

# MAKUL SÜREDE YARGILANMA KAPSAMINDA VERGİ KABAHATİ DAVALARININ ORTALAMA GÖRÜLME SÜRELERİ ve HEDEF SÜRE UYGULAMASI

AVERAGE TIME AND TARGET TIME APPLICATION OF TAX OFFENCE CASES WITHIN THE SCOPE OF JUDGMENT IN THE REASONABLE TIME



Ayşe ARMAĞAN\*

## ÖZ

Mükelleflerin hukuksal güvencesi olan yargı yolu, anayasal bir hak olup, kullanımı Anayasal ilkelerle gerçekleştirilmektedir. Bu ilkelerden adil yargılanma hakkı uluslararası hukukta da düzenlenmiştir. Söz konusu ilke, davanın taraflarına davanın makul sürede sonuçlandırılmasını isteme hakkını vermektedir. Bu hak, vergi davalarında idarenin haklı olmasıyla vergi alacağının erken tahsili, mükellef açısından mükelleflerin normal ekonomik faaliyetlerine bir an önce dönmesi ve vergi adaletinin sağlanması bakımından önemlidir. Tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de sorun olan davaların makul sürede sonuçlandırılması konusunda çeşitli tedbirler alınmıştır. Bu konuda çeşitli yasal düzenlemelerle birlikte idari ve teknik tedbirlerin de alındığı görülmektedir. Yargı Reformu kapsamında yargıda zaman yönetimi çerçevesinde "hedef süre uygulaması" baş-

## ABSTRACT

The judicial remedy, which is the legal guarantee of taxpayers, is a Constitutional right and its use is carried out with Constitutional principles. The right to a fair trial from these principles is also regulated in the international law. The said principle gives the parties to the case the right to demand the conclusion of the case within a reasonable time. This right is important in terms of early collection of tax receivables with the justification of the administration in tax cases, for taxpayers to return to their normal economic activities as soon as possible and to ensure tax justice. As in all countries, various measures have been taken to finalise cases that have problems in our country in a reasonable time. It is seen that administrative and technical measures are taken along with various legal regulations. Within the scope of the Judicial Reform, with the initiation

\* Dr.Öğr.Üyesi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Salihli İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, ayse.armagan@cbu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-5018-4416.

Armağan, A. (Haziran 2020). Makul Sürede Yargılanma Kapsamında Vergi Kabahati Davalarının Ortalama Görülme Süreleri ve Hedef Süre Uygulaması, *Vergi Raporu*, 249, (242-264).

**Makale Türü:** Derleme Makalesi

M.G.T.: 03.03.2020 / M.K.T.: 22.05.2020

latılmasıyla; davaların ortalama görülme sürelerinin en kısa süreye indirilmesi ve makul sürede yargılanma hakkının tesis edilmesi ile adaletin sağlanmasına en yüksek düzeyde hizmet edilmiş olunacaktır. Çalışma kapsamında vergi kabahatleri davalarının idari yargıda ortalama görülme sürelerinin yıllar içindeki gelişimi, makul sürede yargılanma ve hedef süre açısından incelenerek ülkemizdeki durum değerlendirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Yargısı, Vergi Davası, Makul Süre, Ortalama Görülme Süresi, Hedef Süre Uygulaması

**Jel Sınıflandırma Kodları:** K 34.

## GİRİŞ

Yargı sisteminin işleyişi, adaletin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesine hizmet ederken ekonomik faaliyetlerin de güven içinde gerçekleştirilmesi bakımından büyük önem arz etmektedir. Hukuksal kurallar, diğer birçok alanda olduğu gibi ekonominin işleyişinde ve refahın sağlanmasında tamamlayıcı bir öğedir. Ekonomik olayların bir boyutu vergisel konuları içermekte olup, uygulamada vergi idaresiyle mükellefler arasında zaman zaman ortaya çıkabilen vergisel uyuşmazlıklar şekline dönüşebilmektedir. Bu tür sorunlar, çoğunlukla idari aşamada çözümlenmekle birlikte idari aşamada çözülmemesi halinde konu yargıya taşınmaktadır. Mükellefler açısından hukuksal bir güvence olan yargı yolu, aynı zamanda idare açısından bir denetim niteliğine sahiptir. Bu yol anayasal bir haktır ve bu hakkın kullanımı da Anayasal ilkeler çerçevesinde gerçekleşmektedir.

Hem Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde hem de Anayasa'mızda yer alan ve adaletin gerçek anlamda sağlanmasında en temel ilke olan "*adil yargılanma hakkı*" ilkesi gereğince hem davalı hem de davacı tarafa davanın makul bir süreye içerisinde sonuçlandırılmasını isteme hakkını vermektedir. Vergi davaları da dahil tüm davalar

of "target time application" within the context of judicial time management; by minimising the average time of trials and establishing the right to be tried within a reasonable time, the highest level of service will be provided to ensure justice. Within the scope of the study, the situation in our country is evaluated by examining the development of average times in tax judicial cases in administrative jurisdiction over the years, trial in reasonable time and target time.

**Keywords:** Tax judicial, tax case, reasonable time, average seen duration, target time application

**Jel Classification Codes:** K34.

için dosyaların hızlı-masrafsız-zahmetsiz-doğru bir şekilde, yasalara, hakkaniyete ve kamu vicdanına uygun sonuçlandırmasıyla sağlanacak "*adalet*" ile devlete olan güvenin artmasında yargı kurumlarına büyük görevler düşmektedir.

Vergi davaları açısından önemli olan makul sürede yargılanma hakkı diğer davalarda olduğu gibi tarafları belirsizliklere karşı koruyan hukuki bir garantidir. Davanın uzaması gerek idare gerekse mükellef açısından da çoğunlukla istenmeyen bir durumdur. Vergi davalarının makul sürede sonuçlandırılması, özellikle devletin haklı olması durumunda vergi gelirlerinin en kısa sürede tahsilini sağlarken kişilerin ekonomik karar ve davranışlarına yön verebilmektedir.

Vergi davalarının ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemelerinde, istinaf olarak Bölge İdare Mahkemelerinde ve temyiz amacıyla Danıştay'da makul kabul edilebilecek en kısa sürede sonuçlandırılmasında, kamu yararı gözetilerek değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yargı organlarının her birinde geçen ortalama görülme süreleri makul süre kapsamında ele alınarak mümkün olan en az süreye indirgenmeli ve bu konuda gereken tedbirler alınmalıdır. Bir çözüm önerisi olarak "*Hedef Süre Uygulaması*" Yargı Reformu kapsamında gündemimize girmiş

önemli bir adımdır ancak yargı sürecindeki fiili etkileri henüz belirsizdir.

## 1- MAKUL SÜREDE YARGILAMA/ YARGILANMA

### 1.1- Makul Süre Kavramı

Makul kavramı “sosyal bakımdan kabul edilebilir davranışların sınırı” olarak ifade edilmiştir.<sup>1</sup> Hukuki açıdan makul süre kavramı; dar anlamda davaların kabul edilebilir bir süre içerisinde sonuçlandırılmasını<sup>2</sup> genel olarak ise “adaletin etkinliğini ve inanılabilirliğini zayıflatılabilecek gecikmeler olmaksızın, ceza veya idari davaların uygun bir süre içinde görülmesini sağlayan bir güvence” olarak tanımlanabilir.<sup>3</sup> Makul süre, önceden belirlenebilen, azami veya asgari bir süre olmayıp mantık ve şartlar çerçevesinde her dava ve iş için ayrı ayrı uygulanması gereken bir durumdur. Hukuk devleti ilkesi de gerçek anlamda hukuki korunmayla beraber hukuki güvenliğin sağlanması ve davaların makul sürede sonuçlandırılmasını gerekli kılmaktadır.<sup>4</sup>

Makul sürede yargılanma hakkında amaç; uzun süren yargılamalar nedeniyle meydana gelebilecek maddi ve psikolojik birçok baskıdan ve sıkıntıdan tarafların korunmasını sağlamaktır.<sup>5</sup> Yargılamanın uzun sürmesiyle; hükmün yararı ortadan kalkabilir, adaletin yerine getirilmesindeki etkinliğe ve yargıya olan güvene zarar gelebilir, tanıklar dava konusundaki esas ve ayrıntıları unutabilir veya yanlış hatırlayabilir, şahitler bulunamayabilir, bazı önemli kanıtlar bozulabilir, mağdurlar ve şüpheliler zarar görebilir, geciktirme taktiklerine başvurulmasına yol açabilir. Böylece makul sürede yargılama yapılması kanıtların ve davayla ilgili emarelerin hak ve hukuka en uygun şekilde değerlendirilebilmesinin de teminatı olmaktadır.<sup>6</sup> Yargının yavaş işlemesi; adli sürecin ve sonucunun kalitesini, adalet sisteminde duyulan güveni, davayı kazanan tarafın elde ettiği sonucu tehlikeye atabilir veya cezai yaptırımların caydırıcı etkisinde ve suçlunun ıslah edilmesine yönelik beklentilerde düşüşe neden olabilir. Bu olumsuz yönlerin yanı sıra yargılamaların yavaş ilerlemesi, özellikle dava sonucunun kendisi açısından olumsuz olacağı beklentisinde olan taraflar için lehine ve avantajlı bir durum da olabilmektedir.<sup>7</sup> Örneğin bir mükellefin vergi davasını kaybedeceği yönünde beklentisi varsa ve yargılamanın gidişi bu yönde emareler gösteriyorsa yargı sürecinin yavaş işlemesi, vergi borcunu ödemek zorunda kalacak olan mükellef için zaman kazandırmaktadır. Dolayısıyla makul sürede temel amaç; davaların hızlıca bitirilmesi değil, yargılamanın makul süre içinde, özenli bir şekilde hukuka, hakkaniyete ve adalete uygun bitirilmesi olmalıdır. Ayrıca yargılamanın uzamadan sonuçlandırılması yanında diğer tüm hukuki süreçlerde de gerekli dikkatin gösterilmesi de büyük önem taşımaktadır.<sup>8</sup>

<sup>1</sup> Feyyaz GÖLCÜKLÜ. “Yargılama Makamları Önünde Makul Süre”. İnsan Hakları Merkezi Dergisi. Y. 1991. s.10 aktaran Bayram KESKİN. a.g.e. s. 394.

<sup>2</sup> Selami DEMİRKOL. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında “Adil Yargılanma Hakkı”. (https://www.danistay.gov.tr/upload/3\_adilyargilamahakki.pdf). Erişim tarihi: 03 Ocak 2020.

<sup>3</sup> H-Fransa Davası. 24 Ekim 1989. Para. 1989: 58 aktaran Bayram KESKİN. a.g.e. s. 395.

<sup>4</sup> Hakan PEKCANİTEZ. “Adil Yargılanma Hakkı”. İzmir Barosu Dergisi. 1997. s. 46. aktaran KAŞIKARA. a.g.e. 2009. s. 46.

<sup>5</sup> Abdullah ÇELİK. *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*. Araştırma ve İçtihat Birimi. Anayasa Mahkemesi Yayınları. Bireysel Başvuru El Kitapları. Sayı:3. 1.Baskı. 2014. Ankara. s. 71.

<sup>6</sup> Uluslararası Af Örgütü. *Adil Yargılanma Hakkı*. (2000). Çeviren F. Ahmet TAMER. Erol KAPLAN. 1. Baskı. İstanbul. s. 202.

<sup>7</sup> Jon. T. JOHNSON. “CEPEJ-SATURN” CEPEJ SATURN “Rehber İlkeleri Sempozyumu”. 27- 28 Şubat 2013. Ankara. (http://www.cepej.adalet.gov.tr/dosya/dokumanlar/CEPEJ-SATURN-Prof-Dr-Jon-T-Johnsen.pdf). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>8</sup> Abdullah ÇELİK. a.g.e. 71.

