölge idare mahkemelerine yapılan başvuruların %30'unu karar düzeltme talepleri oluşturmaktadır (Adalet Bakanlığı 2014). Karar düzeltme yolunun hukukumuzda, istinafin olmamasından doğan boşluğu gidermek için girdiği ifade edilmektedir (Bilge 1964: 65). Doktrinde karar düzeltme müessesesinin yanında temyizde ısrar usulünün de kaldırılması gerektiğini savunan yazarlar vardır (Yenisey 1979: 235).

Günümüzde dar anlamda istinaf sistemi benimsendiği için ilk muhakeme hükümsüz sayılarak baştan sona yeniden yargılama yapılmamaktadır. Bilakis ilk muhakemede delil ve olaylardan lüzumsuz olanları ayıklanmış olacağından istinaf incelemesinde sadece aydınlanmamış ve tartışmalı hususlara ağırlık verilmekte böylelikle davanın gereksiz yere uzaması önlenmektedir (Yenisey 1979: 216). Yılmaz

(2005: 29) hâkim sayısının artırılarak mahkeme başına düşen iş sayısının azaltılması gerektiğini savunur. Bu sayede ilk derece/vergi mahkemelerinin önündeki davaları hızlanacak ve bundan tasarruf edilecek zaman istinaf aşamasında harcanacak zamanı telafi edecektir.

İstinaf kanun yolunun kabulü ve beraberinde alınan bu önlemlerle Danıştay, sadece önemli davaların incelendiği bir üst mahkeme olacak ve Danıştay dâhil tüm mahkemelerin yükü hafifleyecektir (Çelikkaya ve Çetintaş 2004: 3).

4.1.3.2. İstinaf Kanun Yolunun Kabulü ile Ülkede İçtihat Birliğinin Sağlanamayacağı Görüşü

İstinaf kanun yolu aleyhinde olanlar, istinaf mahkemelerinin faaliyete geçmesinden sonra bu mahkemeler arasında içtihat uyuşmazlığı çıkacağı ve bu durumun kanunların ülke çapında bir bütün olarak uygulanmasına engel teşkil edeceğini savunmaktadırlar. Bu görüşte olanlara göre, istinaf incelemesinde, (temyiz yolu kapalı olduğundan) kesinleşen kararlar, bir ülkenin değişik bölgelerinde birbirinden farklı hukuk uygulanması durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bunu önlemek adına Danıştay'da temyiz yolunu açmak ise uyuşmazlıkların çözüm süresini artıracak ve bu da beraberinde birçok sorun getirecektir.

Bu görüşe karşı, Danıştay daireleri arasında da farklı içtihatlar bulunduğu ve bu içtihatların birleştirilmesinin iş yükü fazlalığı nedeni ile yavaş işlediği belirtilmektedir. İstinaf mahkemelerin kurulması ile iş yükü azalacak Danıştay'ın asıl fonksiyonuna kavuşacağı ve içtihat birliğini sağlayacağı iddia edilmektedir. Artık incelemelerinde maddi meseleye girme lüzumunu duymayan Danıştay, kararlarında teorik ve ilmi münakaşalara yer vererek hukuku geliştirecektir. Bu sayede hukuk yaratma ve içtihat birliğini sağlama işlevlerini yerine getirecektir (Yenisey 1979: 234).

2014 düzenlemesi ile istinaf kanun yolunun kabul edilmesinden doğabilecek içtihat farklılıklarını önlemek adına koruma mekanizmaları getirilmiştir. Bu bağlamda 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin

Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’a “benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde, resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletmek” (md. 3/C/c) hükmü getirilmiş bulunmaktadır. Anılan hüküm gereğince bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu, bölge idare mahkemeleri arasında içtihat uyuşmazlığı olduğunda devreye girecek ve karar uyuşmazlığını Danıştay’a iletecektir. İYUK md. 46’da bölge idare mahkemelerinin konusu yüz bin Türk Lirasını aşmayan davalar hakkında verdikleri kararların kesin ve temyiz yoluna kapalı olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla meydana gelebilecek görüş farklılıklarını önlemek adına bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna söz konusu yetki verilmiş bulunmaktadır. Bu sayede istinaf kanun yolu ile içtihat uyuşmazlıkları artar görüşü bir derece bertaraf edilmektedir.

4.1.3.3. İstinaf Kanun Yolunun Kabulü İçin Henüz Yeterli Ortamın Oluşmadığı Görüşü

İstinaf kanun yolu aleyhine yapılan temel eleştirilerden biri de istinaf mahkemelerinin kurulması için gerekli hazırlıkların yapılmadığı iddiasıdır. Buna göre, Danıştay’ın iş yükünü azaltılmasına, kurulacak istinaf mahkemelerinin köklü bir çözüm getireceği görüşüne ihtiyatla yaklaşmak gerekir, zira bir kurumun kurulması kolaydır ancak sakıncaları görülse bile ortadan kaldırmak çok zordur ve hukukta yalnız kanun yayımlamakla işler bitmez (Tunca 2009: 29). Aynı zamanda istinaf tek bir çare değildir ve bölge idare mahkemelerinin iş yükünün artma olasılığı da vardır (Birden 2009: 13). Bunlara ilaveten Danıştay mensuplarının yıllardır temyiz incelemesinde aslında görünmeyen bir istinaf incelemesi yaptıkları göz önüne alındığında, bu alışkanlıklarından kolayca vazgeçemeyecekleri öne sürülmektedir. İstinaf mahkemelerinin kurulması için gerekli ortam ancak, mahkemelerin nitelik ve nicelik bakımından yeteri kadar hâkim, baş kâtip, zabıt katibi ve kalem teşkilatı ile donatılması, davaların hızlı görülebilmesi ve adil kararlar verilebilmesi için gerekli tedbirlerin

alınması suretiyle sağlanabilir aksi halde istinaf mahkemelerini kurmak yararlı olmaktan ziyade zararlı olacaktır (Çelikkaya ve Çetintaş 2004: 4).

Bu eleştiriler, medeni yargılama hukuku açısından haklı görülebilirse de idari/vergi yargılama hukuku bakımından bölge idare mahkemelerinin varlığı dikkate alındığında kabul edilebilir gözükmemektedir. Zira bölge idare mahkemelerinin mevcut olması istinaf kanun yolu için yasal ve fiziksel alt yapıyı oluşturmaktadır (Akyılmaz 2009: 169). Bölge idare mahkemelerinin varlığı istinaf sürecine geçişte idari yargıyı adli yargıdan daha ileri bir konuma taşısa da kanunun ifadesinden yeni yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin ayrıca kurulacağı, eskilerinin yerini almayacağı anlaşılmaktadır.

6545 Sayılı Kanunla, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'a eklenen Geçici 20'nci maddede, "Adalet Bakanlığı, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde, Kanunun, bu Kanunla değişik 3 üncü maddesinde öngörülen bölge idare mahkemelerini kurar. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurttaki göreve başlayacakları tarih, Resmî Gazete'de ilan edilir. Mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam ederler. Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarih itibarıyla mevcut bölge idare mahkemelerinde bulunan dosyalar; yargı çevreleri dikkate alınarak yeni kurulan bölge idare mahkemelerine devredilir ve ilgili dairelere tevzi edilir" ifadeleri yer almaktadır. Nitekim Adalet Bakanlığı, 26 Eylül 2014 tarihli Bakan oluru ile Ankara, İzmir, İstanbul, Konya, Gaziantep, Bursa, Erzurum ve Samsun illerinde olmak üzere toplam sekiz adet yeni bölge idare mahkemesi kurarak yargı çevrelerini belirlemiş bulunmaktadır (Ayyıldız 2015: 147). Fakat bu mahkemelerin göreve başlayacakları tarih Resmi Gazete'de henüz ilan edilmediğinden fiili olarak çalışmaya başlamamışlardır.

Hâkim, savcı ve diğer personelin yetersiz olduğunu ileri sürerek istinafın aleyhinde olanlara karşı ise hekim azlığı nasıl hastane yapılmasına engel olmazsa hâkim azlığı da istinaf mahkemelerinin kurulmasına engel olmaz, görüşü öne sürülmektedir (Yenisey 1979: 222). Ayrıca 2014 yılında idari yargıdaki hâkim sayılarında ciddi bir

artışa gidilmiştir (Adalet Bakanlığı 2014). Bu artış istinafa ortam hazırlaması bakımından faydalı görülmektedir.

Bir başka açıdan dikkat edilmesi gereken husus, mevcut bölge idare mahkemelerinin yeniden yapılandırılarak istinaf mahkemesi haline getirilmesinin, bu mahkemelerin varlığının yargısal alışkanlık oluşturmaya ve adaptasyon sürecini hızlandıracak olması bakımından idari/vergi yargı(sını)yı adli yargıya nazaran daha üst konuma taşıdığı gerçeğidir. Zira bölge idare mahkemelerinin 1982 yılından bu yana kısmi istinaf görevi yaptığı kabul edilmektedir. Buna ilaveten 2000 yılında bölge idare mahkemelerinin yetkilerinin genişletilmesi suretiyle istinaf sürecinin hazırlık aşamasının oluşturulduğu da ifade edilmektedir.

