



**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLUNUN  
ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ IŞIĞINDA  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Harun BAŞIŞIK**

**Temmuz 2021  
Denizli**

**TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLUNUN  
ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ IŞIĞINDA  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Dönem Projesi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları (Tezsiz)(İ.Ö.) Programı**

---

**Harun BAŞIŞIK**

**Danışman: Doç. Dr. Sevinç YARAŞIR TÜLÜMCE**

**Temmuz 2021  
Denizli**

## ÖN SÖZ

Türk vergi yargısında istinaf kanun yolunun anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilmesi amacıyla yapmış olduğum çalışmada dönem projesi danışmanım Doç. Dr. Sevinç Yaraşır Tülümce'ye güler yüzlü olması ve proje hazırladığımız her zaman destek olması hasebiyle, yüksek lisans eğitim programımız boyunca desteklerini esirgemeyen Prof. Dr. Ersan Öz, Prof. Dr. Ekrem Karayılmazlar, Prof. Dr. İbrahim Organ'a ve her zaman yanımda olan kıymetli aileme teşekkürü borç bilirim.

## ÖZET

### TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLUNUN ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Başıık, Harun  
Dönem Projesi  
Maliye ABD  
Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı  
Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Sevinç YARAŞIR TULÜMCE

Temmuz 2021, VII + 51 Sayfa

**İstinaf; ilk derece mahkemesi tarafından verilen ve şekli anlamda kesin hüküm oluşturan kararların hem maddi hem de hukuki yönden tekrar incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur. Bu şekilde yargılama sürecinde yapılan hatalara karşı bireylere daha fazla hukuki koruma sunulmaktadır. 2014 yılında 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yapılan değişiklik neticesinde vergi yargısında itiraz kanun yolu kaldırılarak istinaf kanun yolu kabul edilmiştir. Buna bağlı olarak bölge idare mahkemelerinin yapısında ve kanun yolu sisteminde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Başta bazı kararlara karşı tek dereceli bir yargılama sistemi öngörülmesi olmak üzere, vergi yargılama hukukunda önemli etkiler doğuracak değişikliklere gidilmiştir.**

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Yargısı, Anayasal İlkeler, İstinaf

## ABSTRACT

### EVALUATION OF THE LEGAL PATH OF APPEAL IN THE TURKISH TAX JUDICIARY IN THE LIGHT OF CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES

Başışık, Harun  
Term Project  
Public Finance Department  
Tax Law and Tax Practises Programme  
Adviser of Thesis: Assoc. Dr. Sevinç YARAŞIR TÜLÜMCE

July 2021, 51 Pages

**Appeal is a way of law that allows the decisions made by the court of First Instance to be re-examined both financially and legally. In this way, individuals are offered greater legal protection against errors made in the judicial process. In 2014, as a result of the amendment No. 6545 with the “law on amendments to some laws with the Turkish Penal Code”, the way of Appeal law in tax jurisdiction was abolished and the way of Appeal law was adopted. Accordingly, significant changes have occurred in the structure of the district administrative courts and the legal system. Changes have been made that will have significant effects on tax jurisdiction law, especially the provision of a single-degree judicial system against some decisions.**

**Keywords:** Tax, Tax Judiciary, Constitutional Principles, Preservation

## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	vii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. İstinaf Kavramı, Çeşitleri ve Türkiye’de İstinafın Tarihsel Gelişimi.....	3
1.1.1. İstinaf Kavramı.....	3
1.1.2. İstinafın Çeşitleri.....	3
1.1.2.1. Klasik Anlamda İstinaf .....	3
1.1.2.2. Dar Anlamda İstinaf.....	4
1.2. 6545 Sayılı Kanun İle Getirilen İstinaf Teşkilatı .....	4
1.2.1. Bölge İdare Mahkemelerinin Yapısı.....	5
1.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri.....	6
1.2.2.1. İstinaf Başvurularını İnceleme ve Karar Verme .....	6
1.2.2.2. Görev ve Yetki Uyuşmazlıkları Hakkında Karar Verme.....	7
1.2.2.3. Diğer Kanunlarla Verilen Görevleri Yapma .....	7
1.2.3. Mahkeme Örgütü .....	7
1.2.3.1. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı .....	8
1.2.3.2. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu.....	9
1.2.3.3 Bölge İdare Mahkemesi Daireleri .....	10
1.2.3.4. Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonu.....	11
1.2.3.5. Bölge İdare Mahkemesi Müdürlükleri.....	12

### İKİNCİ BÖLÜM

#### ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSTİNAF KANUN YOLU

2.1. Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler .....	13
2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi.....	13
2.1.2. Sosyal Devlet İlkesi .....	13
2.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi.....	14

2.1.4. Hak Arama Özgürlüğü ve Adil Yargılanma Hakkı .....	14
2.2. İstinafa Kanun Yoluna Başvuru Süreci .....	15
2.2.1. İstinaf Başvurusunun Konusu .....	15
2.2.2. İstinafa Başvuru Nedenleri .....	16
2.2.3. İstinaf Davasına Bakacak Görevli ve Yetkili Mahkemenin Tespiti .....	17
2.2.4. İstinafa Başvurabilecek Kişiler .....	18
2.2.5. İstinaf Başvurusunda Süre .....	19
2.2.6. İstinaf Başvurusunun Şekli ve Usulü.....	20
2.3. İstinaf Kanun Yolunda İnceleme Süreci.....	21
2.3.1. İstinaf Kanun Yolunda Ön İnceleme Aşaması .....	21
2.3.2. İstinaf Kanun Yolunda Esastan İnceleme Aşaması .....	22
2.3.3. İstinaf İncelemede Duruşma Yapılması .....	24
2.3.4. İstinaf Yargılamasında İspat ve Delil .....	25
2.3.4.1. İspat .....	25
2.3.4.2. Delil.....	26
2.3.4.2.1. Kesin Deliller .....	27
2.3.4.2.2. Takdiri Deliller .....	28
2.3.5. İstinaf Aşamasında Yürütmenin Durdurulması .....	29
2.3.6. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf İncelemesi Sonucu Verebileceği Kararlar .....	30
2.3.6.1. İstinaf Talebinin Reddi Kararı .....	31
2.3.6.2. Düzelterek Aynı Yönde Karar Verilmesi.....	31
2.3.6.3. Kararın Kaldırılması ve Gerekli İncelemelerin Yapılarak Esas Hakkında Karar Verilmesi .....	32
2.3.6.4. Uyuşmazlık Dosyasının İlk Derece Mahkemesine Geri Gönderilmesi .....	33
2.3.7. İstinaf İncelemesi Sonunda Kararların Kesinleşmesi ve Vergi Yargılaması Açısından Yarattığı Sonuçlar.....	33
2.3.8. İstinaf İncelemesi Sonunda Verilen Kararların Uygulanması .....	35
2.3.9. Kanun Yoluna Başvuru.....	36
2.4. İstinaf Kanun Yolunda İslah ve Davaya Son Veren Taraf İşlemleri.....	37
2.4.1. İstinaf Kanun Yolunda İslah .....	37
2.4.2. İstinaf Kanun Yolunda Davadan Feragat.....	38
2.4.2.1. İstinaf İsteminden Feragatın Şartları ve Sonuçları.....	39
2.4.2.2. İstinaf Yargılaması Sürecinde Davadan Feragatın Şartları ve Sonuçları .....	40
2.4.3. İstinaf Kanun Yolunda Davanın Kabulü .....	41

2.5. İvedi Yargılama Usulü ve İstinaf .....	42
<b>SONUÇ</b> .....	<b>44</b>
<b>KAYNAKLAR</b> .....	<b>48</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ</b> .....	<b>51</b>



## SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

<b>BİM</b>	Bölge İdare Mahkemesi
<b>HMK</b>	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
<b>HSK</b>	Hâkimler ve Savcılar Kurulu
<b>İYUK</b>	İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde değişen ve gelişen hak ve özgürlük anlayışı ile birlikte, bireylerin özgürlük ve egemenlik alanları da büyük bir değişime uğramıştır. Bireylere çeşitli haklar tanınmış ve bu haklar doğrultusunda bireylerin refah içerisinde, insan onuruna yakışır şekilde yaşayabilmesi amaçlanmıştır. Ancak bir hakkın bireylerce kullanılabilir olması en az hakkın kendisi kadar önem arz etmektedir.

Günümüz modern hukuk sistemlerinde vatandaşlar, devletten haklarının en üst düzeyde korunmasını beklemekte ve talep etmektedirler. Bu talebin karşılanabilmesi için bireylere yargısal koruma sağlanması çok önemlidir. Bireylere kendi aralarında veya devletle aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların bağımsız ve tarafsız yargı organları önünde görülmesi ve çözüme kavuşturulması olanağının tanınması, hukuk devleti ilkesinin de gereklerindedir. Ancak tek dereceli bir yargılama sistemi kararların doğruluğu açısından şüpheler doğurmaktadır. Bu sebeple hukuksal anlamda gelişmiş her devlet bireylere, yargısal denetimin yanında bu denetimi tamamlayıcı nitelikte kanun yollarına başvurma olanağı tanıyarak tam anlamı ile hukuksal korumaya kavuşmaları için gereken şartları oluşturmaktadır.

Tarihi çok eski dönemlere dayanan ve ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın hem maddi hem de hukuki yönden denetlenmesini sağlayan istinaf kanun yolu, 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi yargısında olağan kanun yolları içerisinde yerini almıştır. Büyük beklentilerle kabul edilen istinafın, bünyesinde barındırdığı özelliklerin yanında mevzuattaki düzenleniş biçimi ile de hukuk sistemimize ve yargının işleyişine önemli etkilerinin olması beklenmektedir. Kuvvetler ayrılığı ilkesinin sonucu olarak anayasada bağımsız şekilde konumlandırılan, idarenin her türlü eylem ve işlemlerini denetleme görevi verilen yargı erki, iyi şekilde işlemelidir. Temelde yargının etkinleştirilmesi ve verimliliştirilmesi için kabul edilen istinaf kanun yolu ile ilgili düzenlemelerde, diğer vergisel işlemlerde olduğu gibi anayasada yer alan ilkeler gözetilmelidir.

Bireylerin haklarının güvencesini en üst hukuksal norm olan Anayasa’da yer alan ilkeler oluşturmaktadır. Bu kapsamda Anayasa’da yer alan ilkelerin, yargı erkini

kullanan ve yasal düzenlemelere uygun olarak faaliyet gösteren mahkemelerce kanunların uygulanmasında göz önünde bulundurulması gerektiği açıktır. Anayasada yer alan başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere genel ilkelere ve 73. maddede düzenlenen ilkelere uygun olarak faaliyet gösteren bir istinaf sistemi, yargıdan beklenen işlevlerin yerine getirilmesine de katkı sağlayacaktır. Özellikle vergi hukuku gibi karmaşık ve sürekli değişen bir mevzuat karşısında, uyuşmazlıkların çözümünde bireylere, kararlara karşı istinaf kanun yoluna gitme imkânının tanınması, mevzuatın anayasal ilkelere uygun ve doğru şekilde uygulanması için çok önemlidir. Aynı şekilde anayasada yer alan ilkelere uygun şekilde işleyen istinaf kanun yolu da bireylerin haklarının korunması için önem arz etmektedir. Zira hukuk sistemi, adalet sisteminin etkin şekilde yönetilmediği bir düzende faydasız hale gelecektir. Adalet sisteminin aktörleri olan ve istinaf muhakemesi yapan istinaf mahkemelerinin vergi hukukuna kaynaklık eden ve anayasada yer alan bu ilkelere uyum içerisinde faaliyet göstermesi bir gerekliliktir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU NUN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1.1. İstinaf Kavramı, Çeşitleri ve Türkiye’de İstinafın Tarihsel Gelişimi

Bu başlık altında istinaf kavramı olarak açıklanarak, ardından istinafın çeşitleri incelendikten sonra istinafın ülkemizdeki tarihsel gelişimi anlatılacaktır.

##### 1.1.1. İstinaf Kavramı

Türk Dil Kurumu tarafından istinaf “Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” olarak tanımlanmıştır.

İstinaf, ilk derece yargı mercileri ile temyiz incelemesi arasında yer alan, ikinci derece denetim mekanizması sağlayan bir kanun yoludur. İlk derece yargı yerleri tarafından nihai olarak verilen kararların ikinci bir yargı mercii tarafından maddi ve hukuki açıdan ele alınarak incelenmesi amacıyla istinaf kanun yoluna başvurulmaktadır. Yani istinaf mercii uyuşmazlığın çözümünde hata tespit ederse ilk derece yargılamasını yapan merciiin vermiş olduğu karardan bağımsız olarak davaya bakarak delilleri değerlendirip uyuşmazlık ile ilgili bir karar verecektir (Çınarlı, 2017:17).

İstinaf ara bir temyiz kanun yolu veya yeni bir temyiz kanun yolu değildir. İstinaf kendine has bir kanun yoludur. Temyiz kanun yolundan farklı olarak istinafta ilk derece yargı merciiinin kararı hem maddi hem hukuki olarak incelenip gerekli görüldüğünde yeniden yargılama yapılmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2009:934).

##### 1.1.2. İstinafın Çeşitleri

İstinaf kavramı, klasik ve dar anlamda istinaf olarak iki şekilde nitelendirilmektedir.

###### 1.1.2.1. Klasik Anlamda İstinaf

Uyuşmazlık konusunun ilk derece yargı mercilerinin yapmış olduğu yargılamadan bağımsız olarak, yeni delil ve olayların sunulması ve herhangi bir

sınırlama olmaksızın ele alınarak karar verilmesi klasik anlamda istinafi ifade etmektedir. Bu anlamda istinaf, uyuşmazlığın konusunu oluşturan maddi vakanın yeniden tahkikat yapılarak incelenmesi ve hukuka aykırılık tespit etmesi halinde yeni bir karar verilmesi sebebiyle temyiz incelemesinden farklılık arz eder (Taner, 2018:188).

Klasik anlamda istinafa aynı zamanda geniş anlamda istinaf da denilmektedir. Klasik anlamda istinafta ilk derece yargı merci tarafından verilen karar yok sayılmakta ve muhakeme yeniden gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla geniş anlamda istinafta denetim yapılmayıp, tekrardan ve yeniden bir muhakeme yapılması söz konusu olmaktadır (Güngör ve Albayrak, 2016:12).

