

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TEMYİZ

REMZİ DİRİKOÇ
2501080440

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN

İSTANBUL-2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : REMZİ DİRİKOÇ Numarası : 2501080440
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK (MALİYE) Danışmanı : DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN
Tez Savunma Tarihi : 10.12.2019 Saati : 14.00
Tez Başlığı : VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TEMYİZ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. HABİB YILDIZ		Kabul
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		Kabul
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DR. ÖĞR. ÜYESİ AYSEL ARIKBOĞA		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ BAŞAR SOYDAN		

ÖZ

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA TEMYİZ

REMZİ DİRİKOÇ

T.C. Anayasası'nın 2. maddesinde belirtildiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti olmasının doğal bir sonucu olarak idarenin yapmış olduğu iş ve işlemler yargı denetimine tabidir. Nitekim Anayasa'nın 125/1 maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu ifade edilmiştir. İdarenin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması, yargı organlarının vermiş olduğu kararların başka bir mekanizma tarafından incelenmesini de beraberinde getirmektedir. İşte tam da burada karşımıza yargısal kararların olağan ve olağanüstü kanun yolları ile denetimi çıkmaktadır. Bu tez çalışmasında Türk vergi yargılamasında temyiz yolu açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi yargısı kavramı ve Türk vergi yargısı tarihi anlatılmış, kanun yolu kavramının anlamı üzerinde durulmuş, Türk Vergi Hukuku'nda temyiz tüm özellikleri 6545 sayılı kanunla 20.07.2016 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeler sonrası güncel haliyle açıklanmaya çalışılmış ve özellikle uygulamaya yönelik yüksek mahkememe kararları ışığında değerlendirmeler yapılmış, istinaf düzenlemesinin temyize etkileri, uygulamadaki sorunlar ve temyiz kanun yolu ile Danıştay'ın işlevi için muhtemel model önerileri üzerinde durularak açıklamalarda bulunulmuştur.

ANAHTAR KELİMELER: temyiz, vergi yargısı, kanun yolu, kanun yolları, istinaf, temyiz yargılaması.

ABSTRACT
APPEAL IN TAX JUDICIAL LAW
REMZİ DİRİKOÇ

As stated in Article 2 of the Constitution of the Republic of Turkey, Republic of Turkey is a state of law. As a natural result of being a state of law, the works and transactions of the administration are subject to judicial control. In fact, Article 125/1 of the Constitution states that the judicial remedy against all actions and procedures of the administration is open. The actions and procedures of the administration that is the subject to judicial supervision; also brings the review of the decisions of judicial bodies by another mechanism. This is where we see the reviewing of the judicial decisions by ordinary and extraordinary legal remedies. In this thesis, means of appeal in Turkish tax jurisdiction has been tried to be explained. The concept of tax jurisdiction and the history of Turkish tax jurisdiction have been explained, the meaning of the concept of the legal way has been discoursed, in the Turkish Tax Law, all the features of the appeal have been tried to be explained in its current form after the regulations which came into force on 20.07.2016 with the Law No. 6545, and especially, evaluations were made in the light of the implementation-oriented high court decisions, by discoursing on the effect of appeal regulation on appeal, problems in implementation and possible model proposals for the functioning of the Council of State through the appeal law, explanations have been made.

KEYWORDS: appeal, tax jurisdiction, legal remedy, legal remedies, judicial of appeal

ÖNSÖZ

Tez çalışmasında Türk vergi yargılaması hukukunda temyiz konusu incelenmiştir. Bu kapsamda kanun yolu kavramı ve tarihi en başta irdelenmiş ve diğer kanun yolları ile benzerlik ve farklılıkları karşılaştırılmıştır. Konu ile ilgili Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Anayasa, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ve Danıştay kararlarına bakılmıştır.

Araştırmamın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen tez danışmanım olan Sayın Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı Sayın Prof. Dr. S. Ateş Oktar'a sonsuz saygı ve minnetlerimi sunarım.

Çalışmama başladığım andan itibaren tezimin her aşamasında beni hep teşvik eden ve yanımda olan değerli eşim Av.Fatma Dirikoç'a; kızlarım Miray ve Simay'a beni her zaman destekledikleri ve yanımda oldukları için teşekkür ederim.

Remzi DİRİKOÇ

İstanbul, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISI KAVRAMI, TÜRKİYE’DE VERGİ YARGISI VE TARİHSEL GELİŞİMİ, KANUN YOLU KAVRAMI VE TÜRK HUKUKUNDA TEMYİZİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

I. VERGİ YARGISI KAVRAMI.....	3
II. TÜRK HUKUKUNDA VERGİ YARGISI.....	3
A. Tarihsel Gelişimi.....	3
1. Cumhuriyet Sonrası-1982’ye Kadar Olan Dönem.....	4
2. 1982-2014 Arası Dönem.....	7
3. 2014 Sonrası Dönem.....	8
B. Vergi Yargısı Organlarının Kuruluşu ve Görevleri.....	8
1. Vergi Mahkemeleri.....	8
2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	9
3. Danıştay.....	10
a. Danıştayın Yargı Görevleri.....	11
b. Danıştayın Danışma ve İnceleme Görevleri.....	12
III. KANUN YOLU KAVRAMI.....	13
A. Dar Anlamda Kanun Yolu-Geniş Anlamda Kanun Yolu.....	15
B. Olağan Kanun Yolu-Olağanüstü Kanun Yolu.....	16
IV. TÜRK HUKUKUNDA KANUN YOLLARININ GELİŞİMİ.....	16
A. Genel Olarak Kanun Yollarının Gelişimi.....	16
1. Olağan Kanun Yolları.....	18
a. Temyiz.....	18
b. İtiraz.....	19

c. İstinaf.....	21
d. Karar Düzeltme.....	22
2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	23
a. Yargılamanın Yenilenmesi.....	23
b. Kanun Yararına Temyiz.....	24
V. TEMYİZ KANUN YOLU İLE DİĞER KANUN YOLLARI ARASINDAKİ BENZERLİKLER ve FARKLILIKLAR.....	27
A. Temyiz-İtiraz.....	27
B. Temyiz-İstinaf.....	27
C. Temyiz-Karar Düzeltme.....	29
D. Temyiz-Yargılamanın Yenilenmesi.....	29
VI. TÜRK HUKUKUNDA TEMYİZ KANUN YOLUNUN GENEL GÖRÜNÜMÜ.....	30
A. İdari Yargıda Temyiz.....	30
B. Hukuk Yargılamasında Temyiz.....	32
C. Ceza Yargısında Temyiz.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISINDA TEMYİZE TABİ KARARLAR, TEMYİZ SEBEPLERİ VE TEMYİZ USULÜ

I. TEMYİZE TABİ KARARLAR	35
A. Danıştay Dava Dairelerinin Nihai Kararları	36
B. Bölge İdare Mahkemesince Verilen Nihai Kararlar	37
C. Israr Kararları.....	39
1. İlk Derece Mahkemesince Verilen Israr Kararları.....	39
2. Bölge İdare Mahkemesince Verilen Israr Kararları.....	40
D. İvedi Yargılama Usulü Tabi Davalarda Verilen Kararlar	40
E. Merkezi ve Ortak Sınavlara İlişkin Yargılama Usulüne Tabi Davalarda Verilen Kararlar.....	41
F. Temyize Tabi Diğer Kararlar.....	41
II. TEMYİZ SEBEPLERİ.....	42
A. Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması.....	43
1. Vergi Yargısında Görev ve Yetki.....	43
2. Görevsizlik ve Yetkisizlik.....	44

B. Hukuka Aykırı Karar Verilmesi.....	48
1. Maddi Vakıanın Tespitinde Hata.....	49
2. Olayın Nitelendirilmesinde Hata.....	50
3. Uygulanacak Hukukun Tespitinde ve Yorumunda Hata.....	51
C. Usul Hükümlerine Aykırılık.....	53
1. Esasa Etkili ve Esasa Etkili Olmayan Usul Kuralları Ayrımı.....	53
2. Usule Aykırı Karar Verilmesi.....	54
III. TEMYİZ MERCİİ.....	57
A. Danıştay Daireleri.....	58
B. Danıştay Dava Daireleri Kurulları	58
IV. TEMYİZ SÜRESİ.....	59
A. Temyiz Süresinin Başlangıcı.....	61
B. Katılma Yoluyla Temyiz.....	63
V. TEMYİZE BAŞVURU HAKKI OLANLAR	63
A. Davanın Tarafları.....	63
B. Feri Müdahilin Tek Başına Temyiz Hakkı	64
C. Hukuki Bir Menfaatin İhlal Edilmiş Olması.....	65
VI. TEMYİZE BAŞVURU USULÜ ve TEMYİZ DİLEKÇESİ	67
A. Talep Şartı.....	67
B. Temyiz Dilekçesi.....	67
C. Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	68
D. Temyiz Dilekçesi Üzerinde Ön İnceleme	69
E. Temyiz Başvurusunun Tekemmülü	72
F. Temyiz Dilekçesindeki Eksikliklerin Temyiz Mercince Tespit Edilmesi	72
G. Temyiz Aşamasında Davaya Müdahale	73
H. Temyiz Başvurusunun Kararların İcrasına Etkisi	73
VII. TEMYİZ İNCELEMESİ ve VERİLEBİLECEK KARARLAR.....	74
A. Onama.....	74
B. Bozma.....	75
C. Esas Hakkında Karar Verme	76
VIII. BOZMA KARARI SONRASI YARGILAMANIN AKİBETİ.....	77
A. Kararı Bozulan Mahkemenin Uyuma Kararı Vermesi	78
B. Israr Kararı.....	80

IX. TEMYİZDE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI.....	82
---	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEMYİZ ÜZERİNDE İSTİNAF DÜZENLEMESİNİN ETKİLERİ, UYGULAMADAKİ SORUNLAR, TEMYİZ KANUN YOLU UYGULAMASI VE DANIŞTAY'IN İŞLEVİ İÇİN ÖNERİLER

I. TEMYİZ ÜZERİNDE İSTİNAF SİSTEMİNİN OLUMLU ETKİLERİ.....	85
A. İki Dereceli Denetim ve Yargılama Usulü Bakımından.....	86
B. Usul Ekonomisi Bakımından.....	87
II. TEMYİZ ÜZERİNDE İSTİNAF SİSTEMİNİN OLUMSUZ ETKİLERİ.....	88
A. İctihatlarda Farklılıkların Ortaya Çıkması Sorunu.....	88
B. Vergi Yargı Sistemi İle Vergilendirme Sisteminin Farklılığı Yönünden.....	90
C. Vergi Yargısında Parasal Sınır Sorunu.....	91
1. Hak Arama Hürriyeti Bakımından	92
2. Adil Yargılanma Hakkı Bakımından.....	94
III. UYGULAMADAKİ SORUNLAR.....	97
A. İctihadı Birleştirme Kararı Verilmemesi veya Geç Kalınması.....	97
B. İctihat Farklılıklarını Denetleyen Bir Yapının Eksikliği.....	99
IV. TEMYİZ KANUN YOLU UYGULAMASI VE DANIŞTAY'IN İŞLEVSELLEŞTİRİLMESİ İÇİN ÖNERİLER.....	101
A. Fransız İdari Yargılama Hukukundaki Uygulamalar.....	101
1. Fransız Danıştay'ı (Conseil D'Etat) Modeli.....	103
2. Fransız Temyiz Başvurularında Filtreleme Yöntemleri.....	104
a. Kabul Edilebilirlik Yöntemi.....	104
b. Avukat Aracılığıyla Başvuru Şartı ve Adli Yardım.....	105
c. İctihat Farklılıklarını Gideren Uygulamalar.....	106
B. Vergi İhtilaflarına İlişkin Alternatif Çözüm Yollarına Yönelik Zorunlu Başvuru Düzenlemelerinin Getirilmesi.....	107
C. Danıştayın İlk Derece Mahkemesi Olarak Baktığı Davaların Azaltılması Önerisi.....	110
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	112
KAYNAKÇA.....	117

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.	:	Aynı Eser
ADR	:	Alternative Dispute Resolutions
A.g.e.	:	Adı Geçen Eser
A.g.t.	:	Adı Geçen Tez
AIHM	:	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	:	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
B.	:	Bölüm
Baş.	:	Başvuru
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bkz.	:	Bakınız
CMUK	:	Ceza Usulü Muhakemeleri Kanunu
DD	:	Dava Daireleri
DDK	:	Dava Daireleri Kurulu
DK	:	Danıştay Kanunu
DVDDGK	:	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	:	Esas
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GK	:	Genel Kurul
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
HMK	:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSYK	:	Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
HMK	:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	:	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İBK	:	İçtihatları Birleştirme Kurulu
İDDK	:	İdari Dava Daireleri Kurulu
İÜHF	:	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi

İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	:	Karar
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
m.	:	Madde
No.	:	Numara
Örn.	:	Örneğin
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayfa
ss.	:	Sayfa sayıları
S.	:	Sayılı
t.	:	Tarihli
TBB	:	Türkiye Barolar Birliği
TEDAŞ	:	Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi
TL	:	Türk Lirası
TOBB	:	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
Vb.	:	Ve Benzeri
Vd.	:	Ve Devamı
VDDK	:	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDDGK	:	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YCGK	:	Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YD	:	Yürütmenin Durdurulması
YHGK	:	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

GİRİŞ

Kanun yolu, yargılama neticesinde davanın süjeleri olan davacı ve davalı tarafa tanınan kanuni bir olanaktır. Davanın tarafları, kanun yolları sayesinde yargılama neticesinde hatalı olarak verildiği kanaatinde oldukları yargı kararlarının tekrar ve üst yargı organlarınca incelenmesini ve değiştirilmesini talep eder ve bunu sağlamaya yönelik başvuruda bulunurlar.

İlk derece yargı yerlerince verilen nihai kararların bir üst yargı merciince yeniden incelenmesi olanağı veren kanun yolları sayesinde yargı hizmetlerinin daha güvenceli bir şekilde sunulması hedeflenmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin kabulüne göre de, kanun yollarına başvurma hakkı, adil yargılanma hakkı ve hak arama hürriyeti kapsamındadır.

Kanun yolları içerisinde de temyiz kanun yolu çok önemli bir yer tutmaktadır. Temyiz, genel anlamda, ilk derece mahkemeleri ya da istinaf mercileri tarafından verilen nihai nitelikli kararların temyiz mercii olan üst mahkemece hukuka uygunluk bakımından denetiminin yapılmasıdır. Temyiz denetiminde özellikle hukuki bir denetim yapıldığı hususu özellik arz eder. Temyiz mercii, yerel mahkeme ya da istinaf mercii tarafından verilen nihai kararın hukuki denetimini yapar. İYUK'a son değişiklikle 18.06.2014 tarihinde eklenmiş olan "İvedi Yargılama Usulü" ve "Merkezi ve Ortak Yerlere İlişkin Yargılama Usulü" hükümleri haricinde, kendisini onun yerine koyarak yeniden karar veremez.

Bu çalışmada vergi yargısı organlarının verdiği nihai kararların hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacıyla öngörülen kanun yollarından temyiz kanun yolu kavramı detaylı bir şekilde irdelenmeye çalışılacaktır. Tez konusu anlatılırken doktrindeki teorik tartışmalara az da olsa yer verilecek ancak konular özellikle Danıştay kararlarıyla anlatılmaya çalışılacak ve çalışmaya derinlik kazandırılacaktır. Bunun nedeni, yeri geldikçe anlatılacak konularla ilgili uygulamadaki sorunlara değinerek Danıştay'ın da görüşlerine yer vererek uygulamadaki mevcut ve muhtemel sorunlara çözüm önerisi getirebilmektir. "Vergi Yargılaması Hukukunda Temyiz Kanun Yolu" adlı bu tez üç ana bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde, öncelikle vergi yargısı kavramı, Türkiye’de vergi yargısı ve tarihsel gelişiminden bahsedilecek olup, ardından hukukumuzda kanun yollarının hangi aşamalardan geçtiği ve kanun yollarının türleri üzerinde açıklamalarda bulunulacaktır. Yine bu bölümde temyiz kanun yolu ile diğer kanun yolları arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılacaktır. Son olarak Türk hukukunda temyizcinin genel görünümü her yargı alanında (Hukuk, Ceza ve İdari Yargı) ayrı ayrı özetle anlatılacaktır.

İkinci bölümde, tezin ana konusu olan vergi yargısında temyiz yoluna ilişkin hususlar tüm detayları ile ele alınmaya çalışılacaktır. Buna göre hangi tür kararların temyize tabi olduğu, temyizcinin sebepleri, mercii, süresi, temyize kimlerin ne şekilde başvurabileceği, başvuruda uyulması gereken usullerin neler olduğu, temyiz incelemesi sonucunda verilebilecek kararlar, bozma sonrası yargılamanın akıbeti ve temyizde yürütmenin durdurulması konuları yapılan kanun değişiklikleri sonucu güncel mevzuat hükümleri çerçevesinde ve Danıştay içtihatları ışığında açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde, öncesinde yapılacak değerlendirmelerden alınan sonuçlardan hareketle, vergi yargılamasında 6545 sayılı kanunla 20.7.2016 tarihinden itibaren yürürlüğü başlayan istinaf kanun yolunun temyiz kanun yolu üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri değerlendirilecek, ayrıca temyize başvuruda parasal sınırlar getirilmesinin olumlu ve olumsuz etkileri, özellikle hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkı bakımından incelenecektir. Son olarak Türk vergi yargısında temyiz kanun yolu bağlamında uygulamadaki sorunlar Danıştay’ın içtihat mahkemesi özelliği açısından değerlendirilecek ve Danıştay’a yeni model önerisinde bulunulacaktır.

Tez konusu ile ilgili araştırma yapılırken süreli ve süresiz hukuk kaynakları taranacak, özellikle ikinci ve üçüncü bölüme ilişkin konular araştırılırken güncel kaynaklardan yararlanılacaktır. Tezde izlenen inceleme yöntemi gereği olarak yapılan karşılaştırmalar için idari yargılama hukukundan, adli yargılama hukukundan ve ceza yargılama hukukundan da yararlanılacaktır. Ayrıca, vergi hukukunun ve idari yargılama usul hukukunun gelişiminde en önemli etken olan vergi yargısının yüksek mahkemesi olan Danıştay içtihatları taranarak konu ile ilgili önem arz eden kararlara özellikle yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISI KAVRAMI, TÜRKİYE’DE VERGİ YARGISI VE TARİHSEL GELİŞİMİ, KANUN YOLU KAVRAMI VE TÜRK HUKUKUNDA TEMYİZİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

I. VERGİ YARGISI KAVRAMI

Vergi hukuku, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin kanuna dayalı gelir elde etme faaliyetini düzenleyen, kanun ve hukukun usul ve kurallarını inceleyen bir hukuk koludur¹. Vergi yargısını ise vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve kamu tüzel kişileri ile vergi mükellefleri arasındaki ihtilafları, vergilendirme faaliyetlerini bir düzen içine alarak ve hukuk normlarını uygulayarak nihai sonuca bağlayan yargı birimi olarak tanımlayabiliriz². Burada bahsedilmesi gereken diğer kavram mali yargı kavramıdır. Belirtmeliyiz ki mali yargı, vergi yargısını da kapsayan daha geniş kapsamlı bir deyim olup ek olarak devlet harcamalarının yargısal denetimini de içine alır³.

II. TÜRK HUKUKUNDA VERGİ YARGISI

A. Tarihsel Gelişimi

Çalışmamızda vergi yargısının tarihini anlatırken başlangıcını cumhuriyetin kuruluş tarihinden itibaren başlatılmasının uygun olacağını düşünülerek Cumhuriyet öncesinde Osmanlı İmparatorluğunun son dönemindeki kısım için ayrı bir alt başlık eklenmemesi uygun görülmüştür. Ancak bu başlık altında Cumhuriyet Döneminin başlangıcındaki vergi yargısına ilişkin düzenlemelere yol gösterici olan bir takım Osmanlı Dönemi düzenlemelerinden bahsetmenin uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, vergi uyuşmazlıklarının çözümü

¹Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 5.

²Mehmet Tosuner, Ülkü Özcan, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Akıselim Matbaası, İzmir, 1989, s.4.

³Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s.267.

ulaştırılması konusunda, genel olarak Fransız vergi yargısı modelinin etkisinde kalınmış, kanunlarda yargı yeri gösterilmemiş olan uyuşmazlıklar ile dolaylı vergilere ait uyuşmazlıklar, adli yargıda, yargı yeri belirtilmemiş olan uyuşmazlıklara ait vergi uyuşmazlıkları ise il ve ilçe idare meclisleri ile Şura-i Devlet'te (Danıştay'da), incelenerek karara bağlanmıştır⁴.

1. Cumhuriyet Sonrası-1982 Yılına Kadar Olan Dönem

Cumhuriyet döneminin başlangıcında dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar ilk başlarda adli yargıya bağlı kalmış ancak dolaysız vergilerle aynı hükümlere bağlanmış olan diğer vergilerden doğan uyuşmazlıkların çözümü idari meclislerden alınıp 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun kabulü ile yürürlüğe giren idari komisyonlara verilmiştir⁵. Bu komisyonlar geçici (gayri muvazzaf) ve devamlı (muvazzaf) vergi itiraz komisyonları ve bunların kararlarına karşı temyiz yoluna başvuruda yetkili vergi temyiz komisyonudur⁶. Bu komisyonlar ilk başlarda yalnızca kazanç vergisine ilişkin uyuşmazlıklara bakarken kanuni düzenlemelerle yetkileri zaman içinde genişletilmiştir⁷.

Son olarak 1939 yılında çıkarılan 3692 sayılı kanun⁸ ile birkaç istisna (gümrük ve pul vergileri dışında) dışındaki tüm vergilere ait uyuşmazlıklara bakma görevi çıkarılan kanunda yeniden düzenlenen itiraz ve temyiz komisyonlarının yetkisine verilmiştir. Ayrıca bu kanun ile birlikte, bu kanunun kapsamına girmeyen vergilere ilişkin uyuşmazlıklar için doğrudan doğruya Danıştay'a başvurabilme hakkı verilmiştir⁹. Kanun kapsamına giren vergiler bakımından ise öncelikle vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına başvuru yapılmalıdır. Bu aşama tamamlandıktan sonra sonuç alınamaz ise Danıştay'a başvuru yapılabilir. (3692 S. Kanun m.34).

İtiraz komisyonları iki kısım olarak düzenlenmiş olup, biri münhasıran bina ve

⁴Aksoy, **a.g.e.**, s. 38.

⁵Z. Sacit Önen, **Genel Vergi Hukuku**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 298.

⁶Önen, **a.g.e.**, s. 298.

⁷Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2008, s.22.

⁸6.7.1939 tarih ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun (13.07.1939 t. ve 4257 S. RG'de yayımlanmıştır), (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/4257.pdf>, 02.10.2019.

⁹Önen, **a.g.e.**, s. 298.

arazi vergilerinin, diğeri bunlar haricinde kalan ve kanunun birinci maddesinde yazılı bulunan vergilere ait itirazların çözümlenmesi ile görevlidir. (3692 S. Kanun m.35/1). Geçici itiraz komisyonları bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. (3692 S. Kanun m.35/2). Başkanlar, bina ve arazi vergileri için Adalet, Maliye ve İçişleri Bakanlıkları tarafından gösterilecek birer aday arasından; diğeri vergiler için ise Adalet, Maliye ve Ticaret Bakanlıkları tarafından seçilecek birer aday arasından Bakanlar Kurulu tarafından seçilmektedir. (3692 S. Kanun m.35/3).

Komisyon üyeliğine aday gösterilecek kimselerin hukuk veya iktisat fakültelerinden veya Siyasal Bilgiler Okulundan veya Ticaret lisesinin yüksek kısmından veya bu okullara muadil yabancı okullardan mezun bulunmalarının şart olduğu ifade edilmiştir. (3692 S. Kanun m.35/3). Komisyonların bir üyesi ticaret odası ve diğeri belediye tarafından kendi meclis üyeleri arasından veya dışarıdan gösterilecek adaylar (3692 S. Kanun m.35/4) arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir. (3692 S. Kanun m.35/5).

Temyiz komisyonunun merkezi Ankara'dır. Temyiz komisyonu bir birinci başkan, iki daire başkanı ve dokuz üyeden oluşur. Temyiz dairelerinden birisi özellikle bina ve arazi vergilerine bakar. Bunlar haricinde kalan vergilere ait işlerin iki daire arasındaki görev dağılımı Maliye Bakanlığına aittir. (3692 S. Kanun m.36/1). Temyiz daireleri birer başkan ve ikişer üyeden oluşur. Temyiz komisyonu başkan ve üyeleri Adalet, Maliye, İçişleri ve Ticaret Bakanları tarafından gösterilecek altışar aday arasından seçilirler. (3692 S. Kanun m.36/2). Aday gösterilecek kimselerin hukuk veya iktisat fakültelerinden veya Siyasal Bilgiler Okulundan veya Ticaret Lisesinin yüksek kısmından veya bu okulların muadili yabancı okullardan mezun bulunmaları şarttır. (3692 S. Kanun m.36/3).

3692 sayılı Kanunda genel anlamıyla ikili bir vergi yargısı sistemi mevcuttur. Vergiler Temyiz Komisyonu uyuşmazlık incelemelerini dosya üzerinden yapmış ve kararlarını buna göre vermiştir. Vergiler Temyiz Komisyonu'nun bozma kararı vermesi üzerine itiraz komisyonu daha önce vermiş olduğu kararda ısrar ederse, buna ilişkin görüşme Temyiz Genel Kurulunda incelenmektedir. Buna karşı verilecek kararlara dairelerin uyma zorunluluğu vardır. Kurulmuş olan İtiraz Komisyonu ve Vergiler

Temyiz Komisyonu birer ihtisas mahkemesi niteliğindedir¹⁰.

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile çeşitli kanunlardaki muhtelif hükümler tek bir kanunda birleştirilmiş ama daha önce 3692 sayılı kanunla kurulmuş olan komisyonlarda değişiklik yapılmamıştır. Ancak aynı yıl kabul edilen 5655 sayılı kanun¹¹ ile geçici itiraz komisyonları ve temyiz komisyonu üyelerinin seçimi için bir meclis kurulmuş ve komisyonların yapısında da küçük çaplı birtakım değişiklikler yapılmıştır¹². 5655 sayılı kanun incelendiğinde bu değişikliklerin mahiyetinin komisyon başkan ve üyelerinin görevlerini her türlü baskı ve etkiden uzak bağımsız bir şekilde yerine getirmelerini artırıcı düzenlemeler olduğunu düşünmekteyiz.

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ise vergi yargısı ile ilgili kanuni düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmamış ve önceki kanun hükümleri korunmuştur. Sonuç olarak 1926 yılından 1982 yılına gelinceye kadarki dönemde 57 yıl süreyle Türk Vergi Yargısı sistemi vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan ibaret olan üçayaklı bir yapıdaydı¹³.

Bu dönemdeki vergi yargısının özelliklerini özetlemek gerekirse: Vergi uyuşmazlıklarına bakan ilk derece mercileri mahkeme özelliği taşımayan itiraz komisyonlarıydı. Maliye Bakanlığına bağlı olan Temyiz Komisyonu ise ikinci derecedeki merci olarak uyuşmazlıkları inceliyordu. Danıştay ise belli konularda ilk derece, genel olarak ise üst derece mahkemesi olarak görevliydi. İtiraz komisyonları ve Temyiz Komisyonunun kuruluş şekilleri hukuki açıdan olumsuz yönde sıkıntılara sebep olmuştur. Nitekim Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında bu komisyonların mahkeme yerine geçemeyeceğini de ifade etmiştir¹⁴.

¹⁰Önen, **a.g.e.**, s. 299.

¹¹03.04.1950 tarihli sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 23.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş Ve Görevleri Hakkındaki 2996 Sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine Ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7473.pdf>, 02.10.2019.

¹²Aksoy, **a.g.e.**, s. 39.

¹³Önen, **a.g.e.**, s. 300.

¹⁴Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, ss. 192-193.

2. 1982-2014 Arası Dönem

06.01.1982 tarihinde kabul edilen 2575 sayılı DK, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İYUK, gerek idari yargı gerekse vergi yargısının işleyişinde ciddi değişiklikler yapmıştır. Bu kanun değişiklikleri ile Cumhuriyet tarihinin başlangıcından bu yana idari vesayet altında ve idarenin uzantısı olarak görevlendirilmiş bulunan itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış, tamamen bağımsız Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur¹⁵. Oysa ki mülga 5655 S. Kanunda düzenlenmiş olan “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyon”larının üyeleri büyük oranda idareye bağlı ve bağımlı memurlardı ve hakimlik teminatından yoksun durumdalar¹⁶.

Bu ciddi kanuni düzenlemeler ile vergi uyuşmazlıkları idari yargı alanı adı altında yerleştirilmiştir. Buna göre vergi yargısı üç ayaklı ve iki kademeli bir yapıya sahip olmuştur. Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemeleri genel görevli mahkeme haline getirilmiş ve bunların tek hakimle vermiş oldukları karar üzerine itiraz kanun yolu ile, Bölge İdare Mahkemesine, kurul olarak hükmedilen kararlar için ise temyiz kanun yolu ile Danıştay’a başvurulmaktadır¹⁷.

Doktrinde vergi yargısının idari yargıdan bağımsız olup olmasının gerekliliğine ilişkin tartışmalar mevcut olmakla birlikte kimilerine¹⁸ göre vergi yargısının idari yargı alanı içerisinde olmasının uygun olduğu, önemli olan hususun idareyi temsil eden vergisel kurumların yaptığı idari işlemlerin yargısal denetiminin yapılarak bunun tam bağımsız hakimler tarafından yapılmasıdır. Diğer bir görüşe¹⁹ göre ise tüm yargı kolları tek bir yerde toplanmayacak ise vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olarak düzenlenmesinin daha faydalı olabileceği zira bu sayede bir takım vergi yargısına ait özellik arz eden kavram ve kuruluşların daha çok anlam ifade edeceği düşünülebilecektir.

¹⁵Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2017, s.80.

¹⁶Aksoy, **a.g.e.**, s. 52.

¹⁷Yüce, **a.g.e.**, s. 80.

¹⁸Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 192.

¹⁹Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss.154-155.

3. 2014 Sonrası Dönem

Vergi yargısında 18.06.2014 tarihli 6545 sayılı Kanun²⁰ ile ciddi manada bir sistem değişikliği yapılmıştır. Bu Kanuna göre 20.07.2016 tarihli yürürlük tarihi itibarıyla daha önce faaliyette bulunan Bölge İdare Mahkemelerinin işleyişine son verilmiş olup, bir kısım Bölge İdare Mahkemeleri, istinaf mercii olarak değiştirilmiş ve vergi yargısı üç mercili ve üç dereceli hale gelmiştir²¹. Ancak her dava için üç dereceli bir süreç olması söz konusu değildir, nitekim dava miktarı kesinlik sınırının altında kalan bir takım davalar ilk derece mahkemesi aşamasında, diğer bir kısmı ise istinaf aşamasında kesinleşebilmektedir²². Ayrıca Danıştay birinci derece mahkemesi olarak davaya bakıyor ise²³ burada da iki aşamalı bir süreç olacaktır.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin ismi aynı kalsa da artık istinaf mercii şeklinde çalışmaktadır²⁴. Bu kanuni değişiklikler sonrasında artık itiraz bir mülga kanun yolu olmuş ve onun ikamesi olarak istinaf olarak adlandırılan Türk hukukuna özgü yeni bir kanun yolu hukukumuzda girmiştir. Bunun yanında, karar düzeltme kanun yolu da yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu bölümde 6545 sayılı kanunla yapılan değişiklikler kısaca incelenmiş olup, yeni düzenlemelerle getirilen istinaf kanun yolu ve temyiz arasındaki ilişki ile yürürlükten kalkan diğer kanun yollarının incelenmesi tezin “Hukukumuzda Kanun Yollarının Gelişimi” başlığı altında ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

B. Vergi Yargısı Organlarının Kuruluş Ve Görevleri

1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergisel uyuşmazlıklara bakmakla görevlendirilmiş birinci derece yargı mercileridir²⁵. Diğer bir tanıma göre Danıştay'ın görev alanı haricindeki

²⁰Resmi Gazete'de 28.06.2014 tarihinde yayınlanmış olan Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-9.htm>, 03.10.2019.

²¹Karakoç, **Vergi Y.H.**, s. 156.

²²Bkz. İYUK m.45/1, İYUK m.46/1-b, İYUK m.20/A, İYUK m.20/B vd.

²³Bkz. Danıştay Kanunu m.24, Vergi Usul Kanunu m.49 vb.

²⁴Karakoç, **Vergi Y.H.**, ss. 156-157.

²⁵Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 429.

tüm vergi davaları vergi uyuşmazlıklarının birinci derece yargı yeri olarak vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir²⁶.

2576 sayılı kanunda ayrıntılı şekilde vergi mahkemelerinin kuruluşu, yapısı ve görevleri ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Buna göre vergi mahkeme kurullarında bir başkan ve gerekli sayıda üye bulunur. Mahkeme kurulları başkan ve iki üyeden oluşur. Başkan olmaz ise en kıdemli başka bir üye başkana vekaleten başkanlık görevini yerine getirir. (2576 S. Kanun, m.4).

Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ve bu konularla ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler. (2576 S. Kanun, m.6).

“Vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan: a) İtiraz komisyonu, vergiler komisyonu ve gümrük hakem kurulu deyimleri bundan böyle Vergi Mahkemesi olarak, b) Vergi ihtilaflı deyimi, vergi davası, c) İtiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması,” olarak anlaşılabacaktır. (2576 S. Kanun, m.13).

2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri 2576 S. Kanunla verilen görevleri yerine getirmek için kurulmuş olan genel görevli mahkemelerdir. (2576 S. Kanun, m.1).

Bölge idare mahkemesi kuruluşu ve oluşumu bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bölge İdare Mahkemeleri kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının

²⁶Cengizhan Hatipoğlu, Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 65, Sayı 1, 2007, s.112.

görüşleri alınır. (2576 S. Kanun, m.2/1-2). Bu mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Ticaret Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine HSYK’ca karar verilir (2576 S. Kanun, m.2).

Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. (2576 S. Kanun, m.3/1). Ayrıca idare ve vergi alanındaki davalara bakmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine HSYK’ca artırılıp azaltılabilir. (2576 S. Kanun, m.3/2). Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur, mahkeme başkan ve üyeliklerine HSYK tarafından atama yapılır. (2576 S. Kanun, m.3/3-4).

Bölge İdare Mahkemesinin Görevleri 6545 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiş olup, sınırlı olarak sayılmıştır. Kanunda belirtilen görevleri şunlardır:

- “a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.*
- b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.*
- c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak” (2576 S. Kanun, m.3/A).*

3. Danıştay

Danıştay ilk olarak, 1924 Anayasası ile anayasaya dayalı bir yargı mercii olarak düzenlenmiş, 1961 ve 1982 Anayasalarında ise yüksek mahkeme olarak nitelendirilmiştir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nda ifade edildiği gibi Danıştay’ın, sadece yargı görevi bulunmayıp ayrıca görüş bildirme, danışma ve inceleme görevleri de bulunmaktadır²⁷.

Vergi yargısı içerisinde Danıştay, ilke olarak, temyize başvuru mercii göreviyle üst yargı yeri olarak konumlandırılmıştır. Bunun yanında vergilerle ilgili bazı davalara ise doğrudan ilk yargı yeri olarak bakar²⁸.

²⁷T.C. Danıştay Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu, s. 5, (Çevrimiçi), <https://www.danistay.gov.tr/upload/2018-Yilii-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf>, 03.10.2019.

²⁸Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 40.

Danıştay, 6545 kanunu yürürlüğe girmesinden önce on dördü dava, biri idari olmak üzere on beş daireden oluşuyordu. 01.07.2016 tarihli ve 6723 sayılı kanunla²⁹ DK m.13’de yapılan değişiklikle Danıştay’ın mevcut daire adedi, dokuzu dava dairesi, biri ise idari daire olacak şekilde on daireye düşürülmüştür.

Bahsettiğimiz 6723 sayılı kanunla yapılan düzenlemede ayrıca Danıştay’daki mevcut daire adedinin 23.07.2016’dan başlayarak en fazla 6 yıl içerisinde 10’a indirilmesi gerektiği belirtilmiştir. (Danıştay Kanunu Geçici m.27/13).

Danıştay’ın karar merciileri DK m.5’de tek tek sayılmış olup şunlardır: 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, Disiplin Kurulu.

a. Danıştayın Yargı Görevleri³⁰

- İlk derece yargı yeri olarak;

- Cumhurbaşkanıca verilmiş olan kararlara,
- Cumhurbaşkanıca çıkarılmış olan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi haricindeki düzenleyici iş ve işlemlere,
- Bakanlıklar ile kamu kurum ve/veya kuruluşları ya da kamu kurumu sayılan meslek odalarınca ülke çapında uygulanmak üzere çıkarılmış olan düzenleyici işlemlere,
- Danıştay’ın idari dairesi tarafından verilen kararlar veya idari işler Kurulu tarafında verilmiş olan kararlar hakkındaki iş ve işlemlere,
- Birden fazla vergi ya da idare mahkemesinin yetki bölgesine giren işlere,
- Danıştay’ın Yüksek Disiplin Kurulu kararlarına,
- Danıştay’ın Yüksek Disiplin Kurulu’nun görevine giren Danıştay Başkanlığı eylemleri hakkında açılacak iptal ve tam yargı davalarına,
- Tahkim yolu öngörülmemiş olan kamu hizmetleri ile alakalı olan imtiyaz şartlaşma

²⁹Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

³⁰Danıştay Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu, s. 5.

ve akitlerinden doğan idari davalara,

- Çeşitli kanunlarda ilk derecede Danıştayda görüleceği belirtilen davalara,
- Belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemlerine ilişkin davalara bakmak ve karara bağlamaktır.

- Temyiz mercii sıfatıyla;

- İvedi yargılama usulüne ya da merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulüne tabi idari davalarla ilgili olarak idare mahkemeleri tarafından verilen kararları,
- Bölge idare mahkemesi tarafından Danıştay’da temyiz kanun yolu açık olmak üzere verilmiş olan kararları,
- İlk derece yargı yeri olarak Danıştay’ın verdiği hüküm niteliğindeki kararları,
- Bölge idare mahkemelerince verilen ısrar kararlarını temyizen incelemek ve karara bağlamak.

b. Danıştayın Danışma ve İnceleme Görevleri³¹

- Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini,
- Kanunlarında Danıştay’dan alınacağı yazılı bulunan düşüncelere ilişkin istekleri,
- Kamulaştırma Kanunu’nda düzenlenmiş olan düzenlemelere göre kamu kurumları ve/veya idari kurumlar arasındaki muhtemel taşınmaz satışı ve/veya devri işlemleriyle ilgili davaları,
- İl Özel İdaresi Kanunu’nun Danıştay’a verdiği birtakım işleri,
- Belediyelere ilişkin mevzuatlarda idari dava konusu dışındaki Danıştay’a verilen işleri,
- Memurlar ve/veya başkaca kamu görevinde bulunan kişilerin yargılanmaları durumunda yargılanmalarıyla alakalı kanuni düzenlemelere göre verilen işleri, inceleyerek, işin gereğine göre görüşünü sunmak ya da gerekli durumlarda karara bağlamaktır.

-

³¹Danıştay Kanunun m.23 d ve f bentleri, ayrıca bkz.: Danıştay Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu, s. 5.

III. KANUN YOLU KAVRAMI

Kanun yolu kavramı genel ifadeyle, mahkemeler tarafından verilen nihai kararların, davanın taraflarınca talep edilmesi üzerine daha üst bir yargı mercii tarafından yeniden incelenmesine denir. Yargılamanın taraflarına sağlanan bu hak sayesinde, yanlış olduğu ileri sürülen yargı kararlarının tekrar incelenerek düzeltilmesi sağlanmış olur³². Yerel mahkemelerin her zaman verilen kararlarda hata yapma ihtimali olması riski kanun yolu kavramının doğmasına ve kararların üst yargılama makamlarınca yeniden incelenmesi ihtiyacına neden olmuştur³³.

Mahkeme kararının tarafın beklentisine aykırı olması, o taraf açısından kararı yanlış ve hukuka aykırı kılar³⁴. Bu yanlışlık veya haksızlık, ihtilafa konu olayın tespitinden kaynaklanabileceği gibi, olaya uygulanan hukuk normundan da kaynaklanabilir. Bu şekilde iddia edilen yanlışlık veya hatalar kanun yollarına başvurulmak suretiyle ortadan kaldırılabilmekte ve böylelikle hem hatalı mahkeme kararlarının ortadan kaldırılması sağlanmış olmakta hem de uyuşmazlığın taraflarına hukuki tatmin sağlayarak adalete duyulan güven duygusunu tesis etmektedir³⁵. Kanun yolunun bir diğer önemli sonucu da, içtihat birliğini sağlamak suretiyle hukuki güvenlik ve benzer olaylarla ilgili olarak mahkeme kararları arasında uyumluluğa hizmet etmesidir. Kanun yolları, mahkemelerin verdiği kararlardaki yanlışlık ve hataların en aza indirilmesi, hükümlerin doğruluklarının güvence altına alınması ve ayrıca ilk derece mahkemelerince daha doğru ve titiz kararların tesisini sağlamak bakımından da önemlidir³⁶.

Mahkemelerce verilen nihai nitelikteki kararın kanun yoluna başvurulmaması ya da başvurulup inceleme ve eksikliklerin giderilmesi neticesinde de kesin hüküm söz konusu olur. Bundan böyle verilen bu hüküm değiştirilemez biri nitelik kazanır. Bunda

³²Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013 s.988.

³³Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2013, s.573.

³⁴Zehra Odyakmaz, *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlar Karşı Başvuru Yolları*, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1993, s.5.

³⁵Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara, 2019, s.679.

³⁶Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s.511.

hem devlet hem de kişilerin menfaati bulunmaktadır ki; kesin hükmün bu amacı iki biçimde oluşur³⁷.

1. Mahkeme kararları aleyhine ancak belli bir aşamaya kadar başvuru yapılabilmesi. (Şekli anlamda kesin hüküm)

2. Yargılama konusu uyuşmazlığın geleceğe dönük olarak kesin biçimde tespit ve düzenlenmiş olması. (Maddi Anlamda kesin Hüküm).

Kanun yolu kavramının erteleyici ve aktarıcı olmak üzere kendine özgü iki vasfı bulunmaktadır. Hukuka aykırı yargı kararının kesinleşmesini engellemesi kanun yolunun erteleyici özelliği iken, mahkeme kararının bir üst yargılama aşamasına denetim için gönderilmesine de aktarıcı özelliğidir. Kanun yolunun aktarıcı özelliği neticesinde, üst yargılama makamı tarafından yapılacak olan inceleme sonucunda ilk derece yargılamasında verilen kararın hukuka uygunluğu değerlendirilip bir karar verilecek ve böylelikle hukuksal korunma sağlanmış olacaktır³⁸.

Kanun yollarının hem idari hem de adli yargıda kabul edilen en temel özellikleri; mahkemelerin nihai kararlarına karşı başvurulabilir olması, başvurunun davanın taraflarınca yapılabilir olması, başvuranın başvuruda hukuki menfaatinin bulunması ve başvuru mercii ile süresinin nihai kararda belirtilmesinin zorunlu olmasıdır³⁹.

Temyiz kelimesi ise sözlükteki genel anlamı⁴⁰ itibariyle: “Ayırt etme, iyiyi kötüden ayırma” olarak; hukuki anlamda⁴¹ ise: “İlk derece mahkemesinin kanuna aykırı karar vermesi, yetkili olmaması, yargılama yöntemine aykırı karar vermesi gibi durumlarda, kararın bozulması için yüksek dereceli mahkemeye başvurulması” olarak tanımlanmıştır.

³⁷Hüseyin Aydın, **İdari Yargıda Olağanüstü Kanun Yolu, Yüksek Lisans Tezi**, Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, s.4.

³⁸Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000, s. 816.

³⁹Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, ss. 680-681.

⁴⁰Bkz.: Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d8c7726b2bfc9.31149035, 24.09.2019.

⁴¹Ejder Yılmaz, **Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 687.

Temyiz kanun yolu istinaf mercii tarafından verilen ve belli şartları taşıyan nihai nitelikteki kararların yalnızca hukuka uygunluk yönünden denetlenmesi amacıyla başvurulabilen olağan bir kanun yoludur. Temyiz gerçek anlamıyla maddi vakaların incelendiği olay mahkemesi değil, uyuşmazlığın hukuki boyutunun incelendiği bir kanun yolu olarak istinaftan ayrılmaktadır.⁴² Sadece İYUK’a 18.06.2014 tarihinde kabul edilen son değişiklikle eklenmiş olan “İvedi Yargılama Usulü” ve “Merkezi ve Ortak Yerlere İlişkin Yargılama Usulü” hükümleri bunun istisnasını oluşturur.

A.Dar Anlamda Kanun Yolu - Geniş Anlamda Kanun Yolu

Doktrinde kanun yolu kavramı, farklı ayrımlara tabi tutulmuş olup, bunlardan en sık kullanılanı, dar anlamda kanun yolu ve geniş anlamda kanun yoludur.

Geniş anlamda kanun yolu; yanlış olduğu iddia olunan ve kararı veren yargı mercii tarafından değiştirilemeyen tüm yargısal nitelikli kararların, yargılamanın taraflarınca talep edilmesi üzerine üst yargı merciiince yeniden gözden geçirilmesini sağlayan her türlü incelemedir⁴³. Bu incelemenin konusu genel olarak yargılamayı sona erdiren nihai nitelikteki kararlar olmakla birlikte, bir kısım ara kararların denetlenmesi geniş manada kanun yolu kapsamında değerlendirilmektedir. Hatta başvuruyu inceleyecek merciin aynı derecede bir yargı makamı olması ise geniş anlamda kanun yoluna aşık bir örnektir. İdari yargıda verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin verilen mahkeme kararı sonrası bu karara yapılan itiraz ile kesin hükme karşı yargılamayı tamamlayan mahkemeye yapılan yargılamanın yenilenmesi başvurusu da buna örnektir⁴⁴. Fakat bazı yazarlar kanun yolu kavramının yalnızca dar anlamda kanun yolunu ifade etmek için kullanıldığını, geniş anlamda kanun yolu ifadesi için ise üst bir kavram şeklinde hukuki çareler kavramının gündeme gelebileceğini düşünmektedirler⁴⁵.

Dar anlamda kanun yolu ise; yerel mahkemelerin yalnızca yargılamayı sonlandıran kararlarına karşı başvurulabilen ve üst bir yargı kuruluşunca yapılan

⁴²Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 595.

⁴³Yusuf Karakoç, **Vergi Y.H.**, s.306.

⁴⁴Akyılmaz, Sezginer, Kaya **a.g.e.**, s.679.

⁴⁵Kamil Yıldırım, “**Kanun Yolu Olarak İstinaf**”, İstinaf Mahkemeleri – Uluslararası Toplantı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, s. 286.

hukuki bir başvuru imkanını ifade etmektedir⁴⁶. Hukukumuzda da kanun yolu tabiri kullanıldığında daha ziyade dar anlamda kanun yolu anlaşılmaktadır.

B. Olağan Kanun Yolu- Olağanüstü Kanun Yolu

Kanun yolları ile ilgili diğer bir ayırım da "olağan ve olağanüstü kanun yolları" ayırımıdır. Olağan kanun yolu henüz kesinleşmemiş nihai nitelikli karara karşı, olağanüstü kanun yolu ise kesinleşmiş nihai kararlara karşı başvurulabilen birer kanun yoludur. Kararın kesinleşmesi, başvuru süresi içinde kanun yoluna başvurmama veya yapılan başvurunun reddedilmesi ile gerçekleşir. Olağan kanun yollarına başvurulmakla hükmün kesinleşmesine mani olunur ve hükmün kesinleşmesi yapılan kanun yolu başvurusunun sonuçlanmasına kadar ertelenmiş olur⁴⁷.

İdari yargılama usulünde olağan kanun yolları istinaf, temyiz ve kararın düzeltilmesidir. Olağanüstü kanun yolu ise yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyizdir. Ancak, 6545 sayılı Kanunla birlikte istinaf kanun yolunun kabulü neticesinde kararın düzeltilmesi kanun yolunun uygulanmasına son verilmiştir. Bu Kanun'la idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümlerin uygulaması, istinaf mercii sıfatıyla görev yapacak mahkemelerin ülke genelinde çalışmaya başladıkları tarihten itibaren uygulaması başlamıştır. (aynı kanunla 2577 sayılı Kanunu'na eklenen geçici m.8 gereğince ivedi yargılama usulü hariç). Bu uygulama tarihinden önce kararı verilmiş olan dosyalarla ilgili olarak kararın verildiği tarihteki kanuni düzenlemeler ne ise o uygulanır. Bölge idare mahkemeleri tüm yurt genelinde 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren istinaf mercii sıfatıyla göreve başladıklarından dolayı, bu tarihten önce verilen hükümler için kararın düzeltilmesi kanun yolu açık olacak, bu tarihten sonra verilen kararlar açısından ise kararın düzeltilmesi yolu artık kapanmış olacaktır.

IV. TÜRK HUKUKUNDA KANUN YOLLARININ GELİŞİMİ

A. Genel Olarak Kanun Yollarının Gelişimi

İdarenin yargısal denetimine ilişkin Osmanlı İmparatorluğu'ndan kalan ve

⁴⁶Necip Bilge, **Karar Düzeltme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1973, s. 3.

⁴⁷Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s.988.

Cumhuriyetin kuruluşunda faaliyete geçebilecek ciddi bir kuramsal birikim bulunmamaktaydı. Bu boşluk ancak cumhuriyetin ilanından sonra ve özellikle 1930'lardan sonra yapılacak köklü hukuk reformları ile doldurulmuştur⁴⁸. Cumhuriyetin ilan edilmesi sonrasında 1924 yılında çıkarılan 469 sayılı kanun ile faaliyette bulunan istinaf mahkemelerinin görevi sonlandırılmış, 1929 yılında ise iktibas edilen Alman Ceza Kanunu'ndaki istinafa ilişkin hükümler hariç tutulmuş, daha sonraki yıllarda da teşkilatlanmaya yönelik kanun tasarıları hazırlanmışsa da hayata geçirilmesi mümkün olmamıştır⁴⁹.

1924 Anayasasının 51. maddesi kapsamında idari yargılama ve idarenin yargı denetimi öngörülmekle, bu doğrultuda, 1925 tarihinde 669 sayılı kanun yürürlüğe konulmuş ve buna göre fiilen 1927 yılında Şura-yı Devlet görevine başlamıştır. Aynı kanun kapsamında; İdari Yargı alanındaki kanun yolları olarak İtiraz (m.49,m.38), Temyiz (m.20,m.25,m.26), Yargılamanın Yenilenmesi (m.42) ile Karar Düzeltme (m.42) öngörülerek yürürlüğe girmiştir. 1938 tarihli Devlet Şurası Kanunu kapsamında itiraz kanun yolu öngörülmemiş ve yeniden uygulamaya konulduğu 1982 tarihine kadar ayrı bir kanun yolu biçiminde kullanılmamıştır⁵⁰.

Özel hukuk ve Ceza hukuku alanlarında ise 1927 tarihli HUMK ile 1929 tarihli CMUK'un kabul edilmesi ile birlikte, idari yargı alanına benzer anlamda bir kanun yolu sistemi yürürlüğe konulmuştur.

Vergi Yargılaması alanında ise, 1926 tarihinde vergi uyuşmazlıklarını inceleyip karara bağlamak amacıyla kurulan ve idari nitelikli vergi temyiz ve itiraz komisyonları kurulmuş ve yargı denetimi de Danıştay'a verilerek üçlü bir vergi yargı sistemi uygulanmaya başlamıştır. Bu üçlü biçimdeki yapı köklü bir değişiklik sonucu 1982 tarihinde kabul edilen 2575, 2576 ve 2577 sayılı teşkilat ve usul kanunlarının kabulüne kadar faaliyetine devam etmiş, sonrasında da bu komisyonların kaldırılmasıyla vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve karara bağlamak üzere idari yargılama teşkilatlanması çerçevesinde Vergi mahkemeleri teşkilatı kurulup faaliyete başlamıştır⁵¹.

⁴⁸Onur Karahanoğulları, **Türkiye'de İdari Yargı Tarihi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 194.

⁴⁹Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s.20.

⁵⁰Odyakmaz, **a.g.e.**, s.9.

⁵¹Seyfi Yıldız, M. Kemal Bostan, Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi, **Muhasebe**

1. Olağan Kanun Yolları

a. Temyiz

Temyiz, istinaf merciinin kanunun belirlediği belli bir meblağı aşan ve kesin olmayan kararlarına karşı başvurulmuş, olağan nitelikte bir kanun yoludur. Aleyhine temyize başvurulmuş istinaf mercii kararları temyiz mercii tarafından sadece hukuka uygunluk yönünden değerlendirilir ve şekli anlamda bir inceleme yapılır, istinaf mercii gibi olay, soruşturma ve yargılama mercii değildir. Alt derece mahkemesinde ileri sürülen olayların usule uygunluğu ve kanunların olaylara uygulanmasının doğruluğu kontrol edilir⁵².

Bir başka tanıma göre; Temyiz kanun yolu, ilk derece mahkemesince verilmiş kararların, üst derece mahkemesinde hukuki yönden denetlenmesidir. Temyiz’de, alt derece mahkemelerinin kararları hukuk kurallarına uygunluk açısından incelenir⁵³.

Temyiz incelemesi, idari yargı düzeninde idari yargıyı temsil eden yüksek mahkeme olan Danıştay tarafından, adli yargı düzeninde ise gerek hukuk gerekse ceza yargılaması açısından Yargıtay tarafından yapılır.

Temyiz kanun yolunun amacı, hukuk uygulamasında birliği sağlamak ve hukukun içtihatlar yoluyla gelişmesine katkı sunmak şeklinde anlaşılmalıdır. Burada temel amaç kamu yararının korunmasıdır⁵⁴. Başka bir söyleyişle temyiz, diğer tüm kanun yolları gibi kararlarda yapılmış yanlışları adalet sisteminden temizlemeyi hedefleyen olağan ve hukuki derece bir kanun yoludur⁵⁵.

Temyiz incelemesi sonunda temyiz mercii tarafından, onama, düzelterek onama ve bozma olmak üzere üç şekilde karar verilir. (İYUK m.49).

ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Şubat 2017;10(7):107126, s.115.

⁵²Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s. 595.

⁵³A.Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001, s.881.

⁵⁴Üstündağ, a.g.e., s. 817.

⁵⁵Yarcan Mutlu, **Ceza Yargılamasında Temyiz**, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2019, s. 65.

Onama kararının verilmesiyle temyize konu karar kesinleşmiş olur ve hukuki uyuşmazlık sona erer. Düzelterek onama kararı, tekrar yargılama yapılmasına gerek görülmeven maddi hataların düzeltilmesi ya da karar sonucu hukuka uygun olan ve fakat doğru bulunmayan ya da eksik bulunan gerekçenin değiştirilmesi suretiyle verilir.

Bozma kararı ise, görev ve yetki olmadan bir işe bakılması, hukuka aykırı şekilde karar verilmesi veya usul kurallarının uygulanmasında kararı etkileyecek nitelikte hata ya da noksanlıkların varlığı halinde verilir. Temyiz yargılaması neticesinde verilen bozma kararı sonrasında, istinaf merciinin bozma kararına uyma ya da bir önceki kararında direnmek olarak iki seçeneği vardır⁵⁶.

Direnme kararları ise temyiz merciince verilen bozma kararına uyulmayarak önceki verilen kararda ısrar edilmesi suretiyle söz konusu olmaktadır. Ancak idari yargılamada ivedi yargılamaya tabi davalar ile MEB ve ÖSYM tarafından yapılan sınavlara ilişkin uyuşmazlıklarda direnme kararı verilmesi kanunen mümkün değildir⁵⁷.

Direnme kararları üzerine verilen kararların temyiz incelemesi ise idari yargılamada konusuna göre İdari ya da VDDK'ca, adli yargılamada konusuna göre YCGK veya YHGK'ca yapılmaktadır ve bu kurullar tarafından verilen kararlara uyulması zorunludur. Danıştay dava dairelerince ilk derece yargılaması yapılan bir kararın temyiz incelemesi, konusuna göre Danıştay İDDK veya VDDK tarafından yapılır. Bu kurullar, daire kararını onaması halinde dava dairesince verilen karar kesinleşir. Bozma kararı halinde, dava dosyası kararı veren daireye geri gönderilir ve daire bozma hükmüne uymaya mecburdur. Bu karar karşı kendi kararında direnmesi mümkün değildir⁵⁸.

b. İtiraz

İtiraz kanun yolu, Türk idari ve vergi yargısı sisteminde istinaf kanun yolu

⁵⁶Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, ss. 740- 744.

⁵⁷bkz. 2577 sayılı Kanunu m.20/A, 20/B.

⁵⁸Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.247.

uygulanmaya başlamadan önce, kural olarak, vergi/idare mahkemelerince tek yargıçla verilen nihai nitelikli hükümlere karşı başvurulmuş ve mahkemenin yer aldığı yargı çevresi içerisindeki bölge idare mahkemeleri tarafından incelemesi yapılan ve verilen karara karşı temyiz yoluna başvurulamayan bir kanun yolu incelemesi idi. Fakat İstinaf sisteminin yürürlüğe girmesi sonrasında Türk idari/ vergi yargısı sisteminde doğrudan bir itiraz kanun yolu artık yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun'un ifadesinde "itiraz" kavramı kullanılmış olmakla birlikte başvuru şekil ve usulü olarak temyize ilişkin hükümlere atıf yapması esasında bu kanun yolunun temyizle aynı nitelikte olduğunun göstergesidir⁵⁹. İtiraz kanun yolunun özellikleri ve temyiz kanun yoluna olan yakın benzerliğinden de anlaşıldığı üzere, ihdas amacının Bölge İdare Mahkemesi aracılığıyla Danıştay'ın temyiz kanun yolu nedeniyle oluşan iş yükünü hafifletmek olduğu anlaşılmaktadır⁶⁰.

6545 sayılı kanunun yürürlüğünden önce olduğu gibi hala tek hakim tarafından verilip verilmediği gözetilmeksizin, önceki dönemde genel itiraz kanun yolu kapsamı dışında kalan ancak hususi bir itiraz sürecine ve denetimine tabi olan başlıca iki durum bulunmaktadır. Bunlardan ilki, bağlantı iddiasının reddine ilişkin kararlara karşı başvurulmuş itiraz ile ilk derece mahkemesi sıfatı ile görev yapan Danıştay dava dairelerince yürütmenin durdurulması talepleri ile ilgili verilen kararlar aleyhine yapılan itirazdır⁶¹.

Yürütmenin durdurulması talepleri hakkında verilen kararlar aleyhine başvurulmuş itiraz yolu, itiraz sonucu verilen kararın nihai bir karar olmaması sebebiyle istinaf sisteminden önceki bir kanun yolu olan itiraz ile aynı nitelikte değildir. Bu itirazın amacı, idari işlemin açık surette hukuka aykırılığı ve işlemin uygulanması durumunda giderimi zor veya mümkün olmayan zararların oluşması koşullarının beraber gerçekleşip gerçekleşmediğinin itiraz merciince bir kez daha incelenmesini sağlamaktır⁶².

⁵⁹Yahya Kazım Zabunoğlu, **İdare Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.651.

⁶⁰Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s.515.

⁶¹Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 959.

⁶²Karakoç, **Genel V.H.**, s.961.

c. İstinaf

"İstinaf " kelimesi dilimize Arapça dilinden kazandırılmış olup, sözlük anlamı itibariyle; mahkemenin verdiği kararın kabul edilmeyip daha üst bir mahkemeye başvurma şeklinde tanımlanmaktadır⁶³. Lügat anlamı, yeniden başlama⁶⁴ anlamına gelen istinaf, kanaatimizce, ilk derece mahkemesi tarafından uyuşmazlığın aynı şekilde tekrar edilmesini ifade ettiğini söyleyebiliriz.

Mahkemeler adaletin tesisi için haklı ile haksızı ayırmak üzere kurulan müesseselerdir. Mahkemelerde yapılan ilk yargılamada iddia ve delillerin yeterince karşılanamaması, yargılama malzemesinin tam oluşmamış olması ve hakimlerin hata yapabilme ihtimalleri veya yorum farkı gibi hususlar verilen yargı kararının bir defa daha gözden geçirilmesini gerektirebilir. İlk yargılama üzerine verilen kararda adaletin tam yerini bulmadığını düşünen taraflar, bu karara karşı bir üst mahkemeye başvurabilirler. "Adil yargılama hakkı" ilkesinin bir gereği olan bu başvuru hakkı, istinaf sisteminin hukuki gerekçesini oluşturmaktadır. İstinaf sisteminin ana sebebi ilk derece mahkemesi kararının yeniden görülmesini sağlamaktır⁶⁵.

İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen ve henüz kesinleşmeyen nihai kararların maddi ve hukuki yönleriyle denetlenip, hukuka aykırı yönlerinin giderilmesini sağlamaya yönelik bir kanun yolu olup, mahkeme kararlarının hem maddi hem de hukuki yönden denetlenmesi söz konusudur.

Hukukumuzda kökeni 1879 tarihli Mehakimi Nizamiye Teşkilatı Kanunu'na dayanan istinaf kanun yolu yargılamanın hızlı işlemlerini engellediği gerekçesine dayalı olarak 1924 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştı⁶⁶. İstinaf kurumu ise itiraz yolu kaldırılmak suretiyle onun yerine gelecek biçimde ihdas edilmiş ve 2016 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

⁶³Bkz.: Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d8c7736eb9bd6.39776095, 25.09.2019.

⁶⁴Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 234; Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007.

⁶⁵Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2016, s. 3, (Çevrimiçi), <https://doi.org/10.17336/igusbd.61057>, 04.10.2019.

⁶⁶Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s.877.

İstinafta, ilk yargı yerince verilmiş olan nihai karar istinaf mahkemesi tarafından hukuki ve maddi yönlerden tekrar incelenir ve istinaf mahkemesi bunu yaparken kendisini ilk derece mahkemesi gibi davayı tüm yönleriyle yeniden inceleyerek bir karar verir⁶⁷. Yani bir başka anlatımla istinaf yargılaması, davayı ilk kez gören mahkeme tarafından verilen nihai karar ile uygulanan hukukun istinaf merciince kontrolü ile gerekli görülürse düzeltilmesine yönelik bir yargılamadır⁶⁸.

Kanun yolu olarak istinaf yolunun asıl gayesi, davaya konu olayda hukuka uygun karar verilmesi, hukukun zenginleşmesi, hukuk ve içtihat bütünlüğünün sağlanması ve genel olarak toplumdaki bireylerin haklarının korunmasıdır⁶⁹.

d. Karar Düzeltme

Karar düzeltme, uygulamada “tashihi karar” da denilen, üst yargı merciilerince kanun yolu incelemeleri sonucunda verilen kararların, davanın taraflarının başvurusuyla bir defaya özgü olarak, kanunda düzenlenen nedenlerin bulunması kaydıyla, aynı mahkemece tekrar incelenerek ve kararda hata varsa düzeltilmesini sağlayan, 6545 nolu kanun ile idari yargılama hukukunda gerçekleştirilen değişiklikler sonrasında yürürlükten kalkan olağan bir kanun yoludur⁷⁰. Yürürlükten kaldırılması öncesinde Bölge İdare Mahkemeleri'nce itiraz incelemesi neticesinde ve Danıştay dava dairelerince verilen kararlar aleyhine bu yola başvurulabiliyordu.

Karar düzeltilme kurumu yürürlükten kalkmasına rağmen, her zaman için temyiz incelemesinde hata yapılabileceği ve yanlış kararlar verilebileceği, bu nedenle karar düzeltme yoluna son verilmesinin hukuk güvenliği ve hak arama hürriyeti bakımından olumsuz bir düzenleme olduğu savunulmuştur⁷¹. Ancak Anayasa Mahkemesi, karar düzeltme müessesesini kaldıran düzenlemeyi, bu hususun kanun koyucunun takdirinde olması ve adil yargılanma hakkına aykırılık bulunmaması

⁶⁷Zuhal Baş Bereket, **İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu**, Danıştay Dergisi, c.27, s. 11, Ankara, 1996, s. 94.

⁶⁸Yenisey, **a.g.e.**, s.4.

⁶⁹Üstündağ, **a.g.e.**, s. 816.

⁷⁰Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s. 180.

⁷¹Mustafa Avcı, **İdari Yargılama Usulündeki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss.163-164.

sebebiyle Anayasa'ya aykırı bulmamıştır⁷².

Karar düzeltme kanun yolu, Türk hukukuna özgü bir kanun yoludur. Herhangi bir ülke uygulamasından iktibas edilmeden doğrudan Türk hukuku tarafından geliştirilmiştir⁷³.

2. Olağanüstü Kanun Yolları

a. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş ve hatalı olan mahkeme kararlarının ortadan kaldırılmasını sağlamaya yönelik olan ve bir takım ciddi yargılama yanlışlık ve eksikliklerinden ötürü maddi manada kesin hükmün ortadan kaldırılarak, sonuçlanmış davanın kanunda öngörülen şart ve süre içerisinde olmak şartıyla yeniden incelenip sonuçlandırılmasını sağlayan bir kanun yoludur⁷⁴.

Olağanüstü bir başvuru yolu olan yargılamanın yenilenmesi, yargı kararının dayandığı maddi sebeplerdeki sakatlıkların yine yargısal bir tasarrufla sabit olması nedeniyle kesin hükmün kaldırılması ve davanın yeniden görülebilmesini ifade etmektedir⁷⁵.

Yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvurabilmek bakımından, mahkeme tarafından verilip ve kesinleşmiş bir nihai karar bulunmalı, ilgili kanunlarda (vergi yargılamasında İYUK m.53) sınırlı biçimde sayılmış olan yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden biri bulunmalı ve süresi içerisinde bu yola başvurulmuş olmalıdır.

Yargılamanın yenilenmesi talepleri hakkında, yeniden görülmesi istenilen kararı veren mahkeme tarafından incelenip karar verilir. Yani bir diğer ifadeyle, yargılamanın yenilenmesi istemini karara bağlayacak olan yargı yeri, esas kararı veren mahkemedir. Esas kararı veren mahkeme böyle bir talep gelmesi halinde öncelikle yargılamanın yenilenmesi koşullarının bulunup bulunmadığını tespit eder. Eğer

⁷²Bkz. Anayasa Mahkemesi, E. 2014/146, K. 2015/31 ve 19.03.2015 Tarihli Karar, (Çevrimiçi),<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150613-11.pdf>, 04.10.2019.

⁷³Karakoç, **Vergi Y.H.**, s. 341.

⁷⁴Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2011, s. 324.

⁷⁵Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 468; Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3. Cilt, s. 1995.

koşullarının varlığını tespit ederse yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bulunup bulunmadığını ve talepte bulunanın haklı olup olmadığını araştırır. Bu incelemeler kural olarak mahkemece evrak üzerinde yapılır⁷⁶. Mahkeme öne sürülen gerekçeleri uygun bulmazsa istemi reddeder, uygun bulursa yeniden yargılama yapar ve bu yeni yargılama neticesinde ya önceki kararı yerinde görüp aynı yönde karar verir yahut eski hükmün bir kısmını ya da tamamını değiştirerek yeni bir hüküm verir. Bu şekilde kararın tümü veya bir bölümü değiştirilmişse bu hüküm eskisinin yerine geçerek geçmişe etkili olur⁷⁷.

Bu yeni hükme karşı da temyize başvurmak mümkündür. Fakat aynı sebebe dayalı olarak tekrar yargılamanın yenilenmesi talep edilemez⁷⁸.

b. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz, kanun yolu incelemesinden geçmeden kesinleşen kararların yetkili merciin isteği ile Danıştay'da temyiz yolu ile incelenmesidir⁷⁹.

İlk derece mahkemesi veya istinaf merci tarafından verilmiş olan kesin kararlar ile tarafların kanun yoluna başvurma hakkı olduğu halde kanun yoluna başvurulmaksızın kesinleşmiş olan bazı kararlar içerisinde münhasıran güncel mevzuata ve hukuka aykırı olanlar, ilgili bakanlıkların talep etmesi durumunda ya da re'sen Danıştay Başsavcısı eliyle kanun yararına temyiz edilebilir. (İYUK m.51).

İlk derece mahkemelerinin kimi kararlarına karşı istinaf ve temyiz yolu kapalıdır. (İYUK m.45). Yine bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonunda verdiği kimi kararlara karşı temyiz yolu kapalıdır. (İYUK m.46). Bu kararlar, kanun yolu incelemesinden geçmeden kesinleşmektedir. Öte yandan istinaf veya temyiz kanun yoluna tabi iken, taraflardan herhangi biri tarafından süresinde başvurulmadığı için kanun yolu denetiminden geçmeksizin kesinleşmiş olan kararlar da bulunmaktadır. İşte kanun yararına temyiz bu şekilde kanun yolu denetiminden

⁷⁶Odyakmaz, **a.g.e.**, s. 96.

⁷⁷Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.458.

⁷⁸A.Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 536.

⁷⁹R.Cengiz Derdman, **İdari Yargının Genel Esasları**, Alfa Aktüel Yayınevi, Bursa, 2014 s. 438.

geçmeksizin kesinleşmiş olan kararlar için öngörölmüş bir başvuru yoludur⁸⁰.

Kanun yararına temyiz yöntemi ile söz konusu kararın hukuka aykırı olduğunun tespiti yapılarak, daha sonraki benzer davalarda, aynı yanlışlıkların yapılmasının önüne geçilmek istenmektedir. Dolayısıyla kanun yararına temyizinin temelinde yatan amacın; yargı kararları arasındaki çelişkiyi ortadan kaldırarak içtihat birliğini yani hukuk kurallarının ülke üzerinde tek biçimde uygulanmasını sağlaması olduğu söylenebilir⁸¹.

Yürürlükteki hukuk, yalnızca yürürlükteki kanun değildir. Yürürlükteki hukuktan kasıt, Anayasa, kanunlar, yazılı olmayan hukukun genel ilkeleri, İnsan Hakları Uluslararası Hukuku, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin bu hukukla bütünleştiği ve onun tamamlayıcısı olduğu kabul edilen içtihadı, uluslararası antlaşmalar, ulusal yargı yerlerinin içtihadı ve tüzük ve yönetmelik gibi idari düzenlemelerin oluşturduğu kurallar manzumesidir. Eğer, temyiz incelemesinden geçer karar, bu kurallardan herhangi birine aykırılık oluşturmakta ise, kanun yararına bozma nedeni var demektir⁸².

Kanun yararına temyiz yoluna başvurmak Danıştay Başsavcısının yetkisindedir. (İYUK m.51/1). Danıştay Başsavcısı'na vekalet eden bir başka Danıştay üyesi var ise bu yetki ilgili vekil Danıştay üyesince de kullanılabilir. (DK m.22/2).

Başsavcı kanun yararına temyize başvurma yetkisini, davanın taraflarının başvurusu üzerine de kullanabilir. Yani davanın tarafları, kanun yararına temyiz başvurusunda bulunması talebini doğrudan başsavcıya iletebilirler. Başsavcı bu talebi yerinde bulursa, kanun yararına temyiz başvurusunda bulunabilir⁸³.

Kanun yararına temyiz usulüne başvuru belli bir süreyle sınırlandırılmamıştır. Ayrıca verilen kanun yararına bozma kararının kesinleşmiş olan hükmü ortadan

⁸⁰Birben Aydın, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Ve Etkinliği**, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2015, s. 124.

⁸¹Mehmet Fatih Gürkan, Yusuf Deniz, Selman Sacit Boz, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 21, sayı 1, 2013, s.110.

⁸²Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 1055.

⁸³Derdiman, **a.g.e.**, s. 440.

kaldırmasa dahi yeniden dava açılmasına veya yargılamanın yenilenmesine başvuruya sebep olup olmayacağına ilişkin değişiklik yapılan mevzuatta herhangi kesin bir ifade bulunmamaktadır. Kanun yararına bozmanın önceki karara etkisi olmasa dahi yeni bir durum ortaya çıkaran bir karardır. Bu sebeple doktrinde kimi yazarlara göre yargılanmanın yenilenmesine sebep olabilir mi olamaz mı tartışmaya açıktır⁸⁴. Ancak Danıştay aksi görüştedir. Danıştay vermiş olduğu kararlarda “*anılan kararın kamu yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına*” hükmetmiştir⁸⁵.

Kanun yararına temyiz talebini inceleyen Danıştay, talebin yerinde olmadığı kanaatine ulaşırsa, Başsavcının kanun yararına temyiz başvurusunun reddine karar verir, talebin yerinde olduğu kanaatine, yani kararın yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade ettiği sonucuna ulaşırsa, Başsavcının kanun yararına temyiz başvurusunu kabul ederek başvuru konusu karar hakkında kanun yararına bozulmasına karar verir. Öte yandan kararın tamamı kanun yararına temyiz edilmesine rağmen Danıştay, kararın kısmen kanun yararına bozulması yönünde karar verebilir⁸⁶.

İYUK’un m. 51’de “*Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz*” denilerek, kanun yararına bozma kararının, kanun yararına temyiz incelemesine konu olan kararın hukuki sonuçlarına herhangi bir etkisi olmadığı belirtilmiştir. Daha önce verilmiş olan kararın kanun yararına bozulması sonucu verilmiş olan bu karar, önceki kesinleşmiş olan kararın sonuçlarını ve kanuniliğini ortadan kaldırmayacaktır⁸⁷.

⁸⁴Derdiman, **a.g.e.**, s. 443.

⁸⁵Örn.: Danıştay 5.Dairesi, E. 2019/428, K. 2019/1770, 07.03.2019 Tarihli Karar (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2019-428-k-2019-1770-t-7-3-2019>, 02.10.2019; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 2012/208, K. 2002/1738, 01.05.2002 Tarihli Karar (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatları-birlestirme-kurulu-e-2002-208-k-2002-1783-t-1-5-2002-1>, 02.10.2019.

⁸⁶Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019, ss. 817-818.

⁸⁷Derdiman, **a.g.e.**, s. 443.

V.TEMYİZ KANUN YOLU İLE DİĞER KANUN YOLLARI ARASINDAKİ BENZERLİK VE FARKLILIKLAR

A.Temyiz – İtiraz

Temyiz ve itiraz müesseseleri başvuru şekil ve usulleri bakımından benzerlik gösteren olağan kanun yollarıdır. Bu anlamda iki kanun yolu arasında yalnızca şekli bir benzerlik bulunmaktadır. İtiraz incelemesinde bölge idare mahkemesi mahkeme kararını maddi yönden inceleyerek esas hakkında karar verirken, temyiz kanun yolunda maddi yönden bir inceleme yapılmaksızın yalnızca hukukilik denetimi yapılır. İtiraz başvurusunu bölge idare mahkemesi incelerken, temyiz başvurusunu Danıştay incelemektedir. İtiraz kanun yolunda uyuşmazlık esastan çözülür ancak temyizde bozulan mahkeme kararı, yeniden karar verilmesi amacıyla kararı veren mahkemeye gönderilir. Yine itirazen verilecek kararlara karşı mahkemelerin direnme imkanı olmadığı halde, temyizen verilecek bozma kararlarında kararı veren mahkemenin direnme hakkı bulunmaktadır⁸⁸.

B.Temyiz – İstinaf

Temyiz ve istinaf kanun yolları bir takım benzerlikler gösterebilirler de önemli farklılıkları da içlerinde barındırmaktadırlar. Her iki kanun yolunda da daha alt dereceli bir mahkeme tarafından verilen bir mahkeme kararının incelenmesi ve kararın kesinleşmesinin engellenmesi söz konusu olmaktadır. Her iki kanun yolu da mahkemelerin ara kararlarına karşı başvurulabilmeye cevaz vermemektedir.

Temyizi istinaftan ayıran temel farklılık, yapılan incelemenin niteliğidir. Temyiz kanun yolunda kural olarak hukukilik denetimi yapılırken, istinafta ise kanuni sınırları çerçevesinde vakıa denetimi ve hukukilik denetimi birlikte yapılmaktadır. Yani istinaf yargılamasını yapacak olan mahkeme, ilk derece mahkemesince nihai kararın verilmesi aşamasındaki maddi olayların tespitinde hata bulursa, ilk derece mahkemesince verilen hükümle bağlı olmaksızın, delilleri değerlendirerek, maddi olayları yeniden araştırarak, keşif ve bilirkişi incelemesi yaparak, maddi olayların

⁸⁸Odyakmaz, a.g.e., ss. 38-39.

tespitini bizzat kendisi yapacaktır. Buna bağılı olarak, maddi olaya uygulanacak hukuk kuralını tespit edebilecek ve uygulayabilecektir. Nihayetinde yaptığı yargılama neticesinde yerel mahkemenin verdiği kararın usul, kanuna ve maddi olaya aykırı olduğunun tespiti halinde, yargılamayı bizzat kendisi yaparak kararı kendisi verebilecektir. Bu nedenle istinaf mercii ikinci derece bir vakıa mahkemesi denilebilir. İstinafta, taraflarca ileri sürülen yeni deliller ve olaylarla birlikte işin esası da incelenirken, temyiz yolunda temyiz merciiince yalnızca mahkeme kararının hukuka uygun olup olmadığı denetlenir ve uyuşmazlığın esası hakkında kendisi karar veremez⁸⁹.

Temyiz mercii, ilk derece mahkemeleri veya istinaf mercii gibi bir olay, tahkikat ve yargılama mercii değildir. Yerel mahkeme ile temyiz mercii arasındaki istinaf merciiinde, yerel mahkeme tarafından verilen hükümler yalnızca hukuki yönden incelenmemekte, ayrıca uyuşmazlığın taraflarınca ileri sürülen yeni olay ve deliller de incelenmektedir. Dolayısıyla istinaf merciiinde, uyuşmazlığın tarafları, ilk derece mahkemelerinin inceleme ve yargılama aşamasında kullanmadıkları delilleri ileri sürerek bunların değerlendirilmesini istemek imkanını haizdirler⁹⁰.

6545 sayılı kanun ile istinaf sisteminin yürürlüğe girmesi öncesinde yürürlükte bulunan Temyiz ve İtiraz şeklindeki ikili kanun yolu sitemi, bu değişiklikle birlikte Temyiz ve İstinaf sistemine dönüştürülmüştür. Belirtilen farklılıklar dışında ise; önceki sistemde Danıştay tarafından yapılan temyiz incelemesi neticesinde verilen bozma hükmü aleyhine ilk derece mahkemesi tarafından direnme kararı verilebiliyorken, yeni temyiz-istinaf sisteminde ise ilk derce mahkemesinin bu şekilde direnme kararı verme imkanı fiilen ortadan kalkmış olacaktır⁹¹.

Mevcut düzenleme itibariyle itiraz ve temyiz sistemine nazaran, etkili hukuki korumayı ve adil yargılanmaya hizmet etmesi imkanı bulunan istinaf ve temyiz sisteminin genel kabul gören ve makul olan görüşe göre yargılama usulünün hedefine

⁸⁹Uzdem Akyüz, **Temyiz Davaları ve Diğer İdari Davalardan Farklılıkları ile Sonuçları**, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III. Danıştay Yayınları, No:29, İkinci Baskı, Danıştay Matbaası, Ankara, 1986, s. 20.

⁹⁰Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 2019, ss.754-780.

⁹¹Mehmet Şimşek, **İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 7, Yayımlanma Tarihi 29.06.2016, s.984.

ulaşması bakımından yeterli imkanları içerdiği, bunun için ise, ilk derece yargılamasında delil ve dava malzemesinin tümüyle toplanıp değerlendirilerek uyuşmazlığı gidermeye yönelik doğru karar verilmesi için gerekli özenin gösterilmesi gerektiği, istinaf aşaması öncesinde maddi ve hukuki meselenin olgunlaştırılması ve delillerin toplanmış olması, geriye de aydınlanmayan ve tartışmalı meselelerin kalması gerektiği, ilk derece yargılamasına özen gösterildiğinde istinaf denetiminin de hızlı ve verimli olacağı ileri sürülmektedir⁹².

C. Temyiz – Karar Düzeltme

Karar düzeltme kanun yolu, temyiz incelemesi sonucu verilen karar ile bölge idare mahkemesince itiraz üzerine verilen kararların, bu mahkemeler tarafından bir defaya mahsus olarak hukuki yönden kanunda belirtilen nedenlere dayalı olarak incelenmesidir. Yani karar düzeltme talepleri daha önceki kararı veren yargı organınca incelenmektedir. Karar düzeltme kanun yolu, temyiz incelemesinin devamı niteliğinde olan bir kanun yolu iken, gerek teknik anlamda olağan kanun yolu şartı olan üst mercie müracaat şartını taşıması ve dolayısıyla kanun yoluna müracaattan beklenen amacı gerçekleştirememesi, gerekse davaların çözümünü gereksiz yere uzatması ve zaten iş yükü fazla olan temyiz mercilerinin iş yükünü arttırması nedeniyle hukuk sistemimizden çıkarılmıştır⁹³.

D. Temyiz – Yargılamanın Yenilenmesi

Olağan kanun yolu olan temyiz, henüz kesinleşmemiş kararlar hakkında başvurulmuş bir yol iken olağanüstü kanun yolu niteliğindeki yargılamanın yenilenmesi ise olağan kanun yolu incelemesinden geçerek ya da yasal süre içerisinde olağan kanun yoluna gidilmemesi nedeniyle başvurulmuş bir kanun yoludur⁹⁴.

Temyiz yolunda yerel mahkemelerce verilen hükümlerin hukuka uygunluğu

⁹²Tolga Akkaya, **Medeni Usul hukukunda İstinafa Başvuru, İstinaf İncelemesi ve İstinaf Mahkemesinin Verebileceği Kararlar**, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s.73; Cenk Akil, **İstinaf Kavramı**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s.355.

⁹³Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, s.247.

⁹⁴Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 2015, s.233.

denetlenmektedir. Kanunda temyiz sebepleri genel hatlarıyla belirtilmiş olup, bunlar; görev ve yetki, hukuka ve usul kurallarına aykırılıktır. Yargılamanın yenilenmesi sebepleri ise özel biçimde düzenlenmiştir. Temyiz sebebinin açık olarak gösterilmesi zorunluluğu olmamasına rağmen, yargılamanın yenilenmesi yolunda hangi sebebe dayanıldığıнын açıkça belli olması gerekmektedir.

Ayrıca temyiz yolunda yargılamanın yenilenmesi yolundan ayrı biçimde bir üst yargılama makamına başvuru söz konusudur. Bununla birlikte temyizde kesin olmayan bir karara başvuru yapılıyor olması, giderilmesi güç zararlara engel olmaktadır. Aksine yargılamanın yenilenmesi yolunda ise kesin olan hükümler aleyhine bir başvuru söz konusudur.

Hem temyiz kanun yolunda hem de yargılamanın yenilenmesi yolunda duruşmasız yargılama esas, duruşmalı yargılama ise istisnadır ve yine her iki başvuru yolu da işlemin yürütmesini durdurmaz.

Temyiz incelemesinde davanın maddi konusu olan olaylar tartışma konusu olamaz ve delil değerlendirmesi yapılamaz, aksine maddi olaylar değerlendirilmeksizin yalnızca hukuka uygunluk denetimi yapılmaktadır. Temyiz incelemesinde bir hukuka aykırılık tespit edildiğinde karar bozulur fakat yargılaması tekrar edilmez ve alt dereceli mahkemeye gönderilir.

VI. TÜRK HUKUKUNDA TEMYİZ KANUN YOLUNUN GENEL GÖRÜNÜMÜ

A. İdari Yargıda Temyiz

İdari yargıda temyizi incelerken 2577 S. Kanunun yürürlük tarihinden 6545 S. Kanunun yürürlük tarihine kadar olan 1982-2016 arası dönem ve 6545 sayılı kanun ile getirilen hükümler sonrası temyiz tanımı ve işlevleri şeklinde ayırım yapabiliriz:

- 6545 S. Kanunun Yürürlüğünden Önceki Tanımıyla Temyiz

Temyiz, ilk derece idari yargı mercilerinin kurul halinde verdikleri nihai fakat

kesinleşmemiş kararlara karşı, kararların hukuk kuralları yönünden yeniden incelemesinin yapılması amacıyla denetim mahkemesine yapılan olağan kanun yolu başvurusudur⁹⁵.

- 6545 S. Kanunun Yürürlüğünden Sonraki Tanımıyla Temyiz

Temyizi, Bölge İdare Mahkemeleri (İstinaf) tarafından verilmiş olan ve konusu kanunda yazılı kesinlik (parasal) sınırlarının üzerinde olan kararlara karşı başvuru olan ve verilmiş olan kararın hukuka ve kanuna uygunluğu, usule uygun olarak karar verilip verilmediğini yönünde Danıştay tarafından yapılan tespit olarak ifade edebiliriz⁹⁶.

İlk derece mahkemeleri, davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığın esasını çözmekle görevli mahkemelerdir. Temyiz incelemesinde ise, ilk derece mahkemeleri ve istinaf mercilerinin uyuşmazlıkların esasını çözüme kavuşturmak için verdiği kararların hukuka uygun olarak verilip verilmediği hususunun üst derece mahkemesi tarafından denetlenmesi söz konusu olup ayrıca maddi olaylar yeniden incelenerek yeni bir karar verilmesi söz konusu değildir⁹⁷. Temyiz mercii, yeni bir yargılama makamı değildir. Temyiz mercii, hükmü veren yargı yerince incelenmiş olan maddi olguları yeniden incelemeye tabi tutmaz⁹⁸.

Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarla bölge idare mahkemelerinin kanunda sayılan davalar hakkında verdikleri nihai kararlarına karşı başka kanunlarda hüküm bulunsa dahi, Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilecektir. (İYUK m.46/1). Dava dairelerinin bu davalarda verdikleri kararlar, konularına göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarında temyizen incelenirler. (Danıştay Kanunu m.38).

Kanunda belirtilen temyiz sebeplerinin (İYUK m.49/2) hepsi, geniş anlamda hukuk kuralının yanlış uygulanmasıdır. Kanunda belirtilen temyiz sebepleri şunlardır: “a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

⁹⁵Yusuf Karakoç, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 206.

⁹⁶Yüce, **Vergi Y.H.**, 2017, s. 240.

⁹⁷Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 493.

⁹⁸Gözübüyük, Dinçer **a.g.e.**, s. 881.

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması.” (İYUK m.49/2).

Temyiz mercii olan Danıştay, davaya bakan ilk yargı yerinin kararının hukuka uygunluğunu, ilk yargı yerinde ortaya konulan iddia ve savunmaları esas kabul ederek tespit etmeye çalışır. Bu nedenle ilk derece mahkemesinde belirtilmeyen delil, iddia ve savunmalar, temyiz incelemesinde kullanılamaz. Ancak, kamu düzenini ilgilendiren hususlar bu duruma istisna teşkil eder. Kamu düzenini ilgilendiren hususlar ilk derece aşamasında ileri sürülmemiş olsa dahi ileri sürülmesi mümkündür. İleri sürülmese dahi Danıştay bu hususları re'sen göz önünde tutmak zorundadır⁹⁹.

B. Hukuk Yargısında Temyiz

Hukuk yargısında temyiz, bölge adliye mahkemeleri tarafından miktar itibariyle belli bir meblağdan fazla değerdeki nihai kararlara ve hakem kararlarının iptal edilmesi sonucu verilen kararlara karşı başvurulabilen olağan bir kanun yoludur. Aleyhinde temyize başvurulmuş bölge adliye mahkemesi kararları, yalnızca hukuka uygun olup olmadığı yönünden denetlenir. Temyiz aşamasında olay yönünden değerlendirme ya da inceleme, soruşturma veya yargılama yapılmaz¹⁰⁰.

Hukuk yargısında bölge adliye mahkemesi hukuk dairesince verilen nihai kararın veya hakem kararına karşı açılan iptal davasında verilen kararın tarafa tebliğinden itibaren iki hafta içinde temyiz yoluna gidilebilir. (HMK m.361/1). Temyiz başvurusu dilekçe ile yapılır ve temyiz dilekçesi, kararı veren bölge adliye mahkemesi hukuk dairesine veya Yargıtay'ın bozması üzerine hüküm verilmişse, hükmü veren ilk derece mahkemesine ya da temyiz edenin bulunduğu yer bölge adliye mahkemesi hukuk dairesine veya ilk derece mahkemesine verilebilir. (HMK m.365).

Yargıtay, taraflarca öne sürülen temyiz nedenleriyle bağlı olmaksızın, kanuna aykırı gördüğü diğer hususları da, inceleyebilir. (HMK m.369/1). Zira Yargıtay'ın yaptığı temyiz incelemesi kararın hukuka uygunluğuna yönelik bir incelemedir.

⁹⁹Gözübüyük, Dinçer **a.g.e.**, s. 904.

¹⁰⁰Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 595.

Temyiz incelemesi kural itibariyle dosya üzerinden yapılmakla birlikte, kanunda düzenlenen istisnai hallerde duruşmalı olarak da yapılabilmektedir¹⁰¹.

Yargıtay, kanun yoluna başvuru sonucu yaptığı inceleme neticesinde verilen hüküm hakkında, bozma, onama ya da düzelterek onama kararı verir. Bozma üzerine, ilk derece mahkemesi veya bölge adliye mahkemesi kararında direnebilir. Bunun üzerine yapılacak temyiz incelemesi ise Yargıtay HGK yapılı ve HGK'nın vereceği kararlara karşı tekrar direnme yoluna gidilemez, bu kararlara uyulması zorunludur. (HMK m.373/7).

C. Ceza Yargısında Temyiz

Ceza yargısında temyiz hususu, CMK'nın 286 ila 307. maddelerinde düzenlenmiştir.

Bölge adliye mahkemesi ceza daireleri tarafından verilen bozma kararı haricinde verilen hükümleri temyiz edilebilmektedir. Hükümden önce verilip hükme esas teşkil eden veya başkaca kanun yolu öngörülmemiş olan mahkeme kararları da hükümle birlikte temyiz edilebilir. (CMK m.287). Temyiz başvurusu sadece mahkeme kararının kanuna veya hukuka uyarlılık göstermemesi sebebine dayanabilir. Ancak kural olarak sanık aleyhine bozma mümkün olamayacağından sanığın yararına olan hukuk kurallarına aykırılık, Cumhuriyet savcısına, sanık aleyhine hükmün bozdurulması için bir hak vermez. (CMK m.290).

Bölge adliye mahkemelerinin faaliyete başlamasından sonra verilen kararlara ilgili dosyalar doğrudan Yargıtay' gönderilmeyecek ve istinaf kurumu işletilecektir. Bölge adliye mahkemelerinin faaliyete başlamasından önce verilen kararlara ilgili dosyalar (Yargıtay'a giden) ise yine Yargıtay temyizine tabi olacaktır. Yani karar 20.07.2016 tarihinden önce verilmişse eski kanun hükümlerine ve süresine göre temyize tabi olacak, bu kararlara karşı istinaf yolu kapalı olacaktır. 20.07.2016 tarihinden önce yerel mahkeme tarafından karar verilip de Yargıtay'ca yapılan temyiz incelemesinde bozulan bir karar sonrasında verilen yeni karara karşı da eski kanun

¹⁰¹İstisnai Durumlar İçin Bkz. HMK m. 369/2.

yolu usulü ve süresi tatbik edilecektir¹⁰².

Temyiz istemleri kural olarak dosya üzerinden incelenerek karara bağlanmakla birlikte, on yıl ya da üzeri hapis cezası verilen hallerde Yargıtay temyiz incelemesini sanık, katılan talebi ile ya da re'sen duruşmalı olarak yapabilir. (CMK m.299/1)



¹⁰²Ersan Şen, “Ceza Davalarında İstinaf ve Temyiz Süreleri”, www.hukukihaber.net, Yayımlanma Tarihi: 08.09.2017, (Çevrimiçi), <http://www.hukukihaber.net/ceza-davalarinda-istinaf-ve-temyiz-sureleri-makale,5413.html>, 04.10.2019.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISINDA TEMYİZE TABİ KARARLAR, TEMYİZ SEBEPLERİ VE TEMYİZ USULÜ

I. TEMYİZE TABİ KARARLAR

İYUK'un 46/1 maddesinde şu hüküm yer almaktadır: “*Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir.*” Bu hükümler birlikte temyiz edilebilecek kararlar İYUK 46. maddede tahdidi olarak sayılmıştır.

Mahkemelerin ancak yargısal nitelikteki kararları temyiz edilebilir. Yani bir kararın temyize konu olabilmesi için yargısal nitelikte olması gerekir. Mahkemelerin idari işlevine giren görevlerine ilişkin kararları temyize tabi değildir. Bunun yanında mahkemelerin ancak nihai kararları temyiz edilebilir; nihai olmayan ara kararları temyiz konusu olamaz. Ara kararlar davayı neticelendiren kararlar olmadıkları için tek başlarına temyiz edilemez ve ancak nihai kararlarla birlikte temyiz edilebilirler¹⁰³. Örneğin görev ve yetkisizlik itirazının reddine ilişkin kararlar ara karar niteliğinde olup davayı nihai olarak neticelendirmediği için temyize tabi değildirler¹⁰⁴.

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı ancak itiraz yolu mümkündür. (İYUK m.27/7). Buna göre yürütmenin durdurulması kararları bir ara karar olarak kabul edilmemesine rağmen, yürütmenin durdurulması talebi karşısında verilecek olan muhtemel karar sonucunda da temyiz yoluna başvuru yapılamaz.

¹⁰³Serap Özdemir, **Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 49; Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 2019, s. 781; Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 188.

¹⁰⁴Emsal içtihat için Danıştay 5. Dairesi 1993/1203 Esas, 1993/1433 Karar ve 01.04.1993 tarihli karar özetine bkz: “...Bir davaya bakmakta olan mahkemenin davanın görev noktasından reddine ilişkin kararlarının, bu kararlar nihai karar niteliğinde olduktan için, tek başına temyize konu edilebilecek olmasına karşılık aynı mahkemenin görevsizlik itirazının reddine yani davaya bakmanın kendi görev alanı içinde olduğuna ilişkin kararlarına karşı, esas karardan ayrı olarak tek başlarına temyiz yoluna başvurabilmesine hukuken olanak bulunmamaktadır...”

Nihai kararların temyize tabi olmak bakımından usule ya da esasa ilişkin olması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Nihai kararlar ister esasa ister de usule ilişkin olsun temyize tabidirler¹⁰⁵.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere mahkemelerin vermiş oldukları her karar temyize tabi değildir. Yukarıdaki hüküm de dikkate alındığında temyize tabi kararlar bakımından aşağıdaki şekilde bir sınıflandırma yapılabilir.

A. Danıştay Dava Dairelerinin Nihai Kararları

Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde belirtilen konular bakımından Danıştay, ilk derece mahkemesi olarak özel görevli durumundadır. İşte bu konulara ilişkin dava dairelerinin verdiği kararlar temyize tabidir. Danıştay vergi ve idari dava dairelerince ilk derece mahkemesi olarak verilen kararlar, Danıştay İDDK'da ve Danıştay VDDK'da temyizen incelenir. (Danıştay Kanunu m. 38).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Danıştay şu durumlarda ilk derece mahkemesi sıfatı ile görev yapar:

- Cumhurbaşkanı kararları; bu kapsama giren kararlar şunlardır: Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunda belirtilen aşağı ve yukarı sınırları içerisinde kalmak şartıyla istisna, muafiyet, indirim ve oranlarda yapılacak değişiklikler ve dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla verilen yetki çerçevesinde yapılan düzenlemelere karşı davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecektir¹⁰⁶.

¹⁰⁵Bu husus V.D.G.K. 1988/157 E., 1989/8 K. sayılı kararında: "...Nihai karar niteliği ise, idari yargı mercilerinin sadece uyuşmazlığın esasını çözen kararlarına hasredilemez. Davayı uyuşmazlığın esasına girmeksizin herhangi bir şekilde sonuca bağlayan (görev, ehliyet, süre ve dilekçe yönünden ret veya karar verilmesine yer yok denilerek alınan kararlar gibi...) veya dava esnasında ortaya çıkan bir olayı sonuçlandırmak için (bir hakimin reddi isteğinin karara bağlanması gibi...) verilen ve idari yargı merciinin bir daha kanun yolları dışında ele alamayacağı ve değiştiremeyeceği kararlarıdır...". şeklinde ifade edilmiştir.

¹⁰⁶Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Celepler Matbaacılık, 2018, s. 173.

- Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi dışındaki düzenleyici işlemler ile Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak vergilere ilişkin düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecektir. Ayrıca Bakanlıkların vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin tüzük ve yönetmelik gibi ikincil mevzuat düzenlemelerinin iptaline ilişkin açılacak dava da Danıştay'da görülecektir.

- Birden fazla vergi mahkemesi ve idare mahkemesinin yetkisine dahil olan işlere de Danıştayca ilk yargı yeri sıfatıyla bakılacaktır.

- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın ortaklaşa kararlaştırdıkları, inşaat metrekare maliyet bedelinin tespitine ilişkin kararlar Emlak Vergisi'ne özgü olarak kabul edilen değerlerdir. Bu ortak kararlar Resmi Gazetede ilan edilir. Bu ilan tarihinden itibaren TOBB tarafından Danıştay nezdinde vergi davası açılabilir.

- Dış ticaretin düzenlenmesi aşamasında alınan fonlara karşı açılacak davalar da Danıştayda ilk yargı yeri olarak görülür¹⁰⁷.

B. Bölge İdare Mahkemelerinin Nihai Kararları

Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilecek kararlar, asıl olarak, istinaf kanun yolu incelemesi sonucunda bölge idare mahkemesince verilen kararlardır¹⁰⁸.

Bundan böyle istinaf mercii haline gelen bölge idare mahkemelerinin nihai kararları temyize tabidir. (İYUK m.46). Ancak maddeden de anlaşılacağı üzere bölge idare mahkemesinin istinaf mercii olarak vereceği kararların tamamı temyize tabi tutulmamıştır. Sadece kanunun 46. maddesinde ifade edilen ve sınırlı sayıdaki konular için istinaf incelemesi neticesinde verilen kararlar temyize tabidir.

Bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi üzerine verilip de İYUK m.

¹⁰⁷Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 173.-174.

¹⁰⁸Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s. 696.

46.'da sayılan temyize tabi kararları kanunda aşağıdaki şekilde tahdidi olarak sayılmıştır:

“a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları,

b) Konusu yüz kırk dört bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar¹⁰⁹,

c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları,

d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları,

e) Mülga Fıkra,

f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar,

g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18.11.1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu-nun uygulanmasından doğan davalar,

h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar,

ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar,

i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar,

⁶⁹Bu sınır, 30.11.2018 tarihli ve 30611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 484 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı ile 2018 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının (%23,73) uygulanması ile 2019 yılı için 144.000 Türk Lirası olarak hesaplanmıştır.

j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16.7.1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar;

k) 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar;

l) 3.7.2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar;

m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.”

C.İsrar Kararları

Bazı hallerde, ilk derece mahkemelerinin veya bölge idare mahkemelerinin ısrar kararları temyiz edilebilir. İsrar edilen bu kararlar İDDK veya VDDK’da temyizen incelenir. (İYUK m.50/5, DK m.38).

1. İlk Derece Mahkemesince Verilen İsrar Kararları

İlk derece mahkemelerince verilen ısrar kararları, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi vasfı ile baktığı davalarda söz konusu olur. Temyiz incelemesi sonucunda istinaf merciinin ısrar kararı vermesi mümkün değildir. Kanun bunun önünü kapatmıştır. Nitekim İYUK’un 20/A-2,i maddesinde şu hüküm yer almaktadır:

“Danıştay evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya temyiz sadece hukuki noktalara ilişkin ise yahut temyiz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi hâlde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas

hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan temyizi haklı bulunduğu hâllerde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir. Temyiz üzerine verilen kararlar kesindir.”

Bu düzenlemeye göre, ivedi yargılama usulünde ilk derece mahkemesinin ısrar kararı vermesi olanaklı değildir.

2. Bölge İdare Mahkemesince Verilen İsrar Kararları

İsrar kararlarının temyizi esas olarak bölge idare mahkemelerinin istinaf üzerine verdikleri kararların temyiz merci olan Danıştay tarafından bozulması halinde söz konusu olur¹¹⁰.

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay; a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) Hukuka aykırı karar verilmesi, c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar. (İYUK m.49/2). “*Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir.*” (İYUK m.50/1). İstinaf mercii, bozma kararını doğru bulmayabilir. Bu durumda istinaf mercii ilk kararında ısrar eder. İstinaf merciinin ısrar kararının taraflardan biri tarafından temyiz edilmesi halinde, talep konusuna göre Danıştay İDDK veya VDDK’ca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İDDK veya VDDK kararlarına uyulması zorunludur. (İYUK m.50/5).

D.İvedi Yargılama Usulü Tabi Davalarda Verilen Kararlar

İvedi yargılama usulüne tabi davalar kanunda belirli sayıda belirtilmiş olup kanun maddesi şu şekildedir: “*İvedi yargılama usulüne tabi davalar; İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri; acele kamulaştırma işlemleri; Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları; 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri; 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi*

¹¹⁰Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 812.

sonucu alınan kararlar; 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca alınan Cumhurbaşkanı kararlarından kaynaklanan davalardır.” (İYUK m.20/A/1). İdari yargılama hukukuna yeni getirilen bu düzenleme ile bu kararlara karşı yapılacak kanun yolu sadece temyiz olup Danıştay nezdinde sadece hukuki değil vakıa denetimi de yapılarak uyuşmazlığın esası hakkında karar verilebilme imkanı getirilmiştir. Kanımızca bu düzenleme temyiz yolunun mahiyeti gereği sadece hukukilik denetimi yapılmasına istisna getirmesi bakımından yerinde olmamıştır.

E. Merkezi ve Ortak Sınavlara İlişkin Yargılama Usulüne Tabi Davalarda Verilen Kararlar

Merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulüne tabi davalar kanunda belirli sayıda belirtilmiş olup kanun maddesi şu şekildedir: *“Millî Eğitim Bakanlığı ile Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından yapılan merkezî ve ortak sınavlar, bu sınavlara ilişkin iş ve işlemler ile sınav sonuçları hakkında açılan davalarla ilgili olarak da istinaf kanun yoluna başvurmaksızın, Danıştay’a doğrudan temyiz başvurusu yapılır”* (İYUK m.20/B/1-f). İdari yargılama hukukuna yeni getirilen madde ile bu davalarla ilgili istinaf yoluna başvurulmaksızın sadece doğrudan temyize başvurulabilecektir. Danıştay nezdinde sadece hukuki değil vakıa denetimi de yapılarak uyuşmazlığın esası hakkında karar verilebilme imkanı getirilmiştir. Kanımızca bu düzenleme de temyiz yolunun mahiyeti gereği sadece hukukilik denetimi yapılmasına istisna getirmesi bakımından yerinde olmamıştır.

F. Temyize Tabi Diğer Kararlar

- Temyiz dilekçesinin İYUK’un 3’üncü maddesi esaslarına uygun şekilde düzenlenmemesi üzerine, belirtilen yedi günlük sürede eksikliklerin tamamlanmaması nedeniyle verilen temyiz talebinde bulunulmamış sayılması kararı da temyiz edilebilecek kararlardandır. (İYUK m.48/6).

- Ayrıca, temyiz dilekçesi mahkemeye sunulduğunda kanun gereği ödenmesi zorunlu olan gider avansı ve kanun yolu harçlarında eksik ödeme yapılmış olabilir. Bu

durumda ilgili mahkemece verilen kararın temyiz edilmemiş sayılması kararı ile temyizcinin kanuni süre geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde verilen temyiz isteminin reddi kararları da tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilecek kararlar arasında yer alır. (İYUK m.48/6).

- Takdir komisyonları tarafından arsa ve arazilere uygulanacak en az miktarda birim belirlemeye ilişkin olarak verdikleri kararlara, ilgili daire kurum ve kuruluşlarca dava açılması durumunda, vergi mahkemesince verilen kararlar aleyhine Danıştay’a başvurma olanağı sağlanmıştır¹¹¹.

II.TEMYİZ SEBEPLERİ

Temyiz incelemesinde, temyize konu olan kararlar yalnızca hukuka uygunluk bakımından inceleme konusu yapılır. Kararların dayanağı olan maddi vakıaların doğruluğu kural olarak araştırılmaz. Diğer bir deyişle, ilk derece yargı yerlerince verilen kararlar, ancak bir hukuk kuralının olaya yanlış uygulanması nedeniyle temyiz edilebilir. Söz konusu bu durum temyiz ile istinaf arasındaki en önemli farkı oluşturmaktadır¹¹².

İYUK’un 49. maddesinde, “...görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikteki hata ve eksiklikler bulunması...” şeklinde üç temyiz nedeni öngörülmüştür.

Vergi yargılama hukukundaki bozma sebepleri, genel olarak idari yargılama hukukundaki iptal davasında kullanılan iptal nedenleriyle benzerlik göstermektedir. “Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması”, yetki unsuru yönünden hukuka aykırılık, “hukuka aykırı karar verilmesi “, konu ve neden unsuru yönünden hukuka

¹¹¹GİB 82673428-175.99[6650-150]-28028 sayı ve 08/03/2017 tarihli 2017/1 Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi, VIII. Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Olması Halinde Yapılacak İşlemler m. 8. (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/emlak-vergisi-kanunu-ic-genelgesi-seri-no-2017/1>, 25.09.2019.

¹¹²Gürsel Kaplan, **İdari Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Ankara, 2018, s. 487; Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s. 966; Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa, 2016, s. 128; Oktar, **a.g.e.**, s. 464.

aykırılık, “usul hükümlerine uyulmamış olması” da biçim ya da şekil yönünden hukuka aykırılık durumuna benzemektedir¹¹³. Ancak, bir iptal nedeni olan amaç; diğer bir ifadeyle, yetki saptırması yönünden hukuka aykırılık durumu, temyiz kanun yolunun bozma sebeplerinden değildir¹¹⁴.

Temyiz kanun yolunda uygulanan bozma nedenlerinden ikisi, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması ile usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, kural olarak, ilk derece mahkemesi ve işleyişi ile ilgilidir. Bu sebeple, hem ilk derece mahkemesi hem de istinaf mercii tarafından yapılmış bulunan bu tür sakatlıklar, temyiz denetiminde de bozma nedenidir. Bozma nedenlerinden üçüncüsü olan hukuka aykırı karar verilmiş olması ise, dava konusu yapılmış olan idari işlem ile ilgilidir. Danıştay dava dairesi veya istinaf mercii, bu konuda ileri sürülmüş olan hukuka aykırılık durumlarını değerlendirir ve karara bağlar. Danıştay dava dairesinin ya da istinaf mercii olan bölge idare mahkemesinin davayı karara bağlarken bu konuda yaptığı sakatlıklar, üçüncü bozma nedenini oluşturmaktadır¹¹⁵.

A.Görev ve Yetki Dışındaki Bir İşe Bakılmış Olması

1. Vergi Yargısında Görev ve Yetki

Usul hukuku açısından görev ve yetki değişik durumları ifade edip ortaya koymaktadır. Görev, bir yargı yerinin dava konusu yönünden yetkili olması durumunu; yetki ise bir yargı yerinin yer yönünden yetkili olması durumunu ifade etmektedir¹¹⁶.

Konu yönünden yetki sorunu, birden fazla yargı düzeni arasında olabileceği gibi, aynı yargı düzeni içindeki alt ve üst derece mahkemeleri arasında da olabilir. Yer yönünden yetki sorunu ise, aynı yargı düzeni içinde birden fazla mahkeme arasında oluşur¹¹⁷.

¹¹³Nihat Kayar, a.g.e., **İdari Yargı Kuruluş ve İşleyiş**, Ekin Yayınları, Bursa, 2015, s. 355; Karakoç, **Vergi Y.H.**, s. 332; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 525.

¹¹⁴Karakoç, **Vergi Y.H.**, s. 332.

¹¹⁵Karakoç, **Vergi Y.H.**, ss. 332-333; Zabunoğlu, a.g.e., s. 702 vd.

¹¹⁶Gözübüyük, Dinçer, a.g.e., s. 260; Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 351.

¹¹⁷Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017, s. 384.

Kanunda idari davalar ve vergi davalarında mahkemelerin ilk inceleme aşamasında ilk önce bakacakları hususun “görev ve yetki” olduğu belirtilmiştir. (İYUK m.14/3-a). Kanunun devamında mahkemenin kendisini görevsiz ya da yetkisiz görmesi halinde nasıl bir karar vermesi gerektiği de düzenlenmiştir. (İYUK m.15/1-a). Söz konusu hüküm uyarınca mahkeme “adli yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine” karar verecektir.

İYUK’un 32. ve devamı maddelerinde idari yargıda genel ve özel yetki kuralları düzenlenmiştir. Davaların bu kurallara göre belirlenmiş yetkili idari mahkemelerde görülmesi zorunludur. Nitekim aynı kanunun 32/2.maddesinde, “*bu kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindedir*” hükmü yer almaktadır¹¹⁸.

2. Görevsizlik ve Yetkisizlik

Görev, konusu bakımından davanın hangi yargı yerinde görüleceğini; yetki ise, yer itibariyle davanın nerede ve hangi yargı yeri tarafından bakılacağı anlamını taşır. Birden çok yargı düzeni bulunması ve bu yargı düzenleri içinde ise birden çok yargı yerinin bulunması görev ve yetki uyumsuzluklarını doğurmaktadır¹¹⁹.

Mahkemeler zaman zaman görevli mahkeme olmadıkları halde kendilerini görevli görerek işin esasına girip nihai karar verebilir. Ya da aynı şekilde yetkili mahkeme olmadıkları halde kendilerini yetkili mahkeme olarak değerlendirip işin esasına girerek nihai karar verebilir. Her iki durumda da taraflar için görevsizlik ya da yetkisizlik nedeniyle temyiz etme hakkı doğar¹²⁰.

İdari yargı alanı içinde açılan dava, adli yargıya ilişkin ise görevli yargı yerinin belirlenmesinde hata yapılmış olur, böyle bir hata yapılmış olması halinde idari yargı

¹¹⁸Ayrıca Danıştay içtihadında bu hususun temyiz başvurusunda ileri sürülmesine bile re’sen inceleneceğini belirtmiştir. Bkz: Danıştay 5.Daire, E. 1985/813, K. 1987/837, 26.5.1987 Tarihli Karar (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-d-e-1985-813-k-1987-837-t-26-5-1987>, 25.09.2019.

¹¹⁹Yasemin Buyuran, **Vergi Yargılamasında Kanun Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 54.

¹²⁰Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 384; Buyuran, **a.g.t.**, s. 54.

yeri kendisinin önünde bulunan davayı görevsizlik kararı vererek reddetmelidir. (İYUK m.15/1-a). Konuya ilişkin bir Danıştay içtihadında özetle; 6183 sayılı kanunun m.66 ila m.68 aralığında düzenlenmiş ve mülkiyet hakkı iddiasıyla açılmış bulunan istihkak davasına konu edilebilecek nitelikteki ve adli yargı mahkemelerinin görevine girdiği açık bulunan davanın görevsizlik nedeniyle reddi gerekirken, işin esasına girilerek karar verilmesine ilişkin kararı bozmuştur¹²¹.

Konuya ilişkin başka bir içtihadına Danıştay; İcra müdürlüğünce yanlış yapıldığı iddia edilen bir hesaplama nedeniyle meydana gelen zararın ödenmesi için açılan davanın İcra ve İflas Kanunu uyarınca adli yargıda görülmesine karar vermiştir¹²².

Görevsizlik ya da yetkisizlik konuları ilk yargı yeri ile yüksek yargı yeri olan Danıştay arasında gündeme gelebilir. Bunun yanı sıra ilk yargı yeri olan vergi mahkemeleri içinde de söz konusu olabilir. Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile bakacağı işler tahdidi olarak sayılmıştır. Bu konular dışında Danıştay nezdinde ilk derece mahkemesi sıfatıyla dava açılması halinde Danıştay kendisinin görevli olmadığına hükmedip dosyayı konusuna göre ilgili vergi mahkemesine gönderir. Danıştay'ın vermiş olduğu görevlilik ya da görevsizlik kararı kesin niteliktedir. (İYUK m.43/3)¹²³. Diğer taraftan, ilk yargı yeri olan vergi mahkemesinde açılmış olan bir vergi uyuşmazlığında, hakim ya da mahkeme heyeti uyuşmazlık konusunun Danıştay'da çözümlenmesi gerektiğine ve onun görevine ilişkin olduğuna kanaat getirir ise, görevli olmadığına hükmederek dava dosyasını Danıştay'a iletir. Danıştay ise uyuşmazlık konusunda kendisinin görevli

¹²¹Bkz. Danıştay 3. Dairesi, E. 1986/1280, K. 1986/2614, 17.12.1986 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-1986-1280-k-1986-2614-t-17-12-1986>, 25.09.2019.

¹²²Danıştay 10. Daire E. 1994/1860, K. 1995/5778, T. 20.11.1995, Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 998.

¹²³Ayrıca Bkz. Danıştay İDDK, 12.10.2001 Tarihli, E. 2001/602, K. 2001/682 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-2001-602-k-2001-682-t-12-10-2001>, 25.09.2019, Kararda özetle: “...Ancak başlangıçta görevli ve yetkili yargı yerinin bölge idare mahkemesince belirlenmiş olması, bu belirleme sonucunda uyuşmazlığa bakan mahkemenin vermiş olduğu kararın, temyiz mercii olarak Danıştay'ın ilgili dairesinde incelenmesi aşamasını etkiler nitelikte değildir. Bir başka anlatımla, Danıştay'ın ilgili dairesi, temyizen inceleyeceği uyuşmazlıkta, kararı veren mahkemenin görevli ve yetkili mahkeme olup olmadığını inceleyip, sonucuna göre karar verme yetkisine sahiptir. Bu durum 2577 sayılı Kanunun 49. maddesinin 1/a bendinde çok açık bir biçimde "Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olmasının bozma sebebi olarak sayılması ile de ifade edilmiş bulunmaktadır. Esasen aksine bir yaklaşım, yalnız kendi yargı çevresi içerisindeki görevli mahkemeyi belirleme konusunda görevli ve yetkili bulunan bölge idare mahkemesinin, Danıştay'ın temyiz incelemesini sınırlandırması anlamına gelir ki, kabulü mümkün değildir...” şeklinde ifade edilmiştir.

olduğuna düşünür ise görevli olduğuna karar verir uyuşmazlığın esasına girebilir. Danıştay uyuşmazlığa ilişkin olarak kendisinin görevsiz olduğuna kanaat getirir ise, dosyayı belirleyeceği ilgili görevli vergi veya bölge idare mahkemesine iletir¹²⁴. Danıştay tarafından verilen görevsizlik ya da görevlilik kararlarına karşı kanun yolu kapalıdır. (İYUK m.43/1-a, 43/3).

Danıştay'ın görev alanına giren bir konuya ilişkin bir dava, ilk derece mahkemelerinde açılırsa, mahkemenin görevsizlik kararı verip dosyayı Danıştay'a göndermesi gerekir. Aksi halde dosyayı göndermeyip yargılamaya devamla vereceği karar Danıştay tarafından bozulacaktır. Nitekim Danıştay'ın; düzenleyici işlemler ve söz konusu düzenleyici işlemlere dayanılarak tesis edilen bireysel işlemlerin iptali ve bu nedenle oluştuğu iddia edilen zararların tazmini istemiyle açılacak davalarda ilk derecede görevli yargı yerinin Danıştay olduğunda ilişkin kararları mevcuttur¹²⁵.

Dava konusu vergi uyuşmazlığı vergi yargısının görevinde olmasına rağmen yetkisiz mahkemelere başvuru yapılmış ise bu kez yetkisizlik kararı verilerek dosyanın yetkili yer mahkemesine gönderilmesi gerekir. (İYUK m.15/1-a). Davayı görmekte olan ilk yargı yeri, kendisinin görevsiz ya da yetkisiz olduğuna karar verir ise, görevli ya da yetkili mahkemeyi kendisi belirleyerek ve dava dosyasını ilgili mahkemeye gönderir. (İYUK m.43).

İYUK'un 32. ve devamı maddelerinde genel ve özel yetki kuralları belirlenmiştir. Genel yetki kuralına göre; dava konusu olan idari işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesi olup, bu kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindendir. (İYUK m.32/1).

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler kanunda belirli sayıda sayılmak suretiyle belirtilmiştir. (İYUK m.37/1-a,b,c,d). Buna göre;

“a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve

¹²⁴Bkz.: Danıştay 6. Dairesi, E. 1992/3740 K. 1992/3957, 3.11.1992 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1992-3740-k-1992-3957-t-3-11-1992>, 25.09.2019.

¹²⁵Bkz.: Danıştay 2. Dairesi, E. 2013/7087 K. 2013/5183, 30.09.2013 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/2-d-e-2013-7087-k-2013-5183-t-30-9-2013>, 25.09.2019 ve Danıştay 2. Dairesi, E. 2010/6239, K. 2014/2636, 26.03.2014 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/2-d-e-2010-6239-k-2014-2636-t-26-3-2014>, 28.09.2019

tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki” vergi mahkemeleri yetkili olacaktır. Vergi Mahkemeleri bu kurallara uygun olarak yetkili oldukları konularda karar vermediklerinde temyiz merci bu kararları bozabilecektir.

Mahkemelerin görevli ve yetkili olmalarına rağmen ‘görevsizlik ve yetkisizlik’ kararları vermeleri de bir bozma nedenidir¹²⁶.

Nitekim Danıştay aşağıdaki kararlarında mahkemenin görevli olmasına rağmen davayı görev yönünden reddetmesini bir bozma nedeni olarak görmüştür: “...Uyuşmazlığın genel bir düzenleyici işlemin uygulanmasından kaynaklandığının anlaşılması karşısında davanın görümü ve çözümü idari yargıya ait olduğundan, davayı görev yönünden reddeden... İdare Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır...”¹²⁷.

“...Bakılan davada uyuşmazlığa konu olup, iptali istenilen işlem, askeri hizmete ilişkin bir işlem olmayıp, Emekli Sandığı Genel Müdürlüğünün 5434 sayılı Kanunun vazife malüllüğü ile ilgili hükümlerini uygulamak suretiyle tesis etmiş olduğu bir işlemidir. Açıklanan nedenlerle, davacının vazife malülü olup olmadığı konusundaki bu uyuşmazlığın çözümü idari yargının görev alanına girdiğinden, davacının temyiz isteminin kabulü ile, İdare Mahkemesinin davanın görev yönünden reddinde ısrarına ilişkin 15.3.1989 günlü E.-1989/134, K:1989/342 sayılı

¹²⁶Ayrıca Danıştay, mahkemece görev yönünden reddedilerek kendisine gönderilen dosyayı kendi görevi içinde görmezse, yetkili ve görevli mahkemeye göndereceği yolundaki düzenlemenin görev uyuşmazlığı çıkarılmasını engellediğini belirtmektedir. Çünkü Danıştay'ın gönderme kararı mahkemeyi bağlamaktadır. Bkz. Danıştay İDDK, E. 2015/4168, K. 2015/4502, 26.11.2015 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2015-4168-k-2015-4502-t-26-11-2015-1,25.09.2019>.

¹²⁷Danıştay 10. Daire, E. 1985/579, K. 1986/2179, 24.11.1986 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1985-579-k-1986-2179-t-24-11-1986,6.10.2019>.

kararının bozulmasına...”¹²⁸.

Danıştay, bölge idare mahkemesinin İYUK m.43 kapsamında yetkili ve görevli mahkemeyi belirleme yetkisi çerçevesinde verdiği kararların da temyiz incelemesinde gözden geçirilebileceği; İYUK m.43’de yer alan “bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir” hükmünün Danıştay’ı bağlamayacağı yönünde karar verilmiştir¹²⁹.

B. Hukuka Aykırı Karar Verilmesi

İYUK m.49’da yer alan ikinci temyiz sebebi ‘hukuka aykırı karar verilmiş olması’ halidir. Söz konusu hukuka aykırılık, şekli değil maddi hukuka aykırılık anlamına gelmektedir. Maddi hukuka aykırılık ise maddi hukuk ile ilgili bir kanun veya kuralın hatalı olarak uygulanması, diğer bir anlatımla kuralın ya eksik olarak uygulanması ya da hiç uygulanmamış olmasıdır¹³⁰.

Kanun maddesindeki ‘hukuk’ kavramı, maddi hukukun bütün kaynaklarını kapsamaktadır. Kanunların yanı sıra tüzük, yönetmelik, örf ve adet hukuku, uluslararası hukuk vb. kurallara aykırılık da birer temyiz nedeni teşkil edecektir¹³¹.

Temyiz ve bozma nedeni olarak ‘hukuka aykırılık, maddi vakıa, olayın yanlış ve/veya eksik resmedilmesi, nitelendirilmesinde isabetsizlik ve nihayet resme uygulanacak ve uyuşmazlığı çözecek hukuk kuralının saptanmasında ve yorumunda uygunsuzluk boyutlarını içermektedir¹³². Hukuka aykırı karar verilmiş olması durumunu aşağıdaki başlıklar altında incelemek mümkündür.

¹²⁸Danıştay İDDGK, E. 1989/378, K. 1989/154, 27.10.1989 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1989-378-k-1989-154-t-27-10-1989>, 6.10.2019.

¹²⁹Danıştay 9. Daire, E. 1996/2377, K. 1997/4011, 9.12.1997 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-2377-k-1997-4011-t-9-12-1997>, 6.10.2019

¹³⁰Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 573.

¹³¹Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 392.

¹³²Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 708, Kayar, **a.g.e.**, **a.g.e.**, s. 356 vd.

1. Maddi Vakıanın Tespitinde Hata

Bir yargılamada, davanın açılmasına sebep olan maddi olayın tespit edilmesi öncelikle ilk derece mahkemesince yapılır. Bunun sonucunda ise temyiz aşamasında, ilk derece mahkemesinin belirlediği maddi olayın gerçeğe aykırı olduğu iddiası kural olarak değerlendirilmez¹³³. Ancak, temyiz mercii sıfatıyla Danıştay, ilk derece mahkemelerince (veya Bölge İdare Mahkemesince ikinci kez tespit edilen) tespit edilen maddi olayın gerçeğe uygun olarak tespit edilip edilmediğini denetleyerek bozma nedeni sayabilmektedir¹³⁴.

Bu durumda Danıştay, temyiz yargılaması yaptığı sırada, anlaşmazlık konusu olayları, delilleri değerlendirerek, maddi gerçeğe uygun olarak tespit edilip edilmediğini inceleyip herhangi bir hukuka aykırılık görürse kararı bozabilmektedir. Yani, temyiz mercii olmasına rağmen istinaf mercii gibi istinaf incelemesi yapmaktadır. Bu açıdan bakıldığında Danıştay'ın bir içtihat mahkemesi olmasıyla çelişki yarattığı görülmektedir¹³⁵.

Ayrıca Danıştay'ın; Anayasa m.125'de yer alan, idarelerin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü oldukları kuralı ve hizmetin kusurlu işlememesi halinde dahi, kamu hizmetinin görülmesi esnasında ortaya çıkan zararlarda, idarenin işlemi veya fiili ile meydana gelen ya da oluşan maddi ya da manevi kayıp arasında nedensellik bağı bulunması şartıyla, tazmini gerekeceğine ilişkin kararı da vardır¹³⁶.

Maddi vakıanın tespiti konusunda, davaya idarenin bir işleminin yol açtığı hallerde, bu idari işlemin öğelerinin tespitinde idari yargı yeri hata yapmış olabilir. Örneğin yaş haddinden emekliye sevk işleminin fiziki ve fikri yetersizlik sebebine dayanılarak tesis edildiği, yıkılma tehlikesi bulunan binanın yıkılması konusunda alınan kararın imara aykırılık nedenine dayandırılması halinde idari işlemin öğelerinden sebep ögesi ile ilgili yanlış tespitler bulunmaktadır. Bir başka örnek,

¹³³Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 395.

¹³⁴Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 1003; Buyuran, **a.g.t.**, ss. 65-66.

¹³⁵Buyuran, **a.g.t.**, s. 66.

¹³⁶Danıştay 10. Daire, E. 1987/504, K. 1989/ 1410, 21.6.1989 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/10-daire-e-1987-504-k-1989-1410-t-21-6-1989>, 6.10.2019

ihirazı kayıtla verilen vergi beyannamesi üzerine vergi dairesince yapılan tarh ve tahakkuk işleminin ‘beyannamenin süresinde verilmemiş olması’ sebebi ile resen yapıldığı yolundaki vergi mahkemesinin kabulünde, ögelerin isabetli ve doğru tespit edilmemesi yolundaki yanlışlıklar bulunduğu kabul edilmelidir¹³⁷.

İdari işlemlerin sebep ögesinin tespitinde, tarafların iddia ve savunmalarının ortaya konulmasında, değerlendirilmesinde özenli davranılmamasından ötürü hata yapılmış olabilir. Örneğin, davacının taşınmazının veya iş yerinin bulunduğu yer, ticari ilişkinin var olup olmadığı, tebligatı alanın ehliyeti, işin bitip bitmediği, taahhüdün yerine getirilip getirilmediği, ödemenin yapılıp yapılmadığı, mücbir sebep olarak ileri sürülen olayın gerçek olup olmadığı, belge düzenlenip düzenlenmediği vb. konularda bu konulara ilişkin yanların sav ve savunmalarında söylediklerinin araştırılmaması, yeterli inceleme yapılmaması davaya yol açan idari işlemin başta sebep ögesi olmak üzere, diğer ögelerinin de hatalı değerlendirmeler yapılmasına yol açmış olabilir¹³⁸.

2. Olayın Nitelendirilmesinde Hata

Hukuka aykırı karar verilmiş olması hallerinden bir diğeri de dava konusu olayın nitelendirilmesinde hata yapılmış olması durumudur. Temyiz mercii olarak Danıştay bu durumu da temyiz aşamasında incelemekte ve gerektiğinde bozma nedeni yapmaktadır¹³⁹.

Danıştay, kendisinin son inceleme makamı olması nedeniyle, ilk derece mahkemesinin delilleri doğru şekilde değerlendirip değerlendirmediyi de denetlemekte, takdirin objektif temellerinin ilk derece veya bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararda bulunup bulunmadığını da araştırmaktadır¹⁴⁰.

Nitekim Danıştay, minibüs işletmecisi olan bir vergi mükellefine yapılan cezalı tarhiyatta, aynı hatta giden diğer minibüs şoförlerinin dinlenip ortalama hasılat somut olarak tespit edilebilecek iken, takdir komisyonu kararında genel ifadelere dayanarak

¹³⁷Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 708 vd.

¹³⁸Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 709.

¹³⁹Buyuran, **a.g.t.**, s. 67; Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 1039.

¹⁴⁰Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 397.

davanın kabulünü isabetli bulmamıştır¹⁴¹.

3. Uygulanacak Hukukun Tespitinde ve Yorumlanmasında Hata

Dava konusu edilmiş bir uyuşmazlığın çözümü, olayı çözmeye yönelik bir hukuk kuralının, o olaya mahkeme tarafından uygulanması ile mümkün olmaktadır. Uyuşmazlığın hukuka uygun bir şekilde çözüme kavuşturulduğunu söyleyebilmek için, uygulanan hukuk kuralının gerçekten o olaya uygulanacak bir hukuk kuralı olması gerekir. Bu şekilde bir hukuk kuralının uygulanmamış olması kararı hukuka aykırı hale getirir. Bunun yanında hukuk kuralının doğru yorumlanarak uygulanması da gerekmektedir. Kanunlarda yer alan belirsiz kavramların (muhik sebep, haklı neden, hizmetin gerekleri vs) yanlış yorumlanması da hukuk kuralında hataya düşülmesi anlamına gelir. Bu kavramların yanlış yorumlanması da bir temyiz nedeni olabilir¹⁴².

Davada hukuk kuralının hiç uygulanmaması, yanlış uygulanması, hukuk kuralının yanlış yorumlanarak uygulanması, maddi vakiya yanlış hukuk normunun uygulanması, hukuka aykırı karar verilmesi sonucunu doğurur ve bunlar birer temyiz nedenidir. Öncelikle ilk derece mahkemesi kararını verirken geçerli olan yazılı ve yazısız hukuk normlarına göre vermişse, karar mercii bakımından hukuka aykırı şekilde karar verdiği ifade edilemeyecektir. Çünkü burada ilk derece mahkemesi davaya uygulanacak kuralda ve yorumunda bir hata yapmamıştır¹⁴³.

Mahkemeler kararlarını verirken Anayasa m.90'da belirtilen milletlerarası anlaşmalar hariç tutulmak kaydıyla; mevcut hali hazırdaki hukuki düzenlemeleri dikkate almakla yükümlüdürler. Kanun değişikliği ihtimali, hatta kabul edilmiş ama yürürlüğe girmemiş kanunlar bile yerel mahkemelerin kararlarında hükme esas alınamaz¹⁴⁴.

¹⁴¹Danıştay Kararının Tamamı İçin Bkz: Danıştay 9. Daire, E. 1996/5646, K. 1997/3401, 6.11.1997 Tarihli Karar, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-5646-k-1997-3401-t-6-11-1997>, 25.09.2019.

¹⁴²Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, ss. 392-393.

¹⁴³Abdullah Uz, Uyuşmazlığa İlişkin Mevzuat Değişikliği Temyiz Aşamasında Bozma Nedeni Olabilir mi, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, Yıl:2011, s. 118.

¹⁴⁴Uz, **a.g.m.**, s. 119.

Yargılamanın son evresinde nihai karara (hükme) varılırken, uyuşmazlığın çözümünde yanlış hukuk kuralına dayanılmış olabilir. Hatalı uygulama, normlar hiyerarşisine dahil her türlü hukuk kuralı ile ilgili olabilir. Örneğin, uygulanan kanunda veya kanunun bir maddesinde veya bir maddesinin bir fıkrasında ya da bendinde, idari düzenlemelerde, uluslararası sözleşme ve antlaşma hükümlerinde, bu hükümlerin yürürlük tarihlerinde vb. hatalar yapılmış olabilir; bütün bu ve benzeri hallerde oluşan hukuksal hata, uyuşmazlığın çözülmesinde kullanılacak hukuk kuralının belirlenmesinde yapılmış olan hatadır. Uyuşmazlıkta Gelir Vergisi Kanunu yerine örneğin Kurumlar Vergisi Kanununun hükümlerinin uygulanması bu konuda yapılan hukuksal hata örneklerindendir¹⁴⁵.

Hukuk kuralının yanlış uygulanması veya hatalı yorumlanması da hukuka aykırılıktır ve bozma nedenidir. Uyuşmazlığın çözümünde dayanılacak hukuk kuralının doğru saptanmış olması kadar o kuralın aynı zamanda ‘doğru yorumlanması’ ve “doğru uygulanması” da önemlidir. Doğru hukuk kuralı yanlış yorumlanarak kullanılmış ise, bu da bir hukuka aykırılık oluşturur ve bozmayı gerektirir¹⁴⁶.

Kanunun yorumlanmasına örnek olarak Danıştay içtihadına konu bir olayı nakledebiliriz. Olayda, sözleşmeli personel alımı için sınav açılmıştır. Hem lise mezunları hem de yüksekokul ve üniversite mezunları ayrı ayrı sınavlara girebileceklerdir. Yüksekokul mezunu bir kişi, lise diploması ile liselere yönelik sınava girmiş ve başarılı olmuştur. Daha sonra yüksekokul mezunu olduğu anlaşıldığından atama işlemi geri alınarak memurluğuna son verilmiştir. Açılan davada idare mahkemesi davayı reddetmiş ve kişi temyiz yoluna başvurmuştur. Danıştay içtihadında; yüksekokul mezunu iken, başvuru kayıt belgesinde öğrenim durumu lise mezunu olarak gösterilmiş olması Devlet Memurları Kanununa göre görevine son verilmesini haklı kılacak bir neden olarak kabul edilemez diyerek kararı bozmuştur¹⁴⁷.

¹⁴⁵Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 711 vd.

¹⁴⁶Derdiman, **a.g.e.**, s. 432.

¹⁴⁷Danıştay 5. Daire, E. 1987/1673, K. 1988/773, T. 23.3.1988; Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 395.

C.Usul Hükümlerine Aykırılık

1. Esasa Etkili ve Esasa Etkili Olmayan Usul Kuralları Ayrımı

Mahkemeler yargılama yaparken ve karar alırken belli kurallara göre hareket etmek zorundadırlar. Yargılama usulü kuralları, mahkemeler için yol gösterici olduğu kadar taraflar için de güvence niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, yargılama usulü kurallarının önceden ve açık bir biçimde düzenlemiş olması gerekir¹⁴⁸. Nitekim Anayasaya göre, mahkemelerin işleyişi ve yargılama usulü ile ilgili kuralların kanunla düzenlenmesi gerekir. (Anayasa m.142).

İdari yargı yerlerinin işleyişi ile ilgili kurallar, ilk derece yargı yerleri olan idare ve vergi mahkemeleri ile istinaf mercii olan bölge idare mahkemeleri bakımından, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunla, Danıştay bakımından ise Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın uyması gereken yargılama usulü kuralları ise esas olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiştir. Bunun yanında, belli hallerde HMK'nın ilgili hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür. (İYUK m.31). Ayrıca, İYUK ve HMK'ya atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümleri uygulanır (İYUK m.31/2).

Yargılama usulü kuralları kanunlarla düzenlenmiş olmakla birlikte, hatalı veya eksik uygulanmaları ihtimal dışı değildir. Bu nedenle, usul hükümlerinin uygulanmasında hata ve eksiklik bulunması da bozma nedenidir. Ancak her usul kuralının ihlali ya da ihmali kararın bozulmasını gerektirmez. Hatalı uygulanan veya uygulanması ihmal edilen usul kuralı önemli değilse, bozma nedeni teşkil etmez. Esasen İYUK da zaten bu ayrımı yaparak, usule ilişkin hata ve eksikliklerden, yalnızca “*kararı etkileyebilecek nitelikte*” olanları bozma nedeni olarak saymıştır¹⁴⁹.

Nitekim konuya ilişkin Danıştay içtihadında¹⁵⁰ özetle: “*Her usule aykırılık,*

¹⁴⁸Kaplan, **a.g.e.**, s. 489.

¹⁴⁹Kaplan, **a.g.e.**, s. 489; Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 744; Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 714; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s. 701 vd; Candan, **a.g.e.**, s. 1021.

¹⁵⁰Bkz.: Danıştay İDDK, E. 2008/1296, K. 2010/2496, 23.12.2010 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2008-1296-k-2010-2496-t-23-12-2010>, 28.09.2019

kararın bozulmasını gerektirmemektedir. Dava hakkında verilecek karara etkisi olmayan aykırılıklar bozma nedeni oluşturmamalıdır. Diğer bir anlatımla, yargılama sırasında usul hükümlerine uyulmamış olunmasının bozma nedeni oluşturabilmesi için, yanlış uygulamanın hükmü değiştirecek nitelikte olması gerekmektedir” denilmiştir.

2. Usule Aykırı Karar Verilmesi

İYUK’da kararlarda bulunacak hususlar düzenlenmiştir. Buna göre kararlarda, kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oylarının yazılması zorunludur. (İYUK m.24). Kanunun öngördüğü bu zorunlulukların ihlal ya da ihmal edilmiş olması mutlak bir bozma nedenidir.

Nitekim Danıştay, karar duruşma tutanağında imzası bulunan hakim üyenin yerine gerekçeli kararda bir başka hakim üyenin imzasının olmasını da usule aykırı görerek bozma nedeni saymıştır¹⁵¹.

Son yıllarda UYAP sisteminde, mahkeme hakimlerinin elektronik imza ile görüşme tutanağı ve kararları imzalamaları imkanı getirilmiş idi. Bu konuda da güncel bir Danıştay içtihadında kararın usulüne uygun olduğundan söz edilebilmesi için kararın görüşmeye katılan başkan ve iki üye tarafından, güvenli elektronik imza ya da ıslak imza ile imzalanması gerektiği, dosyanın ve UYAP kayıtlarının incelenmesinden, üyelerden birisinin ıslak veya güvenli elektronik imzası bulunmaksızın düzenlenen görüşme tutanağına dayanılarak karar verildiği anlaşılan kararın usule uygun olmadığı açık olduğundan bozma kararı verilmiştir¹⁵².

Ayrıca bir başka dosyada Danıştay; davacıya tebliğ edilen davalı idarenin savunma dilekçesinin tebliğinden itibaren, 30 günlük cevap süresi beklenmeden karar

¹⁵¹Bkz.: Danıştay 5. Daire, E.1995/2535, K.1995/2460, 11.9.1995 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-daire-e-1995-2535-k-1995-2460-t-11-9-1995>, 25.09.2019.

¹⁵²Bkz.: Danıştay VDDK, E. 2017/10, K. 2017/44, 25.01.2017 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2017-10-k-2017-44-t-25-1-2017>, 28.09.2019.

verilmesini de usul hükümlerine aykırı bularak bozma nedeni saymıştır¹⁵³.

Adil yargılanma ve savunma haklarının ihlali de usule aykırı karar verilmesine neden olur. Dosyanın tamamlanması aşamasında dava ve cevap dilekçesinin karşılıklı tebliğleri ve sürelerin beklenmesi, taraflara iddia ve savunmalarını sunabilme imkanını vermek için konulmuştur. Bu kurallara uyulmaması, savunma hakkının ihlal edilmesi demektir. Öte yandan bu kurallar savunma hakkının kullanılmasına ilişkin olduğu için, kurallara aykırı davranılmasının davaya etkisi olup olmadığı araştırılmaz. Salt kuralın ihlali bir temyiz nedenidir¹⁵⁴.

Tazminat davalarında hükmedilen tazminat miktarı belirtilmeden karar verilmesi usul kurallarına aykırılık oluşturur ve bozma nedenidir¹⁵⁵.

İYUK m.24/1-f’de, yargılama giderlerinin hangi tarafa yükletildiğinin kararda belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu hususta karar verilmemesi de bir usul kuralına aykırılık teşkil eder¹⁵⁶.

İYUK m.20’de mahkemelerin, dava ile ilgili araştırmaları kendiliklerinden yapacağı hükme bağlanarak re’sen araştırma ilkesi benimsenmiştir. Mahkemenin kendiliğinden araştırma işlemlerini yapmaması da esaslı usul hatalarındandır. Re’sen araştırma ilkesine dayanılarak ilgili kişi ve kuruluşlardan bilgi ve belgelerin gönderilmesi, yanlardan bu belge ve bilgilerin istenmesine karşın bu belge ve bilgilerin dosyasına katılamamasına rağmen karar verilmiş bulunması da esasa etkili usul hatalarındandır¹⁵⁷. Buna göre, davalının cevap vermemesi durumunda dahi mahkemenin gerekli tüm araştırmaları yaparak karar vermesi gerekmektedir.

Nitekim bir Danıştay içtihadında¹⁵⁸ bu husus şu şekilde ifade edilmiştir:

¹⁵³Bkz.: Danıştay 9. Daire, E.1984/573, K.1984/1642, 26.03.1984 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1984-573-k-1984-1642-t-26-3-1984>, 26.09.2019

¹⁵⁴Gözübüyük, Dinçer, **a.g.e.**, s. 915; Danıştay 3. Dairesinin 4.11.1987 tarih, E.1986/2852, K.1987/2472 sayılı kararı.

¹⁵⁵Bkz.: Danıştay 10. Daire, E. 1997/1790, K. 1998/1796, 29.4.1998 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/10-daire-e-1997-1790-k-1998-1796-t-29-4-1998>, 26.09.2019.

¹⁵⁶Bkz.: Danıştay 4. Daire, E. 1986/2256, K. 1988/1209, 25.3.1988 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-daire-e-1986-2256-k-1988-1209-t-25-3-1988>, 26.09.2019.

¹⁵⁷Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 715.

¹⁵⁸Bkz.: Danıştay 7. Daire, E. 1983/1467, K. 1984/2544, 12.12.1984 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1983-1467-k-1984-2544-t-12-12-1984>, 25.09.19.

“...Mahkemelerin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapmakla yükümlü oldukları cihetle savunma verilmediğinden bahisle davalı idare tarafından bir hak iddia edilemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilemeyeceğine karar verildi...”.

Mahkemelerin, tarafların iddialarında dile getirdikleri fakat mahkemeye sunmadıkları bilgi ve belgelere dayanarak karar vermesi de bir bozma nedenidir¹⁵⁹.

Duruşma talebi dava dilekçesi ile cevap dilekçesinde yapılabilir, ayrıca duruşma davetiyelerinin, duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilmesi gerekir. (İYUK m.17/3 ve m.17/5). Davanın bundan sonraki aşamalarında duruşma talebinde bulunulamaz. Burada düzenlenen ve uyulması zorunlu kurallara riayet edilmemesi bozma sebebidir. Taraflardan biri tarafından özellikle duruşma yapılmasına ilişkin herhangi bir istek olmaksızın, mahkemece yalnızca bir tarafın duruşmaya davet edilerek duruşma yapılmasından sonra karar verilmesini de Danıştay bir bozma nedeni olarak saymaktadır¹⁶⁰.

Mahkeme heyetinin vermiş olduğu kararın hukuka uygun olabilmesi için karar yeter sayısında üyenin aynı görüş doğrultusunda hüküm fıkrasında, olayın nitelendirilmesinde ve dayananın gerekçede de birleşmesi gerekir. Hüküm fıkrasında birleşmekle birlikte, olayın nitelendirilmesi ve gerekçenin farklı olmasını Danıştay bozma sebebi olarak saymaktadır¹⁶¹.

Yanlıs hasımla davaya bakılmış olmasını da Danıştay bozma nedeni olarak görmektedir¹⁶².

İstemden fazlası hakkında karar verilmesi de bozma nedenidir: Nitekim Danıştay bu konuyla ilgili önüne gelen bir uyuşmazlıkta; ödeme emrinin dava konusu

¹⁵⁹Bkz.: Danıştay 5. Daire, E. 1996/1345, K.1996/2819, 15.9.1996 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1996-1345-k-1996-2819-t-25-9-1996>, 26.09.2019.

¹⁶⁰Bkz.: Danıştay 3. Daire, E. 1989/452, K. 1989/2340, 25.10.1989 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-1989-452-k-1989-2340-t-25-10-1989>, 26.09.2019.

¹⁶¹Bkz.: Danıştay 5.Daire, E. 1986/143, K.1987/1468, 4.11.1987 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1986-143-k-1987-1468-t-4-11-1987>, 25.09.2019.

¹⁶²Bkz.: Danıştay 5. Daire, E. 2007/5572, K. 2007/6962, 17.12.2007 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2007-5572-k-2007-6962-t-17-12-2007>, 25.09.2019.

edilmeyen kısmı hakkında da iptal kararı verilmesinin isabetli olmadığına ve kararın bu hüküm fıkrası yönünden bozulması gerektiğine hükmetmiştir¹⁶³.

Bütün yargı kararlarının olduğu gibi idari yargı mercilerinin kararlarının da gerekçeli olması Anayasal bir zorunluluktur. Anayasa'nın “duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması” başlıklı 141/3 fıkrasına göre, bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır. İYUK'un, “Kararlarda bulunacak hususlar” başlıklı 24/e madde ve fıkrasına göre, kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi de hükümde belirtilmelidir. İlk derece mahkemelerinin kararlarının gerekçesiz olması ya da yetersiz gerekçeye dayanması temyizde bir bozma nedenidir¹⁶⁴. Danıştay'a göre de, verilmiş olan kararın gerekçesi, kararın temelidir. Gerekçeli kararda özellikle hükmün verilmesine neden olan deliller ve olgular şüpheyi yer bırakmayacak ölçüde açıklanmalı, karara karşı temyiz kanun yoluna gidilmesine ilişkin haklar da etkin olarak kullanılmasına imkan verecek yeterlilikte olmalıdır. Mahkeme tarafından yapılan hukuki tespitlerle elde edilen nihai sonucun kanuni gerekçeleri gösterilmediğinden, dolayısıyla gerekçelendirilmediğinden bozulması gerekir¹⁶⁵.

Ayrıca yerel mahkemenin kararının gerekçesi ile hüküm fıkrası arasında çelişki bulunması durumu da usul kurallarına aykırılık teşkil ettiğinden bozma nedeni sayılmıştır¹⁶⁶.

III. TEMYİZ MERCİ

İYUK'a göre temyiz mercileri Danıştay daireleri ve Danıştay dava daire kurullarıdır. Nitekim Anayasa m.155'de: “*Danıştay, idare mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanun'da gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar*” denilmek suretiyle yüksek mahkemeler arasında yer alan Danıştay'ın hem idari mahkemelerce (idare ve vergi mahkemelerince) verilen hem de kendisinin ilk derece

¹⁶³Bkz.: Danıştay 7. Daire, E. 1985/219, K. 1986/1854, 30.5.1986 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1985-219-k-1986-1854-t-30-05-1986>, 25.09.2019.

¹⁶⁴Kayar, **a.g.e.**, s. 358.

¹⁶⁵Danıştay 13. Dairesi, E. 2008/4487, K. 2007/2822, T. 28.05.2008, Kayar, **a.g.e.**, s. 358.

¹⁶⁶Emsal Danıştay İçtihadı İçin Bkz: Danıştay 14. Dairesi, E. 2011/3747, K. 2012/2660, 11.04.2012 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2011-3747-k-2012-2660-t-11-04-2012>, 25.09.2019.

mahkemesi olarak verdiği kararların temyiz mercii olduğu ifade edilmiştir.

A. Danıştay Daireleri

Danıştay daireleri, iş bölümü kuralları çerçevesinde temyiz mercii olarak iki şekilde görev yapmaktadırlar:

İYUK m.46'ya göre: “...bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir...” hükmü dikkate alındığında, istinaf mercii tarafından hükmedilen nihai kararlardan, temyiz yolu açık olanlar, Danıştay dairelerince işbölümü kuralları çerçevesinde temyizen incelenir.

İYUK m.20/A-1-g'ye göre: “ Verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir” ve İYUK m.20/B-1-f'ye göre: “Verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren beş gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.” Böylece ilk derece mahkemelerince verilen ivedi yargılama ve merkez ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulüne tabi davalardaki kararlar, Danıştay dairelerince işbölümü kuralları çerçevesinde doğrudan temyizen incelenir. Bu kararlara karşı istinaf yolu kapalıdır. (İYUK m.45/8).

B. Danıştay Dava Daireleri Kurulları

Danıştay İDDK ile Danıştay VDDK, görev alanları ile ilgili olarak temyiz mercii olarak görev yaparlar. Söz konusu kurullar da iki şekilde temyiz mercii olarak görev yapmaktadırlar:

İYUK m.46'ye göre: “Danıştay dava dairelerinin nihai kararları başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir” ve Danıştay Kanunu m.38'ye göre: “İdari Dava Daireleri Kurulu; idari dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler. Vergi Dava Daireleri Kurulu; vergi dava dairelerinden ilk derece

mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler.” Bu hükümler dikkate alındığında Danıştay dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdikleri nihai kararların dava daireleri kurulunda temyizen incelendiğini görmekteyiz.

Danıştay İDDK; Danıştay'ın, dava dairelerinin temyiz mercii olarak vermiş olduğu kararları temyizen veya karar düzeltme yolu ile inceleme yetkisinin bulunmadığına hükmetmiştir¹⁶⁷.

Ayrıca Danıştay bir başka kararında; ilk yargı yeri olan mahkeme tarafından verilmiş olan son karar üzerine taraflardan birinin temyiz kanun yoluna başvurusu sonucunda kararın temyiz incelemesi sonucunda Danıştay dava dairesi tarafından verilecek hükümden sonra bu hükmün, İDDK’da temyizen incelenemeyeceğine hükmetmiştir¹⁶⁸.

İYUK m.50/5’ye göre: “*Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır*” ve Danıştay Kanunu’nun m.38’ye göre: “*İdari Dava Daireleri Kurulu; idare mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını temyizen inceler. Vergi Dava Daireleri Kurulu; vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını temyizen inceler*” hükümleri uyarınca istinaf mercii tarafından hükmedilen nihai kararların Danıştay tarafından bozulması durumunda, bölge idare mahkemelerinin ısrar kararı vermeleri halinde, bu kararlar dava daireleri kurullarında temyizen incelenecektir. (DK. m.38/1-2).

IV.TEMYİZ SÜRESİ

Danıştay dava dairelerinin yargılamayı sona erdiren kararları ve istinaf mercilerinin Kanunda sınırlı olarak belirtilmiş olan vergi uyuşmazlıkları ile ilgili verdikleri hükümler, diğer kanunlarda farklı bir düzenleme bulunsa da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir. (İYUK m.46).

¹⁶⁷Bkz.: Danıştay İDDK, E. 1993/76, K. 1993/72, 02.04.1993 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1993-76-k-1993-72-t-02-04-1993,25.09.2019>.

¹⁶⁸Bkz.: Danıştay 5. Dairesi 2011/1224 E, 2011/1447 K, 21.3.2011 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2011-1224-k-2011-1447-t-21-3-2011,25.09.2019>

Temyiz kanun yoluna başvuru süresi, bir hak düşürücü süre olup, bu süre uzatılamaz. Süresinden sonra temyiz dilekçesi verilmiş yani temyiz süresi geçirilmiş ise karar kesinleşir¹⁶⁹.

Ayrıca Danıştay VDDK bir kararında; dava konusu işlemin yazılı olarak bildiriminden başlayarak İYUK m. 7’de belirlenen 30 gün içinde açılması gereken davanın bu süre geçtikten sonra açılmasında verilen davanın süre aşımından reddi kararını hukuka uygun bulmuştur¹⁷⁰.

İYUK’un önceki düzenlemesine göre, genel temyiz süresi 30 gün olmakla beraber özel kanunlarda farklı süreler öngörülebilmekteydi. Yeni düzenlemeye¹⁷¹ göre temyiz süresi tek olup o da 30 gündür. Yeni düzenlemede bu husus, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsada dahi denilerek açıkça belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre, özel kanunlarda farklı temyiz süresi düzenlenmiş ise, İYUK’un bu yeni düzenlemesi karşısında zımnen ilga edilmiş demektir. Örneğin VUK’un mükerrer m.49/b’de: “*Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay’a başvurulabilir*” şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. İYUK m.46’ya 6545 sayılı kanunla eklenen düzenlemeler sonucu VUK m.49/b hükmü zımnen ilga edilmiştir¹⁷².

Genel temyiz süresi otuz gün olmakla birlikte, bizzat İYUK tarafından istisnai temyiz süreleri de öngörülmüştür:

-İYUK m.48/6’de, temyiz taleplerinin süreden reddi ve temyiz isteminde bulunulmamış sayılması ile ilgili ilk yargı yeri tarafından verilen kararların, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde temyiz edilebileceği düzenlenmiştir¹⁷³.

¹⁶⁹Kayar, a.g.e., s. 353; Ürel, a.g.e., s. 964.

¹⁷⁰Bkz.: Danıştay VDDK, E.2000/19, K. 2000/189, 26.05.2000 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2000-19-k-2000-189-t-26-05-2000>, 25.09.2019.

¹⁷¹6545 Sayılı Kanunla Yapılan ve 20.07.2016 Tarihinde Yürürlüğe Giren İYUK 46/1 Maddesi: “*Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar; başka kanunlarda aksine hüküm bulunsada dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir...*”

¹⁷²Çağlayan, İdari Y.K.K.B.Y., s. 369.

¹⁷³Ayrıca Kanun Maddesine İlişkin Danıştay İçtihadı İçin Bkz.: Danıştay, 12. Dairesinin E. 2015/5596, K. 2015/6989, 17.12.2015 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2015-5596-k-2015-6989-t-17-12-2015>, 18.03.2019.

-İYUK m.20/A-2-g'ye göre, ivedi yargılamaya tabi konularda verilen hükümler de, kararın tebliğ edilmesinden başlayarak 15 gün içinde temyiz edilebilir.

-İYUK m.20/B-1-f'ye göre, merkezi sınavlar yargılama usulündeki hükümler ise, kararın tebliğ edilmesinden başlayarak 5 gün içinde temyiz edilebilir.

A. Temyiz Süresinin Başlangıcı

İYUK m.46'ya göre, 30 günlük temyiz süresi, kararın taraflara tebliğinden itibaren başlar. Taraflar münferit olarak kararın tebliğ edilmesinden başlayarak 30 gün içerisinde kararı temyiz edebilirler. İvedi yargılama usulünde tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, merkezi sınavlar yargılama usulünde de kararın tebliğ edilmesinden başlayarak 5 gün içinde temyiz yoluna başvuru yapılabilir.

Tebliğ usulsüz yapılmış ve taraf bu usulsüz tebliği öğrenememiş ise, temyiz süresi işlemeye başlamaz. Şayet tebliğ usulsüz olmasına rağmen taraf bunu öğrenmiş ise temyiz süresi, tarafın öğrendiği veya öğrendiğini söylediği tarihten itibaren işlemeye başlar. (Tebliğat Kanunu m.32). Danıştay içtihatları da bu yöndedir¹⁷⁴.

Danıştay bir başka kararında; dava konu tebligatın davacının evinde yaşayan 15 yaşındaki kızına yapılmış olması durumunda davacının tebliğ aldığını belirttiği tarihi tebliğ tarihi saymıştır¹⁷⁵.

Davanın vekil aracılığı ile takip edilmesi durumunda, temyiz süresi vekile yapılan tebliğ ile işlemeye başlar. Asile yapılan tebliğ, temyiz süresini başlatmaz¹⁷⁶.

Konuya ilişkin verilmiş olan bir Danıştay İDDGK kararında vekile yapılan tebliğden itibaren 30 günlük temyiz süresinin bitiminden sonra davacı asil tarafından yapılan temyiz başvurusu süre bakımından bozulmuştur¹⁷⁷.

¹⁷⁴Bkz.: Danıştay 14. Daire, E. 2017/919, K. 2017/4660, 14.09.2017 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/14-d-e-2017-919-k-2017-4660-t-14-9-2017>, 04.10.2019.

¹⁷⁵Bkz.: Danıştay 9. Daire, E. 2010/8939, K. 2012/2645, 15.5.2012 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2010-8939-k-2012-2645-t-15-5-2012>, 25.09.2019.

¹⁷⁶Akın Kıvrakdal, **Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 53.

¹⁷⁷Bkz.: Danıştay İDDGK, E.1994/866, K.1994/633, 18.11.1994 Tarihli Karar, (Çevrimiçi),

Temyiz süreleri bu başvurulara konu edilecek vergi mahkemesi kararlarının tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Başvuru süresinin son günü tatil gününe rastlamış ise, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün mesai saati bitimine kadar uzar. Temyiz başvuru süresinin bitmesi, çalışmaya ara verme (adli tatil) zamanına rastlarsa, dava açma sürelerinde olduğu gibi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzar. (İYUK m.8/3). Bu haller dışında, temyiz süreleri içinde yapılacak başvuruların, bu süreyi durdurmaları, kesmeleri veya uzatmaları olanaklı değildir¹⁷⁸.

Bu hususta Danıştay; davacı vekilinin temyiz süresi içinde hastanede yatmış, 5 gün istirahat almış olmasından dolayı temyiz süresinin bitiminden daha sonra yapılan ve 5 günlük yatak istirahat raporunun mazeret olarak sunulduğu temyiz başvurusu reddedip onama kararı vermiştir¹⁷⁹.

Danıştay'ın diğer bir içtihadında; kararın tebliğinden itibaren temyiz süresi içinde davacı vekilinin "sürenin tutulması" talebinde bulunduğunu ancak İYUK'a göre idari yargıda dava açma, temyiz ve karar düzeltme isteminde bulunabilmek için süreler belirlenmiş olup, idari yargılama usulünde "sürelerin tutulması" yolunda bir düzenlemeye yer verilmediğinden, temyiz başvuru süresinden sonra yapılan temyiz talebini, süresinde olmadığından incelenmemiştir¹⁸⁰.

Temyiz süresinin geçmesinden sonra, mahkeme kararının ilgisine yeniden tebliği de, yeni bir temyiz süresinin işlemesine neden olamaz¹⁸¹.

Mahkeme kararlarının İYUK m.29 uyarınca açıklanması talebi, temyiz başvuru süresini durdurmaz¹⁸².

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1994-866-k-1994-633-t-18-11-1994>, 25.09.2019.

¹⁷⁸Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s. 209.

¹⁷⁹Bkz.: Danıştay 11. Daire, E. 1999/1134, K. 1999/1020, 11.3.1999 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1999-1134-k-1999-1020-t-11-3-1999>, 25.09.2019.

¹⁸⁰Danıştay 8. Daire, E. 2002/4646, K. 2002/4916, T. 23.10.2002, Candan, **a.g.e.**, s. 1004.

¹⁸¹Danıştay 7.Daire, E. 1998/3991, K. 1999/79, T. 14.1.1999, Candan, **a.g.e.**, s. 1004.

¹⁸²Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s. 697; Danıştay 7 Dairesi, E. 2004/3158, K. 2005/2429, 12.10.2005 Tarihli Kararı.

B. Katılma Yoluyla Temyiz

Taraflardan birisi, ilk derece yargı yeri tarafından verilmiş olan hükme ilişkin temyiz kanun yoluna süresinde başvuruda bulunmuş ise, diğer taraf kanun yoluna başvuru süresini kaçırmışsa da, temyize cevap verme süresi içerisinde (30 gün içinde), cevap dilekçesiyle beraber temyiz kanun yoluna başvurabilir. Cevap dilekçesiyle yapılan temyiz başvurusuna “katılma yoluyla temyiz” denilmektedir. (İYUK m.48/3)¹⁸³.

Doktrinde ve uygulamada bu şekline yapılan temyiz başvuru şeklini “karşı-temyiz” olarak isimlendirenler de mevcuttur¹⁸⁴.

V. TEMYİZE BAŞVURU HAKKI OLANLAR

A. Davanın Tarafları

Danıştay’da temyiz başvurusu yapmaya sadece davanın tarafları yetkilidir. Sadece bir taraf temyize başvuru yapabilir, ya da aynı anda tüm taraflar temyize gidebilir. Davada taraf olmayan üçüncü kişiler temyiz yoluna başvuramazlar¹⁸⁵.

Danıştay VDDK içtihadına konu olan bir olayda; belli bir bölgedeki elektrik dağıtım işinin bir şirkete verilmesini öngören Bakanlar Kurulu kararına karşı, TEDAŞ çalışanı tarafından açılan iptal davasında, davada taraf olmayan sendikanın temyiz talebi, ehliyet yönünden reddedilmiştir¹⁸⁶.

Bir tarafın vekili, vekaletnamesinde temyiz için özel bir yetki bulunmasa dahi, kararı temyiz edebilir. Vekaletnamesi olmayan vekil temyiz isteminde bulunamaz. Diğer taraftan, karar vekile tebliğ edilmiş olsa bile, müvekkil kendi imzasıyla kararı

¹⁸³Oktar, **a.g.e.**, s. 466; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 303; Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s. 53.

¹⁸⁴Derdiman, **a.g.e.**, s.422.

¹⁸⁵Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 1012; Zabunoğlu, **a.g.e.**, s. 691; Özge Türkbay, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s. 127; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 177; Karakoç, **Vergi Y.H.**, s. 325; Kayar, **a.g.e.**, s. 353; M.Kamil Mutluer, N.Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 274.

¹⁸⁶Danıştay İDDK, E. 1999/53, K. 1999/889, 15.10.1999 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1999-953-k-1999-889-t-15-10-1999>, 25.09.2019.

temyiz edebilir¹⁸⁷.

Hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki nedenlerin benzer olması durumunda, birden fazla şahıs tek bir dilekçe ile dava açabilir. (İYUK m.5/2). Birlikte dava açanlar, birlikte hareket etmek ve ortak adres göstermek durumundadırlar. Bunlar hakkında karar da müşterek verilir. Yani tek karar verilir. Bu gibi durumda, davacıların birlikte temyiz yoluna başvurmaları gerekir¹⁸⁸.

VUK kapsamındaki vergi resim ve harçlarla benzeri akçalı yükümlülüklerin ve de bunların zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsili işlemlerine karşı açılan davalarda, vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı bu kararların kısmen veya tamamen aleyhlerine olması hallerinde ilgili vergi dairelerinin temyiz başvurusunda bulunabilmeleri için, ilgili makamın izin ve muvafakatini almaları gerekmektedir. Önceleri bu muvafakatnamelerin temyiz dilekçesine eklenmemiş bulunması halinde Danıştay İBK kararı¹⁸⁹ uyarınca, ‘temyiz istemi hakkında karar verilinceye kadar dosyaya ibrazı’ olanaklı iken, 5.4.1990 gün ve 3622 sayılı kanunla İYUK m.48’de yapılan değişiklikten sonra, bu olanak kaldırılmıştır.

B. Feri Müdahilin Tek Başına Temyiz Hakkı

Davaya müdahale eden kişinin, davadaki hak ve yetkileri konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Hakim olan görüşe ve Danıştay içtihatlarının çoğunluğuna göre müdahil, tek başına hareket edemez¹⁹⁰. Buna göre taraflar dışındaki kimsenin temyiz kanun yoluna tek başına başvurma hakkı yoktur¹⁹¹.

Zira güncel Danıştay içtihatlarında özetle; İYUK m.49’da; İdare ve Vergi Mahkemelerinin verdikleri kararların taraflarca temyiz edilebileceğinin belirtildiği, m.31’in yollamada bulunduğu HMK m.68’de ise, müdahilin ancak yanında katıldığı

¹⁸⁷Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 6. Bası, İstanbul, 2001, ss. 4568-69.

¹⁸⁸Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 950.

¹⁸⁹Danıştay İBK, E. 1985/4, K. 1985/5 ve 2.7.1985 Tarihli kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatleri-birlestirme-kurulu-e-1985-4-k-1985-5-t-2-7-1985-1>, 14.10.2019.

¹⁹⁰Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s. 175; Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 853.

¹⁹¹Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s. 175.

tarafıla birlikte hareket edebileceğinin kurala bağlandığı, bu durumda ise HMK m.68'e göre müdahilin tek başına temyiz isteminde bulunmasına hukuken olanak bulunmağı şeklinde gerekçelerle ferî müdahilin temyiz talebi reddedilmektedir¹⁹².

Bu hususta Anayasa Mahkemesi vermiş olduğı bir kararda¹⁹³; “*Adil yargılanma hakkı müdahilin yanında davaya katıldığı tarafın yargılamayı sürdürmeme yolundaki iradesine rağmen yargılamaya devam edebilmesini güvence altına almamaktadır. Dolayısıyla müdahile, asıl tarafın iradesinden bağımsız olarak üst kanun yollarına başvurabilme hakkı tanınması biçiminde bir anayasal zorunluluk bulunmamaktadır.*” gerekçesiyle ferî müdahilin talebinde anayasaya aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir.

Bunun yanında Danıştay'ın aksi yönde olduğı söylenebilecek kararı da bulunmaktadır. Aşağıda değinilen karardan, davaya müdahale talebi mahkemece kabul edilen kişinin, kararı tek başına temyiz etme hakkı bulunduğı şeklinde bir netice çıkmaktadır.

İdari yargılama hukukunda davanın ihbarı, ancak üçüncü kişinin taraf yanında davaya müdahale etmesi yönünde olabilir. Dava kendisine ihbar edilen üçüncü kişi, davada taraf olamaz, hüküm de davanın asıl tarafları hakkında verilir. Bu durumda müdahilin tek başına temyize başvurma hakkı bulunmamaktadır¹⁹⁴.

C.Hukuki Bir Menfaatin İhlal Edilmiş Olması

Temyiz kanun yoluna başvurmak isteyen tarafın, kararı Danıştay nezdinde temyize götürmekte menfaati bulunmalıdır. Diğer bir anlatımla kararın bozulması, temyiz kanun yoluna başvuran tarafa bir fayda sağlamalıdır. Yerleşmiş Danıştay

¹⁹²Örnek Kararlar İçin Bkz.: Danıştay 10. Daire, E. 2016/675, K. 2016/1646, 25.3.2016 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/10-d-e-2016-675-k-2016-1646-t-25-3-2016>, 25.09.2019, Danıştay 6. Daire, E. 1996/278, K. 1997/371, 20.1.1997 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/6-daire-e-1996-278-k-1997-371-t-20-1-1997>, 25.09.2019, Danıştay 6. Daire, E. 1993/4593, K. 1994/1594, 25.04.1994 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/6-daire-e-1993-4593-k-1994-1594-t-25-4-1994>, 25.9.2019

¹⁹³Kararın Tamamı İçin Bkz: (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/k-2015-10572-t-12-9-2018>, 25.09.2019.

¹⁹⁴Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 858.

içtihatlarınca temyiz etmekte menfaati bulunmayan tarafın temyiz talebi reddedilir¹⁹⁵.

Nitekim Danıştay bir kararında özetle; hasar tespit işlemine karşı açılan davayı reddeden ve davalı idarece bozulması istenilen idare mahkemesi kararında temyiz isteminde bulunan idare aleyhine bir hüküm bulunmadığından mahkeme kararının bozulmasında hukuki yararı bulunmayan davalı idare temyiz isteminin reddine hükmetmiştir¹⁹⁶.

Temyiz kanun yoluna başvurmakta bir menfaatinin bulunması deyince, koşulsuz olarak dava sonucunda davayı kaybetmiş olmak anlaşılmamalıdır. Nitekim kanunda “*idari işlemin hukuka aykırı olması sebebiyle menfaati ihlal edilenler*” denilmektedir. (İYUK m.2/1-a).

Temyiz etmede hukuki bir menfaatinin olmadığıнын tespiti konusunda iki yaklaşım bulunmaktadır. Birincisine göre, mahkemenin kararı, ilgili tarafın netice-i talebinden farklı bir durumu içeriyorsa, ilgili tarafın kararı temyiz etmede menfaati bulunmaktadır¹⁹⁷. İkincisine göre ise, kararın ilgili taraflar için zararlı olup olmadığına bakılır. Eğer davanın tarafı, ilk derece mahkemesinin verdiği karara nazaran üst mercide daha lehine bir karar elde etme imkanına sahipse, temyiz talebinde menfaati vardır demektir¹⁹⁸.

Davanın kısmen kabul, kısmen reddedilmesi durumunda, davanın taraflarının her ikisinin de temyiz etmede menfaatleri bulunmaktadır. Davacı, talebi tamamen hüküm altına alınmadığı için, davalı da dava tamamen reddedilmediği için kararı temyiz etmede menfaat sahibidir. Karar tarafların talebine uygun ve fakat başka bir gerekçeye dayanmakta ise ilgili tarafın bu kararı temyizde hukuki menfaati bulunmamaktadır. Zira farklı bir gerekçeye dayanmış olsa da, hüküm ilgili tarafın netice-i talebine uygundur. Ancak, hüküm fıkrasına sıkı sıkıya bağlı olan ve bu nedenle

¹⁹⁵Bkz.: Danıştay 9. Daire, E. 2012/8297, K. 2013/1031, 21.02.2013 Tarihli Kararında özetle: “*Kanun yoluna başvuran tarafın, aleyhine kanun yoluna başvurduğu kararın bozulmasını talep etmesinde ve kararın bozulmasında korunmaya değer hukuki bir menfaatinin bulunması şarttır*” denilmektedir, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2012-8297-k-2013-1031-t-21-2-2013,04.10.2019>.

¹⁹⁶Danıştay 11. Daire, E. 2002/1971, K. 2002/3761, 27.11.2002 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/11-daire-e-2002-1971-k-2002-3761-t-27-11-2002,25.09.2019>.

¹⁹⁷Üstündağ, a.g.e., s. 856.

¹⁹⁸Üstündağ, a.g.e., ss. 856-857.

de kesin hüküm teşkil eden gerekçeye karşı hüküm lehine olan taraf dahi temyiz talebinde bulunabilir¹⁹⁹.

Danıştay, önüne gelen bir temyiz başvurusunda, vergi ve resimlerin tahsiline ilişkin ödeme emrinin iptali talebiyle açılmış olan davanın kararında ödeme emrinin iptaline karar verilmiş olmasına rağmen temyiz başvurusunda bulunan davacının talebini hukuki menfaati bulunmadığından ve hukuki bir yarar sağlaması mümkün olmadığından dolayı reddetmiştir²⁰⁰.

Danıştay tarafından davacı lehine bozulan karar hakkında lehine bozulan tarafın karar düzeltme yoluna başvurusu ise Danıştay’ca uygun bulunmamıştır²⁰¹.

VI.TEMYİZE BAŞVURU USULÜ ve TEMYİZ DİLEKÇESİ

İYUK m.48’de temyiz başvurusunun şekil ve usulü düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeden hareketle temyiz şekli ve usulüne ilişkin temel kuralları ortaya koyabilmekteyiz.

A.Talep Şartı

Talep şartı; taraflardan herhangi birisinin ya da her iki tarafın münferit olarak karara karşı temyiz kanun yoluna başvurusunu ifade eder. Tarafların herhangi bir talebi bulunmadıkça, kararı veren yargı yeri, re’sen dosyayı temyiz merciine tevdi edemez. Temyiz mercii de re’sen herhangi bir mahkeme tarafından verilmiş bir kararı temyizen inceleyemez²⁰².

B.Temyiz Dilekçesi

“Temyiz başvurusu Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile

¹⁹⁹Kuru, **a.g.e.**, s. 4487.

²⁰⁰Bkz.: Danıştay 7. Daire, E. 1996/610, K. 1997/2039, 20.5.1997 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-daire-e-1996-610-k-1997-2039-t-20-5-1997>, 28.09.2019

²⁰¹Bkz.: Danıştay 9. Daire, E. 2016/529, K. 2016/3887, 11.5.2016 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-529-k-2016-3887-t-11-5-2016>, 25.09.2019.

²⁰²Kuru, **a.g.e.**, s. 4573; Karakoç, **Vergi Y.H.**, s.327; Kaplan, **a.g.e.**, s. 493.

yapılır.” (İYUK m.48/1). “Temyiz dilekçesinin aynı zamanda kanunun 3. maddesindeki şartları taşıması yani dava dilekçesindeki hususları içermesi gerekmektedir.” (İYUK m.48/2). Buna göre bir temyiz dilekçesinde aşağıdaki hususların bulunması gerekir:

“1) Taraflar temyiz eden ile karşı tarafın veya bunların temsilcilerinin, eğer vekiller takip ediliyorsa vekillerinin ad ve soyadları veya ile adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaraları yer alır,

2) Temyiz edilen hükmün hangi mahkemeden verilmiş olduğu, tarihi ve sayısı,

3) İlamın temyiz edene tebliğ edildiği tarih,

4) Hükmün özeti,

5) Temyiz sebepleri,

6) Duruşma istenmesi halinde bu istek ve netice-i talep,

7) Temyiz edenin veya varsa vekilinin imzası.”

“Dava dilekçesinde olduğu gibi (İYUK m.3/3), temyiz dilekçesi ve ekleri, karşı taraf sayısından bir fazla olarak verilir.” Aynı zamanda “temyiz dilekçesi verilirken, gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmiş olması gerekmektedir.” (İYUK m.48/6).

C. Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler

İYUK m.48/3 temyiz dilekçelerinin nereye verileceğini açıkça düzenlemiştir. Buna göre:

1.”Temyiz dilekçeleri kural olarak, temyize konu kararı veren mahkemeye (bölge idare mahkemesi veya Danıştay’ın ilgili dairesi) verilir.”

2.”Kararı veren mahkemeye gönderilmek üzere İYUK m.4’de belirtilen mercilere de verilebilir. Bu merciler, idare veya vergi mahkemesi başkanlıkları, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimlikleri, yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarıdır.”

Temyiz dilekçesi, kararı veren mahkemeye verilmesi gerekirken doğrudan temyiz mercii verilirse, temyiz mercii dosyanın tekemmülü sağlandıktan sonra dosyayı Danıştay’a gönderilmek üzere ilgili Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay dairesine gönderir. Kararı veren mahkeme İYUK’da düzenlenmiş olan ilgili usulleri ve işlemleri tamamladıktan yaptıktan sonra temyiz yerine gönderir²⁰³.

D. Temyiz Dilekçesi Üzerinde Ön İnceleme

Temyiz dilekçesi, temyize konu kararı veren mahkemenin önüne geldiğinde, mahkeme usuli işlemleri tamamlayıp dosyayı temyiz mercii olan Danıştay’a iletmeden önce kendisi kısa bir ön incelemeye tabi tutar. (İYUK m.48/2). Bu incelemede aşağıdaki özellikli durumlar kontrol edilir:

1) *“Temyiz dilekçelerinin 3 üncü madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, düzenlenmemiş ise eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesince ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya bölge idare mahkemesince karar verilir.”* (İYUK m.48/2). *“Temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlara karşı, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.”* (İYUK m.48/6).

Konuya ilişkin bir Danıştay içtihadında²⁰⁴: *“...Temyiz istemine ilişkin dilekçenin; davacı şirketi temsilen K1 tarafından imzalandığı, davanın açılması sırasında dosyaya sunulan Ankara Onuncu Noterliğinin 23.9.2005 tarih ve 23300 yevmiye numarası ile onaylı imza sirkülerine göre on yıl süre ile temsile yetkili kılınan K1’in temsil yetkisinin, temyiz dilekçesinin kayda girdiği 21.7.2016 tarihinde sona erdiği, temsil yetkisinin uzatıldığına dair dosyada başka bir belge de bulunmadığının görülmesi üzerine, Kurulumuzca 14.12.2016 tarihinde verilen ve 30.1.2017 tarihinde K1’a tebliğ edilen ara kararla; 21.7.2016 tarihini de kapsayacak şekilde, şirketi yargı yerlerinde temsil yetkisinin ortaklar kurulu üyeleri arasında taksim edilip edilmediği,*

²⁰³Bkz. Danıştay 15. Daire, E. 2017/3048, K. 2017/7243, 06.12.2017 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/15-d-e-2017-3048-k-2017-7243-t-6-12-2017>, 28.09.2019.

²⁰⁴Bkz.: Danıştay VDDK E. 2016/1311, K. 2017/142, 8.3.2017 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-1311-k-2017-142-t-8-3-2017>, 25.09.2019.

taksim edilmişse bunun ne şekilde yapıldığını gösteren ortaklar kurulu kararı ve imza sirküleriyle, bu sirkülere göre temyiz dilekçesinin adı geçen dışındaki kimselerce imzalanması gerektiği takdirde yetkili kimselerce imzalanacak iki nüsha temyiz dilekçesinin istenmesi, karar gereğinin 2577 sayılı yasanın 48'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca tebliğinden itibaren on beş gün içinde yerine getirilmesi, eksikliğin belirtilen sürede tamamlanmaması halinde temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verileceği davacı şirkete duyurulmasına karşın, ara karar gereğinin yerine getirilmediği anlaşıldığından, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına...” şeklinde karar verilmiştir.

2) Gerekli harçların ödenip ödenmediği: *“Temyiz dilekçesi verilirken, gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması durumunda, bu eksikliğin giderilmesi aksi takdirde temyiz isteminden vazgeçilmiş sayılacağı temyize konu kararı veren mahkeme tarafından temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Bu süre içinde harç ve giderlerin tamamı ödenmez ise, kararı veren mahkeme, temyiz edilememiş sayılmasına karar verir. Bu karara karşı tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.”* (İYUK m.48/6).

3) Dilekçenin temyiz süresi içinde verilip verilmediği: Temyiz dilekçesi kanunda belirtilen temyiz süresi içinde verilmelidir. *“Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde de kararı veren merci, temyiz isteminin reddine karar verir. İlgili merciin bu kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.”* (İYUK m.48/6).

4) Temyiz iradesinin bulunup bulunmadığı: Temyiz dilekçesine bakıldığında, temyiz talebinde bulunan tarafın kararı temyiz ettiğinin ve temyiz iradesinin bulunduğu anlaşılması da gereklidir. Dilekçeden temyiz talebinde bulunulduğu anlaşılmıyor ise, mahkeme temyiz talebini reddeder. Temyiz dilekçesi içeriğinde, verilen hükmün hukuka aykırı olduğunun ve bu nedenle temyiz yoluna başvurulduğunun anlaşılması gerekir. Ancak temyize başvuru dilekçesinin “temyiz” kelimesini içermesi şart değildir. Sadece, “karara itiraz ediyorum”, “kanun yoluna başvuruyorum”, “üst yargı yerine başvuruyorum”, “kararın bozulmasını talep

ediyorum” gibi ifadeler yazılmışsa da, dilekçe içeriğinden temyiz başvurusu yapıldığı anlaşılıyorsa, bu ifadeler temyiz olarak yorumlanmalıdır²⁰⁵.

Konuya ilişkin Danıştay içtihadında: “...temyize konu kararın, ek tahakkukun üç yıllık zamanaşımı süresinin geçirilmesinden sonra mükellefine tebliğ edilmiş olduğu gerekçesine dayalı bulunmasına karşın, temyiz dilekçesinde, anılan gerekçenin hukuka ve gerçeğe uygun olmadığına dair herhangi bir iddia ve açıklamada bulunulmaksızın, doğrudan tahakkukun maddi ve hukuki dayanaklarına ilişkin iddia ve açıklamalara yer verilmiş olunması; bu iddia ve açıklamaların da, kararın hukukiliğine etkili bulunmaması karşısında, olayda, temyize konu kararın bozulmasını gerektirecek haklı nedenlerin mevcut olmadığı sonucuna varılmıştır...”²⁰⁶ şeklinde izah edilerek temyiz dilekçesinde gerçekten temyize konu kararın hukuki gerekçesine karşı temyiz iradesinin bulunmaması halinde temyiz iradesinin ve dolayısıyla temyiz nedenlerinin bulunmadığına karar verilmiştir.

5) Temyize tabi karar olup olmadığı: Temyize tabi olan kararlar çalışmanın ikinci bölümünün birinci alt bölümünde incelendi. İlk incelemede söz konusu kararın temyize tabi karar olup olmadığı hususuna da bakılır. Temyize tabi bir karar olmadığı anlaşılırsa, temyiz talebi reddedilir²⁰⁷.

6) Temyizden vazgeçme olup olmadığı: Temyiz talebinde bulunan tarafın, temyiz talebinden vazgeçtiği belirlenir ise, temyiz talebi reddedilir²⁰⁸.

Konuya ilişkin Danıştay içtihadında: “...Davacı vekili tarafından davadan feragat edildiği, idare mahkemesince de feragat nedeniyle konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolunda karar verildiği, bu kararının Dairemizin 20.11.2014 tarih E:2014/3233, K:2014/8626 sayılı kararıyla kesinleştiği, bu nedenle, davacının temyiz isteminin incelenmeksizin reddi gerekmektedir...” denilmiştir²⁰⁹.

²⁰⁵Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 375.

²⁰⁶Bkz.: Danıştay 7. Daire, E. 1997/4436, K. 1998/2421, 23.6.1998 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-daيرة-e-1997-4436-k-1998-2421-t-23-6-1998>, 25.09.2019.

²⁰⁷Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 375.

²⁰⁸Çağlayan, **İdari Y.K.K.B.Y.**, s. 375; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s.700; Avcı, **a.g.e.**, s.100 vd.

²⁰⁹Bkz.: Danıştay 15.Daire, E. 2015/6551, E. 2015/7619, 16.11.2015 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <http://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2015-6551-k-2015-7619-t-16-11-2015>, 25.09.2019.

E. Temyiz Başvurusunun Tekemmülü

Temyiz dilekçesini alan mahkeme ön incelemeyi yaptıktan sonra, herhangi bir eksiklik tespit etmemişse (ya da tespit edilen eksiklik giderilmiş ise) temyiz dilekçesini karşı tarafa tebliğ eder. Karşı taraf, temyiz dilekçesinin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilir. (İYUK m.48/3). Temyiz dilekçesine 30 gün içinde cevap verilebileceğinin istisnaları vardır: Birincisi, İYUK m.20/A-2-(1) olup buna göre, ivedi yargılamaya tabi konularda nihai kararların temyizinde, temyiz dilekçesine cevap hakkı, temyiz dilekçesinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gündür. İkinci istisna ise İYUK m.20/B-2-(g) olup buna göre, merkezi sınavlar yargılama usulünde verilen nihai kararların temyizinde, temyiz dilekçesine cevap hakkı, temyiz dilekçesinin tebliğ tarihinden itibaren 5 gündür.

Temyiz dilekçesi karşı tarafa tebliğe çıkarılmadan ya da cevap süresi dolmadan dosya temyiz merciine gönderilmişse, bu eksikliğin tamamlanması için dosya ilgili mahkemeye geri gönderilir. Mahkeme bu şekilde dosyayı tekemmül ettirdikten sonra dosyayı ilgili temyiz yerine gönderir. (İYUK m.48/3).

Öyle ki taraflara tebliğ edilmesine rağmen davaya müdahil olana temyiz dilekçesinin tebliğ edilmemiş olması bile temyiz mercii tarafından dosyayı geri gönderme sebebidir²¹⁰.

F. Temyiz Dilekçesindeki Eksikliklerin Temyiz Merciiince Tespit Edilmesi

Temyiz dilekçesi verildiğinde gerekli harç ve giderler ödenmemiş ise, yine temyiz dilekçesi İYUK m.3 esaslarına göre düzenlenmemişse ya da “*temyiz kanuni süre içinde yapılmadığı veya kesin bir karar hakkında olduğunun*” (İYUK m.48/6) anlaşılması halinde, sözü edilen kararlar, dosyanın gönderildiği Danıştayın ilgili

²¹⁰Bu Konu Hakkında Bkz.: Danıştay 6. Dairesi, E. 2016/4672, K. 2016/3519, 1.6.2016 Tarihli Kararında Özetle: “...davalının temyiz dilekçesinin tebliğ edilmesine rağmen davacı yanında müdahil Al Derneğine temyiz dilekçesinin tebliğ edilmediği anlaşıldığından, kararı veren mahkeme tarafından, davacının temyiz dilekçesinin davalı yanında müdahile tebliğ edilerek tekemmülünün sağlanması gerekmektedir...” denilmiştir, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/6-d-e-2016-4672-k-2016-3519-t-1-6-2016>, 7.10.2019.

dairesi ve kurulunca, kesin olarak verilecektir. (İYUK m.48/7).

G. Temyiz Aşamasında Davaya Müdahale

İYUK m.31, üçüncü kişilerin davaya katılması konusunda HMK hükümlerine atıf yapmaktadır. HMK m.366 yollaması uyarınca yine HMK m.357/1'e göre temyiz aşamasında davaya müdahale talebinde bulunulamaz. Ancak İYUK m.31'de: "*Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır*" hükmü yer almaktadır. Bu hükümden temyiz aşamasında davanın ihbar edilebileceği ve ihbar edilen tarafın davaya katılabileceği anlaşılmaktadır. Nitekim Danıştay'ın güncel içtihatları da temyiz aşamasında davaya müdahalenin mümkün olduğu yönündedir²¹¹.

Bu konuya ilişkin bir Danıştay içtihadında kendiliğinden araştırma ilkesi göz önünde bulundurulduğunda, hukuki yararının bulunması kaydıyla, üçüncü kişinin davaya müdahalesinin, kanun yolu dahil olmak üzere davanın her aşamasında olabileceğinin kabulü ve idari yargılama hukukunun temel ilkelerine uygun düştüğü belirtilmiştir²¹².

H. Temyiz Başvurusunun Kararın İcrasına Etkisi

Temyiz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Ancak, Danıştay dava dairesi veya kurulu belirli bir teminat karşılığında bu kararların yürütülmesinin durdurulmasına karar verilebilir. (İYUK m.52/1).

Danıştay içtihatlarında da Danıştay'da idari dava açılması ve kanun yollarına başvurulmasının itiraz olunan idari işlemlerin ve yargı kararının yürütülmesini durdurmayacağı belirtilmektedir²¹³.

²¹¹Örneğin Bkz.: Danıştay 13.Dairesi, E. 2015/6176, K. 2016/849, 9.3.2016 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/13-d-e-2015-6176-k-2015-849-t-9-3-2016>, 7.10.2019.

²¹²Bkz. Danıştay 13.Dairesi, E. 2016/3569, K. 2016/4143, 08.12.2016 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/13-d-e-2016-3569-k-2016-4143-t-8-12-2016>, 25.09.2019.

²¹³Bkz.: Danıştay İDDK, E. 1984/71, K. 1984/67, 15.6.1984 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1984-71-k-1984-67-t-15-6-1984>, 25.09.2019.

Ancak davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir. (İYUK m.52/1 ve bu maddenin yollaması ile İYUK m.27).

VII. TEMYİZ İNCELEMESİ VE VERİLEBİLECEK KARARLAR

İYUK m.49'un başlığı "*temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar*" şeklindedir. Ayrıca kanunun 20/A ve 20/B maddelerinde de temyiz incelemesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelere göre temyiz incelemesi neticesinde verilebilecek kararları üç başlık altında ifade edebiliriz.

A.Onama

Temyiz incelemesi neticesinde, temyiz mercii incelenen kararı hukuka uygun bulursa, temyiz isteminin reddedilmesi ile kararın onanmasına karar verir. Söz konusu onama kararı değişik şekillerde karşımıza çıkar. (İYUK m.49/1-a ve m.49/1-b):

1-Genel olarak onama: Temyiz incelemesi neticesinde Danıştay, kararda bozma nedenlerinin bulunmaması halinde yani verilmiş olan karar hukuka uygun ise onama karar verir²¹⁴.

Temyiz başvurusu üzerine yapılan tetkik neticesinde, ilk derece mahkemesinin (Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay Dairesi) kararının tamamıyla hukuka uygun olduğu kanısına varılır ise temyiz talebi yerinde görülmez ve karar tamamen onanır. Bu onama kararı sonucunda ilk yargı yerince verilen karar artık kesin hüküm halini almıştır²¹⁵.

²¹⁴Karakoç, **Vergi Y.H.**, s. 335; Avcı, **a.g.e.**, s. 103; Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 602; Kayar, **a.g.e.**, s. 359.

²¹⁵Yüce, **a.g.e.**, s. 245.

2-Gerekçe değiştirilerek onama: Temyiz mercii “*kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.*” (İYUK m.49/1-a 2. cümle).

Bu halde, temyize tabi kararın hüküm kısmı hukuka uygun olmakla birlikte, gerekçesi ya yanlış ya da eksiktir. Temyiz mercii, farklı bir gerekçe yazarak kararı onayabilir. Bu kararla birlikte ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmiş olur²¹⁶.

Konuya ilişkin bir Danıştay içtihadında; “...*idare mahkemesi kararının gerekçesinde hukuki isabet bulunmamakla birlikte işlemin iptali yolunda verilen karar sonucu itibariyle yerindedir. Açıklanan nedenlerle, davalı idarenin temyiz isteminin reddiyle idare mahkemesi kararının, yukarıda belirtilen gerekçe ile onanmasına...*” denilerek karar onanmıştır²¹⁷.

3-Düzelterek onama: Temyiz mercii “*kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.*” (İYUK m.49/1-b). Uygulamada karşılaşılan en sık hatalar, kararda miktarın eksik ya da yanlış yazılması ya da bir harf veya rakam eksikliği gibi hususlardır. Bu durumda Danıştay usul ekonomisine de uygun olarak sadece hatalı olan maddi hususu düzeltip onama kararı verebilecektir.

B. Bozma

“*Temyiz incelemesi neticesinde Danıştay; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.*” (İYUK m.49/2).

“*Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilmelidir.*” (İYUK m.49/3). Bu durumda onanan kısım

²¹⁶Derdiman, a.g.e., s. 430.

²¹⁷Kararın Tamamı İçin Bkz.: Danıştay 12.Daire, E. 2011/309, K. 2015/5751, 5.11.2015 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi),<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2011-309-k-2015-5751-t-5-11-2015>, 25.9.19

kesinleşmiş olur ve bu kısım için yeniden yargılama yapılamaz. İlk derece mahkemesi tarafından verilmiş olan ve temyiz edilen red ya da iptal kararının onanması ve bunun kesinleşmesi, kararın icrası bakımından herhangi bir önem arz etmemektedir. İlk derecede verilen hükmün iptal olması halinde, bu hükmün icrası onanma ya da kesinleşmeye bağlı olmadığı için idarenin ilk derece mahkemesinin iptal kararı üzerindeki icra etme yükümlülüğünde herhangi bir değişiklik olması da akla gelmez. İptal hükmü ile idari işlemin varlığı geriye dönük olarak ortadan kalktığı için bu durum devam edecektir²¹⁸.

Danıştay tarafından vergi mahkemesi kararının kısmen onanması veya kısmen bozulması, söz konusu kararın bir kısmının hukuka uygun bulunarak onanmasına karşılık, diğer bir kısmının bozulmayı gerektirecek eksiklikler taşıdığı için, sonuçta kararın bozulması anlamına gelir. Kararın onanmış olan kısmına ilişkin verginin takip ve tahsil işlemleri yürütülür. Fakat bozulan karar kısmı ise yeniden karar verilmesi için, kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir²¹⁹.

“Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz.” (İYUK m.49/5).

Temyiz incelemesi neticesinde verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine (ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay dairesine, istinaf usulünde Bölge İdare Mahkemesine) gönderilir. Bu karar, dosyanın geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğ çıkarılır. (İYUK m.50/1).

“Temyiz incelemesi neticesinde verilen bozma kararı üzerine ilk derece mahkemesi, ilk olarak dosyayı inceler; varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeni bir karar verir.” (İYUK m.50/2).

C.Esas Hakkında Karar Verme

İYUK’da 2014 yılında yapılan değişiklikte 20/A ve 20/B maddeleri ilave

²¹⁸Mustafa Ayhan Tekinsoy, Danıştay’ın Temyiz İncelemesi Üzerine Verdiği Kararların Uygulanması, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 5 Sayı: 2, 2014, s. 10.

²¹⁹Türkbay, **a.g.e.**, s. 130 vd.; Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 602 vd.; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 181.

edilmiştir. Bu maddelerde ivedi yargılama usulü ve merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulü konularına tabi kararlar ve bu kararlardaki temyiz incelemesinde temyiz merciinin yetkisi de düzenlenmiştir.

“İvedi yargılama usulü ve merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulüne” tabi konularına ilişkin kararların temyizinde, temyiz merciinin yetkileri ayrıca düzenlenmiş ve dosyanın esası hakkında karar verme yetkisi verilmiştir. Bunları şu şekilde ifade edebiliriz:

- *“Danıştay evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse”,*

- *“Danıştay evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, temyiz sadece hukuki noktalara ilişkin olduğunu görürse,”*

- *“Danıştay evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, temyiz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesinin mümkün olduğunu görür ise işin esası hakkında karar verir.”* Aksi halde (evrak üzerinde yapılan incelemenin yeterli olmaması halinde) gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. (İYUK m.20/A-2-i, m.20/B-1-h).

Yeni düzenlemede *“ivedi yargılama usulü ve merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulüne tabi konular”* hakkında istinaf kanun yoluna başvuru mümkün değildir. Bu konuların temyiz incelemesinde Danıştay’a esasında istinaf incelemesi yapma imkanı tanınmıştır. Böylece temyiz mercii, yargılamayı yeniden yaparak, yani gerekli incelemeleri bizzat kendisi yapmak suretiyle davanın esasıyla ilgili karar verebilecektir²²⁰. Kanımızca bu düzenleme yerinde olmamıştır. Danıştay’ın temyiz mercii olarak görevi önüne gelen dosyalarda salt hukuka uygunluk denetimi yapmak iken bu düzenlemeyle Danıştay’a vakıa mahkemesi rolü verilmesi çelişki yaratmıştır.

VIII. BOZMA KARARI SONRASI YARGILAMANIN AKİBETİ

Temyiz merciinden gelen bozma kararı, dosyanın geldiği tarihten itibaren 7

²²⁰Çağlayan, *İdari Y.K.K.B.Y.*, s. 412.

gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. (İYUK m.50/1).

Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili mercii, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. (İYUK m.50/2).

A.Kararı Bozulan Mahkemenin Uyma Kararı Vermesi

Bozmaya uyma kararı, bölge idare mahkemesi tarafından istinaf mercii sıfatıyla incelenmiş olan kararlar üzerine verilen kararın taraflarca temyiz kanun yoluna başvurulması halinde kararı temyizen inceleyen Danıştay tarafından bozma kararı verilmesi durumunda gündeme gelir. Bozma kararının isabetli ve hukuka uygun olduğuna ve bu karara uyulmasına hükmeden mahkeme, bozma kararına uygun olarak yeniden yargılama yapar. Mahkemenin kararı, sadece usul kurallarına ve usule ilişkin kanuni düzenlemelere aykırı olduğundan dolayı bozulmuşsa, bozma kararında belirtilen usul kurallarına uygun olarak yeniden hüküm verilir. Kararın bir kısmı onanmış bir kısmı da bozulmuş ise, onanan kısım bakımından karar kesinleşir, bozulan kısım için yeniden yargılama yapılır ve mahkeme İYUK m.50/2'deki usullere göre yeni bir karar verir²²¹.

Bu aşamada usuli kazanılmış haktan söz etmek gerekir. Kazanılmış hak kavramı hem özel hukukta hem de kamu hukukunda kabul edilen bir kavramdır. Bu kavramın gerek özel hukukta gerekse kamu hukukunda mahiyeti ve kapsamı konusunda bir belirsizlik söz konusudur²²².

Usuli kazanılmış hak özel hukuk özelinde medeni hukuk alanında daha geniş yer tutar²²³. Özel hukukta bile çok sınırlı bir konumda olan kazanılmış hak kavramı, idare ve vergi hukuku alanında çok daha sınırlıdır ve içeriği değiştiğinden dolayı

²²¹Bayraklı, a.g.e., s. 181.

²²²Mahmut Ceylan, “İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler”, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 156; Sıddık Sami Onar, “İdare Hukukunun Umumi Esasları C.I.”, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, 1966, İstanbul, s.481; Kemal Doğu Tolon, “İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler-III”, Ankara: Danıştay Başkanlığı Yayını, 1980, s. 170.

²²³Onar, a.g.e., s.481.

“kazanılmış statü” niteliğindedir²²⁴. İdare ve vergi hukukunda kazanılmış hak ile kastedilen şey, vergisel veya idari işlemlerin kişilerin aleyhine olarak, geçmişe dönük hüküm ve sonuç doğurmamalarıdır²²⁵.

1982 yılından önce ilk derece mahkemesi niteliğinde olan vergi itiraz komisyonları var iken Danıştay kararına karşı bu komisyonlar tarafından “direnme” kararı verilmesi söz konusu değildi. Bu sebeple usuli kazanılmış hak 1982 dönemi öncesinde vergi yargılamasında gündeme gelmemiştir. 2577 sayılı kanun ile ilk derece mahkemelerinin bozmaya uymayarak direnme (ısrar) kararı verme hakkı tanınması ile idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında usuli kazanılmış hak tartışılmaya başlanmıştır²²⁶.

Son olarak İYUK’da 6545 sayılı kanunla yapılan değişiklikle m.50/4’e: *“Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır”* hükmü eklenmiştir. Bu kanun hükmü ile birlikte usuli kazanılmış hakkın vergi yargısında artık kanuni bir dayanağı olduğunu söyleyebiliriz²²⁷. Bu da gösteriyor ki kanımızca, Danıştay içtihat mahkemesi sıfatıyla vermiş olduğu kararlarla ve özellikle içtihadı birleştirme kararlarıyla kanun koyucuya yol göstermektedir.

Bozmaya uyma hükmü, ilk verilen karardan farklı bir hüküm olup, taraflar bozmaya uyma yönünde verilen ikinci yeni hükmün hukuka aykırı olduğunu düşünüyorlar ise temyiz kanun yoluna başvurabilirler. Bu ikinci yeni hükmün temyiz mercii de ilk bozma hükmünü veren Danıştay dairesidir²²⁸.

Bu temyiz incelemesinde, temyiz yeri bozma esaslarına göre kararı değerlendirmeye tabi tutar. Danıştay’ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır, genel bir temyiz incelemesi yapılmaz. Bozma kararındaki esaslara uygun davranmış ise, kararı onar,

²²⁴Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.45.

²²⁵Gürsel Kaplan, İdari Yargılama Hukukunda Usuli Kazanılmış Hak, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1-2, 2004, s. 116; Ceylan, **a.g.e.**, s. 158.

²²⁶Kaplan, **a.g.m.**, s.137.

²²⁷Gürsel Özkan, Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Hukukunda Usuli Kazanılmış Hak İlkesi, **Sakarya Hukuk Dergisi**, Cilt 2, Sayı1, 2014, s. 24; Ceylan, **a.g.e.**, s. 162.

²²⁸Karakoç, **Vergi Y.H.**, s. 336.

uyulmamış ise kararı bozar. (İYUK m.50/4).

Nitekim Danıştay VDDK²²⁹ bir içtihadında özetle; “...İlk derece mahkemesi kararlarının temyiz mercii olan Danıştay daireleri tarafından bozulmasından sonra, davayı yeniden inceleyen ilk derece mahkemelerinin bozma hükmüne uyarak verdikleri kararlara karşı yapılan temyiz başvuruları ancak, bozma esaslarına uygunluk yönünden temyizen incelenebilirler...” şeklinde karar vermiştir²³⁰.

B. Israr Kararı

Temyizen bozularak gönderilen davalarda, ısrar etme yani direnme imkanı tanınmıştır. Eğer mahkeme kendi kararının daha isabetli olduğu kanaatini taşıyorsa, bozma kararına uymayıp, kendi kararında ısrar eder. (İYUK m.50/5).

Israr kararı, bölge idare mahkemesinin istinaf incelemesi sonunda verdiği kararı, temyizen inceleyen Danıştay’ın bozma kararı vermesi halinde gündeme gelebilir. Danıştay dairesinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararın, Danıştay DDK’nın bozma kararı vermesi durumunda gündeme gelemmez. (İYUK m.49/4) .

Danıştay içtihatlarına göre, ısrar kararından söz edebilmek için, mahkemenin ilk kararında aynen, aynı gerekçe ve aynı hükümde direnmesi gerekir. Farklı gerekçe veya farklı hüküm varsa, adına ısrar kararı denilse dahi, bu karar yeni bir karardır, diğer bir ifade ile ısrar kararı değildir²³¹. Ancak mahkeme, kararını esas gerekçeyi değiştirmeden yeni gerekçelerle kuvvetlendirebilir. Buradaki yeni gerekçeleri, mahkemenin ilk kararını verdiği zamanki hukuki dayanağı değiştirilmeden bu kararı kuvvetlendirecek yeni gerekçeler olarak anlamak gerekir²³².

²²⁹09.06.2004 tarihli ve 5183 sayılı Kanunla değişmeden önceki adı, “Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu” idi.

²³⁰Kararın Tamamı İçin Bkz.: Danıştay VDDK, E. 1995/207, K. 1997/125, 21.2.1997 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1995-207-k-1997-125-t-21-2-1997, 20.10.2019>

²³¹Konuyla ilişkin Danıştay VDDK’nın 1986/23 E. , 1987/1 K. , 30.1.1987 Tarihli kararında özetle; “...Israr kararından söz edebilmek için mahkemenin ilk kararında dayandığı gerekçe ile ısrar kararında dayandığı gerekçenin aynı olması gerekmektedir...” denilmiştir. Bkz.: (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1986-23-k-1987-1-t-30-01-1987, 25.09.2019>.

²³²Karakoç, Vergi Y.H., s. 339; Candan, a.g.e., s. 1044.

Konuya ilişkin bir Danıştay VDDK kararında özetle; “...*Vergi ve ceza ihbarnamesinin ikinci kez tebliğinin yeni bir dava açma süresi kazandırmayacağı yolundaki ilk kararı; aynı ihbarnamenin birinci kez tebliği ile başlayan açma süresinin bitmesinden sonra yeniden tebliğinin, dava açma süresini yeniden başlatacağı gerekçesiyle bozulan vergi mahkemesince, bozma kararına uyulmayarak direnme kararı verilmesinden önce 11.8.2003 tarihinde yapılan ilk yazılı bildirimin dava açma süresini başlatmaya yeterli ve geçerli bir tebligat kabul edilip edilemeyeceğinin belirlenmesi amacıyla ve davacının, kendisine yapılmış bir tebligat bulunmadığı, varsa alındıdaki imzanın kendisine ait olmadığı yönünde dava dilekçesinde ileri sürdüğü iddia karşılanmak üzere imza istiktabı yaptırılması ve alındıdaki yazı ve imzanın davacının eli ürünü olduğunun saptanmasından sonra karar verilmesi kararın, ısrar kararı olma niteliğini etkilemeyeceğinden incelemesinin Kurulumuzca yapılması gerekmektedir...*” şeklinde karar verilmiştir²³³.

Israr kararları, yeni bir karar olduğundan, temyiz edilebilirler. Bu durumda vergi uyuşmazlıklarında ısrar kararının temyiz yeri VDDK’dır. Danıştay VDDK kararlarına uyulması zorunludur. (İYUK m.50/5).

İlgili dairenin kararı usul ve kanunlara uygun görülürse mahkemenin vermiş olduğu ısrar kararı VDDK tarafından gerekçeli olarak bozular, aksi halde ise mahkemenin vermiş olduğu ısrar kararı onanır. Bozmada veya onamada kurul, mahkemenin ısrar kararındaki gerekçelerle bağlı değildir. Bu nedenle aynı gerekçe ile veya farklı gerekçelere dayanarak ısrar kararını bozabilir yahut onayabilir. Buradaki VDDK kararlarına uyulması zorunludur. (İYUK m.49/4’ün yollaması ile m.50/5).

Danıştay içtihatlarına göre, ısrar kararları ancak bir temyiz talebi varsa, ilgili kurullarda temyizen incelenebilir. Mahkeme re’sen söz konusu dosyayı gönderemeyeceği gibi temyiz yeri olan kurullar da re’sen temyiz incelemesi yapamaz²³⁴.

²³³Danıştay VDDK E. 2008/239, K. 2008/600, 11.07.2008 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2008-239-k-2008-600-t-11-7-2008>, 6.10.2019.

²³⁴Konuya ilişkin Danıştay VDDK’nın 26.09.1997 tarih 1996/228 E. ve 1997/369 K. sayılı kararında özetle; “...*VDDK’nın ilk derece mahkemelerinin verdiği ısrar kararları üzerinde ancak, bir temyiz başvurusunun bulunması koşuluyla temyiz incelemesi yapması mümkündür...Tüm bu nedenler yanında, taraflardan birinin temyiz istemi de bulunmaksızın, gönderilen dosya üzerinde kurulumuzca herhangi*

Kararın kısmen onanması ve kısmen bozulması halinde, Danıştay tarafından onanan kısım kesinleşmiş olur. (İYUK m.49/3). Nitekim konuya ilişkin Danıştay VDDGK bir içtihadında özetle; “...kararın söz konusu hüküm fıkrası vergi idaresi yönünden kesinleşmiştir. Aynı kararın diğer hüküm fıkrasının davacı lehine bozulması üzerine verilmiş olan ısrar kararı, kararın cezaya ilişkin hüküm fıkrasının vergi idaresince yeniden temyiz istemine konu yapılmasına olanak vermeyeceğinden, vergi dairesi müdürlüğü temyizinin incelenmesine olanak bulunmamaktadır...” şeklinde bozma kararı vermiştir²³⁵.

IX. TEMYİZDE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Temyiz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz mercii tarafından karar verilebilir. (İYUK m.52/1).

Temyiz aşamasında yürütmenin durdurulması talebi için kanun maddesinde herhangi bir süre öngörülmemiştir. (İYUK m.52). Şu halde, temyiz incelemesinde, işin esası hakkında karar verilinceye kadar yürütmenin durdurulması talebinde bulunulabilir.

Şayet temyiz aşamasında yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş ise, bu karar esas hakkında karar verilinceye kadar geçerliliğini koruyacaktır.(İYUK m.52/4).

“Yürütmenin durdurulması talebini de içeren temyiz dilekçesini alan mahkeme, temyiz dilekçesini karşı tarafa tebliğ etmeden doğrudan temyiz merciiine gönderir.” (İYUK m.52/4).Yürütmenin durdurulması talebini de içeren temyiz dilekçesi, kararı veren Bölge İdare Mahkemesince Danıştay Başkanlığı’na; Danıştay’ın ilk derece

bir inceleme yapılmasına olanak bulunmadığından ... Mahkemesinin dosyanın tekrar Danıştay'a gönderilmesine ilişkin ... günlü ve ... sayılı kararının kaldırılmasına...” şeklinde karar verilmiştir. Bkz.: (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1996-228-k-1997-369-t-26-9-1997>, 25.9.19. ²³⁵Bkz.: Danıştay VDDGK, E. 1995/433, K. 1997/293, 6.6.1997 Tarihli Karar, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1995-433-k-1997-293-t-6-6-1997>, 25.09.2019.

mahkemesi olarak baktığı davalarda ise görevli dairece VDDK'ya gönderilmesi gerekir²³⁶. İlgili temyiz yeri, yürütmenin durdurulması hakkında kararını verdikten sonra, temyiz talebine ilişkin dosyanın tekemmülünü bizzat kendisi tamamlar. (İYUK m.48/5).

Temyiz aşamasında yürütmenin durdurulması talebi hakkında, ilk derece mahkemesinin kararının, ret veya iptal olmasına göre farklı bir düzenleme yapılmıştır:

1)İptal Kararı: Kanunda temyiz merciinin hangi hallerde yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla beraber, mahkeme kararının açıkça hukuka aykırı olduğu ve/veya kararın yürütülmesinin telafisi güç sonuçlar doğuracağı durumlarda yürütmenin durdurulmasına hükmedilebileceği söylenebilir²³⁷.

Bu durumda, mahkemenin kararının hukuka aykırı olduğu konusunda bir kanaat oluşursa ve mahkemenin kararının uygulanması halinde, sonradan karar kaldırıldığında telafisi güç ya da imkansız zarar oluşacağı anlaşıyorsa, mahkeme kararı hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilir. (İYUK m.52/1'in yollaması ile İYUK m.27/2).

2)Ret Kararı: “Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz başvurusu halinde, dava konusu işlem hakkında da yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi, ‘açık hukuka aykırılık ve telafisi güç ya da imkansız zarar’ koşullarının varlığı aranmıştır.” (İYUK m.52/1).

“Temyiz aşamasında, mahkeme kararlarının yürütülmesinin durdurulmasına ancak teminat karşılığında karar verilebilir.” (İYUK m.52/1 ikinci cümle). Bu durumun istisnaları ise şunlardır:

- İptal davalarında teminat istenmeyebilir (İYUK m.52/2),
- Davanın tarafı olan idareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz.(İYUK m.52/3).

²³⁶Bayraklı, **a.g.e.**, 179.

²³⁷Ahmet Nohutçu, **İdari Yargı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s. 395.

Temyiz mercii tarafından temyiz aşamasında söz konusu kararının bozulmasına karar verilirse kararın yürütülmesi kendiliğinden durur. (İYUK m. 52/5).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEMYİZ ÜZERİNDE İSTİNAF DÜZENLEMESİNİN ETKİLERİ, UYGULAMADAKİ SORUNLAR, TEMYİZ KANUN YOLU UYGULAMASI VE DANIŞTAY’IN İŞLEVİ İÇİN ÖNERİLER

I. TEMYİZ ÜZERİNDE İSTİNAF SİSTEMİNİN OLUMLU ETKİLERİ

6545 sayılı kanun ile 2576 sayılı kanun²³⁸ ve İYUK’da sisteme ilişkin yeni düzenlemeler yapılarak Bölge İdare Mahkemeleri’nin istinaf mercii olarak görev yapması öngörülmüştür.

İstinaf kanun yolunun anayasal dayanağı Anayasa m.155’teki “kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı” mahkeme kararlarının Danıştay tarafından incelenmesi hususudur. Buna göre, kanun koyucu vergi mahkemeleri kararlarının incelenmesi görevini Danıştay haricinde bir üst mahkemeye bırakabilecektir. Ayrıca mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileriyle yargılama usullerinin kanunla düzenleneceğini öngören Anayasa m.142 de istinafın temellerinden biri sayılabilir²³⁹.

Kanun tasarısına göre; ilk derece mahkemelerince verilen kararlar, istinaf kanun yolunun uygulanmasıyla kanuna, hukuka ve maddi olaya uygunluk yönünden istinaf mercilerince denetlenecek ve kararların büyük çoğunluğu bu aşamada kesinleşecektir. Bu nedenle iş yükü önemli ölçüde azalacak olan Danıştay asli görevi olan içtihat mahkemesi niteliğine dönüşecektir²⁴⁰. Gerekçeden de anlaşıldığı üzere yapılan düzenlemenin asıl amacı idari yargıda ve vergi yargısında temyiz kanun yolu sebebiyle doğrudan temyiz mercii olan Danıştay’a gönderilen dosyaların azalmasını sağlayarak Danıştay’ın iş yükünü hafifletmek suretiyle yargılama sürelerinin hızlanmasını sağlamaktır.

²³⁸Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun.

²³⁹Selda Taner, Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme, **TBB Dergisi**, Sayı 136, 2018, s. 194.

²⁴⁰Danıştay Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, TBMM Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı, No: 57660, 13 Haziran 2016, s.15.

İstinaf sisteminin gelmesiyle birlikte, ilk derece mahkemesi ile temyiz mercii olan Danıştay arasına istinaf mercii gelmiş, bu vesileyle ilk derece mahkemelerinde çözümlenemeyen davalar, Danıştay’a gerek olmadan büyük ölçüde kesinleşmiş olacaktır. Vergi davalarının bir bölümü vergi mahkemelerinde sonlandırılacak, büyük bir bölümü ise bölge idare mahkemelerinde kesinleşmiş olacaktır. Bu sayede Danıştay’a intikal edecek dosya sayısı önemli ölçüde azaltılarak Danıştay’ın asıl görevi olan salt hukuki denetim ve içtihat mahkemesi kimliğine kavuşmasına katkı sağlanmış olacaktır²⁴¹.

6545 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte temyiz kanun yolu genel kanun yolu niteliğini yitirmiş ve sadece kanunda yazılı belli koşullarda gidilebilen özel olağan bir kanun yolu olmuştur²⁴². Kanaatimizce vergi yargısında artık genel kanun yolu istinaf kanun yoludur.

Bu başlık altında madde gerekçesine ve uygulamadaki bazı iyileşmelere istinaden iki başlık altında istinafin düzenlemesinin temyiz üzerindeki olumlu etkilerini anlatacak olmamıza rağmen yapılan düzenlemenin anayasal haklar bakımından ve ileride anlatacağımız bölümlerde belirteceğimiz üzere daha çok olumsuz etkileri olduğunu ve vergi yargısında yapılması gereken değişikliklerden uzak kaldığını belirtmek isteriz.

A.İki Dereceli Denetim ve Yargılama Usulü Bakımından

Doktrinde Özekes’e göre; uygulanacak olan iki dereceli denetim adil yargılanma hakkına ilişkin hak ihlallerini en düşük seviyeye düşürerek yanlış karar verilmesine engel olacaktır. Ayrıca ihlal olsa dahi ilk olarak istinaf merciinde, orada olmaz ise temyiz merciinde ortaya çıkacaktır²⁴³.

²⁴¹Ortaç, Ünsal, **a.g.m.**, s. 14.

²⁴²Nihat Kayar, **İdari Yargı Kuruluş ve İşleyiş**, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2015, s.336.

²⁴³Muhammed Özekes, **Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları:134, Ankara, 2008, s. 17; Nagihan Erdal, **Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2018, s. 148.

Temyiz merciinin sadece hukukilik denetimi yapması, ilk derece mahkemesinin kararının tam olarak denetlenmesi bakımından yeterli değildir. Bu sebeple daha geniş anlamda maddi denetime de gerek vardır. Bu da ancak ilk derece ile temyiz mercii arasında bulunan istinafla sağlanabilecektir²⁴⁴. İstinaf merciinde yeniden yargılama yapıldığından, daha güvenli bir yargılama sistemi mümkün olacaktır. Yargılamanın hızlı ve kısa olmasından ziyade adil ve güvenli oluşu önem arz etmektedir. Bir kararın iki farklı yargı yeri tarafından denetlenecek olması (biris üst yargı mercii), daha sağlıklı ve isabetli karar verilmesi ihtimalini güçlendirecektir²⁴⁵.

İstinaf incelemesinde en baştan yeniden yargılama yapıldığı için ilk derece mahkemesinde yapılan hataların, delillerin eksik veya yeterince değerlendirilememiş olması sebebiyle oluşan hukuka aykırılıkların ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır²⁴⁶.

B. Usul Ekonomisi Bakımından

Usul ekonomisi üç farklı anlamda düşünülen bir ilkedir. Bunlar; yargılama sürecinin basit, hızlı ve ekonomik olmasıdır²⁴⁷. Usul ekonomisinin sağlanması hem tarafların hem de kamunun yararındadır²⁴⁸. Zira Anayasa m.141 gereği davanın, ekonomik ve mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılması gerekir. Ayrıca adil yargılanma hakkını düzenleyen AİHS m.6 da mahkemelerin makul bir süre içinde davayı sonuçlandırmaları gerekliliğini vurgulamıştır.

6545 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile istinaf merciinde yargılamanın yeniden yapılmasıyla, oluşabilecek uzama riskine engel olunmaya çalışılmıştır. Bunun yanında istinaf incelemesinden sonra dosya büyük oranda tamamlanmış yani eksiksiz şekilde temyize gidildiğinde Danıştay'ın temyiz incelemesini kolaylaştırır ve ona hız kazandırmış olacaktır²⁴⁹. Değişikliklerin asıl hedefinin Danıştay'ın iş yükünü azaltarak

²⁴⁴**Hukuk Muhakemesinde İstinaf El Kitabı**, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayını, 2016, s.13; Erdal, **a.g.t.**, 148.

²⁴⁵Oğuz Sancakdar, İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, **Journal Of Yaşar University**, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179486>, 10.10.2019, s. 2247.

²⁴⁶Ali Telli, İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Öneriler, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148.Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:91, Ankara, 10.05.2016, s. 142.

²⁴⁷Kuru, **a.g.e.**, s. 1934.

²⁴⁸Kuru, **a.g.e.**, s. 1934.

²⁴⁹Özekes, **a.g.e.**, s. 20, Erdal, **a.g.t.**, 148.

İçtihat mahkemesi özelliğini ortaya çıkarıp davaların daha makul sürede ve adil yargılanma hakkına uygun olarak çözümlenebilmesi olduğu söylenebilir²⁵⁰.

İstinaf kanun yolunun yürürlüğe girmesiyle beraber vergi uyuşmazlıklarının bir bölümü vergi mahkemelerinde kesin olarak karara bağlanırken, büyük bir kısmı ise istinaf merciinde kesinleşmektedir. Bu ise Danıştay'ın iş yükünü ciddi bir şekilde hafifleteceği için esas fonksiyonu olan içtihat mahkemesi olma özelliğine yönelmesine katkı sağlayacağını düşünmekteyiz.

II.TEMYİZ ÜZERİNDE İSTİNAF SİSTEMİNİN OLUMSUZ ETKİLERİ

A.İçtihatlarda Farklılıkların Ortaya Çıkması

İstinaf düzenlemesine ilişkin kanun tasarısı tartışmaları esnasında istinaf sisteminin içtihat farklılıklarına yol açabileceği eleştirisi bulunmaktaydı²⁵¹. Bu konuda 5235 sayılı kanunun²⁵² m.35/3'de düzenlenmiş bulunan hukuk ve ceza yargısındaki düzenlenmeye²⁵³ benzer düzenlemeler yapılarak Danıştayın içtihadı birleştirme kararı verebilmesini kolaylaştırarak sorunu çözmeyi mümkün hale getirerek eleştiriler kısmen bertaraf edilmişti.

Nitekim konuya ilişkin 2576 sayılı kanuna eklenen madde hükmünün²⁵⁴ (m.3/C 4. Fıkra, c bendi) tasarısındaki gerekçesi aynen şu şekilde belirtilmiştir: “*idari*

²⁵⁰Erdal, **a.g.t.**, s. 2.

²⁵¹Bkz. Sancakdar, **a.g.e.**, s. 2246; Selami Demirkol, İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü – Danıştay'ın İçtihat Mahkemesi Rolünün Güçlendirilmesi, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:91, Ankara, 10.05.2016, s. 138.

²⁵²5235 S. Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hak. Kanun, (Çevrimiçi),<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/10/20041007.htm#1>, 09.10.2019.

²⁵³Kanunun 35/3. Maddesindeki Cümle Şu Şekildedir: “*Benzer olaylarda bölge adliye mahkemesi hukuk veya ceza dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında ya da bu mahkeme ile başka bir bölge adliye mahkemesi hukuk veya ceza dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında uyuşmazlık bulunması hâlinde bu uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, kendi görüşlerini de ekleyerek Yargıtay Birinci Başkanlığından istemek.*”

²⁵⁴Kanunun İlgili Madde Cümlesi 23.10.2019 tarihinde kabul edilen 7188 S. Kanun m.7'ye göre (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/10/20191024-25.htm>, 04.11.2019, şu şekilde değişmiştir: “*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*

yargıda istinaf yolunda, dairelerin benzer konularda birbiriyle çelişen kararlar vermesini önlemek amacıyla bu tür kararların Danıştay Başkanlığına gönderilmesini sağlamaktadır”²⁵⁵. Buna göre Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu’nun görevlerinden birisi de Bölge İdare Mahkemeleri tarafından benzer konularda farklı kararlar verilmesi halinde bu içtihat farklılıklarını önlemek için bu türdeki kararların Danıştay’a gönderilmesini sağlamak olacaktır.

2576 sayılı Kanunda istinafa ilişkin 6545 sayılı kanunla yapılan değişikliğin ilk halinde içtihat farklılıklarını gidermeye yönelik taleplerle ilgili fıkra (2576 S. Kanun m.3/C/4) Danıştay Kanunu’nun 39. ve 40. Maddelerine atıf yapılmış, kendine özgün bir düzenleme yapılmamıştı. Son haliyle ise istinaf mercilerine özel bir düzenleme yapılarak 7188²⁵⁶ sayılı Kanun m.7 ile 2575 sayılı Kanun m.3/C’nin 5. fıkrası şu şekilde değişmiştir: “...Dördüncü fıkranın (c) bendine göre yapılacak istemler, konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna iletilir. İlgili dava daireleri kurulunca üç ay içinde karar verilir. Aykırılık veya uyumsuzluğun giderilmesine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca verilen kararlar kesindir...”. Eski haline göre içtihat farklılıklarını giderme konusunda daha somut bir düzenleme yapıldığı aşıkardır. Ancak düzenleme çok yeni olduğu için uygulanabilirliği ve faydaları konusunda bu çalışmada değerlendirmede bulunmak şu haliyle mümkün değildir.

Benzer vergi uyumsuzluğuna dair benzer hukuk kurallarının icra edildiği durumda dosyanın aynı olmayan bir Bölge İdare Mahkemesine gitmesi durumunda, benzer konularda aynı kararlar verilmeyebilir. Böyle bir durumda içtihat birliği bozulduğu gibi hukuki güven ve istikrar ilkeleri de zedelenir²⁵⁷. Kanuni düzenleme içtihat birliğini sağlamak amacıyla konulmuş olsa da, uygulamada istinaf kanun yolunda başvurulacak olan Bölge İdare Mahkemeleri’nin her bölgede birbirinden farklı hakimlerden oluşarak onlarca sayıda kurulmuş olması, daha önceleri aynı konuda sadece bir veya iki Danıştay dairesinin üst derece mahkemesi olarak yetkili

olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay’dan bu konuda karar verilmesini istemek.”

²⁵⁵6545 Sayılı Kanun Yargı Paketi Gereklileri, (Çevrimiçi), <https://docplayer.biz.tr/43874343-6545-sayili-kanunun-yargi-paketi-gerekceleri.html>, 10.10.2019.

²⁵⁶24.10.2019 tarih ve 30928 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 17.10.2019 tarih ve 7188 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/10/20191024-25.htm>, 04.11.2019.

²⁵⁷Demirkol, a.g.e., s. 138.

olması durumuna göre çok daha farklı ve birbiriyle çelişme ihtimali olan yargı kararlarının verilmesine sebep olduğu kanısındayız. Zira kanunun yürürlük tarihi olan 20.07.2016 tarihinden bu yana vergi yargısını ilgilendiren herhangi bir Danıştay içtihatları birleştirme kurulu kararına rastlanmamıştır.

Zira içtihat birliğinin yıllardır uygulanan temyiz kanun yolunda temyiz mercii olan Danıştay daireleri içinde bile henüz sağlanamamış olduğunu düşünürsek istinaf mercii olan Bölge İdare Mahkemeleri arasında bunun nasıl sağlanabileceği hususu ciddi bir soru işareti yaratmaktadır.

B. Vergi Yargı Sistemi İle Vergilendirme Sisteminin Farklılığı Yönünden

Doktrinde Kıran'a göre aynı yargı koluna ilişkin düzenlemelerin farklı ülkelerden iktibas²⁵⁸ edilmesi sonucu sistemlerin de farklı olması çatışmaya neden olacaktır²⁵⁹.

Türkiye'de vergi sistemi 1949 yılında Federal Almanya Cumhuriyeti kanunları esas alınarak kurulmuştur. Bu nedenle bu temelde kurulan vergi sistemine ilişkin ihtilaflar Alman modeline bağlı temyiz kanun yolu ile çözümlenirken; Fransız vergi yargısından model alınıp hazırlanmış olan istinaf kanun yoluna dayalı sistemle çözümlenmeye çalışılmasının her iki sistemin de bir yerden sonra tıkanmasına neden olacağı ifade edilmektedir²⁶⁰. Ayrıca verilen karara karşı temyiz yolunun da açık olması durumunda yani; vergi mahkemesinde bir karar, istinaf mercii olan bölge idare mahkemesinde farklı bir karar, temyiz mercii Danıştayda da daha başka bir karar verilmesi halinde, bu git gel hali ciddi ve büyük bir hukuki sorun olabilecektir²⁶¹.

²⁵⁸Ejder Yılmaz, **Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 305.

²⁵⁹Özlem Kıran, **Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu İncelemesi**, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ, 2019, s. 83.

²⁶⁰İbrahim Nihat Bayar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012, s. 113, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf>, 10.10.2019; Kıran, **a.g.t.**, s.83.

²⁶¹Aydın Gülan, Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:91, Ankara, 10.05.2016, s. 26.

C.Vergi Yargısında Parasal Sınır Sorunu

6545 sayılı Kanunla İYUK'da yapılan değişiklikler sonrası Vergi Mahkemeleri'nin konusu 6.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları hakkında vermiş oldukları kararlar kesindir²⁶². (İYUK m.45/1). Konusu 6.000 TL'yi geçen vergi davaları hakkında verilen kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilecektir. İstinaf kanun yolu sonucu Bölge İdare Mahkemesi tarafından 144.000 TL'yi aşmayan vergi davaları hakkında verilen kararlar da kesindir. Bu kararlara karşı temyiz yolu kapalıdır. (İYUK m.46/1-b). Şu halde yalnızca konusu 144.000 TL'yi aşan vergi davaları ile ilgili Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlara karşı temyiz kanun yoluna başvurulabilecektir.

Nihai amacı sadece Danıştay'ın iş yükünü azaltmak olan bu parasal sınırlara ilişkin düzenlemeyle istinaf merciince verilen kararların çoğunda Danıştay'da temyiz yoluna başvurulmaması içtihat birliği ve yargısal istikrarın sağlanması konusunda sorunlara yol açacaktır²⁶³. Bunun yanında örneğin; konusu 5.990 TL olan bir vergi davası bakımından Vergi Mahkemesi kararı kesin iken, konusu 6001 TL olan bir vergi davasında istinaf kanun yoluna başvurulabiliyor olması ve aynı durumun istinaf ve temyiz bakımından da benzer örneklere yol açabileceği hususları, gerek hak arama özgürlüğü gerekse adil yargılanma hakkı bakımından sorunlara yol açabilecektir.

Diğer yandan, 6.000 TL'nin altındaki vergi davaları için kanun yoluna başvurunun kapatılmış olması en büyük sakıncaların başında gelmektedir. Bunun sebebi; 6545 sayılı kanunla getirilen düzenlemenin amacı düşük meblağlı vergi davalarında yüksek mahkemelerin meşgul edilmesinin önlenmesi olsa da, kanun önünde eşitlik ve hak arama özgürlüğü bakımından anayasaya aykırı olduğu açıktır. Bu sebeple bu vergi davaları için en azından istinaf yolunun açık olması zaruridir²⁶⁴.

Vergi yargısındaki 6.000 TL'lik kesinlik sınırına ilişkin düzenlemenin bir

²⁶²Bu sınır, 484 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2018 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının (%23,73) uygulanması ile 2019 yılı için 6.000 Türk Lirası olarak hesaplanmıştır.

²⁶³Erdal, **a.g.t.**, s. 171.

²⁶⁴Betül Hayrullahoğlu, Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf, **Vergi Raporu Dergisi**, Ocak-2016, s.133; Evin Azgan, **Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s. 162.

benzeri istinafin getirilmesinden önce adli yargıda temyiz açısından öngörölmüş ve kanun yollarına başvurma hakkının hangi ölçüde sınırlanabileceği hususu tartışılmıştır²⁶⁵. HUMK m.427'deki düzenlemeye ilişkin anayasaya aykırılık iddiası sonucunda Anayasa Mahkemesi, maddedeki parasal sınırlamalara ilişkin hükümleri anayasaya aykırı bulmamıştır. Mahkeme kararında özetle: “...Anayasa'nın 142. maddesi uyarınca, Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişleri ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir... Yargı yerlerince yapılacak incelemeler sonunda verilecek kararlardan hangisinin kesin olduğunun belli edilmesi dahi, anılan madde hükmü ile Anayasa'daki temel ilkelere ve güvence kurallarına aykırı olmamak üzere Yasa Koyucunun takdirine bırakılmıştır... Öteki temel hak ve hürriyetler gibi, hak arama hürriyeti de kamu yararı dikkate alınarak sınırlanabilir... Kaldı ki, Anayasa'da bütün mahkeme kararlarının bir ayırım gözetilmeksizin üst mahkemeden geçmesini zorunlu kılan bir hüküm de mevcut bulunmamaktadır... Yargıtay'ın kuruluşunu ve işleyişini düzenleyen ve görevlerini belirleyen Anayasa'nın 154. maddesi, bütün kararların Yargıtay'ca incelenmesini zorunlu kılan bir hüküm içermemektedir... Esasen yargı denetiminde sonsuzluk hiçbir zaman söz konusu olamaz; bir yerde kesilmesi gerekir... Bu nedenle de söz konusu maddenin Anayasa'nın 36. ve 154. maddelerine aykırı olmadığına...” şeklinde ifade edilmiştir²⁶⁶.

1. Hak Arama Hürriyeti Bakımından

Anayasa'nın m.36'ya göre, herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hak arama hürriyeti, başka bir ifadeyle, haklarını aramak amacıyla mahkemeye başvuran kişilerin zorluklarla karşı karşıya kalmamaları, yargılama harçlarının ve diğer giderlerin kısıtlayıcı bir etken olmaması ve yargılamanın kişilerin kolaylıkla başvurabileceği şekilde olması anlamına gelir²⁶⁷.

Ayrıca, Anayasa m.36'nın gerekçesinde, maddeyle hak arama hakkının öncelikli koşulunun yargı makamlarına başvurabilme hakkı ve hürriyeti hüküm altına

²⁶⁵Taner, **a.g.m.**, s.213.

²⁶⁶Anayasa Mahkemesi Genel Kurulunun E. 1985/23, K. 1986/2 ve 20.01.1986 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1985-23-k-1986-2-t-20-1-1986>, 10.10.2019.

²⁶⁷Akkaya, **a.g.t.**, ss. 24-25.

alındığı ve bunun bir sonucu olarak da kişilerin yargı makamları önünde iddia, savunma ve adil ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkına sahip olduğu; yargılama usulü kanunun ve yargı makamının Anayasanın emredici hükümleri gereği adil ve hakkaniyete uygun yargılamayı sağlayacak şekilde düzenleneceği, hususuna yer verilmiştir²⁶⁸. Bu gerekçe ile kanun yoluna başvurma hakkının, hak arama özgürlüğünün kayıtsız şartsız şartlarından birisi olmadığı anlaşılmaktadır²⁶⁹.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda hak arama hürriyetine değinmiş olup, kararın bir bölümünde; Anayasanın 36. maddesiyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğünün kendisinin bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisini oluşturduğu belirtilmekte, ayrıca kişilere yargı makamları önünde dava hakkı tanınmasının adil bir yargılanmasının ön şartını oluşturduğu da belirtilmiştir²⁷⁰.

6545 sayılı Kanun yürürlüğe girmesiyle birlikte, gerek istinaf gerekse temyiz kanun yollarına başvuru şartı olarak getirilmiş olan parasal sınırlar, özellikle Anayasa m.36’de düzenlenmiş bulunan hak arama hürriyetini kısıtladığı iddia edilerek eleştirilmiştir²⁷¹.

Hak arama hürriyeti bakımından günümüzde; kamu yararı, temyiz mercii olan Danıştay’ın dosya yükünün koşulsuz şartsız her şey uğruna azaltılmasından ziyade; kişilerin hak arama hürriyetleriyle Danıştay’ın dosya yoğunluğunun azaltılması arasındaki bağlantıda aranmalıdır²⁷². Buna göre, konusu 144.000 TL’yi geçmeyen vergi davalarına ilişkin istinaf mercii tarafından verilen karar üzerine temyiz kanun yolunun kapalı olmasında beklenen kamu yararı, aşağıdaki üç temel koşulun birlikte gerçekleşmesi durumunda sağlanmış olabilir²⁷³.

²⁶⁸Azgan, **a.g.t.**, s. 171.

²⁶⁹Cenk Akil, **İstinaf Kavramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 234.

²⁷⁰Mehmet Ezhan Doğrusöz, “**Vergi Hukukunda Kanun Yolu Kavramı ve 6545 Sayılı Kanun Düzenlemesi Üzerine Bir Değerlendirme**”, 03.03.2016, II. Kısım, 5. Paragraf, (Çevrimiçi), <http://www.bumindogrusez.com/article/verg-hukukunda-kanun-yolukavrami-ve-6545-say#>, 11.10.2019.

²⁷¹Doğrusöz, **a.g.m.**, Tüm Makale.

²⁷²Taner, **a.g.m.**, s. 215.

²⁷³Taner, **a.g.m.**, s. 215; Hayrettin Ökçesiz, Yargıtay’ın İş Yükünün Hafifletilmesinin Bir Aracı Olarak HUMK’un 427. Maddesi Üzerine, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 2, Sayı 2, 1996, ss. 75,-78.

Birinci koşul; kişiler kesin olan karar sonucunda kaybettiğine inandığı ekonomik değerden kolay bir şekilde vazgeçecek durumda olmalı,

İkinci koşul; parasal sınır konulmak suretiyle kanun yolu kapatılan vergi davaları oldukça düşük bir düzeyde kalmış olmalı,

Üçüncü koşul, yapılan düzenleme sonrası temyiz mercii olan üst derece yargı yerindeki iş yükü azalması hissedilebilir seviyede olmalıdır. Bu koşullardan sadece bir ya da ikisinin olması, parasal sınır ile kesinliğin getirilmesinde beklenen topluma faydayı sağlamaya yeterli olmayacaktır²⁷⁴.

Muhtemel sakıncaları bariz olmakla beraber, biran için parasal sınırların düzenlenme amacının; usul ekonomisini sağlamak ve Danıştay'ın iş yükünü azaltarak içtihat mahkemesi özelliğinin ön plana çıkarılması hedeflerine ulaşmak olduğu düşünülse bile; istinafa başvuru için herhangi parasal bir sınırın belirlenmediği, temyiz yoluna başvuru için ise ekonomik koşullar ve yargısal makamlara başvuru hakkının sahibi olan bireylerin sosyal ve ekonomik koşulları, adli istatistikler gibi veriler incelenerek elde edilecek ve sağlam gerekçelere oturtulan, koşullara göre yeniden belirlenen bir sınırın esas alındığı; böylece tüm vergisel uyuşmazlıkların kanun yolu denetiminden geçmesinin sağlandığı bir üç dereceli vergi yargı sistemi, makul görünmektedir²⁷⁵.

2. Adil Yargılanma Hakkı Bakımından

Hukuk devletinin bir gerekliliği olarak adil yargılanma hakkı AİHS m.6'da ve Anayasa m.36'da düzenlenmiştir. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıkların esası konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.(AİHS m.6).

Adil yargılanma hakkı ihlallerinde gerek Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların gerekse AİHM'e yapılan başvuruların konusunu özellikle "yargılama sürecinin uzunluğu" oluşturmaktadır²⁷⁶. Yapılan bir araştırmaya göre de;

²⁷⁴Ökçesiz, **a.g.m.**, ss.75-78.

²⁷⁵Taner, **a.g.m.**, s. 215.

²⁷⁶Yunus Emre Yılmazoğlu, Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif

Anayasa Mahkemesi'nin verdiği "adil yargılanma hakkı ihlali" kararlarının %81'ini makul sürede yargılanma hakkı güvencesinin ihlali ile ilgilidir²⁷⁷.

Bu yargılama sürecinin uzunluğu sorunun çözümü hususu da istinaf düzenlemesinin genel gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir²⁷⁸; idari yargıda ilk derece mahkemesince verilen nihai kararların bir kısmı Bölge İdare Mahkemesince, kalan kısmı ise Danıştay tarafından denetlenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin karara bağladığı dosyaların yaklaşık yüzde yetmiş Danıştay'a kalan yüzde otuzu da Bölge İdare Mahkemelerinde denetlenmektedir. Bu iş yükü sebebiyle de Danıştay'da bekleyen dosyaların kesinleşme süreleri uzamaktadır. Tasarıyla Bölge İdare Mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılacaktır. İYUK m.46'da yapılacak olan değişiklikle istinaf merciince karara bağlanan uyuşmazlıklardan hangilerinin Danıştay'a gideceği belirlenmekte olup, maddede sayılanlar dışındaki davaların Bölge İdare Mahkemesince verilen karar neticesinde kesinleşmesi hedeflenmektedir. Böylece Danıştay'ın temyizen baktığı davaların yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Gerekçedeki hususlarla birlikte değerlendirdiğimizde, kanun koyucunun; AİHS m.6'da yer alan makul süre koşuluna aykırı olarak uygulamada temyiz başvuruları sonucu Danıştay'da bekleyen dosyaların giderek artması ve yargılama sürelerinin uzaması hususlarını temel aldığını ve istinaf kanun yolu düzenlemesi ile parasal sınırlara ilişkin düzenlemeleri yaptığını anlıyoruz. Kanımızca tasarının gerekçesinde parasal sınırlamaların getirilmesi ve buna bağlı olarak hak arama hürriyeti ve adil yargılanma haklarının kısıtlanmış olmasına karşılık bu konuda tatmin edici ve hukuki bir gerekçe sunulmamıştır.

Parasal sınır konusunda HMK m.353'de²⁷⁹ yer alan kesin olarak karar verme hükmünün iptali talebiyle Anayasa Mahkemesi önüne gelmiş ve mahkeme gerekçeli

Yükümlülükleri - Hak Arama Hürriyeti İlişkisi, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:93, Ankara, 11.05.2017, ss. 250-286.

²⁷⁷ Aydın Gülan, Güncellenmesi Gerek Bir Misyon: Danıştayın İstisari Görevleri, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:99, Ankara, 2018, s. 73.

²⁷⁸ 6545 Sayılı Kanun Tasarısı Genel Gereği, s. 26, (Çevrimiçi), <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf>, 10.10.2019.

²⁷⁹ HMK Madde 353-(1) *Ön inceleme sonunda dosyada eksiklik bulunmadığı anlaşırsa;*

kararında²⁸⁰; kanun yollarına başvurunun yargılamanın devamı niteliğinde olduğu ve kanun yollarına gidilemeyecek kararların arttırılmasının yargılama faaliyetinin ortadan kaldırılması anlamına geldiği belirtilmiştir. Ancak diğer taraftan kararda: “...davaların uzamasını ve mahkemelerin iş yükünün çoğalmasını engellemeye yönelik kamu yararı amacıyla öngörülen kuralın adil yargılanma hakkını, adalet duygusunu zedeleyen ve demokratik toplum düzeninin gerekleri ile çelişen bir yönü bulunmadığı gibi davaların kısa sürede sonuçlandırılmasını öngören Anayasa’nın 141. maddesine aykırı bir yönü de bulunmamaktadır. Kaldı ki Anayasa’da tüm mahkeme kararlarının istinaf veya temyiz yoluna tabi olması gerektiğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Kanun koyucu Anayasa’nın 141. maddesini de dikkate alarak yargılamanın hızlandırılmasında kamu yararı görmüştür...” denilmek suretiyle anılan hükmün iptali talebini reddetmiştir.

Nitekim Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin 1995 tarihli bir tavsiye kararında da “üst mahkemece inceleme usullerinin hukuk ve ticaret davaları için de kabul edilmesi gerektiği” ve “bireylerin iki dereceli yargılamayı talep hakkının anayasal bir hak olduğu” belirtilmiş, ayrıca kanun yoluna getirilebilecek sınırlandırmalara da değinilmiş; kanun yoluna başvuru imkânının yalnızca nihai kararlara karşı tanınabileceği ve küçük uyuşmazlıklara karşı kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılabilmesi ifade edilmiştir²⁸¹.

Kanun koyucunun gerekçesi ve Anayasa Mahkemesi’nin konudaki görüşü, parasal sınıra ilişkin mevcut düzenlemelerin adil yargılanma hakkını sağlamaya yönelik olduğu şeklinde olsa da, kanımızca mevcut düzenlemenin adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil eden durumlara yol açabileceği düşünülmektedir. Bir örnekle açıklamak gerekirse; aleyhine 2015 yılındaki bir işlemde dolayı 140.000 TL vergi cezası kesilen bir vergi mükellefi, hakkında verilecek “istinaf kararı” 2018 yılı aralık ayında ise temyiz yoluna başvurma imkanı mümkün değilken, 2019 yılı ocak ayında verilmiş olan “istinaf kararı”na karşı temyiz yoluna başvurabilecektir. (2018 yılında

a) Aşağıdaki durumlarda bölge adliye mahkemesi, esası incelemeden kararın kaldırılmasına ve davanın yeniden görülmesi için dosyanın kararı veren mahkemeye veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği başka bir yer mahkemesine ya da görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine duruşma yapmadan **kesin olarak karar verir**.

²⁸⁰Anayasa Mahkemesi Kararı, GK, E. 2017/120, K. 2018/33, 28.03.2018 Tarihli Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-2017-120-k-2018-33-t-28-3-2018>, 11.10.19.

²⁸¹Taner, a.g.m., 200.

temyiz sınırı 117.000 TL iken, 2019 yılında yeniden değerlendirilme oranına göre 144.000 TL olmuştur). Bu durumda Bölge İdare Mahkemesi kararının temyiz mercii olan Danıştay tarafından bozulduğu durumunu düşünecek olursak, hukuki güveni zedeleyici ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını ihlal edici durumların ortaya çıkmasına sebep olabilecektir.

III. UYGULAMADAKİ SORUNLAR

A.İçtihatı Birleştirme Kararı Verilmemesi veya Geç Kalınması

İçtihat farklılıkları sorunu, sadece ülkemizde değil tüm ülkelerin üzerinde tartıştığı ve çözüme yönelik modeller geliştirmeye çalıştığı bir sorundur. Türk vergi yargısında istinaf uygulamasıyla beraber, içtihat farklılıklarının giderilmesi, çok daha önemli olmuştur. İstinaf uygulamasıyla beraber, sadece temyiz edilebilecek kararlar sayılmaktadır. Bu sebeple, istinaf mercisinde kesinleşip temyize konu olamayacak uyuşmazlıklar ciddi sayıda artmış, vergi yargısında içtihatların olduğu ve hukukun belirlendiği yer, bir nevi istinaf mercii olmuştur. Danıştay'ın daireleri arasında da benzer sorunlar oluşabilmekle birlikte, birden çok istinaf mercii arasında içtihat aykırılıklarının oluşması kaçınılmazdır²⁸².

Gerçekten kanaatimizce de bir hukuk devletinde; yüksek mahkemeler tarafından verilen içtihatlarda tutarlılık ve birlik sağlanması önem arz etmektedir. Benzer hukuki statüde olan kişiler hakkında benzer yargısal kararlar verilmesi hususu adalet duygusunun en önemli gerekliliğidir.

Uygulamada; 6545 sayılı kanunun yürürlük tarihine kadar olan dönemdeki (20.07.2016'ya kadar) karara bağlanmış olan vergi davalarının %70'i Danıştay'ın temyiz incelemesi neticesinde kesinleşmekteydi. Bu durumda ise; gerek Danıştay'ın iş yükünün ağır olması gerekse Danıştay hakimlerince dava dosyalarına gerekli zaman ayrılamaması gibi sebeplerle temyiz incelemesi neticesinde farklı kararlar çıkabilmekteydi. Aynı şekilde dosya yoğunluğunun veya dosya yükünün fazlalığından

²⁸²Murat Sezginer, İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları ile İstinaf Uygulamasında İçtihat Aykırılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:99, Ankara, 2018, s. 122.

dolayı, aynı türden davaların Danıştay’ın muhtelif dairelerinde farklı içtihatları olabilmekte ve bu içtihat farklılığı da uzun süre devam etmekteydi²⁸³. Buna çözüm olması bakımından da Danıştay’ın içtihat mahkemesi olarak çalışabilmesi için istinaf modeli getirilmişti.

6545 sayılı kanunla içtihat birliğinin sağlanması için 2576 sayılı kanuna m.3/A, m.3/B ve m.3/C eklenmiştir. 2576 sayılı kanunda özetle; benzer türdeki davalar hakkında istinaf mercii dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı istinaf mercilerinin dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla, “Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu’nca ‘Danıştay Başkanlığı’na iletilmesi, uygun görülmesi halinde “Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulu’nda görüşülmesi usulü getirilmiştir²⁸⁴. Doktrinde bu usulün sorunu çözmesinin mümkün görünmediği iddia edilmiştir²⁸⁵. Bizce de bu usul, çok uzun zaman alacağı ve zahmetli bir usul olacağı gibi sebeplerle uygulamada ciddi bir iyileşme sağlayamayacaktır.

Mahkemelerin arasında yorum farklılığı bulunması ve bu sebeple içtihat farklılığı oluşması ihtimal dahilindedir. AİHM’in vermiş olduğu emsal bir karara (Baş. No: 13279/05, Şahin-Şahin)²⁸⁶ göre, içtihat farklılığının adil yargılanma hakkına ihlal teşkil edebilmesi için bazı şartlar aranmaktadır. Bu şartlar;

- 1) Yerel mahkemelerin içtihadında “derin ve uzun süredir devam eden farklılıklar” bulunup bulunmadığı,
- 2) İç hukukun bu tutarsızlıkların üstesinden gelebilmek için bir mekanizmasının mevcut olup olmadığı,
- 3) Bu mekanizmanın uygulanıp uygulanmadığı,
- 4) Gerekli görüldüğü takdirde ne derece uygulandığı değerlendirilmelidir.

Türkiye’deki uygulamayı AİHM’in bahsettiğimiz Şahin-Şahin kararında (Baş. No: 13279/05) aradığı şartlar açısından değerlendirdiğimizde ise; derin ve uzun süre

²⁸³Telli, **a.g.e.**, s. 144.

²⁸⁴Telli, **a.g.e.**, s. 145.

²⁸⁵Avcı, **a.g.e.**, s. 169.

²⁸⁶AİHM Büyük Daire, Başvuru No: 13279/05, Karar Tarihi 20.10.2011, (Çevrimiçi), <http://aihmgunlugu.blogspot.com/2011/10/aihm-necdet-ve-perihan-sahin-v-turkiye.html>, 14.10.2019.

devam eden farklılıklar vergi yargısında mevcut olabilmektedir. Bazen bu konularda içtihadı birleştirme kararı verilmek üzere Danıştay’a hiç gelememekte, bazen de çok geç kalınarak gelmektedir. AİHM’in aradığı ikinci şart ülkemizde mevcuttur. Danıştay Kanunu’nun 39 ve 40. maddelerinde içtihadı birleştirme usulünün nasıl olacağı ve kimlerin içtihadın birleştirilmesini talep edebileceği yazılıdır²⁸⁷. Ancak bu mekanizmanın uygulanıp uygulanmadığı ve gerekli görüldüğü takdirde ne derece uygulandığı hususu tartışmalıdır.

Kanaatimizce işlevselliği yok denecek kadar az olan içtihadı birleştirme müessesesinin daha işlevsel hale getirilmesi için 2014 yılında kanun koyucunun da gerekçe gösterdiği şekilde istinaf mercii getirilmişti. Ancak uygulamaya konulduğu 2016 yılından bu yana geçen üç yıllık süreçte de Danıştay İctihadı Birleştirme Kurulu’nun aktif olmadığını görmekteyiz.

B. İctihat Farklılıklarını Denetleyen Bir Yapının Eksikliği

Bahsettiğimiz gibi Danıştay’da üye sayısındaki değişiklik, üyelerin görev değişimi ve dairelerin birden fazla heyetten oluşması, aynı tür davalar hakkında birbirinden farklı kararlar verilebilmesine yol açabilmektedir. Bir talep gelmesiyle harekete geçebilecek olan “Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulu” bir mekanizma olarak mevcut olmasına rağmen, içtihat farklılıklarına yol açılmasını engelleyen bir yapı mevcut değildir. Burada devletin hukuki belirsizliği bertaraf edecek mekanizmayı kurmaya ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmemesi mevzu bahisdir. Bu mekanizma kurulmadığı müddetçe, aynı tür davalar bakımından verilen kararlara ilişkin farklı içtihatlar sebebiyle bir kısım davalar şahısların lehine, diğer kısmı da aynı durumdaki

²⁸⁷Danıştay Kanunu, (Çevrimiçi), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf>, 14.10.2019

Madde 39: İctihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya 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.

Madde 40: 1. İctihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Başsavcı tarafından istenebilir. 2. Aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilirler. 3. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanır. 4. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.

başka şahısların aleyhine sonuçlanmaktadır²⁸⁸.

Bir başka anlatımla ifade etmek gerekirse kanımızca, tıp alanında nasıl ki hastalık ortaya çıkmadan önce engel olmak için “önleyici hekimlik” mevcut ise vergi yargılama hukuku alanında da temyiz incelemesi aşamasında (veyahut istinaf incelemesi aşamasında) alınabilecek önlemlerle içtihat farklılıkları oluşmadan önlenilebilecektir.

Bu konuda değinilmesi gereken en önemli çözüm; AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarındaki karar yazım formülüdür. Bilindiği üzere Anayasa Mahkemesi’ne yapılan bireysel başvurular üzerine verilen kararlarda (AİHM Kararlarına benzer şekilde) Anayasa Mahkemesi, uyuşmazlık konusunu, uyuşmazlığa uygulanacak olan hukuk kurallarını, hukuk ilkelerini, kanunları ve diğer düzenlemeleri farklı başlıklarda yazmakta ve bu kuralların somut olaya ne şekilde uygulanması gerektiğini tartışmaktadır²⁸⁹. AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarının, yazım formülasyonundaki en dikkat çekici nokta, benzer vakalarda verilen eski kararlara atıf yapılmasıdır. Eski kararlar zikredilerek yapılan atıflar, kararlarda istikrarı ve devamlılığı sağladığı için önem arz etmektedir. Bu vesileyle salt üyelerin farklı olması, kararlardaki ayrışmanın nedeni olamayacaktır. Ayrıca diğer bir konu da yapısal değişiklikler sonucu içtihatlarda yapılan değişikliklerdir. Zira bir konuda yapısal bir değişiklik yapılmış olması içtihatlarda farklılıklar olması hususunu her zaman için haklı çıkarmaz. Eskiden verilmiş emsal kararlardan farklı bir karar veren mahkeme, farklı karar vermesinin haklı hukuki gerekçesini de ayrıntılı bir biçimde belirtmelidir²⁹⁰.

İçtihat farklılıkların çözümü hususunda, kanuni mekanizmaların yanı sıra yarı resmi ya da gayri resmi mekanizmalar da söz konusu olabilir. Aynı türdeki davalar bakımından Fransız Hukukunda düzenlenmiş olan “yargısal görüş” düzenlemesi Türk Hukuku bakımından da öngörülebilir²⁹¹. Yargısal görüş; 1987 yılından bu yana Fransız Hukukunda var olan “yargısal uyuşmazlık ile ilgili görüş” veya kısaca “yargısal görüş”

²⁸⁸Yunus Emre Yılmazoğlu, İçtihat Farklılıklarının Temel Hak Ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl 7, Sayı 13, 2019, ss.557-558.

²⁸⁹Turan Yıldırım, İdari Yargıda İçtihat Farklılıkları Sorunu ve Çözüm Önerileri, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:93, Ankara, 2017, s. 146.

²⁹⁰Yıldırım, **Danıştay Yayınları**, No:93, s. 146.

²⁹¹Sezginer, **Danıştay Yayınları**, No:99, s. 134.

olarak Türkçe'ye çevrilebilecek olan “*avis contentieux*” kurumudur²⁹². Bu idari uygulamaya göre; istinaf mercilerinin yargılamasını yaptıkları davalara tatbik edecekleri kanuni düzenlemelerin uygunluğu hususunda tereddütte kalmaları halinde Danıştay’a (Fransız’da Fransız Devlet Şurası’na) başvurarak tereddütte kalınan hususla alakalı fikir almaktadırlar. Buna da “yargısal görüş” denmektedir²⁹³.

Bir başka çözüme yönelik yapılması gerek öneri ise; Danıştay’ın içtihadı birleştirme kararı verebilmesi için ilk derece mahkemelerine de başvuru hakkı verilmesi gerekliliğidir²⁹⁴.

Bu tür mekanizmaların içtihat birliğini sağlamakta etkili olacağı bellidir. Ayrıca bahsedilmesi gereken diğer bir mekanizma da, mahkeme başkan ve üyelerinin, belirli periyotlarda buluşarak istişare toplantıları yapmalarıdır. Bu istişare toplantıları ortak çözüme ulaşmak ve içtihat birliğini sağlamak bakımından etkili olacaktır²⁹⁵.

IV.TEMYİZ KANUN YOLU UYGULAMASI VE DANIŞTAY’IN İŞLEVSELLEŞTİRİLMESİ İÇİN ÖNERİLER

6545 sayılı kanun hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte temyize başvurulabilecek kararlar çok ciddi oranda azalmış, artık genel kanun yolu istinaf olmuştur. Bu düzenlemenin nihai amacı ise daha önce bahsettiğimiz üzere Danıştay’ın içtihat mahkemesi işlevini daha çok kullanabilmesini sağlamaktır. Çalışmamızın bu başlığı altında içtihat birliğini sağlamak için Danıştay’ın kendisine gelen Temyiz başvurularında ve kendi iç düzeninde neler yapılabileceğini izah edeceğiz.

A.Fransız İdari Yargılama Hukukundaki Uygulamalar

Daha önce değindiğimiz üzere ülkemizce iktibas edilen istinaf modeli Fransız

²⁹²Gürsel Kaplan, Yargısal Görüş (*Avis Contentieux*) Kurumu, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 119, 2008, s. 1.

²⁹³Kaplan, **Danıştay Dergisi**, Sayı:119, s.1.

²⁹⁴Oğuz Sancakdar, “Türk İdari Yargı Sisteminde Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” Konulu Makale, **TBMM İdari Yargılama Sürecinde Yaşanılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Çalıştayı**, 14.01.2013, s. 47, (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/idari_yargi_surecinde_yasanilan_sorunlar.pdf, 15.10.2019.

²⁹⁵Sezginer, **Danıştay Yayınları No:99**, s. 134.

istinaf modelinden alınmıştır. Fransız idari yargılama hukukunda istinaf, ilk derecede mahkemesince verilen kararlara karşı başvuru yoludur. İstinaf incelemesinde istinaf mercii usule ilişkin aykırılık görürse ilk derece mahkemesinin kararını bozar. Maddi olaya ilişkin değerlendirmenin veya hukuki değerlendirmenin yanlış olduğunu tespit ederse kararı bozar ve yeniden yargılama yaparak yeni bir karar verir²⁹⁶. İdari mahkemelerde açılan dosya adedini düşürmek amacı ile Fransa’da benimsenen yargı usulü idari istinaf ve arabuluculuktur. 2004 yılı OECD raporundan alıntılanan bilgiye göre; Fransa’da benimsenen istinaf sistemi oldukça hızlı, ihtiyaçları karşılayabilen ve başvuruçunun sisteme ulaşmasını kolaylaştıran bir şekilde yapılanmıştır²⁹⁷.

Fransa’da temyiz aşamasındaki yargılama usulü ve Türkiye’deki temyiz yargılama usulü biraz benzese de istinafa başvuru koşulları bakımından farklılıklar barındırmaktadır. Fransa’da başvuru süresi Türk vergi yargısındakinden daha uzun olup iki aydır. Ayrıca Fransa’dan ayrılarak Türkiye’de istinaf mercii tarafların talepleri ile bağlı olmadan re’sen hukuka aykırı gördüğü konularla ilgili de karar verebilmektedir.²⁹⁸

Fransa’da istinaf kararı verildikten sonra temyize başvuru için temyiz talebinin istinaf mercii tarafından “kabul edilebilirlik şartına” bağlı olarak kabul edilme şartının bulunması ve buna bağlı olarak “ön inceleme safhası”nın bulunması, içtihat birliğini sağlamak amacı ile “ön görüş” ya da “yargısal görüş” denilen kurumların uygulamada bulunması gibi farklılıklar vardır. Bu farklılıklara bakıldığında; bunların Türk yargı sistemindeki istinaf kanun yolunun eksilerini tamamlayacak uygulamalar olduğu düşünülmektedir²⁹⁹. Zira 2000 yılı başlarından bu yana Fransız istinaf ve temyiz sisteminin Türkiye’de de uygulanması gerekliliği ve bu sayede yüksek mahkemelerin iş yükünün azalacağı yönünde tezler ileri sürülmüştür³⁰⁰.

²⁹⁶Sancakdar, **a.g.e.**, s. 2267.

²⁹⁷Kıran, **a.g.t.**, s.38.

²⁹⁸Kıran, **a.g.t.**, s. 38.

²⁹⁹Sancakdar, **a.g.e.**, s. 2263 vd.

³⁰⁰Mehmet Emin Akgül, **İdari Yargılama Hukukunda Temyiz**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004, s. 120.

1. Fransız Danıştay'ı (Conseil D'Etat) Modeli

Yüksek İdare Mahkemesi olmasıyla birlikte danışma ve inceleme merciî sıfatını da haiz olan Danıştay, hem idari hem de yargısal görevlere sahip olmasından dolayı diğer yüksek yargı organlarından ayrılmaktadır³⁰¹. Fransa'da da Danıştay'ın iki temel görevi olup; ilk görevi, talep üzerine hükümete görüş vermek diğer görevi de, idare mahkemeleri ile istinaf merciinin üstünde yüksek yargı organı görevini yerine getirmektir³⁰². Türkiye'de Danıştay'ın idari görüş ve danışmanlık hizmeti çok çok az kullanılmasına karşın, Fransa'da Conseil d'Etat asıl bu yönleriyle ön plandadır, bu danışmanlık hizmetleri de özellikle kanun tasarıları üzerine yoğunlaşmaktadır³⁰³.

Conseil d'Etat'ın adli danışmanlık ve yüksek mahkeme görevleri arasında ciddi bir sınır çizilmiştir. Bir örnek vermek gerekir ise, gümrük vergisi hakkında kanun tasarısı hazırlayan ve bununla ilgili olarak hükümete danışmanlık etmiş bir Conseil d'Etat üyesi bu tasarının iptali için açılan bir davada yargılama yapan heyette bulunamamaktadır. Tasarı metni kesinleşmeden önce Conseil d'Etat anayasaya uygun olup olmadığına bakar. Ancak hükümet Conseil d'Etat'ın tavsiyesini dinlemeyip kanunlaştırabilir. Bu durumda Conseil d'Etat konuyu anayasa mahkemesine taşıyabilir³⁰⁴. Nitekim AİHM'e taşınan Procola v. Lüksemburg davasında Danıştay üyelerinin davacıyı etkileyen hususlarda idari danışma görevleri sırasında olumlu görüş bildirdikten sonra yargı görevinde bulunmaları AİHM tarafından yargı yerlerinin tarafsızlığına aykırı bulunmuştur³⁰⁵.

Üye sayısı toplam 300 ancak aktif üye sayısı 215 adet olan (diğer 85 üye başkanlıkta ve cumhurbaşkanlığında görev yapar) Conseil d'Etat bir yıl içerisinde yaklaşık 10.000 dosyaya bakmakta ve her bir dosyanın karara bağlanması yaklaşık 9 aydır. Bu dosyaların 1500 adedi ilk derece yargı yeri yetkisiyle görülmektedir. Conseil d'Etat'daki 10 dairenin bir başkanı ve 10 üyesi vardır. Conseil d'Etat'da AİHM'deki

³⁰¹Faruk Turinay, Türk ve Fransız İdari Yargılama Hukukunda Danıştay Üyelerinin İdari Görev Üstlenmeleri ve Bağımsızlıkları, **İÜHF Mecmuası**, Cilt 73, Sayı 1, s. 209, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/230780>, 17.10.2019.

³⁰²Fransız Danıştay'ı İle İlgili Bilgiler İçin Bkz. (Çevrimiçi), <https://www.conseil-etat.fr/en>, (Resmi Web Sitesi İngilizce Versiyonu), 16.10.2019.

³⁰³Ahmet Akbaba, Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/2, s. 450.

³⁰⁴Akbaba, **a.g.m.**, s. 452.

³⁰⁵Turinay, **a.g.m.**, s. 216.

gibi dosyanın önem derecesine göre üç, beş veya yedi hakimden oluşan heyetler tarafından inceleme yapılabilir³⁰⁶. Türkiye’de Danıştay’da 2018 itibarıyla 14 daire görev yapmakta, başkan ve üye sayısı toplamı 127, tetkik hakimi sayısı toplamı ise 474 olup, bir yıl içinde 2018 itibarıyla yaklaşık 303.000 adet temyiz başvuru yapılmakta ve yaklaşık 137.000 dosya sonuçlanmakta kalanlar ise bir sonraki yıla devretmektedir³⁰⁷. Kanımızca Fransa örneğindeki veriler ile ülkemizdeki istatistik sonuçları kıyaslandığında gerek dosya adetleri gerek sonuçlanma oranları birbirinden oldukça uzaktır.

Fransa’da 1980’li yıllarda D. Conseil d’Etat’daki iş yükünü azaltmak ve içtihat mahkemesi özelliğinin uygulayabilmek için aşağıdaki önlemler alınmıştır³⁰⁸:

- İstinaf mahkemeleri kurulmuş, böylelikle dosyaların bir yerde değil birden fazla yerde karara bağlanması sağlanmıştır.
- Conseil d’Etat üye sayısı arttırılmıştır.
- İki ve üç yıllık süreler için görev yapan hakimlerin sayısı arttırılmıştır.
- Akademik kadrolardan adalet asistanı olarak personeller alınmıştır.
- Adli filtreleme mekanizmalarının yerleştirilmiştir. Bunlar içerisinde işlevi çok önemli olan ve bizde bulunmayan adli filtreleme uygulamalarını detaylı olarak incelemek yerinde olacaktır.

2. Fransız Temyiz Başvurularında Filtreleme Yöntemleri

a. Kabul Edilebilirlik Yöntemi

Fransız hukukunda Conseil d’Etat’a temyiz başvurusu yapıldığında mahkeme tarafından “kabul edilebilirlik” denetimiyle ön incelemede bulunulur. Conseil d’Etat’da kabul edilebilirlik denetiminden sorumlu bir veya iki üye (dosyanın niteliğine göre üye sayısı değişmektedir) ve beraber çalıştığı yardımcılarla birlikte temyiz başvurusuna konu dava dosyasını kabul edilebilirlik koşullarına haiz olup olmaması yönünden incelemektedir³⁰⁹.

³⁰⁶ Akbaba, **a.g.m.**, ss. 452-453.

³⁰⁷ **Adli İstatistikler**, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018, Bölüm 8, s. 291-296, (Çevrimiçi), <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, 15.10.2019.

³⁰⁸ Akbaba, **a.g.m.**, ss. 453-454.

³⁰⁹ Erdal, **a.g.t.**, s. 160.

Conseil d'Etat'da tevziden önce filtreleme yapılmakta ve bu sayede temyiz başvurularının ortalama %70-80'i bu yolla iade edilmektedir. Kabul edilebilirlik kararı verilmesi için üç şart gereklidir³¹⁰:

a. Temyiz dilekçeleri Danıştay'a ulaşınca (hukuki sorun yok ise) içtihat uygulanacak ise üç hakimden oluşan bir heyete dava dosyaları verilir.

b. Daire başkanı hukuki sorunun içtihat oluşturabilecek düzeyde önemli olacağını düşüncesinde ise temyiz dilekçesi kabul edilir.

c. Daire başkanı temyiz dilekçesine bakarak olağan dışı önemli bir durum olduğu kanısına varırsa raportör atar. Kısa bir görüş yazılıp, dilekçenin kabul veya red olacağı hususunda görüş sunulur. Temyiz dilekçesi reddediliyor ise karar kısaca yazılır ve reddedildiği belirtilir.

Fransız Danıştay'ındaki filtreleme sistemi ilk uygulandığı yıllarda eleştirilmiş, hatta AİHM'e başvurular yapılmış fakat AİHM burada AİHS'e aykırı bir durum olmadığı belirtmiştir. Zira AİHM'in kendisi de filtre sistemini (kabul edilebilirlik) uygulamaktadır³¹¹.

b. Avukat Aracılığıyla Başvuru Şartı ve Adli Yardım

İlk derece mahkemelerinde avukat vasıtasıyla başvuru zorunluluğu bulunmaz iken yüksek yargı merciine gitmek için uygulanan bu avukatla başvurma zorunluluğu uygulaması çoğu kişinin temyize başvurmasının önüne geçmektedir. (istisnası memur uyuşmazlıklarının istinaf başvurularıdır)³¹². Conseil d'Etat'ya temyize başvurma hakkına sahip olan tekel konumunda yaklaşık 100 adet avukat vardır. Bu avukatlar uygulamanın ilk başladığı yıllarda Adalet Bakanlığından bu hakkı satın almış ve sadece bu alanda uzmanlaşmışlardır.

³¹⁰Sancakdar, **a.g.e.**, ss. 2279-2280.

³¹¹Sancakdar, **a.g.e.**, s. 2280.

³¹²Akbaba, **a.g.m.**, s. 454.

Bu uygulamanın bir sonucu olarak da Fransız'da herkes standart bir dilekçeyle istinaf mahkemesi kararını temyiz yoluyla Conseil d'Etat'a gönderememekte sadece tekel hakkına sahip avukatlar başvuru yapabilmektedir. Bu uygulama hak arama özgürlüğüne aykırı bir düzenlemedir ancak; Fransa'da bu problem adli yardım uygulamasıyla çözülmüştür. Adli yardım uygulaması ile maddi olarak zor durumda olan kişiye sistem avukat temin etmektedir. Adli yardımın uygulanabilmesi için haklılık karinesi ayrıştırıcı olarak kullanılmakta olup; temyiz nedenleri hukuka aykırı ve dayanaktan yoksun ise kişi adli yardımdan mahrum kalabilmektedir³¹³.

c. İctihat Farklılıklarını Gideren Uygulamalar

Conseil d'Etat'ın içerisinde farklı daireler arasındaki içtihat birliğini sağlayan yapılar mevcuttur. Birincisi, daire başkanlarınca yapılan toplantılar olup buna göre, daire başkanları bir araya gelerek içtihat birliğiyle ilgili görüşmeler yapmakta ve kararlar almaktadırlar. “Troyka” olarak bahsedilen resmi olmayan organ bulunmaktadır. Troyka'da dava dairesi başkanı ile dairelerdeki olağan heyetlere başkanlık eden üç yardımcısı bir araya gelir. Bu dört kişi her salı günü öğleden sonra toplanır ve bir hafta önce alınan kararlar hakkında konuşur. Fikir ayrılığı veya içtihadın belirlenmesi gerektiği durumlarda, dava dosyası büyük oranda içtihatları birleştirme kuruluna götürülmektedir. Bu Kurul, bütün daire başkanlarını toplayarak Conseil d'Etat'ı bağlayacak derecede kesin bir karar verir³¹⁴.

Dava dairesi başkanlarının; üç yargıçtan oluşan ve davaya tek başına bakan dairelerin tüm kararlarını gözden geçirerek, uyumsuz veya içtihadı aykırı görünen karar olursa konunun daha üst bir heyete götürülerek uygulanacak hukukun açıklık kazanmasını talep etme hakları vardır. Kanunda veya diğer mevzuatta yazılı olmayan bu yapı sayesinde içtihat mahkemesi olan Conseil d'Etat'ın çelişkili kararlar verme ihtimali çok düşük bir seviyeye çekilmektedir. Ayrıca ilk derece mahkemelerinin yeni bir hukuki durum ile karşılaştıklarında ya da seri dava durumu mevcut olduğunda kararını vermeyip Conseil d'Etat'a başvurma yetkileri vardır ve bu da içtihat birliğinin

³¹³Akbaba, **a.g.m.**, s. 454.

³¹⁴Akbaba, **a.g.m.**, s. 454.

sağlanmasında çok önemli bir yere sahiptir³¹⁵.

Kanımızca da mevzuatta yeri olmasa da, resmi olmayan “troyka” gibi teamüllerle hem Danıştay daireleri arasında iletişim sağlanmış hem de uygulamada daireler tarafından verilen kararların birbiriyle örtüşmesi sağlanmış ve bu sayede de adil yargılanma hakkı ihlalleri azaltılarak kamu yararı korunmuş olacaktır.

B.Vergi İhtilaflarına İlişkin Alternatif Çözüm Yollarına Yönelik Zorunlu Başvuru Düzenlemelerinin Getirilmesi

Ülkemizde vergi hukukunda uyuşmazlıkların idari makamlar gözetiminde çözülmesi için VUK’da; uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi, üst makamlara başvuru, cezalarda indirim, pişmanlık, izaha davet ve ıslah olarak çeşitli yollar düzenlenmiştir. (VUK m.371 vd.). Fakat bu başvuru yollarına dava açmadan önce başvurulması şart değildir. Oysaki Alman Vergi Hukuku’nda arabuluculuk ve yargı öncesi idari başvuru/uzlaşma zorunlu bir yoldur³¹⁶. Alman vergi hukukundaki gibi yargı öncesi idari başvuru/uzlaşmanın zorunlu bir yol olarak ön görülmesi vergi yargısının iş yükünü ciddi miktarda azaltacak ve idari işlemde hata olması durumunda vergi dairesine ve ilgili kuruma bunu düzeltme şansı verilmiş olacaktır³¹⁷.

Vergi uyuşmazlıkları, vergi dairesi ile borçlu konumundaki mükellefler arasında ortaya çıkan ve iki taraflı olan hukuki uyuşmazlıklardır. İdare ile özel şahıslar arasındaki uyuşmazlıkların alternatif yollarla çözülmesine “alternatif uyuşmazlık çözümleri” (Alternative Dispute Resolutions) kısaca ADR denilmektedir³¹⁸. ADR yolları mükellef ile idare arasındaki sorunları iki taraflı uzanan köprü konumunda olup, uyuşmazlıkların daha etkili, verimli ve süratle çözümlenmesi gibi birçok fırsat yaratabilecektir³¹⁹.

³¹⁵Akbaba, **a.g.m.**, s. 454.

³¹⁶Kıran, **a.g.t.**, s. 86.

³¹⁷Kıran, **a.g.t.**, s. 86.

³¹⁸Zehra Odyakmaz, 30. Yılda İdari Yargı İle İlgili Öneriler, **Ankara Barosu İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara, 2012, s. 199, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf>, 15.10.2019.

³¹⁹Mine Biniş, Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Sosyal Bilimler Araştırmaları Derneği Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 5, No: 2, 2013, ss. 16-17.

Genel olarak alternatif uyuşmazlık çözümünü tanımlamak gerekirse; “*tarafsız ve objektif konumda bulunan üçüncü bir kişinin, aralarında uyuşmazlık bulunan tarafları, ortaklaşa bir çözüme ulaşmaları için bir araya getirerek iletişim kurmalarını ve bu suretle sorunlarının çözümünü kendilerinin bulmalarını sağlamasını yahut onlara somut olayın koşullarına ve özelliklerine uygun olarak, üzerinde mutabakata varabilecekleri optimal çözüm önerileri üretip sunmak suretiyle, uyuşmazlığın halli bağlamında destek vermesini öngören ve Devlet mahkemelerinde cereyan eden yargılamaya nazaran seçimlik bir yol olarak işlerlik kazanan ve tümüyle gönüllülük esası üzerine bina edilmiş olan uyuşmazlık çözüm yolları bütünüdür*³²⁰”.

ADR’ler içinde birden fazla alternatif uyuşmazlık çözüm yönetimini barındırmaktadır. Doktrinde en çok üzerinde durulanlar aşağıda belirtilmiştir³²¹:

1) Arabuluculuk: Tarafsız üçüncü bir kişinin uyuşmazlığın çözümünde yanlı bir tavsiyede bulunmadan taraflara yardım ettiği bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir.

2) Müzakere Yöntemi: Tarafların üçüncü bir kişinin herhangi bir yardımı veya desteği olmaksızın, bir araya gelip görüştükleri ve uyuşmazlık konusunda anlaşmalarını amaçlayan bir yöntemdir.

3) Tahkim: Taraflar arasındaki anlaşmazlığın, tarafsız ve hukuki yetkinliğe sahip üçüncü kişi ve/veya kişiler vasıtasıyla kanıtlar aracılığıyla incelenmesine ve kararın açıklanmasına dayalı bir çözüm yöntemidir. Taraflar tarafsız üçüncü bir kişinin veya kişilerin kararı ile uyuşmazlıkları ile ilgili bir anlaşmaya varmaktadırlar.

Türk hukukunda adli yargıda halihazırda alternatif çözüm uyuşmazlıkları uygulanmaktadır. İş davalarında 2018 yılının başından bu yana, ticari davalarda ise 2019 yılının başından itibaren uyuşmazlıklara ilişkin mahkemede dava yoluna başvurmadan önce alternatif çözüm uyuşmazlıklarından arabulucuya başvurma şartı

³²⁰Süha Tanrıver, Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Ve Özellikle Arabuluculuk, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s. 151, (Çevrimiçi), <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-64-227>, 16.10.2019.

³²¹Biniş, **a.g.m.**, ss.18-22.

getirilmiş ve uygulamada da ilk derece mahkemelerinin iş yükünü ciddi oranda azaltmıştır. Öyle ki arabulucuya yapılan başvurular ihtiyari başvurularda %94,60 oranında, zorunlu başvurularda ise %69,40 oranında anlaşma sağlanarak çözümlenmiştir³²². Buna bağlı olarak da Yüksek Mahkemeye yapılan temyiz başvuruları azalmış ve bu sayede hem yargılama sürecinin makul sürede tamamlanması sağlanmış hem de bu durum Yargıtay'ın içtihat oluşturma işlevine odaklanmasını sağlamıştır.

Vergi yargılama hukuku bağlamında da uyuşmazlıkların çözümünde son yıllarda ADR yollarının uygulanabilirliği tartışılmaktadır. Giderleri düşürme ve etkinlik sağlamada ADR uygulamaları birden fazla ülkede tatbik edilmekte ve düzenlemeler yapılmakta olup, birçok ülke uyuşmazlığın başlangıç aşamalarında uygulanan ADR yollarıyla vergi uyuşmazlıklarını çözme fırsatı sunmaktadır³²³. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi ADR yolları ile mevcut uyuşmazlık çözüm sürecine ilave edilebilecek ve bu sayede gerek vergilemede etkinlik gerekse gönüllü uyum sağlanabilecektir. Alternatif uyuşmazlık çözüm tekniklerine olan ilgi arabuluculuk yönteminin alternatif uygulanmasının uygun bir seçenek olduğunu göstermektedir³²⁴.

Kanımızca da vergi uyuşmazlıklarında da dava öncesi arabuluculuk alternatif uyuşmazlık yöntemi uygulaması yürürlüğe konulur ise; ilk derece mahkemeleri nezdinde açılacak dava oranları ciddi manada azalacak ve buna bağlı olarak da gerek istinaf gerekse temyize başvurular da azalacaktır. Bunun sonucu olarak da temyiz mercii olan Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünü daha etkin kullanabilmesi mümkün olacaktır. Tabi ki burada önemle üzerinde durulması gereken husus, arabuluculuk aşamasında; tarafları uzlaşmaya çağıran arabulucunun, Danıştay içtihatları doğrultusunda dava yoluna gidilmesi durumundaki muhtemel karar olasılıkları değerlendirmesi ve tarafların buna göre bilgilendirmesidir. Sonuç olarak Danıştay'ın temyiz sonucu önüne gelen uyuşmazlıklarda vermiş olduğu içtihatlar; dava öncesi arabuluculuk aşamasında dahi uyuşmazlığın çözümüne sebep olabilecektir.

³²²Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk, **Adli İstatistikler**, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018, ss. 215-221, (Çevrimiçi), <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, 15.10.2019.

³²³Biniş, **a.g.m.**, s.22.

³²⁴Biniş, **a.g.m.**, s.26.

C.Danıştayın İlk Derece Mahkemesi Olarak Baktığı Davaların Azaltılması Önerisi

Çalışmamızda Danıştay'ın iş yükünü azaltarak içtihat mahkemesi işlevini öne çıkarmak amacıyla yapılması gerektiğini düşündüğümüz son tavsiyemiz ise Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görülen dava dosyalarının azaltılmasıdır. Bu husus son yıllarda Danıştay hakimlerince de muhtelif mecralarda dile getirilmiş³²⁵ olup 02.07.2012 yılında kabul edilen 6352 sayılı kanun³²⁶ ile birtakım iyileştirmeler yapılmıştır.

Kanun koyucu 01.07.2016 tarihinde 6723 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle de işlemeye başlamış olan üç dereceli yargılama sistemi kapsamında Danıştay'ın “kanun mahkemesi” görevini “*Danıştayın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır*” diyerek eklenen ek cümle ile vurgulamıştır. (Danıştay Kanunu m. 23-a bendi 2. cümle).

“*Danıştayın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır*”. (İYUK m. 50/4). Şu halde Danıştay ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar haricinde bir vakıa mahkemesi değil; kanun mahkemesidir. Danıştay'ın temyiz mercii olarak temel görevi idari yargıda içtihat birliği sağlamaktır³²⁷.

2012 yılındaki değişiklik ile Danıştay Kanunu'nun 24. madde, 1. Fıkra, c bendi değiştirilmiştir. Bakanlıkların ülke çapında olmayan düzenleyici işlemlerine ve bağımsız idari otoritelerin (Rekabet Kurumu, BDDK, EPDK gibi) kararlarına karşı vergi ve idare mahkemelerinin ilk derece mahkeme olarak bakması ve temyiz edilmesi durumunda Danıştay'ın bakması sağlanarak Danıştay'ın iş yükü kısmen de olsa

³²⁵Ali Ulusoy, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012, s. 28.

³²⁶Bkz. 6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Ertenilmesi Hakkında Kanun, m. 45, (Çevrimiçi), <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6352.html>, 18.10.2019.

³²⁷Bahtiyar Akyılmaz, İdari Yargıda Hâkimin Hüküm Vermesi, Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu, **Danıştay Yayınları No:93**, Ankara, 11.05.2017, s. 162.

azaltılmıştır. Zira 2018 yılı istatistiklerine göre Danıştay'ın iş yükünün yaklaşık %88,75'i temyiz incelemesi, %11,25'i ilk derece yargı yeri olarak bakılan davalara ilişkindir³²⁸.

Kanımızca kanun koyucunun düzenlemelerine paralel olarak, gerek 2012 yılında yapılan 6352 sayılı kanun değişikliği ile Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların azaltılması yoluna gidilmesi, gerekse 2014 tarihli 6545 sayılı kanunun gerekçesinde ve yapılan değişikliklerle Danıştay'ın iş yükünün azaltılarak içtihat mahkemesi olmasının sağlanması yönünde atılan adımlarla ciddi bir aşama kaydedilmiş olup; Danıştay'ın ilke derecede mahkemesi olarak baktığı tüm davaların İstinaf mercii olan Bölge İdare Mahkemelerinin görev alanına verilip, Danıştay'ın vaka mahkemesi niteliğine son verilerek sadece temyiz mercii olarak içtihat mahkemesi haline getirilmesi yerinde olacaktır.

³²⁸ Adli İstatistikler, 2018, s. 295.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Çalışmada, vergi yargılaması hukukunda temyiz kanun yolunun Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana vergi yargısı tarihi içinde geçirdiği değişimler ele alınmış, 6545 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sonrası güncel haliyle temyize tabi kararlar, temyiz sebepleri ve temyiz usulü tüm detaylarıyla incelenmiştir. Özellikle istinaf düzenlemesi sonrası temyiz kanun yoluna başvuru şartlarındaki değişimler ve Danıştay'ın temyiz mercii olarak işlevi, hem geçmişten bu yana devam eden hem de istinaf düzenlemesi sonrası ortaya çıkan uygulamadaki mevcut sorunlar değerlendirilerek çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Vergi yargılaması hukuku bakımından temyiz kanun yolunun 6545 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sonrası mevcut haliyle yeterli olmadığı, içtihat birliği, hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma haklarının sağlanması bakımından yeni düzenlemelerin yapılması gerektiği ortaya konulmuştur. Bu sonuç içerisinde temyiz kanun yolu ve bu işlevi yerine getiren Danıştay için kararlarda adalet ve hakkaniyete bağlı kalarak mükelleflerin çıkarlarına hizmet eden ve başvuru üzerine başlayan yargılama sürecinin makul ve tutarlı bir sürede sonuçlandırılmasını sağlayan bir uygulama için model önerileri yapılmaya çalışılmıştır.

Vergi yargısı, 6545 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 20.07.2016 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan üç mercii ve genel olarak iki dereceli (Vergi mahkemesi-İstinaf mercii) istisnai olarak üç dereceli (Vergi mahkemesi-İstinaf mercii-Temyiz Mercii) yapıya dönüşmüştür.

Vergi davalarında ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemelerinin kanun yolu açık olan kararlarına karşı daha önce doğrudan temyiz yoluna gidilebiliyor iken, yapılan düzenlemeyle artık öncelikle istinaf yoluna başvurulacak ve İYUK m. 46'da belirtilen durumlarda belli sınırları aşmayan dava konuları bakımından istinaf mercii'nin verdiği kararlar temyiz kanun yoluna kapalı (kesin nitelikte) olacaktır.

6545 sayılı Kanunun yürürlüğe girmeden önce vergi yargısında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesini kararına karşı genellikle başvurulmuş kanun yolu

temyiz iken kanun değişiklikle beraber temyiz, genel kanun yolu niteliğini yitirmiş ve sadece kanunda yazılı belli koşullarda gidilebilen istisnai bir kanun yolu olmuştur. Vergi yargısında artık genel kanun yolu istinaf kanun yoludur.

Vergi davalarının temyiz merciine gelmeden önce istinaf merciinde tekrar incelenip, maddi ve hukuki yönden denetlenmesi ve istinaf merciince verilen karara karşı Danıştay’da temyiz yoluna başvurulmasına ilişkin düzenleme; adil bir yargılanma ve kararlarda istikrarın sağlanması bakımından olumludur. Ancak vergi davalarının konuları bakımından temyize başvuru için bir sınır getirilmiş olması gerek adil yargılanma hakkı gerekse hak arama hürriyeti bakımından hak ihlallerine sebep olmaktadır.

Daha adaletli ve hukuka uygun, salt hukukilik denetiminden geçmiş kararlar verilebilmesi için tüm ilk derece mahkemesi kararlarının istinaftan sonra temyize de tabi olması gerekir. Zira vergi yargılama hukuku bağlamında Danıştay’ın öncelikli görevi, içtihat oluşturmak suretiyle vergi hukukuna katkı yaparak onun gelişmesini sağlamaktır. Bu sebeple Danıştay’ın iş yükünün azaltılması sebebiyle istisnalar dışında birçok vergi davasının Danıştay denetiminin dışında bırakılması, onun asıl kuruluş amacına ve işlevine ters düşmektedir.

6545 sayılı kanun gerekçesine göre; istinaf mercilerinin kurulmasının asıl amacı Danıştay’ın iş yükünün azaltılıp hem yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması hem de içtihat mahkemesi olma rolünün güçlendirilmesidir. Buradan anlaşılan İstinaf Mahkemelerince verilen kararlara karşı temyize başvuru için getirilen yüksek miktartlı parasal sınırın amacı da Danıştay’ın iş yükünün hafifletilmesidir. Ancak Danıştay’ın iş yükünün azaltılması ve yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması istinaf kanun yolunun getirilmesinin sebeplerinden yalnızca birkaçıdır.

Yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması adil yargılanma ve makul sürede yargılanma hakları bakımından önemlidir. Ancak yargılamanın hızlı bir şekilde sonuçlanması, makul sürede yargılanma ile adil yargılanma haklarının ölçülü biçimde dengede tutulmasıyla mümkündür. Zira hızlı yargılamadan daha önemli ve gerekli olan husus adaletli ve isabetli kararların verilmesidir.

Danıştay'ın iş yükünün azaltılması için istinaf mercileri tarafından verilen kararların çoğunluğu bakımından temyize başvurulamayacak olunması içtihat birliğinin oluşturulmasında da ciddi aksaklıklara sebep olacaktır. Her İstinaf Mahkemesi benzer konulardaki olaylara farklı nitelikte kararlar verebilir. Bunun sonucunda oluşacak içtihat farklılıkları da hukuka ve istinaf merciiine duyulan güveni sarsacaktır. İctihat birliğini sağlayabilmek için tıp alanında nasıl ki “önleyici hekimlik” mevcut ise vergi yargılamasında da gerek istinaf incelemesi gerekse temyiz incelemesi aşamasında alınabilecek önlemlerle içtihat farklılıkları oluşmadan önlenabilir.

İctihat farklılıklarını önlemek için AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarında uygulanan karar yazım formülü, vergi yargısında istinaf ve temyiz mercilerinde de uygulanabilir, zira bu kararlarda benzer vakalarda verilen eski kararlara atıf yapılmasıyla eski kararlar zikredilerek yapılan atıflar, kararlarda istikrarı ve devamlılığı sağladığı için önem arz etmektedir. Burada davaya bakan Vergi Mahkemesi veya Bölge İdare Mahkemesi hakimine de -dava konusu olaya ilişkin Danıştay'da içtihat farklılıkları mevcut olması halinde- içtihadı birleştirme kararı vermek üzere dosyayı Danıştay'a gönderme yetkisi verilmesi gerekliliğini de belirtmek gerekir. Ayrıca Fransız idari yargılamasında uygulanan “yargısal görüş” usulünden de faydalanılabilir, istinaf mercii, karar vermeden önce dava konusu ile ilgili Danıştay'dan yargısal görüş isteyebilir.

Adli yargıda iş hukuku uyuşmazlıklarında 2018, ticari uyuşmazlıklarda 2019 yılı başı itibarıyla uygulamaya başlayan zorunlu arabuluculuk dava şartı uygulamasının yüksek oranda verimli olduğu çalışmada detaylarıyla anlatılmıştır. Vergi ihtilaflarında da vergi davası açılmadan önce alternatif çözüm yollarına zorunlu başvuru şartı getirilmesi vergi mahkemelerinin ve dolayısıyla temyiz mercii olan Danıştay'ın iş yükünün azaltılmasına katkı sağlayacaktır.

İstinaf Mahkemeleri kurulmadan önce temyiz mercii olan Danıştay önüne gelen vergi davalarında teorik olarak sadece hukukilik denetimi yapmakla görevli olsa da yeri geldikçe özellikle usul ekonomisi gibi sebeplerle kısmen vakıa denetimi de yapmaktaydı. 6723 sayılı kanunun 6. maddesiyle 01.07.2016 tarihinde Danıştay Kanunu'nun 23. madde a bendine eklenen hükümle Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya

ıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlanmıştır. Kanun koyucu böyle bir düzenleme yapma ihtiyaını hissetmiş, uygulamadaki ikileme son vermek istemiştir.

Diğer taraftan 6545 sayılı kanunla getirilen düzenlemelerle birlikte Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar artırılmış ve ayrıca temyiz incelemesinde vakıa denetimi de yapmaya yetkili olduğu yargılama usulleri (İvedi Yargılama Usulü ile Merkezi ve Ortak Sınavlara İlişkin Yargılama Usulünde) getirilmiştir. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda vakıa denetimi yapmakta iken diğer taraftan sadece hukukilik denetimi yapmakla yetkili olması çelişki yaratmaktadır.

Sonuç olarak değerlendirildiğinde 6545 sayılı kanunla getirilen istinaf düzenlemesi –her ne kadar Danıştay'ın iş yükünü azaltarak içtihat oluşturma işlevini artırmak gerekçesi ile yürürlüğe girmişse de- sonrası vergi yargısında temyiz kanun yoluna ilişkin mevcut düzenlemeler, yüksek mahkeme olan Danıştay'ın içtihat oluşturmak anlamındaki güncel hukuki ihtiyaaları karşılama konusunda yetersiz kalmakta ve çelişkiler barındırmaktadır. Türk vergi yargılama hukukunda temyize ilişkin düzenlemeler Alman hukukundan alınmış olmasına rağmen istinaf düzenlemelerinin Fransız hukukundan esinlenerek hukukumuzda kazandırılmış olması yapısal anlamda sorunları daha da artırmış gözükmektedir.

Bu noktada vergi yargılama hukukunda temyiz konusu temelinde; gerek bölge idare mahkemelerince yapılan istinaf incelemeleri sonucu verilen kararlar bağlamında gerekse Danıştay'da temyiz incelemeleri sonucu verilecek içtihatlar bakımından, içtihat birliğini işlevsel olarak sağlayan ve ayrıca içtihatların oluşturulma aşamasında yerleşmiş içtihatlara aykırı karar verilmesini önleyici hukuki mekanizmaların oluşturulması ile ilgili kanuni düzenlemelerin yapılmasının gündeme getirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Fransız idari usul kanunlarındaki düzenlemeler ve uygulanan teamüller yol gösterici nitelikte olabilir.

Bu kapsamda vergi yargılamasında temyiz kanun yoluna ilişkin kanuni düzenlemeler aşağıdaki maddeler üzerinden kurgulanabilir:

- 1) Bölge İdare Mahkemeleri tarafından verilen kararların tamamı temyiz denetimine de tabi olmalı, ancak gerekirse sadece konusu belli bir meblağa kadar olan davalar bakımından “kabul edilebilirlik” (çalışmada detayları anlatılan) yöntemlerine göre temyize kabil olup olmadıkları değerlendirilmelidir
- 2) Danıştay nezdinde içtihat farklılıklarını takip ve tespit ile yetkilendirilmiş bir daire veya kurul olmalıdır.
- 3) İlk Derece Mahkemeleri veya Bölge İdare Mahkemelerinde içtihat farklılığını tespit eden bir hakim veya mahkeme, dosyayı içtihatları birleştirme genel kuruluna gönderebilme yetkisine de sahip olmalıdır.
- 4) Vergi uyuşmazlıklarında vergi mahkemesine başvuru yapılmadan önce vergi dairesi veya ilgili kurum ile mükellefler arasında dava öncesi son bir uzlaşma sağlayacak olan arabuluculuk (dava şartı olarak) veya benzeri bir müessese getirilmelidir.
- 5) Temyiz bir hukuki denetim mercii olup Danıştay’ın temyiz mercii olarak vakıa denetimi yaptığı yargılama usullerine son verilmelidir.
- 6) Danıştay’ın ilk derece mahkemesi -vakıa mahkemesi- olarak görevlendirildiği davaların, ilk derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemeleri’nde görülmesi sağlanmalı, bu davalarda Danıştay temyiz mercii olarak sadece hukukilik denetimi yapmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

- Akil, Cenk: **İstinaf Kavramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat, Kaya, Cemil: **Türk İdari Yargılama Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 2019.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat, Kaya, Cemil: **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Akyüz, Uzdem: **Temyiz Davaları ve Diğer İdari Davalardan Farklılıkları ile Sonuçları, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler III**. Danıştay Yayınları No:29, İkinci Baskı, Danıştay Matbaası, Ankara, 1986.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2011.
- Avcı, Mustafa: **İdari Yargılama Usulündeki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Yargılama Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2018.
- Bilge, Necip: **Karar Düzeltme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1973.

- Candan, Turgut: **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Ceylan, Mahmut: **İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Çağlayan, Ramazan: **İdari Yargılama Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019. (Çağlayan, İdari Y.H., 2019).
- Çağlayan, Ramazan: **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015. (Çağlayan, İdari Y.H., 2015).
- Çağlayan, Ramazan: **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017. (Çağlayan, İdari Y.K.K.B.Y).
- Derdiman, R. Cengiz: **İdari Yargının Genel Esasları**, Alfa Aktüel Yayınevi, Bursa, 2014.
- Devellioğlu, Ferit: **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007.
- Edizdoğan, Nihat,
Taş, Metin,
Çelikkaya, Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- Gözübüyük, A. Şeref,
Turhan Tan, Turgut: **İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku**, Kitabevi, Ankara, 2013.
- Gözübüyük, A.Şeref,
Dinçer, Güven: **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

- Kaplan, Gürsel: **İdari Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Ankara, 2018.
- Karahanoğulları, Onur: **Türkiye’de İdari Yargı Tarihi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2007.
- Kayar, Nihat: **İdari Yargı Kuruluş ve İşleyiş**, Ekin Yayınları, Bursa, 2015.
- Kızılot, Şükrü: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003.
- Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Kızılot, Şükrü, Taş, Metin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Kuru, Baki, Arslan, Ramazan, Yılmaz, Ejder: **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2013.
- Kuru, Baki: **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 6. Bası, İstanbul, 2001.
- Mutluer, M. Kamil, Dayanç, N. Nilay: **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

- Mutluer, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.
- Nohutçu, Ahmet: **İdari Yargı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.
- Odyakmaz, Zehra: **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlar Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1993.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019.
- Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları C. I. , İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, İstanbul, 1966.**
- Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları 3. Cilt, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966.**
- Öncel, Mualla,
Kumrulu, Ahmet,
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- Önen, Z. Sacit: **Genel Vergi Hukuku**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Özekes, Muhammet: **Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 134, Ankara, 2008.
- Pekcanitez, Hakan,
Atalay, Oğuz,
Özekes, Muhammet:
Saban, Nihal: **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

- Saraçoğlu, Fatih,
Pürsünlerli
Çakar, Elif:
Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- Taş, Metin:
Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Ekin Kitabevi, Bursa, 1997.
- Tosuner, Mehmet,
Özcan, Ülkü:
Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Aklıselim Matbaası, İzmir, 1989.
- Tosuner, Mehmet,
Arıkan, Zeynep:
Türk Vergi Yargısı, Neşa Ofset, İzmir, 2008.
- Türkbay, Özge:
Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.
- Üstündağ, Saim:
Medeni Yargılama Hukuku, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 2000.
- Ürel, Gürol:
Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.
- Yenisey, Feridun:
Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979.
- Yıldırım, Kamil:
Kanun Yolu Olarak İstinaf, İstinaf Mahkemeleri – Uluslararası Toplantı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003.
- Yıldırım, Turan:
İdari Yargı, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- Yılmaz, Ejder:
Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.
- Yüce, Mehmet:
Mali Yargılama Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2016.

Yüce, Mehmet:

Vergi Yargılama Hukuku, Güncellenmiş 5. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2017.

Zabunoğlu,

İdare Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Yahya Kazım:



MAKALELER:

- Akbaba, Ahmet: “Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/2, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tek-makale/2014-2/17.pdf>, 16.10.2019.
- Bereket, Zuhale Baş: İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu, **Danıştay Dergisi**, C.27, S. 11, Ankara 1996.
- Biniş, Mine: “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Sosyal Bilimler Araştırmaları Derneği Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 5, No: 2, 2013.
- Doğrusöz, M. Ezhan: “Vergi Hukukunda Kanun Yolu Kavramı ve 6545 Sayılı Kanun Düzenlemesi Üzerine Bir Değerlendirme”, Yayınlanma Tarihi: 03.03.2016, (Çevrimiçi), <http://www.bumindogruso.com/article/verg-hukukunda-kanun-yolu-kavrami-ve-6545-say>, 30.09.2019.
- Gürkan, Mehmet Fatih, Deniz, Yusuf, Boz, Selman Sacit: “İdari Yargıda Kanun Yolları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 21, sayı 1, 2013.
- Hatipoğlu, Cengizhan: “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 65, Sayı 1, 2007.
- Hayrullahoğlu, Betül: “Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Raporu Dergisi**, Ocak-2016.

- Ortaç, Fevzi Rifat,
Ünsal, Hilmi: “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2016.
- Kaplan, Gürsel: “İdari Yargılama Hukukunda Usuli Kazanılmış Hak”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1-2, 2004.
- Kaplan, Gürsel: “Yargısal Görüş (*Avis Contentieux*) Kurumu”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 119, 2008.
- Ökçesiz, Hayrettin: “Yargıtay’ın İş Yükünün Hafifletilmesinin Bir Aracı Olarak HUMK’un 427. Maddesi Üzerine”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 2, Sayı 2, 1996.
- Özkan, Gürsel: “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Hukukunda Usuli Kazanılmış Hak İlkesi”, **Sakarya Hukuk Dergisi**, Cilt 2, Sayı1, 2014.
- Sancakdar, Oğuz: “Türk İdari Yargı Sisteminde Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **TBMM İdari Yargılama Sürecinde Yaşanılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Çalıştayı**, 14.01.2013.
- Şimşek, Mehmet: “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 7, Yayımlanma Tarihi 29.06.2016.
- Taner, Selda: “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, **TBB Dergisi**, Sayı 136, 2018.
- Tekinsoy,
Mustafa Ayhan: “Danıştay’ın Temyiz İncelemesi Üzerine Verdiği Kararların Uygulanması”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 5 Sayı: 2, 2014.

- Turinay, Faruk: “Türk ve Fransız İdari Yargılama Hukukunda Danıştay Üyelerinin İdari Görev Üstlenmeleri ve Bağımsızlıkları”, **İÜHF Mecmuası**, Cilt 73, Sayı 1, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/230780>, 17.10.2019.
- Uz, Abdullah: “Uyuşmazlığa İlişkin Mevzuat Değişikliği Temyiz Aşamasında Bozma Nedeni Olabilir mi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, Yıl: 2011.
- Yıldız, Seyfi,
Bostan, M. Kemal: “ Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Şubat 2017; 10 (7): 107126.
- Yılmazoğlu,
Yunus Emre: “İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl 7, Sayı 13, 2019.

TEZLER:

- Akgül, Mehmet Emin: **İdari Yargılama Hukukunda Temyiz**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004.
- Akil, Cenk: **İstinaf Kavramı**, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.
- Akkaya, Tolga: **Medeni Usul hukukunda İstinafa Başvuru**, İstinaf İncelemesi ve İstinaf Mahkemesinin Verebileceği Kararlar, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.
- Aydın, Birben: **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Ve Etkinliği**, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.
- Aydın, Hüseyin: **İdari Yargıda Olağanüstü Kanun Yolu**, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.
- Azgan, Evin: **Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.
- Buyuran, Yasemin: **Vergi Yargılamasında Kanun Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.
- Erdal, Nagihan: **Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2018.

- Kıran, Özlem: **Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolu İncelemesi**, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ, 2019.
- Kıvrakdal, Akın: **Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- Mutlu, Yarcan: **Ceza Yargılamasında Temyiz**, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2019.
- Özdemir, Serap: **Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

DİĞER KAYNAKLAR:

- Akyılmaz, Bahtiyar: “İdari Yargıda Hakimin Hüküm Vermesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:93, Ankara, 11.05.2017.
- Bayar, İbrahim Nihat: **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara Barosu Dergisi, 2012, ss. 239-247, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempoz-yumu-9-mart-2012-ankara.pdf>, 18.10.2019.
- Danıştay Başkanlığı: **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler III**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1980.
- Danıştay Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı: **TBMM Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı**, No: 57660, 13 Haziran 2016.
- Hukuk Muhakemesinde İstinaf El Kitabı: Ankara, **Adalet Bakanlığı Yayını**, 2016.
- Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk: **Adli İstatistikler**, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018, ss. 215-221, (Çevrimiçi), <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>, 15.10.2019.
- Demirkol, Selami: “İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü – Danıştay’ın İçtihat Mahkemesi Rolünün Güçlendirilmesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:91, Ankara, 10.05.2016.

- Gölan, Aydın: “Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:91, Ankara, 10.05.2016.
- Gölan, Aydın: “Güncellenmesi Gereken Bir Misyon: Danıştayın İstisari Görevleri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:99, Ankara, 2018.
- Odyakmaz, Zehra: “30. Yılda İdari Yargı İle İlgili Öneriler”, **Ankara Barosu İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara, 2012, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarosus.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf>, 15.10.2019.
- Sancakdar, Oğuz: “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Journal Of Yaşar University**, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, (Çevrimiçi), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179486>, 10.10.2019.
- Sezginer, Murat: İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları ile İstinaf Uygulamasında İctihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:99, Ankara, 2018.
- Tanrıver, Süha: “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Ve Özellikle Arabuluculuk”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s. 151, (Çevrimiçi), <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-64-227>, 16.10.2019.
- Telli, Ali: “İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No:91, 2016.

Ulusoy, Ali:

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu, Ankara Barosu Dergisi, 2012, ss. 23-36, (Çevrimiçi), <http://www.ankarabarosu.org.tr/Sitelar/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf>, 18.10.2019.

Yıldırım, Turan:

“İdari Yargıda İçtihat Farklılıkları Sorunu ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:93, Ankara, 11.05.2017.

Yılmazoğlu,
Yunus Emre:

“Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri - Hak Arama Hürriyeti İlişkisi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:93, Ankara, 11.05.2017.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR:

Türk Dil Kurumu: www.tdk.gov.tr

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d8c7726b2bfc9.31149035

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d8c7736eb9bd6.39776095

Gelir İdare Başkanlığı: www.gib.gov.tr

<https://www.gib.gov.tr/emlak-vergisi-kanunu-ic-genelgesi-seri-no-2017/1>

Danıştay: <https://www.danistay.gov.tr>

https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/08_02_2019_015819.pdf

<https://www.danistay.gov.tr/upload/2018-Yilii-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf>

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

Resmi Gazete: <http://www.resmigazete.gov.tr>

<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/4257.pdf>

<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7473.pdf>

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-9.htm>

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150613-11.pdf>

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/10/20041007.htm#1>

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/10/20191024-25.htm>

Dergipark: <https://dergipark.org.tr>

<https://doi.org/10.17336/igusbd.61057>

www.hukukihaber.net

<http://www.hukukihaber.net/ceza-davalarinda-istinaf-ve-temyizsureleri-makale,5413.html>

www.docplayer.biz.tr

<https://docplayer.biz.tr/43874343-6545-sayili-kanunun-yargi-paketi-gerekceleri.html>

Ankara Barosu:

<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf>

<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2014-2/17.pdf>

Türkiye Barolar Birliği: www.barobirlik.org.tr

<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1774>

TBMM Resmi Web Sitesi: www.tbmm.gov.tr

<https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf>

https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/idari_yargi_surecinde_yasanilan_sorunlar.pdf

<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6352.html>

Fransız Danıştay'ı (Conseil D'Etat) Resmi Web Sitesi:

<https://www.conseil-etat.fr/en> (İngilizce Versiyonu)

Lexpera İctihat Bilgi Bankası (Oniki Levha Yayıncılık A.Ş.): www.lexpera.com.tr

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-2001-602-k-2001-682-t-12-10-2001>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1992-3740-k-1992-3957-t-3-11-1992>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/2-d-e-2013-7087-k-2013-5183-t-30-9-2013>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/2-d-e-2010-6239-k-2014-2636-t-26-3-2014>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-d-e-1985-813-k-1987-837-t-26-5-1987>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-1986-1280-k-1986-2614-t-17-12-1986>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-5646-k-1997-3401-t-6-11-1997>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2011-3747-k-2012-2660-t-11-04-2012>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daيرهلر-kurulu-e-1993-76-k-1993-72-t-02-04-1993>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2011-1224-k-2011-1447-t-21-3-2011>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daيرهلر-kurulu-e-2000-19-k-2000-189-t-26-05-2000>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daيرهلر-kurulu-e-1994-866-k-1994-633-t-18-11-1994>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1999-1134-k-1999-1020-t-11-3-1999>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2010-8939-k-2012-2645-t-15-5-2012>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1999-953-k-1999-889-t-15-10-1999>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/6-daيره-e-1996-278-k-1997-371-t-20-1-1997>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/6-daيره-e-1993-4593-k-1994-1594-t-25-4-1994>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/k-2015-10572-t-12-9-2018>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-529-k-2016-3887-t-11-5-2016>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-1311-k-2017-142-t-8-3-2017>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/6-daيره-e-1996-278-k-1997-371-t-20-1-1997>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2015-6551-k-2015-7619-t-16-11-2015>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-daيره-e-1997-4436-k-1998-2421-t-23-6-1998>
<http s://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2015-6551-k-2015-7619-t-16-11-2015>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1986-143-k-1987-1468-t-4-11-1987>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2007-5572-k-2007-6962-t-17-12-2007>
<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1985-219-k-1986-1854-t-30-05-1986>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/13-d-e-2016-3569-k-2016-4143-t-8-12-2016>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1984-71-k-1984-67-t-15-6-1984>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2011-309-k-2015-5751-t-5-11-2015>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1986-23-k-1987-1-t-30-01-1987>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1996-228-k-1997-369-t-26-9-1997>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1995-433-k-1997-293-t-6-6-1997>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/15-d-e-2017-3048-k-2017-7243-t-6-12-2017>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-daire-e-1996-610-k-1997-2039-t-20-5-1997>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2015-5596-k-2015-6989-t-17-12-2015>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-daire-e-1995-2535-k-1995-2460-t-11-9-1995>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1983-1467-k-1984-2544-t-12-12-1984>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2019-428-k-2019-1770-t-7-3-2019>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatlari-birlestirme-kurulu-e-2002-208-k-2002-1783-t-1-5-2002-1>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1985-579-k-1986-2179-t-24-11-1986>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1989-378-k-1989-154-t-27-10-1989>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-2377-k-1997-4011-t-9-12-1997>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/10-daire-e-1987-504-k-1989-1410-t-21-6-1989>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/iddk-e-2008-1296-k-2010-2496-t-23-12-2010>

[https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1984-573-k-1984-1642-t-26-3-1984,](https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-daire-e-1984-573-k-1984-1642-t-26-3-1984)

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/10-daire-e-1997-1790-k-1998-1796-t-29-4-1998>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-daire-e-1986-2256-k-1988-1209-t-25->

3-1988

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-1996-1345-k-1996-2819-t-25-9-1996>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-1989-452-k-1989-2340-t-25-10-1989>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/14-d-e-2017-919-k-2017-4660-t-14-9-2017>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/10-d-e-2016-675-k-2016-1646-t-25-3-2016>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2012-8297-k-2013-1031-t-21-2-2013>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/11-daire-e-2002-1971-k-2002-3761-t-27-11-2002>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2008-239-k-2008-600-t-11-7-2008>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1985-23-k-1986-2-t-20-1-1986>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-2017-120-k-2018-33-t-28-3-2018>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatlari-birlestirme-kurulu-e-1985-4-k-1985-5-t-2-7-1985-1>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1995-207-k-1997-125-t-21-2-1997>

DIĞER ELEKTRONİK KAYNAKLAR:

<http://www.bumindogruseoz.com/article/verg-hukukunda-kanun-yolukavrami-ve-6545-say#>

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf>

<http://aihmgunlugu.blogspot.com/2011/10/aihm-necedet-ve-perihan-sahin-v-turkiye.html>

<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>



ÖZGEÇMİŞ

REMZİ DİRİKOÇ

DOĞUM TARİHİ : 23.08.1987

DOĞUM YERİ : Nevşehir

MEDENİ DURUMU: Evli, 2 çocuklu.

EĞİTİMİ :

Orta Öğrenim : Nevşehir Özel Kardelen İlköğretim Okulu (1998–2001)

Lise : Nevşehir Özel Kardelen Lisesi (2001-2004)

Lisans : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi (2004–2008)

Yüksek Lisans : İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Maliye ABD, Mali Hukuk Bilim Dalı (2008–Halen)

Tez Danışmanı : Doç Dr. Yasemin TAŞKIN

MESLEĞİ : Serbest Avukat (2009- Halen)

ÜYESİ OLDUĞU

KURULUŞLAR : İstanbul Barosu (2009-Halen),
Türkiye Barolar Birliği (2009-Halen).

YAYINLAR :

MAKALE : Vergi Yapılandırmasında, Yargı Aşamasındaki Vergi
Borçlarının Durumu, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 85, Sayı 2011/1, s. 151-158

İLETİŞİM : Arısüt&Dirikoç Hukuk Bürosu

Web : www.arisutdirikoc.av.tr

Adres : Ataköy 7-8-9-10. Kısım Mah. E-5 Yanyol Cad. Güney Cephe,
Ataköy Towers Plaza B Blok Kat: 13 D:144 Bakırköy/İSTANBUL

Tel - Gsm : 0212 556 25 50 (Dahili: 102) – 0533 647 48 49

E-mail : remzi@arisutdirikoc.av.tr