4.1.3.4. İstinaf Kanun Yolunun Kabulü ile Adaletin Pahalılaşacağı Görüşü

İstinaf kanun yolunun kabulü ile adaletin pahalılaşacağı hususu iki boyutta ele alınmaktadır. Bunlardan ilki istinafın bireyler açısından, harçlar gibi, ek yargılama giderlerine yol açması ikincisi istinaf mahkemelerinin kurulmasının devlet açısından fazla maliyet gerektirmesidir (Saygın 2011: 643).

İstinaf kanun yolunun bireylere ek yargılama giderleri getireceği hususunu adli ve idari/vergi yargı(sı) bakımından ayrı ayrı ele almak gerekir. Zira idari/vergi yargılama(sın)da, yazılilik prensibinin geçerli olması hasebiyle adli yargılamaya nazaran çoğu kez daha az yargılama gideri gerekir (Saygın 2011: 643). Öte yandan adalet hizmeti için yargılama sürecinde bireylerden alınacak harçların yüksek olması hususunda görüş bildirenler yazarlar da vardır. Bu yazarlara göre Türkiye’de harçlar adeta insanları dava açmaya teşvik edecek kadar düşüktür ve bu husus hak arama hürriyeti ile bağdaştırılmaktadır. Oysaki harçların yüksek olmasının hak arama özgürlüğü ve hukuk devleti ilkesi ile doğrudan bir bağlantısı bulunmamaktadır. Zira hukuk düzenlerini oturtmuş adil yargılama düzenine sahip Fransa ve İsveç’te yargı harçları oldukça yüksek olup üst mahkemeye başvuru süreci fazlasıyla maliyetlidir ve Fransa’da avukat tutmak mecburiyeti de vardır (Erdem 2009: 209). Adli yardım

müessesesinin de iyi işletildiği takdirde adaletin pahalılaşmasında doğacak sakıncaların önüne geçileceği kabul edilmektedir (Yılmaz 2005: 29).

İstinaf aleyhtarları diğer yandan istinaf kanun yolunun, mahkeme, eleman ve araç teminini gerektirmesi bakımından büyük mali fedakârlıklara ihtiyaç duyduğunu bu nedenle bütçede savurganlığa neden olacağını savunarak istinaf mahkemelerinin kurulmasına taraftar olmazlar. Bu görüşe karşı adaletin dünyadaki en pahalı kamu hizmetlerinden olduğu ve istinafin karşılayacağı ihtiyaçlar düşünüldüğünde getireceği mali yükün fazla olmayacağı ifade edilmektedir (Yenisey 1979: 221). Ayrıca pahalı bir adalet ucuz bir adaletsizliğe tercih edilmektedir (Bilge 1964: 81). Bu noktada da adli ve idari/vergi yargı(sı) bakımından bir ayırım yapmak gerekir. Zira idari/vergi yargı(sın)da bölge idare mahkemelerinin varlığı istinaf mahkemelerinin kurulması açısından yasal ve fiziksel alt yapıyı oluşturmaktadır (Saygın 2011: 643). Fakat Kanunun⁴⁵ ifadesinden yeni yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin ayrıca kurulacağı, eskilerinin yerini almayacağı anlaşılmaktadır. Kanaatimizce bu husus usul ekonomisi kapsamında üzerinde dikkatle durulması gereken bir konudur.

4.1.3.5. İstinaf Kanun Yolunun Kabulü Yerine İlk Derece Mahkemelerinin Yapılandırılması Gerekliği Görüşü

İstinaf kanun yolu aleyhinde olanlar maddi meseledeki hataların istinaf aşamasında giderilmesi yerine ilk inceleme esnasında daha garantili bir yargılama yapılarak, meydana gelecek hataların bu sayede önlenebileceğini savunurlar. Bu görüşe karşı, ilk derece/vergi mahkemelerinde yargılamanın bütün garantileri sağlayacak şekilde yapılması halinde dahi, istinaf mahkemelerine duyulan ihtiyacın ortadan kalkmayacağı fikri mevcuttur. Zira muhakeme ne kadar iyi ve garantili yapılırsa hatalar o denli az olmakla birlikte insanların hata yapma ihtimali her zaman vardır. İlk derece/vergi mahkemelerinde maddi mesele hakkında son söz söylenmiş olursa yapılan hataları düzeltmek imkânı ortadan kalkmış olacaktır. İlk derece/vergi mahkemelerinde kusursuz bir yargılama yapmaya çalışmak muhakemenin daha pahalı ve daha uzun olmasına yol açacağından, asıl yapılması gerekenlerin dahi yapılamaması sonucunu

⁴⁵ 6545 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun Geçici 20'nci Madde.

doğuracaktır (Yenisey 1979: 210). Davanın iki defa görülmesi taraflar ve dolaylı olarak toplum için teminat sağlar. İlk incelemede üzerinde hiç durulmayan ya da gözden kaçan hususlar ikinci mercide ele alınarak yargılama doğru istikamette götürülür (Bilge 1964: 76).

İstinafin aleyhinde, ilk derece/vergi mahkemelerinin yapılandırılması fikrine paralel olarak, ilk derece/vergi mahkemelerine liyakatli, sağlam karakterli ve tecrübeli hâkimler verilerek istinafa olan gereklilik ortadan kaldırılabilir düşüncesi de öne sürülmektedir. Zira bilgili ve tecrübeli hâkimlerin üst mahkemelerde toplanması ilk derece/vergi mahkemelerinin kalitesini düşürür ve hatalı kararlara sebebiyet verir (Yenisey 1979: 217). Bu görüşe karşı, nüfus miktarı ile kültür seviyesi arasında ters orantı mevcuttur prensibinden hareketle, üst mahkemelerin sayısı ilk mahkemelere nazaran daha azdır dolayısıyla oradaki hâkimlerin seviyesi daha yüksektir fakat ilk derece/vergi mahkemelerinde hâkim sayısı fazla olduğundan ortalama seviye düşüktür, iddiası öne sürülmektedir (Bilge 1964: 77). Diğer taraftan ilk derece/vergi mahkemelerine tecrübeli ve bilgili hâkimlerin getirilmesi istinaf gibi temyizcin de ilgasına yol açacak bir görüştür. Fakat mevcut sistemimizde en tecrübeli hâkimlerin yer aldığı Danıştay'da dahi olağanüstü kanun yolları ile bir kontrol mekanizması sağlanmıştır. Ne kadar deneyimli olursa olsun her hâkimin hata yapabileceği fikri gözden uzak tutulmamalıdır (Yenisey 1979: 217).

4.1.3.6. İstinaf Kanun Yolunun Daha Önceki Uygulamasında Başarısız Olduğu Görüşü

İstinaf aleyhtarları, istinafin ülkemizde daha önce uygulandığını fakat başarısız olduğu gerekçesiyle kaldırıldığını bu nedenle tekrar gündeme getirilmemesi gerektiğini ifade etmektedirler. Bu görüşe karşı, ilk çağdan orta çağa, gelişmiş adli teşkilatın bulunduğu her yerde üst mahkemelere de yer verilmiş olması günümüz koşullarında da istinaf mahkemelerinin kurulması için bir gerekçe oluşturmaktadır (Bilge 1964: 69) görüşü hâkimdir.

Yapılan bu eleştiriyi adli ve idari yargı açısından ayrı ayrı ele almakta fayda vardır. Adli yargı açısından bakıldığında, adli yargıda istinaf mahkemeleri ilk olarak Tanzimat'tan sonra 1879 yılında uygulamaya girmiş fakat çeşitli nedenlerle 1924 yılında kaldırılmıştır. İstinaf mahkemelerinin kaldırıldığı dönem ve günümüz dönemi içinde barındırdığı koşullar bakımından oldukça farklılık arz etmektedir. İstinaf mahkemelerinin kaldırılma nedeni daha ziyade o dönemin şartlarından kaynaklanmaktadır. O dönemde istinaf mahkemeleri ayrıca teşkilatlandırılmamış, istinaf görevi asliye ve ağır ceza mahkemelerine verilmiştir. Bu durum istinaf müessesesinin istenilen düzeyde uygulanamamasına yol açarak başarısızlık getirmiştir. Bu itibarla istinaf mahkemelerinin Cumhuriyet öncesi başarısız uygulaması şüphe ve tereddüt uyandırır da günümüz koşullarında bu mahkemelerin başarısız olacağı hükmü peşinen kabul edilmemelidir (Saygın 2011: 643). Zira Osmanlı dönemi için uygun olmayan alt yapı şartları artık günümüzde söz konusu değildir.