### **1.1.2.2. Dar Anlamda İstinaf**

Dar anlamda istinafta, ilk derece yargı mercilerinin yapmış olduğu yargılama baştan sona tekrardan yapılmayıp, uyuşmazlığa ilişkin maddi vakalar sadece gerekli görüldüğü hususlarda ele alınarak yeniden değerlendirilmesi sonucu karar verilmektedir. Günümüzde yargılama hukuku alanında daha fazla dar anlamda istinaf kavramı kabul edilmektedir. Zira geniş anlamda istinafta olduğu gibi ilk derece yargı mercii tarafından yapılan yargılamanın en baştan tekrarlanması, istinafin hukuk sistemimizde kabul ediliş amacına aykırı olarak davaların istenmeyecek derecede uzamasına sebep teşkil eder (Sancakdar, 2012:20).

## **1.2. 6545 Sayılı Kanun İle Getirilen İstinaf Teşkilatı**

6545 sayılı Kanun ile idari yargılama hukukunda ve dolayısıyla da vergi yargısında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden önce idari yargı alanında ilk derece yargı mercilerinin kararlarına karşı başvurulacak olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesiydi. İlk derece yargı mercileri tarafından, tek hâkim ile verilen kararlar ve İYUK mülga m.45’de sayılan davalar ile ilgili verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz yolu açıktı. Bunların dışındaki davalar ile ilgili nihai olarak verilen kararlara karşı Danıştay’a temyiz kanun yoluna başvurulması gerekmekteydi. Bu sebeple; idare ve vergi mahkemelerince nihai olarak verilen kararların yaklaşık yüzde otuzu bölge idare mahkemelerinde, yüzde yetmiş Daniştay’da denetlenmekteydi. Daniştay tarafından denetlenen dosya sayısının fazlalığı sebebiyle Daniştay’a temyiz incelemesine gönderilen dosyaların

kesinleşme süresi uzamaktaydı. Bu durum idari yargı alanında istinaf kanun yolunun getirilmesine sebep olmuştur. Bu kapsamda 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler sonucu itiraz kanun yolu tamamen kaldırılmış ve yerine istinaf kanun yolu getirilmiş, kararın düzeltilmesi kanun yolu ise tamamen kaldırılmıştır. 6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler sonrasında vergi yargısını da içerisinde barındıran idari yargı alanında olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir (Üstün, 2016:14).

6545 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler ile bölge idare mahkemelerinin istinaf mercii olarak istinaf incelemesini yapacak şekilde yapılandırılması için İYUK ve 2576 sayılı Kanun'da değişiklikler yapılmıştır<sup>201</sup>. Bu nedenle öncelikle aşağıda istinaf incelemesini yapan ve yeniden yapılandırılan bölge idare mahkemeleri teşkilatı ve görevleri anlatılacaktır (Diliçikık, 2018:10).

### **1.2.1. Bölge İdare Mahkemelerinin Yapısı**

6545 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesine göre, bölge idare mahkemeleri kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde Adalet Bakanlığı'na kurulup, bölge idare mahkemelerinin kuruluş, yargı çevresi ve göreve başlayacakları tarih Resmi Gazete'de ilan edilecektir. Bu doğrultuda Bakanlığın sekiz tane bölge idare mahkemesi kuruluşuna ve yargı çevrelerinin belirlenmesine dair kararı 07.11.2015 tarihinde 29525 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bakanlık tarafından kurulan söz konusu bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacağı tarihin 20.07.2016 olduğuna yönelik karar da yine aynı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Dolayısıyla bu düzenleme sebebi ile yeni kurulan ve istinaf incelemesini yapan bölge idare mahkemelerinin göreve başlama tarihine kadar mevcut olan bölge idare mahkemeleri görev yapmaya devam etmişlerdir (Üstün, 2016:24).

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında bölge idare mahkemelerinin yapısı şu şekildedir (Üstün, 2016:24):

“(i) Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.

(ii) Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir.

(iii) Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur.

(iv) Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.”

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere bölge idare mahkemesi; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden meydana gelmektedir. Ayrıca bölge idare mahkemesinde idari yargının idare hukukuna ve vergi hukukuna ilişkin davalarından verilen kararları inceleyeceğinden idare ve vergi dava dairelerinden en az birer tane olmak üzere toplamda en az iki daire olacaktır. Söz konusu idari ve vergi dava dairelerinin sayılarının Adalet Bakanlığı'nca teklif edilmesi üzerine HSYK tarafından artırılabilceği gibi azaltılabileceği de öngörülmüştür (Avcı, 2017:41).

### **1.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri**

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler içerisinde bölge idare mahkemesinin görevleri konusu da yer almaktadır. 2576 sayılı Kanun'un 3. maddesinden sonra gelmek üzere 3/A maddesi eklenmiştir. Buna göre bölge idare mahkemelerinin görevleri; “istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlamak ve diğerkanunlarla verilen görevleri yapmak”tır.

#### **1.2.2.1. İstinaf Başvurularını İnceleme ve Karar Verme**

Yapılan değişiklik öncesinde bölge idare mahkemelerinin en önemli görevi idare ve vergi mahkemeleri tarafından tek hâkim ile verilen kararları itiraz üzerine inceleyip karara bağlamak iken, yapılan değişiklikten sonra istinaf başvuruları ile ilgili inceleme yaparak bu başvurular hakkında karar vermek, bölge idare mahkemelerinin en önemli görevi haline gelmiştir (Çınarlı, 2017:129).

### **1.2.2.2. Görev ve Yetki Uyuşmazlıkları Hakkında Karar Verme**

Bölge idare mahkemelerinin diğer görevi; yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinin görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlamaktır. Bu bakımdan aynı yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemesi arasında görev uyuşmazlığı çıkması halinde bu görev uyuşmazlığı buldukları yargı çevresindeki bölge idare mahkemesi tarafından çözümlenecektir. Benzer şekilde iki idare mahkemesi veya iki vergi mahkemesi arasında da yetki uyuşmazlığı çıkması söz konusu olabilir. Bu durumda da uyuşmazlık söz konusu bölge idare mahkemesi tarafından çözümlenecektir. Görev ve yetki uyuşmazlıkları hakkında bölge idare mahkemelerinin verdiği karar kesindir (Çınarlı, 2017:129).

### **1.2.2.3. Diğer Kanunlarla Verilen Görevleri Yapma**

Diğer kanunlarla bizzat bölge idare mahkemesine verilen görevler hakkında kanunun açık hükmü gereği bölge idare mahkemesi görevlidir. Ancak yukarıda sayılan iki temel görev dışında İYUK m. 27 gereğince ilk derece yargı mercileri olan idare ve vergi mahkemeleri tarafından yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilen kabul veya ret kararları hakkında yedi gün içinde yapılacak itirazlar bölge idare mahkemesi tarafından incelenip, yedi gün içerisinde karar verilecektir. Bölge idare mahkemesi tarafından yapılacak inceleme sonucu verilecek kararlar kesindir (Bilgin, 2016:21).

### **1.2.3. Mahkeme Örgütü**

İki dereceli yargı sisteminden üç dereceli yargı sistemine geçilmesi ile birlikte 2576 sayılı Kanun ve 2577 sayılı Kanun'da bulunan bölge idare mahkemelerinin görevlerine ilişkin bölümler ve madde metinlerindeki itiraz kelimeleri 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler neticesinde istinaf ile uyumlu hale getirilmiş ve değiştirilmiştir. İstinaf kanun yolunun idari yargı alanına girmesi ile 2576 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer alan bölge idare mahkemeleri ile dairelerin görevleri düzenlenmiş, ayrıca yeni oluşumlar da kanunların madde metinlerine eklenmiştir (Keskin, 2016:255).

Yapılan değişiklikler neticesinde 2576 sayılı Kanun md.3'e göre istinaf kanun yolu sisteminde; "Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler,



bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.” İstinaf yargılamasını yapan bölge idare mahkemelerinin kanunda sayılan mahkeme örgütü çalışmanın devamında açıklanacaktır.

### **1.2.3.1. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı**

Bölge idare mahkemesinin örgütlenmesi daireler şeklinde olup, her dairenin birer başkanı ve yeteri kadar da üyesi vardır. Bölge idare mahkemesi başkanı, HSYK tarafından birinci sınıf olup aynı zamanda birinci sınıfa ayrılmaya ilişkin niteliklerini de kaybetmeyen hâkim ve savcılar arasından atanır. Bölge idare mahkemesi başkanı, bölge idare mahkemesini temsil eder ve yasa ile belirlenen görevleri yerine getirir. Bölge idare mahkemesi başkanının görevleri 2576 sayılı Kanun’da sayılmıştır. Bu görevler Kanun’un 3/B maddesinde aşağıda belirtildiği şekilde yer almaktadır (Çınarlı, 2017:131):

“(i) Mahkemeyi temsil etmek.

(ii) Bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek.

(iii) Bölge idare mahkemesi dairelerinden birine başkanlık etmek.

(iv) Mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak.

(v) Bölge idare mahkemesinin genel yönetim işlerini yürütmek.

(vi) Bölge idare mahkemesi memurlarını denetlemek veya denetletmek, personelden kendisine doğrudan bağlı olanlar hakkında ilgili kanunda belirtilen disiplin cezalarını uygulamak.

(vii) Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak.

(viii) Hukuki veya fiili nedenlerle bir dairenin kendi üyeleri ile toplanamadığı hâllerde ilgisine göre diğer dairelerden kıdem ve sıraya göre üye görevlendirmek.

(ix) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.”

### 1.2.3.2. Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

Bölge idare mahkemesi başkanı ve daire başkanlarından oluşan bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu bölge idare mahkemesi bünyesine eklenen yeni bir kuruldur. Bu kurulun başkanlığını bölge idare mahkemesi başkanı yapmaktadır. Ancak bölge idare mahkemesi başkanının bulunmadığı durumlarda daire başkanlarından en kıdemli üye kurula başkanlık eder. Daire başkanının mazereti olması durumunda toplantıya katılmayabilir. Ancak bu durumda en kıdemli olan daire üyesi kurula katılır (Acuner, 2014:140).

2576 sayılı Kanun'un 3/C maddesine göre bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri şu şekildedir:

“(i)Daireler arasında çıkan iş bölümü uyuşmazlıklarını karara bağlamak, (ii)Benzer olaylarda bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletmek,

(iii) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak”.

Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun yapacağı toplantılarda üyelerin tamamı ile toplanılıp, çoğunluğu ile karar verilir. Yapılan oylamada eşitlik olması halinde başkanın oyunun olduğu taraf çoğunluğu sağlamış gibi karar verilir.

Kısaca açıklanacak olursa bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun dairelerin aralarındaki iş bölümünü belirleme, hukuki veya fiili olarak dairelerin toplanamaması durumunda diğer daire üyelerinden görevlendirme yapma ve istinaf kanun yoluna başvuru sonucunda benzer konularla ilgili olarak verilen çelişkili kararların Danıştay incelemesinden geçmesini sağlama görevleri bulunmaktadır.

### 1.2.3.3 Bölge İdare Mahkemesi Daireleri

Bölge idare mahkemelerinin bir tanesi idare ve diğeri vergi olmak üzere en az iki dairesi bulunmaktadır. Gerekli görülmesi halinde, dairelerin sayısı Adalet Bakanlığı'nın teklifi üzerine HSYK tarafından artırılır veya azaltılır. Her dairede bir başkan ve yeterli sayıda üye bulunur. Atamalar HSYK tarafından yapılır (Acuner, 2014:140).

Dairelerin toplanma ve karar alma usulü 2576 sayılı Kanun'un 3/F maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:

“(i) Her daire, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Görüşmeler gizli yapılır, kararlar çoğunlukla verilir.

(ii) Hukuki veya fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, bölge idare mahkemesi başkanının kararıyla diğer dairelerden; bu da mümkün olmazsa, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca diğer bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanır.

(iii) Daire başkanının hukuki veya fiili nedenlerle bulunamaması hâlinde dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar”.

Bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 3/D maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“(i) İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak.

(ii) İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak.

(iii) Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek.

(iv) Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hâllerde; o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi

içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek.

(v) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.”

#### **1.2.3.4. Bölge İdare Mahkemesi Adalet Komisyonu**

Bölge idare mahkemesi adalet komisyonu 2576 sayılı Kanun’un 3/G maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre her bölge idare mahkemesinde bir bölge idare mahkemesi adalet komisyonu bulunmaktadır.

Komisyon, bölge idare mahkemesi başkanının başkanlığında, HSYK tarafından daire başkanları arasından seçilen iki asıl üyeden teşekkül etmektedir. HSYK tarafından daire başkan veya üyeleri arasından iki tane de yedek üye belirlenmektedir. Başkanın bulunmadığı durumlarda asıl üyelerden kıdemli olan daire başkanı, asıl üyelerin bulunmadığı durumlarda ise kıdemine göre yedek üyeler komisyona katılmaktadırlar.

Komisyon toplantılarını üyelerin eksiksiz katılımı ile gerçekleştirir ve çoğunluk oyu ile karar verir.

2576 sayılı Kanun’un 3/G-4 maddesine göre:

“Bölge idare mahkemesi adalet komisyonu, 24.2.1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanununun 114 ve 115 inci maddelerinde belirtilen görevler ile diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.” 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu’nun 114. maddesine göre:

“(i) Atamaları doğrudan Bakanlıkça yapılanlar dışındaki adli ve idari yargı ile ceza infaz kurumları ve tutukevleri personelinin;

1) İlk defa Devlet memurluğuna atanacaklardan merkezi sınavda başarılı olanların ilgili yönetmelik hükümlerine göre düzenlenecek sözlü ve gerektiğinde uygulamalı sınavlarını yapmak, hukuk fakültesi ve adalet meslek yüksekokulu mezunlarına öncelik tanımak kaydıyla başarılı olanların atanmalarını teklif etmek.

2) Asli Devlet memurluğuna atanmaları, sicil ve disiplin işlemleri, görevden uzaklaştırılmaları, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işlemlerini bu Kanun ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile ilgili mevzuat hükümlerine göre yerine getirmek.

3) Naklen veya hizmet gereği atamasını, ilgili mahkeme başkanı, hâkim veya Cumhuriyet savcısının görüşünü alarak, yetki alanı içerisinde yapmak.

4) Geçici olarak görevlendirmesini, yetki alanı içerisinde altı ayı geçmemek üzere yapmak.

(ii) Kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirmek.” komisyonun görevidir.

2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu’nun 115. maddesine göre ise; “Herhangi bir nedenle görevine gelemeyen hâkimin yerine, bu hâkim görevine başlayınca veya Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yetkilendirme yapıncaya kadar, o yerdeki hâkimler arasından, adalet komisyonu başkanınca görevlendirilir”.

