

VERGİ YARGISINDA YENİ KANUN YOLU: İSTİNAF

NEW COURSE OF LAW IN TAX JUDGMENT: APPEAL



Betül HAYRULLAHOĞLU*

ÖZ

Günümüzde toplumun daha bilinçli hale gelmiş olması, dava açma maliyetlerinin düşmesi gibi nedenlere bağlı olarak yargıya başvuru her geçen gün artmaktadır. Mevcut iki dereceli yargı düzeninin Danıştay'ın iş yükünü artırdığı bilinmektedir. Bu sebeple, idari yargıda istinaf yoluna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişikliğin temel amacı, Danıştay'ın esas olan içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesidir. Bu çalışmada vergi yargısında geçmişten günümüze yaşanan gelişmeler ve yeni yargı düzeni açıklanmaktadır. Her ne kadar henüz uygulanmaya başlanmış olmasa da ulaşılan sonuç yeni düzenlemenin beklenen faydaların yanı sıra bazı olumsuz durumlara da yol açtığıdır.

Anahtar Kelimeler: İstinaf, İdari Yargı, Vergi Yargısı, İstinaf Mahkemeleri

ABSTRACT

Today, taking an issue to the court is quite common since the society has been more conscious and the cost of litigation has considerably decreased. It is known that the current dual structure of appeals increases the work load of the Council of State. Therefore there has been a new rearrangement regarding appeals in administrative judgment. The primary reason of this change is to enhance the main role of the Council of State, which is to function as a supreme appeal court. This study explains the history of tax judgment and the new judging formation. Although the new system has not entered into force, it is expected to create both advantages and disadvantages.

Keywords: Appeal, administrative judgment, tax judgment, appeal courts

* Araş. Gör., T.C. Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

1- GİRİŞ

Vergi yargısında önemli değişiklikler öngören 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18.06.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak ve yürürlüğe girmiştir. Ancak uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili tüm değişikliklerin Bölge İdare Mahkemelerinin tüm yurttta göreve başlama tarihinden sonra verilecek kararlar hakkında uygulanabileceği belirtilmektedir.

Bölge İdare Mahkemelerinin ne zaman göreve başlayacakları 6545 sayılı Kanunun 14’üncü maddesiyle 2576 sayılı Kanuna eklenen Geçici 20’nci maddenin 1’inci bendinde belirtilmiş bulunmaktadır. Maddede “*Adalet Bakanlığı, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde... öngörülen bölge idare mahkemelerini kurar. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurttta göreve başlayacakları tarih, Resmî Gazete’de ilan edilir. Mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam ederler*” denilmektedir. Nihayet 07.11.2015 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Bölge Adliye Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurttta Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar’da Bölge İdare Mahkemelerinin 20.07.2016 tarihinde tüm yurttta göreve başlayacakları belirtilmiştir.

Beklenen bir sonuç olarak ifade edilebilecek bu değişiklik, vergi yargısında itiraz yolunu kaldırarak yerine istinaf yolunu getirmiş bulunmaktadır. Yapılan değişiklikle asıl amaçlanan Danıştay’ın iş yükünün hafifletilerek esas işlevi olan içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesidir. Ancak değişikliğin beklenen faydalarının yanı sıra bir takım sakıncalar doğuracağı da ifade edilmektedir.

Bu kapsamda çalışmada Türkiye’de uzun zamandır tartışılmakta olan istinaf yolu açıklanmaya çalışılmaktadır. Ayrıca çalışma vergi yargısının değişiklik sonrası son durumunu, değişiklik öncesi durum ile karşılaştırarak muhtemel fayda ve sakıncaları ortaya koymayı amaçlamaktadır.

2- VERGİ YARGISININ İDARİ YARGI İÇERİSİNDEKİ YERİ

Vergi yargılaması tanımlaması Türkiye’de sadece ders kitaplarında yer almaktadır. Yoksa normatif yapı içerisinde vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünü düzenleyen bir yargı kolu ve bir dava çeşidi bulunmamaktadır. Ancak tek başına bir yargılama kolu olmayan ve hatta bünyesinde bulunduğu idari yargı içerisinde bir dava türü olduğu tartışmalı olan yargılama süreci, kendine özgü kavram ve konuları olması sebebiyle bir yargılama kolu olarak anlatılmaktadır.¹

Bir tanım verilmesi gerekirse vergi yargısı; devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerini bir düzen içine sokan hukuk kurallarının uygulaması yoluyla çözümleyerek yargısal karar verme faaliyetidir.² Vergi yargısı denildiğinde, vergi kanunlarındaki ihtilafların yargı organlarıncıa çözümlenmesini düzenleyen usul hükümlerinin yanı sıra, vergi yargı teşkilatının ve vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişiyle ilgili hükümlerin de anlaşılması gerekmektedir. Vergi yargısı kısaca, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusunda başvuru olan yargı yoludur. Vergi yargısı kavramı, vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişlerinin yanı sıra, vergi uyuşmazlıklarına uygulanacak usul kurallarını da kapsamına almaktadır.³

Yargı sistemi içerisindeki yerine bakıldığında vergi yargısının mali yargının bir kolunu oluşturduğu görülmektedir. Mali hukuk kavramına paralel olarak mali yargı, kamu gelirlerinin yanı sıra kamu

¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2013, s. 117.