Makul süreye ilişkin olarak ulusal ve uluslararası hukuk sistemlerince sabit bir süre sınırı tespit edilmemiştir ve böyle bir standart sürenin tespiti imkanı da bulunmamaktadır. Yargılamada 2 yıl ve altındaki süreler için makul sürenin aşıldığı bunun yanında 6 yıl süren yargılamalarda ise makul sürenin aşılmadığı yönünde Anayasamızın ve AİHM'nin kararları bulunmaktadır.<sup>9</sup> Sözleşme organları makul süre açısından incelemeyi; “*davanın karmaşıklığı*”, “*başvurucunun tutumu*” ve “*yetkili makamların tutumu*” kriterlerine göre yapmaktadır. Bu nedenle, makul süre açısından kesin bir süre belirlenememekte ve her davanın içeriği dikkate alınarak sonuca ulaşılmaktadır.<sup>10</sup>

Makul süre içinde yargılanma; “*idari davalarda, kural olarak ilk derece mahkemesinde ya da bazı idari uyuşmazlıklara ilişkin davalara ilk derece mahkemesi sıfatıyla doğrudan bakmakla görevli temyiz mahkemesinde*” (2575 sayılı Kanun 24.md) muhakeme usulünün kurulması amacıyla yapılan girişim ile başlamaktadır.<sup>11</sup> Dava dilekçesinin mahkeme kayıtlarına girdiği tarihte sürenin başladığı kabul edilmektedir. Bununla birlikte, mahkemeye başvurmadan önce başka bir makama (örneğin, idari bir makama) başvurmak suretiyle karar alma gibi özel bir durum söz konusuysa süre, bu tarihten itibaren işlemeye başlayabilecektir.<sup>12</sup>

İdari yargılamada makul süre, ceza ve medeni hukuk davalarında olduğu gibi, en son kararın ve-

rilmesine kadar sürmektedir. İlk derece mahkemesinin kararı kesin ve bu karara karşı bir kanun yolu da öngörülmemişse, sürenin bitimi karar tarihidir. Kanun yolu öngörülmüşse süre, mahkeme kararına karşı yapılan başvuru üzerine bir üst mahkeme (istinaf, temyiz) tarafından verilen kararın ilgili kişiye tebliğ edildiği tarihte sona ermektedir. Mahkeme kararına karşı bir üst mahkemeye başvurulmaması halinde ise kanun yolu için öngörülen sürenin bitiminde sona ermektedir.<sup>13</sup> Kural olarak, hükmün kesinleştiği veya kesin hükmün yazıldığı tarih yargılamanın sona erdiği tarihtir. Bir mahkeme kararı ancak belli bir süre sonra kesinleşiyorsa; AİHM, bu tarihi dikkate almaktadır. Ayrıca kararın icra edildiği tarih, yargılamanın sona erdiği tarih olabilmektedir.<sup>14</sup>

## 1.2- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nde Makul Süre

AİHS'nin 6.maddesindeki hükümde; “*Herkes yargı önündeki başvurusunun, medeni hak ve sorumluluklarıyla ilgili anlaşmazlıklar ya da cezai alanda kendine yöneltilen suçlamaların özü hakkında karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.*” ifadesi ile makul süreye yer vermiştir. Bu madde hükmünde makul süre tanımına yer verilmemiş ancak makul sürede yargılanma hakkını, adil yargılanma hak-

<sup>9</sup> Ayşe Özkan DUVAN. “Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı.” Ankara Üniversitesi Hukuk Fak. Dergisi. 68 (1) 2019. s. 291.

<sup>10</sup> Selami DEMİRKOL. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında “Adil Yargılanma Hakkı”. (https://www.danistay.gov.tr/upload/3\_adilyargilamahakki.pdf). Erişim tarihi: 03 Ocak 2020.

<sup>11</sup> Frederic EDEL. “The Length of Civil and Criminal Proceeding in the Case-Law of the European Court of Human Rights”. Council of Europe. Y.2007. s. 7.

<sup>12</sup> M. Serhat KAŞIKARA. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi Çerçevesinde Makul Süre İçerisinde Yargılanma Hakkı.” TBB Dergisi. Sayı.84. 2009. s. 252. (http://www.ihtk.adalet.gov.tr/makale/serhatkarakis.pdf). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

<sup>13</sup> Bayram KESKİN. “İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi”. İnönü Ün. Hukuk Fakültesi Dergisi. C:9 S:2 Y:2018. s. 397. (https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/583089). Erişim tarihi: 23 Ocak 2020.

<sup>14</sup> Sibel İNCEOĞLU. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı. İstanbul. 2002. s.363 aktaran M. Serhat KAŞIKARA. a.g.e. s. 363.

kına ilişkin ilkenin temel unsurlarından biri olarak belirlemiştir. Makul sürede yargılanma hakkı *“mahkemedeki yargılamanın tüm taraflarını çok uzun gecikmelere karşı korumak”* olarak ifade edilmiştir. AİHM, yargılama süresinin makul olup olmadığını, Sözleşme’nin 6. maddesi kapsamında her bir dava dosyasının içeriği ile ilgili özellikleri dikkate alarak ve diğer ilgili maddelerini de yorumlayarak değerlendirmektedir.<sup>15</sup>

Türkiye, AİHM’de Rusya’dan sonra aleyhine en çok başvuru yapılan ikinci; ihlaller bakımından ise ilk sırada yer alan ülkedir. Türkiye’nin AİHM’de en çok aleyhine karar çıkan konu AİHS’nin 6. maddesi olup, bu bağlamda en fazla ihlal edilen bölüm ise “makul süre” konusudur.<sup>16</sup>

### 1.3- Türk Hukuk Sisteminde Makul Süre

#### 1.3.1- Anayasa’da Makul Süre

Anayasamızın 36. maddesi 1.fıkrasında; *“herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”* hükmü ve 141. maddesi son fıkrasında; *“davaların... mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir.”* hükmü ile makul süre kavramı yer almıştır. 148. maddesi 3. fıkrasında da *“herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin... ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir...”* ifadesi ile uluslar üstü hukuk kurallarına atıf yapılarak makul sürede yargılama yapılmasını bir bakıma zorunlu kılmıştır.

Bireyleri yargılama işlemlerinin süruncemede kalmasına karşı korumayı amaçlayan *“makul sürede yargılanma hakkı”*nda belirtilen makul süre kavramı Anayasa’nın 141. maddesinde açık-

ça tanımlanmamış, yalnızca *“davaların mümkün olan süratle sonuçlandırılması gerektiği”* vurgulanmıştır. İlgili maddede sözü edilen *“mümkün olan süratle”* ifadesi *“makul süre”* kapsamında değerlendirilmektedir.

#### 1.3.2- Çeşitli Kanunlarda Yargılamaya İlişkin İlkelerde Makul Süre

6100 sayılı HMK’nın 30.maddesinde hakim; *“yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla”* yükümlü kılınmıştır. HMK 90-94.maddelerde uygulanacak sürelerin başlangıcı ve bitimi ile sürelerin artırılıp eksiltilemeyeceği, 320.maddesinde de duruşmalar arasındaki sürenin bir aydan daha uzun olamayacağı kuralı düzenlenmiştir. Bu hükümler doğrudan makul sürede yargılanma hakkının korunmasına yönelik hükümlerdir.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)’nın 39.maddesinde, sürelerin başlangıç ve bitim tarihlerinin belirtilmesi davalarda süre belirsizliğini ortadan kaldıran bir unsurdur.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7.maddesi, dava açma sürelerini ve 8. maddesi sürelerle ilgili genel esasları düzenlenmektedir.

Yargıtay ve Danıştay içtihatlarında da makul sürede yargılamaya yönelik amaç gözetilmiştir. Ayrıca birçok kanunda sürelerle ilişkin yapılan düzenlemeler ile bu amaca hizmet edildiği görülmektedir.

Türk hukuk sistemimizde yargılamaya hakim olan ilkeler, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)’nın Birinci Kısım, İkinci Bölümde, 24-33.maddeleri arasında evrensel hukuk kuralları doğrultusunda önemli değişiklikler yapılarak düzenlenmiştir. HMK’ya göre bu ilkeler;

<sup>15</sup> Abdullah TEKBAŞ ve Betül HAYRULLAHOĞLU. *“Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı”*. Maliye Dergisi. Temmuz-Aralık 2018. Sayı.175. Ankara. s. 257-259.

<sup>16</sup> Kemal AKKURT. *AİHM Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkında Makul Süre*. Ankara Üniv.Sosyal Bilimler Enstitüsü (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). 2012. Ankara.

tasarruf (24.md), taraflarca getirilme (25.md), taleple bağlılık (26.md), hukuki dinlenilme hakkı (27.md), aleniyet (28.md), dürüst davranma ve doğruyu söyleme yükümlülüğü (29.md), usul ekonomisi (30.md), hâkimin davayı aydınlatma ödevi (31.md), yargılamanın sevk ve idaresi (32.md), hukukun uygulanması (33.md) ilkeleri olarak sayılmış ve açıklanmıştır.

Makul süre içinde yargılama, HMK'nın 30.maddesinde yer alan usul ekonomisi ilkesinin bir gereğidir. Bu ilke gereğince hakim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür. 1086 sayılı HUMK 77. maddesinin sadeleştirilmiş hali olan bu düzenlemeyle yargılamanın gecikmeksizin, düzenli ve en az masrafla yapılması amaçlanmıştır. Usul ekonomisi ilkesinin gerekçesi AİHS'nin 6. maddesindeki adil yargılanma hakkı ile doğrudan ilgilidir (HMK Kanun Gerekçesi). Kişilerin, hukuki korunma mekanizmasının işlevini yerine getirdiğine ve hukuk düzeninin etkisine olan inancı yargılamanın uzaması halinde kaybolabilmektedir. Geç gelen adaletin çoğu zaman bir anlamı kalmamakta ve bu şekilde hakkın teslim edilmesi bazen madde-ten haksızlık yaratabilmektedir. Ayrıca davaların, sonuçta elde edilecek hükmün yararını ortadan kaldıracak kadar uzaması sosyal hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmamaktadır. Davanın görülmesinde hâkim, usul hükümlerini yorumlarken ve adaletli karar verilmesinin sağlanmasında bu ilkeyi her zaman göz önünde bulundurmalıdır. Söz konusu ilke, adalet dağıtımının hızlı ve ucuz olmasına hizmet ettiği için mahkemeler, taraflar ve toplum açısından önem taşıyan bir ilkedir.

Usul hükümlerinin işlevsel olabilmesi, ka-

nunun diğer hükümlerinin de etkin olarak uygulanmasına bağlıdır. Örneğin; yargılamanın sevk ve idaresinin usule uygun yapılmaması halinde yargılama süresi gereksiz şekilde uzayabilecektir. Ayrıca makul sürede yargılama tasarruf ilkesi ile yakından ilgili bir konudur. Aynı şekilde hakim davayı aydınlatma görevi ile ilgili düzenleme gereğince hâkimin taraflardan açıklama isteme, soru sorma ve delil göstermelerini isteme yetkisi vardır. Buna göre hâkimin bu yetkisi ile davanın daha hızlı ve doğru bir şekilde sonuçlanmasına imkân tanınarak makul sürede davanın bitirilmesine katkı sağlanabilecektir.