#### **1.2.3.5. Bölge İdare Mahkemesi Müdürlükleri**

Bölge idare mahkemesi teşkilatı içerisinde; başkanlık, daireler ve adalet komisyonunda yeterli sayıda yazı işleri müdürlüğü ve idari işler müdürlüğü ile gereksinim duyulan diğer müdürlükler kurulur. Her müdürlükte bir müdür bulunmak zorundadır. Ayrıca her müdürlükte müdür dışında yeterli sayıda da memur bulunması gerekmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA İSTİNAF KANUN YOLU

#### 2.1. Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler

##### 2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti en basit tanımıyla hükümet yetkililerinin ve vatandaşların yasalara bağlı ve ona uygun davrandığı devleti ifade eder. Bu tanım öncelikle bir hukuk sisteminin varlığını gerektirir ve bu hukuk, doğası gereği genel koşulları önceden belirlenmiş kuralları içerir. Bu anlamda özel bir karar ya da belirli bir durum için verilmiş emir kural değildir. Kural, genel olarak vatandaşlar tarafından bilinmeli ve anlaşılmalıdır. Yasaların getirmiş olduğu şartların insanlar için karşılanmasının imkânsız olmaması gerekir. Ayrıca bu kurallar herkese kendi koşullarına göre eşit bir şekilde uygulanmalıdır. En önemlisi ise devlet içerisinde sözü edilen kuralların ihlal edildiği zamanlarda bunlara uyulmasını sağlayacak mekanizmalar ya da kurumların bulunması zorunludur (Keskin, 2016:254).

##### 2.1.2. Sosyal Devlet İlkesi

Anayasa Mahkemesi sosyal devleti sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlet olarak tanımlamaktadır. Buradan yola çıkarak sosyal devletin üç sacayağının toplumun adaleti, refahı ve güvenliği olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Sancakdar, 2016:4).

Sosyal devlette siyasal ve ekonomik olarak liberal devlete ilişkin temel esaslar muhafaza edilmiştir. Bu anlayışta da devlet kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumakla yükümlüdür ve egemenliğin kaynağı millettir. Ancak bu anlayışın benimsenmesi ile sosyal ve ekonomik haklar ortaya çıkmış ve kişilerin bu hakları kullanabilmesi için devlete aktif görevler yüklenmiştir. Sosyal devletin öngörmüş olduğu sistem, liberal devlet sistemine ait olan siyasal demokratik yapıları koruyan ancak kendiliğinden gerçekleşmesi imkânsız olan sosyo-ekonomik demokrasiyi devletin müdahaleleri ile temin etmeyi öngörmektedir. Liberal devlette geçerli olan sınırlama olmaması kuralı burada geçerli değildir. Demokratik

kurumların ve özgürlüklerin gerçekleşebilmesi kişilerin maddi ve manevi varlıklarının devlet güvencesi altında artırılmasına bağlıdır. Sosyal devlet anlayışında hükümet tarafından yapılan harcamaların niteliği farklı olabilir. Dar bir tanıma göre sosyal devlet iki tür hükümet harcamalarını içerir. İlk harcama türü; hane halklarına sağlanan zorunlu gelir sigortası dâhil transferler gibi nakit yardımlardır. İkinci harcama kalemi ise; sübvansiyonlar ya da yaşlılık bakımı ve sağlık harcamaları, çocuk bakımı, eğitim gibi devletin doğrudan insani hizmetler için yaptığı masraflardır. Daha geniş bir tanıma göre ise sosyal devlet, kira ve tarımda fiyat desteği gibi ücret düzenlemesi yapan, konut, çevre, iş ve çalışma politikası gibi politikaları düzenleyen devlet şeklidir.

### **2.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi**

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuki kuralları önceden bilerek tutum ve davranışlarını buna göre düzenlemesi anlamına gelmektedir. Bu ilkenin ön koşulu, öncelikle devletin kendi koymuş olduğu kurallara uygun davranmasıdır. Böylece hukuki barış sağlanabilmiş olmaktadır. Öte yandan hukuki güvenlik ilkesinin vergilendirme alanında çok önemli bir yeri vardır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanarak bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunması nedeniyle kişilerin bu müdahaleleri önceden bilebilmesi şarttır . Vergilendirme alanında hukuki güvenlik ilkesi; vergilendirmenin belirliliği, vergi yasalarının geçmişe yürümezliği ve vergilendirmede kıyas yasağı hususlarını içermektedir (Buyrukoğlu, 2017:8).

### **2.1.4. Hak Arama Özgürlüğü ve Adil Yargılanma Hakkı**

Hukuk devleti ilkesi ve bu ilkeye bağlı bütün ilkelerin yalnızca var olması kişilere amaçlanan güvenceyi tek başına sağlayamamaktadır. Bu güvence kişi hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmesi halinde kişilere idari başvuru ve yargısal denetim hakları tanınmasıyla ve bu haklara etkili şekilde işlerlik kazandırılmasıyla sağlanabilir. Bu iki hususun öneminden ve vazgeçilemez niteliğinden ötürü demokratik ülkelerde hak arama özgürlüğünün sınırlandırılması söz konusu değildir. Başka bir deyişle kişilerin başvuru yapabileceği idari ve yargı mercilerinin kapıları her daim açık tutulmaktadır. Hak kavramı akla geldiğinde ilk olarak bir kişinin isteyebileceği bir talep anlaşılır. Çünkü bu kavramın içinde hakkın aranması

özgürlüğü de yer almaktadır. Bu özgürlük pozitif hukuk tarafından tanınmış olan temel hakların ve özgürlüklerin usule dönük bir güvencesidir. Bu güvence ancak kişilere başvuru yolları tanınarak sağlanmaktadır (Sancakdar, 2016:5).

## **2.2. İstinafa Kanun Yoluna Başvuru Süreci**

İdari ve vergi yargısında istinaf sistemi ile birlikte ilk derece mahkemelerinin kanunda belirtilen parasal sınırı aşan kararlarına yönelik davaya bakmakla yetkili ve görevli ilk derece mahkemelerinin yargı çevresindeki bölge idare mahkemelerinde istinaf başvurusunda bulunulabilir. Ancak Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlara, ilk derece mahkemelerinde parasal sınırlar sebebiyle kesinleşen davalara ve ivedi yargılama usulünün uygulanacağı davalara yönelik istinafa başvuru imkânı yoktur (Avcı, 2017:122).

### **2.2.1. İstinaf Başvurusunun Konusu**

İYUK 45/1. maddesinde “İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.” hükmü yer almaktadır.

Kanun hükmünden hareketle istinafa başvurabilmek için aşağıdaki üç şartında sağlanması gerekmektedir. Bunlar (Karakoç, 2017:293):

1) İstinafa tabi kararlar idare ya da vergi mahkemelerince verilen kararlardır. Ayrıca verilen kararların kurul halinde ya da tek hâkimle verilir verilmediğinin istinafa başvuru açısından bir önemi yoktur.

2) İdare ya da vergi mahkemelerince verilen istinafa konu olabilecek kararlar nihai kararlardır. Yani keşif, bilirkişi, belge istenmesi, hâkimin reddi gibi ara kararları kapsamamaktadır.

3) İstinafa tabi olabilecek kararlar parasal sınır ile sınırlanmıştır. İYUK Ek madde 1'de kanunda belirtilen parasal sınırların her yıl yeniden değerlendirilmesine



göre arttırılarak güncelleneceği bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk Lirası'nı aşmayan kısımlarının dikkate alınmayacağı belirtilmektedir.

Söz konusu parasal sınırlama sonucu ilk derece mahkemesinin bazı kararlarının yargı denetimi dışında tutulması Anayasa madde 36'da hüküm altına alınan "hak arama özgürlüğünü" sınırlandırıcı nitelikte olduğundan dolayı eleştirilmiştir (Keskin, 2016:244).

### **2.2.2. İstinafa Başvuru Nedenleri**

Kanunda istinafa başvuru sebepleri sayılmamış olmakla birlikte; İYUK 45/2'de istinafin temyizın şekil ve usullerine tabi olacağı hükmü temyize başvuru için sayılan sebeplerin aynı zamanda istinaf içinde geçerli olabileceğini göstermektedir.

İYUK 45/2 madde hükmünden istinaf sebeplerinin yanı sıra süre, istinaf başvurusunun yapılması, dilekçesinin şekli ve duruşma yapılması süreçlerinin de temyiz ile aynı doğrultuda olduğu anlaşılmaktadır (Keskin, 2016:246).

İYUK 49/2'de temyiz için gösterilen sebepler şunlardır; mahkemenin görev ve yetki dışında bir işe bakmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin yanlış uygulanması ya da eksiklerin bulunması.

İstinaf sebeplerini, istinafa ilişkin düzenlemeler ile istinafin niteliğine bakarak şu şekilde sıralayabiliriz: İdare ve vergi mahkemelerinin olaylara, delillere, hukuki nedenlere ilişkin olarak eksik ya da yanlış değerlendirmeleri, idare ve vergi mahkemelerinin verdikleri kararlarda usul hukuku ya da maddi hukuka ilişkin olarak hataların yapılmış olması üzerine davacı tarafın kanun yoluna başvurma iradesi göstermesidir (Çağlayan, 2015:745).

Uygulamada usule ilişkin hatalarda kararı etkileyebilecek nitelikte olanları istinaf sebebi sayılmıştır. Örneğin dosyaların karara bağlanma süreleri, karar yazma süreleri gibi konulara aykırılık halleri de birer usule aykırılık halidir. Ancak bu gibi usule aykırılıklar da karar sonucunu etkilemediği için kararlar bozulmamaktadır (Şimşek, 2016:970).

Her ne kadar istinaf ile temyizın sebeplerinin birbiriyle benzeştiği görülse de her iki kanun yolu sebeplerin incelemeye tabi tutulması açısından birbirlerinden farklılık arz etmektedir. Çünkü temyiz kanun yolu hukuk kurallarının mevcut uyumsuzluğa nasıl uygulandığı ile ilgilenir iken, istinaf kanun yolu hukukilik incelemesine ilaveten maddi vakıaların doğruluğunu da araştırır. Bu nedenle istinaf sebepleri, sadece hukuk normunun tespit edilmesinde veya uygulanmasında hataya düşülmesine değil aynı zamanda maddi olayın takdir ve tespitini de içermektedir (Kaplan, 2016:482).

### **2.2.3. İstinaf Davasına Bakacak Görevli ve Yetkili Mahkemenin Tespiti**

İYUK 45/1’de istinaf incelemesinde yetkili merciin, kararı veren mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesi olduğu ifade edilmiştir.

Kanunda geçen “görev” ve “yetki” kavramlarının idare hukukunda farklı anlamları vardır. Görev, davaların konu bazında hangi mahkemelerde görüleceği ile ilgilidir. Yani herhangi bir mahkemenin dava konusu bakımından yetkili olup olmaması ile ilgilidir. Yetki ise görevli mahkemelerden hangi yerde bulunan mahkemede davanın açılacağını belirler. Vergi yargısında yetki ancak idare ya da vergi mahkemeleri arasında söz konusu olabilir (Gözübüyük, 2005:357).

Yetkili olmayan bölge idare mahkemesine başvurmanın hukuki sonucu başvurunun yetki yönünden reddedilmesidir. Bu durumda dosya yetkili mahkemeye gönderilir (Çağlayan, 2015:780).

Bu durum, İYUK 45/5’te bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararını kaldırarak dosyanın yetki ve görev yönünden ilgili olan mahkemeye gönderilmesine karar verir. Şeklinde geçmektedir. BİM’in bu kararları kesin hüküm niteliği taşır. İYUK 43/1-a’da Danıştay’a görevsizlik nedeniyle gönderilen dosyalarda Danıştay davayı kendi görevi içinde görmezse dosyayı görevli ve yetkili mahkemeye göndereceği hükmü yer almaktadır. Danıştay’ın bu fıkra uyarınca vereceği karar kesindir.

BİM, yetkili ve görevli mahkemenin Danıştay olduğuna karar verirse İYUK 43/1-a bendi ile İYUK 45/5 fıkrası arasında çelişki ortaya çıkmaktadır. BİM, İYUK

45/5 uyarınca yetkili ve görevli mahkemenin Danıştay olduğuna karar verirse kararı kesin olacaktır. Ancak Danıştay, İYUK 43/1-a uyarınca kendini görevli ve yetkili görmezse dosyayı görevli ve yetkili mahkemeye gönderecektir. Her iki kanun maddesi arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi adına İYUK 45/5 fıkrasında “bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verdiği kararlar kesindir.” Hükmünün değiştirilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.4. İstinafa Başvurabilecek Kişiler**

Bir davada davacı ve davalı olmak üzere iki taraf olacağından yargılamanın yapılabilmesi için bu kimselerin dava ve taraf ehliyetlerine sahip olması gerekmektedir. Dava ehliyeti medeni hakları kullanma yeteneğidir. Taraf ehliyeti ise medeni haklardan yararlanma hakkının bir sonucu olarak dava da dava tarafı olarak yer alabilme durumunu ifade etmektedir. Bir kimse taraf ehliyetine sahip olduğu halde dava ehliyetine sahip değilse bunu yasal temsilcisi vasıtasıyla yerine getirebilir (Yıldırım, 2015:43).

İstinafın bir kanun yolu olması sebebiyle bu yola başvuran taraflarda aranacak öncelikli şart, yukarıda açıklandığı üzere dava ve taraf ehliyeti olacaktır.

İYUK 45/1’de ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulabileceği belirtilmektedir. Buna göre istinafa başvurabilmek için öncelikle vergi mahkemelerinde ya da idare mahkemelerinde açılan bir davanın tarafı olmak gerekmektedir (Kaplan, 2016:482). Bunun dışında davanın tarafları dışında kalan kişinin müdahil olması durumunda sadece kendi isteğiyle istinafa başvuramaz. Fakat müdahilin yanında katıldığı taraf istinafa başvurursa müdahil tarafla birlikte hareket ederek kendisi de başvuruda bulunabilir (Kaplan, 2011:1).

Davanın tarafı olma şartına ilave olarak istinafa başvuran kişi davanın taraflarından olup da aleyhine karar verilen kişi olmalıdır. Yani başvuru yapabilmek için esas olan hukuki menfaattir. Bu bakımdan idare ya da vergi mahkemeleri tarafından aleyhinde karar verilen kişi kanuni temsilcisi veya vekili vasıtasıyla istinafa başvurabilir (Karavelioğlu, 2016:1470).

Kanun yoluna başvuran tarafın hukuki menfaatinin olup olmadığını tespit edebilmek için kişinin talebi ile mahkemenin bu taleple ilgili kararının

karşılaştırılması yapılır. Bu iki durumun birbiriyle uyuşması halinde hukuki menfaatin varlığından söz edilebilir (Kaplan, 2016:483).