² Mehmet Tosuner, Zeynep Ankan, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2011, s. 1.

³ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 68.

giderlerinin de hukuka uygunluk denetimini kapsamaktadır. Ancak vergi yargısı kamu gelirlerinin denetimi konusunda görev yapmakta, kamu giderlerinin denetimi görevi ise Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir.⁴ Gerçekte hangi yargı sistemi içinde yer alırsa alsın, vergi yargısı hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır. Zira vergi yargısında idarenin belirli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesi söz konusu olmaktadır.⁵

Vergi yargısının dünyadaki uygulamalarına bakıldığında başlıca üç uygulama şekli öne çıkmaktadır. Bunlar; adli yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi ve bağımsız vergi yargısı sistemidir. Türkiye’de vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almaktadır.⁶

Vergi yargısının hangi sistem içerisinde yer alması gerektiği ve bilhassa bağımsızlığı vergi hukukçularınca çok uzun süredir tartışılmaktadır. Vergi yargısına yönelik normatif bakış açılarının ötesinde gerçekte olan Türkiye’de vergi yargısının idari yargı sistemi içerisinde köklü değişikliklere uğradığıdır. Çalışmada vergi yargısının gelişimi başlıca üç dönem olarak ele alınmıştır.

3- TÜRKİYE’DE VERGİ YARGISININ GELİŞİMİ

Türkiye Cumhuriyeti’nde vergi yargısının gelişim sürecini başlıca üç dönem şeklinde ele almak mümkündür. Sürecin bu şekilde tasnifinde esaslı faktör şüphesiz 1982 ve 2014 yıllarında çıkarılan kanunlardır.

3.1- 1982 Öncesi Vergi Yargısı

Osmanlı Devleti’nde Tanzimat Dönemi’ne kadar ilkel tarzda dahi olsa bir yargı sisteminin varlığına ilişkin herhangi bir bilgi bulunmamaktadır.⁷ Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde adli yargı içerisinde yer alan “kadılık müessesesi”nden faydalanılıyordu.⁸

1982 yılında yapılan değişiklikten önce Türkiye’de vergi yargısı yine idari yargı içerisinde yer alıyordu.⁹ Bu dönemde vergi yargı sistemi Muvazzaf ve Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay olmak üzere üç merciden oluşuyordu. Vergisel uyuşmazlıklar öncelikle itiraz komisyonlarında, daha sonra temyiz komisyonunda çözümleniyor, kesin karar için ise Danıştay’a başvuruluyordu.¹⁰ Ayrıca gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimler ile ithalde alınan gider vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar bu komisyonlar dışında Gümrük Hakem Kurulları’nda incelenerek karara bağlanıyor ve bunların kararlarına karşı Danıştay’a gidilebiliyordu.¹¹

1982 yılında yapılan köklü değişikliğin nedenlerinin daha iyi açıklanabilmesi açısından değişiklik öncesi vergi yargısının gösterdiği yetersizliklere değinmekte fayda vardır. Bu kapsamda 1982 yılı öncesi dönemde vergi yargısının gösterdiği yetersizlikleri şu şekilde özetlemek mümkündür:¹²

⁴ Mualla Öncel ve diğerleri, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 185.

⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s. 71.

⁶ Mualla Öncel ve diğerleri, s. 185.

⁷ Cengizhan Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, İÜHFİM, Sayı: 1, 2007, s. 92.

⁸ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, Sayı: 156, 2009, s. 203.

⁹ Mualla Öncel ve diğerleri, s. 186.

¹⁰ Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2013, s. 80.

¹¹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, ss. 28-29.

¹² Cengizhan Hatipoğlu, ss. 101-107; Öncel ve diğerleri, s. 186; Tosuner, Arıkan, ss. 28-29.

