

**T.C.**  
**BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

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

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Özge BALABAN**

**Balıkesir, 2017**

**T.C.**  
**BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**

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

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Özge BALABAN**

**Tez Danışmanı**  
**Doç. Dr. Mine BİNİŞ**

**Balıkesir, 2017**

T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

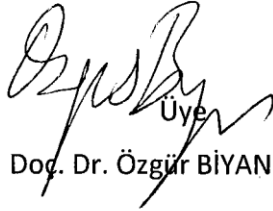
TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 201412537022 numaralı Özge BALABAN'ın hazırladığı "Türk Vergi Yargısı'nda İstinaf Kanun Yolunun Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 10/07/2017 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.



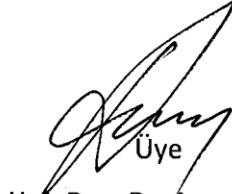
Başkan (Danışman)

Doç. Dr. Mine BİNİŞ



Üye

Doç. Dr. Özgür BİYAN



Üye

Yrd. Doç. Dr. Arman Zafer YALÇIN

25.07.2017



Doç. Dr. Halil İbrahim ŞAHİN  
Müdür

## ÖNSÖZ

Bireylerin haklarının yargı organları aracılığı ile korunması, bir hukuk devletinin olmazsa olmaz unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak yargı organlarının uyumsuzluğun çözümünde hata yapma olasılıkları bulunmaktadır. Yargı organları tarafından yapılan hataları en aza indirmek için modern hukuk sistemleri çeşitli kanun yolları kabul etmiştir. Yargı kararlarının etkin şekilde denetlenmesini sağlayan istinaf kanun yolu da, hukuk devletinin bireylere sağladığı güvencelerin koruyucusu konumundadır. Bu çalışmada, Türk Vergi Yargısı'nda yeni uygulanmaya başlayan istinaf kanun yolunun, anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında ele alınmış ve bu ilkelere uygun etkin ve verimli bir yargılama sistemi için önerilerde bulunulmuştur.

Öncelikle çalışma boyunca desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, önerileri ile çalışmanın gelişmesine önemli katkılar sağlayan, kavşak noktalarında önümü aydınlatan değerli danışmanım Doç.Dr. Mine BİNİŞ'e şükran ve minnetlerimi sunarım. Yapıcı önerileri ile tezimi zenginleştiren kıymetli hocalarım Doç. Dr. Özgür BİYAN ve Yrd. Doç. Dr. Arman Zafer YALÇIN'a göstermiş oldukları ilgi ve harcadıkları emek için en içten teşekkürlerimi sunarım.

Her zaman olduğu gibi bu süreçte de yanımda olan, bana inanan ve desteklerini esirgemeyen sevgili aileme minnettarım.

**Özge BALABAN**

**Balıkesir, 2017**

## ÖZET

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

**BALABAN, Özge**

**Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mine BİNİŞ**

**2017, 137 Sayfa**

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

Çalışmada, tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılama hukukunun da kaynağını teşkil eden anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde istinaf kanun yolu değerlendirilmiştir. Bu tez çalışmasının sonucunda vergi yargısının yapısına istinaf kanun yolunun getirilişinin, birçok anayasal vergilendirme ilkesince ve özellikle hukuk devleti ilkesi gereğince etkin ve verimli bir yargı sisteminin oluşturulmasında olumlu etkiler temin edeceği kanaatine varılmıştır. Bilhassa uygulamada istinaf sisteminin toplumdaki tüm bireylerin yararlanabileceği özelliğe büründürülmesi, parasal sınırın kaldırılması ve tüm kararlara karşı kanun yoluna başvuru hakkının getirilmesi bu yolun başarı imkânının artmasını sağlayacaktır.

**Anahtar kelimeler;** İstinaf, Vergi Yargısı, Anayasal Vergilendirme İlkeleri.

## **ABSTRACT**

### **EVALUATION OF APPEAL LEGAL REMEDY IN TURKISH TAX JURISDICTION IN THE VIEW OF CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES**

**BALABAN, Özge**

**Master's Thesis, Department of Public Finance**

**Thesis Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mine BİNİŞ**

**2017, 137 Pages**

The main subject of this study is appeal legal remedy, which enables re-evaluation of formally zipper clause decisions made by the court of first instance in both substantive and legal manners. Therefore, more legal protection is provided for individuals in case of possible mistakes that are made during judgement process. Appeal legal remedy is accepted as replacing objection legal remedy in taxation judgements as a result of the changes made with “Rule Related to Making Amendments in Some Rules with Turkish Criminal Law” no: 6545, in 2014. Therefore, important changes occur in legal remedy system and regional administrative courts' structures. Changes that will create important effects in taxation jurisdiction law are applied, for instance offering a single degree judgement system for some rules.

In this study, appeal legal remedy is evaluated in the view of constitutional taxation principles that create the foundation of taxation jurisdiction law, as in all other law fields. As a result of this thesis study, it is found out that including appeal legal remedy to taxation jurisdiction structure might create positive effects on establishing an effective and productive jurisdiction system in terms of many constitutional taxation principles and especially state of law principle. Particularly, adapting the appealing system as it might be benefited by every individual in the society, removing monetary boundaries and creating right to use legal remedy for every decision might increase the success possibility of this phenomenon.

**Keywords;** Appeal, Tax Jurisdiction, Constitutional Taxation Principles.

# İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
1. GİRİŞ .....	1
2. İSTİNAF KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE DİĞER KANUN YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....	4
2.1. Kanun Yolu Kavramı ve Türleri.....	4
2.1.1. Kanun Yolu Kavramı .....	4
2.1.2. Kanun Yolu Türleri .....	5
2.2. İstinaf Kavramı ve Hukuki Mahiyeti .....	6
2.2.1. İstinaf Kavramı.....	7
2.2.2. Hukuki Mahiyeti.....	9
2.2.3. İstinafın Türleri.....	11
2.3. İstinaf ve Diğer Olağan Kanun Yollarının Karşılaştırılması .....	12
2.3.1. İstinaf-İtiraz Kanun Yollarının Karşılaştırılması.....	13
2.3.2. İstinaf-Temyiz Kanun Yollarının Karşılaştırılması.....	15
2.3.3. İstinaf-Karar Düzeltme Kanun Yollarının Karşılaştırılması.....	16
2.4. Tarihsel Gelişimi.....	18
2.4.1. Eski Yunanda İstinaf .....	19
2.4.2. Roma Hukukunda İstinaf.....	19
2.4.3. Fransız Hukukunda İstinaf .....	21
2.4.4. Türk Hukukunda İstinaf .....	22

2.4.4.1. Tanzimat Öncesi Dönem.....	22
2.4.4.2. Tanzimat Sonrası Dönem.....	23
2.4.4.3. Cumhuriyet Dönemi ve İstinaf Mahkemelerinin Kaldırılması .....	26
2.4.4.4. Türk Mevzuatında İstinaf.....	27
2.5. İstinaf İle İlgili Görüşler .....	28
2.5.1. İstinaf Sisteminin Faydaları ile İlgili Görüşler .....	29
2.5.2. İstinaf Sisteminin Sakıncaları ile İlgili Görüşler .....	31
<b>3. TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU .....</b>	<b>34</b>
3.1. 6545 Sayılı Kanunun Getirdikleri.....	34
3.2. Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemine Geçiş.....	38
3.2.1. İstinaf Mahkemelerinin Yapısı .....	39
3.2.1.1. Mahkemelerin Oluşumu.....	40
3.2.1.2. İstinaf Mahkemelerinin Görevleri.....	42
3.2.1.3. İstinaf Mahkemesi Başkanı ve Görevleri .....	42
3.2.1.4. İstinaf Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Yapısı .....	43
3.2.1.5. İstinaf Mahkemesi Dairelerinin Görevleri .....	44
3.2.1.6. İstinaf Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerinin Nitelikleri .....	45
3.2.1.7. İstinaf Mahkemesi Dairelerinin Toplantı ve Karar Usulü.....	47
3.2.1.8. İstinaf Mahkemesi Adalet Komisyonu.....	47
3.2.1.9. İstinaf Mahkemesi Müdürlüklerinin Oluşumu.....	48
3.2.1.10. Parasal Sınırların Artış Usulü .....	49
3.2.2. İstinaf Mahkemelerinde Uygulanacak Yargılama Usulü .....	49
3.2.2.1. İstinaf Yoluna Başvuru Şartları.....	52
3.2.2.1.1. İstinaf Yoluna Başvurulabilen Aleyhte Bir Karar Olması.....	53
3.2.2.1.2. Menfaat Şartı.....	54
3.2.2.1.3. Başvuru Süresi .....	55



3.2.2.1.4. İstinaf Başvurusunun Usulüne Uygun Yapılmış Olması.....	57
3.2.2.1.5. Gerekli Harç ve Giderlerin Yatırılması .....	58
3.2.2.2. İstinaf Sebepleri .....	59
3.2.2.3. Yetkili İstinaf Mahkemesi.....	60
3.2.2.4. İstinaf Yolunda Yürütmenin Durdurulması .....	61
3.2.2.5. İstinaf Mahkemesinde İnceleme ve Talebin Karara Bağlanması.....	62
3.2.2.5.1. İstinaf Talebinin Reddine Karar Verilmesi.....	64
3.2.2.5.2. İlk Derece Mahkemesinin Kararının Düzeltilerek Tekrar Verilmesi.....	64
3.2.2.5.3. Esas Hakkında Yeniden Karar Verilmesi .....	64
3.2.2.5.4. İlk Derece Mahkemesi Kararının Kaldırılmasına Karar Verilmesi.....	65
3.2.2.6. İstinaf Mahkemesince Verilen Kararların Uygulanması.....	66
3.2.3. İvedi Yargılama Usulü .....	68
3.3. İki Dereceli Yargılamanın Gerekliliği ve İstinaf.....	69
<b>4. ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE İSTİNAF KANUN YOLUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>72</b>
4.1. Genel Açıklama .....	72
4.2. Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler.....	76
4.2.1. Genel İlkeler .....	77
4.2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi .....	77
4.2.1.2. Sosyal Devlet İlkesi.....	81
4.2.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi .....	85
4.2.1.4. Hak Arama Özgürlüğü ve Adil Yargılanma Hakkı.....	90
4.2.1.4.1. Kanuni, Müstakil ve Tarafsız Bir Mahkeme Tarafından Yargılanma Hakkı.....	92
4.2.1.4.2. Makul Süre İçerisinde Yargılanma Hakkı .....	93
4.2.1.4.3. Aleni Surette Yargılanma Hakkı.....	96

4.2.1.4.4. Hakkaniyete Uygun Olarak (Adil) Yargılanma Hakkı .....	98
4.2.1.5. Ölçülülük İlkesi .....	102
4.2.2. Anayasa'nın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler .....	104
4.2.2.1. Vergi Adaleti İlkesi .....	105
4.2.2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi .....	109
4.2.2.3. Verginin Kanuniliği İlkesi .....	110
4.3. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Doğrultusunda Türkiye'de İstinaf Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Öneriler .....	115
<b>5. SONUÇ .....</b>	<b>120</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>126</b>

## TABLÖLÄR LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> İstinaf Mahkemelerinin Teşkilat Yapısı.....	41
<b>Tablo 2.</b> Danıştay, BİM ve Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü.....	87

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Vergi Davalarında Olağan Kanun Yolu .....	52
<b>Şekil 2.</b> Normlar Hiyerarşisi .....	75

## KISALTMALAR LİSTESİ

ADR	: Alternative Dispute Resolution (Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi)
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
E.	: Esas
HSYK	: Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
m.	: Madde
ODR	: Online Dispute Resolution (Çevrimiçi Uyuşmazlık Çözüm Yöntemi)
RG	: Resmi Gazete
S.K.	: Sayılı Kanun
s.	: Sayfa
Sy.	: Sayı
TABU	: Türkiye ve Avrupa Birliği Uzmanları
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TL	: Türk Lirası
TÜSİAD	: Türkiye Sanayici İş Adamları Derneği
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı

# 1. GİRİŞ

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

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

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

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

kullanan ve yasal düzenlemelere uygun olarak faaliyet gösteren mahkemelerce kanunların uygulanmasında göz önünde bulundurulması gerektiği açıktır. Anayasada yer alan başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere genel ilkelere ve 73. maddede düzenlenen ilkelere uygun olarak faaliyet gösteren bir istinaf sistemi, yargıdan beklenen işlevlerin yerine getirilmesine de katkı sağlayacaktır. Özellikle vergi hukuku gibi karmaşık ve sürekli değişen bir mevzuat karşısında, uyuşmazlıkların çözümünde bireylere, kararlara karşı istinaf kanun yoluna gitme imkânının tanınması, mevzuatın anayasal ilkelere uygun ve doğru şekilde uygulanması için çok önemlidir. Aynı şekilde anayasada yer alan ilkelere uygun şekilde işleyen istinaf kanun yolu da bireylerin haklarının korunması için önem arz etmektedir. Zira hukuk sistemi, adalet sisteminin etkin şekilde yönetilmediği bir düzende faydasız hale gelecektir (Özbek, 2006: 210). Adalet sisteminin aktörleri olan ve istinaf muhakemesi yapan istinaf mahkemelerinin vergi hukukuna kaynaklık eden ve anayasada yer alan bu ilkelerle uyum içerisinde faaliyet göstermesi lüzumu vardır. Bu doğrultuda çalışma kapsamında, Türk hukukunda yeni bir kanun yolu olarak uygulanmaya başlayan istinaf kurumu, vergi yargılama hukuku ile ilgili anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümü olarak giriş kısmına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; öncelikle kanun yolu ile ilgili bilgi verildikten sonra istinaf kavramı ve temel özellikleri ortaya konulmuş, tarihsel olarak gelişimi incelenmiş, daha sonra da diğer kanun yolları ile arasındaki benzerlikler ve farklılıklar belirtilerek literatürdeki görüşler doğrultusunda faydalı ve sakınca doğurabilecek yönleri ifade edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde; 6545 sayılı Kanunla vergi yargısında yapılan değişiklikler, ilgili mevzuatta yapılan düzenlemeler temelinde irdelenmiştir. Bu amaçla istinaf mahkemesi görevi üstlenecek olan bölge idare mahkemelerinin yapısı ve bu mahkemelerde uygulanacak yargılama usulü ile ilgili hükümler incelenmiş, yargılama sonucu verilen kararların uygulanma kabiliyetine değinilmiştir. Anlatılanlar ışığında iki dereceli yargılama sistemi oluşturulabilmesi için istinaf mahkemelerinin gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde ise; vergi yargısına kaynaklık eden anayasal vergilendirme ilkelerinin temel özellikleri açıklanarak istinaf kanun yolu ile ilgili

değerlendirmeler yapılmıştır. Bu amaçla özellikle genel ilkeler olarak ifade edilen hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı ile ölçülülük ilkesi incelenmiştir. Daha sonra Anayasa'nın 73. maddesinde özel olarak vergilendirme ile ilgili getirilen vergi adaleti ilkesi, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesi irdelenmiştir. Her ilkenin ele alındığı başlıkta istinaf kanun yolu ile ilgili özellik arz eden durumlar, Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları da göz önüne alınarak incelenmiştir. Son olarak da edinilen kanaate uygun olarak daha iyi işleyen bir istinaf sistemi için önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmada metodoloji olarak tanımlayıcı ve açıklayıcı yöntem izlenmiştir. Çalışmanın amacı, istinaf kanun yolunun, vergi yargılama hukuku ile ilgili anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde mevcut düzenlemeler ışığında değerlendirilmesidir. Bu doğrultuda sonuç kısmında; çalışma boyunca ortaya koyulan istinaf kanun yolu çalışmada incelenen ilkeler doğrultusunda genel bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu kapsamda literatür taraması yapılmış ve ilgili mevzuattan faydalanılmıştır.