### 2.2.5. İstinaf Başvurusunda Süre

Sürelerle ilgili genel kural İYUK 8/1’de belirtildiği üzere sürelerin tebliğ, yayın ya da ilan tarihini izleyen günden itibaren başlayacağı kuralıdır. Ancak istinafa başvuru süresi için farklı bir düzenleme yapılmıştır. İYUK 45/1’de geçtiği üzere vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı istinafa, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde başvuru yapılabileceği belirlenmiştir (Sancakdar, 2016:51).

30 günlük başvuru süresinin geçirilmesinden sonra istinaf başvurusu yapılması durumunda başvuru mahkeme tarafından süre aşımı nedeniyle kabul edilmemektedir. Ayrıca başvuru süresi, istinaf başvurusuna ilişkin kararda gösterilmesi gerekmektedir.

İstinafa ait belirtilen 30 günlük süre genel başvuru süresidir. Bunun dışında İYUK’ da bazı kararlar için özel başvuru süreleri de düzenlenmiştir.

İYUK 45/2. maddesinde istinafin temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu yönündeki gönderme kanununun 48. maddesinde geçen temyiz dilekçesi başlıklı maddesinin istinaf içinde geçerli olacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Buna göre; İYUK 48/2’de istinaf dilekçesinin kanunun belirlediği şekle uygun düzenlenmemesi durumunda 15 günlük süre verileceği bu süre içinde eksikliklerin tamamlanmaması durumunda istinaf başvurusunda bulunulmamış sayılacağı, 48/6. maddesinde harç ve posta giderlerindeki eksiklikler için ise 7 günlük süre verileceği bu süre içinde eksikliklerin tamamlanmaması halinde kararın istinafa konu edilmemiş sayılacağına karar verileceği belirtilmektedir (Candan, 2009:981).

30 günlük süre içinde istinafa başvuru yapılabileceği genel kuralının yanında bu başvuru süresini kaçıran karşı taraf içinde kanunda süre düzenlemesi yapılmıştır. Buna göre istinafa 30 günlük genel başvuru süresi içinde başvurmayan dava tarafı, karşı tarafın istinaf dilekçesinin kendisine tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde düzenleyeceği cevap dilekçesi ile istinaf talebinde bulunması mümkündür. İYUK 48/3’te düzenlenen bu hüküm katılma yoluyla istinaf olarak adlandırılır (Çağlayan, 2015:686).

Karşı tarafın katılma yoluyla istinaf isteminde bulunabilmesi için karşı tarafın istinafa süresinde başvurması ve başvurusunu usul şartlarına uygun yapması gerekmektedir. İstinafa ilişkin sürelerin kaçırılmasında sonra başvuru yapılması durumunda süre aşımı nedeniyle yapılan başvuru mahkeme tarafından reddedilir. Bu karar tebliği izleyen günden itibaren 7 gün içinde istinaf başvurusuna konu edilebilir (Candan, 2009:983).

### **2.2.6. İstinaf Başvurusunun Şekli ve Usulü**

İYUK 45/2'de İstinafın temyizın şekil ve usullerine tabi olacağı ve istinaf başvurularında dilekçelerde yer alan hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyanın istinaf mahkemesine gönderileceği hükmü yer almaktadır.

Kanun istinaf başvurusu için ayrı bir düzenleme yapma gereğini duymamış bu konuda temyizın tabi olduğu kuralların istinaf içinde geçerli olacağını vurgulamıştır. Temyizin şekil ve usulüyle ilgili kurallar 48. maddede geçmektedir. Bu maddeki hükümler aynı zamanda istinaf için de geçerlidir.

Bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemelerinin kararlarını istinaf incelemesine tabi tutabilmesi için mutlaka bir talebin yapılmış olması gerekir. Talebin olmaması halinde bölge idare mahkemesinin dosyayı kendiliğinden inceleme yetkisi yoktur (Karakoç, 2017:297).

Bahsi geçen talepten kasıt, mahkemeye dilekçe ile başvurulmasıdır. İstinafa başvuru yetkili bölge idare mahkemesine hitaben yazılmış dilekçe ile yapılır.

Kanunda istinaf dilekçesine ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Bu itibarla istinaf dilekçesinin İYUK 3/2'de belirtilen unsurlara göre düzenlenmesi gerekmektedir (Candan, 2009:975). Buna göre söz konusu dilekçenin dava taraflarının kimliklerine ilişkin bilgi içermesi, uyuşmazlığın dayandığı konunun, sebebin ve delillerin anlatılması, davaya konu idari işlemin yazılı bildirim tarihinin belirtilmesi, uyuşmazlığa konu parasal miktarın belirtilmesi gerekmektedir.

Bunlara ek olarak istinaf dilekçesine ilk derece mahkemesi kararının ve belgelerin asılları veya örnekleri eklenir. Burada dikkat edilmesi gereken şey dilekçeler ve eklerinin karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekliliğidir (MHUD, 2019:547).

Duruşma yapılmasının istenmesi veya yürütmenin durdurulması kararının da ayrıca talep edilmesi durumunda bunların da istinaf dilekçesinde belirtilmesi gerekir (Karavelioğlu, 2016:1472).

İYUK 4. maddede dilekçelerin verilebileceği yerler gösterilmiştir. Buna göre; istinaf dilekçeleri Danıştay ya da ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına gönderilir. Bu mahkemelerin bulunmadığı yerlerde ise dilekçeler, asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına sunulabilir.

Sonuç olarak istinaf dilekçesi doğrudan bölge idare mahkemesine gönderilmemekte bölge idare mahkemesine hitaben yazılarak ve bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kanun yoluna konu edilen kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmektedir.

Ancak istinaf başvurularında dilekçenin yanlış mahkemeye hitaben yazılması veya yanlış kanun yoluna gidilmesi durumlarında dilekçe istinaf dilekçesi gibi değerlendirilir ve ilgili bölge idare mahkemesine gönderilir (Candan, 2009:977).

İYUK 45/2' de yapılan düzenlemenin nedeni ise itiraz kanun yolunun uygulandığı dönemler de tarafların yanlış kanun yoluna hitaben yazdıkları dilekçeler yargılamanın uzamasına yol açmaktaydı bu durum uyuşmazlıkların çözülmesini geciktirdiği için kanunda bu şekilde bir düzenleme yapılmıştır (Bilgin, 2016:168).

### **2.3. İstinaf Kanun Yolunda İnceleme Süreci**

İstinaf mercii önüne gelen dosya iki şekilde incelenir: Dosya ilk olarak bölge idare mahkemesince ön incelemeden geçirilir. Ardından uyuşmazlık esastan incelenir. Ön inceleme genel olarak dilekçenin yasal şartlara uygun olup olmadığına yönelik iken esastan incelemede uyuşmazlık hem hukuki hem de maddi açıdan incelenir.

#### **2.3.1. İstinaf Kanun Yolunda Ön İnceleme Aşaması**

Bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinden gelen dosyayı evrak üzerinden inceleme olarak tanımlanan ön incelemeye tabi tutar. Ön incelemeyi yapacak olan BİM dairesi dava dosyasının HSK tarafından belirlenmiş olan kendi

yargı çevresindeki mahkemeler tarafından görülüp görülmediğine bakar. Şayet daire istinaf yargısına taşınan kararı veren idare veya vergi mahkemesinin başka bir bölge idare mahkemesi yargı çevresinde bulunduğunu belirlerse dosyayı yetkili olduğunu düşündüğü mahkemeye gönderir (Karavelioğlu, 2016:1475). Dosya ilgili mahkemeye gönderildikten sonra mahkeme kendisini görevli saymaz ise görevli daire 2576 sayılı Kanun'un 3/D maddesi uyarınca BİM başkanlar kurulu kararıyla belirlenir.

BİM dairesi uyuşmazlığı kendi görev alanı dahilinde görürse istinaf dilekçesini şekil şartlarına uygunluğunu, kanuni süresinde verilip verilmediğini ve gerekli harçların yatırılıp yatırılmadığını dilekçeyi alan mahkeme tarafından incelenir (Çağlayan, 2015:686).

İYUK 48/2'ye göre ön inceleme sırasında dilekçeler de eksiklikler tespit edilirse eksikliklerin 15 gün içerisinde tamamlanması için süre verilir. Bu sürede eksikler tamamlanmaz ise istinaf isteminde bulunulmamış sayılması yönünde karar verilir.

İstinaf dilekçesinde gerekli ön incelemelerin yapılması ve kanunun aradığı şekil şartlarına uygunluğunun tespitinden sonra istinafa konu edilen kararı veren mahkeme tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden bir sonraki günden itibaren karşı taraf için istinaf kanun yoluna başvurulabilecek günün başlangıcıdır (Buyrukoğlu, 2017:61).

### **2.3.2. İstinaf Kanun Yolunda Esastan İnceleme Aşaması**

Ön inceleme aşamasında herhangi bir hata veya eksiklik bulunmazsa bölge idare mahkemesi davayı esastan incelemeye başlar. Yani dava konusu olayı maddi ve hukuki açıdan tetkik eder.

BİM vergi mahkemesince toplanan delilleri maddi yönden tetkik ederken delillerin toplanışını usule uygunluk yönünden, mahkemeye delil sunmaları için taraflara yeterli sürenin tanınıp tanınmadığını, hâkimin re'sen araştırma yetkisine binaen gerekli delil ve belgeleri ilgili yerlerden temin edip etmediği gibi konuları dikkate alır (Tutumlu, 2007:60). Tüm bu aşamaların olumlu olması durumunda hâkimin delilleri değerlendirmede hataya düşüp düşmediği incelenir.

Burada konuya delillerin toplanması açısından bakıldığında medeni yargıdaki durum ile vergi yargılamasındaki durum arasında bazı farklılıklar mevcut olduğu görülecektir. Şöyle ki:

6100 sayılı HMK’da istinaf konusunu anlatırken kanunun 357/1. maddesinde tarafların yeni delil malzemesi getiremeyeceğini mahkemenin incelemesini ilk derece mahkemesi tarafından toplanan dava malzemesine göre yapacağı ifade edilmişti. Usul hukuku ilkelerinden teksif ilkesinin bir gereği olarak getirilen bu düzenleme, vergi yargılamasında farklılık arz etmektedir.

Medeni yargıda teksif ilkesinin sonucu olarak dava taraflarının delilleri mahkemeye sunma görevi bulunduğu için, istinaf denetimi vergi yargılamasına nazaran daha dar bir alanda yapılmaktadır. Medeni yargılama hukukunda dava malzemesinin taraflarca getirilebilmesi mümkün olduğu halde vergi yargılama hukukunda re’sen araştırma ilkesi geçerlidir. Vergi hâkimi bu ilkenin bir sonucu olarak delillerin araştırılması ve davanın yürütülmesinde aktif görev alarak yargılama sürecini yönetir. Bu sebeple dava malzemesinin toplanmasında tarafların yanı sıra hâkimde görevlidir. Burada vergi yargılamasında hâkimin re’sen araştırma yetkisiyle donatılmasının sebepleri olarak kamu yararı tesis etme isteği, davaya ilişkin olgu ve delillere birey karşısında kamu gücüne sahip idarenin sahip olması, kişilerin bu olgu ve delilleri ulaşmak için idareye ihtiyaç duyması gibi nedenler gösterilebilir (Uğurlu, 1998:121).

İYUK 20/1’de düzenlenen re’sen araştırma ilkesi 6545 sayılı Kanundan önce sadece Danıştay ile ilk derece mahkemelerinde görülen davalar için söz konusu iken; 6545 sayılı Kanun’un kabulünden sonra re’sen araştırma ilkesi bölge idare mahkemelerinde yapılan istinaf yargılamasında da uygulanır hale gelmiştir. Bu bağlamda medeni yargılama hukukunda istinaf incelemesinde geçerli bir ilke olan teksif ilkesinin vergi yargılama hukukunda daha sınırlı bir şekilde uygulanacağı söylenebilir. Şu hâlde daha önceden ilk derece mahkemelerince başvurulabilen delillere bölge idare mahkemeleri tarafından da başvurulabilecektir. Bunun sonucu olarak dava taraflarının yeni olgu ve delilleri mahkeme heyetine sunması imkân dahilinde olacaktır.



Bölge idare mahkemesinin yeniden yargılama yaparak davanın esası hakkında verdiği kararda dosyanın esas incelemesinin hangi yargısal kıstaslara göre yapılacağı konusu ayrıca önem taşımaktadır. Bu konuda adli yargıda gerekli kanuni düzenlemeler yapılmasına karşın, vergi yargılamasında bu konunun sınırları net bir biçimde çizilmemiştir (Sevinç, 2018:105).

İYUK 45/4'te bölge idare mahkemesinin esas hakkındaki karara yönelik olarak ihtiyaç duyması halinde başka bir mahkemede istinabe olunacağı hükmü yer almaktadır.

İstinabe Arapça kökenli bir sözcük olup davanın görüldüğü mahkemeye gönderilmek için başka bir yerde bulunan tanığın bulunduğu yerdeki mahkemece ifadesinin alınması anlamına gelmektedir.

İstinabe müessesesi 6545 sayılı Kanun ile vergi yargısına dahil olmuştur. Bundan önce istinabe yoluna gidilmek suretiyle deliller toplanamıyordu. Ancak ilgili kanuni değişiklik sonrasında BİM'e istinaf yargılaması esnasında istinabe yolundan faydalanma imkânı getirildi. Bölge idare mahkemesinin istinabeden yararlanmasının yanı sıra aynı zamanda ilk derece mahkemelerinin de istinabe kurumundan yararlanabileceğini belirtmek gerekir. Çünkü istinabe her ne kadar istinaf kanun yolunu düzenleyen 45. madde içerisinde yer alsa da artık İYUK'da düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu sebeple ilk derece vergi mahkemelerinin de bu kurumdan faydalanmaları gerekmektedir (Avcı, 2017:146).

### **2.3.3. İstinaf İncelemesinde Duruşma Yapılması**

İstinaf yargılamasında duruşma mahkemenin belirlediği bir tarihte dava taraflarının dilekçelerinde yazılı olarak belirttikleri iddia ve savunmalarının mahkemede sözlü bir şekilde ifade edilmesidir.

Adli yargıda taraflarca getirilme ilkesi gereği her durumda duruşma yapılırken vergi yargısı yazılılık esasına dayandığı için genellikle evrak üzerinden inceleme yapılır. Bu nedenle vergi yargısında her durumda duruşma yapılması mümkün değildir.