- Yargı reformundan önce Türk vergi yargı sisteminin öngördüğü yapıya göre vergi uyuşmazlıkları yukarıda ifade edildiği gibi itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay olmak üzere üçlü bir yapıya dayalı olarak çözümlenmekteydi. Özellikle beyana dayalı tarhiyat dışında gerçekleştirdiği ikmalen ve re'sen tarhiyatlarda, yükümlülerin itiraz yoluna başvurması tahsilatın durmasına yol açmaktaydı. Bu nedenle hem uyuşmazlıkların çözüm süresi hem de verginin geç tahsil edilmesi sorunu ortaya çıkmaktaydı.
- Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının kuruluş şekilleri bazı hukuki sorunlara yol açmaktaydı. Zira bu komisyonların mahkeme niteliğini haiz olmadıkları ve mahkeme sayılamayacakları Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararlarında belirtiliyordu.
- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yönelik uzlaşma, pişmanlık ve cezalarda indirim gibi müesseselere ilişkin hükümler yeterince geliştirilmediğinden uyuşmazlıkların büyük bir kısmının yargıya intikal ediyor ve bu müesseselerin pratik uygulama sonuçlarından mahrum kalınmasına yol açıyordu.
- Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini geç yerine getirmeleri veya uyuşmazlık konusunda haksız çıkmaları durumunda eylemin caydırıcılığını sağlayacak etkin yaptırım mekanizmalarının olmaması nedeniyle yargı yoluna başvurmak hem olağan hale gelmiş hem de bu nedenle vergisini zamanında ödeyenle ödemeyen arasında eşitsizlik sorunu ortaya çıkmıştı.
- İdari yargı içerisinde de olsa vergi yargısının ayrıca düzenlenmemiş olması, aynı yargı mercilerinin kararları arasında bile tutarlılık sağlanmasına engel olmaktaydı. Bu durum vergisel içtihatların oluşumu ve gelişimi noktasında sorunlara yol açmaktaydı.
- Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları üyelerinden bir tanesinin tarhiyatı yapan idarenin aktif bir memuru statüsünde olması verilen kararların tarafsız ve teminatlı olması zorunluluğunu da ortadan kaldırılmaktaydı. Ayrıca komisyonlara başkanlık etmesi gereken en büyük mülki amir genellikle asıl görevinin verdiği yoğunluk nedeniyle komisyonlara başkanlık edememeleri ve yerlerine görevlendirdikleri memurların da vergi konularında yeterli bilgiye sahip olmamaları nedeniyle hem komisyonlar kolaylıkla toplanamamakta ve bu sebeple uyuşmazlıkların çözümü uzamakta, hem de verilen kararların uygunluğu tartışmalara yol açmaktaydı.
- Vergiler Temyiz Komisyonunun üyelerinin liyakat, bilgi ve tecrübeleri dikkate alındığında bu kurumun da ayrı bir yargı organı olarak algılanması imkansızdı. Zira bu durumda görevli başkan ve üyeler hakim teminatına sahip olmadıkları gibi tayin, terfi ve cezalandırılmaları bakımından Maliye Bakanlığı'nın geniş etkisi altında bulunmaktalardı.
- Ayrıca vergi yargı organlarında görev alan hakimlerin aktüel ve dinamik karakterli vergi kanunlarına süratle nüfuz edebilecek bilimsel birikime ve uygulama deneyimine sahip olmayan kişilerden seçilmesi verilen kararların doğruluğu üzerinde kuşku yaratmaktaydı.

Vergi yargısında yaşanan tüm bu sorunlar neticesinde 1980 sonrası dönemde idari yargı ve kapsamındaki vergi yargısını düzenleyen kanunlar kabul edilmiştir. Bu kanunlar;

- 6.1. 1982 Tarih ve 2575 Sayılı Danıştay Kanunu,
- 6.1. 1982 Tarih ve 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
- 6.1. 1982 Tarih ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)' dur.

Bu düzenlemeler neticesinde bu tarihe dek idarenin vesayeti altında faaliyetlerini sürdüren itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılarak bunların yerine Vergi Mahkemeleri

ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuş ve vergi yargısı bu son şekliyle üç mercili ve iki aşamalı bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu yeni sistemde vergi uyuşmazlıklarının ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinde görülmesi, bunların tek hakimle verdikleri kararların itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde, kurul halinde verdikleri kararların ise temyiz yoluyla Danıştay'da incelenmesi öngörülmüştür.¹³

3.2- 1982 Sonrası Vergi Yargısı

Daha önce de ifade edildiği gibi, 1982 yılında çıkarılan 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar sonucunda vergi yargısı uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak çözümlenmede görev yapan vergi mahkemeleri, itiraz organı olarak görev yapan Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz organı olarak görev yapan Danıştay'dan oluşmaktaydı. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlara karşı itiraz yolu ile Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurulurken, kurul halinde verdikleri kararlar ise Danıştay'da temyiz edilmekteydi. Diğer bir ifadeyle vergi mahkemesi kararlarında itiraz ve temyiz yoluna başvuruda uyuşmazlığın tutarı doğrudan dikkate alınmamaktaydı. Ancak 2576 sayılı Kanunun 7/2'nci maddesi gereği vergi mahkemelerinin 25.000 TL'yi aşmayan iptal ve tam yargı davalarının tek hakimle bakılacağına hükmedildiğinden bu tutarın altında kalan kararlar için itiraz yoluna, üzerinde olan kararlar için ise Danıştay'a başvurulmaktaydı. Kanundaki parasal sınırın enflasyon karşısında aşınmasının önlenmesi amacıyla daha sonra çıkartılan 4577 sayılı Kanun ile bu parasal sınırın her yıl yeniden değerlendirme oranında artmasına yönelik olarak 2576 sayılı Kanun'un Ek 1'inci maddesinde değişiklik yapılmıştı.¹⁴

Sonuç olarak 2014 yılında yapılan son değişiklik öncesinde idari yargı içerisinde vergi yargısı; vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmakla beraber Bölge İdare Mahkemelerinin kararları temyiz yoluna kapalı olduğundan esas olarak vergi yargısı iki dereceli bir yapı üzerine kurulmuş bulunmaktaydı. Diğer bir ifadeyle itiraz ve temyiz olmak üzere birbirinden bağımsız iki ayrı kanun yolu mevcuttu.