## 2- VERGİ DAVALARINDA MAKUL SÜREDE YARGILANMA

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollardan sonuç alınamaması veya hiç başvuru yapılmaması halinde yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir. Barışçıl idari çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna gidilmesi; davacı ve davalı arasında var olan uyuşmazlık, yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir. Yargısal çözüm yolu sonunda sorun ortadan kalkarken aynı zamanda idarenin yargısal denetimi de gerçekleştirilmiş olmaktadır.<sup>17</sup> Vergi davası vergilendirme işlemlerine yönelik yapılan işlemin iptali için mükellef, sorumlu veya alacaklı kamu idaresince açılabilen ve uygulamada genel olarak iptal davası şeklinde görülmektedir.<sup>18</sup> Vergi yargısıyla, uyuşmazlıkların nihai çözümünde bağımsız mahkemelerin vereceği kararlar doğrultusunda yargı güvencesi getirilerek her türlü mali yükümlülüğün tarh, tahakkuk ve tahsili aşamalarında idarenin hukuka uygun hareket etmesi ve adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Ramazan ARMAĞAN. "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme". Maliye Dergisi. Ocak-Haziran 2009. Sayı:156. Ankara. s. 201.

<sup>18</sup> Ramazan ARMAĞAN. "Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı -İptal Davası Tartışmaları". Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt:2. Sayı:1. 2015. s. 142.

<sup>19</sup> Nihat EDİZDOĞAN ve Metin TAŞ. *Vergi Ceza Hukuku*. Ekin Kitapevi. Bursa 1993. s.207.



Makul sürede yargılanma hakkı vergi uyuşmazlıkları ve vergi yargılaması konularında da söz konusudur. Mükellef hakları kapsamında vergi mükelleflerinin de diğer davalarda olduğu gibi makul sürede yargılanmayı isteme hakkı vardır.<sup>20</sup>

Makul sürede amaç, “ *tarafların uzun süren yargılama nedeniyle maruz kalacakları maddi ve manevi baskı ile sıkıntılardan korunması*”<sup>21</sup> olduğuna göre bu amacın özellikle ekonomi içerikli davalarla birlikte vergi davalarında da ön plana çıktığı görülebilir. Özellikle vergi davalarının bir devlet alacağı olması bakımından hukuk sisteminde yer alan yasa hükümleri gereğince “*kamu hukuku*” alanına girmesi; mükellef açısından sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olması nedeniyle vergi davalarının da Anayasal koruma kapsamın-

da makul sürede bitirilmesini gerektirmektedir.

1982 Anayasası ve birçok kanunda vergi uyuşmazlıklarının yargı sürecinde makul sürede sonuçlandırılması hususunda düzenleme yapılmıştır. Anayasal güvencelerden biri olan makul sürede yargılanma hakkı; vergi cezaları, vergi aslı ve her ikisinin de birlikte konusunu oluşturduğu uyuşmazlıklar bakımından koruma sağlamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarının, vergi aslına yönelik uyuşmazlıkların, mükellefle devlet arasındaki kamusal niteliği ağır basan uyuşmazlıklar olması (medeni hak ve yükümlülükler kapsamında bulunmaması) ve vergilendirme yetkisinin ülkelerin kamusal yetkilerinin sert çekirdeğini oluşturması nedeniyle cezai nitelik taşımadıkça Sözleşme’nin 6.maddesinin kapsamı dışında tutulması yönünde olduğu görülmektedir.<sup>22</sup>

Tablo 1 Makul Sürede Yargılanma Hakkı İhlallerinin Genel Görünümü

| Yargılanma Türü                                                                     | İhlal Sayısı | Makul süre içindeki oranı | Adil Yargılanma içindeki oranı | Toplam ihlaller içindeki oranı |
|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------|---------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Vergi uyuşmazlıkları konulu başvurularda makul sürede yargılanma hakkı ihlal sayısı | 16           | %0,9                      | %0,7                           | %0,6                           |
| Makul sürede yargılanma hakkı ihlal sayısı                                          | 1.802        | -                         | %83                            | %63,8                          |
| Adil yargılanma hakkı kapsamında ihlal sayısı                                       | 2.171        | -                         | -                              | %76,9                          |
| Toplam ihlal sayısı                                                                 | 2.823        | -                         | -                              | -                              |

**Kaynak:** Tekbaş ve Hayrullahoğlu, *a.g.e.*, s. 269, 2018.

Tablo 1’de; Anayasa Mahkemesinin, adil yargılanma hakkının ihlali kapsamındaki kararları içinde makul sürede yargılanma hakkının ihlali %83, toplam ihlaller içindeki oranı ise %63,8’dir. Vergi uyuşmazlıkları başvurularında makul sürede yargılanma hakkının ihlali sayısı 16 olup, makul sü-

rede yargılanma hakkının ihlalleri içindeki oranı %0,9, toplam ihlaller içindeki oranı ise %0,6’dır. Anayasa Mahkemesince makul sürede yargılanma hakkının ihlaline hükmedilen vergi uyuşmazlıklarının yargılama süreleri açısından ihlal verilen, en kısa yargılama süresi 5 yıl<sup>23</sup>, en uzun

<sup>20</sup> Abdullah TEKBAŞ ve Betül HAYRULLAHOĞLU. *a.g.e.* s. 259.

<sup>21</sup> Abdullah ÇELİK. *a.g.e.* s. 71.

<sup>22</sup> Abdullah TEKBAŞ ve Betül HAYRULLAHOĞLU. *a.g.e.* s. 260.

<sup>23</sup> 30.06.2016 tarihli 2014/6675 Başvuru No.lu sonuçlanmış dava.

yargılama süresi ise 10 yıl 8 ay<sup>24</sup> olarak tespit edilmiştir. Bireysel başvuru incelemelerinde en çok ihlal kararı, adil yargılanma hakkına ve bu hakkın güvenceleri içinde makul sürede yargılanma hakkına ilişkin verilmiştir. Vergi uyuşmazlıkları için yapılan başvurularda da durum aynıdır. Buna göre uzun yargılama süresi sorununun yapısal ve yaygın bir sorun olduğunu göstermektedir.<sup>25</sup>

Anayasa Mahkemesine intikal eden vergi uyuşmazlıklarına ait davalarda makul sürede yargılanma hakkının ihlali açısından çok büyük bir sorun olmadığı ancak, bireysel anlamda önemli bir ihlalin söz konusu olduğu görülmekte ve bu durum da kişilerde adalete olan güveni sarsmaktadır.

### 3- MAKUL SÜRE KAPSAMINDA VERGİ DAVALARININ ORTALAMA GÖRÜLME SÜRELERİ

Ortalama görülme süresi; dosyanın daireye gelişi ile dairenden çıkışı arasında geçen zamandır. Çalışmamızda, gün olarak hesaplanan bu süre Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da geçen süreler ayrı ayrı olmak üzere ilgili makamlarda geçen sürelerdir.

*Ortalama görülme süresini hesaplama for-*

*mülü: (((2\* (Geçen yıldan kalan) +Yıl içinde gelen)-Çıkan) / (Yıl içinde gelen +Çıkan)) \*360'dır.<sup>26</sup>*

Ülkemizde bazı temel yargı organları dikkate alınarak ortalama görülme süreleri genel olarak birbirine yakın süreler içermektedir. Örneğin; Cumhuriyet Başsavcılığında ortalama görülme süresi 2010 yılında 311 gün, 2018 yılında 411 gündür. Ceza Mahkemelerinde (ağır ceza, çocuk ağır ceza, çocuk ceza, asliye ceza, icra ceza, fikri ve sınai haklar ceza) 2008 yılında 258 gün iken 2018 yılında 276 gündür.<sup>27</sup> Hukuk Mahkemelerinde (Asliye Hukuk ve Sulh Hukuk) 2008 yılında 209 iken 2018 yılında 283 güne çıkmıştır. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nda, 2010 yılında 476 gün, 2017 yılında 1539 gün ve 2018 yılında 1168 gün olmuştur. Yargıtay Ceza Daireleri'nde, 2010 yılında 503 gün iken 2012 ile 2015 yıllarında 306 güne kadar düşmüş ancak artarak 2018 yılında 527 güne çıkmıştır. Yargıtay Hukuk Daireleri'nde 2017 ve 2018 yılında 451 güne çıkmıştır. İdare mahkemeleri 2008 yılında 200 günden 2018 yılında 179 güne düşmüştür.<sup>28</sup>

Türk vergi yargı organlarında dosyaların ortalama görülme süresi yıllar itibarıyla karşılaştırılarak aşağıda tablo 2'de verilmiştir.

<sup>24</sup> 16.04.2015 tarihli 2013/4553 Başvuru No.lu sonuçlanmış dava.

<sup>25</sup> Abdullah TEKBAŞ ve Betül HAYRULLAHOĞLU. a.g.e. s. 269.

<sup>26</sup> Adalet Bakanlığı. "Adalet İstatistikleri 2018" s.13. (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

<sup>27</sup> Adalet Bakanlığı. "Adalet İstatistikleri 2018" s.31-32. (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

<sup>28</sup> Adalet Bakanlığı. "Adalet İstatistikleri 2018" s.243-259. (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.



**Tablo 2:** Türkiye’de Adli ve İdari Yargı Organlarında Vergi Dava Dosyalarının Ortalama Görülme Süresi (2008-2018)

| Yıllar | Vergi Mahkemeleri | Bölge İdare Mahkemeleri | Danıştay (3,4,7 ve 9) |               | Danıştay Vergi Dava Dai.Kurulu | Asliye Ceza Mahkemeleri | Yargıtay (7 ve 11.Ceza Dai.) |
|--------|-------------------|-------------------------|-----------------------|---------------|--------------------------------|-------------------------|------------------------------|
|        |                   |                         | İlk Derece İnc.       | Temyizen İnc. |                                |                         |                              |
| 2008   | 185               | 60                      | -                     | 425           | -                              | 321                     | 359                          |
| 2009   | 235               | 49                      | 385                   | 456           | 215                            | 290                     | 536                          |
| 2010   | 229               | 39                      | 268                   | 565           | 228                            | 352                     | 708                          |
| 2011   | 239               | 33                      | 347                   | 569           | 240                            | 358                     | 858                          |
| 2012   | 122               | 31                      | 254                   | 592           | 214                            | 239                     | 253                          |
| 2013   | 195               | 38                      | 647                   | 449           | 101                            | 286                     | 354                          |
| 2014   | 166               | 38                      | 572                   | 524           | 37                             | 270                     | 409                          |
| 2015   | 151               | 27                      | 678                   | 471           | 21                             | 253                     | 410                          |
| 2016   | 138               | 75                      | -                     | 380           | 17                             | 303                     | 634                          |
| 2017   | 168               | 73                      | -                     | 875           | 49                             | 312                     | 887                          |
| 2018   | 135               | 89                      | -                     | 526           | 64                             | 296                     | 948                          |

NOT: Danıştay’da 3, 4, 7 ve 9. Dava Daireleri ile Yargıtay’da 7 ve 11. Ceza Dairelerinde görülen davaların görülme süreleri ortalamaları alınmıştır.

Kaynak: Adalet Bakanlığı, (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>) adresindeki verilerden oluşturulmuştur.

Tablo 2’ye göre, Vergi Mahkemelerinde dosyaların ortalama görülme süresi 2008 yılında 185 gün iken 2018 yılında 135 güne kadar düşmüştür. 2008-2018 dönemini kapsayan son 11 yıllık süreçte vergi mahkemelerinde dosyaların görülme süresi ortalama 178 gün olarak hesap edilmiştir. Bölge İdare Mahkemesinde dosyaların ortalama görülme süresinin yıllar itibarıyla azalma gösterdiği görülmektedir. 2008 yılında 60 gün olan ortalama görülme süresi 2015 yılında 27 güne gerilemiş 2018 yılında 89 güne çıkmıştır.