İYUK 17. maddesinin muhtelif fıkralarında istinaf duruşması ile ilgili çeşitli hususlar düzenlenmiştir. Buna göre istinafta kural olarak dosya üzerinden yargılama

yapılmakla birlikte iptal davalarında ve 2020 yılı itibariyle tek hâkimle görülecek uyuşmazlıklarda 53.000 Türk Lirası'nı aşan tam yargı davalarında taraflardan birinin talebine göre duruşma yapılması mümkündür. Tarafların duruşma taleplerinin dışında istinaf ya da temyiz hâkimi duruşma yapılması yönünde karar verebilir. Duruşma yapılması durumunda duruşma tarihinden en az 30 gün önce duruşma davetiyeleri taraflara gönderilir (Semiz, 2020:127).

Davacı ya da davalı duruşma talep ediyorsa bunu istinafa başvuru için hazırladığı dilekçesinde veya cevap dilekçesinde belirtmesi gerekir. Eğer bu dilekçeler mahkemeye sunulmasından sonra duruşma talep edilirse bölge idare mahkemesi bu talep ile bağlı değildir (Candan, 2009:989).

İYUK madde 18'de istinaf duruşmasının yapılma usulü düzenlenmiştir. Kural olarak duruşmalar açık yapılır. Ancak bölge idare mahkemesi genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerektirdiği durumlarda duruşmanın tamamını ya da bir kısmını gizli olarak yapabilir. Duruşmalar başkan tarafından yönetilir ve taraflara iki defa söz hakkı verilir. Taraflardan sadece birinin gelmesi halinde gelen kişinin açıklamaları dinlenir, hiçbiri gelmezse duruşma açılmaz ve inceleme evrak üzerinde yapılır.

İYUK madde 19'a göre duruşmadan itibaren en geç 15 günlük sürede karar verilir. İstinafta duruşma yapılması yargılama sürecini hızlandırması bakımından olumlu olarak değerlendirilebilir. Ancak istinaf incelemesinde dava yeniden maddi olay incelemesi ve hukuka uygunluk incelemesine tabi tutulduğu için ilk derece mahkemelerinde uygulanan duruşmaya ilişkin hükümlerin istinaf incelemesinde de duruşma esnasında uygulanması gerekmektedir. Vergi yargılamasında duruşma adli yargıdan farklı olarak daha çok birtakım usuli işlemlerin yerine getirilmesi olarak değerlendirilir. Ancak bazen duruşma esnasındaki gözlemler, kararın sonucunu etkilemektedir (Telli, 2016:146).

### **2.3.4. İstinaf Yargılamasında İspat ve Delil**

#### **2.3.4.1. İspat**

Vergi hukukunun uygulanmasında hâkim maddi olayı nitelendirerek söz konusu olaya ilişkin kanun hükmünü uygular. Böylece ulaşılmaması hedeflenen hukuki sonuca erişilir. Maddi olayın nitelendirilmesi adına taraflar veya hâkim olayın içeriği

hakkında bir değerlendirmede bulunabilmek için ispata yönelik bir çaba gösterirler. Bu bağlamda vergi hukukunda ve dolaylı olarak da istinaf yargılamasında kural olarak taraflar tezlerini ispat için her türlü delile başvurabilir (Gökçay, 2018:193).

VUK madde 3/B'de vergi hukukunda ispat ve delil müessesinin içeriğine ilişkin açıklama yapılmıştır. Bu kanun hükmünde vergilendirme işleminde işlemin gerçek mahiyetinin esas alınacağı vurgulanmıştır. Vergilendirme işleminin çıkış noktası olan vergiyi doğuran olayın yemin dışında her türlü delil ile ispat edilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca vergilendirme süreciyle ilgisi olmayan şahit ifadesinin de ispatlama vasıtası olarak değerlendirilemeyeceği kanun metninde belirtilmiştir.

Davacının ilk derece mahkemesinde sunduğu deliller, mücbir nedenlerden dolayı veya ilk derece mahkemesince dikkate alınmaması sebebiyle istinaf sürecinde re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak yeniden öne sürülebilmelidir (Sancakdar, 2016:51).

Hâkim tarafların sunduğu deliller neticesinde ya da re'sen araştırma sonucunda topladığı deliller ile somut olayı belirler. Bu olaya ilgili kanun hükmünü uygulayarak hukuki bir sonuca ulaşır. Tüm bu süreç içerisinde maddi olayın niteliğinin belirlenmesi istinaf yargılamasında ispatın konusudur (Gökçay, 2018:193).

#### **2.3.4.2. Delil**

Vergi yargılama hukukunda delil konusunda ayrıntılı bir düzenleme yapılmamıştır. Bu konuda kanun koyucu İYUK madde 31'de belirttiği üzere HMK'ya atıf yapmakla yetinmiştir. İdari yargıda delil türleri kesin deliller ve takdirli deliller olmak üzere iki grupta incelenmektedir. İkrar ve yazılı belge kesin delil olarak kabul edilmekte iken, bilirkişi ve keşif takdirli delil olarak kabul edilmektedir. Medeni yargılama usulünde kesin delil olarak kabul edilen yemin deliline idari yargılamada yer verilmemektedir (Yasin, 2015:100).

### **2.3.4.2.1. Kesin Deliller**

#### **2.3.4.2.1.1. İkrar**

İkrar, dava taraflarından birinin öne sürdüğü tezin doğruluğunu diğer dava tarafının beyan etmesidir. Vergi yargılama usulü bakımından ikrar ile ilgili en önemli sorunlardan biri idare adına ikrarın mümkün olup olmadığıdır. Uyuşmazlık sürecinde idare, mükellef tarafından öne sürülen bir olgunun doğruluğunu hukuka saygılı idare ilkesi gereği beyan etmesi gerekmektedir. İki özel hukuk kişisi arasındaki uyuşmazlıkta her iki tarafta kendi çıkarları açısından ikrarda bulunmak istemeyebilir. Ancak faaliyetlerinde kamu yararını esas alan idarenin varlığını bildiği bir olguyu aksi yönde savunması söz konusu olmamalıdır. Örneğin vergi idaresine isnat edilen bir eylemden dolayı zarar doğmuşsa vergi idaresinin bunu ikrar etmesi gerekmektedir (Yasin, 2015:104).

#### **2.3.4.2.1.2. Yazılı Belge**

İdarenin işlemleri genel olarak yazılıdır. Bu sebeple dava taraflarının dayandığı tüm yazılı belgeler delil olarak kabul edilmekle birlikte bunların her birinin ispat gücü aynı değildir. Söz konusu yazılı belgelerin ispat gücünü vergi hâkimi takdir edecektir.

Örneğin idarenin tutanaklarının ilk derece mahkemesi tarafından kesin ve inandırıcı delil olarak kabul edilmemesi üzerine konu Danıştay'a intikal etmiş ve ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur.

Teknolojinin gelişmesinin bir sonucu olarak idarenin faaliyetlerinde elektronik uygulamalardan yararlanılması bu ortamda oluşturulan belgelerin ispat hukuku bakımından değeri tartışılmaya başlanmıştır. VUK mükerrer 242. maddede elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıtların tanımı yapılarak hukuken geçerli kabul edilecek elektronik belgelerin nitelikleri saptanmıştır (Yasin, 2015:107).

### **2.3.4.2.2. Takdiri Deliller**

#### **2.3.4.2.2.1. Bilirkişi**

6100 sayılı Kanunda bilirkişi deliliyle ilgili 266. madde ve devamında hükümler yer almaktadır. HMK madde 266'ya göre bilirkişi incelemesine başvurulabilmesi için çözümlü hukukun dışında teknik bilgi gerektiren münhasır alanlarda mümkün olabileceği ifade edilmektedir.

Konuya istinaf açısından baktığımızda; BİM esas hakkında verdiği kararda delilleri değerlendirecektir. Bu çerçevede bilirkişi incelemesine ihtiyaç duyulması durumunda BİM bilirkişi deliline başvuracaktır. Vergi mahkemesinin bilirkişi raporuna uymak gibi bir yükümlülüğü yoktur. Mahkeme verdiği kararında bilirkişi raporuna uymama gerekçesini belirtmek zorundadır. Bölge idare mahkemesi yapacağı istinaf yargılamasında vergi mahkemesinin bilirkişi raporuna uymama gerekçesini inceleyerek gerekçenin kanuna ve usule uygunluğunu değerlendirecektir (Şimşek, 2016:979).

Danıştay verdiği bir kararında bilirkişi raporunun ilk derece mahkemesince dikkate alınmamasını bozma nedeni saymıştır.

Burada önemli olan husus bilirkişi incelemesinin hukuki tespit ve değerlendirme içermemesi incelemenin sadece teknik boyutuyla kalması gerekliliğidir. Bilirkişi, kendisine yöneltilen teknik konuları açıklamak ile yetinmeli bu konuların hukuki değerlendirmesini ise mahkemelere bırakmalıdır (Yasin, 2015:120).

Uygulamada bilirkişi raporlarının mahkeme kararlarına esas alındığına sıklıkla rastlanmaktadır. Bu kararlarda bilirkişi raporu adeta mahkeme kararının gerekçesi olarak sunulmaktadır. Takdiri bir delil niteliğinden öteye gitmeyen bilirkişi raporu mahkemede tartışılmalı ve bunun sonucunda karar verilmelidir.

#### **2.3.4.2.2.2. Keşif**

6100 sayılı HMK'nın 288. maddesinde geçen bu kavram dava konusu ile ilgili olarak hâkimin bizzat beş duyu organıyla bilgi edinmesi şeklinde tanımlanmıştır.

HMK 288/1’de keşfin tarafların talebi veya re’sen yapılacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin 2. fıkrasında keşif kararının sözlü yargılamaya kadar alınacağı ifade edilmiş olsada vergi yargılamasında yazılılık ilkesinin ve re’sen araştırma ilkesinin geçerli olması sebebiyle mahkeme davanın bütün aşamalarında keşif yapılmasına karar verebilir (Candan, 2009:879).

Keşif yapılması gerekirken keşif yapılmadan karar verilmesi eksik incelemeye dayalı bir karara yol açacaktır. Dolayısıyla bu karar usule aykırı bir karar olur. Keşfe gerek olmadığı durumlarda keşif yapılması kararın esasını etkileyen bir usule aykırılık olmadığı için bozma nedeni olmamalıdır (Yasin, 2015:128).

### **2.3.5. İstinaf Aşamasında Yürütmenin Durdurulması**

İYUK 27. maddede yürütmenin durdurulması konusu düzenlenmiştir. Buna göre yürütmenin durdurulması için Danıştay ya da vergi mahkemesinde dava açılması yeterli görülmemekte belli şartların oluşması durumunda mahkemenin yürütmenin durdurulması kararı verebileceği belirtilmektedir.

Kanunda belirtilen şartlar gerçekleştiği takdirde davalı idarenin savunması alındıktan ya da savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulması kararı verilebilir. “Uygulanmakla etkisi tükenecek idari işlemlerin” varlığı halinde idarenin savunmasına gerek duyulmaksızın da yürütmenin durdurulması kararı verilebilir.

Bu şartlardan “idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması” her durumda aranırken; bunun yanı sıra “idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç ya da imkânsız zarar” olup olmadığı mahkeme tarafından belirlenecektir.

Öte yandan Aslan’a göre; yürütmenin durdurulması için yukarıda belirtilen iki ayrı şartın birlikte istenmesi, yürütmenin durdurulması müessesini zayıflatmak ya da vergi yargı mercilerince yürütmenin durdurulması kararına başvurulmasını önlemeye yönelik bir çabanın göstergesi olduğu yönünde eleştirilmiştir (Aslan, 2001:46).

Esasında vergi tarhiyatına muhatap olan mükellef için yürütmenin durdurulması kararı verilmesi devlet karşısında görece zayıf konumda olan birey için olumlu olabilecek bir durumdur. Çünkü idarenin yürütmenin durdurulma kararı

sonucunda alacağına geç kavuşması devleti ekonomik olarak sarsmayacaktır. Ancak tersi düşünüldüğünde yani dava sürecinde yürütmenin durdurulma kararı verilmeyip devam ettiğinde, davadan mükellef aleyhine bir sonuç çıkması ihtimal dahilindedir. Bu durumda kısıtlı sürede ödeme yapmak zorunda olan mükellefin ekonomik hayatı sekteye uğrayacaktır. Bu nedenle istinaf sürecinde de tıpkı ilk derece mahkemelerinde görülen davalarda olduğu gibi yürütmenin kendiliğinden durmasının kabul edilmesi gerekmektedir (Semiz, 2020:142).

İYUK 27/6'da yürütmenin durdurulmasına yönelik kararların teminat karşılığında verileceği ifade edilmektedir. Aynı şekilde 52. maddede yetkili bölge idare mahkemesinin teminat yatırılması koşuluna bağlı olarak yürütmenin durdurulması kararı verebileceği belirtilmektedir. Bu hükmün istisnası ise yine aynı maddede düzenlenmiştir. Buna göre davada taraf olan idareden, adli yardımdan yararlananlardan ve iptal davalarında teminat istenmeyebileceği ifade edilmiştir.

Danıştay bir kararında yasal sınırlara göre belirlenen teminatın yatırılmasından sonra temyiz istemi sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir.

İYUK 27/7'de bölge idare mahkemesinin yürütmenin durdurulmasına yönelik kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine itiraz edilebileceği hükmü yer almaktadır. Söz konusu karara karşı itiraz süresi kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür. İtiraz üzerine verilecek kararlar kesindir.

Ayrıca İYUK 27/8-9'da geçtiği üzere yürütmenin durdurulması kararı verilen dosyanın öncelikle incelenip karara bağlanacağı ve bu kararın 15 gün içinde yazılıp imzalanacağı hüküm altına alınmıştır.

### **2.3.6. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf İncelemesi Sonucu Verebileceği Kararlar**

Bölge idare mahkemesi istinaf incelemesi sonucunda İYUK 45'te belirtildiği üzere istinaf talebinin reddi, kararın düzeltilerek aynı kararın tekrar verilmesi, kararın usulden bozularak vergi mahkemesine geri gönderilmesi ve kararın kaldırılarak davanın esası hakkında karar verilmesi olmak üzere dört farklı karar verilebilmektedir. Bunlar dışında BİM, davadan feragat ya da kabul durumlarında

veya davanın konusuz kalması halinde uyuşmazlık hakkında karar verilmesine yer olmadığı yönünde karar vermektedir.

### **2.3.6.1. İstinaf Talebinin Reddi Kararı**

İYUK 45/3'e göre bölge idare mahkemesinin yapacağı maddi ve hukuki inceleme sonucunda vergi mahkemesinin verdiği kararı usul ve esas yönlerinden hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddi yönünde karar verir. İstinaf yargılamasında temyizden farklı olarak onama, bozma gibi kararlar verilememektedir (Sancakdar, 2016:30).