3.2.1- İtiraz Yolu

İtiraz, vergi mahkemelerinin tek hakimle vermiş oldukları son kararlara karşı, karar aleyhine olan tarafın istemi üzerine mahkeme kararının Bölge İdare Mahkemesinde hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması olarak tanımlanmaktadır.¹⁵

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenen ve temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu belirtilen itiraz, olağan bir kanun yolu olmakla birlikte gerek temyiz gerekse istinaf yoluna benzerlikleri ve onlardan esaslı farklılıkları nedeniyle doktrinde bir takım tartışmalara neden olmuş ve sonuçta kendine has bir kanun yolu olarak değerlendirilmiştir. Buna göre itiraz, Bölge İdare Mahkemesinin, ilk derece mahkemesi kararını hukuki ve maddi noktalardan yeniden incelemesi ve hiçbir sınırla bağlı kalmaksızın yeni olay ve delillere dayandırılabilmesi bakımından istinaf yoluna benzemekle birlikte, bu aşamada alınan kararların kesin olup Danıştay'da temyiz edilememesi ve İYUK'da itirazın, temyiz

¹³ Mehmet Yüce, a.g.e., s. 80.

¹⁴ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Mahkemelerinde Tek Hakimle Çözümenecek Davalara İlişkin Sınırı Artıran Kanun Tasarısı Hükümünün Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2, 2012, s. 219.

¹⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, s. 243.

şekil ve usullerine tabi olduğunun belirtilmesi nedeniyle temyiz yoluna yaklaştığı belirtilmektedir.¹⁶ Bölge İdare Mahkemesi'nin bozma kararı vererek dosyayı yeniden karara bağlamak üzere ilgili mahkemeye geri gönderme yetkisinin olmaması itiraz ve temyiz yolu arasındaki esaslı farkı oluşturmakla birlikte doktrinde itiraz yolunun temyizden farklı bir yol olmadığı yönünde görüşler de mevcuttur.¹⁷

3.2.2- Temyiz Yolu

Temyiz, vergi mahkemelerince verilen ve taraflardan biri ya da her ikisi tarafından yerinde görülmeyen son kararların, usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştay tarafından denetiminin sağlandığı olağan bir kanun yolu olarak tanımlanmaktadır.¹⁸

Temyiz yargılama hukukunda son derece önem taşımaktadır. Zira ilk derece mahkemelerinin kararlarının üst yargı merciinde yargısal denetime tabi tutulabileceği bilinci taraflara büyük güvence sağlamaktadır. Temyiz yolu hem hukukun üstünlüğünü hayata geçirmekte, hem de ilk derece mahkemelerinin kararları arasında tekdüzelik sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan Danıştay'ın içtihatları ile hukukta oluşan boşlukların doldurulması ve uygulama kolaylıklarının gerçekleşmesi sağlanmaktadır.¹⁹

2014 yılında yapılan değişiklik öncesinde kararın görev ve yetki kuralları, usul hükümleri ve esas açısından incelenmekte olduğu temyiz için vergi mahkemelerinde kurul halinde verilen tüm kararlara karşı 30 gün içerisinde Danıştay'a başvurulmaktaydı.²⁰ Ancak 2577 sayılı Kanunun 46'ncı maddesinde yapılan değişiklikle, istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay'a gideceği belirlenmiş olup, bu maddede tek tek sayılan bu konular dışındaki davaların Bölge İdare Mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir. Bu sayede Danıştay'ın temyizden karara bağladığı iş yükünün büyük oranda azaltılarak Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi hedeflenmektedir.²¹

3.3- 2014 Sonrası Vergi Yargısı

18.06.2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısında önemli değişiklikler öngörülmüştür.

Yeni düzenleme ile birlikte ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurmadan önce mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine istinaf başvurusunda bulunma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda, itiraz yolu kaldırılmış ve Bölge İdare Mahkemeleri "istinaf mercii" olarak yapılandırılmıştır. Dolayısıyla, yeni düzenleme ile ilk derece mahkemesi kararlarına karşı doğrudan temyiz yoluyla Danıştay'a başvurma olanağı sona ermiş bulunmaktadır.²²

¹⁶ Mehmet Yüce, a.g.e., s. 234.

¹⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arkan, a.g.e., s. 203.

¹⁸ Mehmet Yüce, a.g.e., s. 237.

¹⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, a.g.e., s. 229.

²⁰ Mualla Öncel ve diğerleri, a.g.e., s. 196.

²¹ Akif Akarca, Mehmet Şafak, "Yeni Vergi Yargı Sistemi", Dünya Gazetesi, (10.07.2014), <http://www.dunya.com /yeni-vergi-yargi-sistemi-156527yy.htm>, Erişim Tarihi: 10.09.2015.

²² Mustafa Güler, "Vergi Yargısında Önemli Değişiklik", Kuzey Ekspres, (18.07.2014), http://www.kuzeyekspres.com.tr/autor_article_detail.php?id=13355, Erişim Tarihi: 10.09.2015.

Sonuç olarak yapılan düzenleme sonrası vergi yargılamasında kanun yolları istinaf ve temyiz olarak düzenlenmiş olup, temyiz yoluna başvurmadan önce istinaf yoluna başvurulması zorunluluğu getirildiğinden vergi yargısı bu son şekliyle üç mercili ve üç aşamalı bir yapıya kavuşturulmuştur.