Danıştay 3., 4., 7. ve 9. Dava Dairelerinde dosyaların ortalama görülme süresi, 2008 yılında 425 gün iken 2017 yılında 875 güne çıkmış ve 2018 yılında 526 güne gerilemiştir. DVDDK’ya gönderilen dosyaların ortalama görülme süreleri diğer Dava Dairelerine göre daha kısadır. Asliye

Ceza Mahkemelerinde davaların ortalama görülme süresi 2008 yılında 321 iken bu rakam 2018 yılında 296 güne düşmüştür. Yargıtay 7. ve 11. Ceza Dairelerinde davaların ortalama görülme süresi 2008 yılında 359 iken bu rakam 2011 yılında 858 güne yükselmiş, 2012 yılında ¼ kadar azalmış ve 253 güne inmiştir. Ancak daha sonra artarak devam etmiş ve 2017 yılında 887 güne, 2018 yılında ise 948 güne (7.C.D. 1128 gün; 11.C.D 769 gün) yükselmiştir.<sup>29</sup>

Yargı organları itibarıyla vergi davaları dosyalarının ortalama görülme sürelerinin; en kısa sürede Bölge İdare Mahkemeleri’nde, sonrasında sırayla Vergi Mahkemeleri, Asliye Ceza Mahkemeleri, Danıştay ve Yargıtay’da sonuçlandığı görülmektedir.

Nüfus bakımından eşdeğer olan Almanya’da yargıya intikal eden dosya sayısı 50-60 bin adet

<sup>29</sup> Adalet Bakanlığı. “*Adalet İstatistikleri 2018*” s.244. (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

arasında olup bir dava dosyasının ortalama süresi 21 aydır.<sup>30</sup> Ülkemizde ise 2015 yılında vergi mahkemelerinde açılan dava sayısı yaklaşık 150.000 adet, sonuçlanan dosya sayısı ise 108.000 adettir. Bir dava dosyasının görülme süresi ise yaklaşık 5 (151gün) aydır.<sup>31</sup> Ülkemizde açılan vergi dava sayısı Almanya'ya göre 3 kat fazla iken bu yoğunluktaki dosyaları 151 günde (bu süre Almanya'da ülkemizden 4,2 kat fazla) sonuçlandırması yargının ne kadar büyük bir iş yükü altında olduğunun bir göstergesidir.

### 3.1- Vergi Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri

06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Kanun ile kurulan vergi mahkemeleri, bazı vergi uyuşmazlıklarında doğrudan Danıştay'a yetki verilmesi dışında genel görevli ve yetkili ilk derece mahkemelerdir. Vergi mahkemeleri, idari yargı alanında görev yapan özel mahkeme niteliğinde olduğundan görevleri kanunda açıkça belirlenmiştir. 2576 sayılı Kanunun 6.maddesine göre vergi mahkemelerinin bakmakla görevli olduğu davalar şu şekildedir: “*Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar*”dır. Ayrıca bu

konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalar ile diğer kanunlarla vergi mahkemesine verilen işler görev kapsamındadır. Vergi mahkemelerinin yargı çevresinin belirlenmesi veya değiştirilmesine HSK tarafından karar verilir. Bugün için ülkemizde toplam 36 il merkezinde 66 adet vergi mahkemesi görev yapmaktadır.

Vergi idaresinin hukuka aykırı bir vergilendirme işleminden dolayı hak ve menfaatlerinin ihlal edildiğini düşünenler öncelikle vergi mahkemelerinde dava yoluna gidebilir. Vergi davası, dava konusu işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yer mahkemesinde açılır, yazılı yargılama usulü uygulanır ve evrak üzerinde inceleme yapılması asıldır. Duruşmalı yargılama istisnai bir yoldur.<sup>32</sup> Vergi davaları; yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil aşamasına ulaşmış işlemler, idarenin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği bir takım vergiye ilişkin kesin ve icrai işlemleri ile istisna ve muafiyet işlemleridir.<sup>33</sup> Vergi mahkemelerinde tarhiyat aşamasında dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsili işlemleri, yürütmeyi durdurma kararına gerek olmaksızın kendiliğinden durmaktadır. Tahsilat aşamasında dava konusu olan vergi ve cezaların tahsili işlemlerinin durması mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesine bağlıdır.<sup>34</sup>

<sup>30</sup> Serdar KILIÇ. “Uluslararası Düzlemde Vergi Yargısı: ABD, Almanya ve İngiltere Örneği”. Vergi Müfettişleri Derneği ve I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. Antalya. 01 Mart 2016.

<sup>31</sup> Adalet Bakanlığı. “Adalet İstatistikleri 2015” (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

<sup>32</sup> Osman PEHLİVAN. *Vergi Hukuku*. Celepler Matbaası. Trabzon. 2014. s. 131.

<sup>33</sup> Halil KALABALIK. *İdari Yargılama Hukuku*. Değişim Yayınları. İstanbul. 2003. s. 59.

<sup>34</sup> MB. GİB. *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi* (2009). Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın. No: 92. s.14-15. (<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>). Erişim tarihi: 08 Temmuz 2015.

**Tablo 3:** Vergi Mahkemelerindeki Dava Sayıları ve Ortalama Görülme Süreleri (2008-2018)

| Yıllar | Gelen           |                   |                 |         | Yıl İçinde Çıkan | Bir Sonraki Yıla Devir | Çıkan Davanın Gelen Davaya Oranı (%) | Ortalama Görülme Süresi |
|--------|-----------------|-------------------|-----------------|---------|------------------|------------------------|--------------------------------------|-------------------------|
|        | Geçen Yıl Devri | Yıl İçinde Açılan | Bozularak Gelen | Toplam  |                  |                        |                                      |                         |
| 2008   | 49.360          | 97.802            | 5.500           | 152.662 | 98.292           | 54.370                 | 64,4                                 | 185                     |
| 2009   | 72.177          | 110.733           | 5.528           | 188.438 | 111.904          | 76.534                 | 59,4                                 | 235                     |
| 2010   | 76.533          | 130.134           | 5.795           | 212.462 | 123.791          | 88.671                 | 58,3                                 | 229                     |
| 2011   | 88.673          | 83.375            | 3.701           | 175.749 | 124.303          | 51.446                 | 70,7                                 | 239                     |
| 2012   | 33.671          | 97.180            | 5.542           | 136.383 | 100.919          | 35.464                 | 74,0                                 | 122                     |
| 2013   | 53.251          | 109.141           | 6.291           | 168.683 | 103.509          | 65.174                 | 61,4                                 | 195                     |
| 2014   | 47.382          | 96.036            | 5.240           | 148.658 | 102.128          | 46.530                 | 68,7                                 | 166                     |
| 2015   | 46.531          | 98.667            | 5.476           | 150.674 | 108.242          | 42.432                 | 71,8                                 | 151                     |
| 2016   | 42.432          | 104.410           | 5.729           | 152.571 | 110.519          | 42.052                 | 72,4                                 | 138                     |
| 2017   | 42.053          | 95.749            | 5.345           | 143.147 | 94.112           | 49.035                 | 65,7                                 | 168                     |
| 2018   | 49.034          | 90.973            | 7.483           | 147.490 | 116.042          | 31.448                 | 78,7                                 | 135                     |

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı, (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/>) Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

Tablo 3’de; 2008-2018 döneminde vergi mahkemelerinde görülen vergi davalarının yıllar itibarıyla artış gösterdiği görülmektedir. 2008 yılında toplam 152.662 adet olan dava sayısı 2010 yılında toplam 212.462 adet dosyaya yükselmiştir. 2018 yılına kadar geçen sürede azalarak dosya sayısı 147.490 adede düşmüştür. Vergi mahkemelerinde ortalama görülme sürelerinde dalgalanmalar söz konusu olup, bir önceki yıla göre en fazla artışın 73 gün ile 2013 yılında, en fazla düşüşün 117 gün ile 2012 yılında olduğu görülmektedir. 2018 yılında ise ortalama görülme süresi bir önceki yıla göre 33 gün azalarak 135 gün olmuştur.

2018 yılında karara bağlanan davaların açılış yılları incelendiğinde; 2014 yılı ve öncesinden 8, 2015 yılından 34, 2016 yılından 844, 2017 yılından

47.389, 2018 yılından 67.767 adet dosyanın sonuçlandırıldığı tespit edilmiştir.<sup>35</sup> Bu durum Vergi Mahkemelerinde 2014 yılından bu yana 8 adet dava dosyasının 4 yıl (1460 gün) mahkeme sürecinde beklediğini göstermektedir. 2015 yılındaki 34 adet dosyanın 3 yıl (1095 gün), 2016 yılındaki 844 dosyanın 2 yıl (730 gün) boyunca sonuca ulaşamaması verginin tarafları bakımından makul sürede yargılanma hakkının ihlali ve adalet güven konusunda önemli bir risk oluşturmaktadır.

Vergi mahkemelerinde Adalet Bakanlığı’nın 2010 yılı verileri kapsamında dava türlerine göre dava dosyası yoğunluğu bakımından 10. sırada yer alan ÖTV ile ilgili davalar 272 günle en fazla; Ücretlilere İlişkin Vergi İadesi davaları ise 2 gün ile en kısa ortalama görülme süresine sahiptir.<sup>36</sup>

<sup>35</sup> Adalet Bakanlığı, “Adalet İstatistikleri 2018” s.271-277. (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

<sup>36</sup> Adalet Bakanlığı, “Adalet İstatistikleri 2015” (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

**Tablo 4:** İller İtibariyle Vergi Mahkemelerinde Ortalama Görülme Süreleri (2012-2018)

| İller              | Mahkeme Sayısı ve Yargı Çevresi                                                        | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       | 2017       | 2018       |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Adana              | (2) Adana                                                                              | 114        | 88         | 132        | 106        | 113        | 109        | 146        |
| Ankara             | (7) Ankara, Bolu                                                                       | 115        | 537        | 164        | 146        | 139        | 140        | 109        |
| Antalya            | (2) Antalya, Burdur, Isparta                                                           | 168        | 203        | 238        | 209        | 176        | 189        | 128        |
| Aydın              | (1) Aydın                                                                              | 91         | 115        | 157        | 106        | 81         | 162        | 178        |
| Balıkesir          | (1) Balıkesir, Çanakkale                                                               | 182        | 169        | 127        | 128        | 149        | 150        | 133        |
| Batman             | (1) Batman, Siirt                                                                      | -          | -          | -          | 240        | 136        | 115        | 120        |
| Bursa              | (2) Bursa, Yalova                                                                      | 92         | 145        | 193        | 203        | 157        | 197        | 131        |
| Çorum              | (1) Çorum                                                                              | -          | -          | -          | 58         | 95         | 173        | 145        |
| Denizli            | (1) Denizli                                                                            | 84         | 108        | 123        | 142        | 86         | 134        | 110        |
| Diyarbakır         | (1) Diyarbakır                                                                         | 167        | 116        | 119        | 76         | 90         | 124        | 104        |
| Edirne             | (1) Edirne, Kırklareli                                                                 | 132        | 110        | 142        | 110        | 133        | 149        | 124        |
| Erzurum            | (2) Erzurum, Kars, Bayburt, Bingöl, Ardahan, Gümüşhane, Tunceli, Erzincan, Ağrı, Iğdır | 126        | 189        | 172        | 150        | 180        | 265        | 189        |
| Eskişehir          | (1) Eskişehir                                                                          | 108        | 90         | 103        | 103        | 66         | 81         | 60         |
| Gaziantep          | (2) Gaziantep, Kilis, Osmaniye                                                         | 91         | 149        | 185        | 155        | 123        | 142        | 68         |
| Hatay              | (1) Hatay                                                                              | 116        | 126        | 116        | 105        | 114        | 127        | 127        |
| İstanbul           | (14) İstanbul                                                                          | 129        | 144        | 166        | 166        | 147        | 191        | 152        |
| İzmir              | (4) İzmir                                                                              | 143        | 132        | 180        | 156        | 138        | 151        | 163        |
| Kahramanmaraş      | (1) Kahramanmaraş                                                                      | -          | -          | -          | 54         | 88         | 67         | 68         |
| Kayseri            | (1) Kayseri, Nevşehir, Yozgat                                                          | 106        | 170        | 199        | 135        | 139        | 197        | 125        |
| Kırıkkale          | (1) Kırıkkale, Kırşehir                                                                | 111        | 69         | 161        | 59         | 77         | 51         | 119        |
| Kocaeli            | (2) Kocaeli                                                                            | 85         | 89         | 118        | 148        | 153        | 199        | 141        |
| Konya              | (2) Konya, Afyonkarahisar, Niğde, Aksaray, Karaman                                     | 92         | 131        | 159        | 163        | 138        | 135        | 127        |
| Malatya            | (1) Malatya, Elazığ                                                                    | 91         | 137        | 129        | 97         | 76         | 86         | 51         |
| Manisa             | (1) Manisa, Uşak, Kütahya                                                              | 98         | 134        | 170        | 136        | 120        | 130        | 109        |
| Mardin             | (1) Mardin, Şırnak                                                                     | -          | -          | -          | 166        | 222        | 188        | 133        |
| Mersin             | (2) Mersin                                                                             | 156        | 172        | 208        | 152        | 144        | 171        | 137        |
| Muğla              | (1) Muğla                                                                              | 129        | 176        | 215        | 189        | 128        | 137        | 109        |
| Ordu               | (1) Ordu, Giresun                                                                      | 137        | 125        | 177        | 193        | 155        | 194        | 108        |
| Sakarya            | (1) Sakarya, Bilecik                                                                   | 109        | 129        | 122        | 153        | 111        | 143        | 125        |
| Samsun             | (1) Samsun, Amasya, Sinop, Tokat                                                       | 84         | 101        | 119        | 125        | 93         | 109        | 103        |
| Sivas              | (1) Sivas                                                                              | 130        | 197        | 179        | 157        | 89         | 150        | 72         |
| Şanlıurfa          | (1) Şanlıurfa, Adıyaman                                                                | -          | -          | -          | 114        | 93         | 132        | 133        |
| Tekirdağ           | (1) Tekirdağ                                                                           | 118        | 103        | 233        | 135        | 135        | 132        | 119        |
| Trabzon            | (1) Trabzon, Artvin, Rize                                                              | 83         | 122        | 169        | 136        | 67         | 72         | 47         |
| Van                | (1) Van, Bitlis, Hakkâri, Muş                                                          | 154        | 144        | 166        | 99         | 133        | 219        | 213        |
| Zonguldak          | (1) Zonguldak, Çankırı, Düzce, Kastamonu, Bartın, Karabük                              | 111        | 118        | 128        | 112        | 109        | 95         | 73         |
| <b>TOPLAM ORT.</b> |                                                                                        | <b>122</b> | <b>195</b> | <b>166</b> | <b>151</b> | <b>138</b> | <b>168</b> | <b>135</b> |