İstinaf yargılamasında bu kararların verilememesi aynı zamanda istinaf kanun yolunun itiraz kanun yolundan farkınıda ortaya koymaktadır. Nitekim itiraz başvurusunda bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa “onar” bu karar hukuk düzeninde kesin hüküm niteliği taşır. Ancak istinafta BİM'in incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesi ile aynı görüşte olması durumunda karar onanmaz, istinaf talebi reddedilir. Kanun metninde kavramsal olarak yapılan bu değişiklik aynı zamanda istinafin itiraz ve temyizden farklı olarak özgünlüğünün ortaya çıkması adına yerinde bir düzenlemedir (Keskin, 2016:248).

BİM'in ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulduğu ancak gerekçesinin yanlış yazıldığı kanaatine varması durumunda istinaf başvurusunu kabul edip etmeyeceği konusu belirsizdir. İYUK 45 ilk derece mahkemesi kararının doğru ancak gerekçenin yanlış yazıldığı durumlarda istinaf mahkemesine gerekçeyi düzeltme ve istinaf başvurusunu kabul etmeme yetkisi tanımamaktadır. Temyizde Danıştay'a tanınan kararın hukuka uygun bulunması ancak gerekçenin doğru bulunmaması durumunda gerekçeyi değiştirerek onama yetkisi istinaf ile temyizden farklıdır. Bu durumda BİM ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp hukuka uygun bir karar vermelidir.

### **2.3.6.2. Düzelterek Aynı Yönde Karar Verilmesi**

İYUK 45/3'te istinaf mahkemesinin yaptığı inceleme neticesinde ilk derece mahkemesinin kararını yerinde bulunduğu takdirde maddi hataları düzeltilebilecek ise



gerekli düzeltmeler yapılır ve aynı yönde karar verilir. Böylece istinafa ilişkin yapılan başvuru reddedilmiş olur.

Kanun lafzında bölge idare mahkemesinin “onama” yerine “istinaf başvurusunun reddine” ibaresi kullanılmıştır. Zira İYUK 46 dışındaki uyuşmazlıklarda BİM’in kararlarının kesin nitelikte olması akla tıpkı Danıştay’ın temyiz incelemesinde hukuka uygun kararlara ilişkin verdiği “onama” kararının BİM tarafından da verileceği düşüncesini getirmektedir. Ancak temyiz incelemesi dahilindeki kararlarda onama yetkisi Danıştay’dadır. Bu sebeple kanun lafzında kullanılan istinaf başvurusunun reddine ibaresi yerinde bir kullanımdır (Telli, 2016:147).

Davayı etkilemeyecek maddi hatalara örnek olarak hesap hatası, isim ya da unvan hatası gibi maddi yanlışlıklar örnek verilebilir. Bu hataların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeler yapılarak ilk derece mahkemesinin verdiği karar yönünde bir karar verilir.

### **2.3.6.3. Kararın Kaldırılması ve Gerekli İncelemelerin Yapılarak Esas Hakkında Karar Verilmesi**

İYUK 45/4’e göre bölge idare mahkemesinin vergi mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulduğu durumlarda istinaf başvurusunu kabul ederek vergi mahkemesinin kararını kaldırma yönünde karar verir. Bu durumda BİM davanın esasına yönelik yeni bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç oluşması durumunda başka bir mahkeme istinabe olunabilir. Bu durumda istinabe olunan mahkeme davayla ilgili gerekli tüm işlemleri öncelikle ve ivedilikle uygular.

Burada istinabenin keşfi kapsayıp kapsamayacağı sorusu akla gelebilir. Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeye göre yerinde yapılan keşfin istinabe kapsamında sayılamayacağı keşfin bizzat BİM’in ilgili dairesi tarafından yapılması durumunda istinabenin keşfin kapsamında olacağı ifade edilmektedir. Çünkü keşif, duyu organlarına göre yapılan bir inceleme olduğu için ilgili BİM hâkimi tarafından gerçekleştirilmelidir (Telli, 2016:147).

İstinaf mahkemesi yaptığı yargılama neticesinde vergi mahkemesi kararının hukuka aykırı olduğuna karar verir ise mahkemenin kararının kaldırılmasına karar

vermiş olsa dahi dosyayı yeniden ilk derece mahkemesine göndermez. İşin esası hakkında kendisi karar verir ve bu kararı verirken de maddi ve hukuki anlamda tüm incelemeleri kendisi yapar (Çağlayan, 2015:747).

Kanun metninde bozma yerine kaldırma ibaresinin kullanılmasıyla kastedilen şey, istinafta yeniden yargılama yapılarak esas hakkında yeni bir karar verileceğine ilişkindir. Nitekim istinaftan önceki itiraz kanun yolunda hukuka uygun olmayan ilk derece mahkemesi kararları bozulacağı ibaresi geçmekteydi. Bu durumun aynı zamanda her iki düzenleme arasındaki temel farklılıklardan biri olduğu söylenebilir (Keskin, 2016:248).

#### **2.3.6.4. Uyuşmazlık Dosyasının İlk Derece Mahkemesine Geri Gönderilmesi**

İYUK 45/5'e göre BİM, ilk inceleme sonucunda verilen kararlara yönelik yapılan istinaf başvurusunu haklı bulursa davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkemenin veya reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olmasının belirlenmesi durumunda istinaf başvurusunu kabul edilerek ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verilir. Bu halde dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Buradaki ilgili mahkemeye kastedilen kararı veren mahkemenin değil görevli veya yetkili mahkemeye dosyanın gönderilmesidir.

Öte yandan istinaf mahkemesi tarafından yapılan inceleme sonucunda görevli mahkemenin Danıştay olduğuna karar verilmesi durumunda kanunlar arasında bir çelişki ortaya çıkmaktadır. Çünkü Danıştay, bölge idare mahkemesinin kararı ile bağlı olmayacaktır. Ancak İYUK 45/5'te "Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir." Hükmü yer almaktadır. Buradan hareketle BİM'in kararının kesinlik taşıyıp taşımayacağı sorunu bulunmaktadır. Bu konu istinaf mahkemesinde görevli ve yetkili mahkemenin tespiti başlığı altında tartışıldığı için burada sadece soruna işaret etmekle yetinilecektir.

#### **2.3.7. İstinaf İncelemesi Sonunda Kararların Kesinleşmesi ve Vergi Yargılaması Açısından Yarattığı Sonuçlar**

6545 sayılı Kanunla vergi yargısında yapılan reformist düzenlemenin bir sonucu olarak istinafın kabulünden önce yargılama hukukunda itiraz ve temyiz

kanun yolları bulunmaktaydı. İdare ya da vergi mahkemesince verilen kararlara yönelik itiraz ya da temyize başvurulabilmekteydi. Yani bu kanun yolları birbirinin devamı olmayıp birbirinin alternatifi niteliğindedi. Kanunda itiraza konu edilebilecek kararlar sınırlı bir şekilde sayılmış olup bu kararlar için BİM'in kararlarının kesin olduğu ifade edilmişti. Bu kararların haricinde kalan vergi mahkemelerinin tüm kararları için ise Danıştay'da temyiz yoluna gidilebiliyordu (Akyıldız, 2015:25).

6545 sayılı Kanunla yapılan yeni istinaf düzenlemesiyle bölge idare mahkemelerinin verdiği kararların hepsinin kesin olma özelliği sınırlandırılarak bazı kararlara karşı temyiz yolu açık bırakılmıştır (Çağlayan, 2015:786).

İstinaf denetimi sonucunda BİM'in verdiği karar İYUK 46'nın kapsamı dışında ise Bölge idare mahkemesinin kararı kesindir. Bunun üzerine herhangi bir olağan kanun yoluna başvurulamaz. Bunun yanı sıra İYUK 45/5 hükmü uyarınca da bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesinin ilk inceleme üzerine verdiği kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını haklı bulması sonucunda da BİM'in kararları kesin niteliktedir. Bu durumda BİM vergi mahkemesinin kararını kaldırarak dosyayı ilgili yargı yerine gönderir (Çağlayan, 2015:716).

Yapılan yeni düzenleme için artık istinafın temyizden alternatifi olmadığı ikinci derece bir kanun yolu olarak yargılama sürecinin bir devamı niteliğinde konumunda olduğu ifade edilebilir.

Ancak bölge idare mahkemelerinin verdiği nihai kararların kural olarak kesin olması sebebiyle 6545 sayılı Kanunla getirilen sistemi eksik ya da kısmi istinaf olarak nitelendirmek daha doğrudur. Çünkü idari yargı sistemimizin esinlendiği Fransa'daki istinaf uygulaması üç derecelidir. ve bölge idare mahkemelerinin bütün kararlarına karşı Conseil d'Etat'ya temyize gidilebilir. İstinafın bu hali tam istinaftır. Bizde ise İYUK 46'da sayılan temyize açık kararlar dışında bölge idare mahkemesinin verdiği kararlar kesin nitelik taşır. ve olağan bir kanun yoluna gidilemez. Bu anlamıyla bizdeki istinafın kısmi istinaf olduğu ifade edilebilir (Avcı, 2017:121).

Dava tarafları bölge idare mahkemelerinin kesin nitelikteki kararları için şartlar sağlandığı takdirde kanun yararına temyiz ya da yargılamanın yenilenmesi

gibi olağanüstü kanun yollarına başvurma hakları ile iç hukukun tüm imkânlarının kullanılmasından sonra Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı da bulunmaktadır.

### **2.3.8. İstinaf İncelemesi Sonunda Verilen Kararların Uygulanması**

Uyuşmazlığın çözülmesi için dava açılması yargılama sonucunda verilen kararların uygulanmasıyla yani infaz edilmesi ile anlam kazanmaktadır. Aksi durumda dava taraflarının beklentileri karşılanmamış olacak ve adaletin işlevinden söz edilemeyecektir (Candan, 2009:700).

Bilindiği üzere hukuki uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olarak özel hukuk kişileri ile idare hukuku kişileri arasındaki kararların infazı farklı uygulanmaktadır. Bunun nedeni özel hukukta görülen davaların birbirleri arasında üstünlük olmayan eşit özel hukuk kişileri arasında görülmesidir. Vergi davalarında ise davalı idare olduğu için durum özel hukuktakinden farklılaşmaktadır. Çünkü davalı idare icrai yetkisi sebebiyle yani yargı makamlarınca verilen kararların gereklerini yerine getirecek olması sebebiyle özel hukuktaki eşitlik ilkesinden ayrılmakta daha üstün bir konumda yer almaktadır (Kaplan, 2016:462).

Hukuk devleti ilkesinin ve hukuka bağlı idare ilkesi gereğince vergi yargılama mercileri tarafından verilen kararların vergi idaresi tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Anayasa'nın 138. maddesi ile İYUK 28. madde kapsamında yapılan düzenlemelerin ana hedefi söz konusu hukuka bağlı idare ilkesini gerçekleştirmektir.

Anayasa'nın 138. maddesinin son fıkrasına göre yasama, yürütme ve yargı mercileri ile idarenin mahkemelerin verdiği hükümlere uymasının zorunluluk olduğu, bu organların ve idarenin mahkeme kararlarını değiştirmesinin mümkün olmadığı ve bu kararların öncelikle uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

İYUK 28/1 uyarınca idarenin bölge idare mahkemelerinin kararlarını en hızlı bir şekilde uygulaması gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda idarenin BİM kararlarını uygulama süresi olarak öngörülen 30 günlük yasal süre, ilgili anayasal hükümlede doktrinadaki hukuka bağlı idare ilkesi ile de uyumlu olarak düzenlenmiştir.

Danıştay bir kararında 30 günlük uygulama süresinin geçirilmesinin kararın uygulanmaması yolunda bir idari işlem oluşturduğuna karar vermiştir.

Ayrıca İYUK 28/3 uyarınca bölge idare mahkemesi kararına göre süresi içinde işlem yapmayan ya da eylemde bulunmayan idare aleyhine mükellefe tazminat davası açma hakkı tanınmıştır.

Bölge idare mahkemesince verilen hükümlere ilişkin gereklerin uygulanmaması idarenin sorumluluğunu doğuracağı gibi aynı zamanda TCK 257. madde kapsamında görevi kötüye kullanma suçunu da meydana getirecektir.

### **2.3.9. Kanun Yoluna Başvuru**

İstinaf mahkemesi kararlarının kesinleşmesine engel olan olağan kanun yolu, 2014 yılında yapılan değişikliğin sonucu olarak karar düzeltme yolunun kaldırılması ile birlikte yalnızca temyiz müessesesidir. Şekli ve maddi anlamda kesin hüküm halini almış istinaf mercii kararlarına karşı başvurulmuş olağanüstü kanun yolları ise kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir (Buyrukoğlu, 2017:67).

Temyiz kanun yolu açısından 2014 yılında yapılan kanuni değişiklikteki en önemli ayrıntı, vergi mahkemelerince tek hâkim ile verdikleri kararlar ve kanunda sınırlı sayıda sayılmak suretiyle kurul halinde verdikleri kararlara yönelik itiraz başvurularında BİM'in tüm kararları kesin hüküm niteliği taşıırken yeni düzenleme ile birlikte BİM'in istinaf denetimi sonucunda bazı davalar için (ki bu davalar idari yargılama usulü kanununun 46. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır) verdikleri kararlara yönelik bir üst mahkemeye başvurma imkânının getirilmiş olmasıdır (Şimşek, 2016:971).

Bölge idare mahkemesinde verilen temyiz edilebilir nitelikteki kararlar için dava tarafları İYUK 50. madde hükmüne göre hareket edeceklerdir. Buna göre temyiz incelemesini bitiren Danıştay dairesi verdiği kararı ve dava dosyasını kararı veren istinaf mahkemesine gönderir. Temyiz incelemesinde Danıştay bozma kararı verirse dava dosyasının ulaştığı bölge idare mahkemesi dosyayı öncelikle inceler ve yeni bir karar verir. Burada BİM'in verebileceği iki türde karar vardır. Ya Danıştay'ın bozma kararına uyar. Bu takdirde İYUK madde 50/4'te ifade edilen yeni düzenlemeye göre bu kararın temyiz denetimi bozma kararına uygun olacak şekilde

yapılır. Ya da BİM eski kararında direnir. Dava tarafları BİM'in eski kararında direnmesi üzerine bu kararın temyizini isteyebilir. Bu durumda dava dosyası konusuna göre Danıştay İdari ya da Vergi Dava Daireleri kurulu tarafından incelenir. Bu merciin vereceği karar kesindir.

## **2.4. İstinaf Kanun Yolunda Islah ve Davaya Son Veren Taraf İşlemleri**

### **2.4.1. İstinaf Kanun Yolunda Islah**

Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin nitelikleri arasında hukuk devleti ilkesi de sayılmış ve bu ilkenin bir gereği olarak 125. maddede idarenin mali sorumluluğundan bahsedilmiştir. Anayasa'nın 125. maddesinin son fıkrasında söz konusu mali sorumluluk ilkesinin bir gereği olarak idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararı bu zararlardan etkilenenlere ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir (Günday, 2004:850).