3.3.1- İdari Yargıda Değişiklik İhtiyacının Nedenleri

İdari yargı alanında görev yapmakta olan mahkemelerin iş yüklerinin son yıllarda ciddi oranda arttığı bilinmektedir. Bunun başlıca nedenleri olarak toplumun hak arama noktasında bilincinin artması, iletişim olanakları ve ulaşım kolaylığı nedeniyle dava açmanın daha kolay ve daha az maliyetli bir hale gelmesinin yanı sıra idarenin hukuk dışı işlemlerinin artması gösterilmektedir. İş yükünün artması idari yargı alanında üst derece ve içtihat mahkemesi olarak Danıştay'ı bu niteliğinden uzaklaştırmakta ve esas görevi olan "içtihat yaratma" fonksiyonunu yerine getiremeyen bir kurum konumuna getirmektedir. Bu nedenle gerek Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek, gerekse kişilerin adil yargılanma haklarının bir gereği olarak idari yargı sisteminde Bölge İdare Mahkemelerinin istinaf mahkemelerine dönüştürülmesi zorunlu hale gelmiştir²³.

O halde idari yargıda reform ihtiyacının temelini Danıştay'ın iş yükünün hafifletilerek içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi ihtiyacı oluşturmaktadır. Gerçekten de Danıştay'ın iş yükü ve dosya sayısı her geçen yıl hızla artmış bulunmaktadır. Adalet Bakanlığı'nca sonuncusu 2014 yılına ait yayımlanmış istatistiklerde de idari yargıda reformun zorunluluğunu ortaya koyan çarpıcı rakamlar yer almaktadır. Tablo 1'den de görülebileceği üzere Danıştay dairelerine 2005 yılında gelen toplam dosya sayısı 157.163 iken, %112.0'lık artış oranı ile 2014 yılında 333.128'e ulaşmıştır. Bu dosyalardan 142.951'i karara bağlanmış olup, 190.177 dava ise 2015 yılına devretmiş bulunmaktadır.²⁴

Tablo 1: Danıştay Dairelerine Gelen, Karara Bağlanan ve Gelecek Yıla Devredilen Davalar

Toplam	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Gelen	157.163	169.924	206.701	248.678	275.598	297.841	345.187	350.142	357.495	333.128
Karara Bağlanan	69.484	73.123	88.278	99.284	106.959	103.880	137.921	140.815	167.446	142.951
Gelecek Yıla Devir	81.728	94.629	118.423	149.394	168.639	193.961	207.266	209.327	190.049	190.177

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı, s. 3.

Tablo 2'de de vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve idare mahkemelerine son 10 yılda gelen dava sayıları yer almaktadır. Buna göre, Bölge İdare, idare ve vergi mahkemelerinden oluşan idari mahkemelerin son on yıllık çalışma trendine bakıldığında; geçen yıldan devir, yıl içinde açılan ve

²³ Taner Sarısoy, "İdari Yargıda İstinaf'lı Sistem", Vergi Raporu, Sayı: 176, Mayıs 2014, ss. 16-17.

²⁴ T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. "Adalet İstatistikleri 2014", Sayı: 9, (29.05.2015), <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 05.09.2015.

bozularak gelen toplam dava sayısında artış olduğu görülmektedir. 2005 yılında idari yargı mahkemelerine gelen toplam dava sayısı 390.312 iken, %49.2' lik artış oranı ile 2014 yılında 582.183 olmuştur.²⁵

Tablo 2: Mahkeme Türüne Göre Mahkemelere Gelen, Karara Bağlanan ve Gelecek Yıla Devredilen Davalar

Mahkeme Türü	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Toplam Gelen (Ceza+Hukuk+İdari)	5.243.991	5.455.920	5.934.915	6.064.308	6.211.965	6.619.412	6.645.927	6.511.186	6.393.207	6.498.918
Karara Bağlanan	3.291.539	3.341.669	3.538.959	3.754.604	3.796.985	3.882.946	4.035.127	4.155.876	4.025.782	4.109.445
Gelecek Yıla Devir	1.952.452	2.114.251	2.395.704	2.309.704	2.414.980	2.736.466	2.610.800	2.355.310	2.367.425	2.389.473
Toplam Gelen (Vergi M.+BİM+İdare)	390.312	469.308	478.339	482.251	515.918	585.233	584.963	533.426	579.036	582.183
Karara Bağlanan	246.046	313.474	326.826	337.528	355.473	386.884	415.672	405.791	414.644	434.139
Gelecek Yıla Devir	144.266	155.834	151.513	144.723	160.445	198.349	169.291	127.635	164.392	148.044

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı, s. 4.

İdari Yargı'da reformu zorunlu kılan bu artışı gözlemleyen Danıştay Başkanlar Kurulu, 2008 yılı Ekim ayında toplanarak, acilen önlem alınması gerektiği sonucuna vardığını açıklamıştır. Kurul, Danıştay'ın iş yükünün makul sayıya indirilmesinin zorunlu olduğu; bunun da, ancak dar görevli birer istinaf mahkemesi olan, Bölge İdare Mahkemelerinin tam istinaf mahkemesi haline getirilmesiyle sağlanabileceği görüşünü kamuoyuyla paylaşmıştır²⁶.

Yaşanan tüm bu gelişmeler ve duyulan ihtiyaçlar neticesinde 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 18.06.2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Ancak uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili tüm değişikliklerin Bölge İdare Mahkemelerinin tüm yurttan çalışmaya başlama tarihinden sonra verilecek kararlar hakkında uygulanabileceği belirtilmiştir.