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı, (<https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/c6418f0e-37fa-4e3a-aa2f-7b3021b-c83ee.pdf>) Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.

Tablo 4'e göre ülkemizde toplam 66 adet Vergi Mahkemesi nezdinde görülen vergi davalarının ortalama görülme süreleri yıllara göre verilmiş olup, en kısa görülme süresi 122 gün ile 2012 yılı, en uzun görülme süresi ise 195 gün ile 2013 yılı olarak hesap edilmiştir. 2018 yılında ise ortalama görülme süresi 135 gündür.

Ortalama görülme süreleri en düşük illerimiz; Trabzon (47 gün), Malatya (51 gün), Eskişehir (60 gün), Gaziantep ve Kahramanmaraş (68 gün)'tir. Ortalama görülme süresi en yüksek illerimiz; Van (213 gün), Erzurum (189 gün), Aydın (178 gün), İzmir (163 gün) ve İstanbul (152 gün) olmuştur. Ortalama görülme süresinin 195 gün ile en yüksek olduğu 2013 yılında 537 gün ile Ankara en uzun süren görülme süresine sahip olmuştur.

Adalet Bakanlığı yıllar içinde; açılan ve önceki yıllardan devir olan dava dosyaları arttıkça bu artışın nedenlerini ve yargı çevrelerindeki durumu (ticari, sosyal vs.) inceleyerek illere göre yeniden yargı çevrelerini belirlemekte, vergi mahkemesi olmayan illere yeni vergi mahkemesi açılmasına karar vermekte veya ilgili illerde vergi mahkemesi sayısını artırarak mükelleflerin devletle olan vergisel ilişkilerini yargı düzeyinde iyileştirme yoluna gitmektedir. Örneğin 2014 yılında 54 adet olan Vergi Mahkemesi sayısını 2019 yılında 66'ya çıkarmış ve birçok yargı çevresini değiştirmiştir.

Yıllar bazında mükellef sayılarında görülen artışlar vergi davası sayılarını artırmıştır. Bu gelişime bağlı olarak; vergi mahkemesi olmayan illerde açılması ve hatta mevcut olan illerde de sayılarının artırılmasıyla bu mahkemelere ulaşılabilirlik kolaylaştırılmıştır. Zamanla artan hukuk farkındalığı, kitle iletişim araçlarının gelişmesi ile bilgiye ulaşım ve bilincin artışı dava sayılarının yükselmesinde önemli bir faktördür. Vergi denetimlerinin sayısının artması ve mahkemelerin verdiği kararların büyük bir çoğunluğunun

da mükellef lehine verilmesi kişileri yargı yoluna gitmede daha da cesaretlendiren bir etken olmaktadır. Etkin ve yoğun bir denetimin artışı ile birlikte mükellefler vergi mahkemelerine daha fazla başvurmak durumunda kalmaktadırlar. Özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca mükellef hakları ve vergi uyumunu artırma konusunda yaptığı yoğun çalışmalar mükellefleri hak arama yoluna doğru cesaretlendirmektedir.

### 3.2- Bölge İdare Mahkemelerinde Vergi Davalarının Ortalama Görülme Süreleri

Bölge İdare Mahkemeleri, 06.1.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulan genel görevli bağımsız mahkemelerdir (2576 SK, md.1). Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı kuruluş ve görevlerini düzenleyen Kanun'da 18.06.2014 tarih ve 6545 sayılı "*Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" ile yapılan değişiklikle istinaf mahkemeleri konumuna getirilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi dairesi istinaf başvurularını ve ilk derece mahkemelerince verilen yürütmeyi durdurma kararlarına karşı itirazları inceleyip karara bağlamaktadır. Ayrıca, kendi yargı çevresi içerisindeki ilk derece mahkemelerinin görev yetki uyuşmazlıkları Bölge İdare Mahkemesince giderilecektir (6545 SK, md.3/A).

2576 Sayılı Kanun'un 2. ve Geçici 20. maddelerine dayanılarak, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca İstanbul, Bursa, İzmir, Ankara, Konya, Samsun, Erzurum ve Gaziantep Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuş ve yargı çevreleri belirlenmiştir. 20.07.2016 tarihinde göreve başlayan Bölge İdare Mahkemeleri bugün için 35 adet Vergi Dava Dairesi ile hizmet vermektedir.<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Adalet Bakanlığı. (HSK). "*BİM Daire Sayıları/Ağustos 2017*". (<https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/4f864183-9ff4-43a8-9dee-246ca2916962.pdf>). Erişim tarihi: 20 Ağustos 2019.

6545 sayılı Kanunun 19. ve 20. maddeleriyle, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlara ve idari yargı sürecine “*istinaf*” kavramı dahil olmuştur. İstinaf; “*Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme*” şeklinde açıklanmıştır. Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece muhakemesi ile temyiz incelemesinin icra edildiği muhakeme aşaması arasındaki ikincil denetim aşaması olan “*istinaf*” muhakemesinde yetkili makam olarak tayin edilmiştir. Temyizde sadece ilk derece mahkemesinin son kararının “*hukuka uygunluğu*” incelenirken istinaf ile hukuki inceleme yanı sıra “*maddi inceleme*” de yapılabilecektir.<sup>38</sup> Değişiklik öncesi uygulamada olan ikili yapıdaki yargılama düzeni, üçlü bir yapıya (ilk derece mahkemesi, istinaf yolu, temyiz incelemesi) kavuşturulmuştur (2014/77 sayılı Vergi Sirküleri). Böylece Danıştay’a gitmeden dosyanın tekrar Bölge İdare Mahkemelerinde ayrıntılı olarak incelenmesi ve uyuşmazlık hakkında farklı bir hakim de hukuksal görüşünün alınması imkanı sağlanmıştır.<sup>39</sup>

Yargıdaki bu değişim ile birlikte itiraz kaldırılarak istinaf kanun yolu getirilmiş ve kanun yararına bozma kanun yararına temyiz olarak yeniden yapılandırılmış ve kararın düzeltilmesi yolu kaldırılmıştır. İYUK m.53’de düzenlenmiş olan yargılamanın yenilenmesi yolunda ise uyum değişikliğine gidilmiştir. İtiraz yerine istinaf kanun yolunun getirilmesi; yargılama aşamasında istinaf mahkemelerinin birer süzgeç görevi görmesi

sağlanarak vergi davalarının çoğunluğunun istinaf aşamasında çözümlenmesi amaçlanmıştır.<sup>40</sup>

Bölge İdare Mahkemelerinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgisi sınırlı olup, sadece vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı itiraz edilmesi durumunda bunların çözümlenmesine bakmakta ve verilen kararlar kesin hükmündedir. Bu kararlar Danıştay’a temyiz edilememektedir. Vergi davalarında mahkeme re’sen veya vergi, resim, harç ile bunların zam ve cezaları toplamı ilgili yıl için belirlenen tutarı aşması halinde taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılabilmektedir. Bu tutarın altında olan davalarda mahkeme, dosya üzerinden inceleme yaparak karar vermektedir.<sup>41</sup>

Bölge İdare Mahkemelerine yapılan itirazların temelinde vergi mahkemelerinde tek hakimle verilen kararlara olan güvensizlik yatmaktadır. Özellikle bir üst mahkemede verilen kararların davacı lehine sonuçlanacağı kanaatinin yüksekliği mükellefleri bir üst yargı yoluna gitme yönünde cesaretlendirmektedir. Ayrıca yargılama süresince verginin tahsilinin gecikmesi veya hiç ödenmemesi gibi bir sonuç ihtimali de mükellefi bir üst mahkemede hak arama yoluna sevk etmektedir. Tüm yargı yollarının kullanılması mükellef için bir hak olarak görülürken vergi idaresi (haklı ise) açısından vergi kaybı doğuran bir hal almaktadır. Bu süreç, yargının yükünü artırmakta ve verginin tahsilinin gecikmesinde araç konumuna getirilmektedir.

<sup>38</sup> Zerrin GÜNGÖR. “*Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu*” 12.05.2015 Ankara. Danıştay Yay.No:89. s.3. Danıştay, ([http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/02\\_11\\_2015\\_023358.pdf](http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/02_11_2015_023358.pdf)). Erişim tarihi: 08 Ekim 2015.

<sup>39</sup> Erdal ÇALIKOĞLU. (<http://www.vergidegundem.com.tr/circularDetails?circularId=2098289>). Erişim:21 Ekim 2015.

<sup>40</sup> Ramazan ARMAĞAN ve Nagihan ERDAL. “*Türk Vergi Yargısında Son Gelişmeler: İstinaf Mahkemelerine Geçiş*”. IV. International Strategic Research Congress. 7–11 November 2018. Antalya/Türkiye. s. 314.

<sup>41</sup> Adalet Bakanlığı, ([www.adalet.gov.tr/](http://www.adalet.gov.tr/)) Erişim tarihi: 20 Ağustos 2019.