Bahsedilen mali sorumluluğa gidilebilmesinin yolu mükelleflerin açacakları tam yargı davaları ile mümkündür. Bu kapsamda İYUK 2/b fıkrasında idarenin eylem veya işlemlerinden zarara uğrayanlar açacakları tam yargı davaları ile idareye tazminat ödettirebilir.

İdari yargıda yazılılık ilkesinin bir sonucu olarak İYUK 3/2-d uyarınca tam yargı davası dilekçelerinde uyuşmazlığa konu olan miktarın belirtilmesi gerekmektedir. Bu miktarın belirtilmemesi halinde dilekçe mahkeme tarafından reddolunacaktır.

Yargılama devam ederken davacı uğradığı zararın ağırlığına bağlı olarak başlangıçta talep ettiği miktarı arttırmak isteyebilir. Bu durumda talep ettiği miktarın arttırılmasını isteyen davacıya bu imkân verilmemekte, gerçek zararın tazmin edilmesi dolaylı da olsa engellenmekteydi. Söz konusu talebe bağlılık ilkesinin sonucunda hak arama özgürlüğü hakkının ihlali gerekçesiyle ıslah müessesinin idari yargılamada kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir (Karakuş, 2014:383).

Vergi yargısına özgü bir kurum olmayan ıslah, aslen HMK'ya özgü bir kurumdur. HMK'nın 176 ila 184. maddeleri arasında düzenlenen ıslah, davacı ya da davalı taraflardan birinin yaptığı bir usul işleminin düzeltilmesidir. Islah yolu ile karşı tarafın iznine ya da hâkimin onayıyla bağlı kalmadan davanın taraflarından

birinin usule ilişkin yaptığı hataları gerekli harçları yatırmış olması şartıyla kanunda belirtilen sürede tamamen ya da kısmen düzeltilmesi sağlanır (Özcan, 2011:229).

İdari yargılamada tıpkı medeni yargılamada olduğu gibi “iddia ve savunmanın genişletilmesi veya değiştirilmesi yasağı” bulunmaktadır. Ancak İYUK 16/4’e 6459 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle tam yargı davalarında dilekçede talep edilen miktarın mahkeme tarafından nihai karar verilmeye dek bir defalığına mahsus arttırılabileceği hükmünün getirilmesiyle sözkonusu yasak biraz esnetilmiştir.

İdari yargıda iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağını düzenleyen İYUK 16/4’de belirtilen hükme göre dava açma süresinin sona ermesiyle başlar. Örneğin davacılar 60 günlük genel dava açma süresinin 40. gününde dava açtıkları varsayılırsa ve dava süresi bitmeden kalan 20 gün içinde mahkemeye başvurarak talep ettikleri tazminat miktarlarını arttırlarsa maddi tazminata ilave olarak manevi tazminat talebinde bulunmaları durumunda yazılı bir dilekçe ile ilk açtıkları davaya atıfta bulunarak başlangıçtaki istemlerini genişletebilmenin mümkün olduğu değerlendirilmektedir (Çınar, 2016:485).

Yukarıda verilen madde hükmünde mahkemenin nihai kararına kadar ıslah kurumundan faydalanılabileceği belirtilmiştir. Buna göre henüz kesinleşmeyen ilk derece mahkemelerinin kararlarının istinaf kanun yolu ile bölge idare mahkemesine taşınması durumunda bu aşamada nihai olabilecek bir karar için davacı taraf, ilgili kanun hükmüne binaen yargılama sürecinde ıslah kurumunu işletebilir.

#### **2.4.2. İstinaf Kanun Yolunda Davadan Feragat**

İstinaf yargılamasının hüküm dışında sona erdiği durumlardan biri olan feragat konusu, HMK 307/1’de davacının talebinin sonucunda oluşan hukuki durumdan kısmen veya tamamen vazgeçmesi olarak tanımlanmıştır.

İYUK’da vergi yargılamasına ilişkin olarak feragat ile ilgili bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte kanununun 31. maddesinde 6100 sayılı HMK’ya atıf yapılarak konuya dolaylıda olsa değinilmiştir. Ancak burada göz önünde bulundurulması gereken husus, idari yargıda davanın nitelikleri ile ulaştırılması istenen amacın özel hukuktakinden farklı olduğudur. Bu durumda HMK’da feragata ilişkin

hükümler, idari yargının dolayısıyla da vergi yargısının nitelikleri ile uyduğu sürece uygulanabilecektir (Çakmak, 2014:186).

İstinaftan feragat etmek isteyen dava tarafı için kanun yolunun hangi aşamasında olduğu konusu önem taşımaktadır. Dava taraflarını ilgilendiren hukuki sonuç, kanun yoluna başvuru hakkından feragat edilmesi ve kanun yolu aşamasında iken görülmekte olan davadan feragat edilmesine göre farklılaşmaktadır. Bu sebeple istinaf ya da temyiz incelemesi yapacak olan yargı makamı feragat isteminin içeriğini ve neye ilişkin olduğunu doğru değerlendirmeli ve buna göre karar vermelidir (Sevinç, 2018:119).

#### **2.4.2.1. İstinaf İsteminden Feragatın Şartları ve Sonuçları**

İstinafa başvuru isteminden feragat edilebilmesi için ilk olarak vergi mahkemesi hükmünün açıklanmış olması gerekir. Davacının istinaf kanun yolundan ne zaman feragat edeceğine ilişkin olarak HMK 349/1’de mahkeme kararının dava taraflarına tebliğ edilmesinden sonra istinaf yolundan feragat edilebileceğini belirtir. Kanunda geçen bu ifadenin vergi yargılamasında da geçerli olacağı kabul edilmektedir (Çağlayan, 2017:285).

Buna ilişkin bir Yargıtay kararında temyiz davası açabilmek için kararın dava taraflarına tebliğ edilmesinin şart olduğu; bu nedenle karar dava tarafına tebliğ edilmeden temyiz hakkı doğmayacağından doğal olarak davadan feragatda edilemeyeceği ifade edilmiştir.

Bununla birlikte istinafa başvuru yapıldıktan sonra istinaf yargılaması sürecinde kararın açıklanmasına kadar davacı istinaf başvurusundan feragat ederek davayı sona erdirebilir.

Dava taraflarının ilk derece mahkemesi kararının tebliğinden önce istinaftan feragat edememeleri yönündeki kanuni hükmün yanı sıra düzenleyici işlem niteliğinde olan kararlar bakımından istinaf sürecinde mahkemenin davadan feragat istemini kabul etmemesi gerekmektedir. Çünkü temyiz incelemesine tabi olup da sırf davacının davadan feragatının kabul edilmesinden dolayı istinafa gitmemesi nedeniyle dosyanın Danıştay tarafından incelenme imkânı kaldırılmış olmaktadır. Bu



yüzden istinafta feragat konusuna yönelik olarak yasal düzenleme yapılması gerekmektedir (Sancakdar, 2016:46).

İstinaf yargılaması sürecinde davadan feragat edildiğinde, mahkeme tarafından istinaf talebi hakkında karar verilmeye yer olmadığı yönünde karar vermektedir.

#### **2.4.2.2. İstinaf Yargılaması Sürecinde Davadan Feragatın Şartları ve Sonuçları**

Davacının davayı sona erdirmeye yönelik olarak HMK 310'da feragat ve kabulün hüküm kesinleşinceye dek her zaman yapılabileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre mahkeme kararının kesinleşmesine kadar davadan feragat edilebilir (Çağlayan, 2017:11).

Dolayısıyla davadan feragat kanun yolları aşamasında mümkündür. Ancak idari yargının ve vergi yargısının kendine has özellikleri sebebiyle kanun yollarında devam eden yargılamada davadan feragat konusunda farklı değerlendirmeler bulunmaktadır.

İdari yargıda açılabilen davalar tam yargı ve iptal davalarıdır. Tam yargı davalarında davacının hakkı idarenin işlem veya eylemleri ile muhtel olduğu için ortaya çıkan zararın tazmini için idarenin sorumluluğu vardır. Tam yargı davaları kamusal yarardan daha çok bireysel menfaatlere ilişkin davalardır. Bu açıdan bu davalarda kişilerin taleplerinden vazgeçmeleri her zaman imkân dahilindedir. Bu sebeple davacının davadan feragati her zaman mümkündür (Çakmak, 2014:187).

İptal davalarının sonuçları ise sadece olaydan etkilenenleri değil aynı zamanda kamuya yönelik etkileri de bulunmaktadır. Bu bakımdan iptal davasına konu edilen idari işlemin niteliği esastır. Eğer dava konusu bireysel menfaati etkiliyorsa tıpkı tam yargı davası gibi davadan her zaman feragat etmek mümkündür. Ancak sonuç bakımından toplum yararına etki eden idari tasarruflara yönelik açılan davalarda davanın açılmasından sonra istinaf süreci de dahil olmak üzere hiçbir zaman feragat yapılamayacağı belirtilmektedir (Çağlayan, 2017:364).

Bu düşüncenin gerekçesi ise ilk derece mahkemesinin idari işlemlerin kaldırılması yönünde verdiği kararın anlamı, idare tarafından yapılan tasarrufun

hukuka aykırı olduğudur. Bu anlamdaki iptal davasının hukuki sonucu ise idari işlemin yapıldığı tarihten itibaren kaldırılması sonuçlarının yok edilmesidir. Bu anlamda kamusal çıkarın ayrı bir önemi bulunmaktadır. Bu sebeple hukuk düzeni açısından tehlike oluşturabilecek durum, ilk derece mahkemesinin iptal kararından sonra istinaf aşamasında davadan feragat edilebilmesinin kabulü halinde hukuka aykırılığına mahkeme tarafından karar verilen idari işlemin davacının tek yanlı iradesi ile hukuka uygun hale gelmesine yol açma ihtimalidir. Böyle bir durumun kabulünde idari işlemin yargısal denetiminin bir anlamı kalmayacaktır. Bu sebeple ilk derece mahkemesinde idari işlemin hukuka aykırılığı saptanırsa artık istinaf sürecinde davadan feragat etmenin mümkün olmaması gerekmektedir. Bu sebeple HMK 310'da yer alan hükmün vergi yargısında uygulama alanı bulması her zaman için mümkün değildir (Günday, 2003:187).

Nitekim buna ilişkin bir Danıştay kararında yüksek mahkeme şahsi menfaate ve hakkın yerine getirilmesine ilişkin olan tam yargı davalarında davacının davadan feragat etmesinin mümkün olduğunu; idari işleme yönelik açılan iptal davalarında ise ilk derece mahkemesinin kararından sonra davadan feragat edilmesinin kamu yararıyla bağdaşmayacağı gerekçesiyle davacının davadan feragat etmesini kabul etmemiştir.

### **2.4.3. İstinaf Kanun Yolunda Davanın Kabulü**

2577 sayılı İYUK'da 6100 sayılı HMK'ya atıf yapılan konulardan bir tanesi de kabul konusudur. 6100 sayılı HMK'da davaya son veren işlemler başlığı altında 308. maddesinde düzenlenen kabul, davacının dava ile ilgili olan talep sonucuna davalının muvafakat etmesi olarak tanımlanmıştır.

Kabul müessesinin iptal ve tam yargı davalarında farklı anlamları bulunmaktadır. İptal davalarında idari işlemin iptali, tam yargı davalarında ise talep edilen hakkın verilmesidir. Kabul, davayı kesin hükümle sona erdiren bir irade açıklamasıdır (Yasin, 2015:154).

HMK madde 309'a göre davayı sona erdiren işlemlerden olan feragat ve kabul, dilekçe ile veya duruşmada sözlü yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak idari yargı düzeninde feragat ya da kabul taleplerinin yazılı bir şekilde ve davayı bakmakta olan merciiye yapılması esastır. Ancak idari yargı sürecinde dava

duruşmalı görülüyorsa, dava taraflarının feragat ya da kabul taleplerini sözlü olarak yapmalarında bir sakınca yoktur.

Tam yargı davalarında esas olan davacının uğramış olduğu zararın tazmin edilebilmesidir. Bu bakımdan idare tarafından kabul müessesine uyulabileceği ifade edilmektedir. Ancak iptal davalarında idare, davacının isteminin sonucuna uygun biçimde işlem yapmış olsa bile mahkemenin davayı sona erdirmeyip devam ettirmesi gerekir. Çünkü iptal davasında temelde idarenin hukuk sınırlarında olup olmadığını denetlenmektedir. İdarenin hukuka uygunluk denetiminden kurtulmak için dava sürecinde işlemini geri alması veya kaldırması istinaf mahkemesini bağlamamaktadır (Çağlayan, 2071:272).

Bu sebeple istinaf sürecinde kanunun HMK'ya atıf yaptığı kabul müessesinin idarenin hukuki denetiminin gerçekleştirilebilmesi için işletilmemesi gerekmektedir.

## **2.5. İvedi Yargılama Usulü ve İstinaf**

6545 sayılı Kanunla idari yargılamaya ivedi yargılama usulü getirilmiştir. Bu müessesenin getiriliş amacı yargılama sürecini hızlandırarak kararların daha hızlı verilmesini sağlamaktır (Avcı, 2017:51).

İstinaf sisteminin önceki bölümlerde anlatıldığı üzere istinafa başvurulamayacak kararlar için kural olarak temyizede başvurulamayacaktır. Ancak idari yargı hukukunda ivedi yargılamaya tabi olan davalar bu durumdan istisna tutulmuştur. İYUK 45/8'de yine aynı kanununun 20/A maddesinde düzenlenmiş olan ivedi yargılama usulünün geçerli olduğu davalar için istinaf kanun yoluna başvurulamayacağı hükmü yer almaktadır. Bu davalara karşı ancak 15 gün içinde temyize başvurulabilir.

Sayılmak suretiyle ifade edilen “ivedi yargılama”ya konu davaların, vergisel uyuşmazlıklara konu davalar olmayıp idarenin eylem ve işlemlerine karşı açılan davalar olduğu görülmektedir. Bu sebeple ivedi yargılama usulüne tabi davalar konusu itibarıyla idari yargılamayı ilgilendiren davalardır. Her ne kadar vergi davaları da idari yargı düzeninin içerisinde yer alsada kanunda özel olarak düzenleme altına alınan ivedi yargılama usulü genel anlamda vergi yargılamasından bağımsız bir düzenleme alanıdır.