3.3.2- İstinaf Yolu

Hukuk terimi olarak istinaf; "mahkemenin vermiş olduğu bir kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme" anlamına gelmektedir²⁷. İdari yargıda olağan bir kanun yolu olarak ise istinaf; idare ve vergi

²⁵ T.C. Adalet Bakanlığı, s. 2.

²⁶ Hukuki Net, "2575 sayılı Danıştay Kanununu da Kapsayan 'Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı' Hakkında", 28.01.2011, <http://www.hukuki.net/content.php?895-2575-say>, Erişim Tarihi: 11.09.2015.

²⁷ T.C. Türk Dil Kurumu, "Büyük Türkçe Sözlük", http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54b4f596ec1929.73719614, Erişim Tarihi: 09 Eylül 2015.

mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin yargı çevresinde bulunan Bölge İdare Mahkemesine başvurulması şeklinde tanımlanmaktadır.²⁸ İstinaf yolunun daha iyi anlaşılması bakımından itiraz ve temyiz yollarından farklarının belirtilmesinde yarar bulunmaktadır:

- **İstinaf ve İtiraz Yolları Arasındaki Farklılıklar:** İtiraz, hakim kararlarına ve mahkemelerin son karar niteliğinde olmayan bazı ara kararlarına karşı başvurulmuş bir kanun yolu iken, istinaf, ilk derece mahkemesinin uyuşmazlık konusu olan davaya ilişkin olarak verdiği son karara karşı başvurulmuş kanun yoludur.²⁹ Yine itiraz aşamasında alınan kararlar kesin olup Danıştay'da temyiz edilemezken istinaf üzerine verilen kararlardan bazıları için temyiz yoluna başvurulması mümkün olabilmektedir.³⁰
- **İstinaf ve Temyiz Yolları Arasındaki Farklılıklar:** Temyiz ile istinaf kanun yolu arasında her ikisinde de ilk derece mahkemeleri tarafından verilmiş olan son kararlara karşı başvurulmuş kanun yolları olmaları nedeniyle benzerlik söz konusu olmakla birlikte, temyizde verilmiş olan son karar hakkında yalnızca hukuki inceleme yapılabilirken, istinaf da hukuki incelemenin yanı sıra maddi inceleme de yapılabilmektedir.³¹

İstinaf yolunda, iş ve nüfus yoğunlukları göz önünde bulundurularak, belirli bölgelerde teşkilatlanacak olan Bölge İdare Mahkemeleri, istinaf incelemesini yapacaklardır. Bu kapsamda 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un ilgili bazı hükümleri de değiştirilerek Bölge İdare Mahkemelerinin teşkilat yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır.³² Buna göre mükellef ya da vergi dairesi, vergi mahkemesi kararlarının kendilerine tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde istinafa konu kararı veren mahkemenin yargı çevresinde bulunan Bölge İdare Mahkemesinde istinaf başvurusunda bulunabilecektir.³³

3.3.3- Temyiz Yolunda Yapılan Değişiklikler

6545 sayılı Kanunla 2577 sayılı Kanununun 46'ncı maddesinde yapılan değişiklik neticesinde Danıştay Dava Daireleri'nin nihai kararları ile Bölge İdare Mahkemelerinin 46'ncı maddede sayılan kararları kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde Danıştay'da temyiz edilebilmektedir.³⁴

2577 sayılı Kanununun 46'ncı maddesinde sayılan bu kararlardan konumuzla ilgili olan maddenin b bendinde yapılan düzenleme gereği "*Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar*" temyiz edilebilmektedir. O halde 6545 sayılı Kanun ile vergi yargılamasında yapılan düzenleme gereği kanun yollarına başvuruda uyuşmazlığın parasal tutarı değişiklik öncesinin aksine doğrudan etkilidir. Zira istinaf ve temyiz yoluna başvuruda vergi mahkemesinin tek hakim ya da kurul halinde karar vermiş olması değil, uyuşmazlığın parasal tutarı

²⁸ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 226.

²⁹ Veli Özer Özbek, "Türk-Alman Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf", 2014, <http://web.e-baro.web.tr/uploads/35/izmir%20barosu/2010-2012/jay%C4%B1nlar/OZBEK-Ceza%20istinaf-%20izmir%20Barosu.pdf>, Erişim Tarihi: 10 Eylül 2015.

³⁰ Mehmet Yüce, a.g.e., s. 234.

³¹ Taner Sarısoy, a.g.e., s. 18.

³² Akif Akarca, Mehmet Şafak, a.g.e., s. 1.

³³ Erdoğan Öner, a.g.e., ss. 226-227.

³⁴ Akif Akarca, Mehmet Şafak, a.g.e., s. 1.

belirleyici konumdadır. Vergi yargılamasında yapılan son düzenleme gereği istinaf ve temyiz yoluna başvurusu açık olan uyuşmazlık miktarları Tablo 3’de yer almaktadır.

Tablo 3: İstinaf ve Temyiz Yollarına Açık Uyuşmazlık Miktarları

5.000 TL Altı	5.000 - 100.000 TL	100.000 TL Üstü
İlk derece mahkemesi ✓	İlk derece mahkemesi ✓	İlk derece mahkemesi ✓
İstinaf incelemesi X	İstinaf incelemesi ✓	İstinaf incelemesi ✓
Temyiz incelemesi X	Temyiz incelemesi X	Temyiz incelemesi ✓

Kaynak: Güler, s. 1.

Tablodan da açıkça görülebileceği üzere konusu 5 bin TL’ye kadar olan vergi uyuşmazlıklarında ilk derece vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar için istinaf ve temyiz yolu kapanmış durumdadır. Diğer bir ifadeyle bu davalar hakkında ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararlar kesin niteliktedir. Konusu 5 bin ila 100 bin TL arasındaki uyuşmazlıklar ise ilk derece vergi mahkemelerinde görüldükten sonra, Bölge İdare Mahkemeleri nezdinde istinaf incelemesine konu edilebilmekle birlikte Danıştay’a temyiz talebinde bulunulamamaktadır. Ve nihayet konusu 100 bin TL’yi aşan uyuşmazlıklar ilk derece vergi mahkemesi kararı üzerine ilk önce Bölge İdare Mahkemeleri nezdinde istinaf incelemesine tabi tutulmalarının ardından istenmesi halinde bu aşamadan sonra Danıştay’da temyize konu edilebilmektedir.³⁵

4- YENİ DÜZENLEMENİN MUHTEMEL FAYDA ve SAKINCALARI

İdari yargıda yapılan reformun sıklıkla vurgulandığı gibi zorunluluk olması açısından faydalı olacağı düşünülmekle beraber düzenlemenin içeriğinden kaynaklanan bazı olumsuzlukları da bünyesinde barındırdığı açıktır.

Düzenlemenin muhtemel faydalarına bakıldığında öncelikli ve en önemli faydasının Danıştayın iş yükündeki azalma olacağı açıktır. Zira amaçlanan bu fayda düzenlemenin nihai hedefini oluşturmaktadır. 6545 sayılı Kanun öncesi sistemde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45’inci maddesinde itiraz üzerine Bölge İdare Mahkemelerinde kesinleşecek davalar dışındaki tüm davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmekte ve bu uygulama nedeniyle İdare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmiş Daniştay’da yüzde otuzu ise Bölge İdare Mahkemelerinde denetlenmekteydi.³⁶ Bu sebeple yapılan düzenleme sonrası Daniştay’ın iş yükünün ciddi oranda azalması beklenmektedir.

Düzenlemenin bir diğer faydasının düşük rakamlı uyuşmazlıklarla yargı mercilerinin boş yere meşgul edilmesinin önüne geçilerek bu sayede kamu kaynaklarının daha etkin ve adil kullanılabilecek olması noktasında ortaya çıkacağı ifade edilmektedir.³⁷ Ayrıca konusu 100.000 TL’yi aşan uyuşmaz-

³⁵ Emrah Akın, “Vergi Yargısında Devrim”, KPMG, (29.06.2014), http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=295&utm_medium=email&utm_source=EmailMarketing&utm_campaign=Y%C4%B1l:7+Say%C4%B1:217, Erişim Tarihi: 12 Eylül 2015.

³⁶ Akif Akarca, Mehmet Şafak, a.g.e., s. 1.

³⁷ Emrah Akın, a.g.e., s. 1.

lıklara ilişkin vergi mahkemesi kararlarının iki ayrı üst yargı organınca denetlenmesinin, daha sağlıklı ve doğru karar verilmesi sonucunu doğuracağı beklenen faydalar arasındadır.³⁸

Beklenen bir diğer fayda uyuşmazlıkların daha kısa sürede çözümlenmesine yöneliktir. Zira istinaf mahkemeleri kanunda öngörülen üç dereceli sistem sayesinde kural olarak uyuşmazlıkların yerel mahkemelere geri gönderilmesine engel olmasının yanı sıra süratle çözüme kavuşturulmasını da mümkün kılmaktadır.³⁹

Yeni düzenlemenin içerdiği en büyük sakınca şüphesiz konusu 5.000 TL'nin altında olan uyuşmazlıklar bakımından üst yargı yolunun kapatılmış olmasıdır. Her ne kadar bu düzenleme düşük rakamlı uyuşmazlıklarda yargı organlarının meşgul edilmesinin önlenmesi gibi olumlu bir amaca yönelik olsa da gerek kanun önünde eşitlik, gerekse hak arama özgürlüğü bakımından anayasaya aykırı olduğu açıktır. Bu nedenle bu uyuşmazlıklar için en azından istinaf yolunun açık olması son derece önem taşımaktadır.

Yeni yargı düzeninde yaşanması muhtemel sıkıntılardan bir diğeri 1982 yılında yapılan düzenleme öncesinde olduğu gibi 3 dereceli yapıya dönülmüş olması nedeniyle konusu 100.000 TL'yi aşan uyuşmazlıklar bakımından yargılama sürecinin ve dolayısıyla masraflarını ciddi manada artıracak olmasıdır. İki dereceli sistemde dahi çok uzun sürelere yayılan dava sürelerinin bu yeni sistemle birlikte daha da uzayabileceği ve mükelleflerin uyuşmazlıklarını mahkeme önüne götürmelerinin zaman ve parasal maliyetinin bir kat daha artabileceği sorununa vurgu yapılmaktadır.⁴⁰ Ayrıca üç dereceli yapı bazı içtihat farklılıklarının yaşanmasını da kaçınılmaz kılacaktır.

5- SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde vergi yargısının başlıca üç büyük değişiklik geçirdiğini söylemek mümkündür. Söz konusu bu değişikliklerle vergi yargısı önce üç dereceli, sonrasında ise iki dereceli bir yapı göstermiştir. 2014 yılında 6545 sayılı Kanunla yapılan reform neticesinde son haline kavuşan vergi yargısı yeniden üç mercii ve üç dereceli eski yapısına dönmüş ve uyuşmazlıkların çözümünde ilk dereceli mahkemeler olan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf yoluna kavuşmuştur.

2577 sayılı Kanunda temyizcinin şekil ve usullerine tabi olduğu bildirilen istinaf yolunda görevli mahkemeler Bölge İdare Mahkemeleri olarak belirlenmiştir. Eski düzenlemede vergi mahkemelerinin tek hakimle vermiş oldukları kararları itiraz üzerine inceleyen Bölge İdare Mahkemeleri yapılan yeni düzenleme neticesinde konusu 5.000 TL üzerindeki uyuşmazlıklara ilişkin vergi mahkemelerinin kararlarının tümünü istinaf başvurusu üzerine incelemekle sorumlu tutulmuş ve Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi noktasında çok önemli bir ara mahkeme görevi yüklenmiştir.

Yapılan yeni düzenleme ile beklenen çok sayıda fayda olmakla birlikte en önemlisi Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi olmuştur. Ancak 5.000 TL altı uyuşmazlıklara karşı üst yargı yolunun kapatılmış olması da yeni düzenlemenin yaratmış olduğu büyük bir sorun olarak göze çarpmaktadır. Yine de söz konusu fayda ve sakıncaların ne ölçüde yaşanacağını yeni düzenlemenin tam olarak hayata geçirilmesi neticesinde anlaşılacağı açıktır.

³⁸ Onur Elele, "Vergi Yargısında Yeni Çözüm: İstinaf Yolu", Vergidegundem.com, (13.07.2014), http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=2133702, Erişim Tarihi: 12 Eylül 2015.

³⁹ Taner Sarısoy, a.g.e., s. 21.

⁴⁰ Emrah Akın, a.g.e., s. 1.

KAYNAKÇA

- AKARCA, A., ŞAFAK, M. (10.07.2014). Yeni Vergi Yargı Sistemi. Dünya Gazetesi, <http://www.dunya.com/yeni-vergi-yargi-sistemi-156527yy.htm>. Erişim Tarihi: 10 Eylül 2015.
- AKIN, E. (29.06.2014). Vergi Yargısında Devrim. KPMG, http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=295&utm_medium=email&utm_source=EmailMarketing&utm_campaign=Y%C4%B1l:7+Say%C4%B1:217. Erişim Tarihi: 12.09.2015.
- ARMAĞAN, R. (2009). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, Sayı: 156, ss. 199-218.
- BAYRAKLI, H. H. (2013). Vergi Yargılama Hukuku. Celepler Matbaacılık. Afyonkarahisar.
- ELELE, O. (13.07.2014). Vergi Yargısında Yeni Çözüm: İstinaf Yolu. Vergidegundem.com. http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=2133702. Erişim Tarihi: 12 Eylül 2015.
- GÜLER, M. (18.07.2014). Vergi Yargısında Önemli Değişiklik. Kuzey Ekspres. http://www.kuzeyekspres.com.tr/author_article_detail.php?id=13355. Erişim Tarihi: 10 Eylül 2015.
- HATİPOĞLU, C. (2007). Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı. İÜHFİM, Sayı: 1, ss. 85-125.
- HUKUKİ NET. (28.01.2011). 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nu da Kapsayan 'Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı' Hakkında. <http://www.hukuki.net/content.php?895-2575-say>. Erişim Tarihi: 11 Eylül 2015.
- KIZILLOT, Ş., KIZILLOT, Z. (2010). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. Yaklaşım Yayınları. Ankara.
- TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2011). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Vergi Yargısı. Kanyılmaz Matbaası. İzmir.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., (2011). Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi. Ankara.
- ÖNER, E. (2014). Vergi Hukuku. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ÖZBEK, V. Ö. (2014). Türk-Alman Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf. <http://web.e-baro.web.tr/uploads/35/izmir%20barosu/2010-2012/yay%C4%B1nlar/OZBEK-Ceza%20istinaf-%20izmir%20Barosu.pdf>. Erişim Tarihi: 10.09.2015.
- SARISOY, T. (2014). İdari Yargıda İstinaf'lı Sistem, Vergi Raporu, Sayı: 176, ss. 16-32.
- T.C. ADALET BAKANLIĞI. (29.05.2015). Adalet İstatistikleri 2014. Sayı: 9. <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/>. Erişim Tarihi: 05 Eylül 2015.
- T.C. TÜRK DİL KURUMU. (2015). Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54b4f596ec1929.73719614. Erişim Tarihi: 09 Eylül 2015.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2012). Vergi Mahkemelerinde Tek Hakimle Çözümüne Davalara İlişkin Sınırı Artıran Kanun Tasarısı Hükmünün Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2, ss. 217-229.
- YÜCE, M. (2013). Vergi Yargılama Hukuku. Ekin Yayınevi. Bursa.