İdari/vergi yargı(sın)da ise istinaf mahkemeleri ilk kez 2014 düzenlemesi ile mevzuata girmiştir. Buna rağmen idari/vergi yargı(sın)da istinaf usulü uzun yıllar benimsenen bir sistem olmuştur. 1982 öncesi, mahkeme statüsü bulunmayan fakat verdiği kararlar yargısal nitelik taşıyan Vergiler Temyiz Komisyonu, istinaf görevini senelerce üstlenmiştir. 1982 reformu ile bu komisyonların görevine son verilerek idari/vergi yargı(sın)da istinaf kaldırılmış ve iki dereceli düzen benimsenmiştir. Mahkemelerde oluşan iş yükü gerekçesiyle 2014 yılında yeniden gündeme gelen ve mevzuata giren istinaf, idari/vergi yargı(sı)nın yabancı olmadığı bir kurum olması münasebetiyle yararlı görülmektedir.

4.1.3.7. İstinaf Kanun Yolunun Kabulü Halinde Mahalli Tesirler Hakkında İleri Sürülen Görüşler

İstinaf sistemi lehinde olanlar, istinaf mahkemelerinin daha merkezi yerlerde konumlanacağından, ilk derece/vergi mahkemelerine nazaran mahalli tesirlere daha az maruz kalacağını savunurlar. Zira mahkeme ve hâkim sayısı daha çok olan ilk derece yargı yerlerinde mahalli etkileri tamamıyla bertaraf etmek mümkün olmayacağından, bu

gibi tesirlere daha az maruz kalma ve daha çok karşı koyma imkanı bulunan istinaf müessesesinin kurulması faydalı görülmektedir (Bilge 1964: 72).

Buna karşılık ilk derece/vergi mahkemelerinde de mahalli tesirlere maruz kalmayacak, sağlam karakterli hâkimlerin bulunması gerektiği ve bu durumun hiçbir hakimce arzu edilmeyen bir husus olduğu öne sürülmektedir. Fakat buna rağmen bazı davalar bakımından mahalli adetleri bilmenin yararlı olacağı da bir gerçek olarak kabul edilmektedir.

Günümüz uygulamasında yerel etkilere maruz kalmama bakımından ifade edilmesi gereken bir husus da ilk derece mercilerinin çoğunlukla kurul halinde karar verdiği idari/vergi yargı(sı) düzeninin, ilk derece mercilerinin tek hâkimden oluştuğu adli yargıya nazaran daha ileri bir mevkie bulunduğu gerçeğidir.

4.1.3.8. İstinafin Tarihte Siyasi Nedenlerle Kurulduğu Görüşü

İstinafin aleyhinde olanlar, bu mahkemelerin tarihte merkezi otoriteyi kuvvetlendirmek adına mahalli mahkemeleri zayıflatmak niyeti ile kurulduklarını bu nedenle de hukuki olmaktan ziyade siyasi maksatlara dayandıklarını ifade ederler (Yenisey 1979: 205). İstinaf sistemi gerçekten de ortaçağda, feodalite devrinde, kralın yetkilerini artırmak için oluşturulmuş monarşik bir müessesedir. Fakat durum bu olmakla birlikte, dayandığı siyasi sebepler istinafı yermek için bir sebep oluşturmamaktadır (Bilge 1964: 69). Zira önemli olan istinafin ortaya çıkış nedenleri değil, günümüzde yerine getirmiş olduğu işlevdir. Bununla beraber benzer siyasi nedenler Danıştay'ın kuruluşu hakkında da ileri sürülebilir; fakat günümüzde Danıştay'ın bağımsız bir yüksek mahkeme olduğu konusunda tereddüt bulunmamaktadır.

Ülkemizde, yeniçağ hukuk sisteminin getirdiği yasama, yürütme ve yargı organlarının faaliyetlerinin ayrılığı ilkesinin uygulanıyor olması, istinaf mahkemelerinin kurulmasında siyasi gerekçelerin olduğu görüşünü savunulamaz hale getirmektedir.

Kuvvetler ayrılığının geçerli olmadığı devrelerde ise müesseselerin doğuş ve gelişmesinde siyasi gaye bulunmasını yadırgamamak gerekir (Yenisey 1979: 206).

4.1.3.9. İstinaf Mahkemelerinin Sayıca Az Olduğu Görüşü

İstinaf sisteminin aleyhinde olanlar, ilk derece/vergi mahkemelerince verilen kararların çoğunun istinaf edileceği ve fakat bölge idare mahkemelerinin ilk mahkemelere nazaran sayıca az olduklarından istenilen düzeyde davalara yoğunlaşamayacaklarını iddia etmektedirler. Günümüzde mevcut idari/vergi yargı(sı) düzeninde yirmi beş ilde bölge idare mahkemesi görevini sürdürmekte iken Adalet Bakanlığının açıklamasında 2014 düzenlemesi ile idari/vergi yargı(sın)da yapılan değişiklik çerçevesinde sekiz adet yeni bölge idare mahkemesi kurulduğu ifadesi yer almıştır.

Bölge idare mahkemelerinin sayı itibarıyla azalmış olması dezavantaj olarak gözüktüğü de bu görüşe karşı, davaların istinaf aşamasında olgunlaşmasından yola çıkarak üst mahkemelerde davalara daha az zaman ayrılması gerektiği savunulmaktadır. Zira ilk derece/vergi mahkemelerinde yapılacak araştırma ve inceleme ile birçok husus aydınlığa kavuşturulacak bu sayede istinaf yargılamasında daha fazla vakit ayrılmasına ihtiyaç duyulmayacaktır (Bilge 1964: 73). Bu görüş davanın istinaf aşamasında olgunlaştığı prensibine dayanmaktadır.

4.1.3.10. İstinaf Kanun Yolunun İlk Derece/Vergi Mahkemesi Hâkimlerini Etkileyeceği Görüşü

İstinaf aleyhinde (Özok 2006: 26) olan görüşler, istinafın mevcudiyetinin ilk derece/vergi mahkemesi hâkimlerinin sorumluluk duygusunu azaltacağını savunurlar. Verilen kararların bir kez daha incelenecek olmasının ilk derece/vergi mahkemesi hâkimlerini, kararlarında daha az özen göstermeye ittiğini savunan bu görüşe karşı hâkimlerin her daim haksızlık etme endişesi ile hareket ederek kararlarında titiz ve dikkatli davranmaları gerektiği öne sürülmektedir. Bunun yanında hâkimlerin gerek haksızlık etme endişesi ile gerekse vicdani kanaatlerine göre hareket ederken yetersiz

kalabilecekleri ihtimali her zaman mevcut olduğundan üst mahkeme denetiminin elzem olduğu ifade edilmektedir (Bilge 1964: 75). Bu itibarla ilk derece/vergi mahkemesi hâkimlerinin hata nasıl olsa düzeltilir güvencesi ile sorumluluk duygularını azaltmalarından ziyade üst mahkeme kontrolünün onları daha titiz ve dikkatli davranmaya iteceği görüşü daha baskın şekilde iddia edilmektedir (Yenisey 1979: 218).

2014 düzenlemesi ile ilk derece/vergi mahkemelerinin güçlendirilmesi ve hâkimlerin daha fazla sorumluluk hissetmeleri adına İYUK md. 45/5 hükmü getirilmiştir. Söz konusu hükme göre; “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.” Bu madde ile bölge idare mahkemelerinin yeniden yargılama yaparak ilk derece/vergi mahkemeleri yerine karar verme yetkileri sınırlandırılarak ilk derece/vergi mahkemelerinin daha fazla sorumluluk hissetmeleri hedeflenmiştir (Pekcanitez 2009: 134).

4.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Açısından İstinafın Değerlendirilmesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Türkiye tarafından imzalanmakla iç hukukumuzun parçası hâline gelmiştir. Bu itibarla ulusal mahkemeler ve bütün kamu otoriteleri için bağlayıcı bir nitelik kazanmıştır (Kaşıkara 2009: 235).

AİHS’de temel haklar yer almakla birlikte 6’ncı madde yargılanma hakkını düzenlemektedir. Söz konusu hükme göre “herkes hukuken kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından yargılanma hakkına sahiptir”. Buna göre AİHS kanun yolu yargılamasını öngörmemektedir (Yıldırım 2000: 15). Aynı hükme göre, kanun yolları ile daha fazla hukuki garanti sağlamak istenirken kanun yoluna üstten bakış imkânı ortadan kalkmamış ve yargılama hantal hale gelmemiş olmalıdır. AİHS tarafından korunan adil yargılanma hakkının yerine getirilmesi açısından, istinaf

mahkemeleri tarafından yapılacak inceleme büyük önem taşımaktadır (Yıldırım 2006: 693).