İYUK 20/A maddesinin 2. fıkrasında ivedi yargılama usulüne tabi davalarda verilen kararlara yönelik olarak kanun yoluna başvuru süresi düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler 15 gün içerisinde ilk derece mahkemesinin kararına karşı Danıştay'a temyize gidebileceklerdir. Danıştay'ın vereceği karar kesin hüküm niteliğinde olup bu karar üzerine olağan bir kanun yoluna gidilemeyecektir.

Danıştay'ın ivedi yargılama usulüne tabi davalarda yapacağı temyiz incelemesi diğer davalarda yaptığı temyiz incelemesinden farklılık taşımaktadır. Şöyle ki Danıştay, ilk derece mahkemesinin kararını bozma veya onama şeklinde değil, davanın esası hakkında karar vermektedir. Bu yönüyle Danıştay'ın yaptığı temyiz incelemesi istinafa benzetilmiştir (Avcı, 2017:176).

İvedi yargılama usulüne tabi davalar için istinafin öngörülmemesi davacı tarafı hak arama özgürlüğünden mahrum bırakıldığı yönünde eleştirilmiş ve bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi'nde dava açılmıştır. Yüksek mahkeme idarenin ivedi yargılama usulüne tabi olan davaların hemen kanun yolu denetiminden geçmek suretiyle nihai hükme vardırılmasını isteme hakkının olduğu ve istinafa başvuru imkânın kaldırılmasının kanun koyucunun takdirinde olduğu bunda ise adil yargılanma ilkesine aykırı bir durumun oluşmadığı yönünde karar vermiştir.

## SONUÇ

Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak da devlet ve bireyler hukuk kurallarına bağlıdır ve bu kurallara uymak zorundadır. Devletin üç temel organından olan yargının da hukuk kurallarına bağlı olduğu ve denetlenmesi gerektiği açıktır. Bu sebeple özellikle temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilintili olan vergisel işlemlere karşı verilen kararların tekrar yargı denetiminden geçirilmesi önemli bir husustur. Zira vergi hukuku, kişilerin hak ve özgürlüklerine devlet müdahalesini düzenleyen ve bu müdahaleyi meşru zemine oturtan hukuk kurallarını içerdiğinden, vergilendirme yetkisinin hukuk devleti sınırları içerisinde kullanılmasının sağlanmasında vergi yargısına büyük görev düşmektedir.

Üst merci tarafından yapılacak bu denetimin maddi ve hukuki vakaları kapsayan geniş bir yetkiyle yapılması, hukukun doğru uygulanmasına ve temel hak ve özgürlüklerin korunmasına fayda sağlayacaktır. Bu kapsamda Türk hukukunda yeni faaliyete geçen istinaf mahkemelerinin yapacağı istinaf denetiminde ilgili hususlar yer almaktadır. İstinaf, belirtilenler dışında hukuk devleti ilkesinin diğer gereklerinin yerine getirilmesine de hizmet edecektir. Özellikle hukukun ülke genelinde aynı uygulanması için istinaf mahkemelerine büyük görev düşmektedir. İstinaf mahkemeleri, yargı çevresi içerisinde aynı konuda verilen kararlarda farklılıklar bulunması halinde içtihadı birleştirme kararı verilmesi için Danıştay'a başvurabilecektir. İçtihadı birleştirme başvurularını inceleyen ve istinaf mahkemelerinin kabul edilmesiyle iş yükünün önemli ölçüde azalacağı öngörülen Danıştay da asli görevi olan ülke genelinde hukuk birliğinin sağlanması görevini hakkıyla ifa edebilecektir. Hukuksal belirliliğin artmasıyla mahkemeler hem doğru hem de hızlı karar verebileceklerdir. Özellikle vergi hukuku gibi mevzuatın hızla değiştiği ve çok sayıda hukuki düzenlemenin bulunduğu bir alanda içtihat birliğinin sağlanması, yargıya duyulan güveni arttıracaktır. Nihayet hukuk devleti bağlamında idarenin yargısal, etkin ve standart bir şekilde denetlenmesi gerçekleştirilecektir.

Davaların hızlı ve doğru şekilde sonuçlandırılmasıyla vergi yargısının hukuki güvenlik sağlama işlevi de yerine getirilmiş olacaktır. Aynı şekilde hukuki istikrar da sağlanacaktır. Zira istinafta ilk derece mahkemesinin kararı maddi ve hukuki açıdan, neredeyse ikinci bir ilk derece mahkemesi gibi incelenecektir. Bu da kararların doğruluğunu arttıracaktır.

Hukuk devletinin somut olarak gerçekleştirilmesi, yargılama sürecinin iyileştirilmesi ile mümkün olacaktır. Bu sebeple yargı organlarının düzgün şekilde ve kurallara uygun olarak faaliyette bulunmaları gerekmektedir. Bu amaçla hak arama özgürlüğü kapsamında adil yargılanma hakkının unsurlarını içeren bir yargılama sistemi oluşturulması elzemdir. Yargılama sürecinin iyileştirilmesi için öne sürülen çarelerden biri olan ve uzun süredir tartışılan istinaf kanun yolunun kabul edilmesindeki en temel sebep olarak gösterilen yargılama sürelerinin kısaltılması hususu makul sürede yargılanma hakkı kapsamında ele alınmaktadır. Bu kapsamda, Türk hukukunda kısa süredir uygulansa da istinafla birlikte davaların karara bağlanma süresinin kısaldığı görülmektedir. Bu sebeple, uzun vadede de istinaftan beklenen yargılamanın en büyük problemlerinden olan davaların sonuca bağlanma süresini makul süreler indirmesidir. Aleni yargılanma hakkı kapsamında ele alınan doğrudanlık ilkesinin istisnası niteliğindeki istinabe kurumunun da istinaf mahkemelerinde mümkün olduğunca uygulanmaması yargılamanın sağlıklı işleyebilmesi için yerinde olacaktır. Yine adil bir yargılama sürecinin gerçekleşebilmesi için taraflara eşit imkânlar verilmelidir.

Anayasada yer alan vergilendirme ilkeleri ile istinaf kanun yolunun genel özellikleri birbiriyle örtüşmektedir. İstinaf kanun yolu ile hukuk devletinin en temel gereklerinden olan yargısal güvencenin pekiştirilmesi söz konusudur. Temyiz mahkemesi ile ilk derece mahkemeleri arasında istinaf mahkemelerinin bulunduğu bir örgütlenme, hukukun üstünlüğü ilkesinin uygulandığı sistemlerde yargı birliğinin sağlanmasının bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. İstinaf kanun yolunun etkin bir şekilde işlemesi, anayasal vergilendirme ilkelerinin de etkin şekilde uygulanmasını sağlayacaktır. Zira daha bilgili ve deneyimli hâkimlerin denetiminden geçen kararlar, anayasaya ve kanunlara daha çok dikkat edilerek verilecek, ilk derece mahkemelerine de örnek olacaktır. İlk derece mahkemelerinin keyfiligi ve sahip oldukları yetkiyi kanunun çizdiği sınırlar dışında kullanma ihtimalleri de azaltılmış olacaktır. Böylece hukukun doğru şekilde uygulanması ve hukukun üstünlüğü yargı aracılığı ile somutlaşmış olacaktır.

Ancak bazı hususlar bakımından, istinafin düzenlenişinden kaynaklanan sıkıntılar bulunmaktadır. Vergi yargısında parasal sınıra dayalı olarak düzenlenen kanun yolu sistematigi içerisinde bazı kararlara karşı istinaf kanun yolunun

kapatılması ve bu kararların ilk derecede kesinleşmesi, çalışma boyunca irdelenen güvencelerden bireylerin yoksun kalması anlamına gelecektir. Elbette ilk derece mahkemesi de belirtilen ilkelere uygun yargılama yapmakla yükümlüdür. Ancak çalışmanın başında da vurguladığımız gibi ilk derece mahkemesi kararlarının istinaf yoluyla denetimi hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Zira mahkemelerin de yanlış karar verme ihtimali her zaman bulunmaktadır. İstinaf denetiminin sebebi, davanın maddi ve hukuki yönden üst mahkemede tekrar incelenmesi ve bu şekilde doğru olma ihtimalinin arttırılması ve adaletin gerçekleştirilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu sebeple istinaf kanun yolunun gerçek işlevini yerine getirebilmesi için, uyuşmazlıkların kaynağının azaltılması ve adil yargılanmanın gerçekleştirilmesi amacıyla hareketle hukuk sistemi içerisinde yapılandırılmalıdır. Bu amaçla tek dereceli yargılama usulünden vazgeçilmesi, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların en erken istinafta kesinleşmesi kabul edilmelidir.

Vergi yargısı içerisinde yer alan kanun yolları adaletin tecellisi için yadsınamaz öneme sahiptir. Uzun zamandan beri tekrar kabul edilmesi yönünde birçok öneri sunulan istinaf kanun yolu, maddi ve hukuki yönden davaları inceleme yetkisine sahip olduğu için tam anlamda bir kanun yolunun sahip olması gereken özellikleri bünyesinde barındırmaktadır. Bu sebeple kararların doğruluğu ve yargılamanın selameti için istinaf kanun yolunun, vergi hukuku gibi karmaşık ve sürekli değişen bir mevzuata sahip alanda kabul edilmesi, kararların her açıdan incelenebilmesi olanağı sağlayacağı için, kararların doğruluğu açısından olumlu etkiler doğuracağı kanaatine ulaşılmıştır. Ancak, çalışmanın ikinci bölümde incelediğimiz istinaf ile ilgili mevcut düzenlemeler, kurumun anayasada yer alan ilkelere uygun biçimde, etkin şekilde işleyebilmesi için yeterli değildir.

Sonuç olarak; istinaf kanun yolunun Türk Vergi Yargısı'nda kabul edilmesi olumlu bir gelişmedir. Ancak hak arama özgürlüğünü sınırlandıran ve içtihat birliğinin bozulmasına sebep olarak hukuk devleti ilkesi temelinde anayasada yer alan ilkelerle bağdaşmayan düzenlemelerin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Vergi yargısında tüm kararlara karşı istinaf kanun yolluna başvuru imkânının tanınması, anayasada yer alan eşitlik ve hukuk devleti ilkesi başta olmak üzere vergilendirme ile ilgili ilkelere de uygun olacaktır. Yargının iş yükünü azaltma amacının ötesinde tipik bir kanun yolu olarak işlev görecektir olan istinaf mahkemeleri de uygulamalarında

anayasal vergilendirme ilkelerini gözeterek karar vermelidirler. Bu kapsamda alternatif çözüm yolları ile yargının iş yükünün azaltılması sağlanmalı ve istinaf mahkemelerinin işleyişinde etkinlik ve verimliliği arttırıcı yönde düzenlemeler yapılmalıdır.



## KAYNAKLAR

- Acuner, S. (2014). “İdari Yargıya Getirilen Yapısal Yenilikler ve Yeni Yargılama Usulleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:397, ss:114-145.
- Akyıldız, A. (2015). “İstinafa İlkesel Bakmak”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu*, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.
- Aslan, Z. (2001). *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, Ankara, Alfa Yayınları.
- Avcı, M. (2017). *İdari Yargılama Hukukundaki Son Yenilikler ve İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Bilgin, H. (2016). “Beşinci Yargı Paketiyle İdari Yargıdaki Son Değişiklikler Hakkında Bir İnceleme”, *KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, Temmuz, ss. 124-168.
- Bilgin, H. (2016). *99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvuru Rehberi*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Buyrukoğlu, S. (2017). “6545 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Özelinde Cumhuriyet Tarihinden Günümüze Vergi Yargısı”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:18, Sayı:1, ss. 109-128.
- Candan, T. (2009). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Çağlayan, R. (2017). *İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları*, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Çağlayan, R. (2015). *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Çakmak, M. (2014). “İdari Yargıda Davadan Feragat”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 53, Sayı 1, ss. 165-191.
- Çınar, İ. (2016). “Mahkemeye Erişim Hakkı Kapsamında İdari Yargıda Islah”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 7, Haziran, ss. 455-496.
- Çınarlı, S. (2017). *İdari Yargılamada İstinaf*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Diliçikık, A. (2018). “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf Kanun Yolu”, *Vergi Dünyası*, Sayı:438, ss. 1-27.
- Gökçay, Ş. E. (2018). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*,1.Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Gözübüyük, Ş. (2005). *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Günday, M. (2003). “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı”, *İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırılmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara.

- Günday, M. (2004). *İdare Hukuku*, 9. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi.
- Güngör, D. ve Albayrak, A. (2016). *İstinaf*, Ankara Barosu Yayınları.
- Kaplan, G. (2011). “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, *İÜHFİM*, Cilt LXIX, Sayı 1-2, ss. 1-18.
- Kaplan, G. (2016). *İdari Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku*, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Karakuş, M. (2014). “İdari Yargıda Islah”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 17, ss. 346-390.
- Karavelioğlu, C. (2016). *Açıklamalı İçtihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 9. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Keskin, Z. (2016). “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, *TBB dergisi*, sayı 126, ss. 228-261.
- Kızılot, Ş. ve Zuhul, K. (2009). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2019). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu: VUK*, İstanbul, Acar Basımevi, ss.201-235.
- Özcan, E. E. (2011). “İdari Yargılama Hukukunda Islah”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:92.
- Sancakdar, O. (2016). “İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu*: 148. Yıl, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.
- Sancakdar, O. (2012). “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Yayınları No:83, Ankara.
- Semiz, İ. (2020). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf*, İstanbul, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Sevinç, E. (2018). *Türk İdari Yargılama Hukukunda İstinaf Kanun Yolu*, Trabzon, T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD Basılmamış Yüksek Lisan Tezi.
- Şimşek, M. (2016). “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, sayı 7, ss. 946-985
- Taner, S. (2018). “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:136, ss.165-199.

- Telli, A. (2016). “İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu : 148. Yıl*, Ankara, ss.141-151
- Tutumlu, M. A. (2007). “İstinaf Yargılamasında Yeni Vakıa–Delil Getirme Yasağı ve İstisnaları” *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt-2, Sayı 7, Mart, ss. 57-62.
- Uğurlu, Y. (1998). “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 2(1), 101-135.
- Üstün, G. (2016). “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt:22, Sayı:2, ss. 1-36.
- Yasin, M. (2015). *İdari Yargılama Usulünde İspat*, 1. Baskı, İstanbul, XII Levha Yayınları.
- Yıldırım, R. (2015). “Türkiye’de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, *Danıştay ve İdarî Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu*, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.

## ÖZ GEÇMİŞ

### KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Harun Başışık

Doğum yeri : Denizli

Doğum tarihi : 29.03.1994

E posta :basisik.harun@hotmail.com

### EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Yaşar Saniye Gemici Anadolu Lisesi

Üniversite : İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi