

T.C.

İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları

Akın KIVRAKDAL
2501030506

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Süheyl DONAY

Düzeltilmiş Tez

İstanbul
2006

DÜZELTMELER

07.09.2006 tarihinde alınan karara göre, sayfa iii' deki abstract yazısı düzeltilmiştir. İçindekiler bölümü düzeltilen çalışmaya uygun olarak tekrar düzenlenmiştir. Kısaltmalar bölümündeki eksiklikler tamamlanmıştır. Giriş bölümündeki bölüm içerikleri yapılan değişiklikler ışığında tekrar yazılmış ve giriş bölümünde kullanılmış bulunan “ topluluk ” kelimesi “ “toplum” kelimesi ile değiştirilmiştir.

Birinci bölümü içindeki dipnotlardaki sayfa numaraları kaynak kitapların yeni baskılara göre değiştirilmiştir. 3. sayfadaki “topluluk “ kelimesi “ toplum”olarak değiştirilmiştir. 8-11 sayfalar arasında idari aşamada çözüm yolları açıklanmıştır. Sayfa 15-18 'deki anlaşılmayan atıflar tekrar düzenlenmiştir. 35 no'lu dipnot çalışmadan çıkarılmıştır. 24. sayfadaki “İçtihatları birleştirme kararları bir anlamda kanun niteliğindedirler” ifadesi çalışmadan çıkarılmıştır. Sayfa 13'te AY 125. maddeye ek olarak 36. madde de çalışmada açıklanmıştır. 13. sayfadaki vergi yargısının içtihat yaratma işlevi konusu tekrar düzenlenmiştir. 20. sayfadaki TL ifadesi YTL olarak tekrar yazılmıştır. Bölüm sonuna kanun yollarının genel tanımı eklenmiştir. Bunlara ek olarak bölüm içindeki harf hataları ve ifade bozuklukları da düzeltilmiştir. Bölümdeki numaralandırma değişiklikler ışığında değiştirilmiştir. Bölüme makaleler eklenmiştir.

İkinci bölüm başlığı “ Türk Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları” olarak değiştirilmiştir. 56 no'lu atıf çalışmadan çıkarılmıştır. Bölümde kullanılan “TL” ifadeleri “YTL” olarak düzenlenmiştir. İşyeri kapatma cezası ile ilgili cümleler çalışmadan çıkartılmıştır. Bölümden olağanüstü kanun yolları çıkartılmıştır. İstinaf müessesesi 29. ve30. sayfalarda kısaca açıklanmıştır. HUMK-İYUK ilişkisi 34. sayfada bölüme eklenmiştir. 135 no'lu dipnot çalışmadan çıkarılmıştır. Bölüm içindeki harf hataları ve ifade bozuklukları düzeltilmiştir. Bölüme yeni atıflar ve makaleler eklenmiştir.

Üçüncü bölüm başlığı “Türk Vergi Yargısında Olağanüstü Kanun Yolları” olarak değiştirilmiştir. Bölüme yeni makaleler eklenmiş, başlıklar değişikliklere uygun olarak tekrar numaralanmış ve harf hataları düzeltilmiştir.

Sonuç bölümü tez içinde yapılan eklemelere ve değişikliklere uygun olarak tekrar yazılmıştır.

Kaynakça bölümüne teze eklenen kaynaklar işlenmiştir.

ÖZ

Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları / Akın Kıvrakdal

Bu tez çalışmasında Türk Vergi Hukukundaki kanun yolları açıklanmaya çalışılmıştır. İlk bölümde, açıklamalara hukuk ve vergi kavramlarının tanımından başlanarak vergi yargısı kavramı ve vergi yargısında görevli mahkemeler açıklanmış ve bunu takiben kanun yolu kavramının tanımı yapılmıştır . İkinci bölüm Türk Vergi Yargısındaki olağan kanun yollarının açıklandığı bölümdür. Bölümde itiraz, temyiz ve karar düzeltme kanun yolları gerek mevzuattaki ve gerekse uygulamadaki yönleri ile açıklanmıştır. Bu açıklamalar yapılırken konuları derinleştirmek ve anlaşılmasını kolaylaştırmak amacı ile Danıştay kararlarına da çalışmada yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise Türk Vergi Yargısındaki olağanüstü kanun yolları olan Yargılamanın Yenilenmesi ve Kanun Yararına Temyiz açıklanmış ve açıklamalar Danıştay kararları ile desteklenmiştir.

ABSTRACT

Legal Remedies in Turkish Tax Justice / Akın Kıvrakdal

This thesis sets forth the legal remedies under Turkish Tax Law. First section starts with the definition of law and tax concepts then explains the tax justice , the courts in Turkish Tax Justice System and continues with the definition of legal remedies. Second section of the thesis explains the ordinary legal remedies under Turkish Tax Justice System. This section sets forth the objection, appeal and adjustment to the orders in respect of their interpretation under legislation and in practice. This thesis frequently refers to the decision of the Council of State in order to keep the subjects simple and accurate. Third section explains the extraordinary legal remedies known as renewal of judgment and appeals in favor of law and the above- mentioned explanations are supported by the decisions of the Council of State.

İÇİNDEKİLER

Öz/Abstract.....	III
Önsöz.....	IV
İçindekiler.....	VI
Kısaltmalar.....	XII
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISININ GENEL ESASLARI

I. Vergi Yargısı Kavramı.....	3
II. Vergi Yargısının Genel Yargı İçindeki Yeri.....	14
III. Türk Vergi Sisteminde Vergi Yargısı Organları.....	18
A. Vergi Mahkemeleri.....	19
B. Bölge İdare Mahkemeleri.....	20
C. Danıştay.....	22
IV. Kanun Yolu Kavramı.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

I. İtiraz.....	27
A. İtiraz ve Hukuki Niteliği.....	27
B. İtiraza Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları.....	30
1. Karar Tek Hakim Tarafından Verilmiş Olmalıdır.....	31
2. Karar Nihai Bir Karar Olmalıdır.....	32
C. İtiraz İncelemesinin Yapılacağı Yer.....	33
D. İtiraz İsteminde Bulunabilecekler.....	34
E. İtiraz Süresi.....	35
F. İtiraz Dilekçesi.....	37
G. İtiraz Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	37
H. İtiraz Nedenleri.....	38
İ. İtiraz İncelemesi.....	39
J. İtiraz Üzerine Verilecek Kararlar.....	40
1. Vergi Mahkemesinin Kararının Onanması.....	40
2. Bölge İdare Mahkemesinin Kararı Bozması ve Esas Hakkında karar vermesi.....	41
3. Bölge İdare Mahkemesinin Kararı Bozması ve Dosyayı Vergi Mahkemesine Göndermesi.....	42
K. Bölge İdare Mahkemesince Verilecek Kararın Sonuçları.....	43

L. İtiraz Yoluna Başvurmanın Yürütmeyi Durdurmaya Etkisi....	43
M. Özel İtirazlar.....	44
1. Bağlantılı Davalara İlişkin Kararlara İtiraz.....	44
2. Yürütmenin Durdurulması Taleplerine İlişkin Kararlara İtiraz.....	44
II. Temyiz....	45
A. Temyiz Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	45
B. Temyize Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları.....	46
1. Vergi Mahkemesi Kararı Kurul Olarak Verilmiş Olmalıdır..	46
2. Karar Nihai Bir Karar Olmalıdır.....	47
3. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Verdiği Kararlar.....	48
C. Temyiz Edilemeyecek Kararlar.....	49
D. Temyiz İncelemesinin Yapılacağı Yer.....	51
E. Temyiz İsteminde Bulunabilecekler.....	52
F. Temyiz Süresi.....	53
1. 30 Günlük Süre.....	53
2. 15 Günlük Süre.....	54
3. 7 Günlük Süre.....	54
G. Temyiz Dilekçesi.....	55
H. Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	56
İ. Temyiz Nedenleri.....	57
1. Görev ve Yetki Kurallarına Aykırılık.....	58
a. Görev Kurallarına Aykırılık.....	58
b. Yetki Kurallarına Aykırılık.....	61
2. Hukuk Kurallarına Aykırılık.....	62
a. Uygulanacak Hukuk Kuralında Hataya Düşülmesi.....	62
b. Davaya Konu Olayın Belirlenmesinde Hataya Düşülmesi.....	63

c. Davaya Konu Olayın Nitelendirilmesinde Hataya	
Düşülmesi.....	63
3. Usul Kurallarına Uyulmaması.....	64
a. Dosyanın Tekemmülünde Usulsüzlük.....	64
b. Mahkemenin Toplanma ve Karar Yeter Sayısına	
Aykırılık.....	65
c. Duruşma Kurallarına İlişkin Usul Kurallarına	
Aykırılık.....	66
d. Yargı Kararlarında Bulunması Gereken	
Unsurlarda Usulsüzlük.....	66
J. Temyiz İncelemesi.....	67
K. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar.....	69
1. Onama Kararı.....	69
2. Düzelterek Onama Kararı.....	69
3. Kısmen Onama Kısmen Bozma Kararı.....	70
4. Bozma Kararı.....	70
a. Bozmaya Uyma Kararı.....	71
b. Bozma Kararına Direnme.....	71
L. Temyiz İncelemesi Sonucu Verilecek Kararın	
İçeriği ve Sonuçları.....	72
M. Temyizden Vazgeçme.....	73
N. Temyiz Yoluna Başvurmanın Kararın Yürütülmesine	
Etkisi.....	74
III. Karar Düzeltme.....	75
A. Karar Düzeltme Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	75
B. Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar.....	76
C. Karar Düzeltme Talebinde Bulunabilecekler.....	78
D. Karar Düzeltme Sebepleri.....	79
1. İddia ve İtirazların Kararda Karşılanmamış Olması.....	80

2. Kararda Çelişik Hükümler Bulunması.....	80
3. Kararın Usul ve Kanuna Aykırı Bulunması.....	81
4. Belgelerde Hile ve Sahtekarlık.....	81
E. Karar Düzeltmede Süre.....	82
F. Düzeltme Dilekçesi.....	82
G. Düzeltme Talebinin İncelenmesi.....	83
1. Düzeltme Talebini Karara Bağlayacak Yargı Mercii.....	83
2. Karar Düzeltmede Duruşma.....	84
3. Karar Düzeltme Talebi Üzerine İlk İnceleme.....	84
4. Karar Düzeltme Talebinin Esastan İncelenmesi.....	85
H. Karar Düzeltme Taleplerinde Yürütmeyi Durdurma.....	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

I. Yargılamanın Yenilenmesi.....	86
A. Kavram.....	86
B. Yargılamanın Yenilenmesi İçin Gerekli Şartlar.....	88
C. Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri ve Süreleri.....	91
1. Bir Belgenin Sonradan Ele Geçirilmesi.....	92
2. Belgenin Sahteliği.....	92
3. Karar Esas Alınan İlamın Ortadan Kalkması.....	93
4. Bilirkişinin Kasten Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi.....	94
5. Hile Kullanılmış Olması.....	94
6. Vekil yada Temsilci Olmayan Kişilerce Davanın Takip Edilmiş Olması.....	95
7. Çekinme.....	96
8. Birbirine Aykırı Hükümlerin Varlığı.....	96

9. Hükümün İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya	
Dair Sözleşmeyi İhlal Etmiş Olması.....	97
D. Yargılamanın Yenilenmesinde Taraflar.....	98
E. Yargılamanın Yenilenmesinde Dilekçe.....	98
F. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İncelenmesi.....	99
1. Yargılamanın Yenilenmesi Talebini Karara	
Bağlayacak Yargı Mercii.....	99
2. Yargılamanın Yenilenmesinde Duruşma.....	100
3. Yargılamanın Yenilenmesi Taleplerinin İncelenmesi.....	100
II. Kanun Yararına Temyiz.....	101
A. Kavram.....	101
B. Kanun Yararına Temyize Konu Olabilen Kararlar.....	102
C. Kanun Yararına Temyiz Nedenleri.....	103
D. Kanun Yararına Temyiz Başvurusunda Yetki.....	104
E. Kanun Yararına Temyizin Sonuçları.....	105
Sonuç.....	107
Kaynakça.....	112

KISALTMALAR

A.e.	Aynı Eser
a.g.e.	Adı Geçen Eser
AİD	Amme İdaresi Dergisi
AY.	Anayasa
B.İ.M.	Bölge İdare Mahkemesi
BİMK	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
C.	Cilt
DD	Danıştay Dergisi
D.K.	Danıştay Kanunu
DKD	Danıştay Kararları Dergisi
E.	Esas
EİTİA	Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İ.M.	İdare Mahkemesi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
m.	Madde
s.	Sayfa
s.K.	Sayı Kanun
S.	Sayı
T.	Tarih
V.M.	Vergi Mahkemesi
VUK.	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanlar toplum halinde yaşamaya başladıklarından itibaren toplum içi ilişkilerin belli kurallarla düzenlenmesi gerekmiştir. Bu ilişkilerin hukuki nitelikte olanları hukuksal ilişkilerdir ve hukuk kuralları ile düzenlenirler.

İnsanlar toplum içinde yaşamaya başladıktan sonra çeşitli birlikler meydana getirmişlerdir. Bu birliklerin son aşaması devlet dediğimiz mekanizmalardır. Devletler vatandaşlarının adalet, sağlık, güvenlik gibi temel ihtiyaçlarını karşılamak zorundadırlar. Bu ihtiyaçlar ancak devletin belli bir gelir elde etmesi ile karşılanabilirler. Bu gelirlerin günümüzde en önemli kalemini vergiler oluşturmaktadır

Devletlerin vergi toplaması için yasal bir dayanağı olması gerekmektedir. Bu hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Türk Vergi Hukukunda bu ilke Anayasanın 73. maddesinde somutlaşmıştır. Buna göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bununla birlikte alacaklı konumundaki devletçe vergilerin mümkün olduğunca tam ve hızlı tahsil edilmesi amaçlanır. Vergi mükellefin amacı ise ödemekle yükümlü bulunduğu vergi miktarını en aza indirmektir. Vergi tahsil etmek isteyen devletle vergi ödemekten kaçınan mükellef arasındaki dengeyi kurmak vergi hukukunun görevidir. Vergi hukuku bu dengelemeyi sağlarken vergi yargısından yararlanır. Zira idari çözüm yolları dışında vergi yargısı uyuşmazlıkları çözümlmek için son çaredir. Buradan hareketle vergi yargısı için, taraflar arasında vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkları çözmek için başvuru yargı yoludur tanımlaması yapabiliriz.

Kanun yolları ise gerek vergi adaletinin gerçekleşmesi ve gerekse idarenin yargısal denetiminin sağlanması yönlerinden vergi yargısı içinde özel bir öneme sahiptir. Vergi yargısının etkin bir biçimde çalışabilmesi vergi yargısı organlarının verdikleri kararlara karşı başvuru yollarının iyi işlemesine bağlıdır.

Bu alışmada Türk Vergi Yargısındaki kanun yolları çeşitli yönleri ile ele alınmış ve kanun yollarının içinde buldukları sorunlar incelenerek bu tezin sınırları içerisinde kalacak şekilde çözüm nerileri sunulmuştur. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, vergi ve vergi yargısı kavramları, vergi yargısının genel yargı sistemi içindeki yeri ve bağımsızlığı, vergi yargısının işlevleri ve vergi yargısındaki mahkemeler incelenmiş ve kanun yolu kavramı tanımlanmıştır.

İkinci bölümde, Türk Vergi Yargısındaki olağan kanun yolları olan itiraz, temyiz ve karar düzeltme sırası ile açıklanmıştır.

nc bölümde, Türk Vergi Yargısındaki olağanüstü kanun yolları olan yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz açıklanmış ve açıklamalar Danıştay kararları ile derinleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISININ GENEL ESASLARI

I- Vergi Yargısı Kavramı

İnsan toplum içinde yaşayan bir canlıdır ve ilk insanlardan itibaren bu toplum yaşamının çeşitli kurallar ile düzenlenmesi gerekmiştir. Toplumsal kuralların temel amacı toplum düzenini sağlamaktır. Toplumsal düzeni sağlayan kurallar çeşitlidir ve bu kurallardan bir tanesi de hukuk kurallarıdır. Hukuk Arapça bir kelime olup haklar anlamına gelmektedir. Bir hukuk tanımı vermek gerekirse, hukuk; bireylerin birbirleri ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve kamu otoritesi ile yaptırım gücü garanti altına alınmış genel, soyut ve sürekli kurallardır denilebilir.

İnsanlar toplum halinde yaşamaya başladıktan sonra çeşitli birlikler meydana getirmişlerdir, bugün bu birliklerin en son aşaması devlet dediğimiz mekanizmalardır. Devlet varolabilmesi ve ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için gelir elde etmesi ve aynı zamanda elde ettiği gelirleri ihtiyaçları için harcayabilmesi gereken bir mekanizmadır. Günümüzde devletlerin işte bu ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacı ile aldığı iktisadi kıymetlerin en önemlisini vergi gelirleri oluşturmaktadır. “Vergi; devletin hakimiyet hakkına dayanarak, kişilerden hukuki cebir altında muayyen hukuk kurallarına göre karşılıksız ve tek taraflı olarak aldığı iktisadi kıymetlerdir.”¹ “Vergi hukuku ise devletle kişiler arasındaki vergi ilişkilerinden doğan hak ve alacakları düzenleyen hukuk dalıdır.”² Bir başka tanımla

¹ Şerafettin AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1999, s. 6.

² Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Genişletilmiş 17. Baskı, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2006, s.5 “düzeltme”

“ vergi hukuku; vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli kurallar bütünüdür.”³

Vergi hukuku Roma Hukukundan gelen ayrıma sadık kalınarak yapılan değerlendirmede kamu hukukunun bir dalını oluşturmaktadır. “Kamu hukuku, devletin kuruluş ve işleyişi ile egemen bir tüzel kişi olarak kişilerle yada devletlerle olan ilişkilerini düzenleyen hukuk dalıdır. Bu hukuk dalının düzenlediği ilişkiler hukuksal yönden eşit kişiler arasındaki ilişkiler değil astlık- üstlük durumunun ağır bastığı ilişkilerdir”⁴ Verginin tek taraflı olarak üstün kamu gücüne dayanılarak alınması vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olduğuna şüphe bırakmamaktadır.

Vergi hukuku, mali hukukunda (maliye hukuku) bir bölümünü oluşturmaktadır. Buradan hareketle mali hukuk, vergi hukuku ile eş anlamlı kullanılmamalıdır, belirtildiği üzere vergi hukuku, devletle kişiler arasındaki vergi ilişkilerinden doğan hak ve alacakları düzenlediği halde, mali hukuk devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali faaliyetlerini düzenleyen kurallar bütünüdür.

Bilinen en eski dönemlerden itibaren devletler varlıklarını devam ettirebilmek için gelire ihtiyaç duymuşlar ve bu geliri vergi dediğimiz cebre dayanan gelirler ile sağlamışlardır. Mutlakiyet ile yönetilen devletlerde (mutlakiyetçi dönemde) iktidarda bulunanlar devleti kendi mülkleri olarak görmeleri sebebi ile vergi koyma konusunda herhangi bir kısıtlamaya tabi değillerdi, yani vergileri keyfi olarak salabiliyor ve kaldırabiliyorlardı, bu keyfiliğe tepki olarak ilk demokratikleşme hareketlerinin (Manga Carta Libertatum - 1215) sınırlamak istediği yetki, vergilendirme yetkisi olmuştur.⁵

³ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 13.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi , 2006, s.2.

⁴ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.7

⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.7
“düzeltme”

Vergilendirme yetkisini sınırlama, bu ilk hareketten günümüze iktisadi ve buna paralel olarak gelişen sosyal ve siyasal hareketlerin sonucu olarak günümüzde verginin yasallığı ilkesi olarak anılan ve hukuk devleti ilkesinin vergi hukukundaki yansımaları olan ilkeye dönüşmüştür. Hukuk devleti, “vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kuralları ile bağlı olduğu bir sistemi anlatır.”⁶ Yani bu sistemde yönetenler de hukuk kuralları ile bağlıdır.⁷ İdarenin keyfi ve takdiri uygulamalarını önlemeyi amaçlayan⁸ verginin yasallığı ilkesi ise, vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ile birlikte kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasıdır.⁹ Söz konusu ilke nelerin, kimlerin, ne oranda, ne zaman vergilendirileceğini ortaya koyarken vergilendirmenin hukuka uygunluk denetimine de zemin hazırlar.¹⁰ Verginin yasallığı ilkesi anlamını tamamlayan bazı alt ilkelere sahiptir. Bu ilkeden söz edebilmek için öncelikle bir vergi yasasına gereksinim vardır, bu yasanın liberal ve demokratik bir devletin parlamentosunun ürünü olması lazımdır (temsilsiz vergi olmaz ilkesi), yalnızca yasanın vergiyi düzenlemesi (yasadışı vergi olmaz ilkesi) ve bu yasanın vergi ile ilgili bütün ana öğeleri dikkate alan tam bir vergi yasası olması (verginin belirgin olması ilkesi) gerekmektedir.¹¹

Verginin yasallığı ilkesi 1982 Anayasasının 73. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde yasanın Temel Haklar ve Ödevler Kısmının, Siyasi Haklar ve Ödevler ile ilgili dördüncü kısmında bulunmaktadır.

Anayasanın 73 maddesine göre ;

⁶ Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara Yetkin Yayınları, 1995, s.99.

⁷ Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku**, 4. Basım, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1997, s.137.

⁸ Yusuf KARAKOÇ, **Vergi yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995, s. 204.

⁹ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.184. ; Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi , 1998, s. 142.

¹⁰ KARAKOÇ, **a.g.e.** s.69

¹¹ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998 s.14. “düzeltme”

“ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Maddenin birinci fıkrasında vergiye tabi kişiler (mükellef – sorumlu) için verginin bir ödev olduğu belirtilmiştir ayrıca fıkra vergi alacağının anayasal temellerini koyarken şartlar oluştuğunda devletin alacağını alma yetkisini tekrarlamıştır.¹²

1982 Anayasasının 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyetinin sosyal bir devlet olduğu düzenlenmiştir, AY. 73. madde birinci fıkra da düzenlenen mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir ve bu ilke ile AY. 2. madde de belirtilen soyut ilke vergilendirme alanında somut hale dönüşmektedir ve ayrıca kanun koyucu AY. 73. maddenin 2. fıkrasında vergi yükünün adaletli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirterek ortaya bir program kural da koymuştur.¹³

AY. 73. maddenin 3. fıkrasında verginin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı ve hangi gerekçelerle olursa olsun bu işlemlerin kanun dışında bir düzenleme ile yapılamayacağı belirtilmiştir . Kanunu yasama organı koyar, yürütme organının böyle bir yetkisi yoktur . Yasama organınca AY. 73. maddesinin 4. fıkrasında Bakanlar Kuruluna verginin bazı öğelerinde, kanun ile belirtilen yetkisinin

¹² KARAKOÇ, a.g.e., s.75

¹³ GÜNEŞ, a.g.e., s. 108

kapsam ve sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetki, günümüz de hızla değişen ekonomik şartlara bir bakıma vergi düzenlemelerinin yetişebilmesi zorunluluğundan doğmaktadır .

Verginin kanuniliği ilkesi ile ilgili son olarak, vergi hukukunda söz konusu ilkeye aykırı olduğu için kıyas yapmanın mümkün olmadığını belirtelim.¹⁴

Devletin, verginin kanuniliği ilkesi gereğince yürüttüğü vergi uygulamalarında mükellef ile vergi idaresi arasında çeşitli sorunlar olabilmektedir, vergi uyuşmazlığı olarak isimlendirilen bu sorunlar vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan sonuçlarda idare ile mükellefin fikir birliğine varamamasıdır.¹⁵

“Vergi uyuşmazlıkları, özellikle dinamik olan ekonomik ilişkilere statik düzenlemelerin ayak uyduramamasından kaynaklanmaktadır.”¹⁶ Günümüzün karmaşık ekonomik ilişkilerindeki hıza vergi kanunlarının ayak uyduramaması, vergi kanunlarının yine ekonomik şartlar sonucu değişmesi ve mükelleflerin bu değişimi izleyememesi, kanunların anlaşılıp uygulanmasında hatalara düşülmesi, vergi memurlarının vergi kanunları dar olarak hazine lehine yorumlayarak hareket etmeleri ve mükelleflerin daha az vergi ödemek yada hiç vergi ödememek istemeleri idare ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının nedenlerini oluşturmaktadır.¹⁷

Vergi uyuşmazlıkları mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyete ilişkin uyuşmazlıklar verginin matrahının tayin ve tespiti, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ve mükelleflerin şahsında hata sebebiyle oluşurken, ceza kesme ile ilgili uyuşmazlık, vergi suç ve cezalarına ilişkindir, tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emrine ilişkin şahsın borcu olmadığını, bunu

¹⁴ Nurettin BİLİCİ, **Vergi hukuku**, 9. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s.131 ; Selahattin TUNCER: **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları,2003s 9

¹⁵ Serafettin AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1999, s.57.

¹⁶ Nevzat SAYGILIOĞLU” **Türkiye’de Vergi Yargı Sisteminin Eleştirilmesi ve İyileştirilmesi**”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXVI, S.8, 1979, s. 327-333

¹⁷ AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 57; KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 5

tamamen veya kısmen ödediğini veya bu borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır.¹⁸

Vergi uyuşmazlıklarına karşı devlet her önlemi almalı, ekonomik gereksinimleri karşılayacak kanunları düzenlemeli, mükellefleri vergi düzenlemeleri hakkında aydınlatmalıdır. Ancak bütün bu önlemlere rağmen çeşitli uyuşmazlıklar baş gösterebilir. İdare, mükellef ile arasında çıkacak bu uyuşmazlıkları karşılıklı iyi niyet havası içinde anlaşarak veya idarenin kendi iç denetim mekanizması içinde sona erdirebilir. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların bu şekilde sona erdirilmesine idari aşamada çözüm denilmektedir.¹⁹ İdari aşamada çözüm yerine “ barışçıl çözümler ” terimi de kullanılmaktadır.²⁰

Türk Vergi Sisteminde idari aşamada çözüm yollarının iki özelliği bulunmaktadır. İlk olarak; bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur, yani uyuşmazlığın tarafları idari çözüm yollarına hiç başvurmadan doğrudan uyuşmazlığı mahkeme önüne götürebilirler. İkinci olarak ise, idari çözüm yollarına başvurulsa dahi taraf bu yolla istediği sonucu elde edemezse süreleri içinde uyuşmazlığı yargı merciine götürebilmektedir.

Türk Vergi Hukuku Sistemindeki uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları; vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır.

Türk Vergi Sistemindeki idari çözüm yollarından ilki vergi hatalarının düzeltilmesidir. Vergi ile ilgili işlemlerde mükellef yada idare tarafından hata yapılmış olabilir. Bu hata ile ilgili uyuşmazlığın taraflardan biri tarafından yargıya getirilmesi çeşitli sorunları da beraberinde getirebilir. Bu sebeple kanun koyucu bu hataların düzeltilmesini öngörmüştür.²¹ Vergi hatası , vergiye ilişkin hesaplarda yada

¹⁸ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995 s. 115-116.

¹⁹ AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 65 ; KIRBAŞ, **a.g.e.**, s. 176; Şükrü KIZILOTT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 4. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.51; KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 5

²⁰ ÖNCEL, **a.g.e.**, s. 169

²¹ KIZILOTT, **a.g.e.**, s. 108
“düzeltme”

vergilendirmede yapılan hatalar sebebiyle haksız yere fazla yada eksik vergi istenmesi yada alınmasıdır. (VUK 116m.) . VUK hataları 2 başlık altında toplamıştır. Bunlar hesap hataları(VUK 117m.) ve vergilendirme hatalarıdır. (VUK 118m.) Hesap hataları ; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar ve mükerrer vergilemeden kaynaklanırken , vergilendirme hataları, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, vergi mevzuunda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hatalardan kaynaklanmaktadır. Hatalar , ilgili memurun hatayı bulması, üst memurların yaptıkları incelemelerde hatanın görülmesi, vergi incelemesinde yada teftiş sırasında ortaya çıkarılması ve mükellefin hatayı fark ederek başvurusu üzerine ortaya çıkabilir.²² Vergi hatasını düzeltme yetkisi ilgili vergi dairesi müdürüne aittir.(VUK 120m.)Düzeltilme mercii düzeltme talebini yerinde görürse hata düzeltilir aksi takdirde durum istemde bulunana yazı ile bildirilir. (VUK 123 m.) Düzeltilme istemi dava açma süresi içinde yapılmışsa bu istem dava açma süresini durdurur. İstem reddedilirse süre yeniden işlemeye başlar. Mükellefler bu süre içinde vergi mahkemelerine dava açabilirler.(İYUK 11/3 m.) Düzeltilme istemi dava açma süresinin dolmasından sonra yapılmışsa bu durumda mükellefler şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına yada il özel idaresi vergileri için valiliğe ve belediye vergileri içinde belediye başkanlığına başvuracaklardır.(VUK 124m.)

İkinci ve uygulamada sık başvuru olan idari çözüm yolu uzlaşmadır. Uzlaşma, idare ile mükellef arasında anlaşma yolu ile çözümdür.²³ Her uzlaşma biçiminde bulunduğu gibi burada da taraflar çeşitli ödümler vermekte ve bazı haklarından vazgeçmekte ve bunun karşılığında da bazı yararlar elde etmektedirler. Vergi idaresi alınması gereken vergilerle bu vergilerle ilgili cezanın bir kısmından vazgeçerken mükellefte uzlaşma halinde vergi borcu ve cezası için yargı organlarına gidebilme hakkını yitirmektedir. ²⁴ Uzlaşma kurumunun temel amacı mükellefle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması ve kamu alacaklarının kısa sürede tahsilidir.²⁵ Uzlaşma konusu yapılabilecek hususlar; ikmalen , re'sen yada idarece tarhedilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarıdır. (VUK Ek Madde 1) Kaçakçılık

²² KIRBAŞ, a.g.e. , s.179

²³ KIRBAŞ A.e. s. 180

²⁴ A.e. s. 180

²⁵ Osman Necdet ORHUN, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi”, Vergi Dünyası, S.98,1989,s. 24-30
“düzeltilme”

suçları ile ilgili vergiler ve cezaları uzlaşmaya konu olamaz. Uzlaşma için gerekli koşullar VUK Ek Madde 1’de belirtilmiştir. Buna göre uzlaşma aşağıdaki hususlardan birinin varlığı halinde gerçekleşecektir:

- tarhiyatta vergi hatası ve her türlü maddi hata varsa
- VUK 369. madde çerçevesinde yanılma söz konusu ise
- yasa hükümlerine gereği kadar nüfuz edilememişse
- uyuşmazlık konusu olay ile ilgili vergi yargısı ile idare arasında görüş farklılığı varsa.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi gerek mükellef ve gerekse idare yönünden sonuçlar doğurmaktadır. Uzlaşma gerçekleşmişse artık mükellef uzlaşılan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunamaz. (VUK Ek madde 6/2) Aynı şekilde uzlaşma konusu yapılmış işlemlerde ayrıca cezalarda indirim uygulaması söz konusu olmaz.(VUK Ek Madde 9)

Uzlaşma gerçekleşmez ise , mükellef yada ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler uyarınca ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.Bu durumda dava açama süresi bitmiş yada 15 günden az kalmışsa bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar. (VUK Ek Madde 7)

VUK Ek madde 11 tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenler. Buna göre kaçakçılık fiilleriyle ilgili vergiler ve cezalar hariç Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde artık bu hususla ilgili dava açılmaz ve şikayette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulup uzlaşma sağlanamamışsa , tarhiyat sonrası uzlaşma yolu da kapanmış olur. (VUK Ek Madde. 11)

Türk Vergi Sistemindeki üçüncü idari çözüm yolu pişmanlık ve ıslahıdır. Konu VUK’un 371. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre , beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden bildiren mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmez. Buradan hareketle pişmanlık, VUK 371. maddedeki 5 bent şeklinde yazılı koşulların oluşması ve mükelleflerin re’sen başvuruları üzerine; zamanında yerine getirilmeyen kanuni

yükümlülüklerin, daha sonraki bir dönemde ve cezasız olarak yerine getirilmesini mümkün kılan bir müessese olarak tanımlanabilir.²⁶

Türk Vergi Sistemindeki dördüncü idari aşamada çözüm yolu vergi cezalarında indirimdir. Konu VUK 376. madde de düzenlenmiştir. Cezaların indirimli ödenmesi kavramı mükellefler adına re'sen, ikmalen ve idarece salınan vergiler ve bu vergilerle ilgili olarak kesilen vergi ziyayı , usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının , kanundaki şartlar altında dava açılmadan ödenmesi durumunda cezaların bir kısmının alınmamasını ifade eder. Cezaların indirimi müessesesinden yararlanabilmek için , vergi aslı ve cezasının dava konusu yapılmaması, dava açma süresi içinde istemde bulunulması (30 gün) ve indirim yapıldıktan sonraki cezanın kanuni sürede (3 ay) ödenmesi gereklidir.(VUK m . 376)

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin gerek mükellef ve gerekse idare açısından yararları vardır; ilk olarak denilebilir ki uyuşmazlık yargı merciine gitmeden çözülmüştür ve hem zamandan ve emekten tasarruf edilmiş ve hem de yargı mercilerinin iş yükü azalmıştır. “ Ayrıca bu çözüm yolu yükümlülerin gelir kaynaklarını yok etmeden, yani yükümlülerin faaliyetlerini aksatmadan vergi alınmasını sağladığından vergilerin de verimliliğini arttırmaktadır.”²⁷

Son olarak barışçıl çözümlerin faydalarına idare ve mükellef ilişkilerini olumlu etkileyeceğini ve yıllarca karşı karşıya gelecek idare ve mükellef arasında karşılıklı güven ve anlayış ortamı yaratacağını da ekleyelim.²⁸

Mükellef ile vergi idaresi arasında vergi sebebi ile çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi yukarıda belirtildiği gibi büyük avantajları olan bir çözüm yolu olsa da bazı durumlarda bütün çabalara rağmen uyuşmazlık idari çözüm yollarında çözümlenememekte veya taraflar bu yolu tercih etmemektedirler; bu

²⁶ KIZILOT, a.g.e. , s. 187

²⁷ Kamil MUTLUER, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir, EİTİA Yayını, No. 141/87, 1975, s.8.

²⁸ KIZILOT, a.g.e., s. 53.
“düzeltme”

durumda uyuşmazlığın çözümü için yargı yoluna başvurulması zorunluluğu doğmaktadır, işte vergi uyuşmazlıklarının çözümü için başvuru yargı yoluna “vergi yargısı” denmektedir. “Vergi yargısı kavramı, vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişleri yanında vergi uyuşmazlıklarına uygulanacak usul kurallarını da içermektedir.”²⁹

Ülkemizde zaman zaman “vergi yargısı” yerine “mali yargı” teriminin de kullanıldığı olmaktadır. Bu iki terim aynı manada kullanılmamalıdır. İki terim arasındaki fark esas olarak mali hukuk ile vergi hukuku arasındaki fark ile ilgilidir. Nasıl vergi hukuku mali hukukun önemli bir dalını oluşturuyorsa vergi yargısı da mali yargının önemli bir dalını oluşturmaktadır. “ Mali yargı devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların çözümlenmesini ve bu faaliyetleri içeren yargı kuruluşlarını içermektedir.”³⁰ Vergi yargısı ise gelirlerin zora dayanan kısmı ile ilgili uyuşmazlıkları konu edinmektedir.

Anayasanın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyetinin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir, bunun vergi hukukundaki yansıması ise AY. 73. madde de belirtilen verginin yasallığı ilkesidir. Bu ilkeye göre vergiler kanunla konulacak, değiştirilecek, kaldırılacak ve kanunlara uygun ve doğru olarak alınacaktır. Yani verginin hukuki temeli kanundur ve vergi adaleti esas olarak vergileri düzenleyen bu kanunlar ile korunmaya çalışılır fakat vergiler ile ilgili kuralların yazılı metin haline getirilmesi yeterli olmamakta ve uygulamanın bu kurallar çerçevesinde cereyan edip etmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu kontrolde vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi ile sağlanmaktadır.³¹ AY. 125. madde de düzenlenen yargısal denetim; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunu açık tutmaktadır. Bu yargı yolu, (vergi yargısı - dava hakkı) mükelleflere devlet tarafından getirilen vergi ödevine karşı yine devletçe tanınan bir haktır. Bu şekilde idarenin yargısal denetimi ile birlikte hukuk devleti ilkesi gereği vergileme işlemlerinin kanuna

²⁹ KIRBAŞ, a.g.e., s. 184

³⁰ KARAKOÇ, a.g.e., s. 16

³¹ KARAKOÇ, a.g.e., s. 10
“düzeltme”

uygunluğu sağlanmakta ve vergilerin kanuniliği ilkesi geçerli kılınmaktadır.³² Anayasanın 36. maddesi de bireye meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde haklarını savunma hakkı tanımıştır. Anayasanın Temel Haklar ve Ödevler kısmındaki bu madde ile de birey idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemlerin kanuna uygunluğunu denetleyebilmektedir.

Yukarıdaki paragraflar vergi yargısının idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkları çözümleme ve vergi adaletini sağlama işlevlerini tanımlamaktadırlar. Yani vergi yargısı, vergi kanunlarına uygun hüküm vererek uyuşmazlığı sona erdirmekte ve buna bağlı olarakta vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini yapmakta, hukuk düzeninin kurulmasını sağlamakta ve mükellef ile idare arasındaki çıkar dengesini kurmaktadır.

Vergi yargısının uyuşmazlıklar çözümleme ve vergi adaletini sağlama dışında iki işlevi daha sayılabilir.

Bu işlevlerden ilki içtihat yaratma işlevidir. Yargısal içtihat, mahkemece verilen kararlarda bir sorunun çözümü için izlenen yoldur. Aslında bu işlev bütün yargısal faaliyetlerde söz konusudur, ancak sürekli değişim içinde olan ekonomik alana ayak uydurmak zorunda olan vergi yargısında özellikle önem arz etmektedir. Ekonomik alandaki bu gelişmelere uyum yalnızca kanunlar ile sağlanamaz. Kanunlarda her zaman tam anlaşılmayan hükümler olabilir yada bazı kanun hükümleri çeşitli anlamlara gelebilir. İşte vergi yargısı içtihat yolu mali mevzuat hükümlerini yorumlamakta, hukuksal ve bilimsel anlayışa göre uygulanmalarına ışık tutmaktadır.³³ Vergi yargısı, düzenleme işlevi olarakta tanımlanan bu işlevini, çok karmaşık, tam anlaşılmayan veya çeşitli şekillerde anlaşılmaya müsait hükümleri doğru ve tutarlı tefsir etmek sureti ile yerine getirmektedir.³⁴ Vergi yargısı bu işlevi ile vergi hukuku ve vergi yargısının gelişimini de sağlamaktadır.

³² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.165-185

³³ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s. 185; KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 40

³⁴ Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku**, s. 87.
“düzeltme”

Vergi yargısının bir diğerk işlevi ise hukuki güvenliğı sağlama işlevidir. Hukuk devletinde vergilerin, vergilerin kanuniliğı ilkesi gereğince kanunla alınıp alınmadığının yargısal denetime tabi tutulması gerek idare ve gerekse mükellefler için hukuki güvenliğı sağlamaktadır yani vergi yargısının hukuki güven sağlama fonksiyonu uyuşmazlıkları çözümlene fonksiyonu ile ilgilidir ve onun doğal bir sonucudur.³⁵ Fakat bu fonksiyonun tam olarak yerine getirilmesi için vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözümlenmesi ve aynı şekilde uyuşmazlıklar için aynı kararların verilmesi gerekmektedir. Uyuşmazlıkların uzun sürelerde çözümlenmesinde de hukuki güvenlik sağlanmakla beraber hukuki güven sağlama fonksiyonu bu gecikmelerden olumsuz etkilenmektedir.

II- Vergi Yargısının Genel Yargı Sistemi İçindeki Yeri

Önceleri sosyal ve ekonomik ilişkilerin basitliğı nedeni ile gerek yargı organları ve gerekse yargılama ilkeleri birlik içindeydi. 19. yüzyılda kamu hizmetlerinin çoğalmasının bir sonucu olarak devletle vatandaşlar arasındaki hukuki uyuşmazlıklarda arttı. Bu uyuşmazlıklar ilk olarak adli mahkemelerce çözüme kavuşturuldu. Daha sonra idari ihtilafların adli mahkemelerde çözümlenmesini sakıncalı bulan bir görüş ortaya çıktı. Bu görüşe göre; idari uyuşmazlıklar adli yargının dışında idari yargı organlarıncaya çözümlenmeliydi. Çünkü idari uyuşmazlıkların adli yargı organlarıncaya çözümlenmesi kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırıydı. Adli mahkemelerde idari uyuşmazlıkların çözümlenmesi yargı kuvvetinin yürütme kuvvetinin üstüne çıkması demektir. Ayrıca idari uyuşmazlıkların adli mahkemelerin anlayamayacağı teknik özellikleri vardı, bu sebeple idari uyuşmazlıklara idare mahkemelerinde bakılmalıydı. Bunlara ek olarak özellikle sosyal devlet anlayışının yerleşmesinden sonra kamu hizmetlerinde artış olmuştu ve ortaya adli mahkemelerin yüklenemeyeceğı ölçüde idari uyuşmazlık çıkmıştı bu sebeple de idari uyuşmazlıklar idare mahkemelerinde çözüme kavuşturulmalıydı . Bu

³⁵ KARAKOÇ, a.g.e., s. 42; KIZILOTL, a.g.e., s. 56; Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku*, s. 88.

sayılan sebeplere dayanarak bazı ülkeler adli yargı yanında idari yargı düzeni kurmuşlardır. Ülkemizde idari yargı düzenini kuran ülkeler arasındadır. Günümüzde, çeşitli ülkelerde bağımsız yargı kolu olarak adli yargı, idari yargı, askeri yargı ve anayasa yargısını sayabiliriz.³⁶

Vergi yargısının günümüzde bağımsız bir yargı kolu olup olmadığı tartışmalıdır. Bu soruyu olumsuz şekilde yanıtlarsak o zaman hangi yargı kolunda olmalıdır sorusunu sormamız gerekmektedir.

Bir yargı kolunun bağımsızlığından söz edebilmek için, yargı organlarının ve hakimlerinin bağımsızlığı dışında bu organları ve kararlarını denetleyecek bir üst yargı organının bulunması ve bu organın kararlarının da ayrı bağımsız bir üst mahkemede denetlenmemesi gerekmektedir.³⁷ Vergi yargısının bağımsızlığı bugün için tartışmalıdır. İdare hukukçuları vergi yargısının bağımsızlığını gereksiz bulmakta ve vergi uyuşmazlıklarının idari yargı içinde çözüme kavuşturulmasını savunmaktadırlar. Özel hukukçular da vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemekte ve vergi uyuşmazlıklarının adli mahkemelerde çözümlenmesini istemektedirler. Maliyecilerin ağırlıkta bulunduğu bir görüş ise ilerideki paragraflarda açıklanacak sebeplerle vergi yargısının bağımsızlığı taraftarıdır.³⁸

Vergi uyuşmazlıklarının idari yargıda çözümlenmesini uygun bulanlara göre;

Adli yargı yanında idari yargının varlığı iki yargı kolu arasındaki prensip ve yapı farkına dayanmaktadır fakat aynı prensip ve yapı farkını vergi yargısı ile idari yargı arasında bulunduğunu iddia etmek mümkün değildir. Çünkü vergiler de diğer idari işlemler gibi devletin egemenlik hakkına dayanarak yaptığı idari işlemlerdendir. Bu sebeple bir idari işlem olan vergiye ilişkin uyuşmazlığın bağımsız bir yargı

³⁶ Şerafettin AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 10-11

³⁷ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 23; Şerafettin AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 11

³⁸ KIZILOĞLU, **a.g.e.**, s. 59
“düzeltme”

kolunda çözümlenmesi gereksizdir, bu çözüm idari yargıda gereğince yerine getirilebilir.³⁹

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün idari yargıdan alınarak ayrı ve bağımsız bir yargı koluna bırakılması idari yargının bütünlüğünü bozar. Ayrıca bağımsız bir vergi yargısı, idari yargı ile vergi yargısı arasında pek çok görev ve hüküm uyuşmazlığının çıkmasına neden olacaktır.⁴⁰

Vergi yargısının bağımsızlığını savunanların belirttiği, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için kendine has teknik bilgi gerektiği tezi ise bir yargı kolunun bağımsız olması için yeterli bir sebep olamaz, zira böyle teknik bilgi gerektiren işler mahkemece bilirkişilere tespit ettirilebilir.⁴¹

Son olarak belirtmelidir ki bağımsız vergi yargısının kurulması gereksiz yere devlete büyük mali yük getirecektir.⁴²

Vergi uyuşmazlıklarının adli yargıda çözümlenmesini uygun bulanlara göre;

Vergi hukukunun en yakın bağları özel hukuktur zira verginin dayandığı hukuki işlem, mülkiyet ve alım - satım gibi kavramlar özel hukuk kavramlarıdır. Özel hukukçular, vergi hukuku karşısında özel hukuka üstünlük tanımakta ve vergi hukukunun özel hukuka aykırı olan kaide ve kavramlarını istisnai durum olarak görmekte ve sonuç olarak vergi hukukuna bağımsızlık değil özel hukuk içinde bir yer vermektedirler. Buradan hareketle vergi uyuşmazlıklarının adli yargı içinde çözümlenmesini savunmaktadırlar.⁴³ Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için bazı teknik bilgilerin gerekmesinin vergi yargısının bağımsızlığı için yeterli sebep olamayacağını, adli yargı içinde yer alan ticaret ve iş hukukunun da teknik bilgi gerektirdiğini, vergi uyuşmazlıkları bu mahkemelerde olduğu gibi bilirkişiyeye

³⁹ KARAKOÇ, a.g.e., s. 25-26; KIZILOT, a.g.e. s.61

⁴⁰ KIZILOT, A.e., s. 61

⁴¹ Şerafettin AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s.19

⁴² KIZILOT, a.g.e., s. 61

⁴³ KIZILOT, a.g.e., s. 62; Şerafettin AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 16
“düzeltme”

başvurularak çözümlenebileceğini ve ayrıca adli yargı içinde vergi uyuşmazlıklarında uzmanlaşmış mahkemeler kurulabileceğini belirtmişlerdir.⁴⁴

Vergi yargısının bağımsız olmasını savunanlara göre ;

İdari uyuşmazlıklar ilk olarak adli mahkemelerde karara bağlanıyordu, daha sonra idari uyuşmazlıkların idari yargı içinde çözümlenmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Bu görüşü savunanlar yukarıdaki paragraflarda açıklandığı gibi özellikle idari uyuşmazlıkların kendilerine özgü teknik bilgi gerektirdiğinden, sosyal devletin gelişmesine paralel olarak idari uyuşmazlıkların arttığından ve adli mahkemelerin bu iş yükünü kaldıramadığından hareketle idari yargının bağımsızlığını savunmuşlardır. Bugün aynı durum vergi yargısı için söz konusudur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için hakimlerin birçok teknik bilgi ve muhasebe bilgisine ihtiyaçları vardır. Bir adli hakim yada idare mahkemesi hakiminin günümüzün hızla değişen ekonomik koşullarında bu bilgileri edinmesi ve takip edebilmesi pek mümkün değildir. Bu bilgi noksanlığının bilirkişi vasıtası ile giderilebileceği belirtilse de asıl olan hakimlerin davanın bilirkişisi olmasıdır, çünkü uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılması davanın uzamasını ve maliyetinin artmasını beraberinde getirmektedir. Zamanında idari uyuşmazlıkların fazlalaşması nasıl idari yargının oluşmasında etkili ise günümüzde de vergi uyuşmazlıklarının fazlalaşması bağımsız vergi yargısını savunanların bağımsız vergi yargısını savunmalarındaki en önemli sebeplerindendir.⁴⁵

Yukarıda açıklanan üç sisteme ek olarak dünyada “Karma Sistem” olarak isimlendirilen bir vergi yargısı sistemi daha vardır. Karma sistemde vergi uyuşmazlıkları değişik yargı kollarında çözüme bağlanmaktadır. Bu iki şekilde olabilmektedir. Birinci şekilde, vergi uyuşmazlıkları önce idari sonra da adli yargı organlarında çözümlenmektedir. İkinci şekilde ise vergi uyuşmazlıkları verginin türüne göre değişik yargı kollarında çözümlenmektedir. Dolaysız vergilerle, muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda; dolaylı vergilerle harç ve

⁴⁴ Şerafettin AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 17

⁴⁵ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s. 187; KIZILOĞLU, **a.g.e.**, s. 62-63; KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.31
“düzeltme”

gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir. Değişik ülkelerde yukarıda açıklanan dört sistemde kullanılmaktadır. Adli yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, Belçika ve Hollanda’ da; bağımsız vergi yargısı sistemi Almanya’da, İdari yargıya bağlı vergi yargısı İsveç ve Lüksemburg’da, karma sistemin birinci şekli İngiltere ve Amerika’da ve ikinci şekli ise Fransa’da uygulanmaktadır. Ülkemizde ise idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi geçerlidir. Vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri ile birlikte idari yargı içinde yer almaktadır⁴⁶

III- Türk Vergi Sisteminde Vergi Yargısı Organları

Türk Vergi Yargısı Organları ve bu yargı organlarının görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile düzenlenmiş, bu mahkemelerdeki yargı düzeninde uygulanacak usul kuralları ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiştir. 1982 tarihli bu düzenlemelere göre vergi yargısı üç mahkemeli ve iki kademeli bir görünüm almıştır. Düzenlemeye göre vergi uyuşmazlıkları kural olarak ilk derece yargı yeri sıfatı ile vergi mahkemelerinde çözülecektir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar itiraz ile bölge idare mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinin görevi dışındaki davalarda ise temyiz yolu ile Danıştay’da denetlenecektir. Danıştay ayrıca kanunda belirtilen işlerde ilk derece mahkemesi sıfatı ile de vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturacaktır.

⁴⁶ KIRBAŞ, a.g.e., s. 187.
“düzeltme”

A- Vergi Mahkemeleri

Kanuna göre Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile karara bağlayacağı uyuşmazlıklar dışında vergi yargısında vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak karara bağlama görev ve yetkisi vergi mahkemelerindedir.

Vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşü alınarak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı yerleri tespit edilir. (2576 s.K. 2/1-2 m.) Adalet Bakanlığı kanunla kendisine verilen yetkiyi kullanarak 21/03/1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan ilan ile vergi mahkemelerinin kurulduğu illeri ve yargı çevrelerini düzenlemiştir. 2006 yılı itibari ile 34 vergi mahkemesi hizmet vermektedir. Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşü alınarak Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir, aynı yargı çevresinde birden fazla idare ve vergi mahkemesi varsa bunlar arasındaki işbölümünü düzenlemeye de aynı kurul yetkilidir. (2576 s.K. 2/3-4m.)

Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşur . Uygulamada mahkemelerin bir başkan ve iki üyeden oluştuğu görülmektedir. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder. (2576 s.K. 4m.)

Vergi Mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı kanunun 6. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi mahkemeleri;

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

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

c- Diğer kanunlarda verilen işleri çözümler.

Bu düzenleme ile, katma bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır ⁴⁷

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde çalışmalarına rağmen 2576 sayılı kanunun 6. maddesinin a ve b bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri 1.000. YTL 'yi * aşmayan davaları tek hakim ile karara bağlarlar. Bu tür davaların hakimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlayacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir. (2576 s.K. m 7/3-4)

Tek hakim çözülmesi gereken uyuşmazlığın mahkeme kurulu tarafından karara bağlanması temyiz yoluna başvurma halinde bozma nedenidir.

B- Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri bölgelerin coğrafi konumu ve iş hacimleri göz önünde tutularak İçişleri ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı yerleri tespit edilir. (2576 s.K. 2/1-2m) Kanunca tanınan yetki ile Adalet Bakanlığı 04/02/1982 tarih ve 17595 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ilan ile mahkemelerin kurulduğu il merkezleri ve yargı çevrelerini düzenlemiştir.

Bölge idare mahkemelerinin kaldırılmasına ve yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının

⁴⁷ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY , **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, Ekim 2001, s. 240

* Vergi Usul Kanunu mükerrer 298. maddesi gereğince Maliye Bakanlığınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında bu miktarın her yıl arttırılması karara bağlanmıştır 2006 yılı için tek hakimle karara bağlanacak dava değeri sınırı 5.910.YTL ' dir.
"düzeltme"

görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının önerisi ile Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. (2576 s.K. 3m)

Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Başkan ve üyeliklere Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır. Mahkeme başkanlarının kanuni sebeple noksanlığında, başkanlığa en kıdemli üye vekalet eder, aynı sebeple üye noksanlığında ise, üye noksanlığı bölgedeki vergi ve idare mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır. (2576 s.K. 3 /1 ve 3 m.)

Bölge idare mahkemelerinin görevleri 2576 Sayılı Kanunun 8. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre bölge idare mahkemeleri;

- a- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim ile bu kanunu 7. maddesi gereğince verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin hükme bağlar,
- b- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin hükme bağlar,
- c- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Diğer kanunlar ile verilen görevlerden konumuz açısından en dikkat çeken İYUK'un 27. maddesinde düzenlenen yürütmenin durdurulmasıdır. Bu düzenlemeye göre bölge idare mahkemesi, vergi ve idare mahkemelerince verilen yürütmenin durdurulması ile ilgili kararlara 7 gün içinde itiraz edilmesi halinde itirazı inceleyip kesin karar vermekle görevlidir. Buna ek olarak İYUK'un 45. maddesinde bölge idare mahkemelerince incelenip kesin karara bağlanacak konular düzenlenmiştir. (Bu konular itiraz başlığında incelenmiştir)

Bölge idare mahkemelerinin, idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını karar bağlayacağı ve bu kararın kesin olduğunu yani karara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı düzenlenmiştir, fakat Danıştay, asıl kararın temyiz edilerek önüne gelmesi durumunda re'sen mahkemenin görev ve yetkisini incelemek zorundadır. Bu inceleme neticesinde bölge idare mahkemesince görevli kılınan mahkemeyi görevli bulmayarak kararı bozması mümkündür. Yani

madde metninde geçen “kesin karara bağlanır ifadesini” bölge idare mahkemesinin görev ve yetki uyuşmazlığı konusundaki kararının tek başına temyiz konusu yapılamayacağı şeklinde anlamak doğru olur, zira ilk derece mahkemesinin kararının temyizinde bölge idare mahkemesinin de görev ve yetki uyuşmazlığı ile ilgili kararı Danıştay denetiminden geçmiş olur.⁴⁸

Bugün Türkiye’de ikisi faaliyete geçmemiş 25 tanesi ise yargılama faaliyetlerine devam eden 27 bölge idare mahkemesi vardır.

C- Danıştay

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi , danışma ve inceleme merciidir. İdari yargıda en üst yargı organı olarak görev yapmaktadır. 12 tanesi dava, biri idari olmak üzere 13 daireden oluşur. Bu dairelerden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi davalarına bakmakla görevlendirilmişlerdir. Başkanlık Kurulu, iş yükü bakımından zorunluluk hallerinde vergi dava dairelerinden birini idari dava dairesi veya idari dava dairelerinden birini vergi dava dairesi olarak görevlendirebilir. Daireler bir başkan ve en az dört üyeden oluşur. Görüşme sayısı beştir ve kararlar çoğunlukla alınır.

Danıştay’ın görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanununun 23. maddesinde düzenlenmiştir. Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak çözümleyeceği davalar ise 24. maddede düzenlenmiştir. Bu iki maddeyi birlikte incelersek Danıştay’ın vergi uyuşmazlıkları ile ilgili görevlerini şöyle açıklayabiliriz;

- Danıştay, vergi mahkemelerinde kurulca verilen nihai kararları temyizen inceler ve karar bağlar.

- Bakanlar Kurulunun vergiyle ilişkili kararlarına,

⁴⁸ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Ağustos 2003, s. 39. “düzeltme”

- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkartılan ve ülke çapında uygulanacak vergi ile ilgili düzenleyici işlemlere,

- Birden çok idare ve vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını ilk derece mahkemesi olarak karara bağlar.

Bunlar dışında bazı vergi kanunlarında yer alan hükümler nedeni ile Danıştay bazı davalara ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesine göre Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Resmi Gazete ilanını izleyen 15 gün içinde Danıştay 'da dava açabilmektedirler.⁴⁹

Danıştay'ın karar organları Danıştay Kanununun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Çalışma konusu ile ilgili bulunan organlar Vergi Dava Daireleri Kurulu * ile İçtihatları Birleştirme Kuruludur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava daireleri başkanları ve her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin kurulda görev yapacağı şekilde iki yıl için seçilecek üçer üyeden oluşur. Vergi Dava Daireleri Kurulu vergi mahkemelerince verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerince ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler. Vergi dava dairesinin ilk derece olarak verdiği kararın temyizen incelenmesine kararı veren dairedeki kararda imzası olan başkan ve üyeler katılamazlar.

İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerden oluşur. İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının kendi kararları yada ayrı

⁴⁹ KIRBAŞ, a.g.e., s. 192

* "Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu" ibaresi , Danıştay Kanununda 02/06/2004 tarihli 5183 sayılı yasa ile "Vergi Dava Daireleri Kurulu" olarak değiştirilmiştir
"düzeltme"

ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık olduğu takdirde içtihatların birleştirilmesine gidebilmektedir. Kurulun bir başka toplanma nedeni de birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesidir. İncelenecek konular kurula Danıştay Başkanının havalesi ile gelmekte ve kurul, başsavcının da düşüncesi alındıktan sonra gerekli görürse içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar vermektedir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararları vergi hukukunun kaynakları arasında yer alırlar. Danıştay 'ın daire ve kurulları, vergi ve idare mahkemeleri ve idare bu kararlara uymak zorundadır (D.K. 40.m)

IV- Kanun Yolu Kavramı

Taraflar genellikle mahkeme kararlarını kendi görüş ve çıkarları doğrultusunda değerlendirmek eğilimindedirler, yani mahkemenin taleplerinden farklı kararları taraflara göre yanlıştır veya haksızdır.⁵⁰ Taraflardan birinin neden göstererek karar hakkındaki bu haksızlık ve yanlışlık iddiası mahkeme kararının manevi güç ve etkisini yitirmesine neden olabilir; ⁵¹ ayrıca hakimler, istemeden de olsa gerek iş yükünün fazlalığı sebebi ile dosyalara gereken zamanı ayıramama ve gerekli incelemeleri yapamama gerekse de tecrübesizliklerinden dolayı hukuka aykırı kararlar verebilirler. Bütün bu sebeplerden dolayı idari yargılamada yapılmış usulsüzlüklerin, yanlışlıkların, hataların düzeltilmesi; kanuna ve hukuka uygunluğun sağlanması amacı ile mahkeme kararlarının bir üst derece mahkemesinde incelenebilmesi için taraflara çeşitli hukuki başvuru yolları tanınmıştır . Bu yollar pozitif hukukta “ kanun yolları ” olarak isimlendirilirler. ⁵²

Kanun yolu, davanın taraflarınca kullanılabilen, mahkemelerin yanlış yada yanlış olduğu iddia edilen kararlarının tekrar incelenmesini ve değiştirilmesini

⁵⁰ KARAKOÇ, a.g.e., s. 229.

⁵¹ Mustafa Reşit BELGESAY, **Hukuk Usulü Muhakemeleri kanunu**, İstanbul, 1947, s.137

⁵² Zehra ODYAKMAZ, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1993, s. 6.
“düzeltme”

sağlayan bir hukuki yoldur.⁵³ Bu yolla, yargılama daha üst merciye intikal ettirilip mahkeme kararının hukuka uygunluğu tespit edildiği gibi kararın şekli kesin hüküm haline gelmesi inceleme sonuna kadar ertelenir.⁵⁴

Kural olarak mahkemelerin verdikleri nihai kararlara karşı kanun yoluna gidilebilir. Nihai kararlar, yargılamayı sona erdiren ve hakim in davadan elini çekmesi sonucu doğuran kararlardır.⁵⁵

Kanun yollarına başvuru imkanı sınırsız değildir. Gerek davacının ve gerekse davalının uyuşmazlık konularını tekrar tekrar yargı organlarının karşısına getirmeleri toplum düzeni ve barışını bozar, bu nedenle kanun yollarına başvuruda sınır getirilmiştir. Karar kanun yollarından geçerek kesinleştikten sonra artık o karar için olağan kanun yollarına başvurulamaz.

Kanun yollarına başvuru için kanun koyucu bazı şartlar koymuştur. Bu şartlardan ilki hukuki yarar şartıdır; yani mahkeme kararı, dava tarafının talebini tam olarak karşılıyorsa talebi tam olarak karşılanan taraf kanun yoluna başvuramayacaktır. İkinci şart kanun yoluna düzenlenen süre içinde başvurmadır. Son olarakta kanun yollarına başvurma hakkından feragat eden tarafın bu yollara başvuramayacağını belirtelim.

Kanun yolları iki başlık altında incelenebilir. Bunlar “olağan kanun yolları ” ve “ olağanüstü kanun yollarıdır. ” Olağan kanun yolları, mahkemece verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Olağan kanun yollarına başvurulması kararın kesinleşmesini önler. Olağan kanun yoluna süresi içinde başvurulmaz yada başvurulurda karar onanır ve başka bir olağan kanun yolu bulunmazsa karar kesinleşmiş olur. Türk Vergi Yargısındaki olağan kanun yolları “ itiraz ”, “ temyiz “ ve “ karar düzeltmedir.” Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş

⁵³ Baki KURU,Ramazan ARSLAN,Ejder YILMAZ, **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001, s.723

⁵⁴ Saim ÜSTÜNDAĞ, **Medeni Yargılama Hukuku**, Cilt 1-2, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı , İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1997, s. 216

⁵⁵ KURU, ARSLAN, YILMAZ , **a.g.e.** , s. 538

hükümlere karşı tanınan kanun yollarıdır. Olağanüstü kanun yollarına başvuru nedeni daha önce kesinleşmiş yargı kararının değiştirilerek aynı konuda farklı bir yargı kararı elde etmektir. Türk Vergi Yargısında “yargılamanın yenilenmesi” ve “kanun yararına temyiz” olağanüstü kanun yollarıdır

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

I- İtiraz

A-İtiraz ve Hukuki Niteliği

Olağan kanun yollarından “itiraz” kanun yolu vergi yargısı sistemimize 06/01/1982 tarihli 2577 sayılı kanun ile girmiştir. İtiraz, söz konusu kanunun 45. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmü şöyledir:

1. İdare ve vergi mahkemelerinin;

a) İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçmelerine ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden,

b) Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden,

c) 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından,

d) 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,

e) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından,

kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

2. İdare ve vergi mahkemelerinin yukarıdaki fıkra uyarınca verdikleri nihai kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür.

3. İtiraz temyizın şekil ve usullerine tabidir.

4. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

5. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz.

6. İtiraza konu edilen kararı veren yada karara katılan hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

Kanun metninden hareketle itiraz kurumunun vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlara karşı bölge idare mahkemelerine başvuruyu düzenleyen bir olağan kanun yolu olduğu söylenebilir.

İtirazın hukuki niteliği hukukçular arasında tartışılmıştır. İtirazın bir temyiz yolu olduğunu savunanlar olmuştur. Bu görüşü savunanlara göre kurum her ne kadar itiraz adını alsada aslında bir temyiz yolu niteliğindedir⁵⁶ ve temyiz yoluna benzetilerek düzenlenmiştir.⁵⁷ Halbuki İYUK'un 45/5 maddesine göre bölge idare mahkemesi, itiraz üzerine incelemekte bulunduğu dava dosyası hakkındaki yerel mahkemenin inceleme ve tahkikatını yeterli görmezse, gerekli inceleme ve

⁵⁶ Sevtap METİN, **Vergi Yargısında Kanun Yolları** (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1992 ,s. 45

⁵⁷ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Ankara Turhan Kitapevi, 2006, s. 511
“düzeltme”

soruşturmayı kendisi yapar ve dosyayı yerel mahkemeye yollamadan esas hakkında karar verir. Buna karşın, temyiz, yerel mahkeme kararının hukuka uygunluğunun ve usul kurallarına uygun olarak alınıp alınmadığının denetimidir ve Danıştay bozma kararı vererek dosyayı yerel mahkemeye gönderebilir. Temyizde, bölge idare mahkemesinde yapıldığı gibi inceleme ve tahkikat yoktur. İtirazın bir istinaf başvurusu sayılabileceği de düşünülebilir. Burada istinaf müessesesini kısaca açıklamak yerinde olacaktır.

İstinaf ilk derece mahkemesinin verdiği son kararın , yani yaptığı maddi tespitler ve bunlara bağladığı hukuki sonuçlar ile uyguladığı usul hukuku kurallarının, başka bir üst derece mahkemece yeniden yargılamasının yapılarak kontrol edilmesi ve gereken hallerde nihai kararın ıslah edilmesine yönelik yargılama sürecine denir.⁵⁸ İstinaf bir vakıa mahkemesidir ve ilk derece mahkemesinin incelediği maddi hususları tekrar inceler, bu vakıaların incelenmesi sebebiyledir ki istinaf mahkemesine “vakıa (olay)”mahkemesi de denir.⁵⁹ İstinaf mahkemesi kararları yargı düzenindeki bir üst derecedeki mahkemenin (Danıştay) incelemesine de açıktır.

Kısaca tanımlanan istinaf mahkemesi hakkında öğretide farklı yorumlar yapılmıştır. İstinaf müessesesinin yararlı olduğu fikrinde olanlara göre ; istinaf mahkemesi hakimleri daha bilgili ve tecrübelidirler bu sebeple davanın bu hakimlerce bir kere daha incelenmesi adaletin gerçekleşmesi bakımından önemlidir.Kararın istinafa tabii tutulması ilk derece mahkemesi hakimlerinin daha dikkatli karar vermelerine yol açar. İstinaf, Danıştay’ın işlerinin azalmasına yol açacağından Danıştay’ın gerçek işlevine hizmet etmesine vesile olur. Danıştay’ın işlevi temyiz incelemesinin yanı sıra içtihat birliğini sağlama olduğu göz önüne alındığında Danıştay’ın yoğun dosya yükü ile bu işlevini tam olarak yerine getirdiğinden söz edilemez. . İstinafin kabulü ile birlikte Danıştay yalnız hukuki denetim yapacak ve istinaf olmadığı için yapmak zorunda bulunduğu vakıa incelemesine son verecektir. ⁶⁰ Bu yapılanma hem Danıştay’ı temyiz organı haline

⁵⁸ Feridun YENİSEY, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1979, s.4

⁵⁹ Ejder YILMAZ, **İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2005, s.21-22

⁶⁰ Ejder YILMAZ, **a.g.e.**, s. 23-28
“düzeltme”

getirecek ve hem de aşırı iş yükünden kurtaracaktır.⁶¹ İstinaf müessesesine yöneltilen eleştiriler ise bu mahkemede yargılamanın tekrarlanacağı ve bunun yargılamayı uzatacağı , istinafin kabulü ile adaletin pahalılaşacağı ve birden fazla istinaf mahkemesi bulunacağından ülke içindeki hukuk birliğinin sağlanmasında zorluk çekileceğidir.⁶² Son olarak belirtelim ki bazı yazarlar istinafin yaralı olduğunu belirtmelerine rağmen bu mahkemelerin kurulması için gerekli ortamın hazır olmadığı fikrindedirler.⁶³

İstinafi yukarıdaki paragrafta kısaca inceledikten sonra denilebilir ki, itiraz incelemesindeki yerel mahkeme kararının hem vakıa ve hem de hukuki açıdan incelenmesi itirazı istinafa yaklaştırır ancak istinaf incelemesinde, karar temyiz yolu ile tekrar denetime tabi tutulurken bölge idare mahkemelerinin kararlarının kesin olması sebebiyle itirazda ikinci bir denetime tabi tutulamamaktadır.

Bu açıklamalardan sonra itiraz yolunun, yerel mahkeme kararını hem vakıa hem de hukuki açıdan incelendiği için istinaf incelemesine, itiraz incelemesi sonucu verilen kararın kesin olması dolayısı ile temyiz incelemesine benzer yanları bulunsa da ⁶⁴ yukarıda belirtilen farklar göz önüne alınarak itiraz kanun yolunun idari yargıya özgü bir kanun yolu olduğu söylemek doğru olacaktır.

B- İtiraza Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları

İlk derece mahkemelerinin verdikleri bütün kararlar itiraza konu olamaz, ancak vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlar itiraza konu olabilir.

⁶¹ Güven DİNÇER, “Türk Yargı Modeli ve Yeni Bir Model Gereği” 1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 3. Kitap. ,1-4 Mayıs Ankara, 1990,s.1008

⁶² Ejder YILMAZ, **a.g.e.**, s. 27-30

⁶³ KURU, ARSLAN, YILMAZ , **a.g.e.** , s. 95

⁶⁴ Seref GÖZÜBÜYÜK ,Güven DİNÇER, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Turhan Kitapevi , 2001, s. 875
“düzeltme”

1-Karar Tek Hakim Tarafından Verilmiş Olmalıdır

Vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur ve kural olarak uyuşmazlıkları kurul olarak karara bağlarlar. (BİMK 4.m.) Fakat BİMK ‘nun 7/2. maddesinin atfı ile aynı kanunun 6. maddesinde sayılan durumlarda uyuşmazlık vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından karara bağlanır. BİMK ‘nun anılan 6. maddesi şöyledir:

Vergi mahkemeleri,

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

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

c) Diğer kanunlarla verilen işleri,
çözümler.

BİMK’nun yukarıda belirtilen 6. maddesi aynı kanunun 7/2. maddesi ile birlikte yorumlandığında, 6. maddede belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve uyuşmazlık miktarı 1000 YTL’yi aşmayan davaların tek hakimle çözümleneceği sonucuna varılır. Yasa koyucunun tek hakimle incelenmesini emrettiği davalar nicel ve nitel yönden incelenmesi kolay davalar olarak düşünülmüştür.⁶⁵ Miktarın hesaplanmasında yasa koyucu vergi,resim,harç ve benzeri mali yükümlülükler arasında fark gözetmemiştir. Vergi uyuşmazlığına esas olacak meblağ bu sayılan mali yükümlülüklerle eklenecek zam ve cezalardan sonraki tutardır. Bu son toplamın parasal sınırı aşmaması gerekmektedir. Davalardaki 1.000 YTL tutarındaki parasal sınır her takvim yılı için Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesine göre Maliye Bakanlığınca tespit edilen yeniden değerlendirilmesidir. (2006 yılı için bu sınır 5.910. YTL’dir) Bu uygulama ile parasal sınırın enflasyon karşısında erimemesi amaçlanmıştır. Miktar olarak tek hakimle çözümlenmesi

⁶⁵ Sevtap METİN ,Vergi Yargısında Kanun Yolları, s. 46.
“düzeltme”

gereken davalar kurulca karara bağlanamaz. Vergi mahkemesi kurul olarak karar vermesi gerekirken hata ile tek hakim karar vermişse bu karara karşı bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir, temyiz istemi ile Danıştay'a müracaat edilemez. Danıştay bu durumda davanın esasına girmeden dosyayı kararı itiraz yolu ile incelemeye yetkili bölge idare mahkemesine gönderir.⁶⁶

Danıştay 3. Dairesi, tek hakim tarafından verilmiş olan bir kararın Danıştay'da temyizen incelenmesinin mümkün olmadığına karar vermiş, bu kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz edilebileceği gerekçesiyle temyiz isteminin görev yönünden reddine, dosyanın yetkili bölge idare mahkemesine gönderilmesine hükmetmiştir.⁶⁷

2- Karar nihai bir karar olmalıdır

İlk derece mahkemesinin kararının itiraz üzerine bölge idare mahkemesinde incelenebilmesi için ilk derece mahkemesinin kararının nihai karar olması gerekmektedir. Mahkemelerin vermiş oldukları kararları ara karar ve nihai karar olarak ikiye ayırabiliriz. Ara kararlar yargılamayı sona erdirmeyen ve onu yürütmeye, ilerletmeye yarayan kararlardır. Hakim ara karar ile davadan elini çekmez.⁶⁸ Keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırma kararları, taraflardan yada ilgili makamlardan dava konusu belgelerin talebi kararları ara kararlara örnek olabilir. Kural olarak mahkeme ara kararlarından yargılama sonlanıncaya kadar dönebilir, bu kuralın istisnası ara kararla taraflardan biri lehine usuli kazanılmış hak doğmasıdır. Ara kararlar yalnız nihai kararla birlikte temyiz edilebilirler, tek başına temyiz edilemezler.⁶⁹

“ ...Hukukumuzda kanun yolu ancak nihai kararlar bakımından tanınmıştır. Dolayısı ile ara kararları yani hakimin davadan elini çekinceye kadar yargılamanın yürütülmesi için verdiği kararlar hakkında kanun yolu adını taşıyacak bir başvuru

⁶⁶ Şerafettin AKSOY, **Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 201

⁶⁷ Danıştay 3. Dairesi, E. 1986/520, K. 1986/2446, T. 03/12/1986, DD. S. 66-67, s. 18

⁶⁸ KURU, ARSLAN, YILMAZ, **a.g.e.**, s. 537

⁶⁹ **A.e.**, s. 538

olanağı yoktur... Ara kararları ancak esas hüküm veya kararlarla birlikte temyize konu edilebilir.”⁷⁰

Nihai kararlar; yargılamaya son veren ve hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlardır. ⁷¹ Nihai kararlar davayı esasından çözümleyen ve bu suretle yalnız davayı değil aynı zamanda uyuşmazlığı da çözümleyen kararlar olabileceği gibi, hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuracak ancak uyuşmazlığı çözmeyen kararlarda olabilir.⁷² Davanın kabulü, davanın ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması, süre aşımı sebeplerinden biri nedeniyle reddi nihai kararlara örnek gösterilebilir. Davanın “esası” hakkında verilen tüm kararların tek hakim tarafından verilmesi koşulu ile itiraza konu edilmesi mümkündür.⁷³

Hakim nihai kararından dönemez ve geri alamaz. Nihai karar üst mahkemece bozulmamışa hakim davaya tekrar el koyamaz. Vergi mahkemelerince verilen her nihai karar da itiraza konu edilemez. İYUK’un 15/4. maddesinde açıklandığı üzere ilk inceleme üzerine Danıştay yada mahkemelerce verilen idari yargının görevli bulunduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddi kararı nihai karar olmasına rağmen kanunun açık hükmü gereği itiraza konu edilemez.

C- İtiraz İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararların itiraz mercii vergi mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesidir. Bölge idare mahkemeleri ayrıca yargı çevrelerindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da kesin olarak karara bağlarlar. Tek hakim ile verilen karara rağmen hataya düşülerek Danıştay’a başvurulması durumunda

⁷⁰ Danıştay5. Dairesi, E. 1989/498, K. 1989/506, T. 23/03/1989 (Zehredin ARSLAN / Kahraman BERK, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, İstanbul, 2002, s. 327- 329.)

⁷¹ KURU, ARSLAN, YILMAZ , **a.g.e.** , s. 538.

⁷² ODYAKMAZ, **a.g.e.**, s.42

⁷³ KIZILOT,**a.g.e.**, s. 558

Danıştay davanın esasına girmeden görevsizlik kararı vererek dosyayı görevli ve yetkili bölge idare mahkemesine gönderir.

D- İtiraz İsteminde Bulunabilecekler

İtiraz talebi vergi mahkemesi kararlarının bölge idare mahkemesinde incelenbilmesinin önkoşuludur, yani bölge idare mahkemesi usulüne uygun talep olmadan dava dosyasını inceleyemez. Kural olarak vergi davalarında davalı idaredir, özel ve tüzel kişiler ise davacıdırlar. Buradan hareketle itiraz İYUK'un 45/3. maddesinin atfı ile temyizın şekil ve usullerine bağlı olduğuna göre itiraz yoluna ancak vergi davasının tarafları başvurabilecektir, yani kararı kendi bakımından uygun bulmayan davacı kişiler, varsa bunların vekilleri, kanuni temsilcileri ve davalı idare itiraz yoluna başvurabilir. İYUK'un 45/3. maddesinin göndermesi ile 48/3. maddesi gereğince taraflardan her ikisinin de aynı karara itiraz edebilmeleri mümkündür.

Danıştay ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararların temyizen incelenmesinin talep hakkını kararda taraf olarak gösterilen kişi ve makamlara vermiş ve bunlar dışındakilerin temyiz başvurularının incelenmeyeceğine karar vermiştir. İtiraz, temyizın usul ve şekline tabi olduğuna göre bu durum itiraz içinde geçerli olacaktır.⁷⁴

İYUK'un 31. maddesi İYUK'ta hüküm bulunmayan durumlarda, madde de belirtilen hallerde HUMK 'nun uygulanacağını düzenlemektedir. Üçüncü şahısların davaya katılması madde de düzenlenen konular arasındadır ve sözü geçen madde atfı ile HUMK'un 53. ve 57. maddelerine göre hakkı veya borcu bir davanın sonucuna bağlı olan üçüncü şahıslar iki taraftan birine katılarak davayı takip edebilirler. Davaya katılma, katılana davada taraf olma niteliği kazandırmadığı için

⁷⁴ Danıştay 5. Dairesi, E. 1985/372, K. 198/881, T. 21/05/1985 (ODYAKMAZ, a.g.e., s.46)
"düzeltme"

katılan, dava tarafı ile birlikte hareket etmek zorundadır. Davaya katılan karara tek olarak itiraz edemez. Katıldığı tarafla birlikte itiraz edebilir.⁷⁵

İtiraz edebilmenin bir diğer şartı da menfaat şartıdır yani itiraz edenin itirazında bir menfaati olmalıdır. Karar lehine olan taraf kararı bir tarafa bırakarak sadece karar gerekçesini beğenmemesi sebebiyle karara itiraz edemez.

E-İtiraz Süresi

Kanun koyucu vergi mahkemelerinin kararlarına karşı itirazın hangi süre içinde yapılacağını İYUK'un 45/2. maddesinde düzenlemiştir. Bu maddeye göre itiraza, vergi mahkemesi kararının taraflara tebliğinden otuz gün içinde başvurulabilir. Otuz günlük sürenin başlangıcı kararın tarafa tebliğini izleyen gündür. Tatil günleri sürenin hesaplanmasında önem teşkil etmez ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen iş gününün sonuna uzar. Sürenin son günü adli tatile rastlarsa, o halde de itiraz süresi adli tatilin bitiminden sonra bir hafta uzar.

Kanun koyucu İYUK'un 48/3. maddesi ile süresinde itiraz etmemiş olan tarafa ikinci bir süre vermiştir. Anılan madde şöyledir:

“Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya 4. maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştayca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.”

Sonuç olarak itiraz süresi otuz gündür, süresinde itiraz etmeyen taraf, karşı tarafın itirazı üzerine cevap dilekçesi ile dava dilekçesinin kendisine tebliğinden

⁷⁵ ODYAKMAZ, a.g.e., s.47

itibaren otuz gün içinde itiraz edebilir. Bu durumda cevap dilekçesi itiraz dilekçesi yerine de geçeceği için harç ve posta ücretine konu olur.⁷⁶

Burada son olarak üç özel durum için İYUK'un 48/6. maddesinde düzenlenen 7 günlük süreyi incelemek yerinde olur. Madde metni şöyledir:

“Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek onbeş günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, temyiz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile bu maddenin 2. fıkrasında belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.”

Bu madde metninden üç özel durum anlaşılır:

- İtiraz dilekçesinin İYUK'un 3. maddesinde belirtilen şartları taşımaması nedeniyle itiraz isteminde bulunulmamış sayılması kararına,
- Harç ve posta ücretlerinin tamamının ödenmemesi halinde mahkemece verilen itirazdan vazgeçilmiş sayılacağı kararına,
- İtirazın kanuni süre geçtikten sonra yapılması nedeni ile verilen itiraz isteminin reddi kararına karşı itiraz süresi yedi gündür. Süre kararın taraflara yada karşı tarafa tebliğini izleyen günde başlar.

⁷⁶ KIZILOT a.g.e. s. 562

F- İtiraz Dilekçesi

İYUK'un 45/3. maddesinin atfı ile itiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir. Buradan hareketle 48/2. madde atfı ile itiraz dilekçelerinin İYUK'un 3. maddesi esaslarına göre düzenleneceği anlaşılmaktadır. Anılan madde hükmüne göre itiraz dilekçelerinde şu hususlar bulunmalıdır:

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- b) Davanın ve itiraz edilen kararın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- c) İtiraz edilen kararın yazılı bildirim tarihi,
- d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası.

İtiraz dilekçeleri bölge idare mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılır. Yukarıdaki esaslara göre düzenlenecek dilekçeye itiraz edilen karar ve gerekli belgelerin asılları veya örnekleri de eklenmelidir. İtiraz dilekçesi ve eklenen belgeler karşı taraf sayısından bir fazla olmalıdır. Yukarıdaki paragrafta da belirtildiği gibi itiraz dilekçesi İYUK'un 3. maddesindeki esaslara uygun düzenlenmemişse İYUK'un 48/2. maddesine göre kararı veren mahkeme itiraz eden tarafa dilekçedeki eksiklikleri tamamlaması için 15 gün süre verir ve bu süre dahilinde eksiklikler tamamlanmazsa tarafın itiraz isteminde bulunmamış sayılmasına karar verilir. Bu karara karşı 7 gün içinde itiraz yoluna başvurulabilir. (İYUK 48/6 m.)

G- İtiraz Dilekçesinin Verileceği Yerler

İtiraz dilekçelerinin yetkili bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine yada dilekçenin bu mahkemeye verilememesi

durumunda İYUK'un 4. maddesinde belirtilen mercilere verilebilmesi mümkündür. Bu düzenlemeye göre, itiraz dilekçesi kararı veren vergi mahkemesine verilemiyorsa, itiraza konu kararı veren vergi mahkemesine gönderilmek üzere başka yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise asliye hukuk mahkemesi hakimliklerine ve yabancı ülkelerde ise Türk Konsolosluklarına verilebilir. İtiraz dilekçelerinin yukarıda sayılan mercilere verildiği tarih itiraz talebinde bulunma tarihi sayılır.

İtiraz dilekçeleri kararı doğrudan inceleyecek olan mercilere verilemez. Çünkü İYUK'un 48/3. maddesinin açık düzenlemesi ile itiraz dilekçelerinin itirazı inceleyecek olan bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine verilecek olması düzenlenmiş olup ne İYUK'un 4. maddesinde ne de 48/3.maddesinde dilekçenin verileceği yer olarak bölge idare mahkemesinden söz edilmiştir.⁷⁷

İdare ve vergi mahkemelerinin yetki çevrelerinde, itiraz dilekçeleri, aynı yetki çevresindeki asliye ve sulh hukuk hakimliklerine verilemez, verilirse bu itiraz süresini durdurmaz.⁷⁸

H- İtiraz Nedenleri

İYUK'un 45/3. maddesi itirazı temyizın şekil ve usullerine bağlamıştır. Buradan hareketle İYUK'un 49. maddesinde düzenlenen temyiz nedenleri aynı zamanda itiraz nedenleridir. Buna göre:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olmasını,
 - Hukuka aykırı karar verilmiş olmasını,
 - Usul hükümlerine uyulmamış olmasını
- itiraz nedenleri olarak sayabiliriz.

⁷⁷ KARAKOÇ, a.g.e., s. 280.

⁷⁸ A.e., s. 281

Örneğin, davaya konu olan olayların değerlendirilmesinde hata yapılmış olması, delillerin takdirinde hata yapılmış olması, soruşturmanın tam yapılmaması gibi konular itiraza konu teşkil edebilirler.⁷⁹

İ- İtiraz İncelemesi

Bölge idare mahkemeleri de aynı vergi mahkemeleri gibi bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü incelemeyi kendiliğinden yaparlar. İdari yargılama usulünde genel olarak geçerli kabul edilen bu ilke “re’sen araştırma ilkesi” olarak isimlendirilir.⁸⁰ Bu ilke gereğince bölge idare mahkemesi itiraz incelemesini yaparken taraflarca ileri sürülmüş olsun yada olmasın vakıaların aydınlatılması için gerekli olan delilleri kendiliğinden toplama yükümlülüğü altındadır.⁸¹ Anılan “re’sen araştırma ilkesi” İYUK’un 20/1. maddesinde düzenlenmiştir. Madde metni şöyledir:

“Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.”

Madde metninden hareketle, bölge idare mahkemesi re’sen araştırma ilkesi gereğince yürüttüğü dosya ile ilgili belge ve bilgileri ilgili yerlerden ve taraflardan isteyebilir. Bu belge ve bilgiler süresi içinde mahkemeye ibraz edilmelidir. Mahkemece talep edilen belge ve bilgiler bunları mahkemeye ibrazla mükellef tarafça haklı bir nedenin bulunması sebebi ile mahkemeye sunulamazsa verilen süre bir defaya mahsus uzatılabilir.

⁷⁹ ODYAKMAZ, a.g.e., s.56

⁸⁰ KIZILOT, a.g.e., s. 583.

⁸¹ Mithat SANCAR, “ Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü ”, Mali Hukuk Dergisi, S. 24, Kasım – Aralık 1989, s. 47-49
“düzeltme”

Vergi yargılamasında yazılı yargılama ilkesi geçerlidir.(İYUK 1/2 m.) Vergi yargılamasında, dosya incelemesi evrak üzerinden yapılır ancak belirli şartların varlığı halinde vergi yargılamasında duruşma yapılabilir. Duruşma mahkeme önünde yapılacak tahkikat ve yargılama işlemleridir.⁸² İYUK'un 17., 18. ve 19. maddelerinde vergi yargılamasındaki duruşmanın esaslarını düzenlenmektedir. İtiraz incelemelerinde duruşma yapılması tarafların istemine ve ilgili bölge idare mahkemesinin kararına bağlıdır. Bölge idare mahkemesinin tarafların istemi ile duruşma yapma zorunluluğu yoktur.⁸³ Fakat İYUK'un 18/4. maddesine göre bölge idare mahkemesi hakimi itiraz incelemelerinde gerekli görürse kendiliğinden de duruşma yapılmasına karar verebilir. Taraflarca duruşma talebi dava ve cevap dilekçelerinde mutlaka belirtilmelidir. Duruşma yapılmasına karar verilmesi halinde duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilir.

Son olarak itiraz incelemesine katılamayacaklardan söz etmek yerinde olur. Konu İYUK'un 45/6. maddesinde düzenlenmiştir. Madde metnine göre itiraza konu kararı veren yada karara katılan hakim aynı davanın itiraz yolu ile bölge idare mahkemesinde incelenmesinde bulunamayacaktır. İkinci bir düzenleme İYUK'un 57/2. maddesindedir. Bu maddeye göre itiraz üzerine davaya bakacak olan bölge idare mahkemesi başkan ve üyelerinin reddi istemi reddedilen başkan ve üyelerin katılmadığı bölge idare mahkemesince incelenecektir.

J-İtiraz Üzerine Verilecek Kararlar

İYUK'un 45/4. maddesi ile itiraz incelemesi sonunda verilebilecek kararları düzenlemiştir. Üç tür karar söz konusudur:

1- Vergi Mahkemesinin Kararının Onanması

Bölge idare mahkemesi itiraz başvurusu neticesinde vergi mahkemesinin kararını usul ve hukuka uygun bulursa kararı onar. İYUK'un 45/5. maddesi gereğince bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir.

⁸² KURU, ARSLAN, YILMAZ , a.g.e. , s. 398.

⁸³ KIZILOĞLU, a.g.e., s. 586.

2- Bölge İdare Mahkemesinin Kararı Bozması ve Davanın Esası Hakkında Karar Vermesi

Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka ve usul hükümlerine aykırı bulduğu takdirde kararı bozar ve kural olarak dosyayı ilk derece mahkemesine göndermeyerek işin esası hakkında karar verir. Bölge idare mahkemesinin dava dosyasını ilk derece mahkemesine yollamamasının şartı, itiraz edilen kararın, ilk inceleme sonunda verilen kararlardan olmaması ve davaya görevli hakim tarafından bakılmış olmasıdır.(İYUK 45/4 m.) Yani itiraza konu karar, vergi mahkemesinin görevi dahilinde olacak ve dosyanın tekemmülünden sonra işin esası hakkında verilmiş olacaktır.⁸⁴

Bölge idare mahkemesi kural olarak dosya üzerinden inceleme yapar. Dosya üzerinden inceleme yapıp esastan derhal karar verilebilmesi için;

* maddi olaylar hakkında yeterince bilginin dosyada olması, bir başka deyişle maddi olaylar hakkında ilk derece mahkemesince yeterli incelemenin yapılmış olması ve gerekli delillerin toplanmış bulunması,

* itirazın hukuki noktalara ilişkin olması yani maddi olay açıklanmasına rağmen bu olaya hukuki yorumda hata yapılarak yanlış norm uygulanması,

* itiraz olunan karardaki maddi hataların düzeltilmesinin mümkün olması gereklidir.

Dava dosyası yukarıda sayılan özellikleri taşııyorsa yani dava konusu ihtilaf dosyadan anlaşılır nitelikte değilse o halde bölge idare mahkemesi eksik olan inceleme ve araştırmayı kendisi yapacak ve bu araştırmadan sonra esas hakkında karar verecektir. Burada söz edilen inceleme vergi mahkemesince yapılmış bulunan incelemenin tamamının yenilenmesi anlamına gelmemektedir.Yapılacak olan inceleme vergi mahkemesince dava konusu olayların açıklanması için yapılması gereken ancak yapılmamış olan incelemedir. Son olarak bölge idare mahkemesinin

⁸⁴ Turgut CANDAN, **Vergi Suç ve Cezaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları,1995, s. 709-710

vergi mahkemesi kararını bozduktan sonra dosyayı geri göndermeyip esastan karara bağlamasının en önemli amacının yargılamaya hız kazandırmak olduğunu da belirtelim.⁸⁵

3- Bölge İdare Mahkemesinin Kararı Bozması ve Dosyayı Vergi Mahkemesine Göndermesi

İYUK'un 45/4. maddesi hangi şartlar altında bölge idare mahkemesi tarafından bozulan karara ait dosyanın ilgili vergi mahkemesine geri gönderileceğini düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre, vergi mahkemesinin kararı İYUK'un 15. maddesi gereğince ilk inceleme üzerine verilmişse yada karar görevsiz olarak davaya bakan hakimce alınmışsa bu durumlarda bölge idare mahkemesi dosyanın esası hakkında karar vermez ve dosyayı geri gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir, yani karara karşı temyiz yoluna gidilemez ve ilk derece mahkemesi de bu karara karşı ısrar kararı veremez.

Bölge idare mahkemesinin kararlarında yer alacak hususlar vergi mahkemesi kararlarında yer alacaklarla aynıdır ve İYUK'un 24. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kararlarda aşağıdaki hususlar bulunmalıdır,

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları unvanları ve adresleri,
- b) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- c) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- d) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm
- e) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- f) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
- g) Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin ad ve soyadları imzaları ve varsa karşı oyları,

⁸⁵ Sevtap METİN ,**Vergi Yargısında Kanun Yolları**, s. 56.
“düzeltme”

h) Kararı veren mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası.

İYUK'un 50. maddesi gereğince yukarıda kapsayacağı unsurları belirtilen bölge idare mahkemesi kararı 7 gün içinde ilk derece mahkemesince taraflara tebliğ edilir.

K- Bölge İdare Mahkemesince Verilecek Kararın Sonuçları

Taraflara tebliğ edilen karar üzerine yapılacaklar İYUK'un 28. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre, kararın idareye tebliğinden itibaren idare en geç 30 gün içerisinde kararın gereğini yerine getirmek zorundadır. Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı işlem yapmayan idare aleyhine ilk kararı veren vergi mahkemesinde tazminat davası açılabilir. Bölge idare mahkemesi kararı 30 gün içerisinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemişse o halde idare aleyhine olabileceği gibi görevli aleyhine de tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek vergi, resim, harç ve bunlara ait zam ve cezalar ilgili idarece mükellefe bildirilir. Kararın idareye tebliğinden sonra idarenin karar ışığında işlem yapmakta gecikmesi durumunda idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

L- İtiraz Yoluna Başvurmanın Yürütmeyi Durdurmaya Etkisi

İtiraz yoluna başvurma mahkeme kararının yürütülmesini durdurmaz ancak İYUK'un 52. maddesinde belirtildiği üzere bölge idare mahkemesi, talep üzerine ve teminat gösterilerek yada kendiliğinden kararın yürütülmesini durdurabilir. Bölge idare mahkemesinin kararın yürütülmesi ile ilgili verdiği kararlar kesindir.

M-Özel İtirazlar

1- Bağlantılı Davalara İlişkin Kararlara İtiraz

Bağlantılı davalar İYUK'un 38. maddesinde, bu kararlara karşı itirazda İYUK'un 41. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre bağlantılı davalar, aynı maddi yada hukuki sebepten doğan yada biri hakkında verilecek karar diğerini etkileyecek nitelikte olan davalardır. Taraflar davaların bağlantılı olduğu gerekçesi ile dosyaların birleştirilmesini talep edebilir yada mahkeme kendiliğinden dosyalar arasında bağlantı bulunduğuna karar verebilir. Bağlantı bulunduğu iddiası reddedilirse bu karar taraflara tebliğ edilir ve tebliğ tarihinden itibaren taraflar 15 gün içinde aynı yargı çevresindeki mahkemeler için o yer bölge idare mahkemesine yada davaların Danıştay'da açılması yada birinin Danıştay'da olması durumunda Danıştay'da karara itiraz edebilirler.

2- Yürütmenin Durdurulması Taleplerine İlişkin Kararlara İtiraz

İYUK'un 27. maddesi idari yargılamada ve dolayısı ile vergi yargılamasında yürütmenin durdurulmasını düzenlemiştir. Bu incelediğimiz nihai kararlara karşı başvuru yolundan farklıdır. Bu itirazın amacı Anayasa ve İYUK'un aradığı telafisi güç ve imkansız zararların birlikte gerçekleşip gerçekleşmediğinin itiraz merciince bir kez daha kontrol edilmesidir.⁸⁶ Taraflar yürütmenin durdurulması kararına karşı bir kereye mahsus itiraz yoluna başvurabilirler. İtirazı inceleyecek merciiler kararı veren mahkemeye göre değişir ve İYUK'un 27/6 maddesinde belirtilmişlerdir. Bu maddeye göre, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi

⁸⁶ ODYAKMAZ, a.g.e., s.101

mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye itiraz edilebilir

İtiraz süresi yürütmeyi durdurma kararının tebliğinden itibaren 7 gündür. İtiraz merciinin kararları kesindir.

II- TEMYİZ

A- Temyiz Kavramı ve Hukuki Niteliği

Olağan kanun yollarından en önemlisi olan temyiz İYUK'un 46-50. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Temyiz genel anlamda ilk derece mahkemesince verilen hükmün hukuka uygun olup olmadığının ve usul kurallarına uyularak verilip verilmediğinin tespittir.⁸⁷ Temyiz yeri yeniden bir yargılama yeri değildir ve ilk derece mahkemesinde uyuşmazlık konusu olay yargılanırken temyiz merciinde mahkemenin kararı yargılanır.⁸⁸

Temyiz kanun yolunun amacının ne olduğu üzerinde durulmalıdır. Temyizin amacını hukuk tatbikatında birliği sağlamak ve hukukun gelişmesine yardımcı olmak şeklinde anlarsak bu amaç aslında kamu yararının korunmasıdır, bir başka yönden temyiz amacını ise somut olaylardaki yanlış kararların bertaraf edilerek maddi bakımdan haklılığın sağlanmasıdır. Bu amaç daha çok tarafların menfaatlerine hizmet etmektedir.⁸⁹

Temyiz kanun yolunda yalnızca ilk derece mahkemesi kararının hukuka uygunluğu denetlenir.⁹⁰ Temyiz mahkemesi, istinaf mahkemesi gibi bir vakıa inceleme, araştırma ve yargılama mahkemesi olmadığından temyiz mahkemesinde ilk derece mahkemesince incelenen olgular kural olarak tekrar inceleme konusu

⁸⁷ İlhan POSTACIOĞLU , **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, İstanbul, 1975, s.719

⁸⁸ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 232.

⁸⁹ ÜSTÜNDAĞ , **a.g.e.**, s. 817.

⁹⁰ KURU, ARSLAN, YILMAZ , **a.g.e.** , s. 728.

yapılmaz. Temyiz talebi ile temyiz mahkemesinde kural olarak yeni olgular ileri sürülemez ancak bu kural hükmün verilmesinden önceki vakıalar içindir. Hüküm verildikten sonra meydana gelen ve hükmü etkileyecek olan vakıalar Danıştay'da ileri sürülebilir.⁹¹

Temyiz yolunun yeni bir yargılama mı yoksa başvuru hukuku ile sonuçlanmış davanın devamını olduğu konusunda temyiz yolunun yeni bir yargılama olacağı görüşü ağırlık kazanmıştır.⁹²

Temyiz kavramı ile ilgili bütün açıklamalardan sonra denilebilir ki, temyiz, vergi ve idare mahkemelerince verilen ve taraflarca yerinde görülmemiş nihai kararların, usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştayca denetimini sağlayan olağan bir kanun yoludur.⁹³

B- Temyize Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları

Vergi mahkemelerinin verdikleri bütün kararlar temyize konu olamazlar. Vergi mahkemesince verilen bir karar için temyiz kanun yoluna başvurulabilmesinin şartları, kararın kurul olarak verilmesi ve nihai olmasıdır. Bunların dışında Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile incelediği davalar içinde temyize başvurulabilir.

1- Vergi Mahkemesi Kararı Kurul Olarak Verilmiş Olmalıdır

Vergi mahkemeleri kural olarak kurulca davaları inceler ve karara bağlarlar. Bu kararlar için temyize başvurulabilir, ancak yukarıdaki bölümde itiraz incelenirken belirtildiği üzere vergi mahkemesinin BİMK'nun 7/2. maddesi atfı ile aynı kanunun

⁹¹ KURU, ARSLAN, YILMAZ , a.g.e. , s. 729.

⁹² Mustafa Reşit BELGESAY, **Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayını, 1939, s. 354-356

⁹³ Ercan AKTAŞ, "**İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yolları**", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996, s.20.

6. maddesinde belirtilen tek hakimle çözümlenecek davalar sonucu verilecek kararlar için temyiz kanun yoluna başvurulamaz.

Vergi mahkemelerinin tek hakimle bakmak zorunda oldukları bir dava hataya düşülerek kurulca görülmüş ve karara bağlanmışsa bu karara karşı itiraz edilemez ancak temyiz kanun yoluna başvurulabilir.⁹⁴

2- Karar Nihai Bir Karar Olmalıdır

Vergi mahkemelerince kurul olarak verilen her karar temyize konu olamaz . Kararın temyize konu olabilmesi için nihai karar olması gerekmektedir. Mahkeme kararlarını nihai karar ve ara karar olarak sınıflandırabileceğimiz itiraz incelenirken belirtilmişti. Buna göre ara kararlar, yargılamaya son vermeyen ve mahkemenin davadan elini çekmediği bilakis davanın devamı için gerekli olan kararlardır. Ara kararlar, yargılamadaki maddi olayı aydınlatmaya yönelik olarak verilen kararlardır.⁹⁵ Keşif, bilirkişi incelemesi, her türlü bilgi ve belgenin gerekli yerlerden talebi ara kararlara örnek olarak verilebilir.

“ İdari yargı mercilerinin ara kararları; yargılama esnasında verdikleri, araştırmaya (işlem dosyası, bilgi belge isteme, keşif bilirkişi incelemesi yapma gibi...) veya tarafların hukukunun zayi olmaması için uygun gördükleri (idari yada yargısal kararın yürütülmesini durdurma gibi...) önlemlere ilişkin olanlardır...”⁹⁶

Nihai kararlar ise yargılamayı sona erdiren, davayı sonuçlandıran ve mahkemenin işten el çekmesini gerektiren kararlardır.⁹⁷ Mahkemenin en önemli nihai kararları dava konusu uyuşmazlığı esastan çözen kararlardır. Dava konusu esastan çözen kararlar dışında uyuşmazlığı çözme de mahkemenin işten el

⁹⁴ KARAKOÇ, a.g.e., s. 235.

⁹⁵ Ali ÇATAL“**Türk Vergi yargısı Sisteminde Kanun Yolları**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002,s. 59.

⁹⁶ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu , E. 1985/3, K. 1985/6, T. 22/02/1985,DD.61, S.154

⁹⁷ KARAKOÇ, a.g.e., s. 234.
“düzeltme”

çekmesini gerektiren usuli kararlarda nihai karar sayılırlar.⁹⁸ Davanın kabulü, davanın ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması, süre aşımı sebeplerinden biri nedeniyle reddi nihai kararlara örnek gösterilebilir.

3- Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Verdiği Kararlar

Danıştay, vergi mahkemesi kararlarını yukarıda belirtildiği gibi temyiz merci sıfatı ile incelerken Danıştay Kanunu 24. madde de düzenlenen bazı davaları da ilk derece mahkemesi olarak inceler. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak inceleyeceği davalar şunlardır:

- a) Bakanlar Kurulu kararlarına,
 - b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,
 - c) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
 - d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
 - e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
 - f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,
- karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalar.

Belirtilen 24. madde ile DK. 38. madde birlikte yorumlandığında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, Danıştay vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz mercii olacağı anlaşılmaktadır.

⁹⁸ Ramazan ÇAĞLAYAN, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002, s.52.

C- Temyiz Edilemeyecek Kararlar

* Vergi Mahkemelerinin itiraz yolu açık kararları temyiz edilemez (İYUK 47. m.) Vergi mahkemelerinin itiraz yoluna konu olabilecek kararları yukarıdaki paragrafta açıklandığı üzere vergi mahkemelerinin tek hakimle vermiş olduğu kararlardır.

* İYUK'un 14. maddesinde idari yargıda ve dolayısı ile vergi yargısında mahkemelere ibraz edilen dava dilekçeleri hakkındaki ilk incelemenin nasıl yapılacağı düzenlenmiş, İYUK'un 15. maddesinde ise bu ilk inceleme sonucunda mahkemece verilebilecek kararlar açıklanmıştır. Buna göre mahkemenin ilk inceleme sonucunda İYUK'un 15/4. maddesindeki kararlardan birini alması durumunda bu karar üzerine temyiz yoluna başvurulamayacaktır. Anılan 15/4. madde şöyledir:

“ İlk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen; bu maddenin 1/a bendinde belirtilen idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, 1/c bendinde yazılı gerçek hasma tebliğ ve 1/d bendindeki dilekçe ret kararları dışında, kararın düzeltilmesi veya temyiz yoluna; tek hakim kararına karşı ise itiraz yoluna başvurulabilir.”

Mahkemeler görev alanlarındaki ve yetkili buldukları davaları incelemek ve hukuka uygun olarak karar vermek zorundadırlar. “Görev” terimi; yargılama hukukunda bir mahkemenin konusu ve miktarı itibari ile bir davayı incelemeye yetkili olup olmadığını belirtmek için kullanılır.⁹⁹ “Yetki” terimi ise bir davaya konusu itibari ile bakabilecek durumdaki yargı yerinin bu yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı göstermektedir. Bu coğrafi alan yargı çevresi olarakta isimlendirilmektedir.¹⁰⁰ İYUK'un 14/3-a maddesinde mahkemelere ibraz edilen dava dosyalarının ilk incelemesinin mahkemenin görevli ve yetkili bulunup bulunmadığının tespit edilmesinden başlayacağı düzenlenmiştir. Bu inceleme sonucunda mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz bulursa İYUK'un 15/1-a

⁹⁹ Selçuk HONDU, “ **Türk İdari Yargı Alanında Yeni Kurulan B.İ.M., İ.M., V.M. 'lerinin Tanıtılması** ”, Adalet Dergisi, C.I , S.2, Mart - Nisan 1984 , s 356

¹⁰⁰ KIZILOĞLU, a.g.e., s. 357.
“düzeltme”

maddesindeki kararı verecektir. Buna göre dava adli veya askeri yargının alanına giriyorsa dava reddedilecektir . Bu karar nihaidir ve temyiz edilebilir. Buna karşın dava idari yargı alanındaysa mahkeme davayı görev yada yetki yönünden reddedecek ve dosyayı görevli ve yetkili mahkemeye gönderecektir. Bu karar aslında bir nihai karardır fakat açık kanun hükmü (İYUK 15/4 m.) gereğince temyiz edilemez.

Vergi davasının hasım gösterilmeden yada yanlış hasım gösterilerek açılması durumunda dava dilekçesi mahkemece tespit edilecek olan gerçek hasma tebliğ edilir. Dava dilekçesinin gerçek hasma tebliği kararı yargılamaya son vermeyen bilakis onu ilerleten bir ara karardır ve İYUK'un 15/4. maddesi gereğince tek başına temyiz edilemez.¹⁰¹

İYUK'un 14/3-c/d fıkralarında ilk incelemede davanın ehliyetli kişilerce açılıp açılmadığının ve dava dilekçesinin İYUK'un 3. ve 5. maddelerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin inceleneceğini düzenlemiştir. Buna göre dava İYUK 3. maddeye uygun düzenlenecek bir dilekçe ile açılabilir. Dava dilekçesinin 3. maddede sayılan unsurları ihtiva etmemesi halinde mahkeme davacıya dilekçedeki eksiklikleri tamamlaması için 30 gün süre vererek dava dilekçesini reddeder. Bu karar için temyiz yolu kapalıdır. (İYUK 15/4 m.). Davacı 30 gün içinde vereceği ikinci dilekçede de aynı hataları tekrarlarsa bu defa dava reddedilir. (İYUK 15/5 m.). Bu karar yargılamayı sona erdiren nihai bir karardır ve temyiz edilebilir.

İYUK 15/1-d maddesinde ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmışsa 30 gün içinde bizzat kendisi yada avukat tarafından dava açılmak üzere dilekçenin reddedileceğini düzenlemiştir. Burada ehliyet ile kastedilen dava ehliyetidir. Dava ehliyeti, kişinin bizzat yada yetkili kılacağı vekil aracılığı ile davayı takip etme ve usul işlemleri yapabilme ehliyetidir.¹⁰² Dava eğer dava ehliyeti olmayan kişilerce açılmışsa dava reddedilecektir. (İYUK 15/1-b) Bu karar nihaidir, temyiz olunabilir. Davalarda müvekkilli temsil hakkı Avukatlık Kanununun 35. maddesi gereğince yalnızca baroya kayıtlı avukatlara aittir . Davacı kendisine baroya

¹⁰¹ A.e., s. 601.

¹⁰² KURU, ARSLAN, YILMAZ , a.g.e. , s. 273.

kayıtlı avukat yerine başkasını tayin etmişse bu kişi tarafından açılacak dava dilekçeleri mahkemece 30 gün içinde bizzat yada avukat vasıtası ile açılmak üzere reddedilecektir. Bu red kararı da İYUK'un 15/4 maddesinin açık hükmü gereğince temyiz edilemez.

* Bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi neticesinde vermiş buldukları kararlar temyiz edilemezler. (İYUK 45/5 m.)

* Karar düzeltme talebi üzerine Danıştay yada bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararlar kesindir, temyiz edilemezler.

* Mahkemelerce verilmiş olan kararlarla ilgili açıklama (İYUK 29. m.) ve yanlışlıkların düzeltilmesi (İYUK 30. m.) talepleri ile ilgili kararlar temyiz edilemezler. Ancak bu talepler üzerine verilen karar hükmü değiştiriyorsa o halde bu yeni hüküm için hükmün tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyize başvurulabilir. Bu konuda Danıştay 3. Dairesi kararı şöyledir:

“Açıklama yolu ile daha önce verilmiş bir kararın değiştirilmesi olanağı yoktur.

Esasen açıklama müessesesi 2577 sayılı yasada bir kanun yolu olarak sayılmamıştır. Açıklama isteğine ilişkin olarak verilen kararlar bu nitelikleri itibariyle, 2577 sayılı yasanın 46. maddesinde sözü edilen ve temyize konu olabilecek nihai kararlardan değildir.

Ancak, açıklama isteği üzerine, daha önce verilen hüküm değiştirilmiş veya her ne suretle olursa olsun yeni bir hüküm verilmiş ise, bu karar nihai bir karar niteliğinde olduğundan temyiz yolu ile incelenmesi mümkündür...”¹⁰³

D- Temyiz İncelemesinin Yapılacağı Yer

Temyiz incelemesinin nerede yapılacağı İYUK'un 46. maddesi ile Danıştay Kanununun 38. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre Danıştay dava

¹⁰³ Danıştay 3. Dairesi, E. 1995/1874, K. 1995/1594, T. 22/05/1995, DD. S. 92, s. 416

daireleri, vergi ve idare mahkemelerinin nihai kararları Danıştay'da temyiz edilir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak karara bağladığı davaların temyiz yeri Danıştay Dava Daireleri Kurullarıdır.

E- Temyiz İsteminde Bulunabilecekler

Temyiz istemi vergi mahkemesi kararlarının Danıştay'da incelenebilmesinin önkoşuludur, yani Danıştay usulüne uygun talep olmadan dava dosyasını inceleyemez. Kural olarak vergi davalarında davalı idaredir, özel ve tüzel kişiler ise davacıdırlar. Temyiz yoluna ancak vergi davasının tarafları başvurabilecektir yani kararı kendi bakımından uygun bulmayan davacı kişiler, varsa bunların vekilleri, kanuni temsilcileri ve davalı idare temyiz yoluna başvurabilir. İYUK'un 48/3. maddesi gereğince taraflardan her ikisinin de aynı kararı temyiz edebilmeleri mümkündür.

Danıştay ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararların temyizen incelenmesinin talep hakkını kararda taraf olarak gösterilen kişi ve makamlara vermiş ve bunlar dışındakilerin temyiz başvurularının incelenmeyeceğine karar vermiştir.¹⁰⁴

İYUK'un 31. maddesinin atfı ile HUMK'un 53. ve 57. maddelerine göre, hakkı veya borcu bir davanın sonucuna bağlı olan üçüncü şahıslar iki taraftan birine davayı takip için katılabilirler. Davaya katılma, katılana davada taraf olma niteliği kazandırmadığı için katılan, dava tarafı ile birlikte hareket etmek zorundadır. Davaya katılan tek başına mahkeme kararını temyiz edemez. Katıldığı tarafla birlikte kararı temyiz edebilir.¹⁰⁵

Temyiz yoluna başvurabilmenin bir diğer şartı da menfaat şartıdır yani kararı temyiz edenin temyiz kanun yoluna başvurmada bir menfaati olmalıdır. Karar lehine

¹⁰⁴ ODYAKMAZ, a.g.e., s.46.

¹⁰⁵ A.e., s.47.

olan taraf kararı bir tarafa bırakarak sadece karar gerekçesini beğenmemesi sebebiyle temyize başvuramaz .

Ayrıca kararı temyiz edilen mahkemenin azınlıkta kalan üyeleri davanın tarafları olmadıkları için temyiz yoluna başvuramazlar. İhtiyari dava arkadaşlığında davacılarından her biri kararı ayrı ayrı temyiz edebilirler.¹⁰⁶

F- Temyiz Süresi

Vergi yargılamasında birbirinden farklı üç temyiz süresi düzenlenmiştir. Buna göre,

1- 30 Günlük Süre

İYUK'un 46/2. maddesine göre özel kanunlarda ayrı süre gösterilmediği sürece, Danıştay dava daireleri ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı temyiz süresi 30 gündür. Süre, kararın taraflara tebliğini izleyen gün başlar. Daha önce 60 gün olarak düzenlenen süre 1994 yılındaki değişiklikle 30 güne indirilmiştir. Temyiz süresinin kısaltılması dava süresinin de kısaltılmasında etkili olacaktır ¹⁰⁷. İYUK'un 48/3. maddesinde ikinci bir 30 günlük temyiz süresi düzenlemiştir. Buna göre kararı süresinde temyiz etmeyen taraf temyiz dilekçesinin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde düzenleyeceği cevap dilekçesi ile temyiz isteminde bulunabilir. Öğretide buna "Karşılıklı Temyiz" denilmektedir. Karşılıklı Temyizde dikkat edilmesi gereken nokta ilk temyiz talebinin temyiz süresi olan 30 gün içinde yapılması zorunluluğudur. Eğer ilk başvuru temyiz süresi içinde yapılmamışsa cevap dilekçesi ile yapılmış olan temyiz başvurusu da geçersiz sayılacaktır. ¹⁰⁸ Dava vekille takip edilen bir dava ise, temyiz süresi vekile tebliğ ile başlar; asile yapılan tebliğ bu durumda temyiz süresini başlatmaz ¹⁰⁹ İYUK 'ta düzenlenen temyiz süreleri kesindir ve ancak kanunun öngördüğü hallerde uzayabilir.

¹⁰⁶ KARAKOÇ, a.g.e., s. 238.

¹⁰⁷ Sevtap METİN ,*Vergi Yargısında Kanun Yolları*, s. 79.

¹⁰⁸ KARAKOÇ, a.g.e., s. 245.

¹⁰⁹ KURU, ARSLAN, YILMAZ , a.g.e. , s. 740.

“ ...İdari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin kamu düzeni ile ilgili olduğu ve hak düşürücü süre niteliği taşıdığı , ancak yasada öngörülen hallerde uzayacağı , duracağı ve kesinleşeceği, vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davanın süre aşımı yönünden reddi gerektiği”¹¹⁰

2- 15 Günlük Süre

Vergi Usul Kanunu mükerrer 49. maddesi özel bir temyiz süresi düzenlemiştir. Kanunun 49/b maddesi gereğince takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararları hakkında kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları vergi mahkemesinde 15 gün içinde dava açabilirler. Vergi mahkemesinin konu hakkındaki kararı üzerine 15 gün içinde Danıştay’a temyiz müracaatında bulunabilirler.

3- 7 Günlük Süre

İYUK ‘ta 7 günlük temyiz süresi 48/6. madde de düzenlenmiştir. 7 günlük temyiz süresi üç özel durumda söz konusudur:

* Temyiz dilekçeleri İYUK’un 3. maddesi hükümlerine göre düzenlenmelidir. Dilekçe bu madde hükümlerine göre düzenlenmemişse dilekçedeki eksikliklerin 15 gün içinde tamamlanması hususu Danıştay yada mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu eksiklikler 15 gün içinde tamamlanmazsa kararı veren mahkeme yada Danıştay temyiz isteminde bulunulmamış sayılması kararı verir. Bu karar tebliğden 7 gün içinde taraflarca temyiz olunabilir.

¹¹⁰ Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu , E. 1996/244, K. 1998/45, T. 13/03/1998, DD.97,1999, s.143-150

* Temyiz dilekçeleri ilgili makamlara verilirken gerekli harç ve giderlerinde ödenmiş olması gerekmektedir. Eğer harç ve giderler ödenmemişse kararı veren mahkeme veya Danıştay harç ve giderlerin tamamlanması için temyiz edene 15 günlük süre verir. Bu süre içinde harç ve giderler tamamlanmazsa mahkeme yada ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay Dairesi kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Bu karar tebliğ tarihini izleyen 7 gün içinde temyiz edilebilir.

* Temyiz yasada belirtilen süreler içinde yapılmalıdır. Süre ihlal edilmişse kararı veren mahkeme yada ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay Dairesi temyiz isteminin reddine karar verir, bu kararda tebliğ tarihini izleyen 7 gün içinde temyize konu olabilir.

G- Temyiz Dilekçesi

Vergi mahkemesi yada Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararların Danıştay'da temyizen incelenebilmesi için taraflardan birinin temyiz talebinde bulunması gerekmektedir yani Danıştay kendiliğinden bir nihai hükmü temyizen inceleyemez. İYUK'un 48/1. maddesi gereğince temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Bu dilekçeler İYUK'un 48/2. maddesi gereğince İYUK 3. madde esaslarına göre düzenlenmelidir. Bu düzenlemeye göre temyiz dilekçelerinde şu unsurlar bulunmalıdır:

* Temyiz eden ile karşı tarafın veya bunların temsilcilerinin, eğer taraflar vekille temsil ediliyorsa vekillerin ad ve soyadları ile adresleri

* Temyiz edilen hükmün hangi mahkemeden verilmiş olduğu ile tarih ve sayısı

* İlamın temyiz edene tebliğ edildiği tarih

* Dava konusu vergi ve cezaya ilişkin bilgiler

* Hükmün özeti

* Temyiz sebepleri

* Duruşma istenmesi halinde bu istek

* Yürütmeyi durdurma talebi

* Netice-i talep

* Temyiz edenin veya varsa vekilinin imzası

Temyiz dilekçeleri ve ekleri karşı taraf sayısından bir fazla olarak mahkemeye ibraz edilir.

H- Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler

Temyiz dilekçesinin Danıştay'a gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine yada dilekçenin bu mahkemeye verilememesi durumunda İYUK'un 4. maddesinde belirtilen mercilere verilebilmesi mümkündür. Bu düzenlemeye göre, temyiz dilekçesi kararı veren vergi mahkemesine verilemiyorsa temyize konu kararı veren vergi mahkemesine gönderilmek üzere başka yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise asliye hukuk mahkemesi hakimliklerine, yabancı ülkelerde ise Türk Konsolosluklarına verilebilir. Temyiz dilekçelerinin yukarıda sayılan mercilere verildiği tarih temyiz talebinde bulunma tarihi sayılır.

Temyiz dilekçelerinin kararı veren mahkemeye verilmesi gerekirken doğrudan Danıştay'a verilmesi durumunda, temyiz makamı dava dosyasını ilgili mahkemeye gönderir. Mahkeme gerekli işlemleri yaptıktan sonra dosyayı temyiz makamına gönderir. Temyiz üzerine ilk incelemeyi yapmak ve dosyayı tekemmül ettirmek görevi ilk derece mahkemesininindir.¹¹¹

Temyiz dilekçeleri, idare ve vergi mahkemelerinin yetki çevrelerinde, aynı yetki çevresindeki asliye ve sulh hukuk hakimliklerine verilemez, verilirse bu temyiz süresini durdurmaz.¹¹²

¹¹¹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 66.

¹¹² KARAKOÇ, a.g.e., s. 242

İ- Temyiz Nedenleri

İYUK'un 49. maddesi ilk derece mahkemesince verilen kararların hangi nedenlerle bozulabileceğini açıklamıştır. Bu nedenleri temyiz nedenleri olarak nitelendirmek mümkündür, buna göre temyiz nedenleri:

- * görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- * hukuka aykırı karar verilmesi,
- * usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır.

Temyiz kanun yolu ilk derece mahkemesinin kararının yalnız hukuka uygunluk bakımından denetlenebileceği bir kanun yoludur. Temyizde ilk derece mahkemesinin kararları incelenerek, ilk derece mahkemesine bildirilmiş olayların usulüne uygun incelenip incelenmediği ve olaylara kanun hükümlerinin doğru uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilir. Temyiz incelemesinde ilk derece mahkemesince incelenen olaylar tekrar inceleme konusu yapılamaz ve yeni olaylar ileri sürülemez. Temyiz incelemesinde ilk derece mahkemesinin kararı ancak hukuka uygun olup olmadığı açısından incelenebilir.¹¹³ Buradan hareketle vergi yargısında kararlar ancak mahkemelerin bir hukuk kuralını yanlış uygulamaları durumunda temyiz edilebilirler.¹¹⁴ Sözü edilen hukuk kuralı; anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik, sözleşmeler ve örf-adet hukukunu kapsar.¹¹⁵

Temyiz kanun yolunda temyiz mahkemesi taraflarca ileri sürülen temyiz nedenleri ile sınırlı değildir. Temyiz nedenlerini görevinden dolayı göz önünde tutar. İncelemeyi re'sen araştırma ilkesi gereğince kendiliğinden yapar. Temyiz edenin dilekçesinin İYUK'un 3. maddesi hükümlerine göre düzenlenmesi gerekirse de dilekçenin belirli bir temyiz nedenine dayanması zorunlu değildir. Danıştay görevi gereği tespit ettiği bozma nedenlerine uygun olarak ilk derece mahkemesinin kararını bozabilecektir.¹¹⁶

¹¹³ KURU, ARSLAN, YILMAZ, **a.g.e.**, s. 729.

¹¹⁴ Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s 402.

¹¹⁵ **A.e.**, s. 402.

¹¹⁶ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 248.

Kanunun temyiz nedenlerinin sıralamasında yapmış olduğu tercih eleştirilebilir. Görev ve yetki ile ilgili temyiz nedeninden sonra usul hükümlerine uyulmamış bulunması hakkındaki kuralın gelmesi hukuk sistematığı açısından doğru olurdu zira temyiz mahkemesi görev ve yetki incelemesinden sonra kararın usul hükümlerine uygunluğunu inceleyip usul hükümlerine uyulmadığını tespit halinde hukuka aykırı karar verilip verilmediğini incelemeden kararı bozar ve dosyayı ilgili ilk derece mahkemesine gönderir.¹¹⁷

Biz incelememizi kanundaki sıraya göre yapacağız.

1- Görev ve Yetki Kurallarına Aykırılık

a- Görev Kurallarına Aykırılık

Görev, bir yargı yerinin dava konusu bakımından yetkili olmasını ifade eder.¹¹⁸ Görev sorununu geniş olarak anlamak gerekmektedir. Görev sorunu iki farklı yargı kolu arasında olabileceği gibi aynı yargı kolundaki farklı mahkemeler arasında da olabilir. Görev kamu düzeni ile ilgilidir, bu sebeple hiçbir yargı yeri görev alanı içinde olmayan bir davaya bakamayacağı gibi, görev alanındaki bir davaya da bakmaktan kaçınamayacaktır.¹¹⁹ Görev kamu düzeni ile ilgili olduğundan taraflarca ileri sürülmesi dahi Danıştayca re'sen dikkate alınacaktır.

“... İdari Yargılama Usulü Kanununa göre, görev konusu mahkemece yargılamanın her evresinde ve re'sen dikkate alınmak gerekir...”¹²⁰

¹¹⁷ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 73.

¹¹⁸ Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s 349. ; ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 73.

¹¹⁹ Cengiz AKIN, “Anayasalarımızda Doğal Yargı İlkesi”, İstanbul Barosu Dergisi,C.70,S. 10-11-12, 1996, s.717-731

¹²⁰ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu , E. 1985/80, K. 1985/71, T. 03/05/1985,DD.60-61, s.107

Danıştay, ilk derece mahkemesi görevi içinde olan konuda görevsizlik kararı vermiş yada görevsiz olduğu konuda karar vermişse ilk derece mahkemesinin kararını görev yönünden bozacaktır.

Danıştay görev konusunu ele alırken çeşitli ihtimaller ile karşılaşır:

*** Görevli Yargı Düzeninde Hataya Düşülmesi**

Ülkemizde idari, adli, askeri yargı düzenleri kabul edilmiş ve görev alanları yasalar ile düzenlenmiştir. Mahkemeler kendi görev alanları içinde düzenlenmemiş olan davalara bakamazlar. Başka bir yargı düzeninin görev alanı içindeki davayı, vergi mahkemesi kendini görevli sayarak sonuçlandırmışsa yada vergi yargısının görevli olduğu bir konuda kendisini görevsiz saymışsa, Danıştay vergi mahkemesinin kararını görev yönünden bozacaktır.

“... Dolayısıyla kaçak olarak kullanılan su bedelinin alınmasına ilişkin anlaşmazlığın idari yargı yerinde değil, adli yargı yerinde görülmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenle, adli yargı yerinin görev alanına giren anlaşmazlığın esastan incelenerek karara bağlanmasında usul hükümlerine uyarlık bulunmadığından,... kararın bozulmasına...”¹²¹

*** İdari Yargı Düzeni İçinde Görevli Mahkemede Hataya Düşülmesi**

İdari yargı düzeni içindeki mahkemeler ifadesinden vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri ve Danıştay anlaşılır. Görev uyuşmazlığı ilk derece mahkemelerinin kendi aralarında olabileceği gibi Danıştay ile vergi veya idare mahkemeleri arasında da olabilir. Danıştay Kanunu 24. maddesinde Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak göreceği işleri düzenlemiştir. Bu madde de sözü geçen konular dışında Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatı ile davaya bakamaz. DK. 24. madde dışındaki konularda Danıştay görevsizlik kararı vererek dosyayı ilgili mahkemeye

¹²¹ Danıştay 8. Dairesi, E. 1990/1216, K. 1991/541, T. 14/03/1991, DD. S. 82-83, s. 715

göndermektedir. (İYUK 43/1-a) Danıştay'ın bu kararı kesindir. (İYUK 43/3 m.) İlk derece mahkemesi kendisinde açılan davada kendisini görevsiz bulursa ve davanın Danıştay'ın görev alanına giren davalardan olduğu kanaatindeyse dosyayı Danıştay'a gönderir. Danıştay kendisini görevli bulursa dosyayı esastan karara bağlar, görevli bulmazsa dosyayı görevli mahkemeye gönderir. Danıştay'ın bu kararı kesindir. (İYUK 43/3 m.)¹²² Vergi mahkemesi Danıştay'ın görev alanındaki bir davada kendisini görevli saymış ve karar vermişse bu karar Danıştayca görev yönünden bozulur ve esastan karara bağlanır.¹²³

2576 sayılı kanunun 5. ve 6. maddeleri idare ve vergi mahkemelerinin görevlerini açıklamaktadır. Bu düzenlemeler çerçevesinde vergi mahkemesinde görülmesi gereken bir dava idare mahkemesinde açılmışsa idare mahkemesi görevsizlik kararı verecek ve dosyayı görevli vergi mahkemesine gönderecektir . Dosya kendisine gönderilen vergi mahkemesi de kendisini görevsiz sayarsa İYUK 43/1-b maddesi düzenlemesi ile eğer vergi ve idare mahkemesi aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeyse uyuşmazlık bölge idare mahkemesince aksi takdirde Danıştayca çözümlenecektir. Görevsiz idare mahkemesinin kendisini görevli sayarak esasen vergi mahkemesinin görev alanındaki bir davayı sonuçlandırması durumunda daha değişik bir yol izlenecektir. Bu durumda Danıştay görev yönünden bozduğu dosyayı İYUK'un 43/1. maddesi gereğince görevli vergi mahkemesine gönderemez zira görevsiz idare mahkemesi görevsizlik kararı vermemiştir, bu durumda dosya bozularak görevsiz idare mahkemesine geri yollanacak ve idare mahkemesi bozma kararına uyarak dosyayı görevli vergi mahkemesine yollayacaktır. Vergi mahkemelerinin görevsiz olarak davaya bakmaları halinde de benzer bir süreç yaşanacaktır.¹²⁴

¹²² ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 75.

¹²³ KIZILOT, a.g.e., s. 608.

¹²⁴ KARAKOÇ, a.g.e. ., s. 251
“düzeltme”

b-Yetki Kurallarına Aykırılık

Yetki, bir davaya hangi yerdeki görevli mahkeme tarafından bakılabileceğinin tayinini ifade eder.¹²⁵ Danıştay, ilk derece mahkemesi yetkili bulunduğu halde yetkisizlik kararı vermiş yada yetkisiz olduğu halde kendisini yetkili görerek karar vermişse ilk derece mahkemesinin kararını yetki yönünden bozacaktır. Yetki kuralları İYUK'un 37. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmü genel ilke olarak dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesini yetkili mahkeme olarak düzenlemiştir. İYUK'un 32/2. maddesi ise yetki kurallarının kamu düzeninden olduğunu düzenler, buna göre yetki kuralları kamu düzenindedir ve yargılamanın her safhasında ileri sürülebilirler.

“ ... İdari davalarda yetkili mahkemenin tespiti konusu, kamu düzenine ilişkin olduğundan, temyiz başvurusunda ileri sürülme dahi, yargı yerince kendiliğinden incelenir...”¹²⁶

Yetkisizlik nedeni ile davayı reddeden vergi mahkemesi dava dosyasını yetkili vergi mahkemesine gönderir.(İYUK 43/1 m.) Dosyanın gönderildiği mahkemede kendisini yetkisiz görürse, ilk yetkisizlik kararı veren mahkeme ile dava dosyası kendisine gönderilen mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise uyuşmazlık bölge idare mahkemesinde aksi halde Danıştay'da çözümlenir.(İYUK 43/1-b). Bölge idare mahkemesinin ve Danıştay'ın yetki konusundaki kararları kesindir.(İYUK 43/3 m.)

Yetkisiz mahkeme kendisini yetkili görerek davayı sonuçlandırmışsa Danıştay kararı yetki yönünden bozar ve dosyayı kararı veren yetkisiz mahkemeye geri gönderir. Yetkisiz mahkeme bu karara uyacak ve dosyayı yetkili vergi mahkemesine gönderecektir

¹²⁵ ÜSTÜNDAĞ , a.g.e., s. 194.

¹²⁶ Danıştay 5. Dairesi, E. 1985/813, K. 1987/837, T. 26/05/1987, DD. S. 68-69, s. 418

2- Hukuk Kurallarına Aykırılık

İYUK'un 49/1-b maddesi hukuka aykırı karar verilmesini temyiz nedeni olarak düzenlemiştir. Burada sözü edilen hukuka aykırılık maddi hukuka aykırılıktır zira aynı maddenin (a) ve (c) bentlerinde kararın usul kurallarına aykırı bulunması durumu düzenlenmiştir. Davaya konu olaya uygulanması gereken maddi hukuk kurallarının seçiminde hata yapılması yada seçilen hukuk kuralı doğru olsa dahi kuralın yanlış ve eksik uygulanması maddi hukuka aykırılığı oluşturur.¹²⁷ Burada sözü edilen hukuk kavramı maddi hukukun bütün kaynaklarını kapsamaktadır. Buna göre, Anayasa, kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklere aykırılık birer bozma nedeni olacaktır.

Hukuka aykırılık durumlarından bazıları şunlardır:

a- Uygulanacak Hukuk Kuralında Hataya Düşülmesi

Davaya konu edilmiş uyuşmazlıklar ancak o uyuşmazlığa uygun hukuk kuralının uygulanması ile çözüme kavuşturulurlar. Temyiz kanun yolunda ilk derece mahkemesinin uyuşmazlığa doğru hukuk kuralını uygulayıp uygulanmadığı denetlenir. Davada hukuk kuralının hiç uygulanmaması, yanlış uygulanması, yanlış yorumlanarak uygulanması hukuka aykırı karar verilmesi sonucunu doğurur ve bozma nedenidir.¹²⁸

Kanunun yorumlanmasının bir bozma nedeni olduğuna aşağıdaki Danıştay kararı örnek teşkil etmektedir:

“... Yoklama memurluğu kadrosuna atanarak memur statüsüne geçtiği anlaşılan ve lise mezunlarının atanabilecekleri bir kadroya atanmış bulunduğu ihtilafsız bulunan davacının, memurluğa atandığı tarihte, atandığı kadro için atama şartlarından olan öğrenim şartını taşımadığından söz edilemeyeceği gibi, yüksek okul

¹²⁷ Kazım YENİCE / Yüksel ESİN: **İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaası, 1983, s.729.

¹²⁸ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 81-82.

mezunu olduğu halde başvuru formunda tahsil durumunu lise mezunu olarak göstermiş olması da 657 sayılı kanunun 98. maddesi hükmüne göre görevine son verilmesini haklı kılacak bir neden olarak kabul edilemez.... Bu nedenle...Konya İdare Mahkemesinin ...kararının bozulmasına...”¹²⁹

b- Davaya Konu Olayın Belirlenmesinde Hataya Düşülmesi

Davaya konu olayların araştırılması ve tespit edilmesi ilk derece mahkemelerince yapılır. Temyiz incelemesinde kural olarak ilk derece mahkemelerince tespit edilen olayların gerçeğe uygun olup olmadıkları inceleme konusu yapılmaz çünkü bu olaylar bir yargı organınca zaten tespit edilmiştir. Kural bu olmakla birlikte Danıştay bazı durumlarda ilk derece mahkemesince tespit edilen olayın gerçeğe uygun olarak tespit edilmediği yolundaki iddiaları incelemekte ve bozma nedeni saymaktadır. Bunun nedeni hukukumuzda “istinaf mahkemesinin” bulunmamasıdır.¹³⁰

c- Davaya Konu Olayın Nitelendirilmesinde Hataya Düşülmesi

Danıştay ilk derece mahkemesince dava konusu olayın nitelendirilmesinde denetlemekte ve gereğinde mahkeme kararını bozmaktadır.¹³¹

Konu ile ilgili Danıştay kararı şöyledir:

“ ... Davacı ..., gece devriyelerini kontrol ederken devriye mıntıkası dahilinde silah atması sebebiyle... meslekten ihraç edilmiş ise de ... Nizamnamenin 7. maddesinin 26. bendinde de ancak umumi yerlerde silah atmak fiilinin meslekten ihracı müstelzim olduğu yazılı olup, davacının silah attığı Bebek sırtların ise bu madde ile kastedilen umumi yerlerden olmadığı anlaşılmasına nazaran bu hareketi de meslekten ihracı müstelzim bulunmamaktadır...”¹³²

¹²⁹ Danıştay 5. Dairesi, E. 1987/1673, K. 1988/773, T. 23/0/1988 (ÇAĞLAYAN , a.g.e. s.84)

¹³⁰ KIZILOĞ, a.g.e., s. 609.

¹³¹ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 500.

¹³² Danıştay 5. Dairesi, E. 1943/247, K. 1943/1110, T. 20/05/1943, DKD. S. 22, s. 9 (ÇAĞLAYAN , a.g.e. s.84)

3- Usul Kurallarına Uyulmaması

Temyiz kanun yolunda ilk derece mahkemelerinin kararları ile ilgili üçüncü bozma nedeni, kararın usul kurallarına uyulmadan alınmış olmasıdır. Usul kuralları bir yandan davanın tarafları için bir güvencedir diğer taraftan davayı karara bağlayacak mahkeme için takip edilmesi gereken yolu gösterir.¹³³ Usul kuralları vergi yargılamasında kamu düzeninden sayılır ve emredici niteliktedirler. Danıştay taraflarca ileri sürülmemesi halinde dahi usul hükümlerine aykırılığı re'sen dikkate alır.

Usul hükümlerine aykırılık genel olarak, davanın süresinden sonra veya ehliyeti olmayan şahıs tarafından açılması, idari merci tecavüzü bulunmasına rağmen karar verilmiş olması, davanın yanlış hasma karşı karara bağlanması gibi durumları ifade etmektedir. İlk derece mahkemesinin bu gibi durumları göz önüne almadan karar vermesi bozma nedenidir.¹³⁴

Usule ilişkin hukuka aykırılıklardan bazıları şunlardır:

a- Dosyanın Tekemmülünde Usulsüzlük

İYUK'un 16. maddesi vergi yargılamasındaki tarafların iddia ve savunmalarının nasıl yapılacağına ilişkin usul kurallarını düzenlemektedir. Buna göre dava dilekçelerinin ve eklerinin bir örneği davalıya ve davalının vereceği savunma dilekçesi davacıya tebliğ edilir. Davacının vereceği ikinci dilekçe davalıya ve davalının vereceği ikinci cevap dilekçesi de davacıya tebliğ olunur. Taraflar yapılacak tebliğlere karşı 30 gün içinde cevap verebilirler. Bu kurallara uyulmaksızın hüküm tesis edilmesi usul kurallarına aykırılık olarak nitelendirilir ve bozma nedenidir.

¹³³ Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 501

¹³⁴ Halil KALABALIK, *İdari Yargılama Hukuku*, İstanbul, Değişim Yayınları, 2003, s. 349.

“... Davalının süresi içinde verdiği savunmasının karşı tarafa tebliği sureti ile dosyanın sözü edilen madde uyarınca tekemmül ettirildikten sonra esas hakkında karar verilmesi gerekirken, davalının savunması davacıya tebliğ edilmeksizin karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır...”¹³⁵

İlk derece mahkemelerinin tarafların dava yada savunma dilekçelerinde belirttikleri fakat mahkemeye ibraz etmedikleri bilgi ve belgelere dayalı olarak karar vermiş olması da bozma nedenidir.¹³⁶

b-Mahkemelerin Toplanma ve Karar Yeter Sayısına İlişkin Usul Kurallarına Aykırılık

2576 sayılı kanunun 4. maddesine göre idare ve vergi mahkemesi kurulları bir başkan ve iki üyeden oluşur. Danıştay Kanununun 13. maddesi ise Danıştay Dairelerinin bir başkan ve dört üyeden oluşacağını düzenlemektedir. Her iki kurulda üye tam sayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar alır. Bu kurala uyulmadan mahkemece karar verilmesi usul kuralına aykırılık sayılır ve bozma nedenidir.

Mahkeme heyetinin verdiği kararın hukuka uygun olması için karar yeter sayısındaki üyenin aynı görüşte birleşmesi gerekir. Buradaki birleşme yalnız hüküm fıkrası ile sınırlı olmayıp olayın nitelendirilmesini ve gerekçesini de kapsamaktadır. Yalnız hüküm fıkrasında birleşmeyi ve olayın nitelendirilmesi ve gerekçedeki farklılığı Danıştay bozma nedeni saymaktadır.¹³⁷

Kanunda aksine düzenleme olmayan hallerde mahkemeler üye tam sayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar alır. Ayrıca, tek hakimle karara bağlanması gereken davaların kurulca karara bağlanması da bozma nedenidir.

¹³⁵ Danıştay 9. Dairesi, E. 1984/573, K. 1984/1642, T. 26/03/1984 (ÇAĞLAYAN, a.g.e. 88)

¹³⁶ ÇAĞLAYAN , a.g.e. s.89

¹³⁷ A.e., s.91

“... Vergi uyuşmazlığı tek hakimle karara bağlanması gerekirken, vergi mahkemesince kurul olarak karara bağlanmıştır. Temyiz istemi üzerine Danıştay vergi ve ceza toplamı itibari ile yasada belirtilen ...liralık kanuni haddin altında olduğu ihtilafsız uyuşmazlık konusu davanın tek hakim tarafından çözümlenmesi gerekirken mahkeme heyetince karara bağlanmasında isabet görülmemiştir. “¹³⁸

c- Duruşma Kurallarına İlişkin Usul Kurallarına Aykırılık

Duruşma mahkeme yada hakim önünde görülen bir davada davacının, davalının ve varsa tanıkların dinlenilmesidir.¹³⁹ Duruşmaya ilişkin kuralların ihlali savunma hakkını zedeleyeceği nedeni ile bozma nedeni olarak kabul edilmiştir. İYUK’un 17.,18. ve 19. maddeleri vergi yargılamasında duruşmayı düzenlemektedir. Buna göre Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 1000 YTL’yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları 1000 YTL’yi aşan vergi davalarında taraflardan biri talep etmişse duruşma yapılmak zorunluluğu vardır.* Ayrıca mahkeme taraflara duruşma davetiyelerini duruşma gününden en az 30 gün önce göndermelidir. Bu kurallara uyulmaması Danıştayca bozma nedenidir. Duruşmada taraflardan yalnızca birinin davet edilip dinlendikten sonra hüküm verilmesi de bozma nedenidir. Bütün bunlara ek olarak duruşmadaki mahkeme heyeti dava hakkında karar vermelidir. Duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyet farklı olamaz, olur ise bu bozma nedenidir.¹⁴⁰

d- Yargı Kararlarında Bulunması Gereken Unsurlarda Usulsüzlük

İYUK’un 24. maddesi mahkeme kararlarında bulunacak hususları saymıştır. Bunlardan konu açısından en çok üzerinde durulması gereken husus

¹³⁸ Danıştay 7. Dairesi, E. 1984/3381, K. 1986/1246, T. 16/04/1986, DD. S. 64-65, s. 293

¹³⁹ Sevtap METİN, **Vergi Yargısında Kanun Yolları**, s. 51.

* 1000 ytl’lik para sınırı 2006 yılı için 5910 YTL’dir

¹⁴⁰ ÇAĞLAYAN, **a.g.e.**, s.90.
“düzeltme”

kararın gerekçesinin kararda yer almasıdır. Yönetmelik yargı kararlarının da diğer yargı kararları gibi gerekçeli olması gerekir. Anayasanın 141. maddesinde belirtildiği gibi bütün mahkeme kararları gerekçeli olarak yazılmalıdır. Yönetmelik yargı yerlerinin kararlarının gerekçeli olması hem davanın taraflarına kararın nedeninin açıklanması ve hem de yargı denetimini kolaylaştırması ve etkili kılması yönünden zorunludur. Danıştay bir yargı kararının gerekçesiz olmasını yada yeterli gerekçeye dayanmamasını biçim eksikliği sayarak bozmaktadır.¹⁴¹

“... Temyize konu kararda, dava konusu vergi tarhına esas matrahın 16.750.000 lira olması; ayrıca olaya kaçakçılık cezası değil, ağır kusur cezası uygulanması gerektiği sonucuna varılmış ise de; mahkemeyi bu yargıya götüren maddi ve hukuki nedenler hakkında herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Başka anlatımla, kararda gerekçe gösterilmemiştir. Karar bu bakımdan yukarıda belirtilen Anayasal ve yasal düzenlemelere aykırı bulunmaktadır...”¹⁴²

İYUK’un 24/e maddesi gereğince tazminat davalarında hükmedilen tazminat miktarı kararda bulunmalıdır. Miktar belirtilmeden karar verilmesi usul kurallarına aykırılık oluşturur. Ayrıca yargılama giderlerinin hangi tarafa yükletildiği de kararda olmalıdır. Bu hususunda bulunmaması bozma nedenidir. Son olarak kararı veren başkan ve üyelerin imzaları ve karşı oy yazıları da kararda yazılı olmalıdır. Bu hususlarında bulunmaması Danıştayca kararın usul yönünden bozulması sonucunu doğuracaktır.

J- Temyiz İncelemesi

Danıştay’a gelen dosyalar ilk inceleme yapılmak üzere bir tetkik hakimine verilir.¹⁴³ İlk inceleme vergi davalarının açılması ile ilgili olarak belirtilen konularda yapılır.(İYUK 14.m) Tetkik hakimleri kendilerine verilen dosyaları bir ay içinde

¹⁴¹ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 503

¹⁴² Danıştay 7. Dairesi, E. 1998/1345, K. 1999/1468, T. 25/11/1999, DD. S. 103, s.716

¹⁴³ KALABALIK, **a.g.e.**, s. 352.

incelemektedirler.¹⁴⁴ İlk incelemede bir sakatlık bulunmazsa ilgili daire yada kurulca temyiz isteminin yerinde olup olmadığı karara bağlanır. Temyiz mercii temyiz ve cevap dilekçelerinde ileri sürülen temyiz nedenleri ile bağlı değildir. Taraflarca ileri sürülmemiş olsa bile bir temyiz nedenini temyiz incelemesinde tespit ederse kararı bozar.

Temyiz incelemesinde ilk derece mahkemesinin kararı yalnızca hukuka uygunluk açısından denetlenir. Danıştay olay ve delil araştırması yapmaz. Temyiz aşamasında yeni deliller ve olaylar ileri sürülemez.

Danıştay'da aynı vergi mahkemeleri gibi bakmakta olduğu temyize ilişkin davalara ilişkin her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. İdari yargılama usulünde genel olarak geçerli kabul edilen bu ilke "re'sen araştırma ilkesi" olarak isimlendirilir. Anılan ilke İYUK'un 20/1 maddesinde düzenlenmiştir. Danıştay, re'sen araştırma ilkesi gereğince yürüttüğü dosya ile ilgili belge ve bilgileri ilgili yerlerden ve taraflardan isteyebilir. Bu belge ve bilgiler süresi içinde mahkemeye ibraz edilmelidir. Mahkemece talep edilen belge ve bilgiler bunları mahkemeye ibrazla mükellef tarafça haklı bir nedenin varlığı sebebi ile mahkemeye sunulamazsa verilen süre bir defaya mahsus uzatılabilir.

İdari yargılamada yazılı yargılama ilkesi geçerlidir. (İYUK 1/2 m.) Bu ilkeye göre, dosya incelemesi evrak üzerinden yapılır ancak belirli şartların varlığı halinde vergi yargılamasında duruşma yapılabilir. Duruşma mahkeme önünde yapılacak tahkikat ve yargılama işlemleridir. İYUK'un 17 ., 18. ve 19. maddelerinde vergi yargılamasındaki duruşmanın esaslarını düzenlemektedir. Temyiz incelemelerinde duruşma yapılması tarafların istemine ve ilgili Danıştay Dairesinin kararına bağlıdır. Danıştay'ın temyiz incelemesinde, tarafların istemi ile duruşma yapma zorunluluğu yoktur. Fakat İYUK'un 18/4. maddesine göre Danıştay temyiz incelemesinde gerekli görürse kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Taraflarca duruşma talebi dava ve cevap dilekçelerinde mutlaka belirtilmelidir. Duruşma yapılmasına karar verilmesi halinde duruşma davetiyeleri duruşmadan en az 30 gün önce taraflara

¹⁴⁴ KIZILOĞLU, a.g.e., s. 642.

gönderilir. Duruşmalar halka açık olarak yapılır. Duruşmaları başkan yönetir ve taraflara duruşmalarda ikişer defa söz verilir . Taraflardan yalnız biri duruşmada hazır bulunursa hazır bulunan taraf dinlenir, taraflardan hiçbiri gelmezse inceleme evrak üzerinden yapılır. Danıştay da görülen davalarda savcının bulunması şarttır. Taraflardan sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar ve taraflara son olarak ne diyecekleri sorularak duruşmaya son verilir.

K- Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar

Temyiz incelemesi sonucu temyiz mercii ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına, düzeltilerek onanmasına, kısmen onanmasına (bozulmasına) ve bozulmasına karar verebilir.

1- Onama Kararı

Danıştay, ilk derece mahkemesince verilen kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve görev ve yetki kuralları dahilinde karar verildiği kanısına varırsa ilk derece mahkemesinin kararını onar. Onama kararı ile ilk derece mahkemesi kararı kesinleşmez. Karar, karar düzeltme süresinin geçmesi yada Danıştay'ın karar düzeltme istemini reddi ile kesinleşir.

2- Düzelterek Onama Kararı

İYUK'un 49/2. maddesi gereğince ilk derece mahkemesi kararındaki yanlışlıklar maddi yanlışlıklardan ibaretse ve bu maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını düzelterek onayacaktır. HUMK'un 438. maddesinde tarafların kimliklerine ait yanlışlıklar, hesap hataları, yazım hataları ve açık ifade yanlışlıklarının varlığında kararın düzeltilerek onanacağı hükme bağlanmıştır. İdari yargıda da aynı şekilde davranılması uygun olur.¹⁴⁵ Konu hakkında Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen karar şöyledir:

¹⁴⁵ ÇAĞLAYAN , a.g.e, s.96.

“ ... Olayda ihtilaf konusu noter harcı olduğu halde, kararda tapu harcı olarak yazıldığından, bu şekilde yapılan maddi hatanın noter harcı olarak düzeltilmesine...”

146

3- Kısmen Onama, Kısmen Bozma Kararı

Vergi mahkemesi kararında çeşitli uyuşmazlıkları çözmüş olabilir. Bu uyuşmazlıklardan bir kısmı için verilen kararlar hukuk ve usule uygun olabildiği halde bir kısmı bozulmalarını gerektirecek eksiklikler taşıyabilir. Bu durumda Danıştay’ın vereceği karar kısmen onama, kısmen bozma kararıdır. İYUK’un 49/5. maddesi gereğince kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararlarında belirtilir. Kısmen bozulan kararlarda mahkeme, bozulan kısım için yeniden yargılama yapar ve karar verir. Bu karar yeni bir karar olduğundan temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz yeri bozma kararını veren Danıştay dairesidir. Danıştay bu defa yeni kararı bozma esaslarına göre değerlendirir, genel bir temyiz incelemesi yapmaz. Bozma esaslarına uygun davranılmışsa kararı onar.¹⁴⁷

4- Bozma Kararı

Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını incelemesi sonucunda İYUK’un 49. maddesinde düzenlenmiş bozma nedenlerinden birini tespit ederse kararı bozar. Bozma kararında ilk derece mahkemesinin kararındaki hukuk ve usule aykırılıklar, araştırılacak hususlar ile yanlışlıklar ve eksiklikler açıkça belirtilir. Danıştay, kural olarak bozma kararından sonra dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bu kuralın iki istisnası vardır. İlk istisna, Danıştay’ın görev alanına giren bir konuda vergi mahkemesinin karar vermiş olmasıdır. Bu durumda karar görev yönünden bozulacak ve Danıştay dava dosyasını vergi mahkemesine geri göndermeyerek uyuşmazlığı esastan karara bağlayacaktır. İkinci istisna ise, vergi mahkemesi kararlarındaki maddi yanlışlıkların düzeltilebilir olmasıdır. Yukarıdaki paragraflarda açıklandığı üzere

¹⁴⁶ Danıştay 9. Dairesi, E. 1991/118, K. 1991/2893, T. 15/10/1991, DD. S. 84-85, s.660-665

¹⁴⁷ ÇAĞLAYAN , a.g.e, s.97.

böyle düzeltilbilir yanlışlıklar kararda varsa Danıştay dosyayı vergi mahkemesine geri göndermeyecek ve kararın düzeltilerek onanmasına karar verecektir. Bu iki istisna dışında Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını bozarsa dosyayı ilgili mahkemeye geri gönderecektir çünkü Danıştay'ın temyize konu olan kararı hukuka aykırı bulması durumunda, işin esasına girerek davayı karara bağlama yetkisi yoktur.¹⁴⁸

Danıştay'ın temyiz incelemesi sonucu vermiş olduğu karar dosya ile birlikte kararı veren mahkeme yada Danıştay dairesine gönderilir. Bu karar, dosyanın Danıştay dairesi yada mahkemeye geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğ edilir. Mahkeme dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikli inceler ve varsa gerekli araştırmayı yaparak yeniden karar verir.(İYUK 49/3 m.) Danıştay'ın bozma kararına karşı ilk derece mahkemesinin izleyebileceği iki yol vardır.

a- Bozmaya Uyuma Kararı

Mahkeme bozma kararına uyduğu takdirde, bozma kararı gereğince dosyanın diğer öncelikli işlere nazaran daha önce incelemesini tamamlayıp bozma kararına uygun olarak karar verir. Mahkeme, Danıştay'ın kararına uyma kararı verirse artık bu kararı ile bağlıdır. Bu kararından dönerek ısrar kararı veremez. Danıştay'ın bozma kararına uyarak verilmiş mahkeme kararı yeni bir karar olduğundan temyize konu olabilir, fakat bu kararın temyiz incelemesi genel bir temyiz incelemesi olamayacak ve yalnızca bozma kararının gereklerine uygun olup olmadığı yönünden incelemeye tabi tutulacaktır.¹⁴⁹ Danıştay bozma kararındaki esaslara uygun karar verilmişse ilk derece mahkemesinin kararını onar aksi halde bozar.

b- Bozma Kararına Direnme (İsrar)

521 Sayılı eski Danıştay Kanunu döneminde ilk derece idari yargı yerlerinin Danıştay kararlarına uyma zorunluluğu vardı. İYUK'un 49/4. maddesi ile idare ve vergi mahkemelerine Danıştay kararlarına karşı ısrar hakkı tanınmıştır, fakat

¹⁴⁸ Mehmet TAŞ, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitapevi, 2003,s. 60

¹⁴⁹ **A.e.**, s.60.

Danıştay dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak karara bağladığı davaların temyiz edilmesi halinde Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilecek karar üzerine Danıştay dairesinin ısrar hakkı yoktur. İlk derece mahkemesi kendi kararının hukuka ve usul hükümlerine uygun olduğunu düşünüyorsa kararında ısrar eder. Bu ısrar kararı davayı sona erdiren yeni bir karar olduğundan taraflarca Vergi Dava Daireleri Kurulunda temyiz edilebilir. Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay'ın bozma kararındaki sebepleri yada ilk derece mahkemesinin ısrar kararındaki gerekçeler ile bağlı değildir, farklı gerekçeler ile de kararı bozabilir yada onayabilir. Vergi Dava Daireleri Kurulu, ilgili Danıştay dairesinin kararını hukuka uygun görürse ilk derece mahkemesinin kararını bozar aksi durumda ise onar. Bu kararlara uyulması zorunludur.

Israr kararından bahsedebilmek için ilk derece mahkemesinin ısrar kararının ilk karardaki aynı hukuki sebep ve aynı gerekçeye dayanması gerekir. İlk derece mahkemesi esas gerekçeyi değiştirmeden ilk kararını destekleyici yeni gerekçeler sunabilir.¹⁵⁰

“ ... ısrar kararından söz edebilmek için mahkemenin ilk kararında dayandığı gerekçe ile ısrar kararındaki gerekçenin aynı olması gerekir...”¹⁵¹

L- Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararların İçeriği ve Sonuçları

Danıştay kararlarında yer alacak hususlar vergi mahkemesi kararlarında yer alacaklarla aynıdır ve İYUK'un 24. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kararlarda aşağıdaki hususlar bulunur:

a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları unvanları ve adresleri,

¹⁵⁰ KARAKOÇ, a.g.e., s. 267.

¹⁵¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu , E. 1986/23, K. 198/1, T.30/01/1987,DD.68-69 s. 254
“düzeltme”

b) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,

d) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,

e) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm,

f) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,

g) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,

h) Kararı veren daire yada kurul başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,

i) Kararı veren dairenin yada kurulun adı ve dosyanın esas ve karar numarası.

İYUK'un 50. maddesi gereğince yukarıda kapsayacağı unsurları belirtilen Danıştay kararı 7 gün içinde Danıştay dairesi yada ilk derece mahkemesince taraflara tebliğ edilir.

Taraflara tebliğ edilen karar üzerine yapılacaklar İYUK'un 28. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre, kararın idareye tebliğinden itibaren idare en geç 30 gün içerisinde kararın gereğini yerine getirmek zorundadır. Danıştay kararlarına karşı işlem yapmayan idare aleyhine ilk kararı veren vergi mahkemesinde tazminat davası açılabilir. Danıştay kararı 30 gün içerisinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemişse o halde idare aleyhine olabileceği gibi görevli aleyhine de tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek vergi, resim, harç ve bunlara ait zam ve cezalar ilgili idarece mükellefe bildirilir. Kararın idareye tebliğinden sonra idarenin karar ışığında işlem yapmakta gecikmesi durumunda idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

M- Temyizden Vazgeçme

Mahkeme yada ilk derece mahkemesi olarak Danıştay dairesince dava hakkında nihai karar verilmeden temyizden vazgeçilemez. Temyiz hakkı doğduktan yani nihai karar verildikten sonra taraflar temyiz hakkından vazgeçebilirler. Temyiz hakkından vazgeçme temyiz yoluna başvurulduktan sonra dahi temyiz talebi hakkında karar verilinceye kadar yapılabilir. Temyizden vazgeçme mahkemeye yada

ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a verilecek dilekçe ile olur. İYUK'un 48/3 maddesi gereğince cevap dilekçesi ile temyiz talebinde bulunan tarafın temyiz talebi temyize ilk başvuran tarafın temyizden vazgeçmesinden etkilenmez. Temyizden vazgeçen kararı kabul etmiş sayılır.¹⁵²

N- Temyiz Yoluna Başvurmanın Kararın Yürütülmesine Etkisi

Temyiz istemlerinde yürütmenin durdurulması İYUK'un 52/1. maddesinde düzenlenmiştir. Madde metnine göre temyiz yoluna başvurulması mahkeme yada Danıştay kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak bu kararların teminat üzerine yürütülmesinin durdurulmasına temyiz incelemesine yetkili mercii tarafından karar verilebilir.

Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı İYUK'un 27. maddesinde belirtilen şartların varlığına bağlıdır. İYUK 27. madde de belirtilen şartlar "idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız zararların doğması" ve "idari işlemin açıkça hukuka aykırı olmasıdır."

Temyiz kanun yolunda yürütmenin durdurulması usulü İYUK'un 48/5 maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yürütmenin durdurulması talebi bulunan temyiz dilekçeleri karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak incelediği davalarda ise Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Gönderilen mercilerce yürütmenin durdurulması hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire yada kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir.

¹⁵² ODYAKMAZ, a.g.e., s.88.

III- KARAR DÜZELTME

A- Karar Düzeltme Kavramı ve Hukuki Niteliği

İYUK'un 54. maddesi idari yargılamadaki üçüncü olağan kanun yolu olan karar düzeltmeyi düzenlemektedir. Anılan madde şöyledir:

1. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca;

a) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,

b) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,

c) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,

d) Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması,

hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.

2. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağılıdır.

3. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar.

Karar düzeltme belirli süre içinde ve yasada belirtilen nedenlerden dolayı temyiz merciince verilmiş nihai yargı kararının yeniden gözden geçirilmesini ve muhtemel sakatlıkların önlenmesini sağlayan kanun yoludur. Bu yolla temyiz mercii kararının tekrar gözden geçirilmesi ve eğer kararda bir sakatlık varsa düzeltilmesi imkanı kararı veren merciye tanınmış bulunmaktadır. Karar düzeltme yeni bir dava

değildir, önceden verilmiş bir kararın, kararı veren yargı yerince tekrar gözden geçirilmesidir.¹⁵³

Karar düzeltme yolunun amacı, Danıştay dava daireleri ve İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz yeri olarak verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar için bir defaya mahsus İYUK'un 54. maddesinde gösterilen nedenlerle ve süresi içinde kararların yeniden gözden geçirilmesi ve varsa yapılmış sakatlıkların düzeltilmesidir.¹⁵⁴

Karar düzeltme yolu idari yargıda uygulanan bir kanun yolu olmasına rağmen gerekliliği konusunda öğretide tartışmalar devam etmektedir. Bu kanun yolunun gereksiz ve hatta mahzurlu olduğunu savunanlara göre; bu müessese davaları gereksiz yere uzatmakta ve bu şekilde hasmı rahatsız etmek için kullanılmakta, temyiz mahkemesinin yükünü arttırmakta ve temyiz mahkemesinin kurullarının aldığı kararlara güveni sarsmaktadır. Ayrıca bu kanun yolu ile hükümlerin derhal icrasının sağlayacağı faydalarda engellenmektedir.¹⁵⁵

B- Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar

Danıştay dava daireleri ile İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz incelemesi üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar karar düzeltme talebine konu olabilirler. Temyiz üzerine verilen her karar “karar düzeltmeye” konu olabilecek midir? Konu tartışmalıdır. Danıştay temyiz incelemesi sonunda verilen bozma kararının karar düzeltmeye konu olamayacağını belirtmektedir.

“ ... Bu madde de sözü edilen kararlar, anlaşmazlığı sonuçlandıran nihai nitelikte kararlardır. Danıştayca verilen bozma kararı ise belirtilen nitelikte değildir. Bozma kararından sonra idari yargılama usulü uyarınca idare mahkemesi yeniden

¹⁵³ ÇAĞLAYAN , a.g.e, s111; Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 515-516.

¹⁵⁴ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 516.

¹⁵⁵ ÜSTÜNDAĞ, a.g.e., s. 898

karar vereceği ve eski kararında ısrar edebileceğine göre bozma kararına karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz.”¹⁵⁶

Burada karar düzeltmeye konu olamayacak kararlara da değinmek yerinde olacaktır.

* Danıştay’ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile karara bağladığı davalardaki kararları ile bölge idare mahkemesinin itiraz incelemesi dışında aldığı kararlar için karar düzeltme yoluna başvurulamaz.

“ ... Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatı ile verdikleri kararlara karşı karar düzeltme yolu açık olmadığından, ancak temyiz yoluna başvurulabilir...”¹⁵⁷

* Ara kararlar için karar düzeltme yoluna başvurulamaz. Ancak nihai kararlar için bu yola başvurulabilir.

* İdari yargı yerlerinin vermiş bulunduğu yürütmenin durdurulması kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz.

* Yargılanmanın yenilenmesi kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz.

* Kararın düzeltilmesi kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz. İYUK’un 54/1. maddesi karar düzeltmeye ancak bir defa başvurulabileceğini hükme bağlamıştır.

“...Danıştayca ilk derece veya idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararların temyizi üzerine verilen kararlar hakkında taraflarca karar düzeltme yoluna başvurabilmesine “ bir defaya mahsus olmak üzere” olarak tanıyan söz konusu

¹⁵⁶ Danıştay 10. Dairesi, E. 1984/2489, K. 1094/2168, T. 24/12/1984, DD. S. 58-59, s.403.

¹⁵⁷ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu , E. 1994/866, K. 1994/633, T. 18/11/1994, DD.90, s. 223.

hüküm karşısında, Danıştayca kararın düzeltilmesi istemlerinin esastan reddi yada kabulü yolunda verilen kararlara karşı yeniden aynı yola başvurulamayacağı, dolayısı ile bu tür istemlerin inceleme olanağının bulunmadığı açık olduğundan davalı idarenin kararın düzeltilmesi isteminin kabulü yolunda Dairemizce verilmiş ... karara karşı bu kez davacı tarafından yapılan kararın düzeltilmesi isteminin incelenmeksizin reddine...”¹⁵⁸

C- Kararın Düzeltilmesi Talebinde Bulunabilecekler

İYUK'un 54/1. maddesi düzenlemesi ile karar düzeltme yoluna ancak davanın tarafları başvurabilecektir. Karar düzeltmeye başvurmak için daha önce kararı temyiz eden taraf olma zorunluluğu yoktur.

“... Düzeltme isteğinde bulunan Üçgedik köyü muhtarlığının düzeltilmesi istenen ... karar sayılı davada taraf olmadığı anlaşıldığından ... ehliyet noktasından davanın (düzeltme isteminin) reddine...”¹⁵⁹

Davaya katılanlar ancak katıldıkları tarafla birlikte karar düzeltme yoluna başvurabilirler, tek başlarına bu yola başvurma hakları yoktur. Ayrıca belirtmek gerekir ki karar düzeltme aşamasında davaya katılma mümkün değildir.¹⁶⁰

Temyiz kanun yolunda arandığı gibi karar düzeltme kanun yolunda da menfaat şartı aranmaktadır. Buna göre karar lehine olan tarafın karar düzeltme talebinde bulunması mümkün değildir.

Karar düzeltme dilekçelerinde karşı taraf gösterilmek durumundadır. Düzeltilmesi istenen karardan yararlanan taraf, karşı taraf olarak gösterilir. Bir başka deyişle davacı karar düzeltme talebinde bulunuyorsa davalı; davalı karar düzeltme talebinde bulunuyorsa davacı karşı taraf olarak gösterilir.¹⁶¹

¹⁵⁸ Danıştay 5. Dairesi, E. 1989/742, K. 1989/578, T. 06/06/1989, DD. S. 76-77, s. 399

¹⁵⁹ Danıştay 8. Dairesi, E. 1973/2645, K. 1973/3170, T. 25/10/1973, AİD. S. 7, sy.1.s 399

¹⁶⁰ YENİCE, ESİN , **a.g.e.** ,s. 743

¹⁶¹ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 522.

Temyiz bölümünde incelenmiş bulunan katılma yolu ile temyiz hakkının benzer bir uygulaması karar düzeltme içinde düşünülebilir mi? Yani bir taraf karar düzeltme yoluna başvurursa ve karar düzeltme dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilirse karşı taraf karar düzeltme süresini kaçırmış olmasına rağmen vereceği cevap dilekçesi ile karar düzeltme yoluna başvurabilir mi? Öğretide bu soruya farklı yanıtlar verildiğini görüyoruz. Çağlayan, İYUK'un 48/3. maddesinin burada da işlerlik kazanabileceğini ve katılma yolu ile karar düzeltme talebinde bulunulabileceğini iddia etmektedir.¹⁶² Kızılot ise katılma yolu ile karar düzeltmeye başvurulamayacağını söylemektedir. Danıştay kararında katılma yolu ile karar düzeltme talebinde bulunulamayacağını hükme bağlamıştır.¹⁶³

D-Karar Düzeltme Sebepleri

Karar düzeltme nedenleri İYUK'un 54/1 maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre karar düzeltme nedenleri şunlardır:

- a) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- c) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- d) Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması.

İYUK'un 54/2. maddesi gereğince karar düzeltme talebini karara bağlayacak mercii kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen nedenler ile bağlıdır. Yani karar düzeltme mercii kendiliğinden karar düzeltme nedeni araştırmayacak ve dilekçede ileri sürülen nedenlerle bağlı bulunacaktır. Dilekçede ileri sürülebilecek karar düzeltme nedenleri ise sınırlı sayıdadır ve İYUK'un 54/2. maddesinde sayılanlardan ibarettir.

¹⁶² ÇAĞLAYAN , a.g.e, s. 119.

¹⁶³ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 522; KIZILOT,a.g.e., s. 651.

1- İddia ve İtirazların Kararda Karşılanmamış Olması

Burada sözü edilen iddia ve itirazların gerek dava dilekçelerinde ve gerekse cevap ve cevaba cevap dilekçelerinde ileri sürülen iddia ve itirazlar olması gerekir.¹⁶⁴ Bu iddia ve itirazların karar düzeltme nedeni sayılabilmesi için kararın esasında etkili bulunmaları gerekir.

Yargı organları kararlarını Anayasanın 141. ve İYUK'un 24/e maddeleri düzenlemeleri ile gerekçeli vermek durumundadırlar. Bu hükümden hareketle temyiz ve itiraz iddiaları karşısında verilen karar gerekçeli olarak açıklanmalıdır . Bu iddia ve itirazlar kararda karşılanmazsa bu bir karar düzeltme nedeni teşkil edecektir.

Temyiz yada itiraz mercii karar düzeltme talebi üzerine, temyiz yada itiraz incelemesi sonucunda cevapsız bıraktığı iddiaları kararı etkileyecek nitelikte görmezse karar düzeltme talebini reddeder. Ancak iddianın neden kararı etkileyecek nitelikte bulunmadığını açıklamak zorundadır.¹⁶⁵

Son olarak belirtilmelidir ki uygulamada genellikle “temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir” şeklinde gerekçesi olmayan kararlar verilmektedir. Bu durum yukarıdaki paragraflarda yapılan açıklama gereğince kararın düzeltilmesini gerektirebilecekken uygulamada bu hükme işlerlik kazandırılmamıştır.¹⁶⁶

2- Kararda Çelişik Hükümler Bulunması

İkinci karar düzeltme nedeni temyiz merciince verilecek kararlarda birbirine çelişik hükümlerin bulunmasıdır. Bu verilen kararı tutarsız ve anlaşılmaz kılar ve bir karar düzeltme nedenidir.

¹⁶⁴ Şeref GÖZÜBÜYÜK , *Yönetmelik Yargı*, s . 518

¹⁶⁵ ÇAĞLAYAN , *a.g.e.*, s. 123

¹⁶⁶ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ: *Vergi Yargısı*, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını,1998, s. 126.

Karar düzeltme talebine konu olabilecek çelişkinin hüküm fıkrasında bulunması gerekir. Yoksa yalnızca gerekçede birbirine aykırı hükümlerin bulunması bir karar düzeltme nedeni teşkil etmez. Buna karşılık gerekçe ile hüküm fıkrası arasındaki çelişki karar düzeltme nedeni sayılmalıdır.¹⁶⁷

3- Kararın Usul ve Kanuna Aykırı Bulunması

Karar düzeltme nedenlerinin en geniş ve en fazla işlerliğe sahip olanı kararın usul ve kanunlara aykırı olmasıdır. Burada “kanun” ifadesini geniş anlamak ve kanun, tüzük,yönetmelik,içtihadı birleştirme kararlarını da bu kanun yorumu içinde değerlendirmek gerekir. Karar düzeltme talebinde bulunan tarafın düzeltilmesi istenen kararın hangi yönden usule ve kanuna aykırı bulunduğunu belirtmesi gerekir.

Temyiz merciinin kararının usul ve hukuka aykırı olması, örneğin toplantı ve karar yeter sayılarına uyulmamış olması, kararların gerekçeli olmaması, temyizden feragat edildiği halde temyiz incelemesine devam edilmiş bulunulması, temyiz yada itiraz söz konusu olmadan kararın bozulması gibi usule ve hukuka aykırılıklar karar düzeltme nedenlerini oluşturur.