4.3. Genel Değerlendirme ve Öneriler

İstinaf kanun yolu, idari/vergi yargı(sına)ya duyulan güvenin artırılması, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve hukuk uygulamasında birliğin sağlanması bakımından önemli ve gereklidir (Sancakdar 2012: 2324). Aynı zamanda hukuk devletinde istinaf yargılamasının bulunması denetimin olgunluğu açısından da gereklidir. Zira bir yargılama düzeninde yalnızca temyiz incelemesinin olması denetimin erdemini sağlamaz (Baş 1998: 2). 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Yetkileri Hakkında Kanunun gerekçesinde de ifade edildiği üzere, temyiz aşamasında verilecek hüküm sadece hukuka aykırılığı denetler. Oysa maddi ve hukuki gerekçelere ulaşmak ve adli hataları gidermek bakımından uyuşmazlığın denetlendiği temyizden önce gelen bir kanun yoluna gereksinim vardır. Bu amaca hizmet edecek istinaf kanun yolunun kabulü halinde, bireylerin hak arama hürriyeti gelişecek, Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma işlevi korunacak ve yargılama daha hızlı ve güvenli şekilde sonuçlandırılacaktır. Bu nedenlerle vergi yargısında 1982 yılı öncesi uzunca süre benimsenen üç aşamalı yargı düzeninin 2014 yılı itibariyle tekrar kabul edilmesi olumlu bir gelişmedir. Bölge idare mahkemelerinin idari/vergi yargı(sın)da otuz üç yıllık varlığı yargısal alışkanlık oluşturması bakımından istinaf sistemine kolaylık sağlayacaktır.

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla İYUK'a eklenen geçici 8'inci madde ile “ivedi 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 yurtda göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanır. Bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanır” hükmü getirilmiş bulunmaktadır. Bu geçici madde gereğince ilk derece/vergi mahkemelerinin verdikleri

nihai kararlar hakkında uygulanacak kanun yolu hükümlerinin belirlenmesinde yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarih esas alınmıştır. 2576 Sayılı Kanunun geçici 20'nci maddesinde bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihin Resmi Gazete'de ilan edileceği ifade edilmektedir. Günümüz - Haziran 2015- itibariyle Resmi Gazete'de konu ile ilgili ilan yapılmadığından istinaf hükümleri henüz fiilen uygulamaya konulmamış bulunmaktadır. Bu nedenle uygulamaya yönelik bir değerlendirme yapmak mümkün olmayacaktır.

İstinafın kanunen düzenleniş şekli üzerinde analiz yapıldığında, bir takım eksiklikleri bulunmakla beraber idari/vergi yargı(sı)nın en önemli sorunu olan Danıştay'ın iş yükü fazlalığı sorununu çözüme kavuşturacağı temennisindeyiz. Aşağıda, 1982 reformu sonrası idari/vergi yargı(sın)da yaşanan sorunlar ve bu sorunlara çözüm olarak geliştirilen 2014 reformunu karşılaştırılarak doktrindeki görüşler ve mukayeseli hukuk çerçevesinde irdelenmiştir. Bu kapsamda 2014 reformunun idari/vergi yargı(sın)daki sorunlara ne derece çözüm getirdiği tartışma konusu yapılarak tespitlerde bulunulmuş ve bir takım öneriler getirilmiştir.

6545 Sayılı Kanunun genel gerekçesinde bahsedildiği üzere idari/vergi yargı(sın)daki değişikliğin temel nedeni Danıştay'ın yoğun iş yükünü azaltma isteğidir. Bu anlamda kanun taslaklarında ve kanun öncesi yapılan diğer çalışmalarda Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile baktığı davaların azaltılması yönünde görüşler öne sürülmüştür. Zira son yıllarda kabul edilen yasal düzenlemeler ile birçok davada Danıştay ilk derece mahkemesi haline gelmiştir. Bu durumun Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma yönünde en önemli engeli teşkil ettiği kabul edilmektedir. Fakat 2014 reformunda kanunda yer alan düzenlemeye bakıldığında, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile baktığı davalarda herhangi bir değişikliğe gidilmediği görülmektedir. Bu kapsamda Danıştay Kanununun, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile baktığı davaları düzenleyen yirmi dördüncü maddesi, “Danıştay ilk derece mahkemesi olarak, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar” şeklinde

değiştirilmesi faydalı olacaktır. Zira ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaların, ülke geneline yaygın olmasının getireceği görev ve yetki problemlerini aşma ve hukuk birliğini sağlama adına Danıştay'da ilk derece mahkeme sıfatıyla görülmesine devam edilmelidir. Bunun dışında kalan Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile baktığı davalar ise ilk derece/vergi mahkemelerinde görülerek Danıştay'ın iş yükü azaltılabilir (Avcı 2011: 192).

2014 düzenlemesi ile getirilen İYUK md. 45/I hükmünde, “idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa 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” hükmü yer almaktadır. Yapılan değişiklikle ilk derece/vergi mahkemelerinin verdiği nihai kararlardan istinaf yolu açık olanlar artırılmış bulunmaktadır. Bu düzenleme ilk derece/vergi mahkemelerinin iş yükünün azalmasına ve bölge idare mahkemelerinin daha işlevsel hale gelmesi bakımından faydalı ve olumludur. Fakat kanunda beş bin Türk Lirasını geçmeyen davalar kesin kabul edilerek istinaf ve temyiz yolu kapatılmış durumdadır. Yeni düzenleme ile beş bin Türk Lirasını geçmeyen davalar tek hâkimle verileceğinden ve her hâkimin hata yapma olasılığının bulunmasından hareketle bu husus kanaatimizce eleştiriye açık bir konudur. Bir öneri olarak ilk derece/vergi mahkemelerince verilen beş bin Türk Lirasını geçmeyen davalar istinaf yolu atlanarak doğrudan temyiz edilebilmelidir. Hukuk devleti ilkesi, adil ve isabetli karar verebilmek bunu gerektirmektedir. Türk idare/vergi yargı(sı)nın ilham kaynağı Fransa'da da süreç böyle işlemektedir. Gerçekten de Fransa'da, ilk derece mahkemelerince karar verilen önemsiz ve ivedi davalar hakkında istinaf yolu atlanarak doğrudan Conseil d'Etat'ya başvurulmaktadır (Akbaba 2010: 169). Aynı zamanda getirilen beş bin Türk Lirası tutarındaki sınır kanaatimizce düşüktür yine Fransa'da 1995 reformu ile idari davaların üçte biri tek hâkimle çözülür hale getirilmiştir.

2014 düzenlemesi ile 2576 Sayılı Kanuna getirilen md. 3/C/c hükmü gereğince bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna “benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletme” fonksiyonu verilmektedir. İtihat farklılıklarını önlemek adına getirilen düzenleme faydalı olmakla birlikte Danıştay Kanununda, Danıştay’ın görevleri arasında bu düzenleme yer almamaktadır. Mevzuat birliğini sağlayabilmek için 2576 Sayılı Kanunda yapılan bu düzenlemeye paralel olarak Danıştay Kanunun da düzenlenmesi gerekmektedir.

2014 düzenlemesi ile yeniden yapılandırılarak istinaf merci haline getirilen bölge idare mahkemelerinde yargılama usulü hakkında hükümlerin yetersiz olduğu görülmektedir. Örneğin bölge idare mahkemelerinde ilk inceleme yapılıyor mu? Bu husus belli değildir. Adli yargıda 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda istinaf yargılama usulü 341-360’ıncı maddeler arasında detaylı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Uygulamada yaşanabilecek aksaklıkları önlemek adına istinaf yargılama usulünün daha detaylı bir şekilde mevzuatta yer alması gerektiğini savunmaktayız.

İdari/vergi yargı(sın)da yalnızca istinaf değişikliği yapmak başlı başına davaların hızlı ve adil sonuçlanmasına etki etmeyecektir. Yargının iş yükünün azaltılması noktasında çözüm arayışları yalnızca yargı penceresinden değil, yasama ve yürütme yönünden de ele alınmalıdır.

Kanun taslağı hazırlama faaliyetlerine ilgili tarafların katılımının sağlanması oluşturulacak Kanunu daha sağlıklı hale getirecektir. Zira kanunun kötü olması, yanlış anlaşılmalara ve uygulamada aksaklıklara yol açarak kararın da kötü olması sonucunu doğurur.

İdare ile mükellef arasındaki en küçük uyuşmazlıkların dahi yargıya intikal ettirildiği ülkemizde, ilk derece/vergi mahkemelerinde açılan davalar azaltılmalıdır. İdari/vergi yargı(sı)nın sorunlu olmasının temelinde idari işleyişin sorunlu oluşu yatar. İdari işleyişin bireye saygı esasında olmaması yargının kilitlenmesine, durağan ve verimsiz çalışmasına neden olur. Zira idari/vergi yargı(sı)nın temel uğraş alanı kamu idare, kurum ve kuruluşlarının işlem ve eylemleridir. Bu itibarla yürütme (idare) ile yargı arasında da fikir alışverişi sağlanarak bir kopukluk olması engellenebilir. İdarenin emsal kararlara uymasının sağlanması yargının iş yükünü de azaltacaktır (Erdem 2009: 210).