**Tablo 5:** Bölge İdare Mahkemelerinde Ortalama Görülme Süreleri (2008-2018)

| Yıllar | Bölge İdare Mahkeme. Ort. Görülme Süreleri | İdare Mahkemesi |        |       |                         | Vergi Mahkemesi |        |       |                         |
|--------|--------------------------------------------|-----------------|--------|-------|-------------------------|-----------------|--------|-------|-------------------------|
|        |                                            | İstinaf         | İtiraz | Diğer | Ortalama Görülme Süresi | İstinaf         | İtiraz | Diğer | Ortalama Görülme Süresi |
| 2008   | 60                                         | -               | -      | -     | -                       | -               | -      | -     | -                       |
| 2009   | 49                                         | -               | -      | -     | -                       | -               | -      | -     | -                       |
| 2010   | 39                                         | -               | -      | -     | -                       | -               | -      | -     | -                       |
| 2011   | 33                                         | -               | -      | -     | -                       | -               | -      | -     | -                       |
| 2012   | 31                                         | -               | 31     | 10    | 21                      | -               | 42     | 15    | 29                      |
| 2013   | 38                                         | -               | 48     | 24    | 36                      | -               | 37     | 13    | 25                      |
| 2014   | 38                                         | -               | 56     | 20    | 38                      | -               | 38     | 13    | 26                      |
| 2015   | 27                                         | -               | -      | -     | -                       | -               | -      | -     | -                       |
| 2016   | 75                                         | 218             | 107    | 10    | 112                     | 238             | 72     | 20    | 110                     |
| 2017   | 73                                         | 36              | 305    | 13    | 118                     | 69              | 337    | 15    | 140                     |
| 2018   | 89                                         | 97              | 192    | 37    | 109                     | 77              | 512    | 41    | 210                     |

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı, (<http://www.adliscil.adalet.gov.tr/>). Erişim tarihi:18 Ağustos 2019.

Tablo 5'e göre 2008-2015 döneminde Bölge İdare Mahkemelerinde dosyaların ortalama görülme süreleri 27-60 gün arasında değişmekte iken 2016-2018 döneminde 75-89 güne yükseldiği görülmektedir. 6545 sayılı kanun ile Bölge İdare Mahkemeleri'nde dosyaların, Danıştay'a başvuru yapmadan önce bir daha ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ortalama görülme sürelerini uzatmış ve dosyanın bir an önce sonuca ulaşması imkanını azaltmıştır.

6545 sayılı Kanunun çıktığı dönemde Bölge İdare Mahkemelerinin bakabileceği davalar için belirlenen 5.000 TL'nin düşük, 100.000 TL'nin ise çok yüksek bir tutar olarak görülmemesi bu mahkemelerin en az vergi mahkemeleri kadar yoğun hale getireceği düşüncesini çağrıştırmıştır. Mevcut süreçte bir vergi davasının en son yargı mercii kararına kadar sonuçlandırılması en az 2 yıla yakın bir zaman alırken, yeni süreçte bir vergi davasının çözümüne dair en son yargı mercii-

inin kararını açıklayacağı tarihe kadar ortalama geçecek sürenin çok daha fazla (3-4 yıl) olacağı tahmin edilmiştir.<sup>42</sup> Kaldı ki Tablo 5'teki ortalama görülme sürelerinin son yıllarda istinafla birlikte önemli derecede artış göstermiş olması bu ihtimalleri doğrulamıştır.

### 3.3- Danıştay'da Vergi Davalarının Ortalama Görülme Süreleri

Danıştay, Anayasanın 155. maddesine göre, yürütme organına yardımcı bir inceleme, danışma ve karar organı olmanın yanı sıra, yönetimin yargı yoluyla denetlenmesinde etkin ve önemli görev yapan bir yargı kuruluşudur. Danıştay, 1982 yılında yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanununa göre örgütlenmiş olup, görevleri sayılmıştır. Danıştay'ın idari görevleri ile yargı görevi birbirlerinden kesin olarak ayrılmış ve her iki görevi yürütecek daireler birbirinden tamamen ayrı olarak kurulmuşlardır. Kanun'un 25. madde-

<sup>43</sup> Erdal ÇALIKOĞLU, (<http://www.vergidegundem.com/tr/circularDetails?circularId=2098289>). Erişim tarihi: 21 Ekim 2015.



sine göre; idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenmekte ve karara bağlanmaktadır. Vergi hukukuna ilişkin genel düzenleyici işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olarak da görev yapmaktadır. Danıştay'da temyizen gönderilen dosyalara kararın hukuka uygun olarak verilip verilmediği yönüyle bakılmakta ve işin esası hakkında yeniden inceleme yapılmamaktadır.<sup>44</sup>

Kanuna göre Danıştay, 13 dava, 1 idari olmak

üzere 14 daireden oluşmaktadır. Bu dairelerden 3., 4., 7. ve 9. Daireler "vergi dava daireleri" olarak vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara bakmakla; 9.6.2004 tarih ve 5183 sayılı Kanunun 15. maddesine göre Vergi Dava Daireleri Kurulu da vergi mahkemelerinde verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen incelemekle görevlendirilmiştir.<sup>45</sup> Danıştay'da Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihadı Birleştirme Kurulu, vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve vergi hukukunun gelişmesi açısından önemli rol oynamaktadır.<sup>46</sup>

**Tablo 6:** Danıştay Vergi Dava Dairelerinde Ortalama Görülme Süreleri (2008-2018)

| Yıl  | Üçüncü          |               | Dördüncü        |               | Yedinci         |               | Dokuzuncu       |               | Vergi Dava Daireleri Kurulu |               | Danıştay (3,4,7 ve 9. Dai.Ort.) |               | Danıştay Genel  |               |
|------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------------------|---------------|---------------------------------|---------------|-----------------|---------------|
|      | İlk Derece İnc. | Temyizen İnc. | İlk Derece İnc. | Temyizen İnc. | İlk Derece İnc. | Temyizen İnc. | İlk Derece İnc. | Temyizen İnc. | İlk Derece İnc.             | Temyizen İnc. | İlk Derece İnc.                 | Temyizen İnc. | İlk Derece İnc. | Temyizen İnc. |
| 2008 | -               | -             | -               | -             | -               | -             | -               | -             | -                           | -             | -                               | -             | -               | 425           |
| 2009 | -               | 420           | 631             | 412           | 139             | 511           | -               | 480           | -                           | 215           | 385                             | 456           | 529             | 496           |
| 2010 | -               | 516           | 233             | 540           | 302             | 638           | -               | 567           | -                           | 228           | 268                             | 565           | 612             | 568           |
| 2011 | -               | 483           | 171             | 461           | 522             | 651           | -               | 679           | -                           | 240           | 347                             | 569           | 605             | 502           |
| 2012 | 65              | 535           | 265             | 490           | 483             | 761           | 203             | 581           | -                           | 214           | 254                             | 592           | 559             | 521           |
| 2013 | 64              | 381           | 1550            | 428           | 594             | 586           | 378             | 402           | -                           | 101           | 647                             | 449           | 435             | 452           |
| 2014 | 405             | 585           | 553             | 435           | 497             | 590           | 832             | 486           | -                           | 37            | 572                             | 524           | 431             | 480           |
| 2015 | 582             | 591           | 792             | 479           | 410             | 486           | 926             | 328           | -                           | 21            | 678                             | 471           | 429             | 371           |
| 2016 | -               | 372           | -               | 438           | -               | 468           | -               | 242           | -                           | 17            | -                               | 380           | -               | 354           |
| 2017 | -               | 631           | -               | 1150          | -               | 1119          | -               | 601           | -                           | 49            | -                               | 875           | -               | 739           |
| 2018 | -               | 492           | -               | 527           | -               | 707           | -               | 377           | -                           | 64            | -                               | 526           | -               | 571           |

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 6'ya göre; 2008-2018 yılları arasında Danıştay'da tüm davalar için ortalama görülme sürelerine ilişkin en düşük değer 354 günle 2016 yılında gerçekleşmiş buna karşın vergi dava dosyalarına ait ortalama görülme süresi 26 gün faz-

lasıyla 380 gün olarak hesap edilmiştir. Ortalama görülme süresi 2017 yılında Danıştay'da tüm davalar için 739 gün ile en yüksek değere ulaşmış ve aynı şekilde temyizen gönderilen vergi davalarına ait ortalama görülme süreleri de artış

<sup>44</sup> Osman PEHLİVAN. *Vergi Hukuku*. Celepler Matbaası. Trabzon 2014. s.129.

<sup>45</sup> Danıştay. (<http://www.danistay.gov.tr>). Erişim tarihi: 20 Ağustos 2019.

<sup>46</sup> Yusuf KARAKOÇ. *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*. Yetkin Yayınları. Ankara 2007. s.113.

göstererek 875 gün ile son 10 yılda zirve yapmıştır. Aynı yıl 4. Dava Dairesinde 1150 gün, 4. Dava Dairesinde de 1119 gün ortalama görülme süreleri ile en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Bu veriler 2016 yılında Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek amacıyla yapılan yasal düzenlemenin başarısını sorgulatır konumdadır.

İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen, VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarının ortalama görülme süreleri 3., 4., 7. ve 9. Daireler ortalaması 2009 yılında 385 günden 2015 yılında 678 güne çıkmıştır. En yüksek görülme süresi ise 4. Dava Dairesinde 2013 yılında 1550 gün ile gerçekleşmiştir. Danıştay'da 3., 4., 7. ve 9. Dava Dairelerinin tüm Daireler içinde vergi davalarına ait dosya oranı 2015 yılında %29,3, diğer davaların oranı ise %70,7'dir.

Dosyaların sonuçlandırılmasında, vergi davalarının ortalama görülme süreleri tüm dairelerin görülme süresi ortalamasının üstündedir. Bu da vergi davalarının sonuçlandırılmasında, ortalama görülme süresinin üstünde bir zaman harcadığını göstermektedir. Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun ise dosyaları bekletmeksizin sonuçlandırıldığı görülmektedir.

#### **4- ORTALAMA GÖRÜLME SÜRELERİNİN KISALTILMASINA YÖNELİK ÖNLEMLER KAPSAMINDA HEDEF SÜRE UYGULAMASI**

Diğer tüm davalarda olduğu gibi vergi uyumsuzluklarında da yapılan hukuksal düzenlemelerin amaçlarından biri de vergi davalarının yargı sürecinde makul sürede sonuçlandırılmasını sağlamaktır. Hukuksal düzenlemelerin mevzuatta yer alması olumlu bir durum olmakla birlikte hakkın korunabilmesi bakımından tek başına yeterli olmayıp, düzenlemelerin etkin bir şekilde uygulama-

nabilmesi, uygulamada ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik düzenleme ve mekanizmaların da oluşturulması gerekmektedir. Bu amaçla idari, hukuki, teknik çalışmalar yapılmakla birlikte sürekli artan dosya sayısı alınan tedbirleri zaman zaman etkisiz bırakabilmektedir.

Makul sürede yargılanma hakkının korunması konusunda; 09.01.2013 tarih ve 6384 sayılı "AlıHM'ne Yapılmış Bazı Başvuruların Tazminat Ödenmek Suretiyle Çözümüne Dair Kanun"un 2.maddesi a bendinde; "ceza hukuku kapsamında-ki soruşturma ve kovuşturmalar ile özel hukuk ve idare hukuku kapsamındaki yargılamaların makul sürede sonuçlandırılmadığı" ve b bendinde; "mahkeme kararlarının geç veya eksik icra edildiği ya da hiç icra edilmediği, iddiasıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılmış başvuruları kapsar" ifadesiyle makul sürede yargılanma ile ilgili sorun özellikle vurgulanmıştır. 25.07.2018 tarih ve 7145 sayılı Kanun'un 20.maddesiyle 09.01.2013 tarih ve 6384 sayılı Kanuna geçici maddenin eklenmesiyle bu konudaki en önemli düzenleme yapılarak kanunda öngörülen şartlarda başvuru Adalet Bakanlığı bünyesindeki Tazminat Komisyonuna başvuru imkanı sağlanmıştır.

Makul sürede yargılanma hakkının sağlanması bakımından yapılan en önemli idari düzenleme ise "Yargıda Hedef Süre Uygulaması"dır.

#### **4.1- Hedef Süre Uygulamasının Tanımı ve Yasal Altyapısı**

Adalet Bakanlığı, yargıda hedef süre uygulamasını; "her bir dava ve soruşturma için hedef süre öngörerek hedeflenen sürede tamamlanmayan dava ve soruşturmanın hızlandırılması amacıyla çözümler üretilmesini ve bu sayede yargılama ve soruşturma sürelerinin kısaltılmasını amaçlayan bir dava yönetim sistemi" olarak tanımlamıştır.<sup>47</sup> "Yargıda Hedef Süre Uygulaması" esasen Adalet Bakanlığı'nın yürüttüğü bir proje

<sup>47</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/Duyurular/yargida-hedef-sure-uygulamasi-baslamistir.html>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

olup, amacı yargının daha etkili ve verimli çalışmasını sağlamaktır. Ülkemizde yargıya olan güvenin güçlendirilmesi, mahkeme ve savcılıkların verimliliğinin artırılması ve özellikle tarafların, davaların ne zaman sonuçlandırılacağı yönündeki muhtemel süreleri öngörebilmelerinin sağlanması amacıyla hareket edilecektir.

Projenin hedefi ise, “*AlHS’nin 6.maddesi ile korunan makul sürede yargılanma hakkının ihlalini önleyecek politikaların uygulanması*” olarak belirtilmiştir. Böylece Cumhuriyet savcılıklarında görülen soruşturmalar ile hukuk, ceza ve idari yargıdaki dava türlerinin yargılama sürelerinin belirlenmesi ve kamuoyuna ilan edilmesi gerçekleştirilebilecektir.<sup>48</sup>

Avrupa Konseyi’ne üye ülkelerde, adil yargılanma hakkının önemli bir başlığını oluşturan yargılamaların makul sürede bitirilmesi ilkesinin daha etkin olarak gözetilmesi ve uzun süren yargılamaların önüne geçmek amacıyla Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (CEPEJ), 2007 yılında, uzun süren yargılamalara yönelik çalışmalar yapmak üzere SATURN (Study and Analysis of Judicial Time Use Research Network) Merkezi’ni kurmuştur. SATURN Merkezinin amacı, üye ülkelerdeki yargılamaya ilişkin zaman yönetimi konusunda örnek adliyeler seçmek suretiyle bilgi toplayıp, üye devletlerin makul sürede yargılanma hakkının ihlalini önleyecek politikaların üretilmesi ve uygulanmasını sağlamaktır.<sup>49</sup>

SATURN çalışma grubu; yargılamaların belli sürede sonuçlandırılması için “SATURN Rehber İlkeleri”ni hazırlamış ve 6 Aralık 2016 tarihinde CEPEJ Genel Kurulu tarafından bu rehber kabul edilmiştir. Rehberde, üye ülkelerde davaların 1-2

ve 3 yıllık sürelerde bitirilmesi tavsiye edilmiş ancak asıl hedefin 1 yıllık sürede bitirilmesi olduğu belirtilmiştir. Rehber; “*yargıda hedef süre belirlenmesini, süreye uyumun takip edilmesini ve denetim mekanizmasının oluşturulması ile uzun süren davalar ile ilgili çözüm önerisi geliştirilmesini öngören bütünsel bir sistem*” getirmektedir. Bu uygulama, yargılamalarda kaliteli, taraflar için öngörülebilir, şeffaf ve kamuoyu denetimini sağlayan bir yapı sunmakta ve özellikle davaların süresinde bitirilmesini hedeflemektedir.<sup>50</sup>

SATURN Rehberi İlkeleri çerçevesinde hazırlanan EUGMONT (Yargılama Sürelerinin İzlenmesine İlişkin Avrupa Tek Tip Rehber İlkeleri) ile zaman aralıkları ve ortalama/azami sürelerle göre yargılamaların, yargılamaya bağlı olarak ortaya çıkan uzunlukları ve toplam yargı süreleri belirtilmiştir. Ayrıca yargılama aşamalarının ve geçen sürelerin izlenmesiyle ilgili çizelge hazırlanarak yargıda zaman yönetiminin bu esaslar ve bilgiler doğrultusunda yapılacaktır.<sup>51</sup>

2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanununda hedef süre uygulamasının mevzuat alt yapısının oluşturulması için gerekli yasal düzenleme yapılmıştır. 01.07.2016 tarih ve 6723 sayılı Kanunun 25.maddesiyle yeniden düzenlenen 2802 sayılı Kanunun 28.maddesinin 7.fıkrasında “*soruşturma, kovuşturma veya yargılamanın tamamlanması için öngörülen hedef sürelerin Hâkimler ve Savcılar Kurulu’nun görüşü alınarak Adalet Bakanlığı tarafından belirleneceği*” ifade edilmiştir.

Hedef sürelerin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen “*Soruşturma, Kovuşturma veya Yargılama Hedef Sürelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasına İlişkin Yö-*

<sup>48</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/projeler.html>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>49</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>50</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/Duyurular/yargida-hedef-sure-uygulamasi-baslamistir.html>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>51</sup> Mats LINDBERG. “*Yargıda Zaman Yönetimine İlişkin Saturn Rehber İlkeleri*”, CEPEJ SATURN Rehber İlkeleri Sempozyumu, 27- 28 Şubat 2013. Ankara. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr/dosya/dokumanlar/YARGIDA-ZAMAN-YONETIMINE-ILISKIN-SATURN-REHBER-ILKELERI-Mats-Lindberg.pdf>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

netmelik” 23.06.2017 tarih ve 30105 sayılı RG’de yayımlanarak 01.09.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğin 6.maddesinin 1.bendinde; *“soruşturma işlemlerinde suç şüphesinin yetkili mercilerce öğrenildiği, ceza mahkemelerinde iddianamenin kabul edildiği, hukuk, idare ve vergi mahkemelerinde davanın esas kaydının yapıldığı andan itibaren başlamaktadır. Bölge adliye ve bölge idare mahkemelerinde dosyanın daireye geldiği tarihte başlayan olan hedef süre, soruşturma evresinde soruşturmayı bitiren kararla kovuşturma veya yargılamalarda da gerekçeli kararın yazımıyla son bulmaktadır.”* İfadesiyle hedef sürelerin ne olduğuna ve hesabına yönelik açıklık getirilmiştir.

30.09.2016 tarihinde yürürlüğe giren *“Kanun Yolu Değerlendirme Formlarının Düzenlenmesine İlişkin Yönetmelik”* ile adli yargı hakim ve Cumhuriyet savcıları ile idari yargı hakimleri için düzenlenecek *“Kanun Yolu Değerlendirme Formları”*na ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmeliğin 5.maddesinin 1.fıkrasının (c) bendinde ise; *“soruşturma, kovuşturma veya yargılamanın hedef sürede tamamlanması”* ifadesiyle bu konunun değerlendirmede dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>52</sup>

Yargılama hedef sürelerine ilişkin Yönetmelik hükümlerinde öngörülen usullere göre belirlenen hedef sürelerin uygulanmasına, adli ve idari yargı ilk derece mahkemelerinde 03.09.2018 ve Cumhuriyet başsavcılıklarında ise 01.10.2018 tarihi itibarıyla başlanmıştır.<sup>53</sup>

#### **4.2- Hedef Sürelere Uyumun Ölçümlenmesi**

Hedef sürelerle uyumun ölçümlenmesi; so-

ruşturma, kovuşturma veya yargılamaların belirlenen hedef süre içerisinde sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığının değerlendirilmesidir. Değerlendirme bilgileri, Cumhuriyet Başsavcılıkları ve Adalet Komisyonu Başkanlıkları’nın ilgili UYAP ekranında her yıl Ocak ayı başında gösterilmektedir. Yine bu birimler her yıl Ocak ayı sonu itibarıyla hedef sürelerle ulaşamama sebepleri ile çözüm önerilerine yönelik bir rapor hazırlamakla görevlidirler. Başkan, üye, hakim ve Cumhuriyet savcılarının da görüşü alınarak hazırlanan bu rapor Hakimler ve Savcılar Kurulu’na ve Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı’na gönderilmektedir. Hazırlanan raporlar gelecek yıllarda yapılacak hedef süre belirleme çalışmalarında, HSK Teftiş Kurulu tarafından hakim ve savcılarının denetiminde, istinaf ve temyiz incelemesinde kanun yolu değerlendirme formlarının düzenlenmesinde dikkate alınmaktadır.<sup>54</sup>

#### **4.3- Hedef Süre Uygulamasına Yönelik Adalet Bakanlığı’nca Yürütülen Çalışmalar**

Avrupa Birliği’ne üyelik müzakereleri sürecinde hazırlanan Yargı Reformu Stratejinde ve Adalet Bakanlığı Stratejik Planı’nda yargıda zaman yönetiminin ülke genelinde uygulanması hedeflenmiştir. SATURN projesi çalışmalarını yürütmek üzere HSYK tarafından 2013 yılında Ankara Bölge İdare Mahkemesi ile Amasya ve Erzurum Adli Yargı Adalet Komisyonu Başkanlıkları ilk pilot adliyeler olarak tespit edilmiştir. 2015’de elde edilen başarılı sonuçlar sonrasında projenin ülke genelinde uygulamasına karar verilmiştir.<sup>55</sup>

Hedef sürelerin belirlenmesinde Adalet Bakanlığı’nda hakimler, savcılar ve akademisyen-

<sup>52</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/Duyurular/yargida-hedef-sure-uygulamasi-baslamistir.html>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>53</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>54</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>55</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/Duyurular/yargida-hedef-sure-uygulamasi-baslamistir.html>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

lerden oluşan bir komisyon tarafından, Türkiye genelindeki tüm adli yargı ilk derece mahkemeleri, Cumhuriyet başsavcılıkları, idari yargı ilk derece mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay, HSK ve Türkiye Barolar Birliği'nin görüş ve önerileri alınmıştır. Yaklaşık 3 yıl süren çalışmalar sonucunda<sup>56</sup> 1438 dava türü ve 220 soruşturma suç türü için hedef süreler tespit edilmiştir. Ceza davalarının tamamı için 10-13 aylık; hukuk davalarının %87'si için 1,5 yılın altında, %13'ü için ise 2 yıla kadar; idari yargıda görülen davaların %95'i için 1 yıldan aşağı, %5'i için ise 1,5 yıla yakın süreler tespit edilmiştir. 01.01.2019 tarihinden itibaren yargılama ve soruşturma hedef süreleri dava taraflarına re'sen tebliğ edilmeye başlanmıştır.<sup>57</sup>

Vergi kabahatleri ile ilgili davalar için belirlenen hedef süre; Özel Tüketim Vergisi'nde 240 (8 ay), Amme Alacaklarının Tahsilinde 180 (6 ay), Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde 150 (5 ay), Vergi Ziyasında ve Özel Usulsüzlükte 210 (7 ay) güne kadardır. Vergi kabahatleri davaları için öngörülen hedef sürenin en az 5, en fazla 8 ay olarak tespit edildiği görülmektedir.

Konuyu bir örnekle değerlendirmek gerekirse; vergi mahkemelerinde dava dosyası yoğunluğu bakımından 10. sırada yer alan ÖTV ile ilgili dava dosyalarının ortalama görülme süresi 272 (2010-2011 yılları için) gündür ve yeni uygulamayla 240 gün içinde sonuçlandırılması gerekecektir. Böylece davanın yaklaşık 30 gün önce sonuçlanarak tarafların dava ile ilgili belirsiz bekleşimleri son bulacaktır. Dolayısıyla davanın idare lehine sonuçlanması halinde ÖTV gibi verimliliği yüksek olan bir vergi gelirinin daha kısa sürede hazineye girmesine katkı sağlanmış olacaktır.

Hedef süre uygulamasının sistemsel yazılımı Adalet Bakanlığı'nca yapılmıştır. UYAP sistemi de

bu sisteme uyumlandırılmıştır. Hakim ve Cumhuriyet savcıları, UYAP uygulama ekranlarında dava veya soruşturma türü için belirlenen hedef süreleri, hedef sürelerle ait aşamaları ve hedef süresi biten dosyaları görebilmektedirler. Her bir dava dosyasının duruşma ortalama süresi ve sayısı, tebligatta geçen ortalama süresi, bilirkişi incelemesinde geçen ortalama süresi, talimat dosyalarının ortalama yerine getirilme süreleri gibi istatistiki veriler de bu sistemden elde edilebilmektedir.<sup>58</sup>

## SONUÇ

İster idari yargıya ister adli yargıya intikal etmiş olsun tüm vergi davaları vergi idaresi açısından davanın sonuçlanmasına kadar geçen sürede vergi kaybı oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin tahsilini geciktiren bu süreç idare açısından oldukça maliyetli bir bekleyiştir. Davanın idarenin aleyhine sonuçlanması vergi gelirlerinin tahsilini imkânsız hale getirirken ayrıca mahkeme masraflarıyla da ayrıca bir maliyet üstlenmiş olmaktadır.

Ülkemizde vergi uyumsuzlukları ile ilgili olarak Vergi Mahkemelerinde vergi dava dosyalarının ortalama görülme süreleri 2009-2010-2011 yıllarında 200 günün üstüne çıkmış ve sonraki yıllarda azalarak 2018 yılında 135 güne kadar gerilemiştir. Bölge İdare Mahkemelerinde vergi dava dairelerinde görülen davaların görülme süreleri ise istinaf için 2016 yılında 238 güne çıkmış, itirazlar için ise 2018 yılında 512 güne kadar yükselmiştir. Danıştay'da ise ortalama görülme süreleri 2016 yılında 380 gün ile en az, 2018 yılında 875 gün ile en yüksek seviyeye çıkmıştır. Ortalama görülme sürelerinin bu şekilde gerçekleşmiş olması yargıda yapılan düzenlemelerin başarı durumunu sorgulatmaktadır.

<sup>56</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/Duyurular/yargida-hedef-sure-uygulamasi-baslamistir.html>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>57</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://www.basin.adalet.gov.tr/Etkinlik/yargida-yeni-donem>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

<sup>58</sup> Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/Duyurular/yargida-hedef-sure-uygulamasi-baslamistir.html>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.

Makul sürede yargılanma hakkı kapsamında dava dosyalarının ortalama görülme sürelerinin düşürülerek davanın taraflarını en kısa sürede adalete ulaştırmak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine devamını sağlamak, vergi idarelerinin bir an önce vergi alacağını tahsil ederek kamu harcamalarının zamanında gerçekleştirilmesini sağlamak devletin sorumluluğudur. Bu nedenle devletin, yargı hizmetlerini gecikmeksizin en az giderle ve en kısa sürede yerine getirmesi gerekmektedir.

Vergi davaları için de büyük önem arz eden makul sürede yargılanma hakkının sağlanması, yargısal süreçlerin ve idari düzenlemelerin çok yönlü değerlendirilmesini gerektirmektedir. Yargı sisteminin bir bütün halinde geniş perspektiften ele alınarak güçlendirilmesi ve süreçlerin basitleştirilerek daha etkin ve hızlı çalışması sağlanmalıdır.

Bir vergi uyuşmazlığının esas itibarıyla yargıya taşınmadan önce idari çözüm yolları aranmalı, bu çözüm yollarının etkinliğinin artırılması ve gümrük vergilerinde olduğu gibi diğer vergilerde de zorunlu hale getirilmesi, bu kapsamda alternatif çözüm yollarından (uzlaşma, arabuluculuk, ön değerlendirme, kısa duruşma, tahkim vs) dava türüne en uygun olanı aktif olarak kullanılmalıdır. Mükellef işlemlerinin takibinde mali müşavirlik hizmetlerini sunanların yetki ve sorumluluklarının genişletilerek vergileme süreçlerinde daha aktif bir rol üstlenmeleri sağlanmalıdır.

Vergi yargısının idari yargının gölgesinden kurtarılacak alanında uzman-bağımsız yargı mercii (Vergitay gibi) haline getirilmesi, verilecek kararların daha kısa sürede (örneğin bilirkişilik sürecini aradan kaldırmak suretiyle) sonuçlanmasında tarafların makul süre beklentisine katkı sağlayacaktır.

2013 yılından itibaren ülkemizde de başlayan uzun yargı süreçlerinin önüne geçecek hedef süre uygulaması çalışmaları hızla ve önemle devam etmektedir. Hedef süre uygulaması; yargılamada öngörülebilirlik ve şeffaflık açısından olumlu bir adım olarak yargı sürecinde yer alan tüm taraf-

lara (davalı, davacı, hakim, savcı) davaların ne kadar sürede sonuçlanabileceği noktasında kısmen de olsa belirsizliği ortadan kaldırmış ve bilgilenmelerini sağlamıştır. Ancak yapılan düzenleme esasen yargısal süreçlerde iyileştirme ve bu amaçla da hedef sürelerin belirlenmesi olmasına rağmen uygulamada ve hukuksal düzlemde taraflara hedef sürelerin aşılması ve yargılamaların uzun sürmesi konusunda herhangi bir hak vermemektedir. Dolayısıyla bu güvencenin kısmen de olsa taraflara sağlanması gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

- Adalet Bakanlığı. “*Danıştay*”. (<http://www.danistay.gov.tr>). Erişim tarihi: 20 Ağustos 2019.
- Adalet Bakanlığı. (2019). “*Yargı Reformu Stratejisi*”. Mayıs. ([http://www.sgb.adalet.gov.tr/ekler/pdf/YRS\\_TR.pdf](http://www.sgb.adalet.gov.tr/ekler/pdf/YRS_TR.pdf)). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.
- Adalet Bakanlığı. (<http://sgb.adalet.gov.tr/Duyurular/yargida-hedef-sure-uygulamasi-baslamistir.html>). Erişim tarihi: 09.02.2020.
- Adalet Bakanlığı. (HSK). “*BİM Daire Sayıları/Ağustos 2017*”. (<https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/Dosyalar/4f864183-9ff4-43a8-9dee-246ca2916962.pdf>). Erişim tarihi: 20 Ağustos 2019.
- Adalet Bakanlığı “*Adalet İstatistikleri*” (2008. 2009. 2010. 2011. 2012. 2013. 2014. 2015. 2016. 2017. 2018 Yılları) . (<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik>). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2019.
- Adalet Bakanlığı. (<http://www.basin.adalet.gov.tr/Etkinlik/yargida-yeni-donem>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.
- Adalet Bakanlığı. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr/cepej-hakkinda.php>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.
- Adalet Bakanlığı. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr/saturn-projesi.php>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.



- AKKURT, K. (2012). *AİHM Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkında Makul Süre*. Ankara Üniv.Sosyal Bilimler Enstitüsü (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara.
- ARMAĞAN, R. (2009). "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme". Maliye Dergisi. Ocak-Haziran. Sayı:156. Ankara.
- ARMAĞAN, R. (2015). "Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı İptal Davası Tartışmaları". Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt:2. Sayı:1. s.142. Uşak.
- ARMAĞAN, R., ERDAL, N. (2018). "Türk Vergi Yargısında Son Gelişmeler: İstinaf Mahkemelerine Geçiş". IV. International Strategic Research Congress. 7-11 November 2018. Antalya/Türkiye.
- ÇALIKOĞLU, E. (<http://www.vergidegundem.com/tr/circularDetails?circularId=2098289>). Erişim tarihi:21 Ekim 2015.
- ÇELİK, A. (2014). *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*. Araştırma ve İçtihat Birimi. Anayasa Mahkemesi Yayınları. Bireysel Başvuru El Kitapları. Sayı:3. 1.Baskı. Ankara.
- DEMİRKOL, S. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında "Adil Yargılanma Hakkı". ([https://www.danistay.gov.tr/upload/3\\_adilyargilamahakki.pdf](https://www.danistay.gov.tr/upload/3_adilyargilamahakki.pdf)). Erişim tarihi:03 Ocak 2020.
- DUVAN, A., Ö. (2019). "Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı." Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 68 (1).
- EDEL, F. (2007). "The Length of Civil and Criminal Proceeding in the Case-Law of the European Court of Human Rights". Council of Europe. aktaran Bayram Keskin. a.g.e. s. 396.
- EDİZDOĞAN, N., TAŞ, M. (1993). *Vergi Ceza Hukuku*. Ekin Kitapevi. Bursa.
- GÖLCÜKLÜ, F. (1991). "Yargılama Makamları Önünde Makul Süre". İnsan Hakları Merkezi Dergisi. aktaran Bayram KESKİN. a.g.e. s. 394.
- GÜNGÖR, Z. (2015). "Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu" 12.05.2015 Ankara. Danıştay Yay.No:89. ([http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/02\\_11\\_2015\\_023358.pdf](http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/02_11_2015_023358.pdf)). Erişim tarihi: 08 Ekim 2015.
- H-Fransa Davası. (1989). Para. aktaran Bayram KESKİN. a.g.e. s. 395.
- İNCEOĞLU, S. (2002). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı*. İstanbul. aktaran M. Serhat KAŞIKARA. a.g.e.. s. 251.
- JOHNSEN, J., T. (2013). "CEPEJ-SATURN" CEPEJ SATURN "Rehber İlkeleri Sempozyumu". 27- 28 Şubat. Ankara. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr/dosya/dokumanlar/CEPEJ-SATURN-Prof-Dr-Jon-T-Johnsen.pdf>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.
- KALABALIK, H. (2003). *İdari Yargılama Hukuku*. Değişim Yayını. İstanbul.
- KARAKOÇ, Y. (2007). *Vergi Sorunlarının Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- KAŞIKARA, M., S. (2009). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi Çerçevesinde Makul Süre İçerisinde Yargılanma Hakkı." TBB Dergisi. Sayı.84. (<http://www.ihtk.adalet.gov.tr/makale/serhatkarakis.pdf>). Erişim tarihi:20 Ocak 2020.
- KESKİN, B. (2018). "İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi". İnönü Üniv. Hukuk Fakültesi Dergisi. C:9 S:2 Y:2018. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/583089>). Erişim tarihi: 23 Ocak 2020.
- KILIÇ, S. (2016). "Uluslararası Düzlemde Vergi Yargısı: ABD. Almanya ve İngiltere Örneği". Vergi Müfettişleri Derneği ve I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli. 01 Mart 2016. Antalya.



- LİNDBERG, M. (2013). “*Yargıda Zaman Yönetimine İlişkin Saturn Rehber İlkeleri*”. CEPEJ SATURN Rehber İlkeleri Sempozyumu. 27- 28 Şubat. Ankara. (<http://www.cepej.adalet.gov.tr/dosya/dokumanlar/YARGIDA-ZAMAN-YONETIMINE-ILISKIN-SATURN-REHBER-ILKELERI-Mats-Lindberg.pdf>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2020.
- MB. GİB. *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi*. (2009). Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın. No: 92. (<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>). Erişim tarihi:08 Temmuz 2015.
- PEHLİVAN, O. (2014). *Vergi Hukuku*. Celpler Matbaası. Trabzon.
- PEKCANİTEZ, H. (1997). “*Adil Yargılanma Hakkı*”. İzmir Barosu Dergisi. akt. KAŞIKARA. *a.g.e.* 2009. s. 246.
- TEKBAŞ, A., HAYRULLAHOĞLU, B. (2018). “*Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı*”. Maliye Dergisi. Temmuz-Aralık. Sayı.175. Ankara.
- ULUSLARARASI AF ÖRGÜTÜ. *Adil Yargılanma Hakkı*. (2000). Çeviren F. Ahmet TAMER. Erol KAPLAN. 1. Baskı. İstanbul. s. 202. aktaran KAŞIKARA. 2009. 246.