4- Belgelerde Hile ve Sahtekarlık

İYUK’un 53/1-b maddesi gereğince karar kesinleştikten sonra karara esas olarak alınan belgenin sahteliği anlaşılırsa bu bir yargılamanın yenilenmesi nedenidir. Burada belgenin sahteliğine hükmedilmiş yada sahte olduğu mahkeme yada resmi bir makam önünde ikrar edilmiş olmalıdır. İYUK 54/1-d maddesi düzenlemesinde ise karar düzeltme nedeni sayılabilecek hile ve sahtekarlıklarda kanun yargılamanın yenilenmesindeki ikrar yada belgenin sahteliğine hükmedilmesini aramamaktadır. Buna göre belgenin sahteliği iddiası karar düzeltmeyi inceleyen yargı merciince yapılabilecek ve karar verilebilecektir.

¹⁶⁷ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 519

Kararın düzeltilmesi talebinde belgelerin sahteliği ve hile nedenine dayanabilmek için hile ve sahtekarlığın ilk derece mahkemesinin karar vermesi ile temyiz incelemesinin karara bağlanması arasında yani temyiz aşamasında ortaya çıkması gerekmektedir. İlgilinin de bu durumu en geç karar düzeltme süresi içinde öğrenmesi gerekir. Son olarak, karar düzeltme talebinde belgelerdeki hile ve sahtekarlık nedenine dayanabilmek için bu hile ve sahtekarlığın hükmün esasını etkileyecek nitelikte olması gerekmektedir.

E- Kararın Düzeltilmesinde Süre

Karar düzeltme taleplerinde süre temyiz yada itiraz üzerine verilen kararın taraflara tebliğinden itibaren 15 gündür. Karar düzeltme süresinin bitiş tarihi çalışmaya ara verme süresine rastlarsa ara verme süresinin bitişinden itibaren 7 gün uzar .

Düzeltilme nedenlerini içermeyen bir dilekçe ile karar düzeltme süresini kesmek mümkün değildir. 15 gün içinde verilecek dilekçe ile karar düzeltme isteminin gerekçeleri belirtilmelidir.¹⁶⁸

F- Düzeltme Dilekçesi

Karar düzeltme talebi İYUK'un 3. maddesi gereğince dava ve temyiz dilekçeleri için öngörölmüş usul kurallarına uygun olarak karar düzeltme istemini karar bağlayacak yargı yerlerine hitaben yazılmış dilekçelerle yapılır. Karar düzeltme dilekçelerinde İYUK'un 3. maddesinde belirtilen hususlar dışında düzeltilmesi istenen kararın tarih ve numarası ile tebliğ tarihi ve karar düzeltme nedenlerinin de açıklanması gerekir.

Buna göre dilekçede:

¹⁶⁸ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 523; KIZILOTLA, a.g.e., s. 654

* Karar düzeltmeyi isteyen tarafın ve karşı tarafın ve varsa vekillerinin adı soyadı ve adresleri,

* Karar düzeltme istemine konu kararı veren idari yargı yeri ve kararın tarih ve numarası,

* Kararın tebliğ tarihi,

* Karar düzeltme sebepleri ve talep yazılı olmalıdır.

Karar düzeltme dilekçesi kural olarak itiraz yada temyiz konusunda kararı veren ilk derece mahkemesine üst derece mahkemesine gönderilmek üzere verilir. Bunun dışında şartları varsa İYUK'un 4. maddesinde belirtilen yerlere de üst yargı yerine gönderilmek üzere verilebilir. Bu yerler; idare ve vergi mahkemeleri bunlar yoksa asliye hukuk mahkemeleri ve yurtdışında Türk Konsolosluklarıdır. Karar düzeltme dilekçesini üst yargı yerine göndermek üzere kabul eden merciiler karar düzeltme talebi üzerine ilk inceleme yapmaya yetkili değildir. Sadece dosyayı ilgili üst derece mahkemesine göndermekle yetinirler. Dosya karar düzeltme talebini karara bağlayacak mahkemece tekemmül ettirilir.¹⁶⁹

G- Düzeltme Talebinin İncelenmesi

1- Düzeltme Talebini Karara Bağlayacak Yargı Mercii

Karar düzeltme taleplerinde üç yargı yeri görevli olabilir.

* Temyiz incelemesini yapmış ve karar vermiş Danıştay dairesi

* Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak incelediği ve temyize konu olan davalarda temyiz incelemesini yapmış Vergi Dava Daireleri Kurulu

* Bölge idare mahkemesinin itiraz kararlarına karşı başvuru kararı düzeltme yolunda ise itiraz kararını inceleyen bölge idare mahkemesi.

¹⁶⁹ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 523; KIZILOT,**a.g.e.**, s. 654

2- Karar Düzeltmede Duruşma

İYUK'un 55/4 maddesi karar düzeltme taleplerinde duruşmayı düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre karar düzeltme istemlerinde duruşma yapılması görevli Danıştay dava dairesi, Dava Daireleri Kurulu yada bölge idare mahkemesinin kararına bağlıdır. Taraflar düzenledikleri karar düzeltme dilekçeleri yada cevap dilekçeleri ile duruşma talebinde bulunabilirler yada mahkeme kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

3- Karar Düzeltme Talebi Üzerine İlk İnceleme

Karar düzeltme dilekçesi dosyayı tekemmül ettirecek mahkeme tarafından ilk incelemeye tabii tutulur. İlk incelemede aşağıdaki hususlar incelenir:

- * Düzeltme talebinde bulunulabilecek bir yargı kararının bulunup bulunmadığı,
- * Karar düzeltme talebinin davanın taraflarınca istenip istenmediği,
- * Karar düzeltme dilekçesinin yasada öngörülen koşulları taşıyıp taşımadığı,
- * Karar düzeltme isteminin süresinde yapılıp yapılmadığı.

Yargı yeri ilk inceleme sonucunda bir sakatlık bulmazsa dilekçeyi karşı tarafa tebliğ eder. Burada karşı tarafın bu dilekçeye kaç gün içinde cevap verebileceği tartışmalıdır. Bazı yazarlar cevap süresinin 15 gün olduğunu iddia ederken¹⁷⁰ bazıları ise temyiz dilekçesine cevap süresi olan 30 günün burada da cevap süresi olarak kabul edilmesini savunmaktadırlar.¹⁷¹

Karşı taraf cevap verdiği yada cevap süresi geçtiği takdirde dosya tamamlanmış olur ve mahkeme davayı esastan incelemeye başlar.

¹⁷⁰ ÇAĞLAYAN , a.g.e, s. 128.

¹⁷¹ KIZILOĞLU, a.g.e., s. 654.

4- Karar Düzeltme Talebinin Esastan İncelenmesi

Karar düzeltme talebi üzerine yaptığı ilk incelemede bir hukuka uygunsuzluk görmeyen yargı yeri karar düzeltme talebinin esastan incelemesine başlar. Burada belirtilmelidir ki mahkeme tarafların ileri sürdükleri karar düzeltme nedenleri ile bağlıdır ve tarafların ileri sürmedikleri nedenleri re'sen göz önüne alamaz.

Karar düzeltme talebini inceleyen yargı yeri iki karara hükmedebilir:

* Yargı yeri, karar düzeltmeye konu olan kararda, karar düzeltme nedenlerinin bulunmadığını yada ileri sürülen nedenlerin kanunda yer alan nedenlerden olmadığını tespit ederse karar düzeltme talebini reddeder.¹⁷²

* Yargı yeri karar düzeltme talebindeki düzeltme nedenlerinin haklılığına karar verirse, eski kararı kaldırır ve düzeltme talebine bağlı olarak dosyayı yeniden inceler ve karara bağlar. Yargı yerince kabul edilen düzeltme nedeni, ortadan kaldırılan kararın değiştirilmesini gerektirmiyorsa düzeltme üzerine verdiği kararda eski kararını yineler.¹⁷³

H- Karar Düzeltme Taleplerinde Yürütmeyi Durdurma

Karar düzeltmeyi düzenleyen İYUK'un 54. ve 55. maddelerinde yürütmenin durdurulması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 55. madde atfı gereği burada temyiz yürütmenin durdurulması ile ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Karar düzeltme yoluna başvurulmuş bulunması kararın yürütülmesini durdurmaz fakat taraflardan birinin talebi ile Danıştay yada bölge idare mahkemesi yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

¹⁷² KALABALIK, a.g.e., 358.

¹⁷³ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 524.
“düzeltme”

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

I- YARGILAMANIN YENİLENMESİ

A- Kavram

Olağanüstü kanun yollarından ilki olan yargılamanın yenilenmesi kanun yolu İYUK'un 53. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmü şöyledir:

1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için 10 yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri elinde olmayan sebeplerle haksız duruma düşebilir. Mahkemenin verdiği karar kesin hüküm halini almakla gerçeğe uymasa bile hukuksal gerçek olarak kabul edilir. İleride ortaya çıkan bazı durumlar dolayısı ile haksızlığı anlaşılan bir karara dokunulamaması başka yönlerden sakınca yaratabilir. Bu hallerde kanunun sınırlı olarak saydığı nedenler dahilinde esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denir.¹⁷⁴ Bu anlamda yargılamanın yenilenmesi bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden kararın belli bazı sebepler dolayısı ile aynı mahkemece iptal edilmesini ve değiştirilmesini sağlayan bir kanun yoludur.¹⁷⁵ Yargılamanın yenilenmesinin amacı; hatalı bir kesin

¹⁷⁴ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 526.

¹⁷⁵ Necip BİLGE / Ergun ÖNEN, **Medeni Yargılama Hukuku Dersleri**, 3. Bası, Ankara, 1978, s. 707

hükümün bertaraf edilerek, yerine hatadan arındırılmış hüküm vermektir. Yargılamanın yenilenmesi şekli kesinliği ortadan kaldıran bir kanun yolu değildir. Bu kanun yolu ile kararın kesinliği değil bizzat kendisi ortadan kaldırılmaktadır.¹⁷⁶

B- Yargılanmanın Yenilenmesi İçin Gerekli Şartlar

Yargılamanın yenilenmesi yalnızca ilk derece mahkemesi sıfatı ile bakılan davalarda esas hakkında verilmiş bulunan nihai ve kesinleşmiş kararlar için başvurulabilecek olağanüstü bir kanun yoludur.

İlk derece mahkemesi sıfatı ile davaya bakan mahkeme esas hakkında bir karar vermiş olmalıdır. Hukuk dilinde esas karar, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi sıfatı ile verilen ve davanın tarafları arasındaki maddi uyumsuzluğu çözümlen kararlar için kullanılır. Bu tanıma uymayan kararlar için yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz.

“ İlk derece mahkemesince işin esası hakkında verilen kararın temyizi üzerine, bu başvurunun kanunda yazılı sebepler yönünden incelenerek reddedilmesine ve kararın onanmasına ilişkin Danıştay kararları, temyize konu kararın hukuka uygunluğu yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş kararlardır. Diğer bir anlatımla, ilk derece mahkemesinde karara bağlanan davanın tarafları arasındaki maddi uyumsuzluğun çözümü ile doğrudan ilgili olmadıklarından bu kararların esas olarak nitelendirilmelerine ve dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istemlerine konu edilmelerine yasal olanak bulunmamaktadır.”¹⁷⁷

İlk derece mahkemesi sıfatı ile davaya bakan mahkemenin kararı nihai olmalıdır. Nihai karar, mahkemenin davadan elini çektiği kararlardır, fakat yukarıdaki paragrafta açıklandığı gibi yargılamanın yenilenmesine konu olabilecek nihai karar aynı zamanda davanın esasına ilişkin nihai karardır.

¹⁷⁶ Ali ÇATAL, **Türk Vergi yargısı Sisteminde Kanun Yolları**, s. 88

¹⁷⁷ Danıştay 3. Dairesi, E. 198/667, K. 1987/1052, T. 15/04/1987, DD. S. 68-69, s. 283

Son olarak, mahkeme kararı kesinleşmiş olmalıdır. Kararın yargılamanın yenilenmesine konu olabilmesi için maddi anlamda kesin hüküm halini alması gerekir. Maddi anlamda kesin hüküm, şekli anlamda kesinliği de içeren tarafların maddi hukuk ilişkilerine tesir eden, tarafların uyuşmazlıktaki durumlarını kesin olarak çözümlen ve kanuni ve maddi hakikati temsil eden hükümdür.¹⁷⁸

“... Fevkalade bir kanun yolu olan ve ancak maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden kararlar için açık olan yargılamanın yenilenmesi yolu, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi sıfatı ile verilen, davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlığı çözen kararlar için geçerlidir...”¹⁷⁹

Yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvurabilmek için o karar aleyhine başvurulacak olağan kanun yolunun bulunmaması gerekir. Bu itibarla karara karşı itiraz yada temyiz yoluna başvurma imkanı varsa yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz. Ayrıca kısmen kesinleşmiş, kısmen bozulmuş olan hükme ait yargılama devam ederken, bir bütün olarak hükmün kesinleşen kısmı hakkında yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz.¹⁸⁰

Yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvurabilmek için İYUK’un 53. maddesinde sınırlı olarak sayılan yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden biri bulunmalıdır.

Son olarak yargılamanın yenilenmesi başvurusunun süresi içinde yapılmak zorunluluğunun olduğunu da belirtelim.

Bütün bu açıklamalardan sonra yargılamanın yenilenmesine konu olabilecek kararlar şöyle sınıflandırılabilir:

¹⁷⁸ Sevtap METİN, **Vergi Yargısında Kanun Yolları**, s. 111.

¹⁷⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 1998/385, K. 1999/339, T. 11/06/1999, DD.102 s. 208.

¹⁸⁰ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 308.

* İdare ve vergi mahkemelerinin davanın esası hakkında verdikleri nihai ve kesin kararlar.

* Bölge idare mahkemelerinin davanın esası hakkında verdikleri kararlar.

* Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak davanın esası hakkında verdikleri kararlarla, ilk derece mahkemesinin kararını bozup işin esası hakkında verdikleri kararlar.¹⁸¹

Burada kısaca hangi kararların yargılamanın yenilenmesine konu olamayacaklarını da belirtmek yerinde olur:

* Danıştay'ın temyiz başvuruları dolayısı ile vermiş bulunduğu onama ve bozma kararları.

Bu kararlar yukarıda açıklandığı gibi davayı esastan sonuçlandıran kararlar olmadıklarından yargılamanın yenilenmesine konu teşkil etmezler

* Bölge idare mahkemelerinin itiraz başvurularının reddine ve ilk derece mahkemesinin kararlarının onanmasına ilişkin kararları.

Bu kararlarda bölge idare mahkemesi işin esasına girerek davayı esastan sonuçlandırmamaktadır, bu sebeple bu kararlar yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar.

* Mahkemelerin verdikleri ara kararlar.

Ara kararlar mahkemenin işten el çekmediği ve davayı sonlandırmadığı kararlardır. Davayı esastan sonuçlandırmayan bilakis dava konusunda araştırmayı daha da derinleştirmeyi amaçlayan bu kararlar yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar.

* Yürütmenin durdurulması kararları

¹⁸¹ ÇAĞLAYAN , a.g.e, s. 133.

Yürütmenin durdurulması kararı idari işlemin yürütülmesini dava sonuna kadar erteleyen, kanuni işlemin icrailik vasfını askıya alan yargısal bir karardır.¹⁸² Bu kararlar dava esastan karara bağlanmaz ve maddi uyumsuzluk çözümlenmez, bu nedenlerle yürütmenin durdurulması kararı yargılamanın yenilenmesi taleplerine konu olamaz.

* Feragat, Kabul, Sulh işlemleri

Davayı sonuçlandıran taraf işlemlerinden feragat, kabul,sulh kesin hükmün tüm sonuçlarını doğurmasına karşın bunlar dava konusu esastan çözümlenmedikleri için yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar.¹⁸³

* Yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen kararlar

Yargılamanın yenilenmesi kanun yolu karar düzeltme kanun yolu gibi bir defa başvurulabilecek bir kanun yoludur.Yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilip bir karar verilmişse bu karar yeniden yargılamanın yenilenmesine konu teşkil etmez.

* Danıştay'ın yada bölge idare mahkemesinin görev ve yetki uyumsuzluğu üzerine verdikleri kararlarda (İYUK 43.m.) uyumsuzluğu esastan sonuca bağlamadıkları için yargılamanın yenilenmesi talebine konu olamazlar.

C- Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri ve Süreleri

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK'un 53. maddesinde sınırlı sayıda belirlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için bu

¹⁸² İl Han ÖZAY , **Yargısal Korunma**, İstanbul,1999,s.165

¹⁸³ Mehmet BULUT, “ **Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar** ” , Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Eylül 1999, S 304, s 89
“düzeltme”

nedenlerden birine yada birkaçına dayanmak zorunluluğu vardır. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenle yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez.¹⁸⁴

1- Bir Belgenin Sonradan Ele Geçirilmesi

Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden ilki zorlayıcı sebepler dolayısı ile yada lehine karar verilen tarafın eylemlerinden dolayı elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olmasıdır.

Bu belgenin yargılamanın yenilenmesi sebebi olarak kabul edilebilmesi için davanın görüldüğü sırada var olması ve aynı zamanda dava sonucu verilmiş bulunan kararı etkileyecek nitelikte bulunması gereklidir. Yani bu belge davada ibraz edilmiş bulursa idi, dava yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafın lehine sonuçlanacak idi ise belge yargılamanın yenilenmesine sebep teşkil edebilir.¹⁸⁵

Son olarak bu belge karar lehine olan tarafın eylemlerinden yada bir zorlayıcı sebepten dolayı ele geçirilememiş olmalıdır. Yani karar aleyhine olan tarafın yada üçüncü kişinin eylemleri sonucu belge zamanında mahkemeye ibraz edilememişse bu bir yargılamanın yenilenmesi sebebi oluşturmaz.

Bir belgenin sonradan ele geçirilmesi durumunda yargılamanın yenilenmesini isteme süresi 60 gündür ve belgenin ele geçirildiği tarihten itibaren işlemeye başlar.

2- Belgenin Sahteliği

Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden ikincisi, karara esas olan belgenin sahteliğine hükmedilmiş olması veya sahte olduğunun mahkeme veya resmi bir

¹⁸⁴ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN, **İdare Hukuku-İdari Yargılama Hukuku**, C.II, Ankara, 2003, s. 1083

¹⁸⁵ ÇAĞLAYAN, **a.g.e.**, s. 148.

makam önünde ikrar olunmuş olması veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanı bundan habersiz bulunması durumlarını kapsar.

Burada sahteliğin karar lehine olan şahısça yada üçüncü bir şahısça yapılması arasında fark bulunmaz.

Sahte belge, bir belgenin vergi hukukunda yada idari işlemlerde kullanılan doğru bilgiler yerine gerçeğe uymayan yanlış bilgiler ihtiva edecek şekilde düzenlenmesidir. Kanun sözü geçen belgelerin sahteliği konusunda sübjektif bir iddiayı değil kesin, hukuksal ve resmi bir hüküm ile sahteliğin sabit olmasını esas almıştır. Buna göre sahteliği iddia edilen belgenin sahte olduğuna ya bir mahkemece hükmedilmiş olmalıdır yada bir mahkeme yada resmi makam önünde belgenin sahteliğinin kabul edilmiş bulunması gereklidir.¹⁸⁶

Belgenin sahteliğinin ortaya çıkması durumunda yargılamanın yenilenmesini talep süresi sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği tarihten itibaren 60 gündür.

3- Karara Esas Alınan İlamın Ortadan Kalkması

İdari yargı alanındaki görevli mahkemeler karar verirken bu kararlarında başka bir mahkemenin kararını esas olarak alabilirler. Karara esas olan bu ilam bir kesin hükümle ortadan kalkarsa bu ilama dayanılarak verilmiş bulunan hükmün yargılamanın yenilenmesi yolu ile incelenmesi istenebilir. Yani burada iki hüküm söz konusudur. Birinci hüküm ikinci hükmün verilmesinde kesin kanıt olarak kullanılmıştır. İlk hükmün sonradan geçersiz sayılması ikinci hükmü hukuki dayanaktan yoksun bırakacaktır ve yargılamanın yenilenmesi talebine konu yapabilecektir.

¹⁸⁶ Sevtap METİN ,**Vergi Yargısında Kanun Yolları**, s. 117

Bu durumda yargılamanın yenilenmesini isteme süresi, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunanın kesin delil olarak kullanılan hükmün kesin biçimde ortadan kalktığını öğrendiği tarihten itibaren 60 gündür.

4- Bilirkişinin Kasten Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi

Dördüncü yargılamanın yenilenmesi nedeni bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunmasıdır. Bilirkişinin gerçeğe aykırı beyanı mahkemece karar altına alınmış bulunmalıdır. Her gerçeğe aykırı bilirkişi beyanı yargılamanın yenilenmesi nedeni teşkil etmez. Gerçeğe aykırı bilirkişi beyanının yargılamanın yenilenmesi nedeni olması için mahkeme kararını etkilemiş olması gerekmektedir. Yani mahkeme kararını bu bilirkişi beyanına dayanmadan başka deliller ışığında almış ise gerçeğe aykırı bilirkişi beyanı yargılamanın yenilenmesi nedeni teşkil etmez.

Bu durumda yargılamanın yenilenmesini talep süresi bilirkişi beyanının sahteliğini hükme bağlayan kararın kesinleşmesinden itibaren 60 gündür.

5- Hile Kullanılmış Olması

Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden beşincisi lehine karar verilen tarafın karara etkisi olan bir hile kullanmış olmasıdır. Burada söz konusu olan hile; tanıklık, yalan yere and içme, sahte belge gibi nedenlerin dışında kalan bir durumdur. Örneğin, davayı kazanan tarafın karşı tarafın avukatı ile anlaşması, davanın yürütülmesi sırasında yazılı bildirimlerin alınmasında hileli yollara başvurulmuş olması, bildirimlerin asıl davalı yerine bir başkasına yapılması gibi.¹⁸⁷ Lehine karar verilen tarafın kullandığı hile karara etkisi olan bir hile olmalıdır. Hilenin başka bir mahkemece tespiti gerekmez, hile doğrudan yargılamanın yenilenmesi talebinin yapıldığı mahkemece de tespit edilebilir.

¹⁸⁷ Şeref GÖZÜBÜYÜK , **Yönetmelik Yargı**, s . 529.

Bu durumda yargılamanın yenilenmesini talep süresi hilenin ortaya çıktığı andan itibaren 60 gündür.

6- Vekil yada Temsilci Olmayan Kişilerce Davanın Takip Edilmiş Olması

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden altıncısı vekil yada kanuni temsilci olmayan kişilerce davanın takip edilmiş olmasıdır.

Bu hükmün amacı kendisini yargı önünde usulüne uygun temsil ettiremeyen tarafın aleyhine verilmiş hükmün yeniden gözden geçirilmesini ve bir yanlışlık varsa bunun düzeltilmesini sağlamaktır.¹⁸⁸

Davada taraflardan birinin vekili veya temsilcisi olarak hareket etmiş kişinin o tarafı temsil yetkisinin olmaması yargılamanın yenilenmesi sebebidir. Dava ehliyeti olmayan şahsın davada kanuni temsilcisi olmayan kişi tarafından temsili yargılamanın yenilenmesi sebebidir.¹⁸⁹

Davanın bu şekilde yetkisiz kişilerce takip edilmiş olması yargılamanın yenilenmesi talebi için yeterlidir, bu durumun hükmü etkilemiş olması aranmaz.

Bu durumda yargılamanın yenilenmesini isteme süresi, yargılamanın yenilenmesi istemine konu olan kararın aleyhine karar verilen kişiye yada vekil veya temsilcisine tebliğinden itibaren 60 gündür.

¹⁸⁸ ÇAĞLAYAN , a.g.e, s. 151.

¹⁸⁹ KURU, ARSLAN, YILMAZ , a.g.e. , s. 821.

7- Çekinme

Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden yedincisi davada çekinmeye mecbur başkan ve üyelerin katılımıyla karar verilmiş olmasıdır. Kurul olarak karar verecek mahkemelerde hakimlerden birinin dahi çekinmeye mecbur iken çekinmeyip hükme katılması bu şartın gerçekleşmesi için yeterlidir.

Çekinmesi gereken hakimin çekinmemiş olması tek başına bir yargılamanın yenilenmesi nedenidir yani bunun hükmü etkilemiş olup olmaması araştırılmaz.

Bu durumda yargılamanın yenilenmesini isteme süresi kararın tebliğinden itibaren 60 gündür.

8- Birbirine Aykırı Hükümlerin Varlığı

Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden sekizincisi; tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki karara aykırı yeni bir karar verilmesidir.

Bu neden gereğince yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabilmek için iki kararında kesinleşmiş bulunması gerekir. Aynı zamanda bu iki kararda davanın tarafları ve sebebi de aynı olmalıdır. Yani diyebiliriz ki, mahkemenin belli bir sebebe dayanan uyuşmazlık hakkında verdiği karar kesinleşmiştir. Daha sonra aynı kişiler aynı maddi vakıalardan doğan uyuşmazlık sebebi ile yeni ve başka bir dava açmış olabilirler. Bunun yanında ikinci bir kararında verilmesini sağlayacak bir dayanakta yoktur. Bu durumda iki ayrı ve birbirine zıt kararın çıkması hukukun birliğini bozacaktır. Mademki olay ve sebep aynıdır, uygulanacak yasa hükümleri de aynı

olmak gerekir. Bunun aksi yasa koyucu tarafından yargılamanın yenilenmesi nedeni sayılmıştır.¹⁹⁰

Birbirine çelişik iki kararın bulunması durumunda birinci kararın bırakılması ve ikinci kararın iptal edilmesi gerekir.

Bu durumda yargılamanın yenilenmesini talep süresi, ikinci kararın kesinleştiği tarihten itibaren 10 yıldır.

9- Hükümün İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeyi İhlal Etmiş Olması

Bu yargılamanın yenilenmesi nedeni kanuna 2003 yılında eklenmiş olup “hükümün, İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş” olmasıdır.

Burada yönetsel bir mahkemenin verdiği kararın kesinleşmesi ve kişinin verilen bu karar ile sözleşme ile güvence altına alınmış hak ve özgürlüklerin çiğnendiği gerekçesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmuş olması gerekir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi söz konusu hüküm ile başvuranın sözleşme ile korunan haklarının ihlal edilmiş olduğuna karar verirse, kişi bu karara dayanarak yargılamanın yenilenmesini isteyebilir.¹⁹¹

Bu durumda yargılamanın yenilenmesini talep süresi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıldır.

¹⁹⁰ Sevtap METİN, **Vergi Yargısında Kanun Yolları**, s. 121.

¹⁹¹ Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetsel Yargı**, s. 530.

D- Yargılamanın Yenilenmesinde Taraflar

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma yetkisi asıl davanın taraflarına aittir. Yani asıl davada taraf olmayan kimse yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunamaz.. Davaya katılanların yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma hakları yoktur.

“... 2577 sayılı yasanın 31. maddesinin yollama yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 53. maddesinde hakkı veya borcu davanın sonucuna bağlı olan 3. kişinin, iki taraftan birine katılmak için davaya müdahale edebileceği ve 57. maddesinde de katılan tarafa yönelik olarak karar verileceği kuralı yer almaktadır. Bu kurallara göre, davaya katılanın katılma isteğinin kabulü, kendisine davada taraf olma niteliği kazandırmamakta, katıldığı tarafla birlikte hareket etme olanağı sağlamaktadır. Olayda, yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunanın asıl davaya katılma istemi kabul edilmekle birlikte, tek başına yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunmasında, yukarıda açıklanan yasa kurallarına uyarlık bulunmamaktadır...”¹⁹²

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan tarafın bu talepte bir hukuki menfaati bulunmalıdır.¹⁹³

Yargılamanın yenilenmesi dilekçelerinde karşı taraf gösterilmelidir. Karşı taraf yargılamanın yenilenmesine konu olan yargı kararı lehine olan taraftır.

E- Yargılamanın Yenilenmesi Dilekçesi

Yargılamanın yenilenmesi talebi İYUK'un 3. maddesi gereğince dava ve temyiz dilekçeleri için öngörölmüş usul kurallarına uygun olarak yargılamanın yenilenmesi istemini karar bağlayacak yargı yerlerine hitaben yazılmış dilekçelerle yapılır. Yargılamanın yenilenmesi dilekçelerinde İYUK'un 3. maddesinde belirtilen

¹⁹² Danıştay 8. Dairesi, E. 1985/809, K. 1985/1022, DD. S. 62-63, s. 362

¹⁹³ Şükrü KIZILOL, “ Yargılamanın Yenilenmesi-3 “ Hürses, 16/08/1996, s.5 (Kızılot , a.g.e s 665)

hususlar dışında yargılamanın yenilenmesi nedeni yada nedenlerinin açık olarak yazılması gerekir. Ayrıca bu nedenlerin gerçekleşme tarihleri gösterilmeli ve buna ilişkin delillerde dilekçeye eklenmelidir. Dilekçe karşı taraf sayısından bir fazla olmalıdır.

F- Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İncelenmesi

1- Yargılamanın Yenilenmesi Talebini Karara Bağlayacak Yargı Mercii

İYUK'un53/2. maddesi gereğince yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş mahkemece karara bağlanır.

“...Dosyanın incelenmesinde Antalya Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemi ile taraflarca yapılan temyiz başvurusunun reddine ilişkin Danıştay 9. Dairesince verilen kararlar için yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunduğu anlaşılmış olup... yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemelerden istenebileceğinden ve bu mahkemelerce karara bağlanacağından istemin incelenmesi olanağı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle yargılamanın yenilenmesi isteminin incelenmeksizin reddine karar verildi ...”¹⁹⁴

Çelişkili iki karar aynı mahkemece verilmişse yetkili mahkeme aynı mahkeme olacaktır. Birbirine çelişik kararlar iki farklı mahkemece verilmişse yetkili mahkeme son kararı veren mahkemedir ve yargılamanın yenilenmesi talebi son kararı veren mahkemece sonuçlandırılacaktır. Fakat çelişkili kararlardan biri Danıştay diğeri ilk derece mahkemeleri tarafından alınmışsa bu durumda Danıştay yetkili olacak ve yargılamanın yenilenmesi talebi Danıştaya yapılacaktır. Danıştay daireleri birbirlerine zıt kararlar almışlarsa o halde yargılamanın yenilenmesi talebi son kararı alan daireye yapılacaktır.

¹⁹⁴ Danıştay 9. Dairesi, E. 1994/5424, K. 1994/5558, DD. s. 90, s. 968

2- Yargılamanın Yenilenmesinde Duruşma

İYUK'un 55/4 maddesi yargılamanın yenilenmesi taleplerinde duruşmayı düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre yargılamanın yenilenmesi istemlerinde duruşma yapılması görevli mahkemenin kararına bağlıdır.¹⁹⁵ Taraflar düzenledikleri yargılamanın yenilenmesi dilekçeleri yada cevap dilekçelerinde duruşma talebinde bulunabilirler yada mahkeme kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

3- Yargılamanın Yenilenmesi Taleplerinin İncelenmesi

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin dilekçeyi alan mahkeme dilekçeyi karşı tarafa tebliğ eder. Karşı taraf bu dilekçeye 30 gün içinde cevap verebilir. Dosya bu şekilde tekemmül ettirildikten sonra yargılamanın yenilenmesi talebinin incelenmesine geçilir.

Mahkeme ilk olarak yargılamanın yenilenmesi şartlarının bulunup bulunmadığını araştıracaktır. Bu şartlar yukarıdaki paragrafta incelendiği üzere; esastan verilmiş bulunan kesin ve nihai karar, yargılamanın yenilenmesi talebinin süresinde yapılıp yapılmadığı ve yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birinin bulunup bulunmadığıdır. Mahkeme yargılamanın yenilenmesi talebinin bu şartları taşıdığını tespit ederse yargılamanın yenilenmesi nedeninin haklı olup olmadığını araştırır. Yargılamanın yenilenmesi nedeninin haksız olduğu kanaatine varırsa talebi reddeder. Yargılamanın yenilenmesi nedeninin haklılığına karar verirse olay hakkında yeniden inceleme yapar ve karar verir. Mahkeme burada iki şekilde karar verebilir. Mahkeme yargılamanın yenilenmesi nedenini haklılığına karar verse bile eski kararını yaptığı araştırma ve incelemelerden sonra yineleyebilir yada tamamen yada kısmen değiştirebilir. Kararın tamamının yada bir kısmının değiştirilmesi durumunda yeni karar eski kararın yerini alır. Verilen yeni karar önceki hükmü

¹⁹⁵ Yusuf KARAKOÇ: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004, s. 540

geçmişe etkili olarak ortadan kaldırır.¹⁹⁶ Yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen karar eski hükmün altına yazılır ve temyiz edilebilir.Yargılamanın yenilenmesi üzerine verilecek karara karşı yargılamanın yenilenmesi yolu kapalıdır.

Yargılamanın yenilenmesini düzenleyen İYUK'un 53. ve 55. maddelerinde yürütmenin durdurulması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 55. madde atfi gereği burada temyizın yürütmenin durdurulması ile ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulmuş bulunması kararın yürütülmesini durdurmaz fakat taraflardan birinin talebi ile davayı karara bağlayacak olan mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

II- KANUN YARARINA TEMYİZ

A- Kavram

Kanun yararına temyiz idari yargıda düzenlenmiş bulunan ikinci olağanüstü kanun yoludur. Kanun yararına temyiz İYUK'un 51. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde metni şöyledir:

1. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

¹⁹⁶ KURU, ARSLAN, YILMAZ , a.g.e. , s. 828

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

Madde metninden de anlaşılacağı gibi kanun yararına temyiz ancak temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan nihai kararlar için öngörölmüş olağanüstü bir kanun yoludur.

Mahkeme kararlarının bir kısmı temyiz edilmelerinin mümkün olmaması, diğer bir kısmı da taraflarca temyiz edilmemeleri yada temyiz edilmelerine rağmen temyiz dilekçesinin reddi nedenleriyle temyiz incelemesinden geçmemiş olabilirler. Bu kararlar için kanun yararına temyiz talebi söz konusu olabilir.¹⁹⁷

Kanun yararına temyizi düzenleyen İYUK'un 51. maddesinin başlığı “ kanun yararına bozmadır”. Madde metninde ise “kanun yararına temyizden” söz edilmektedir. Bozma, temyiz isteminin sonunda gerçekleşir. Bu bakımdan madde başlığının “kanun yararına temyiz” olarak değiştirilmesi gerekir.¹⁹⁸

B- Kanun Yararına Temyize Konu Olabilen Kararlar

Kanun yararına temyiz edilebilecek kararlar, bölge idare mahkemesi kararları ile ilk derece mahkemeleri ile Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile vermiş bulunduğu ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardır. Bu sebeple Danıştayda temyizen incelenmiş bulunan kararlar kanun yararına temyize konu olamazlar.

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle vermiş bulunduğu kararlar itiraza gidilmeden kesinleşmiş bulursa dahi kanun yararına temyize konu edilemez.¹⁹⁹

¹⁹⁷ KIZILOT, a.g.e., s. 642.

¹⁹⁸ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 92

¹⁹⁹ ÖZBALCI, a.g.e., s.568.

Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar kesin olup hakkında temyiz incelemesi yapılamadığına göre bölge idare mahkemesince alınan bu kararlar kanun yararına temyize konu olabilirler. İYUK'un 45/4. maddesi gereğince bölge idare mahkemesinin dosyadaki bilgileri yeterli görmesi sebebi ile veya itirazın sadece hukuki noktalara intisar etmesi sebebi ile işin esası hakkında verdiği kararlar ile gerekli inceleme ve araştırmayı bizzat kendisi yaparak verdiği kararlar arasında kanun yararına temyiz başvurusu bakımından fark yoktur.²⁰⁰

İtiraz konusu açıklanırken bölge idare mahkemelerinin kararlarının temyize tabii olmadığı ve kesin olduğu açıklanmıştı. Normal usulde temyize konu olmayan bölge idare mahkemesi kararlarının kanun yararına temyiz kapsamına alınmış olması, bir bakıma izahsız sayılabilir. Ancak, böylece normalde temyiz dışı olan bölge idare mahkemesi kararları bakımından da kanuna açık aykırılık durumu itibari ile bir üst incelemenin yapılması ile sonraki kararlara yön verilmek istendiği anlaşılmaktadır.²⁰¹

C- Kanun Yararına Temyiz Nedenleri

İYUK'un 51. maddesinde kanun yararına temyiz nedeni olarak “yürürlükteki hukuka aykırılık” belirtilmiştir. Buradan anlaşılması gereken husus genel olarak hukuka aykırılık değil yalnızca pozitif hukuka aykırılığın kanun yararına temyiz nedeni teşkil edeceğidir. Yani yukarıdaki paragrafta belirtilen kararlardan niteliği itibari ile hukuka aykırı sonuç doğuranlar kanun yararına temyiz olunabilirler.

İYUK'un 49/1. maddesinde sayılan bozma nedenleri kanun yararına temyizde de geçerlidir. Bu nedenler:

- * görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması
- * hukuka aykırı karar verilmesi
- * usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır.

²⁰⁰ GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER , a.g.e., s. 927.

²⁰¹ ÖZBALCI, a.g.e., s.568.

Burada açıklanması gereken bir hususta kanun yararına temyiz incelemesinin yapı olarak istinaf incelemesini kapsamadığı sadece temyiz incelemesi olduğudur. Bu nedenle, maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelemesi yapılamaz, zira kanun yararına temyizde olay denetimi değil tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut bir hukuki denetim söz konusudur. Bu sebepten mahkemece yapılan maddi olay değerlendirmesi hukuki incelemede tartışmasız veri olarak alınır.²⁰²

Usul hükümlerine uygunsuzluk kararı etkiler nitelikte değilse kararın kanun yararına bozulmasını gerektirmez.

“... Kanun yararına bozma sebepleri, kanunda temyiz sebepleri kadar geniş bir şekilde düzenlenmemiştir. Temyiz sebepleri arasında yer alan hukuka aykırılık kanun yararına bozmada tek sebep olarak kabul edilmiştir. Bu durumda yargılamada usul hükümlerine riayet edilmemiş olması, ancak hukuka aykırı bir sonucun karar haline gelmesinde, kanun yararına bozma sebebidir. Yoksa mücerret usul hükümlerine uyulmamış olması tek başına kanun yararına bozma sebebi olarak yeterli değildir...”²⁰³

D- Kanun Yararına Temyiz Başvurusunda Yetki

İYUK’un 51/1. maddesi kanun yararına temyize başvuru yetkisini Danıştay Başsavcısına vermiştir. Başsavcı bu yetkisini ya kendiliğinden kullanır yada ilgili bakanlığın göstereceği lüzum üzerine kullanır. İlgili bakanlığı ise karara konu edilen maddi olayın ilgili olduğu bakanlık olarak anlamak gerekir. Örneğin genel bütçeye giren vergi ile ilgili yargı kararlarında ilgili bakanlık Maliye Bakanlığı, iç güvenlik ile ilgili kararlarda ilgili bakanlık İçişleri Bakanlığı, çevre ile ilgili kararlarda ise Çevre Bakanlığıdır.²⁰⁴

²⁰² GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, a.g.e., s. 926

²⁰³ Danıştay 4. Dairesi, E. 1985/52514, K. 1985/1711, T. 11/06/1985 (KARAKOÇ s. 315)

²⁰⁴ SÖNMEZ, AYAZ, a.g.e., s.116

İlgili bakanlığın istemi üzerine Başsavcının kanun yararına temyiz başvurusunda bulunma zorunluluğu kural olarak kabul edilmektedir. Ancak usuli sebepler yada konu ile ilgili daha önce verilmiş Danıştay kararları varsa Başsavcı bu yola başvurmadan imtina edebilir.²⁰⁵ Bazı yazarlarsa idare ve yargının ayrılığı ilkesi nedeni ile başsavcının böyle bir başvuru zorunluluğunun olmaması taraftarıdır.²⁰⁶

Bu paragraf ile ilgili son olarak kanun yararına temyiz başvurusunun İYUK' ta bir süre ile sınırlandırılmadığını ve kanun yararına temyiz dilekçesinin de İYUK'un 48. maddesinde düzenlenen temyiz dilekçesinin şekline tabii bulunduğunu belirtelim.

E- Kanun Yararına Temyizin Sonuçları

Kanun yararına bozma kararı neticesinde ilgili mahkemece davaya yeniden bakılmaz ve bozmaya uygun olarak yeni bir karar verilmesi söz konusu olmaz. Bu nedenle kanun yararına bozma kararına karşı direnme hakkından da söz edilemez. Kanun yararına bozma kararının daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararı üzerinde de herhangi bir etkisi yoktur.²⁰⁷ Yani kesinleşmiş karar hükmünün yürütülmesine devam edilecektir. Yani tarafların hukuki durumu etkilenmez. Kanun yararına temyiz yolunun amacı benzeri davalarda mahkemelerin aynı hukuki yanlışlığı tekrarlamalarını²⁰⁸ yani hukuka aykırı bir içtihadın yerleşmesini önlemek ve hukuk uygulamasında birliği sağlamaktır.²⁰⁹

Kanun yararına temyiz incelemesi sonunda verilen kararlar için karar düzeltme yada yargılamanın yenilenmesi yollarına başvurulamaz.

Kanun yararına temyiz başvurusu ile birlikte yürütmenin durdurulması istenemez.

²⁰⁵ GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, **a.g.e.**, s. 926.

²⁰⁶ ÇAĞLAYAN, **a.g.e.**, s. 102

²⁰⁷ KIZILOT, **a.g.e.**, s. 669.

²⁰⁸ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul , Filiz Kitapevi, 1989, s. 304

²⁰⁹ KIZILOT, **a.g.e.**, s. 669, ÖNCEL, KUMRULU, Çağan, **a.g.e.** s.197
“düzeltme”

Kanun yararına temyiz kararının bir örneği ilgili bakanlıklara gönderilir ve Resmi gazetede yayınlanır.(İYUK 51/3m)

SONUÇ

İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenen kanun yolları ile ilk derece vergi yargısı organlarınca verilmiş olan bir kararın üst derece yargı organları tarafından yeniden incelenerek hukuksal denetiminin sağlanması amaçlanır.

Türk Vergi Hukuku Sisteminde üst derece yargı organı olarak bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan söz edilebilir.

Bölge idare mahkemeleri 1982 yılında 2576 sayılı kanun ile Türk Yargı Sistemine girmiştir. Kuruluş amacı nitelik ve nicelik olarak daha önemsiz sayılabilecek davaların itiraz yolu ile incelenerek Danıştay'ın görev yükünün azaltılmasıdır. Bu şekilde Danıştay asıl görevi olması gereken içtihat mahkemesi kimliğine kavuşabilecektir.

Bölge idare mahkemeleri özellikle 4577 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce Danıştay'ın görev yükünü itiraz müessesesi ile azaltma görevini gereği gibi yerine getirememiştir. Bunun nedeni , 4577 sayılı kanundan önce, itiraza konu olabilecek tek hakimle çözümlenmesi gereken dava değerinin dönemin ekonomik verilerine göre çok düşük kalmasıydı. Bunun sonucunda itiraza konu olabilecek dava sayısı azalmakta iken temyize konu olabilecek dava sayısı artmaktaydı ve bunun sonucunda bölge idare mahkemeleri kuruluş amaçlarından olan Danıştay'ın görev yükünün hafifletilmesini gereği gibi yerine getiremiyordu. 4577 sayılı kanunla birlikte itiraza konu dava değeri sınırı 1000 YTL'ye yükseltilmiş ve Vergi Usul Kanunu mükerrer 298. maddesi gereğince Maliye Bakanlığınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında bu miktarın her yıl artırılması karara bağlanmıştır. Bu uygulama itiraza konu dava sayısını arttırmış ve Danıştay'ın iş yükünü bir parça da olsa azaltmıştır.

4577 sayılı kanundan önce yapılarına göre iki tür bölge idare mahkemesi bulunmaktaydı. Birinci türde bölge idare mahkemesi üyeliği görevi bölgede bulunan idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca, ikinci türde ise bölge idare mahkemelerine atanan devamlı üyelerle sağlanıyordu. Birinci şekilde oluşturulan bölge idare mahkemelerin de uygulamada sorunlarla karşılaşılıyordu. Örneğin kendi mahkemelerinde yürütmenin durdurulması kararı veren hakim aynı kararın itiraz üzerine incelenmesinde bölge idare mahkemesinde üye sıfatı ile bulunabiliyordu. Bu uygulama kararı veren ve daha sonra kanunen denetleyenin aynı olması demektir ve hukuk mantığı ile açıklanamayacak bir durumdur. 4577 sayılı kanun ile bu sorunlar ortadan kaldırılmış ve bölge idare mahkemelerine devamlı atamalar yapılmıştır.

Burada belirtilmesi gereken bir konuda bölge idare mahkemelerinin kararlarının kesin olduğu ve temyiz incelemesine konu olamayacağıdır. Türkiye de 2006 yılı itibari ile 25'i faaliyette ve 2'si de henüz faaliyete geçmemiş 27 bölge idare mahkemesi vardır. Bu mahkemelerin kendi kararları arasında veya Danıştay'ın verdiği kararlarla bu mahkemelerin kararları arasında farklılıklar çıkması yüksek bir olasılıktır. Bu ise ülkede hukuk güvenliğini sarsıcı bir durumun ortaya çıkması anlamına gelir zira aynı olay hakkında verilecek farklı kararlar vatandaşlarda hukuka olan güveni azaltacaktır. Bu sorunun kökten çözümü istinaf mahkemelerinin hızla hayata geçirilmesinde ve bu ikinci derece incelemelerinde son olarak Danıştayca denetlenebilmesinde yatmaktadır. Ancak gerek ülkenin maddi sorunlar ve gerekse yetişmiş insan gücü istinaf mahkemelerinin kurulmasını engellemektedir. Burada alternatif çözüm yolları devreye girebilir. Örneğin içtihat birliğini sağlamak için kanun yararına temyiz yolu daha sık kullanılabilir.

Türk Vergi Yargısı sisteminde ki asıl denetim organı Danıştay'dır. Danıştay 1868 yılında Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Danıştay vergi yargısında itiraz dışındaki kararların temyiz mercii ise de Danıştay Kanununun 24. maddesinde belirtilen işler için ilk derece mahkemesidir. Danıştay bir içtihat mahkemesi olmalıdır. Danıştay'ın içtihat yaratma işlevi, vergi kanunlarını doğru yorumlayarak vergi uygulamalarına ışık tutması,

anlaşılması zor olan kanun hükümlerine açıklığa kavuşturması ve vergi kanunlarındaki pek çok hükümleri uygulanabilir hale getirmesidir. Ancak vergi hukukundaki düzenlemelerle ilk derece yargı yeri olarak ta davalara bakmak zorunda bulunan ve aynı zamanda istinaf kurumunun Türk Vergi Yargısında olmaması nedeni ile dosya yoğunluğu fazla olan Danıştay'ın içtihat yaratma işlevini tam olarak yerine getirdiği söylenemez. Ayrıca vergi mevzuatının karışıklığından kaynaklanan sorunlar ve vergi yargısı organlarının sayı olarak yetersizlikleri gerek Danıştay'ın ve gerekse genel olarak vergi yargısının içtihat yaratma işlevini sınırlamaktadır.

Yukarıdaki paragraflarda belirtilen bölge idare mahkemeleri kararları ile Danıştay kararları arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümü ve Danıştay'ın gerçek görevi olan içtihat mahkemesi olması istinaf müessesesi ile sağlanabilir. İstinaf çalışmanın ikinci bölümünde açıklanmıştı. Buna göre istinaf; ilk derece mahkemelerinin vermiş bulunduğu nihai kararların bir üst derece mahkemesinde denetlenerek gerektiğinde hükmün bozulması ve esastan incelenerek tekrar karar verilmesi yolunu sağlayan ve bu mahkemelerce alınan kararların bir üst mahkemece tekrar kontrol edilebildiği bir kanun yoludur. Buradan hareketle istinafin ilk derece mahkemesi ile Danıştay arasında süzgeç görevi yapan bir mahkeme olduğunu söyleyebiliriz. İstinaf, Danıştay'ın işlerinin azalmasına yol açacağından Danıştay'ın gerçek işlevine hizmet etmesine vesile olur. Danıştay'ın işlevi temyiz incelemesinin yanı sıra içtihat birliğini sağlama olduğu göz önüne alındığında Danıştay'ın yoğun dosya yükü ile bu işlevini tam olarak yerine getirdiğinden söz edilemez. Çünkü vergi yargısında istinafin bulunmayışı Danıştay'ın gereksiz yere her türlü idari davayı incelemesi sonucunu doğurmaktadır. İstinafin kabulü ile birlikte Danıştay yalnız hukuki denetim yapacak ve istinaf olmadığı için yapmak zorunda bulunduğu vakia incelemesine son verecektir. Bu yapılanma hem Danıştay'ı temyiz organı haline getirecek ve hem de aşırı iş yükünden kurtaracaktır. Ayrıca istinaf mahkemesi kararları Danıştay'ın temyiz incelemesine açık bulunacağından itirazda olduğu gibi güvencesiz bir ikinci derece incelemesi de olmayacaktır.

Burada belirtilmesi gereken bir konuda vergi yargılamasında vergi organlarının ve özellikle Danıştay'ın aldığı kararların yayınlanmasıdır. Bu konuda Danıştay Dergisi ve diğer dergiler kararların yayınlanmasını sağlayarak gerek Danıştay ve gerekse genel olarak vergi yargısının içtihat yaratma işlevine katkı sağlamaktadırlar.

İkinci bölümde açıklanan karar düzeltme yolu yargılama sürecini, haksız yere uzattığından bahisle eleştirilmektedir. Uygulamada bazı durumlarda bu yolun yargılama sürecini uzatmak için kullanıldığı vakıadır. Karar düzeltme talepleri iş yükleri fazla olan mahkemelerce incelendiğinden davaların sürüncemede kalmasına neden olmaktadır. Bu sebeple karar düzeltme yoluna başvuru koşulları sınırlandırılmalı ve istisnai durumlarda kullanılabilir bir kanun yolu olmalıdır. Bunlara ek olarak, yukarıda açıklanan istinaf kanun yolunun kabulü ile karar düzeltme müessesesine gerek kalmayacağından bu kanun yolu kaldırılmak durumundadır.

İlk bölümde, vergi yargısının bağımsızlığı tartışılmıştı. Vergi yargısında kanunların çok ve karmaşık olması ve vergi hukukunun sürekli gelişen bir hukuk dalı olması nedeni ile sık değişmesi ve vergi ihtilaflarının teknik bilgi gerektirmesi bağımsız bir vergi yargısını lüzumlu kılmaktadır. Bu şekilde gelecek olan uzman hakimler uyuşmazlıklar daha hızlı bir biçimde çözümlenebilecektir. Ayrıca uzmanlaşma ile bilirkişi müessesesine olan ihtiyaçta azalacağından davalar süratle ve daha az masrafla sonuçlandırılabilir. Bilirkişi müessesesi vergi yargısında uzmanlık gerektiren konularda mahkemelerin başvurduğu bir yoldur. Ancak bilirkişi müessesesinden fazla yararlanılmakta ve bilirkişilerin zaman zaman adeta hakimlerin yerine geçtiği ve tamamen bilirkişi raporuna uygun karar verildiği görülmektedir. Vergi yargılamasında asıl olan hakimlerin davanın bilirkişisi olmasıdır, çünkü uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılması davanın uzamasını ve maliyetinin artmasını beraberinde getirmektedir, bu sebeple vergi yargısında mutlaka uzmanlaşma sağlanmalıdır.

. Vergi yargısında dava fazlalığı nedeni ile gerek vergi mahkemelerindeki davalarda ve gerekse üst derece mahkemelerdeki davalarda çözüm süresi uzamaktadır. Ayrıca bu fazlalık üst derece mahkemesi olan Danıştay'ın esas görevi olan temyiz mahkemesi görevini de tam olarak yapamamasını beraberinde getirmektedir. Buradan hareketle vergi uyuşmazlıklarını yargı aşamasına gelmeden çözümlenmek daha da önem kazanmaktadır. Türk Vergi Sisteminde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları mutlaka teşvik edilmeli ve hatta bazı ülkelerde bulunduğu üzere (örneğin Almanya) belli parasal miktarın altındaki uyuşmazlıklar için vergi yargısına başvurudan önce başvurulması zorunlu yollar haline getirilmelidir.

KAYNAKÇA

AKIN, Cengiz: “Anayasalarımızda Doğal Yargıç İlkesi”,İstanbul Barosu Dergisi,C.70,S. 10-11-12, 1996

AKSOY, Şerafettin: Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1999

AKSOY, Şerafettin: Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998

AKSOY, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Filiz Kitapevi,İstanbul, 1999

AKTAŞ, Ercan : İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yolları, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996

ARSLAN , Zehredin / BERK Kahraman: İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar, İstanbul, 2002

BİLGE. Necip / ÖNEN, Ergun: Medeni Yargılama Hukuku Dersleri, 3. Bası, Ankara, 1978

BELGESAY, Mustafa Reşit : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, İstanbul, 1947

BELGESAY, Mustafa Reşit: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi, İstanbul Üniversitesi hukuk Fakültesi yayını, 1939,

BİLİCİ, Nurettin: **Vergi hukuku**, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004

BULUT, Mehmet “ **Yargılamamın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar** ” , Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Eylül 1999, S 304

ÇAĞLAYAN, Ramazan: **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002

CANDAN, Turgut: **Vergi Suç ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995

ÇATAL, Ali: **Türk Vergi yargısı Sisteminde Kanun Yolları** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002

DİNÇER Güven: “**Türk Yargı Modeli ve Yeni Bir Model Gereği**” 1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 3. Kitap. ,1-4 Mayıs Ankara, 1990

ERGİNAY, Akif: **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara ,1995

GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Yönetmel Yargı**, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, 2006

GÖZÜBÜYÜK, Şeref / **DİNÇER**, Güven: **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitapevi , Ankara, 2001

GÖZÜBÜYÜK, Şeref / **TAN** Turgut : **İdare Hukuku-İdari Yargılama Hukuku**, C.II, Ankara, 2003

GÜNEŞ, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998

HONDU, Selçuk “ **Türk İdari Yargı Alanında Yeni Kurulan B.İ.M., İ.M., V.M. ‘lerinin Tanıtılması** ”, Adalet Dergisi, C.I , S.2, Mart - Nisan 1984

KALABALIK, Halil: **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003

KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul , 1989

KARAKOÇ, Yusuf: **Vergi yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul,1995

KARAKOÇ, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004

KIRBAŞ, Sadık: **Vergi Hukuku** , Genişletilmiş 17. Baskı, Siyasal Kitapevi , Ankara,Mayıs 2006

KIZILOT, Şükrü: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 4. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002

KIZILOT, Şükrü “ **Yargılamannın Yenilenmesi-3** “ Hürses, 16/08/1996

KURU, Baki / **ARSLAN**, Ramazan / **YILMAZ** Ejder : **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001

METİN,Sevtap: **Vergi Yargısında Kanun Yolları** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,1992

MUTLUER, Kamil: **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, EİTİA Yayını, No. 141/87, Eskişehir,1975

ODYAKMAZ, Zehra: Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları,Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993

ORHUN Osman Necdet: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi”, Vergi Dünyası, S.98,1989

ÖNCEL ,Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 13. Baskı,Turhan Kitabevi , Ankara, Mayıs 2006

ÖZAY. İl Han : Yargısal Korunma, İstanbul,1999

ÖZBALCI,Yılmaz: Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2003

ÖZBUDUN, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1995

POSTACIOĞLU, İlhan E. : Medeni Usul Hukuku Dersleri,İstanbul,1975

SANCAR, Mithat: “Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü” , Mali Hukuk Dergisi, S. 24, Kasım – Aralık 1989

SAYGILIOĞLU, Nevzat : ” Türkiye’de Vergi Yargı Sisteminin Eleştirilmesi ve İyileştirilmesi”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. XXVI,S.8,1979, s. 327-333

SÖNMEZ, Erdal/ AYZAZ, Garip: Vergi Yargısı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1998

TAŞ, Mehmet: Vergi Yargısı, Ekin Kitapevi, 2003

TEZİÇ, Erdoğan: Anayasa Hukuku, 4. Basım,Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul ,1997

TUNCER, Selahattin: **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 2003

ULUATAM, Özhan, **MEHTİBAY**, Yaşar: **Vergi Hukuku**, Yenilenmiş 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001

ÜSTÜNDAĞ, Saim: **Medeni Yargılama Hukuku**, Cilt1-2, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997

YENİCE, Kazım / **ESİN**, Yüksel: **İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaası, Ankara, 1983

YENİSEY Feridun: **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1979

YILMAZ Ejder: **İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2005