Yargı öncesi (barışçıl-alternatif) çözüm yolları daha etkin biçimde kullanılmalıdır. İdari başvuru yolları, uyuşmazlığın karara bağlanma noktasında yargıya nazaran daha hızlı ve ekonomiktir. Öte yandan yargısal koruma yalnızca hukuka aykırılık iddiasına dayanırken, idareye başvuru yerindelik itirazlarını da içermesi bakımından daha geniş bir koruma sağlar. Ayrıca idari başvurudan olumlu sonuç alınmasa bile idarenin vereceği gerekçeli karar sebebiyle, sonuç alamama düşüncesi ile, uyuşmazlık yargı aşamasına taşınmayabilir. Bu husus mahkemelerin iş yükünün azaltılması noktasında önem arz etmektedir. İdari davaya konu olmaması gereken hatalı başvurular da yargı yerlerini meşgul etmeden idari başvuru aşamasında çözümlenir. Bu durum yargı yerlerinin tarafları bilgilendirme merkezi haline gelmesini engellemesi açısından önem arz etmektedir (Avcı 2011; Sezginer 2009).

Mevcut idari/vergi yargı(sı) düzenimizi temel aldığımız Fransız idari rejimini benimserken, Fransa'da yıllardır uygulanmakta olan istinaf, kanuna alınmamıştır. İstinaf benimsenmemekle birlikte bunun doğurabileceği sorunları çözmek için gerekli tedbirler alınmadığından Danıştay, iş yükü problemi ile karşı karşıya kalmıştır. 2014 yılında Danıştay'ın anılan iş yükünü çözmek amacı ile istinaf müessesesi mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır. Fakat istinaf kanun yolunu benimsemek bu sefer de bölge idare mahkemelerinde iş birikmesine neden olacaktır. Zira idari/vergi yargı(sı)nı da bölge idare mahkemeleri mevcuttur ve bu mahkemelerin belli bir iş yükü vardır. İstinaf kanun yolunun kabulü ile yargılama süresinin daha da uzamasını engellemek ve bölge idare mahkemelerinde dosya birikmesine neden olmamak için gerekli tedbirler alınmalıdır.

Bu bağlamda Fransa'da, özellikle içtihat birliğini sağlamak ve iş yükünü önlemek adına uygulanan yöntemlerin ülkemizde de benimsenmesi gerekli ve faydalıdır. Zira Türk idari yargısı Fransa'ya paralel bir dönüşüm geçirmiştir. İş yükü fazlalıkları nedenleri ile iki ülkede de ilk derece mahkemelerinin kurulmasının ardından 30-35 yıl sonra istinaf mahkemeleri kurulmuştur. Fransa'da belli zaman aralıkları ile gerçekleştirilen reformlarla istinaf mahkemelerinde oluşan iş yükü azaltılmış ve içtihat farklılıkları önlenmiştir. Fakat Türkiye'de 2014 düzenlemesinde, Fransız idari yargı sistemine büyük kolaylıklar sağlayan, uygulamalara yer verilmemiştir.

Bu bağlamda benzer teşkilat yapısına sahip olduğumuz Fransa'dan esinlenilerek, temyizde izin müessesesi ve yargısal görüş müesseselerinin benimsenmesinde fayda olacağı muhakkaktır. Fransa'da temyizde izin sistemi sayesinde Danıştay başvurularının yaklaşık %70-80'i kabul edilmemektedir (Sancakdar 2012: 2279).

Yargının iş yükünü azaltma çarelerinden biri de toplum nazarında adaletin güvenilir olduğu algısı oluşturmaktır. Bireylerin adalete güven duyması için yargı yerlerinin kararlarının farklı olmasını engellemek ve yargı yerlerinin bir bütün olduğu algısını yerleştirmek gerekmektedir. Bireylerde, ilk derece/vergi mahkemelerinin kararına itiraz etseler de istinaf ya da temyizde bu kararın değişmeyeceği düşüncesi hâkim olmalıdır. Ancak bu sayede gereksiz başvurular önlenerek mahkemelerin iş yükü azaltılabilir. Örneğin Fransa'da bireylerin yargıya güveni tamdır ve kararlar tatmin edicidir. Bu nedenle taraflar nadiren kanun yollarına başvurumaktadırlar. Mahkemeler arasında da önceki kararlara saygı kültürü olup kararlar arasında tutarlılığa önem verilmektedir (Sancakdar 2012: 2277). Bir ülkede yargıya güven duyulmasının sağlanması ve bunun korunması hayati önem arz etmektedir. Zira ülkede yaşanan ekonomik veya siyasi krizler bir şekilde çözülmekte fakat yargıya duyulan güven zedelenirse bunun yerine getirilmesi uzun yıllar almaktadır.

Toplum nazarında adalete güven duygusunun oluşması ancak hukuk uygulamasında birliğin sağlanması ile mümkün olacaktır. Bu nedenle yüksek yargı yerlerince verilen kararların düzenli bir şekilde yayımlanması, Danıştay ve istinaf mahkemesince verilen kesinleşmiş kararlara herkesçe ulaşımın sağlanması, ilk

derece/vergi mahkemelerine hukuki gelişmeler hakkında bilgi verilmesi hayati bir önem taşımaktadır (Sancakdar 2012: 2324).

2014 düzenlemesi hakkında tespit ettiğimiz tüm bu eksikliklere rağmen doktrinde, istinaf hazırlanırken başta mümkün olduğunca basit bir sistem kabul edilmesi gerektiğini savunanlar da vardır. Zira bu yazarlara göre, yıllardır istinafin uygulandığı ülkelerde, zaman içinde kabul edilen ayrık düzenlemelerin başlangıçta bizim için kabul edilecek olması hem gereksiz hem de uygulama açısından güç olacaktır.



V. BÖLÜM

5. SONUÇ

İdarenin yaptığı işlemlerin ve dolaylı olarak vergi idaresinin vergilendirmeye ilgili olarak yaptığı işlemlerin, bağımsız yargı organlarınca denetime tabi tutulması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Nitekim bu husus 82 Anayasası'nın 125'inci maddesinde yer alan "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü ile de ifade edilmektedir. Vergi yargısı, vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerini bir düzen içine sokan hukuk kurallarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyetidir. Bu itibarla vergi yargısının temelde, vergi uyuşmazlığının/anlaşmazlığının taraflarını oluşturan vergi idaresi ile mükellef arasındaki "çıkar dengesini" korumayı amaçladığını ifade etmek mümkündür.

Ülkemizde, doktrinde de genel kabul gören idari yargıya bağlı vergi yargısı rejimi uygulanmaktadır. Aksoy (1999: 11)'un ifade ettiği üzere, anayasamız da bağımsız bir vergi yargısına müsaade etmemektedir. Zira bir yargı kolunun bağımsızlığından söz edebilmek için alt derece yargı organlarını denetleyecek bağımsız bir üst mahkemeye ihtiyaç vardır. Vergi yargısında yüksek mahkeme kabul edilmediğinden, vergi yargısının bağımsız olması anayasal açıdan mümkün değildir.

Vergi yargı yapısının tarihsel gelişimine bakıldığında, bugünkü sisteme gelinceye kadar oldukça karışık bir oluşum arz ettiği görülmektedir. Tanzimat öncesinde vergi mahkemelerinin mevcut olmaması dolayısıyla istinaf kavramından söz etmek mümkün değildi. Tanzimat sonrası dönemde Danıştay'ın kurulmasının ardından dolaysız vergi ihtilaflarını çözmekle görevli ilçe ve il idare meclisleri oluşturulmuş ve il meclisleri istinaf görevini üstlenmiştir. Ancak bu meclisler ve Şura-i Devlet, bağımsız

yargı kurumu olmadıkları için bu dönemde de günümüzdeki anlamıyla istinaf müessesesi mevcut değildi. 1926 yılında 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile Türkiye’deki ilk bağımsız yargı kuruluşları olarak kabul edilen “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları” oluşturulmuştur. Bu dönem yürürlükte bulunan VUK kanunu hükümlerine göre vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Vergi İtiraz Komisyonları, Vergi Temyiz Komisyonları ve Danıştay’dan oluşan üç dereceli bir sistem hâkimdi. Vergi uyuşmazlıklarının ilk çözüm merci Muvazzaf ve Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarıydı ve bu komisyonların kararları üst merci olan Vergi Temyiz Komisyonlarında karara bağlanıyordu. Nihai karar merci olarak ise Danıştay görev yapıyordu. 1982 yılı öncesinde vergi yargısında istinafı içeren üç dereceli bir sistem uzun yıllar (yaklaşık altmış yıl) benimsenmiştir. Ancak bu dönemde çeşitli yapısal farklılıklar nedeniyle günümüzdeki istinaf yargılama mantığı tam olarak hâkim değildi. Bu komisyonlar Anayasa Mahkemesince de mahkeme sayılmamışlardır; ancak işlevlerinin ve verdikleri kararlarının yargısal olduğu kabul edilmiştir. Bu komisyonlar vergi mahkemeleri kuruluncaya kadar varlıklarını sürdürmüşlerdir.

1982 yılında vergi yargısında gerçekleştirilen reformla bu yıla kadar üçlü bir yapıdan oluşan Türk Vergi Yargısı sistemi, yine üç mercili fakat iki aşamalı bir yapı halini almış bulunmaktadır. Ülkemizde mevcut vergi yargısı 06 Ocak 1982 tarihinde kabul edilen; 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmektedir. Bugünkü düzenlemede kural olarak vergi uyuşmazlıkları iki dereceli bir yapı içinde çözümlenmektedir. Buna göre, ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemesi, ikinci derece mahkemeleri olarak ise bölge idare mahkemeleri ve Danıştay uyuşmazlıkların çözümünde yer almaktadır. Vergi ve idare mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı, bölge idare mahkemesi itiraz merci iken kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise Danıştay temyiz merci görevindedir. Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup kararlara karşı temyiz yolu kapalıdır. Ayrıca Danıştay’ın da ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar bulunmaktadır.

1982 sonrasında idari/vergi yargı(sın)da birçok problemle karşılaşmıştır. Bu sorunlar, Danıştay'ın ve diğer mahkemelerin iş yükünün artması, mahkemeler arası içtihat farklılıkları ortaya çıkması, yargı öncesi aşamalarda yaşanan sorunların çözümlenememesi, yargılama sürecinin uzaması, mahkemelerdeki hâkim sayısının yetersiz kalması ve yaşanan diğer sorunlardır. Bu dönemde karşılaşılan problemleri çözmek adına çeşitli mekanizmalar geliştirilmiştir. 1990'lı yılların sonunda, başta Danıştay daire sayısının artırılması önerisi yapılmıştır. Fakat bu durum geçici bir ferahlık oluştursa da zamanla Danıştay'ı bir üst mahkeme olmaktan çıkararak aynı çatı altında çalışan çeşitli mahkemeler topluluğu haline getirecek ve beraberinde içtihat ayrılıkları da oluşacaktır (Çelikkaya ve Çeliktas 2004: 3). Buna ilaveten daire sayısının artırılması bu sığa layık olmayanların Danıştay'a tayin edilmesine yol açacak bu durum da kararların kalitesinin düşmesine neden olacaktır (Yenisey 1979: 230). İdari/vergi yargı(sı) düzeninde iki aşamalı yargı sürecini benimsemek Danıştay'ı hasta hale getirmiştir. Hastayı iyileştirmek için daha fazla oksijen tüpü takmak yerine ameliyat yapılmalıdır yani Danıştay daire sayısını artırmak yerine sistem değiştirilmelidir (Yenisey 1979: 237). Bu nedenlerle idari yargıda zaman içinde oluşan iş yükü fazlalığı istinaf sistemini gündeme getirmiştir (Avcı 2011: 180).

2000 yılında, ilk derece/vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlar yanında heyet halinde karar verilen bir takım uyuşmazlıkların da bölge idare mahkemelerince incelenerek kesinleşmesi sağlanmıştır. Bu durum istinaf sisteminin hazırlayıcı unsurlarından biri olarak değerlendirilmektedir. Adalet Bakanlığı ile İsveç Ulusal Mahkemeler İdaresi (SNCA) arasında 22 Ekim 2007 tarihinde 2 yıllık süreyi kapsayacak şekilde imzalanan ikili işbirliği programına “Bölge İdare Mahkemelerine İstinaf Fonksiyonu Verilmesi Yönünde Hazırlık Çalışmaları” konusu da eklenmiştir. Ayrıca Adalet Bakanlığı 2009 yılında Yargı Reformu Stratejisi'nde idari yargıda istinaf mahkemelerinin kurulmasını ve faaliyete geçirilmesini amaçlamış ve bu yönde çalışmalar başlatmıştır. 2004 yılında adli yargıda istinaf usulünün kanunen düzenlenmiş olması idari/vergi yargı(sın)da da istinafın benimsenmesini tetikler nitelikte olmuştur. Zira bir yargı teşkilatı içinde adli yargının üç dereceli fakat idari yargının iki dereceli olması kabul edilebilir değildir.

28.06.2014 tarihi itibarıyla idari/vergi yargı(sı) alanında sürdürülen çalışmalar sonuçlandırılmış ve istinaf muhakemesi kanunen yerini almış bulunmaktadır. Böylece 1982 yılında kabul edilen ve günümüze kadar uygulaması süregelen iki kademeli vergi yargısı düzeni üç kademeli sisteme dönüştürülmüştür. Bu itibarla vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı itiraz yolu ile bölge idare mahkemesine, kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise Danıştay'a temyiz yoluna başvuruluyorken yeni Kanun ile itiraz yolu istinaf olarak değiştirilmiş ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı doğrudan Danıştay'a başvurma imkânı ortadan kaldırılmıştır.

İstinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmak için kabul edilmiş bir kanun yoludur. İstinafın temel özellikleri, bir kanun yolu olması, yargılama sürecinde ikinci aşamada yer alması yani verdiği kararlara karşı başvuru yolunun açık olması ve önüne gelen uyuşmazlıklarda hem hukukilik hem de yerindelik denetimi yapması bakımından bir vakıa mahkemesi olma özelliklerini taşıyor olmasıdır.

İdari/vergi yargı(sın)da istinaf kanun yolunu benimsemenin gerekçeleri, Danıştay'ın iş yükünü azaltmak, üç dereceli ve daha adil olan bir yargı düzenine geçmek, yargılama sürecini kısaltmak, hukuk birliğini sağlamak ve bölge idare mahkemelerini işlevsel hale getirmektir.

İdari/vergi yargı(sın)da mevcut problemleri iki temel başlık altında toplamak mümkündür. Yargıda yaşanan diğer problemler bu iki temel soruna bağlıdırlar. Bu nedenle idari/vergi yargı(sın)daki bu iki temel problemin çözümüne yoğunlaşmak gerekmektedir.

Problemlerden ilki Türk idari/vergi yargı(sı) düzeninin iki dereceli şekilde benimsenmiş olmasıdır. Adil yargılanma, doğru ve isabetli karar verebilme ve kişi haklarının korunmasını sağlama açısından istinaf kanun yolu gereklidir. Zira mahkemelerce yanlış karar verilmesi her zaman mümkün olduğundan sadece hukukilik denetimi ile sınırlı temyiz yoluna başvuru yetersiz kalabilmektedir. İlk derece/vergi mahkemelerinin kararlarının hukuki ve maddi açıdan denetlenmesi, bireylerin hak

arama hürriyetlerinin genişlemesi bakımından faydalıdır. Her ne kadar bölge idare mahkemelerinde hukukilik ve yerindelik denetimi beraber yapılıyor olsa da ilk derece/vergi mahkemelerinin sınırlı sayıda kararının itiraz usulü ile bu mahkemelerce inceleniyor olması nedeniyle bu uygulama yetersiz olmaktadır. İlk derece/vergi mahkemelerinin kararlarının çoğu doğrudan Danıştay'a gitmektedir. Bu kararların ikinci bir mahkeme incelenmemesi yani Türk idare/vergi hukukunda istinaf sistemine yer verilmemiş olması, Danıştay'ı hem hukukilik hem de yerindelik denetimi yapmak durumuna getirmiştir. Bu itibarla Danıştay, kendisini sadece hukukilik denetimi ile sınırlı tutmayarak, bir davayı maddi olay ve maddi delilleri de işin içine katarak bütün yönleriyle incelemeyi sürdürmüştür. Bu durum Danıştay'ın iş yükünün artmasına ve davaların uzamasına neden olmuştur. Aynı zamanda Danıştay, asıl işlevi olan içtihat geliştirme ve hukuk birliğini sağlama görevlerine odaklanamamıştır. Oysa önemli olan ve asıl hedeflenmesi gereken husus Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma rolünün güçlendirilmesi olmalıdır.

İdari/vergi yargı(sına)ya 2014 düzenlemesi ile getirilen istinaf müessesesini, üç dereceli bir yargılama sisteminin iki dereceli bir sisteme göre gerek hukuka uygunluğun sağlanması gerekse yargılamanın tarafları için güvence sağlaması bakımından daha yararlı olacağı gerekçesiyle olumlu ve faydalı bulmaktayız. Danıştay, istinaf düzeni ile hukuku geliştirmek, hukuk uygulamasında birlik sağlamak, hukukun doğru ve eşit uygulanmasına zemin hazırlamak ve kanunun objektif iradesini hâkim kılmak işlevlerini yerine getirecektir.

Problemlerden ikincisi Danıştay'ın ve diğer mahkemelerin iş yükü sorunudur. İdari/vergi yargı(sı) sistemi genel olarak bir yıl içerisinde yeni açılan dava sayısına yakın sayıda davayı bitirme yeteneğine ve dava yığılmalarını azaltma kapasitesine sahip değildir. Bu nedenle önemli sayıda dosya birikmesi bulunmaktadır. Mahkemeler yoğun iş yükü altında olduklarından işlevlerini yerine getirememekte bu durum da yargıda başka aksaklıklara neden olmaktadır. Kararlar zamanında verilememekte, davalar uzamakta, hâkim sayısı yetersiz kalmakta ve en önemlisi toplum nazarında adalet duyulan güven zedelenmektedir.

İdari/vergi yargı(sına)ya 2014 düzenlemesi ile getirilen istinaf müessesesini, Danıştay'ın iş yükünü azaltacağı bakımından olumlu ve faydalı bulmaktayız. Zira oluşturulduktan sonra Danıştay'ın temyiz görevinin %80'ini istinaf mahkemelerinin devralması hedeflenmektedir. Fakat yargıdaki tıkanıklığın giderilmesi için başlı başına istinaf mahkemelerinin kurulması yeterli değildir. İstinaf mahkemeleri kurulduktan sonra bir dizi reform daha yapılarak sürece işlerlik kazandırılması gerektiği kanaatindeyiz. Yapılması gereken değişiklikler hem yargı öncesi aşamalara hem de yargı aşamasına ilişkindir.

Yargı öncesinde, idari aşamada meydana gelen başlıca sorunlar, idarenin yargı yerlerinin yerleşik kazanmış içtihatlarına uygun karar vermemesi ve idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlığın giderilmesinde idari çözüm yollarının etkin şekilde kullanılamamasıdır. Bu nedenlerle günden güne yargıya başvuru sayısı artmakta ve mahkemeler iş yükü altına girmektedirler.

İdarenin yargı yoluna keyfi olarak başvurusunu engellemek adına Vergi Usul Kanunumuzda 1950 yılından beri vergi idaresinin kanun yolu başvurusu için izin alması uygulaması mevcuttur. Fakat mevzuatta var olan bu uygulama Türkiye'de yeterince işletilememektedir. İşlerlik kazandırıldığı takdirde idari yargının özellikle de vergi mahkemelerinin iş yükünün yarı oranında azalacağı iddia edilen mevzuatımızda yer alan bu uygulamaya canlılık getirilmesi arzusundayız. İsveç'te bu sorunu çözmek adına her idarede ayrı bir hukuk birimi kurulmuştur. Bu birimler idari yargı kararlarını yakından takip etmektedirler. Böylece idarenin yargı kararlarına aykırı yönde hareket etmesi önlenmektedir. Bizde de idarelerde benzer bir kurum oluşturulmasını, idarenin içtihatlarla yakın temas kurması bakımından faydalı görmekteyiz.

İdari çözüm yollarının etkin şekilde kullanılmasının, yargı önüne gelecek uyuşmazlıkları azaltıcı etkisi ve yargı önüne gelecek uyuşmazlığın çözümünü hızlandırıcı etkisi vardır. Bu nedenle yargı öncesi çözüm yollarının düzenlendiği Vergi Usul Kanununun bu amaca hizmet eder nitelikte olması gereklidir. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde önemli bir yeri olan uzlaşma kurumu kanunda etkili şekilde yeniden düzenlenmelidir. Bir öneri olarak yargı yoluna

başvurmadan önce idare ile uzlaşma müessesesinin zorunlu hale getirilmesini faydalı görmekteyiz.

Yargı öncesi aşamada yapılması gerekli başka bir husus vergi uyuşmazlıklarının kalıcı çözümü adına vergi yargısına giden konuları oluşturan olumsuz nedenleri ortadan kaldırılmaktır. Bu bağlamda toplum nazarında verginin meşruiyeti ve hukukiliği sağlanmalıdır. Mükellefle vergi idaresi arasında güven ilişkisi kurulmalı ve toplumda vergi bilinci oluşturulmalıdır (Saygılıoğlu 2013: 221).

Yargının iş yükünü azaltma çarelerinden biri de toplum nazarında adaletin güvenilir olduğu algısı oluşturmaktır. Bireylerin adalete güven duyması için yargı yerlerinin kararlarının farklı olmasını engellemek ve yargı yerlerinin bir bütün olduğu algısını yerleştirmek gerekmektedir. Bireylerde, ilk derece/vergi mahkemelerinin kararına itiraz etseler de istinaf ya da temyizde bu kararın değişmeyeceği düşüncesi hâkim olmalıdır. Ancak bu sayede gereksiz başvurular önlenerek mahkemelerin iş yükü azaltılabilir. Buna bağlı olarak Danıştay ve istinaf mahkemesince verilen kesinleşmiş kararlara herkesçe ulaşımın sağlanması, ilk derece/vergi mahkemelerine hukuki gelişmeler hakkında bilgi verilmesi hayati bir önem taşımaktadır.

Yargı aşamasında istinafın, muhakemenin uzamaması adına gerekli tedbirler alınarak uygulanması gerekmektedir. Gerekli tedbirler alınmadan istinaf kanun yolunun uygulama konulması halinde yargılama süresinin en az bir yıl daha uzayacağı varsayılmaktadır. Adalet mekanizmasının daha verimli işleyebilmesi için temyiz usulü sadeleştirilmeli ve kabul edilecek pek çok garanti mekanizması ile güçlendirilmelidir (Çelikkaya ve Çetintaş 2004: 3). Bu bağlamda benzer teşkilat yapısına sahip olduğumuz Fransa'dan esinlenilerek, temyizde izin müessesesi ve yargısal görüş müesseselerinin benimsenmesinde fayda olacağı muhakkaktır. Yine bu kapsamda 2014 yılında yapılan hâkim sayısındaki artışın faydalı olacağı temennisindeyiz. Kanaatimizce temyizde ısrar usulünün kaldırılmasında, davaların süresinin uzaması engelleyeceğinden fayda vardır. Türkiye'de harçlar adeta insanları dava açmaya teşvik edecek kadar düşüktür bu nedenle adli yardım müessesesinin iyi işletilmesi suretiyle harçlar yükseltilmelidir. Doktrinde sık sık dile getirilen bir husus olarak Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı

ile baktığı davalar azaltılmalıdır. İstinaf usulü hakkında getirilen hükümler kanaatimizce yeterli değildir. Uygulamada yaşanabilecek aksaklıkları önlemek adına istinaf yargılama usulünün daha detaylı bir şekilde mevzuatta yer alması gerektiğini savunmaktayız.

2014 düzenlemesi ile beş bin Türk Lirasını geçmeyen davalar kesin kabul edilerek istinaf ve temyiz yolu kapatılmış durumdadır. Yeni düzenleme ile beş bin Türk Lirasını geçmeyen davalar tek hâkimle verileceğinden ve her hâkimin hata yapma olasılığının bulunmasından hareketle bu husus kanaatimizce eleştiriye açık bir konudur. Bir öneri olarak ilk derece/vergi mahkemelerince verilen beş bin Türk Lirasını geçmeyen davalar istinaf yolu atlanarak doğrudan temyiz edilebilmelidir. Hukuk devleti ilkesi, adil ve isabetli karar verebilmek bunu gerektirmektedir. Başka bir boyuttan bakılarak mükellef psikolojisi açısından düşünüldüğünde de durumun ciddiyeti ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda getirilen beş bin Türk Lirası tutarındaki sınır kanaatimizce düşüktür, bu miktarın artırılmasında fayda görmekteyiz. Bu miktarın artırılması bölge idare mahkemelerinde yaşanabilecek iş yükü sorununu önlemek adına gereklidir.

Belirtilmesi gereken bir husus da istinaf kanun yolunun benimsenmesinde idari yargının adli yargıdan daha ileri seviyede olduğu gerçeğidir. Adli yargıdaki istinaf uygulamasının kısa süreli ve başarısız olmasına karşın vergi yargısında uzun yıllar istinaf sistemi benimsenmiştir. Ayrıca bölge idare mahkemelerinin varlığını yargısal alışkanlık oluşturmaya ve adaptasyon sürecini hızlandıracak olması bakımından da olumlu bir nitelik taşımaktadır. Bununla beraber bölge idare mahkemelerinin mevcut olması istinaf kanun yolu için yasal ve fiziksel alt yapıyı oluşturmaktadır. Fakat kanunun ifadesinden yeni yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin ayrıca kurulacağı, eskilerinin yerini almayacağı anlaşılmaktadır. Kanaatimizce bu husus usul ekonomisi kapsamında üzerinde dikkatle durulması gereken bir konudur.

Ekonomik yaklaşımı benimseyerek olayların gerçek mahiyetini araştıran vergi yargısında, meselenin en iyi şekilde kontrol edilebilmesi adına istinaf mahkemelerinin kurulması faydalı ve gereklidir. Fakat yalnızca kanunda yapılan reformun başarı ihtimali yoktur. Bu itibarla yapılması gerektiğini tespit ettiğimiz hususlar çerçevesinde, istinafa duyulan ihtiyacın üst düzeyde olduğu göz önüne alınarak, imkânlar

genişletilmek suretiyle, bir an önce yeni yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçirilmesi temennisindeyiz.



KAYNAKLAR

Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Ve Yetkileri Hakkında Kanun (26 Eylül 2004). *Resmi Gazete*, 5235/25606.

Akbaba, Ahmet (2010). “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf”. *Terazi hukuk dergisi* 43: 157-180.

Akbaba, Ahmet (2014). “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”. *Ankara Barosu Dergisi* 2: 433-463. (<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2014-2/17.pdf>, 3 Nisan 2015’te erişildi).

Akıncı, Şahin (2013). *Roma Hukuku Dersleri*. Konya: Sayram Yayıncılık.

Akil, Cenk (2010). *İstinaf Kavramı*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Aksoy, Şerafettin (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Akyılmaz, Bahtiyar (2009). “Yargı Kararlarının Temyiz Öncesi Kesinleşmesi”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.

Armağan, Ramazan (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi* 153: 160-178. (http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/153/rarmagan.pdf, 10 Şubat 2015’te erişildi).

- Armağan, Ramazan (2009). “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi* 156: 199-218. (http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_derGISI/yayinlar/md/156/12.Ramazan.ARMAgAN.pdf, 22 Mayıs 2015’te erişildi).
- Ayyıldız, Yaşar (2015). *Türk Vergi Yargısı İş Yükü ve Etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Avcı, Mustafa (2011). “İdari Yargıda İstinaf”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 96: 179-204. (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2011-96-1139>, 8 Şubat 2015’te erişildi).
- Bereket, Zuhale (1998). “İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf Ve Tekrar Kabulü Sorunu”. *Danıştay Dergisi*. (http://www.zuhalebereketbas.av.tr/yayinlar/DANISTAY_DERGISI.pdf, 3 Şubat 2015’te erişildi).
- Birden, Mustafa (2009). *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun (6 Ocak 1982). *Resmi Gazete*, 2576/17580.
- Can, Mustafa (2010). “Yargı Reformu Üzerine Düşünceler”. *Mevzuat Dergisi* 13. (<http://www.mevzuatdergisi.com/2010/08a/02.htm>, 15 Haziran 2015’te erişildi).
- Çağlayan, Ramazan (2015). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çelikkaya, Ali ve Çeliktaş, İlyas (2004). “İdari Yargılama Süreci Ve İstinaf Mahkemeleri”. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* 1.
- Çınar, A. Rıza (2010). “İstinaf”. *Fasikül Aylık Hukuk Dergisi* 2: 14-26.
- Danıştay Kanunu (6 Ocak 1982). *Resmi Gazete*, 2575/17580.
- Denizde Zabt ve Müsadere Kanunu (18 Temmuz 1940). *Resmi Gazete*, 3894/4564.

- Dollat, Patrick (2009). “Fransa İdari İstinaf Örneği”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Divanlıoğlu, Cengiz (2009). *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Gök, O ve Güzel, Volkan (2015). “Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu Ve Üç Aşamalı Yargı Sistemi”. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* 134.
- Erdem, Birol (2009). “Türkiye’de İdari Yargıda Mevcut Durum”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Erdem, Tahir (2014). “İdari Yargıda Ve Vergi Yargısında İstinaf”. *Vergi Sorunları Dergisi* 311: 19-32.
- Erkan, Fikret (2013). “İsveç İdari Yargı Sistemi (İdari İstinaf Sistemi) ve Analizi” *Danıştay Yayınları*: 1-29. (http://www.danistay.gov.tr/upload/isvec_ysk_Fikret_erkkan.pdf, 2 Nisan 2015’te erişildi).
- Günel, Nadi (2007). *Roma Medeni Usul Hukukunda Yargılama Süreci ve İstinaf*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Hatipoğlu, Cengizhan (2007). “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 1 (65): 85-126. (<http://journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/viewFile/1023003771/1023003347>, 12 Mart 2015’te erişildi).
- Heckscher, Sten (2009). “İstinafın İşleyişinde İzin Sistemi Ve Danıştay’ın Rolü”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Hirschfeldt, Johan (2009). “İsveç İdari İstinaf Örneği”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- İdari Yargılama Usulü Kanunu (6 Ocak 1982). *Resmi Gazete*, 2577/17580.

Karakoç, Yusuf (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Kaşıkar, M. Serhat (2009). “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesi Çerçevesinde Makul Süre İçerisinde Yargılanma Hakkı”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 84: 231-259. (<http://www.ihtk.adalet.gov.tr/makale/serhatkarakis.pdf>, 15 Haziran 2015’te erişildi).

Keskin, İrfan (2009). “Değerlendirme”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.

Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhale (2009). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Kuru, Baki; Arslan, Ramazan ve Yılmaz, Ejder (2013). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Kuru, Baki (1963). “İstinaf Mahkemeleri Kurulurken”. *Adalet Dergisi* 5: 548-569.

Necip, Bilge (1964). “Üst Mahkemeler”. *Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay’ın Hatırasına Armağan*:61-88.

Öktem, İmran (1964). “Üst Mahkeme – İstinaf”. *Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay’ın Hatırasına Armağan*: 89-103.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Özay, İlhan (2010). *Gün Işığında Yönetim II Yargısal Korunma*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Özok, Özdemir (2006). ““(İstinaf Mahkemeleri)” “Bölge Adliye Mahkemeleri” ya da “Üst Mahkemeler” Açılırken Duyulan Kimi Kaygılar”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 63: 19-28. (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-63-205>, 5 Haziran 2015’te erişildi).

- Öztürk, Bahri (2010). “İstinaf Yargılamayı Yavaşlatır Mı?”. *Fasikül Aylık Hukuk Dergisi* 2: 11-14.
- Pehlivan, Osman (2014). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pekcanitez, Hakan (2009). “Yargı Güvenliği Açısından İstinaf”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Sancakdar, Oğuz (2012). *İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler*. Ankara: Danıştay Yayınları. (http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105422.pdf, 5 Mart 2015’te erişildi).
- Saygılıoğlu, Nevzat (2013). *Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış*. Ankara: Danıştay Yayınları. (http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105422.pdf, 25 Mayıs 2015’te erişildi).
- Saygın, Engin (2011). “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 1 (99): 635-648. (www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023010569, 21 Nisan 2015’te erişildi).
- Sezginer, Murat (2009). “İdarenin İşleyişi Yargıya Yansımaları Ve Genel İdari Usul”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Sunay, Ş. Süheyla (2001). “İdari Yargıda Kalite Üzerine Birkaç Not”. *Ege Akademik Bakış Dergisi* 1 (1): 1-38. (<http://www.onlinedergi.com/eab/arsiv/aramaDetay.aspx?makaleTur=0&basTar=2001&bitTar=2015&basDonem=1&bitDonem=4&arama=>, 15 Haziran 2015’te erişildi).
- Şimşek, Tacettin (2009). “Değerlendirme”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*. Antalya.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2008). *Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.

Tunca, E. Fahrünnisa (2009). “Türkiye’de İstinaf Arayışları Ve İdari Yargının Sorunları”. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*”. Antalya.

Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (18 Haziran 2014). *Resmi Gazete*, 6545/29044.

Türk, H. Sami (2000). “İstinaf Mahkemeleri”. *Adalet Dergisi* 2. (<http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/02.sayi/1hikmet.pdf>, 14 Mart 2015’te erişildi).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (18 Ekim 1982). *Resmi Gazete*, 2709/17863.

Üstün, Ü. Süleyman (2012). “Vergi Mahkemelerinde Tek Hâkimle Çözümlenecek Davalara İlişkin Sınırı Artıran Kanun Tasarısı Hükmünün Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2 (16): 217-229. (http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/16_2_7.pdf, 1 Haziran 2015’te erişildi).

Vergi Usul Kanunu (4 Ocak 1961). *Resmi Gazete*, 213/10703–10705.

Yenisey, Feridun (1979). *Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf Ve Tekrar Kabulü Sorunu*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Yenisey, Feridun (2000). “İstinaf”. *Adalet Dergisi* 2. (<http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/02.sayi/2feridun.pdf>, 14 Mart 2015’te erişildi).

Yıldırım, N. Deren (2006). “İstinafın Gerekçelendirilmesi Ve İstinaf Nedenleri”. *Prof. Dr. Özer Seliçi’ye Armağan*: 693-711.

Yıldırım, Kamil (2000). *Hukuk Devletinin Gereği; İstinaf*. İstanbul: Nesil Matbaacılık.

Yılmaz, Ejder (2005). *İstinaf*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Yılmaz, Elif (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8: 321-351. (http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, 4 Ocak 2015’te erişildi).

Yüce, Mehmet (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayıncılık.

Yücel, Erdoğan (2006). “Bölge Adliye Mahkemeleri”. *Adalet Dergisi* 25: 158-174. (http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/25.sayi/09_27_41.pdf, 14 Mart 2015’te erişildi).