## 2. İSTİNAF KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE DİĞER KANUN YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

### 2.1. Kanun Yolu Kavramı ve Türleri

Bu bölümde, istinaf kanun yolunun daha iyi anlaşılabilmesi için, öncelikle genel hatlarıyla kanun yolu kavramı üzerinde durulacaktır. Daha sonra, olağan ve olağanüstü kanun yolları şeklinde yapılan sınıflandırma çerçevesinde Türk Vergi Yargısı'nda kanun yolu türleri; 6545 sayılı “*Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” un kabulünden önce ve sonra olmak üzere belirtilecektir.

#### 2.1.1. Kanun Yolu Kavramı

Yazılı hukuk sistemlerinin ortaya çıktığı zamanlardan beri, yargı yetkisine sahip mercilerin önüne gelen uyuşmazlıklar sonucunda verilen kararların kontrol edilmesi de bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Bu kontrol ihtiyacının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Öncelikle hüküm mahkemeleri olarak da anılan ilk derece mahkemelerinin yanılma ihtimalleri her zaman vardır (Aydın, 2010: 16). Ayrıca davanın tarafları da yargılama sonucu verilen karardan tatmin olmayabilir ve kararın değiştirilmesini isteyebilirler (Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, 2008: 307). Yargılamanın ve hatta hukukun asıl gayesi; ortaya çıkan ve toplumsal barışı zedeleyen uyuşmazlıkları, uyuşmazlığın taraflarını ve toplumu tatmin eder şekilde çözüme kavuşturabilmektir (Yılmaz E., 2005: 15).

Zaman içinde demokrasi kavramının da gelişmesiyle birlikte yargı kararları denetlenmeye başlanmıştır. Bunun ilk örneği, bilindiği kadarıyla Eski Yunan'da görülmüştür. Egemenliğin halka ait olması yönündeki eğilimin etkisiyle hâkimlerin kararlarının kesin olmadığı ve tekrar incelenmesi gerektiği fikri somut uygulamalarla desteklenmeye başlanmış ve başvuru yolları kabul edilmiştir (Yılmaz E., 2005: 16). Zaman içerisinde de bugün bizim anladığımız şekline bürünmüştür.

Yargı kararları; bu kararların yanlış olduğunu düşünen tarafın denetim yapılması yönündeki talebiyle yeniden incelenebilir. Mahkemeler, kendiliğinden bir



kararın yeniden görüşülmesine, eksiklerin veya hataların düzeltilmesine karar veremezler. Bu sebeple, diğer yargılama hukuku dallarında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da taraflara çeşitli başvuru imkânları tanınmıştır (Karakoç, 2015: 290).

Kanun yolu; yargı organları tarafından verilen ve yanlış olduğu düşünülen kararların yeniden incelenmesini ve değiştirilmesini sağlayan hukuki yola verilen isimdir (Gözübüyük, 2012: 451). Bu şekilde kararlar, yeniden yargı organları tarafından incelenebilecek ve davanın taraflarına daha fazla yargısal koruma sağlanmış olacaktır (Aydın, 2010: 16). Ayrıca toplumsal açıdan bakıldığında da ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu yargı hizmetinin kalitesinin artırılması, ülke genelinde hukuk birliğinin sağlanması ve hukukun gelişmesi gibi yararları bulunmaktadır (Yılmaz E., 2005: 17). Her hukuk düzeninde asıl amaç, doğru karara ulaşmak olduğu için kararların sınırlı da olsa bir üst mahkeme tarafından incelenmesi amacıyla bir kanun yolu bulunmasıdır (Yıldırım M. K., 2003: 285). Ancak kanun yollarına başvurma olanağı ebedi değildir (Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2010: 633).

Yargı kararlarına karşı başvuru yolları, kanun yollarının yanında diğer başvuru yollarını da kapsamaktadır (Karakoç, 2015: 289). Buradan hareketle kanun yolunun iki şekilde tanımı yapılabilir. Dar anlamda kanun yolu; sadece ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı başvurulabilen kanun yoludur (Çağlayan, 2006: 6). Geniş anlamda kanun yolu ise; yanlış olduğu düşünülen bütün yargısal kararlarakarı (nihai karar olup olmadığına bakılmaksızın) başvurulabilen kanun yoludur (Çağlayan, 2006: 5). Nihai karar ile anlatılmak istenen mahkemenin işten el çekmesine sebep olan kararlardır. Türk yargılama hukukunda da, sadece ilk derece mahkemelerince verilen ve mahkemenin işten el çekmesine sebep olan nihai kararlara karşı kanun yoluna gidilebileceği kabul edilmiştir. Dolayısıyla bundan sonra yapılacak açıklamalar dar anlamda kanun yolu çerçevesinde olacaktır.

### **2.1.2. Kanun Yolu Türleri**

Doktrinde kanun yollarının çok çeşitli sınıflandırmaları yapılmaktadır. Bu sınıflandırmalardan genel kabul gören ayırım olağan ve olağanüstü kanun yolu olarak yapılan ayırımdır. Ayrıca olağan ve olağanüstü kanun yolu ayırımının da ne şekilde

yapılacağına ilişkin çeşitli görüşler bulunmaktadır. Doktrindeki tartışmaları bir kenara bırakırsak yargılama hukukunda var olan baskın görüş kesin hüküm kriterinin baz alınması yönündedir (Buyuran, 2008: 13). Buna göre kanun yolları; yargılama sonucunda verilen nihai kararların kesin olup olmamasına göre olağan ve olağanüstü kanun yolları olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Mahkemelerce verilen nihai kararların kesinleşmesini önleyici nitelikte olan kanun yollarına olağan kanun yolları; kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvuru kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denilmektedir (Yüce, 2013: 233).

Gerek Türk hukukunda gerek mukayeseli hukukta çok çeşitli kanun yolları bulunmaktadır. Kanun koyucu, bulunduğu zamanın şartlarına, ülkesindeki gelişmelere göre bu kanun yollarından bazılarını kabul edip bazılarını etmeyebilir ya da mevcut olan yolları değiştirebilir.

6545 sayılı Kanunun kabul edilmesinden önce idari yargıda olağan kanun yolları; itiraz, temyiz ve karar düzeltmesi olarak yer almaktaydı. Olağanüstü kanun yolları ise; kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak düzenlenmişti. 6545 sayılı Kanun ile idari yargıda istinaf ve temyiz olağan kanun yolları olarak yerini almıştır. Karar düzeltme ve itiraz kanun yolları kaldırılmıştır. Olağanüstü kanun yolları ise aynı kalmıştır. Bu şekilde yapılmış olan değişikliğin vergi yargılamasına önemli etkilerinin olacağı söylenebilir. Çünkü istinafın, diğer olağan kanun yollarından nitelik olarak farkları bulunmaktadır. İstinaf kavramı ve özellikleri incelendikten sonra diğer olağan kanun yolları ile ilişkisi ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

## **2.2. İstinaf Kavramı ve Hukuki Mahiyeti**

Bireylerin haklarında verilen veya kendilerini ilgilendiren kararlara karşı kanun yoluna başvurma hakkına sahip olması, hukuk devleti ile doğrudan bağlantılıdır. Kanun yolunun öncelikli gayesi, ilk derece mahkemelerince verilen kararların doğruluk derecesini yükseltmektir. Ayrıca kanun yolları, hukukun korunması ve geliştirilmesine de hizmet eder (Weitzel, 2011: 21). Kanun yollarının, mahkemelerce verilen kararların maddi ve hukuki yönden yeniden incelenmesi ve değerlendirilmesi, bu şekilde yargılamanın sağlıklı olarak işlemesi ve hukuk

birliğinin sağlaması açısından kaçınılmaz olduğu bir gerçektir. Belki en az üzerinde durulan ama aynı zamanda en çok ihtiyaç duyulan kanun yolu da istinaftır (Bereket, 1998: 12). Bu sebeple, artık yargılama hukukumuzun içinde yer alan ve 20 Temmuz 2016 itibari ile de uygulanmaya başlanan istinaf, bu bölümde hem kavramsal hem de hukuki olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

### 2.2.1. İstinaf Kavramı

İstinaf; “burun”, “her şeyin n kısmı”, “u” anlamlarına gelen enf kökünden türemiş Arapça bir kelimedir (Bilge, 1964: 62). İstinaf kelimesi, sözlüğe bakıldığında “yeniden başlama”, “bidayet mahkemesinden verilen bir hükmün bir st mahkemeye başvurarak feshini isteme”, “szn başlangıcı” ve “söz başı” ifadelerini karşılamaktadır (Devellioğlu, 2007: 461). Yine Osmanlıca sözlüğe göre; “*istinaf eden, bidayet mahkemesinden verilen hükmü kabul etmeyip, davasına bir st derecede bulunan mahkemede bakılmasını isteyen kişiye*” de müste’nif denilmektedir (Devellioğlu, 2007: 750).

Türk Dil Kurumu (2005: 990) tarafından yayımlanan Türkçe Sözlük’te yer alan tanıma göre istinaf; “*Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bunu istinaf mahkemesine götürme*”dir. İstinaf mahkemesi ise; “*Sulh ve asliye mahkemeleri vb. ilk derece mahkemeleri ile temyiz mahkemeleri arasında yer alan ikinci derecede yüksek mahkeme*” olarak tanımlanmıştır.

Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü’nde ise istinaf; “*İlk derece mahkemeler tarafından verilen bir hükmün ikinci derecedeki mahkemelerde yeniden görülmesi*” anlamına gelmektedir (zcan, 1985: 382). Ancak bu tanımlar, istinafin en basit tanımı olarak kalmaktadır. Hukuk literatüründe istinafin çok çeşitli tanımları yapılmıştır.

Yenisey’e (1979: 4) göre istinaf: “*İşe ilk defa bakan mahkemenin yaptığı maddi tespitler ve bunlara bağladığı hukuki sonuçlar ile uyguladığı hukuk normları neticesinde verdiği son kararın, bir başka ve st yetkili mahkemeye öğrenme muhakemesi yapılarak kontrol edilmesi ve gereken hallerde ilk dereceli mahkemenin vermiş olduğu son kararın yenilenmesi için yapılan muhakeme*” olarak tanımlanmıştır.

Özay'a (1996: 649) göre istinaf: "*Önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde adli adınca gösterilmiş şartlara bağlı olmadığından ikinci bir hâkimin birincisinin yerine geçerek, aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve kararı "teyid" ya da "reform" etmesi yani değiştirmesi anlamını taşır.*"

Şensoy'a (1946: 1060) göre istinaf: "*Birinci derece tetkik edilerek hükme bağlanmış bir davanın filii ve hukuki cihetlerinin, daha yüksek bir derecede, bir defa daha tetkikini mümkün kılmak için tesis edilmiş olan bir kanun yoludur.*"

Ünsal'ın (2013: 9-10) yaptığı tanıma göre istinaf: "*İlk derece mahkemelerinin yaptıkları yargılama sonucunda maddi olaylardan çıkardığı hukuki sonucun ve bu sonuca uyguladığı hukuki normların doğruluğunun, ikinci derecede bir mahkemece herhangi bir sınırlama olmaksızın hem maddi hem de hukuki yönden denetlenmesi ve gerektiğinde ilk dereceli mahkemenin kararının değiştirilerek yeni bir karar verilmesi için yapılan yargılama*" şeklindedir.

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere istinaf; maddi ve hukuki yönden denetim yapılan, ikinci derecede yer alan yargılama faaliyetleridir. Bu faaliyetler istinaf mahkemelerinde yerine getirilir. İstinaf mahkemesi bir vakıa (olay) mahkemesi olarak görev yapar. Dolayısıyla bu mahkemelerde, ilk derece mahkemesince inceleme konusu yapılan maddi hususlar tekrar incelenir (Yılmaz E., 2005: 21).

İstinaf mahkemesi yerine, daha önceki kanun tasarılarının büyük bir kısmında "üst mahkemeler" terimi kullanılmıştır<sup>1</sup>. Ayrıca doktrinde, bazı yazarlar da istinaf mahkemesi yerine üst mahkemeler terimini kullanmıştır<sup>2</sup>. 2004 yılında kabul edilen 5235 sayılı "*Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun*" da ise "*bölge adliye mahkemesi*" terimi kullanılmıştır. Kanun koyucu, aynı yöndeki eğilimini 6545 sayılı Kanunda devam ettirmiş ve bölge idare mahkemeleri istinaf mahkemesi yapmak üzere idari yargıda yeniden düzenlenmiştir. Ancak özellikle idari yargıda bu terimin kullanılması bazı karışıklıklara sebebiyet verebilecek niteliktedir. Çünkü bilindiği gibi 1982 yılından beri idari yargıda bölge idare mahkemeleri adı altında görev

<sup>1</sup>1932 yılında hazırlanan tasarı hariç 1948, 1952, 1963, 1977, 1978, 1985 ve 1993 yıllarında hazırlanan kanun tasarılarında istinaf yerine üst mahkeme terimi kullanılmıştır (Ünsal, 2013: 11).

<sup>2</sup> Bkz. (Belgesay, 1948); (Bilge, 1964); (Öktem, 1964); (Selçuk, 1992); (Alp, 1992).

yapan idari mahkemeler bulunmaktadır. Bu mahkemeler, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimlerine göre Adalet Bakanlığı'na belirlenen illerde kurullar (İYUK m. 2/1) ve kanunla kendisine verilmiş olan işleri yaparlar (İYUK m. 7-8). Dolayısıyla bu mahkemeler istinaf muhakemesi yapmakla görevli değildirler. 6545 sayılı Kanun sonrası bölge idare mahkemeleri ise istinaf denetimi yapmakla görevli mahkemeler konumuna gelmiş bulunmaktadır. Yani yeni sistemde kanun yolunun ismi istinaf; bu kanun yolu için gidilecek mahkemenin adı ise bölge idare mahkemesidir (Yılmaz E., 2004: 210). Ancak görüldüğü gibi bu terim karışıklığa yol açmaktadır. Bu sebeple bu mahkemelere istinaf mahkemesi demek daha yerinde olacaktır.

### **2.2.2. Hukuki Mahiyeti**

İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemelerinin şekli anlamda kesin olmayan nihai kararlarına karşı kabul edilmiş olduğundan, olağan kanun yollarından biridir (Yılmaz E., 2005: 58). Burada dikkat edilmesi gereken ilk husus, ara kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulamamasıdır. Sadece nihai kararlara karşı istinaf başvurusu yapılabilir. İkinci olarak da kararların şekli anlamda kesin hüküm oluşturmaması gerekmektedir<sup>3</sup>. Şekli anlamda kesin hüküm oluşturan kararlara karşı istinaf kanun yoluna gidilememektedir. Çünkü bir hükmün şekli anlamda kesin olması demek, o hükmeye karşı olağan kanun yollarına gidilememesi anlamına gelmektedir (Kuru ve diğerleri, 2010: 716).

İstinaf, ilk derecede yer alan mahkemelerle temyiz incelemesi arasında, ikinci derecede yer alan bir kanun yoludur (Sancakdar, 2012:19). İlk derece mahkemesinin verdiği kararların hem maddi hem de hukuki yönden incelemesinin yapıldığı kanun yoluna, ikinci derece kanun yolu denilmektedir. Ancak kanun yolu incelemesinde sadece hukuki denetim yapılıyorsa bu denetim hukuki dereceyi meydana getirir (İtişgen, 2014: 375; Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, 2010: 1672; Çınar, 2010: 57; Yıldırım M. K., 2000: 74). Temyiz kanun yolunun hukuki derece olmasının iki sebebi vardır. Bu sebeplerden ilki; temyiz merci olan Yargıtay'ın öğrenme muhakemesi yapamamasıdır. Yani Yargıtay delilleri tekrar ortaya koyarak son bir

---

<sup>3</sup> Kesin hüküm ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. (Çağlayan, 1999).

soruşturma yapamaz. İkinci sebep ise; uyuşmazlığın hukuki yönünün merkezi bir organ tarafından yeniden ele alınmasının toplum için faydalı olmasıdır (Yenisey, 1986: 120). İstinafın gelmesi ile birlikte asıl niteliğine kavuşacak olan temyiz, kararları hukuki yönden inceleme yetkisine sahip olduğu için hukuki dereceyi oluşturmaktadır.

Maddi mesele ile hukuki mesele ayrımı, istinafın hukuki niteliğini tespit açısından büyük önem arz etmektedir. Son karar için bu şekilde yapılan bir ayırım onun hukuki bütünlüğüne aykırıdır. Ancak istinaf ve temyiz denetiminin kapsamının belirlenebilmesi için gereklidir. Ancak her ülkede içtihat bu ayrımı yaparken zorlanmıştır. Sonuç olarak temyiz mercinin hareket alanı maddi mesele aleyhine genişlemiştir (Yenisey, 1986: 121). Hukuki mesele; ilk derece mahkemesinde yapılan değerlendirmenin yorum kurallarına, düşün kanunlarına, tecrübe kurallarına veya kanunlarda yer alan hükümlere aykırı olması durumudur. Uygulanması gereken hukuk normunun somut olaya uygulanmasında yanlışlık yapılması olarak ifade edilebilir (Yıldırım M. K., 2003: 291). Maddi mesele ise; olayın ne şekilde cereyan ettiğini ortaya çıkarmakla ilgilidir. Başka bir anlatımla hukuki mesele olayın hukuk kuralları karşısındaki durumunu tespit etmekten ziyade maddi mesele olaya ilişkindir (Şahin ve Göktürk, 2012: 186).

İstinaf kanun yolunda, ilk derece mahkemesince verilen hükmün hem maddi hem de hukuki yönden denetlenmesi imkânının bulunması, istinafi diğer kanun yollarından ayıran en temel özelliktir. İstinafta, ilk derece yargılamasında ele alınan maddi hususlar da olaya uygulanan hukuk normunun yerindeliği de denetim konusu yapılmaktadır (Ünsal, 2013: 13). Bu şekilde, ilk derece mahkemesince verilen kararın doğruluğunu teyit etmek ya da yanlışlığını tespit etmek için istinaf yargılamasına hareket alanı genişliği sağlanmış olmaktadır. Bu sebeptendir ki bir hukuk devletinde, temyiz incelemesinin yanında istinaf imkânının da olması denetimin erdemi için elzemdir (Bereket, 1998: 12).

İstinafın kavramsal olarak anlamı ve hukuki mahiyeti incelendikten sonra, sıradaki bölümde türleri ve türlerine göre yapılan denetimin kapsamı hakkında bilgi verilecektir.

### 2.2.3. İstinafın Türleri

Bir kanun yolu olarak istinaf çeşitli şekillerde ayrıma tabi tutulabilmektedir. Genele bakıldığında geniş (klasik) anlamda istinaf ve dar anlamda istinaf şeklinde ikili bir ayrımın yapıldığı söylenebilir. Bunun dışında, İsveç kanton hukuklarında olduğu gibi karma sistemlerin de mevcudiyetinden bahsedilebilir (Deren Yıldırım, 2003: 268).

En eski zamanlardan beri kullanılan anlamıyla istinaf, geniş (klasik) anlama gelmektedir. Buna göre; istinaf mahkemelerinde önünde yeniden ele alınacak olan dava, ilk derece mahkemelerinin önünde gerçekleştirilmiş olan yargılamadan tamamen bağımsız olarak, yeni ortaya çıkan ve herhangi bir sınırlama olmaksızın ileri sürülebilen yeni delil ve olayların ışığında en baştan değerlendirilir (Yılmaz E., 2005: 21). Bu şekilde hukuki uyumsuzluk yenilenmiş olacak ve dolayısıyla geniş anlamda istinafın amacı olan yeni dava malzemesi ile yeni bir sonuca ulaşılması gerçekleştirilecektir (Deren Yıldırım, 2003: 268). Yani geniş anlamda istinaf mahkemesinde, ilk derece mahkemesinde yapılan yargılamadan bağımsız olarak, yeni vakıalarla ve delillerle tekrar inceleme ve değerlendirme yapılır. Bunun sonucunda da yeni bir karar verilir.

Klasik anlamda istinafta, ikinci derecede yer alan mahkemelere muhakeme yaparken sınırlama getirilmemesinin sebebi o tarihlerde hukukta “maddi mesele– hukuki mesele” ayrımının yapılmıyor oluşu gösterilebilir. Ancak 18. yüzyıldan itibaren kabul görmeye başlayan yargılamanın sözlülüğü ve delillerin doğrudan doğrualığı<sup>4</sup> ilkeleriyle birlikte geniş anlamda istinaf anlayışının bu ilkelerle örtüşmediği görülmüştür. Çünkü istinaf mahkemesinde bütün delillerin ikinci kez incelemesi yapıldığından aradan geçen zamanla sunulan deliller kararması söz konusu olabilir (Yılmaz E., 2005: 22). Ayrıca istinaf mahkemelerinin bu şekilde düzenlenmesinin, yargılamanın ağırlığının bu mahkemelere kaydırılması ve ilk derece mahkemesinde yapılmış bulunan yargılamanın istinaf mahkemesine hazırlık olarak görülmesi gibi sakıncaları bulunmaktadır (Deren Yıldırım, 2003: 268-269). Bu sebeplerle hukukun ve yargılama sistemlerinin gelişmesiyle birlikte dar (sınırlı)

---

<sup>4</sup> Doktrinde vasitasızlık, yüzyüzelik, doğrudanlık olarak da anılan bu ilke; hüküm bakımından önemli olan hususların kararı verecek olan hâkim veya hâkimlerin denetimi ve gözetiminde toplanmasını ve çok zaman geçmeden değerlendirilmesini ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Arslan A. S., 2014); (Şahin ve Göktürk, 2012).

anlamda istinaf anlayışı kabul görmeye başlamıştır. Mesela Almanya’da son yıllarda geniş istinaf anlayışından dar istinaf istinaf anlayışına geçiş yönünde yasal düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir (Özekes, 2011: 37).

Dar anlamda istinaf anlayışında ise; ilk derece mahkemesi tarafından yapılan yargılamanın baştan sona tekrarlanması yoluna gidilmemekte; sadece maddi vakıaların gereken durumlarda yeniden incelenmesi ile yetinilmektedir (Kuru ve diğerleri, 2010: 637).

İkinci derecede yer alan istinaf mahkemesinde, elde edilen tüm delillerin incelenmesi yoluna gidilmez. Yalnızca önemli görülen ve tartışmalı olan konularda inceleme yapılır ve gerekli görülürse yeniden delil toplanır. Gerekli görülmezse de kontrol muhakemesi yapılarak dava sonuca bağlanır (Ünsal, 2013: 20).

Özetlemek gerekirse dar anlamda istinafta inceleme dosyadaki tartışmalı konularla sınırlı kalmaktadır. Geniş anlamda istinafta ise ilk derece mahkemesinde görülen dava ikinci kez incelenmektedir (Sancakdar, 2012: 21). İstinafın geniş anlamıyla yapılan muhakemelerde, davayı baştan sona tekrarlamak muhamenin uzamasına yol açar. Böylece adaletin yerine getirilmesi kadar önemli olan en kısa sürede bireylerin haklarına kavuşabilmeleri de tehlikeye girmiş olacaktır (Yılmaz E., 2005: 22). Özellikle de bireylerin mali durumlarına doğrudan etki eden vergi uyuşmazlıkları için usul ekonomisi ilkesinin en iyi şekilde uygulandığı bir sistemin önemi büyüktür. Yargılamada adaletin en kısa sürede sağlanması yönünde dar anlamda istinafın kabulünün önemli yararları olacağı söylenebilir.

Bu sebeplerle günümüz hukuk sistemlerinin çoğunda dar anlamda istinaf sistemi kabul edilmektedir. Türk yargılama hukukunda da, istinaf sisteminin uygulanması için kabul edilen kanunlara bakıldığında dar anlamda istinaf sisteminin kabul edildiği söylenebilir.

### **2.3. İstinaf ve Diğer Olağan Kanun Yollarının Karşılaştırılması**

Önceki başlıklarda incelediğimiz gibi istinaf, olağan kanun yollarından biridir. Vergi yargılama hukukunda, 6545 sayılı Kanunun kabulünden sonra olağan kanun yolları değişikliklerle karşı karşıya kalmıştır. Kanunun kabulünden önce itiraz,



temyiz ve karar düzeltme olağan kanun yolu olarak mevcuttu. Bu kanun ile itiraz ve karar düzeltme kaldırılmış, istinaf kanun yolu kanul edilmiştir. İstinaf, kendine özgü kuralları olan bir kanun yoludur. Diğer kanun yollarıyla benzer yönlerinin yanında çok farklı özellikleri de bulunmaktadır. Bu farklılıkların ortaya koyulması, konunun daha iyi anlaşılmasına yararlı olacaktır.

### **2.3.1. İstinaf-İtiraz Kanun Yollarının Karşılaştırması**

Hukuk literatüründe her ne kadar istinaf ile itiraz kanun yolu birbiri yerine geçen ve karıştırılan ifadeler olsa da ikisi tamamen farklı kanun yollarıdır. Kanun yolu olmalarının getirdiği ortak özellikleri bulunmakla birlikte bu başlık altında, iki farklı kanun yolu olarak adlandırılmalarına sebep olan özellikleri incelenecektir.

İtiraz kanun yolu; idare ve vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlar ile heyet halinde verilmiş olmasına rağmen kanunda sayılmış olan, daha basit olarak nitelendirilen bazı nihaî kararlara karşı başvurulmuş bir kanun yolu olarak ifade edilebilir (Şimşek, 2016: 963). Bu kanun yolu, 2577 sayılı “*İdari Yargılama Usulü Kanunu*”nun (İYUK) 45. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak istinaf kanun yoluna ilişkin 6545 sayılı Kanun ile bu maddede değişiklik yapılmıştır. Kanun yolu olarak düzenlenen itiraz kaldırılmıştır. Ancak idari yargıda itiraz adı altında hukukilik denetimi yapılmaya devam edilmektedir (Keskin Z., 2016: 238). Dolayısıyla istinaftan sonra da mesela yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz yolu ile başvurulacaktır (İYUK m. 27/7). Yine bağlantılı davalarda, bağlantının varlığı ile ilgili itirazlar bölge idare mahkemeleri tarafından karara bağlanacaktır (İYUK m. 42/1).

Vergi yargısı sisteminde istinaf kurumunun yokluğunda uygulanan itiraz kanun yolunun, istinaf benzeri bir kurum olduğu söylenmektedir. İtiraz kanun yolunda; ilk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlar incelenmekte, gerekli görülmesi halinde yeniden araştırma yapılarak işin esası hakkında nihai bir karar verilmektedir. Bu durum bir çeşit istinaf yargılaması özelliği taşır (Yıldırım Ölmez, 2010: 9). Hatta ilk derece mahkemesinin verdiği nihai kararın üst mahkeme tarafından incelenerek esastan karara bağlanmasını sağlayan itiraz kanun yolunun istinaf incelemesi olduğu ifade edilmiştir (Duran, 1982: 75). Dolayısıyla hem itiraz

hem de istinaf kanun yolunda mahkemeler, maddi ve hukuki denetim yapma imkânına ve yetkisine sahiptirler (Keskin Z., 2016: 241). Ancak itiraz başvurusu sonucu verilen kararlara karşı temyiz başvuru mümkün değildir. İstinafta incelemesi sonucunda verilen kararların hepsi kesin değildir. Bazı kararlara karşı temyiz yolu açıktır. Bu sebeple itiraz, istinaftan da farklı sui-generis yapıda bir kanun yolu olduğu söylenebilir (Yıldırım Ölmez, 2010: 22-23).

Ayrıca istinaf ve itiraz başvuru usulü için İYUK'un 45. maddesinde temyiz kanun yolu ile ilgili 46, 47 ve 48. maddelere atıf yapılmıştır. Yani önceden itiraz, şimdi ise istinaf temyizinin şekil ve usullerine göre yapılmaktadır. Bu sebeple başvuru usulleri ile ilgili söylenebilecek hususların çoğu temyiz ile ilgili hükümlere dayanmaktadır.

İtiraz kanun yoluna başvurulması halinde verilen kararların kesin olması ve bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı hususlarında itiraz istinaftan farklılık gösterir (Gözübüyük, 2015: 524). İtiraz üzerine verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. İstinafta ise İYUK'un 45. maddesinin sekizinci bendinde belirlenen parasal sınırın yanında hangi kararlara karşı temyiz yolunun açık olduğu İYUK'un 46. maddesinde sayılmıştır. Konu itibariyle bu madde kapsamında sayılanlardan sadece düzenleyici işlemler ve Serbest Bölgeler Kanunu ile ilgili vergi mahkemelerinde dava açılabilir. Dolayısıyla artık vergi uyuşmazlıklarında temyiz ile ilgili esas kriter 100.000 TL'lik parasal sınır olacaktır. Görüldüğü gibi itiraz başvurusu sonucu verilen karar temyiz edilemezken istinaf başvurusu sonucu verilen karar bazı şartlarda temyiz edilebilir.

Bütün bu açıklamalardan sonra kısaca itiraz; hukuki yapısı itibariyle olayın hem maddi hem de hukuki yönden incelenebilmesi açısından istinafa, kesin olması ve verilen karara karşı üst mahkemeye başvurulamaması yönünden de temyiz kanun yoluna benzemektedir (Gözübüyük ve Dinçer, 2003: 1023). Genel olarak bakıldığında, itiraz da bir kanun yolu olarak kabul edildiği ve kanun yollarına ait özellikleri taşıdığı için istinaf ve temyiz ile benzerlik gösteren yönlerinin olması tabiidir. Aynı şekilde temyiz ve istinaf kanun yollarının benzerlik ve farklılık gösteren yönleri vardır. Bu sebeple konunun daha anlaşılır olması için temyiz ve istinaf kanun yollarının karşılaştırılması önem arz eder.

### 2.3.2. İstinaf-Temyiz Kanun Yollarının Karşılaştırması

Bugün medeni olarak adlandırılan sistemlerde davaların biri alt biri üst dereceli iki mahkeme tarafından görülmesi adaletin teminatı olması açısından gereklilik arz etmektedir (Belgesay, 1948: 631). İstinaf; dar ve tipik anlamda bir kanun yolunun bulundurması gereken aktarıcı ve erteleyici etkiyi barındırdığı için tipik bir kanun yoludur (Ermenek, 2016: 1). Türk hukukunda da istinaf kanun yolu kaldırıldığı için, halka hukuki teminat sağlamak amacıyla Yargıtay'ın kontrol alanı genişletilerek maddi yönden denetim yapmasının önü açılmıştır (Yenisey, 1986: 124). Bu şekilde sakıncaların giderilmesi ve somut olayda hakkaniyetin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ancak tam anlamıyla istinaf mahkemesi olması da önlenmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda maddi meselenin değerlendirilmesinde hataya düşülmesi bozma sebebi olarak sayılmıştır (Belgesay, 1948: 631). Yani temyiz mercii maddi mesele hakkında yeniden karar vermeyecek, dosyayı kararı veren mahkemeye geri gönderecektir. İstinafta ise, muhakeme sonucunda esas hakkında yeni bir karar verilebilir. Yeniden inceleme yaptığı için kararı bozarak ilk derece mahkemesine gönderdiği çok nadirdir (Yenisey, 1986: 123).

İdari yargıda temyiz kanun yolu; idare ve vergi mahkemelerinin heyet halinde verdikleri kararlar ile İYUK'un 47. maddesinde belirtilenler dışında kalan kararları ve Danıştay dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak baktıkları kararlara karşı başvuru kanun yolu olarak düzenlenmiştir (Şimşek, 2016: 963-964). İstinaf ve temyiz kanun yolları arasındaki en önemli farkın temyiz incelemesinde sadece hukuka uygunluk denetimi yapılabilmesi olduğu söylenebilir (Avcı, 2011: 188). İstinafta ise temyizden farklı olarak ilk derece mahkemesinin verdiği karar hem usul hem de esas yönünden incelenecektir (Sancakdar, 2012: 23). Ülkemizde temyiz uygulamasına bakıldığında, Danıştay'ın istinaf mahkemesinin yokluğunda asıl görevinden saparak istinaf denetimi yaptığı görülmektedir. Dolayısıyla Danıştay önüne gelen karar hakkında, maddi ve hukuki denetim yaparak bir karar vermek durumundadır (Hasbutçu, 2016: 54).

Mevzuattaki düzenlemelerin seyrine bakıldığında, Danıştay'ın temyiz incelemesinde yapacağı denetimin, kararın hukuka ve usule uygunluğu yönlerinden sınırlanarak işin esası hakkında karar verememesi doğrultusunda olduğu

görülmektedir. Bu durumda Danıştay temyiz incelemesi sonucunda kararı hatalı bulursa, işin esası hakkında karar veremeyecek, bozma kararı vererek dosyayı kararı veren mahkemeye geri gönderecektir (Tekinsoy, 2014: 32). İstinaf mahkemesinde ise, yeni bir yargılama yapılarak dosya hakkında yeniden karar verilecektir (Sancakdar, 2012: 23).

Temyiz, yeniden yargılama yapılan bir kanun yolu değildir. Kural olarak temyiz mercii, hüküm mahkemesi tarafından inceleme konusu yapılmış olan olguları yeniden inceleme konusu yapmaz. Ancak temyiz aşamasında, hüküm mahkemesi tarafından verilmiş olan karardan sonra ortaya çıkan ve mahkemenin kararına tesir edebilecek nitelikte olan olgular ileri sürülebilir (Gözübüyük, 2012: 452). Yukarıda da değinildiği gibi Türk yargısında istinafın olmayışı temyiz kanun yolunun önemini daha da arttırmıştır.

İstinaf kanun yolunun gelmesiyle birlikte artık vergi yargısında ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararlar doğrudan temyiz edilemeyecek, önce istinaf yoluyla bölge idare mahkemesi tarafından hem maddi hem de hukuki yönden denetimi yapılacak, belirli bir parasal sınırı aşması halinde temyiz yolunda hukukilik denetimine tabi tutulacaktır.

### **2.3.3. İstinaf-Karar Düzeltme Kanun Yollarının Karşılaştırması**

Karar düzeltme, Türk hukukuna özgü bir kanun yoludur. Temyiz ve itiraz kanun yollarında kararı veren mahkemenin, bu kararını düzeltmesi amacıyla karar düzeltme yoluna başvurulabilir (Akyıldız, 2015: 13). Karar düzeltme, belli bir süre içinde, kanunda gösterilen sebeplerle verilmiş olan yargı kararlarının yeniden gözden geçirilmesini amaçlar (Gözübüyük, 2012: 458).

İYUK'un 54. maddesinde düzenlenişi itibariyle karar düzeltme kanun yoluna, BİM tarafından itiraz üzerine verilen kararlar ve Danıştay daireleri veya dava daireleri kurulları tarafından temyiz üzerine verilen kararlara karşı, kararı veren BİM ya da Danıştay dairesi veya dava daireleri kurulu nezdinde 15 gün içinde gidilebilir.

Yine karar düzeltme sebepleri İYUK'un 54. maddesinde sayılmıştır. Düzeltme sebepleri şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Kararın esasına etki edebilecek hususların kararda karşılanmamış olması,
- ✓ Kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- ✓ Hükmün esasına etki eden belgelerde usulsüzlüğün ortaya çıkmasıdır.

Buradan karar düzeltmenin amacının karardaki maddi hataların giderilmesi olduğu sonucu çıkarılabilir. İstinaf yargılamasında ise amaç; maddi olayların gerçekleşip gerçekleşmediğinin yeniden incelenmesini sağlamaktır (Selçuk, 1992: 21).

Herşeyden önce karar düzeltmenin gerçek anlamda bir kanun yolu olup olmadığı hususu da tartışmalıdır. Çünkü, karar düzeltme yoluyla kararları tekrar inceleyecek mercii yine kararı vermiş olan merciidir. Dar ve teknik anlamda kanun yolunun temel özelliklerinden sayılan üst mercii tarafından inceleme yapılması karar düzeltme için geçerli değildir (TABU: 10). İstinaf ve temyizde ise inceleme, kararı veren mahkemeden başka mahkeme tarafından yapılmaktadır.

6545 sayılı Kanun öncesindeki vergi yargısında, adli yargıdaki duruma benzer gerekçelerle karar düzeltme, bir kanun yolu olarak uygulanmıştır. Çünkü temyiz mercii kısmen istinaf mahkemesi görevini üstlenmekteydi. Bu uygulamayla, istinafin bulunmaması nedeniyle temyiz merciinin kısmen bu görevi üstlenmesinin sakıncalarını gidermek amaçlanmıştır (TABU: 7).

6545 sayılı Kanun sonrası karar düzeltme kanun yolunun, istinaf mahkemelerinin göreve başlama tarihinde kaldırılması kabul edilmiştir. Karar düzeltme kanun yolunun kaldırılması uzun zamandır düşünülmekteydi. İstinafin kabulü ile birlikte yargılamayı uzatacağı sebebiyle kaldırılması planlanmıştır (Candan, 2016).

Görüldüğü üzere istinaf ve karar düzeltme birbirinden temel özellikleri ve amaçları bakımından çok farklıdır. Bu sebeple aslında istinafin getirilmesinin karar düzeltmenin uygulamasına engel oluşturmayacağı görüşüdeyiz. Karar düzeltme yoluyla düzeltilen kararların sayısının hiç de azımsanmayacak ölçüdedir. Bu durum göz önünde bulundurulduğunda, zaman endişesinden ziyade adaletin daha iyi tesisinin sağlanması amacıyla, özellikle de hesaplama ile ilgili davaların yoğun

olduğu vergi yargısında karar düzeltme kanun yolunun varlığının devam ettirilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

#### **2.4. Tarihsel Gelişimi**

Toplu halde yaşamının beraberinde getirdiği problemler ve devlet yapılarının ortaya çıkışıyla birlikte, kişiler arası ilişkilerin düzenlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Böylece hukuk kuralları ortaya çıkmış ve belirli yaptırımlar kabul edilmiştir. Adaletin sağlanması, toplumsal düzenin korunması ve birlikte yaşayabilmek için elzemdir.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bu uyuşmazlıkların hem tarafları hem de toplumu tatmin edici bir şekilde çözümlenmesi yargılamanın ve esas olarak da hukukun amacıyla örtüşmektedir (Yılmaz E., 2005: 15). Toplumda gücü elinde bulundurana ve demokrasi anlayışına bağlı olarak da zamanla yargı yetkisine sahip olanlar da değişiklik göstermiştir.

Zamanla bugünkü anlamıyla devlet mahkemeleri kurulmuş ve tek dereceli ve tek türde faaliyet göstermişlerdir. Ancak bu yapılanma toplumsal, ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında yetersiz kalmaya başlamış ve yeni düzenlemeler ve kurumlar ortaya çıkmıştır.

Adalet ister hükümdarlar ister mahkemelerce dağıtılsın, kişilerin yanılma olasılığı bulunmaktadır. Bu da verilen kararların doğruluğunun bir üst merci tarafından denetlenmesini gerektirmektedir (Yılmaz E., 2005: 16).

Yargı yetkisine sahip olanlarca verilen bir kararın başka bir makam tarafından gözden geçirilmesi şeklindeki denetim ilk defa, mahkemeler kurulduktan sonra yapılmaya başlanmıştır. Zamanla mahkemelerde hâkim sayısı arttıkça ve hiyerarşik bir yapılanma oluştukça günümüzdeki istinaf sisteminin çeşitleri ortaya çıkmıştır (Yenisey, 1979: 13). Kararların denetlenmesi gerektiği düşüncesi çok eski zamanlara dayanmaktadır. İstinaf kanun yolu da Eski Yunan ve Roma'dan günümüze kadar uygulanmaktadır. Dolayısıyla istinafin en eski kanun yolları arasında yer aldığı görülmektedir (Saygın, 2011: 643). Konuya açıklık getirmek açısından istinafin Eski Yunan ve Roma uygulamasına yer verilmesi faydalı olacaktır. Bu sebeple önce Eski

Yunan'da istinaf incelenecek daha sonra da Roma'da düzenlenişi üzerinde durulacaktır.

#### **2.4.1. Eski Yunanda İstinaf**

Eski Yunan site devletleri, demokrasinin beşiği olarak kabul edilirler. Eski Yunan'da özgür düşüncenin gelişmesi için elverişli bir ortam oluşmuştur. Özellikle yargılama ayrıcalıklı bir iş olarak görülmüştür. Adliyeler de saflığın ve temizliğin sembolü olarak kabul edilmiştir (Bozkurt, 2009: 72). Bu dönemde bütün yetkilerin halka ait olması isteğinin öne çıkmasıyla, hâkimlerin verdikleri kararların kesin olmayacağı düşüncesinden hareketle alınan kararların tekrar incelenmeye tabi tutulması uygulamasına başlanmıştır (Yılmaz E., 2005: 16).

Atina sitesinde, Solon döneminde “Heliee” ismi verilen halk mahkemesi bir yüksek kanun yolu mercii olarak kabul edilmiştir. Yargı çevresine “Tribu” denilen halk mahkemesi, her yargı çevresinden altıyüz kişi olmak üzere birer yıl süreyle ve kurayla seçilen altıbin üyeden oluşmaktaydı. Bu üyeler on kaza mahkemesinde beşyüzer kişi olarak görev yapmakta ve davanın çok önemli olması durumunda biraraya gelmekteydi (Arsal, 1948: 115'den aktaran Ekinci, 2001a: 77).

Bu mahkemeler ilk derece mahkemesi olarak görev yapabildikleri gibi diğer mahkemelerin hükümlerini istinafen inceleme yetkisine sahip olup, inceleme sonucu verdikleri kararlar kesindi (Arsal, 1948: 115'den aktaran Ekinci, 2001a: 77). Zamanla halk mahkemesi istinaf mahkemesi olma özelliğini yitirdi. Daha sonra ise Atina'da kurulan seyyar bölge hâkimlerinin kararlarına karşı istinaf yolu kabul edilmiştir (Yenisey, 1979: 14).

#### **2.4.2. Roma Hukukunda İstinaf**

Bugün modern anlamda uygulama alanı bulan istinaf kanun yolu, köken itibariyle Roma hukukuna dayanmaktadır (Akil, 2008a: 37). Roma'da istinafın ortaya çıkışı adli teminat olmasından ziyade siyasi otoriteyi temin amacına dayanmaktadır. Cumhuriyet döneminde yargı mercileri arasında hiyerarşi yoktu. Yargılama yetkisi “*Pretor*”adı verilen kişilere aitti. Onlar bu yetkiyi halkı temsil suretiyle

kullandıkları için, verdikleri kararlara karşı itiraz edilemiyordu. İmparatorluk döneminde ise bu durum değişmiş, idari hiyerarşinin ortaya çıkmasıyla birlikte kral halkın elinde bulunan yargılama yetkisini kendi elinde toplamıştır. Böylece yargılama yetkisi mahkemelere geçmiştir (Şensoy, 1946: 1063).

Roma hukukunda iki tür yargılama sistemi bulunmaktaydı. Özel yargılama sisteminde hâkimin verdiği kararlar kesindi. Üst mahkemeye ya da makama müracaat etme imkânı bulunmamaktaydı (Akıncı, 2000). Çünkü özel hâkimi taraflar seçmekteydi. Bu sebeple üzerinde herhangi bir makam da yoktu (Tahiroğlu ve Erdoğan, 2013: 272).

Nizam harici usulde ise hâkim tarafların seçmedikleri bir hâkim olduğu ve bu hâkimler arasında derece farklılıkları bulunduğu için taraflara kararların üst makam tarafından incelenmesi imkânı tanınmıştı (Tahiroğlu ve Erdoğan, 2013: 272).

Roma Hukuku'nda nizam harici usulde kabul edilmiş olan itiraz yolu, istinafa benzemektedir. Bu yola "*Appellatio*" denilmekteydi. Augustus'tan itibaren bazı durumlarda davanın yeniden incelenmesi için imparatora başvuruluyor, o da davayı üst hâkimlere havale ediyordu. Dava sonucuna itiraz etmek isteyen taraf, ilk kararı veren hâkime belli bir süre içinde bu talebini bir dilekçe ile bildirirdi. Hâkim de talep ile birlikte verdiği kararı üst mahkemeye havale ederdi. Yapılan bu itiraz, kararın uygulanmasını engelleyici niteliğe sahipti. İtiraz üstüne üst hâkim davayı yeniden ve tamamen, bir kez daha inceler ve ikinci bir karar verirdi. Üst mahkeme tarafından verilen bu karar kesin nitelikte olup, karara karşı herhangi bir başvuru imkânı öngörülmemişti (Tahiroğlu ve Erdoğan, 2013: 272). İkinci yargılama sonucu itiraz eden ve davayı kaybeden tarafın, dava masraflarının dört katını ödemesine karar verilirdi. Ayrıca kötü niyetli olduğunun tespit edilmesi durumunda da para cezası ödemeye mahkum edilirdi (Akıncı, 2000). Ayrıca Roma Hukuku'nda istinaf basit şartlara bağlanmıştı. Beyan ya da tarafların isimlerini, olayı ve ilk hükmü içeren bir talep istinafa başvuru için yeterli görülmüştür (Şensoy, 1946: 1063).

Görüldüğü üzere nizam harici usulde kabul edilmiş bulunan bu itiraz yolunda üst derecede yer alan hâkim, istinafta olduğu gibi davayı yeniden ve en baştan görmektedir. Temyizdeki gibi salt karar incelenmemekte, dava yeniden görülmektedir. Yani günümüzde geniş anlamda istinaf sistemini karşılamaktadır.



### 2.4.3. Fransız Hukukunda İstinaf

Türk idari yargısı ve dolayısıyla vergi yargısı sisteminin esin kaynağı Fransa olduğu (Saygın, 2011: 638; Ortaç ve Ünsal, 2016: 9) ve Fransız yargılama hukukunda istinaf kanun yolu mevcut bulunduğu için ülkemizde istinafin tarihçesine geçmeden önce Fransa'daki tarihsel gelişiminin incelenmesi faydalı olacaktır.

Fransa'da ilk devirlerde, Frank krallarının kurdukları ve hâkimlerin kararlarının istinafen incelendiği divanlar bulunmaktaydı. Feodalite yaygınlaşınca yargı yetkisi de kral, feodalite, şehir ve kilise arasında paylaşıldı. Feodal mahkemelerde özgür vatandaşların dışında kalanlar yargılanabiliyordu ve en önemli delil düelloydur. Bu sebeple de kararların temyizi mümkün değildi. Sonraki dönemde düellonun yasaklanması ve şahit usulünün getirilmesinden sonra feodal mahkemeler dereceli hale getirildi ve üst mahkemeye başvuru imkânı sağlandı. Kral Philippe Auguste zamanında Kral mahkemelerine ilk derece veya istinafa başvuru imkânı getirilmiş ve feodal yargı yetkilerinin azaltılması amaçlanmıştır. Senyörlerin çeşitli muhalefetlerine rağmen istinaf iyice yerleşmiş ve halkın merkezi otoriteye bağlılığını ve inancını arttırmıştır (Ekinci, 2001a: 80).

Bu sebeplerle istinafin feodal yetkileri sınırlandırmak ve merkezi otoriteyi güçlendirmek için siyasi amaçlarla kabul edildiği görüşü hâkimdir (Kuru, 1964: 47). Fransa'da idari yargı sisteminin kabul edilmesinin arkasındaki sebepler de teknik ve hukuki olmaktan çok Fransız devrimi sonrası ortaya çıkan siyasi ve tarihi sebeplere dayanmaktadır (Saygın, 2011: 638).

Adli ve idari yargı ayrıldıktan sonra idare ile devlet arasındaki uyuşmazlıkları çözme yetkisi "Conseil d'Etat" a verilmiştir. 1953 yılında ilk derece mahkemeleri olarak idare mahkemeleri kurulmuştur. Revizyon arayışları sonucunda 1987 yılında istinaf mahkemeleri kurulmuştur. Böylece Conseil d'Etat temyiz mercii haline getirilmiştir (Saygın, 2011: 638).

İstinaf mahkemelerinden sonra idari yargının sorunlarının çözüldüğünü söylemek pek mümkün değildir. Yargının işlerliğinin ve etkinliğinin artırılması için çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır (Saygın, 2011: 638). Dolayısıyla bugün Fransa'da istinafin gerekip gerekmediği tartışılmamakta, yeni değişikliklerle sorunların çözülmesi amaçlanmaktadır (Ekinci, 2001a: 87).

#### **2.4.4. Türk Hukukunda İstinaf**

Bu bölümde Türk hukuk sisteminde istinaf kurumu genel hatlarıyla incelenecektir. Tanzimat dönemi, Osmanlı Devleti'nde bir çok alanda değişimin ve dönüşümün başlangıcı olarak kabul edilir. Yaşanan bu değişim ve dönüşüm mahkemeleri ve yargılama sistemine de sirayet etmiştir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 5). Bu sebeple Osmanlı'da istinaf uygulamasının Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası dönem olarak iki başlık altında ele alınacaktır. Daha sonra kısa ömürlü olan Cumhuriyet Dönemi istinaf uygulamasına değinilecek ve istinaf mahkemelerinin kaldırılma sebepleri üzerinde durulacaktır. Son olarak uzun bir aradan ve bir çok çalışmadan sonra yeniden kanun yollarımız arasına giren istinafin mevzuatımızda düzenlenmesine değinilecektir.

##### **2.4.4.1. Tanzimat Öncesi Dönem**

Osmanlı'da, kuruluşundan Tanzimata kadar geçen süre içerisinde İslam hukuku ilkeleri uygulanmış ve hatta geliştirilmiştir (Ekinci, 2001b: 959-960-961). Nizamiye mahkemelerinin kurulmasına kadar olan süreçte adalet işleri, İslam hukuku ilkelerine göre görev yapan şariat mahkemelerinde görülmekteydi. Bu mahkemeler tek hâkimli ve tek dereceliydiler (Yenisey, 1979: 34-35). Ayrıca mali konularda defterdarların da bir takım yargı yetkileri bulunmaktaydı (Ekinci, 2001c: 61).

İslam hukukunda, Batı Hukuku'nda olduğundan biraz farklı bir şekilde kanun yolları bulunmaktaydı. Bugünkü şekliyle istinaf kanun yolu olarak bulunmuyordu. Batı'da, hukuku merkezleştirme ve siyasi otoriteyi sağlama yolu olarak istinaf kullanılmıştı. Osmanlı'da Batı hukukundan çok farklı olan İslam hukukunun da etkisiyle böyle bir gereklilik duyulmamıştır. İslam hukukunda benzer olaylar için çeşitli hukuk ekollerine ait hükümlerin uygulanması mümkündü. İçtihat ile içtihatın bozulamayacağı prensibi vardı ve mahkemeler eşit statüdeydi. Osmanlı'da mahkeme kararlarından çok kadıların kontrol edilmeleri ve gerekirse cezalandırılmaları tercih edilmiştir. Hukuk sistemi basitti ve mahkeme kararları da karmaşık olmaktan uzaktı. Hükümlerdeki yanlışlıkların da hâkimlerin hukuka aykırı davranışlarından kaynaklandığı düşünülmüştür. Bu sebeplerle Osmanlı hukukunda istinaf, bugünkü anlamıyla gelişmemiştir (Ekinci, 2001b: 959-960-961).

Klasik dönem diye tabir edilen bu dönemde kararların kontrolü için kendine özgü nitelikte bazı yollar kabul edilmiştir. Bunlardan ilki ve en basiti, hükmü veren hâkimin yanlışlığı talep üzerine veya re'sen düzeltilmesidir (Ekinci, 2001b: 961).

Osmanlı hukukunda usulüne uygun görülmüş bir davanın tekrardan görülmesi kural olarak mümkün değildi. Ancak padişah kararıyla dava, hükmü veren veya başka bir mahkeme tarafından yeniden görülebilirdi. Bu durumda dahi usulüne uygun davaya bakılmış olması halinde kararın değişmesi mecburiyeti yoktu (Ekinci, 2001b: 981).

Osmanlı'da da diğer islam devletlerinde olduğu gibi, halkın padişaha Allah'ın emaneti olduğu anlayışının sonucu olarak Divan-ı Hümayun, halkın şikayetlerini dinleme vazifesi de görmüştür. Bu dönemde kadıların verdikleri hükümleri beğenmeyenler, hukuka aykırı bulanlar veya kadılardan şikayetçi olanlar, Divan-ı Hümayun'a başvurarak davanın yeniden görülmesini ve hükmün düzeltilmesini isteyebilirlerdi. Ayrıca taşrada Mezalim Divanları, kamu görevlilerinin hukuka aykırı davranışları ile ilgili şikayetleri incelemekle görevliydi. Günümüzdeki idare mahkemelerine benzeyen bu mahkemelere kamu görevlisi olan kadılara karşı da başvurulması mümkündü (Ekinci, 2001b: 985).

#### **2.4.4.2. Tanzimat Sonrası Dönem**

Türk hukukuna Batı'daki anlamıyla istinafin girmesi, 19. yüzyılda batılılaşma hareketleri sonucunda nizamiye mahkemelerinin kurulmasıyla vuku bulmuştur (Yılmaz E., 2005: 17). Tanzimat Fermanı ile birlikte eşitlik ilkesinin hukukumuzda girmesi, müslüman olsun olmasın herkesin aynı hukuk kurallarına tabi olmasını gerektirmiştir. Bu sebeple de yeni mahkemelerin kurulması ihtiyacı doğmuştur (Üçok, Mumcu ve Bozkurt, 2011: 359).

Bu dönemde öncelikle Ceza Kanunu'nu uygulamak üzere ceza mahkemesi niteliğinde olan Meclis-i Tahkikat isminde İstanbul'da bir kurul oluşturulmuştur. Daha sonra bu karma mahkemeler eyalet merkezlerine de açılmıştır. Bu mahkemelerin verdiği hükümler, ölüm cezası dışında hemen yerine getirilirdi. Ölüm cezası ise bir idare hukuku organı sayılan Meclis-i Ahkam-ı Adliyyeye gönderilir, burada uygun bulunması halinde padişahın onayına sunulurdu (Üçok ve diğerleri,

2011: 359-360). Burada tam anlamıyla bir üst denetim sağlanamamaktaydı. Ayrıca bu şekilde yapılan düzenleme, idari yargı-adli yargı ayrımının Osmanlı mahkemelerinde henüz uygulanmadığını göstermektedir.

1840 yılında ticari davalara ticaret mahkemesinin bakması esası kabul edilmiş ve İstanbul'da Ticaret Nezaretine bağlı olarak, sadece yabancı tacirler arasında çıkan uyuşmazlıklara bakma yetkisine sahip bir mahkeme kurulmuştur. 1848 yılında da karma ticaret mahkemesi kurulmuş ve ertesi yıl bazı önemli ticaret merkezlerinde de açılmıştır. 1861 yılında ise "*Ticaret Yargılama Kanunu*" nun yayımlanmasıyla bütün tacirleri kapsayan ticaret mahkemeleri kurulmuştur. Bu mahkemelerin üstünde de, değeri 5000 kuruşu aşan davaları istinaf makamı olarak inceleyen ticari temyiz mahkemesi İstanbul'da kurulmuştur (Üçok ve diğerleri, 2011: 360-361).

Tanzimattan sonra kurulan ve nizamiye mahkemeleri denilen bu çok üyeli karma mahkemeler 1864 yılında çıkarılan "*Vilayet Nizamnamesi*" ile Fransız yargı örgütü model alınarak yeniden düzenlenmiştir. Buna göre her kazada bir Meclis-i Devai, her sancak merkezinde bir Meclis-i Temyiz, her vilayet merkezinde de bir Divan-ı Temyiz kurulmuştur (Üçok ve diğerleri, 2011: 362). Bu mahkemelerden ilki ilk derece mahkemesi, ikincisi ve üçüncüsü hem ilk derece hem de istinaf mahkemesi olarak görev yaparlardı (Yılmaz E., 2005: 17). Bu mahkemelerin müslüman olsun veya olmasın Osmanlıların ceza ve hukuk alanındaki yargı işlerine bakması kararlaştırılmıştır. 1868'de ise Meclis-i Valay-ı Ahkam-ı Adliye ikiye ayrılmış, bir kolunu idari yargıda en üst mahkeme olan Danıştay'ın ilk hali olan Şuray-ı Devlet, diğeri ise nizamiye mahkemelerinin üst yargı mercii olarak kurulan en yüksek adli mahkeme olan Divan-ı Ahkam-ı Adliyye oluşturmuştur. Bu üst mahkemeler, istinaf ve temyiz olmak üzere iki bölüme ayrılmıştı. Temyiz bölümü hukuk ve ceza dairelerinden, istinaf bölümü ise ceza, hukuk ve ticaret dairelerinden oluşmuştur (Üçok ve diğerleri, 2011: 362).

1871 yılında çıkarılan "*Mehâkim-i Nizamiye Hakkında Nizamname*" ile nizamiye mahkemeleri ilk derece ve istinaf olmak üzere iki dereceli bir yapıya kavuşturulmuştur. Ayrıca bu mahkemelerin nahiye, kaza, liva ve vilayet mahkemeleri olarak dört kısımda toplanmaları düzenlenmiştir. Kadıların başkanlığında toplu halde çalışan bu mahkemelerin yetkisi şer'i konular dışında

kalan işler olarak belirlenmiştir. Bu düzenlemelerle birlikte kadıların son sözü söyleme imkânı kalmamıştır (Üçok ve diğerleri, 2011: 362).

1879 yılında da ülkemizde mahkemelerin teşkilatını düzenleyen ve istinaf mahkemelerini kuran kanun olan “*Mehâkim-i Nizamiyenin Teşkilatı Kanun-ı Muvakkati*” yürürlüğe girdi. Bu kanun mahkemeleri bugünküne benzer şekilde hukuk ve ceza olmak üzere ikiye ayırmıştır. Bu kanuna göre mahkemeler şu şekildedir (Yenisey, 1979: 108-109):

- ✓ Devairi Sulhiye: Bu mahkemeler karye ve nahiyelerde kurulmuş olup bazı uyuşmalıklarla ilgili istinafi mümkün olan kararlar verirlerdi
- ✓ Bidayet Mahkemeleri: Bu mahkemeler sancak merkezi ve vilayet merkezindeki kazalarla diğer kazalarda kurulmuş olup ilk derece mahkemesi olarak görev yaparlardı. Ayrıca nahiyeye meclisinin istinafa tabi kararlarını da istinaf mahkemesi olarak inceleme yetkileri vardı.
- ✓ İstinaf Mahkemeleri: Bu mahkemeler vilayet merkezi olan her kazada mevcut olup hukuk ve ceza dairesi diye ayrılmaktaydı. Bu mahkemelerin ilk derece mahkemesi olarak da bazı davalara bakma yetkileri vardı.
- ✓ Temyiz Mahkemesi: Bu mahkeme ise davaları temyizen incelemekle görevlendirilmiştir.

Osmanlı hukukunda temyiz ile kastedilen; mahkeme kararlarının şer’i hükümlere ve meşru usule uygun olup olmadığının incelenmesi sonucunda onama veya bozma kararı verilmesidir. İstinaf ile kastedilen ise; bozulan kararın bir başka mahkeme tarafından tekrar görülmesidir (Yılmaz E., 2005: 19).

Görüldüğü gibi Osmanlı hukuku, İslam Hukuku temelli bir sistem olduğu için özellikle klasik dönem diye tabir edilen tanzimata kadar olan süre içerisinde tek dereceli mahkemelerde tek kişi tarafından uygulanmıştır. Kararlara karşı bazı başvuru imkânları tanınmış olsa da bunlar günümüzdeki karşılıkları anlam ile örtüşmemektedir. Tanzimat sonrası dönemde ise Batı ülkelerinin de etkisiyle modern anlamda tüm halkı kapsayan mahkemelerin kurulması sonucu kanun yolu kavramı da gelişmiştir. Modern yargılama sistemlerine çok benzeyen bir sistem oluşturulmuş, adli ve idari yargıda bugünkü üst mahkemelerin temelleri atılmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda modern anlamda istinaf kurumu hukuk sistemimizde tanzimat döneminde var olmaya başlamıştır. Bu sebeple tanzimat sonrası dönem, kanun

yolları özelinde istinaf ve dolayısıyla hukuki teminat açısından verimli bir dönem olmuştur.

#### **2.4.4.3. Cumhuriyet Dönemi ve İstinaf Mahkemelerinin Kaldırılması**

Kuruldukları 1879 tarihinden itibaren Osmanlı Devleti'nin yıkılmasına kadar faaliyette olan istinaf mahkemeleri, Cumhuriyetin kurulmasından sonra da faaliyetlerine bir süre daha devam etmişlerdir. 1924 tarihli 469 sayılı “*Mehâkimi Şeriyenin İlgasına ve Mehâkim Teşkilatına Ait Ahkamı Muaddil Kanun*”un dokuzuncu maddesi hükmü gereği istinaf mahkemeleri hukuk sistemimizden kaldırılmıştır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına gerekçe olarak gösterilen hususları şu şekilde sıralamak mümkündür (Yılmaz E., 2005: 20; Toklu, 2015: 63):

- ✓ Nizamiye mahkemelerinden ilk derecede görev yapan mahkemelerin bir Hristiyan bir Müslüman, istinaf mahkemelerinin ise iki Hristiyan iki Müslüman üyesi bulunurdu. Hristiyan üyeler taraflı karar vermeye başlamışlardı.
- ✓ Nizamiye mahkemelerinin yanında şeriat mahkemeleri görev yapmaya devam ediyordu. Şeriat mahkemeleri görev alanları dışında da karar veriyor ve bu kararları uygulanıyordu.
- ✓ Ağır cezalı davalarda cinayet davalarına ağırlık verilmesi, istinaf davalarının geri plana itilmesine sebep oluyordu.
- ✓ Uzman hâkim sayısı azdı. İstinaf mahkemeleri, zabıt katipliğinden gelme eski hâkimlerden oluşmaktaydı. İlk derece mahkemelerinde ise hukuk mezunu ve yeni kanunlar hakkında bilgi sahibi genç hâkimlerin görev yapmaktaydı. Bu durum da, temyiz incelemesi sonucu ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların doğru bulunmasına, istinaf mahkemesi tarafından verilen kararların bozulmasına sebebiyet vermekteydi.
- ✓ İstinaf denetiminin özelliği olan muhakemenin tekrarlanması, işlerin birikmesine sebep oluyordu.
- ✓ Ayrıca kaldırılma gerekçesi olarak içtihat farklılıklarına yol açması da ileri sürülmüştür.

İstinafin kaldırılması için öne sürülen gerekçelerden kadro darlığı ve içtihat farklılığına yol açması haricindekilerin, kurumun kaldırılmasını gerektirecek ölçüde olmadığını söylemek mümkündür. Batı literatüründe, kanun yolu olarak istinafin bulunmasıyla ilgili aleyhte ileri sürülmüş hiçbir fikir yoktur ve istinaf da temyiz gibi gerekli ve faydalı kabul edilmektedir (Şensoy, 1946: 1067). Ayrıca bu gerekçelere rağmen istinaf mahkemelerinin kaldırılması dönemin hukukçuları tarafından pek hoş karşılanmamış; hatta İstanbul Barosunun en kıdemli avukatı istinafi kaldırmanın adaleti sürgün etmek olduğunu söylemiştir (Belgesay, 1948: 631).

Ülkemizde de kaldırıldığı tarihten itibaren istinaf mahkemelerinin tekrar kurulması yönünde çalışmalar yapılmış olması öneminin bilindiğini (Ünsal, 2013: 97) ve gereklilik arz ettiğini göstermektedir. Ancak bu çalışmaların yapıldığı ilk dönemlerde istinaf mahkemelerinin adliye ve adliye ile ilgili çevrelerde bıraktığı kötü etki ve yüksek dereceli hâkim sayısının azlığı gibi durumlar devam etmiştir (Öktem, 1964: 91). Bu gibi sebeplerle kanun tasarıları kanul edilmemiştir. Daha sonraki dönemlerde de çeşitli tasarılar<sup>5</sup> gündeme gelmiş ama 2004 yılına gelene kadar hiçbiri kanunlaşmamıştır.

Bundan sonraki başlık altında, adli ve idari yargıda istinaf mahkemelerini düzenleyen kanunlara ve faaliye geçme süreçlerine değinilecektir.

#### **2.4.4.4. Türk Mevzuatında İstinaf**

Yarım yüzyıla yakın bir süre uygulandıktan sonra kaldırılan, ancak kaldırılmasından hemen sonra tekrar kurulması yönünde çalışmalar yapılan<sup>6</sup> istinaf mahkemeleri, nihayet tekrar hukuk sistemimizde yer almıştır.

Bilindiği üzere 26/09/2004 tarihinde kabul edilen 5235 sayılı “*Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun*” ile istinaf, kanun yolları arasına girmiştir. Aynı gün, o zaman yürürlükte bulunan 1086 sayılı “*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu*” (2011 yılında kabul edilen 6100 sayılı “*Hukuk Muhakemeleri Kanunu*” ile yürürlükten kaldırılmıştır.), 5236 sayılı “*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda Değişiklik*

<sup>5</sup> Tasarılar ile ilgili geniş bilgi için bkz. (Ünsal, 2013).

<sup>6</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. (Yıldırım M. K., 2000).

*Yapılmasına İlişkin Kanun*” ile değiştirilerek medeni hukuk yargılamasında istinaf kanun yolu düzenlenmiştir. 17/12/2004 tarihinde kabul edilen 5271 sayılı “*Ceza Muhakemesi Kanunu*” ile de ceza yargılamasında istinaf kanun yolu düzenlenmiştir. Adli yargının görev alanına giren kanunlarda da istinaf ile ilgili değişiklikler yapılmıştır.

Son olarak 2014 yılında 6545 sayılı “*Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile yargılama hukukumuzun son ayağı olan idari yargıya da istinaf kanun yolu getirilmiştir.

5235 sayılı Kanun, 01/06/2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak bölge adliye mahkemelerinin faaliyete geçme tarihi, gerekli altyapı ve personel eksikliklerinin tamamlanması için iki yıl sonraya bırakılmış, fakat bu tarihte de faaliyete başlayamamıştır.

Uzun bir sürecin ardından istinaf mahkemeleri, Adalet Bakanlığı’nın 07/11/2015 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan kararları uyarınca hem adli hem idari yargıda 20/07/2016 tarihinde faaliyete geçmesi kararlaştırılmış<sup>7</sup>.

Büyük beklentilerle kabul edilen ve uzun bir faaliyete geçme süreci atlatan istinaf mahkemelerinin, kendisinden beklenenleri yerine getirmesi durumunda yargı ve adalet sistemimizle ilgili sorunların büyük ölçüde giderilmesi mümkün olabilecektir.

## **2.5. İstinaf İle İlgili Görüşler<sup>8</sup>**

Tarihi antik çağlara kadar uzanan ve bizim hukukumuza da yabancı olmayan istinaf kanun yolu ile ilgili çeşitli görüşler ileri sürülmüş ve sürülmeye de devam etmektedir. Çeşitli sebeplerle 1925 yılında kaldırılmış bulunan ve kaldırılmasından

---

<sup>7</sup>Adalet Bakanı Bekir BOZDAĞ’ın yaptığı açıklamaya göre istinaf mahkemeleri: “*Adaletin hem zamanında hem de doğru biçimde tecellisi bakımından büyük, önemli sonuçlar doğuracaktır çünkü istinaf yargılamasının faaliyete geçmesiyle ceza yargılamalarındaki davaların yüzde 91’i, hukuk yargılamalarındaki davaların yüzde 89’u ve idari yargılamadaki davaların yüzde 80’i yaklaşık istinaf mahkemelerinde kesinleşecektir. Bu, pek çok davanın kısa sürede sonuçlanması ve karara bağlanması sonucunu doğuracaktır. Yargılamaları bu açıdan hızlandıracaktır.*” şeklinde ifade edilmiştir (www.star.com.tr).

<sup>8</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. (Şensoy, 1946; Belgesay, 1948; Erem, 1950; Kuru, 1963; Kuru, 1964; Yılmaz E., 2005; Sancakdar, 2012).



hemen sonra da yeniden kurulması yönünde çalışmalar yapılan istinaf mahkemelerinin gerekliliği tartışılmıştır. Çünkü istinaf mahkemelerinin yararlarının yanında dezavantaj sağlayabilecek yönleri de bulunmaktadır. Gerek akademik gerekse de kanun tasarıları şeklindeki uzun çalışmalardan sonra artık hukuk sistemimiz içinde yer alan ve 20 Temmuz 2016 itibariyle faaliyete geçen istinaf mahkemeleri ile ilgili bu görüşler, uygulama açısından da yol gösterici olacaktır.

### **2.5.1. İstinaf Sisteminin Faydaları ile İlgili Görüşler**

İstinaf kanun yolunun kabulü yönündeki görüşlerin odak noktasını, Yargıtay ve Danıştay'ın iş yükünü azaltılması ve içtihat mahkemesi kimliğine kavuşmasının sağlanması oluşturmaktadır (Surlu, 2000: 475). Günümüzde gerek Yargıtay gerekse Danıştay ağır iş yükü altında bulunmaktadır. Yeni gelen ve devreden dava dosyaları ile birlikte bu sayı günden güne artmakta, dolayısıyla davaların görülme süresi uzamaktadır. Özellikle Danıştay'da yıl içinde sonuçlandırılan dosya sayısının, önceki yıldan devreden dosya sayısından az olduğu ve gelen dosyaların yarısından fazlasının ertesi yıla devrettiği görülmektedir (Çelik D. B., 2015: 82). Bu durum, bireye karşı üstün konumda bulunan devletin, bu üstünlüğünden yararlanarak düzenleme imkânına sahip olduğu ve bireylerin mali durumlarını doğrudan etkileyen vergi uyumsuzlukları açısından vahimdir. Bu sebeple Danıştay'ın iş yükünün azaltılması amacıyla kurulan istinaf mahkemeleri, vergi yargılama hukuku açısından da büyük beklentiler doğurmaktadır.

Bireylerin dereceli yargılama yapılmasını talep hakkı anayasal bir hak olduğundan ve hukuk devletinin bir gereği olarak istinaf kanun yolu, tarihsel gelişim çizgisinde, gelişmiş her ülkede bulunmaktadır (Yılmaz E., 2005: 23). Gelişmiş ülkelerde uygulanan istinaf sistemleri farklılık gösterse de yargılama hukukunun bir parçası olarak varlığını sürdürmektedir. Çünkü davaların üst mahkeme tarafından sadece hukuki denetime tabi tutulması yanında, maddi yönden de denetim yapması, yargılama hukukunun gerçeğe ulaşma amacını yerine getirmede yetersiz kalabilir. Ayrıca kararların iki ayrı yargı organı tarafından denetlenmesi de daha sağlıklı karar verilmesi ihtimalini arttırabilir ve güvenli bir yargılama sistemini mümkün hale getirebilir (Sancakdar, 2012: 23).

İstinaf mahkemeleri -ilk derece mahkemelerinin aksine- belli bölgelerde kurulmalarından dolayı yerel etkilerden uzak olarak karar verebilir (Kuru, 1964: 46). Bu şekilde yapılan bir muhakeme de adaletin daha iyi tecelli etmesine hizmet edecektir.

İstinaf mahkemesi ikinci derecede yer alan mahkemeler oldukları için, burada görev yapacak olan hâkimlerin de bazı niteliklere sahip olmaları aranmıştır. İstinaf mahkemesi hâkimleri -ilk derece mahkemeleriyle kıyaslandığında- daha tecrübeli ve bilgili kişiler arasından seçilirler (Yılmaz E., 2005: 23).

İstinaf mahkemesine gelen dava yavaş yavaş olgunlaşacağından mahkemenin, belirli konular üzerinde yoğunlaşması mümkün olacaktır. Ayrıca ilk derece mahkemeleri, verdikleri kararların istinaf mahkemelerinde tekrar inceleneceğini göz önünde bulundurarak daha titiz ve dikkatli karar vermeye yöneleceklerdir. Böylece istinaf denetimi ile, ilk derece mahkemelerinin eksik soruşturma yapmalarına, keyfiliklerine engel olunacaktır (Kuru, 1964: 46).

Danıştay ve Yargıtay tek bir şehirde bulunduğundan dolayı bireylerin haklarını aramak için uzak yerlerden gelmeleri daha zordur. İstinaf mahkemeleri ise belli bölgelerde kuruldukları için erişim daha kolay ve daha masrafsız bir şekilde sağlanabilir (Kuru, 1964: 46).

İstinaf mahkemelerinin kaldırılmasından dolayı ortaya çıkabilecek sakıncaları önlemek için, Yargıtay ve Danıştay hukuki meselenin yanında maddi meseleyi de zorunlu olarak inceleme görevi üstlenmişlerdir. Ancak bu incelemeyi üstlenmeleri, davaların görülme sürelerini aşırı derecede arttırmakta ve davaların birikmesine de yol açmaktadır. İstinaf mahkemelerinin kurulması ile birlikte temyiz edilen kararlarda önemli bir azalma yaşanması beklenmektedir. Böylece yüksek mahkemelerin daha az sayıda dava dosyasına bakması ve asıl işlevini yerine getirmek için içtihat mahkemesine dönüşmesi beklenmektedir (Belgesay, 1948: 631-632).

## 2.5.2. İstinaf Sisteminin Sakıncaları ile İlgili Görüşler

İstinaf kurumuna çok çeşitli açılardan eleştiriler getirilmiştir. Bu eleştirilerden bazıları istinafi, Fransa'daki tarihi gelişimine temelinde değerlendirmektedir. Buna göre; istinaf bir krallık kurumu olduğu için yetkilerini de senyörlerden değil kraldan almaktadır. Dolayısıyla da yerel mahkemeleri zayıflatmak ve merkezi otoriteyi güçlendirmek için getirildikleri savunulmaktadır (Erem, 1950: 28). Bu eleştiriye karşılık; siyasi amaçlarla ortaya çıkan bu kurumun günümüz koşullarında değerlendirilmesi gerektiği ve kuvvetler ayrılığı ve hukuk devleti ilkeleri ışığında uygulandığında istenen amaca ulaşılmasının mümkün olacağı ifade edilmektedir (Saygın, 2011: 642). Ayrıca istinaf mahkemelerinin yurdun çeşitli yerlerinde kurulması kararlaştırılmıştır. Dolayısıyla halkın erişimi daha kolay olacaktır. Bu sebeple de halka yakın bir sistem olduğu söylenebilir (Yılmaz E., 2005: 27).

İstinaf kanun yolu için getirilen en önemli eleştiri; davaların uzamasına ve zaman kaybına sebebiyet verebilecek olmasıdır (Yılmaz E., 2005: 28). Çünkü istinaf aşamasında dava tekrarlanacağından dolayı dava dosyasının görülme süresi de uzayacak ve hükmün kesinleşmesi de gecikecektir.

Ancak bu eleştiriye karşılık mevcut kanunlarda istinafin hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte ortadan kalkacak olan karar düzeltme kanun yolunun kaldırılması -temyiz sonucu verilen kararların tekrar incelenmesini ortadan kaldırması açısından- hususu düzenlenmiş bulunmaktadır. Zaten karar düzeltme yolunun dünyada pek örneği de yoktur (Yılmaz E., 2005: 29). Ayrıca dar anlamda istinafin kabulü ile birlikte inceleme sadece gereken hususlarda tekrarlanacak ve davaların uzaması sakıncası minimize edilmiş olacaktır. İstinaf mahkemeleri ile birlikte zorunlu olarak istinaf mahkemeleri gibi maddi meseleyi inceleyen Yargıtay ve Danıştay sadece hukukilik denetimi yapacak ve dosyaların incelenmesi süresi azalacaktır. Hâkim ve savcı sayısı artırılarak ilk derece mahkemelerinde görülen davaların karara bağlanma süresini azaltmak ve buradan kazanılan sürenin istinaf mahkemeleri tarafından kullanılması da mevcut sistemden daha uzun sürede davaların nihai olarak sonuçlanmasına da engel olacaktır (Yılmaz E., 2005: 29-30).

İstinaf sisteminin uygulanmasıyla birlikte adaletin daha masraflı olacağı yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Burada adaletin pahalı olmasından kastedilen; bireyler açısından yargılama giderleri ve devlet açısından ise mahkeme teşkilatının

ve personelinin temin edilmesinde harcanacak giderlerdir (Akil, 2008b: 35).

Ancak hukuki bir konu değerlendirilirken ekonomik gerekçelerden çok hak arama özgürlüğünün ön plana alınması gerekmektedir (Yılmaz E., 2005: 30). Ayrıca idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısında istinaf mahkemelerinin oluşturulması bakımından bölge idare mahkemelerinin mevcut olması, yasal ve fiziki altyapının teminine büyük fayda sağlamaktadır (Akyılmaz, 2009: 169). Bu nedenle idari yargıda istinaf sistemine uyumun daha kısa süreli ve daha başarılı olması beklenebilir.

İstinaf, Türk hukukunda belirli bir dönem uygulama alanı bulmuş bir kanun yoludur. Uygulandığı dönemde başarılı olmadığı yönünde eleştiriler getirilmektedir. Ancak uygulandığı dönemin, Osmanlı Devleti'nin devletinin çöküş yıllarına rastladığı ve Batılı ülkelerin istekleri doğrultusunda kabul edildiği unutulmamalıdır. Ayrıca o zamanın mahkeme yapılanmasında istinaf denetimini yapmak için ayrı mahkemeler kurulmamış, bu görev ilk derece mahkemeleri olarak da görev yapan ağır ceza ve asliye ceza mahkemelerine verilmiştir. Bu mahkemeler de iş yoğunluğu el verdiği müddetçe istinaf mahkemesi görevini yerine getirmişlerdir. Bu mahkemelerde işlerin devretmesi ve kendilerinden beklenen hukuki amaç ve yararın sağlanamaması, adaletin geç tecelli etmesine sebep gösterilmelerine neden olmuştur. Ancak istinaf mahkemelerinin tekrar kurulması için düzenlenen 1963 yılıkanun tasarısına bakıldığında olumsuz itibarın silindiğinin düşünüldüğü görülmektedir (Öktem, 1964: 92). Sonuç olarak o günün şartları ile günümüzün şartlarının aynı olmadığı hususunu göz ardı etmemek gerekmektedir (Yılmaz E., 2005: 30).

Bu konuda getirilen önemli bir eleştiri de istinaf mahkemelerinin çokluğunun ülkedeki hukuk birliğini sağlanmasına olumsuz etki yapacağı yönündedir (Yılmaz E., 2005: 30). Danıştay'ın istinafin kanun yolunun varlığı ile iş yükünün azalacağı düşünülmektedir. Bu durum Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma vasfına hizmet edecek ve bölge idare mahkemeleri arasındaki görüş farklılıkları içtihadı birleştirme kararları ile giderilebilir (Saygın, 2011: 645).

İstinaf ile ilgili görüşlere bakıldığında; genel olarak bu mahkemelerin kurulmasının faydalı olacağı düşünülüyor görülmektedir (Kuru, 1963: 554). Hatta 1925 yılında kaldırılmasını, dönemin hukukçuları üzüntüyle karşılamışlardır (Belgesay, 1948: 631). Tüm bu anlatılanlar ışığında istinaf kurumunun olumlu

yanlarının ağır bastığı söylenebilir. Ancak kuruma getirilen olumsuz eleştiriler de dikkate alınarak eksik yönlerin aşılmaya çalışılması en iyi çözüm olacaktır.

İstinaf kurumundan mucize ummak doğru değildir ancak sağlayacağı yararları göz ardı edip baştan karşı çıkmak da doğru olmayacaktır (Akyılmaz, 2009: 170).

### 3. TÜRK VERGİ YARGISINDA İSTİNAF KANUN YOLU

İstinaf kanun yolunun anlamı, özellikleri ve gelişimi ile ilgili gerekli bilgiler birinci bölüm kapsamında ortaya koyulmuştur. Bu bölümde öncelikle idari yargıda istinaf kanun yolu ile ilgili yapılan yasal düzenlemeler ele alınacaktır. Daha sonra vergi yargılama hukukunda kurulmuş olan istinaf mahkemelerinin yapısı ve işleyişi üzerinde durularak yargılama süreci incelenecektir. Son olarak da iki dereceli yargılamanın gerekliliği karşısında istinaf denetiminin konumu belirlenmeye çalışılacaktır.

#### 3.1. 6545 Sayılı Kanunun Getirdikleri

6545 sayılı “*Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” 18 Haziran 2014 tarihinde kabul edilmiş ve 28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 105 maddeden oluşan bu kanun ile çeşitli konularda düzenlemeler yapılmıştır. İdari yargı ile ilgili olarak 2576 sayılı “*Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun*” ile 2577 sayılı “*İdari Yargılama Usulü Kanunu*” çevresinde yargılama süreci yeniden yapılandırılmıştır. Böylece Türk Vergi Yargısı’nda kabul edilmiş ve uygulanmakta olan kanun yolları önemli değişikliklere uğramıştır. Adli yargı alanında mevcut olan ancak uygulamaya geçmeyen istinaf kanun yolu, idari yargı alanında da tanzim edilmiş ve yargılama hukukumuz uyumlu hale getirilmiştir. İtiraz kanun yolu kaldırılarak, BİM’ler istinaf mahkemelerine dönüştürülmüştür. Ayrıca uzun süredir kanun yolları arasında yer alan karar düzeltme de hukuk sisteminden kaldırılmıştır.

6545 sayılı Kanunun adalet komisyonu ve meclis görüşmeleri sırasında en dikkat çeken konulardan biri idari yargıda istinaf mahkemelerinin kurulması olmuştur. Danıştay’ın iş yükünün azaltılması ve içtihat mahkemesine dönüştürülmesi amacıyla yönelik olarak istinaf mahkemelerinin kurulmasına muhalefet de itiraz etmemiş ancak farklı açılardan kurumu eleştirmiştir<sup>9</sup>. Ayrıca kurumun, hem

---

<sup>9</sup> 6545 sayılı Kanunun mecliste görüşülmesi sırasında gerek iktidar partisi gerek muhalefet partileri temsilcileri istinaf mahkemelerinin kurulması ile ilgili olarak söz almışlardır. Muhalefet partilerinin eleştirileri; istinaf mahkemelerinin küçük Danıştaylar şeklinde görev yapmaları durumunda adaletin

kamuoyu hem de yargı mensupları arasında çok fazla tartışılmadan kanunlaştığı ifade edilebilir (Koç, 2015: 55). Kanunun genel gerekçesinde<sup>10</sup>; idari yargı alanında istinaf mahkemelerinin getirilmesinin sebebi olarak, uzun süredir yargı paydaşları arasında ifade edilen Danıştay'ın iş yükü nedeniyle davaları karara bağlama süresinin uzunluğu gösterilmiştir. Danıştay'ın iş yükünün artmasına neden olan esas durum da idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen nihai kararların kanun yolu denetimini yapmakla görevli esas mercii olmasıdır. Gerekçede belirtilen rakamlara göre; idari yargıda istinaf öncesi ilk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararların %30'u Bölge İdare Mahkemesi %70'i Danıştay tarafından denetlenmekteydi. Görüldüğü üzere böyle bir kanun yolu sisteminde iş yükünün büyük kısmı Danıştay'ın üzerindedir. Dolayısıyla Danıştay'ın üzerinden bu yükü alacak bir çare olarak istinaf kanun yolu düşünülmüştür. Anılan sebeplerle tasarıya 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda istinaf kanun yolu ve istinaf mahkemeleri ile ilgili değişiklikler yapan bazı maddelerin eklenmesi uygun görülmüştür. Gerekçede ayrıntılı bir şekilde

---

tecellisinin nasıl sağlanacağı, bu mahkemelerde görev alacak hâkim ve savcılarının güvencesi, davaların bu sefer de istinaf mahkemelerinde birikmesi ihtimali, ilk derece ve temyiz mahkemeleri arasına yeni bir mahkeme kademesi koyulmasıyla yargının iş yükü ve yargılama süresinin uzayacağı, davaların Danıştay tarafından devredilmesi durumunda kargaşa ortaya çıkması ihtimali, belli merkezlerde kurulması sebebiyle vatandaş açısından zaman ve masraf kaybına sebebiyet vereceği, içtihat farklılıklarının giderilmesi hususunda zorluklarla karşılaşılacağı konularında olmuştur (TBMM Meclis Tutanakları, 2014a; TBMM Meclis Tutanakları, 2014b).

<sup>10</sup> İstinaf ile ilgili düzenlemelerin sebebi, 6545 sayılı Kanunun genel gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

İdari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların bir kısmı bölge idare mahkemesince, kalan kısmı ise Danıştay tarafından denetlenmektedir. 2577 sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu”nun 45. maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayılmış olup, bunlar dışındaki tüm davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmiş Danıştay’da yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir. Anılan iş yükü sebebiyle Danıştay’a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktadır. Bu bağlamda idari yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu öteden beri yargı paydaşları arasında tartışılmaktadır.

Tartışmaların sonucunda varılan mutabakata bağlı olarak Tasarıyla bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmaktadır. Buna göre başvuru usulü ile inceleme ve yargılama usulüne ilişkin hükümler getirilmekte ve bölge idare mahkemelerince verilecek karar türleri yeniden düzenlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45. ve 46. maddelerinde yapılan değişiklikler istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır. 45. maddede yapılan değişikliklerle, ilk derece mahkemelerince verilecek ve kesin olması sebebiyle istinaf ya da temyiz yoluna başvurulamayacak kararlar düzenlenmektedir. Aynı zamanda istinaf incelemesi için bölge idare mahkemelerine gelen davaların incelenme ve karara bağlanma usulü hükme bağlanmaktadır.

2577 sayılı Kanunun 46. maddesinde yapılan değişikliklerle, istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay’a gideceği belirlenmekte olup, bu maddede tahdidi olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir. Böylece Danıştay’ın temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştay’ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda 2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun”un ilgili bazı hükümleri de değiştirilerek bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmektedir (<http://www2.tbmm.gov.tr>).

ifade edildiği gibi bu değişikliklerle Danıştay'ın temyizen karara bağladığı dava sayısının % 80 oranında azalmasıyla içtihat mahkemesine dönüşeceği öngörülmüştür.

Danıştay'da, dairelere göre farklılık gösterse de davaların karara bağlanma süresi bir buçuk yılı bulmakta, ilk derece mahkemesinde geçen süre de dikkate alındığında bir kararın kesinleşmesi üç yıla kadar uzamaktadır (Akyıldız, 2015: 15). Yine tasarının meclis görüşmeleri sırasında, istinaf sisteminin gelmesiyle Danıştay'da temyiz incelemesinin karara bağlanma süresinin önemli ölçüde kısılacağı ve yargılamanın hızlanmasına olanak sağlanacağı dile getirilmiştir. Ayrıca hâkim ve savcı sayısının istinaf mahkemelerinin faaliyete geçmesi için yeterli olduğu, mevcut BİM'in teşkilat yapısı üzerinde küçük oynamalarla ve usulde yapılacak değişikliklerle idari yargıda istinaf sistemine geçişin daha kolay olacağı ifade edilmiştir (TBMM Meclis Tutanakları, 2014a).

Görüldüğü üzere istinaf sistemi, Danıştay ve Yargıtay gibi yüksek mahkemelerin artan iş yükü altında önlerine gelen davaları karara bağlama sürelerinin artık gözardı edilemeyecek kadar uzaması sonucu bir kurtuluş çaresi olarak kabul edilmiştir. 6545 sayılı Kanunun asıl amacı bu iş yükünü azaltarak yargılama sürelerini daha makul seviyelere indirmektir. Böylece adil yargılanma hakkı da korunmuş olacaktır. Çünkü istinaf sistemi getirilerek yargılama sürelerinin adil yargılanma hakkını ihlal edecek şekilde uzamasının ve yine adil yargılanma hakkını ihlal anlamına gelen yoğun iş yükü sebebiyle yeterli inceleme yapılamaması sonucu hatalı karar verme oranının artması gibi sorunların da önüne geçileceği düşünülmektedir (Akyıldız, 2015: 15).

İstinaf, yargının iş yükünü azaltma ve etkinliğini arttırma amacıyla kabul edilmiş olsa da tek işlevinin bu olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. İstinaf kanun yolunun özelliği somut olay adaletini gerçekleştirmektir. Yani istinaf derecesinde yapılan denetimin kapsamı sadece hukuki meselenin incelenmesi değildir; ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın somut olaya ve hakkaniyete uygunluğunun denetlenmesini de kapsamaktadır (TBMM Adalet Komisyonu Tutanakları, 2014: 35). 6545 sayılı Kanunla idari yargıda geniş anlamda istinaf kanun yolu benimsendiği için istinaf incelemesi ilk derece incelemesine benzer şekilde yeni yargılama yapıyormuş gibi yapılır (Toklu, 2015: 63). Böylece



kesinleşen kararların doğruluk oranı artırılarak mülkün temeli olan adaletin tecellisine katkı sağlanır (Akyıldız, 2015: 19).

Tasarının meclis görüşmeleri sırasında söz alan dönemin Adalet Bakanı maddi yönden denetime vurgu yaparak; istinaf yargılamasının konusunun ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar olmadığını, bu mahkeme tarafından çözümlenen uyuşmazlığın bizatihi kendisi olduğunu ifade etmiştir. İstinaf mahkemelerinin uyuşmazlık üzerinde, ilk derece mahkemeleri kadar yetkisi bulunmaktadır. İlk derece mahkemesi tarafından toplanan delilleri muhakeme konusu yapabilmelerinin yanında yeni delil ikamesine izin verme imkânına sahiptirler. Bu kapsamda tanık dinleme, keşif yapma gibi usul işlemleri istinaf mahkemeleri tarafından yapılabilecektir. Ayrıca ilk derece mahkemeleri nezdinde geçerli olan açıklık, sözlülük, yüz yüzelik gibi temel ilkeler istinaf mahkemelerinde de geçerli olacaktır. Kısaca istinaf mahkemeleri hızlı kararlar verecek, aynı zamanda da önlerine gelen dava dosyası ile ilgili pek çok eksikliği sanki ilk derece mahkemesi gibi gözeterek giderilmesini sağlayacaktır. Bu şekilde vatandaşın daha çabuk hakkına kavuşması imkânı sağlanmış olacaktır (TBMM Meclis Tutanakları, 2014c). Belirtilen bu durumlar nedeniyle, 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin vergi yargılama hukuku için beklentileri oldukça yükselttiği söylenebilir. İstinaf mahkemelerinin kurulmasıyla yargının iş yükünün önemli ölçüde azalması beklenmekte ve hatta düzenlemenin asıl amacı olarak gerekçede bu durum gösterilmekteyse de maddi mesele incelemesi yapılması bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanması anlamında büyük önem taşımaktadır.

Bu kanunla getirilen bir diğer önemli değişiklik de ivedi yargılama usulü ile ilgilidir. Artık idari yargıda uygulanan yargılama usulleri arasında ivedi yargılama usulü de yer almaktadır. Tasarının meclis görüşmeleri sırasında tartışma konusu olan maddelerden biri de ivedi yargılama usulü ile ilgili olan maddedir. Konu ile ilgili detaylı inceleme ilgili başlık altında yapılacak olup burada sadece değinilmekle yetinilecektir.

6545 sayılı Kanunun kabulüyle birlikte idari yargıda istinaf mahkemelerinin kurulması için yasal dayanak sağlanmıştır. Yeni oluşturulacak ve istinaf mahkemesi olarak görev yapacak olan BİM'lerin, 6545 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde kurulması (6545 S.K., m. 14) kararlaştırılarak fiziki altyapının

da sağlanması amaçlanmıştır. Yeni oluşturulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurtda göreve başlayacakları tarihten sonra da istinaf yargılamasının hayata geçirilmesi düzenlenmiştir. Böylece sistem istinaf yargılamasına uygun hale getirilecek ve BİM'lerin düzgün çalışması için gerekli şartlar sağlanmış olacaktır.

Genel olarak 6545 sayılı Kanunun vergi yargısında istinaf ile ilgili getirdiği değişikliklere değinildikten sonra bir sonraki başlık altında yeni BİM'lerin yapısı ve uyum sağlama amacıyla ilgili yapılan düzenlemeler ele alınacaktır.

### 3.2. Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemine Geçiş

BİM'ler, 1982 yılında 2576 sayılı Kanunun kabulünden itibaren vergi yargısında faaliyet göstermekle birlikte, itiraz kanun yolu sonucu önlerine gelen uyuşmazlıkları karara bağlayan merci olarak görev yapmışlardır. İstinaf kanun yolunun vergi yargısında kabul edilmesinden sonra da istinaf modeline uygun yapılmış olan bu mahkemelerin teşkilat yapısı, 2576 sayılı Kanunda yapılan çeşitli değişikliklerle istinaf mahkemesi olarak faaliyet göstermeleri için uygun hale getirilmiştir (Toklu, 2015: 64; Ayyıldız, 2015: 146).

Bu kapsamda yirmibeş tane olan BİM sayısı, Adalet Bakanlığı tarafından 2576 sayılı Kanunun iki ve 6545 sayılı Kanunla getirilen 20/1 maddesi uyarınca Ankara, İstanbul, İzmir, Konya, Gaziantep, Bursa, Erzurum ve Samsun olmak üzere sekiz ilde kurulması kararlaştırılarak azaltılmış ve bu mahkemelerin göreve başlama tarihi 20 Temmuz 2016 olarak Resmi Gazete'de ilan edilmiştir<sup>11</sup>. Daha sonra Adalet Bakanlığı'nın teklifi üzerine HSYK tarafından 29/02/2016 tarihinde bazı yerdeki BİM'lerin yargı çevresinin yeniden belirlenmesi için karar alınmıştır<sup>12</sup>. Bu karara

<sup>11</sup> RG, 07/11/2015, Sy. 29525.

<sup>12</sup> RG, 01/03/2016, Sy. 29640. Buna göre;

Ankara Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi; Ankara, Bartın, Bolu, Çankırı, Düzce, Eskişehir, Karabük, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırşehir, Nevşehir, Sivas, Yozgat, Zonguldak, Erzurum Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi; Ardahan, Ağrı, Bayburt, Bitlis, Bingöl, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Hakkâri, Iğdır, Kars, Muş, Tunceli, Van, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi; Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Mardin, Osmaniye, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi; Bilecik, Bursa, Edirne, İstanbul, Kocaeli, Kırklareli, Sakarya, Tekirdağ, Yalova, İzmir Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi; Aydın, Balıkesir, Çanakkale, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa, Uşak, Muğla,

göre BİM'ler ilk etapta yedi merkezde faaliyete geçirilmiştir. Bu değişikliğe gerekçe olarak; her bir bölge için daire sayısının artırılmasıyla Danıştay'daki gibi ihtisas daireleri oluşturulmasının akabinde içtihat farklılıklarının azaltılarak ihtisaslaşmada etkinlik ve verimliliğin sağlanması gösterilmiştir.

6545 sayılı Kanunla idari yargı ve vergi yargısında istinaf ile ilgili değişiklikler, 2576 ve 2577 sayılı Kanunların değiştirilmesi suretiyle yapılmıştır. Bilindiği üzere 2576 sayılı Kanun, vergi yargısı alanında faaliyet gösteren idare ve vergi mahkemeleri ile BİM'lerin oluşumu ve görevlerini düzenlemektedir. 2577 sayılı Kanun ise bu mahkemelerde uygulanacak yargılama usulünü düzenleyen temel kanundur. Dolayısıyla bu bölümde öncelikle, 6545 sayılı Kanunla, 2576 sayılı Kanunda düzenlenen istinaf mahkemelerinin yapısını genel hatlarıyla incelenecektir. Daha sonra yine 6545 sayılı Kanunla 2577 sayılı Kanunda düzenleme alanı bulan, vergi yargısında istinaf kanun yolunun işleyiş sürecine değinilecektir.

### **3.2.1. İstinaf Mahkemelerinin Yapısı**

İstinaf mahkemeleri; ilk derece mahkemeleri ile temyiz mahkemeleri arasında ikinci derecede yer alan yüksek mahkemelerdir (TDK, 2005: 990). İstinaf kanun yolunun hukukumuza girmesiyle iki aşamalı yargı sisteminden vazgeçilerek üç aşamalı yargı sistemi kabul edilmiştir. İstinaf mahkemelerinin faaliyete geçmesiyle birlikte ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlar, istinaf ve temyiz kanun yolları olmak üzere iki aşamalı denetime tabi tutulacaktır. Bu sistem içerisinde idari yargıda istinaf kanun yolu için BİM'ler; temyiz kanun yolu için Danıştay denetim mercii olarak görev yapacaktır (Keskin İ., 2010: 128-129). Burada eski sistemde yapılmış BİM'ler ile istinaf mercii olarak görev yapan BİM'leri ayırmak için istinaf mahkemesi teriminin kullanılmasının uygun olacağını düşünüyoruz. İlerleyen bölümlerde de bu kullanım tercih edilecektir.

İstinaf mahkemelerini kurma ve yargı çevrelerini belirleme yetkisi Adalet Bakanlığı'na aittir. Adalet Bakanlığı bu yetkisini bölgelerin coğrafi durumlarını iş

---

Konya Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi; Adana, Afyonkarahisar, Aksaray, Burdur, Isparta, Antalya, Karaman, Konya, Mersin, Niğde,  
Samsun Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi; Amasya, Artvin, Çorum, Giresun, Ordu, Rize, Samsun, Sinop, Tokat, Trabzon illerinin mülki hudutlarını kapsayacak şekilde belirlenmiştir.

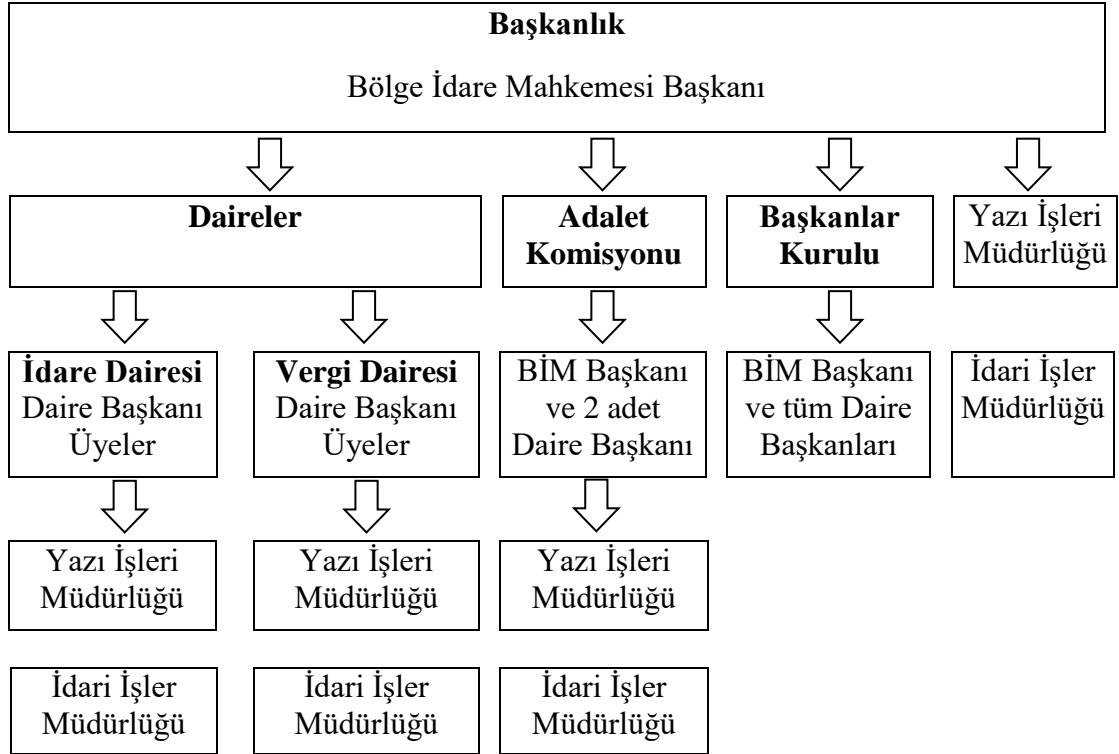
hacmini göz önünde bulundurarak kullanacaktır (2576 S.K., m. 2/1). Mahkemeler kurulduktan sonra yargı çevrelerinin değiştirilmesi veya bu mahkemelerin kaldırılması ile ilgili yetki Adalet Bakanlığı'nın teklifi üzerine HSYK'ya aittir (2576 S.K., m. 2/3). Bu kapsamda 2576 sayılı Kanunun geçici 20. maddesi gereği Adalet Bakanlığı tarafından sekiz ilde kurulan istinaf mahkemelerinin sayısı, yukarıda da belirtildiği gibi, HSYK kararıyla yediye indirilmiş ve yargı çevreleri belirlenmiştir. Böylece her bölgede bir istinaf mahkemesi bulunmaktadır.

İstinaf mahkemeleri kurulduktan sonra ve göreve başlamadan önce HSYK bu mahkemelerin başkanları, daire başkanları ve üyelerinin atamaları ile bu mahkemelerde görev yapacak diğer personelin atamalarını yapar (2576 S.K., Geçici Madde 20/3). Ayrıca istinaf mahkemelerinin adalet komisyonunda bu mahkemelerin göreve başlayacakları tarih itibarıyla oluşturulması hükme bağlanmıştır (2576 S.K., Geçici Madde 20/4). Bu çerçevede kurulan istinaf mahkemelerinin oluşumu ve görevleri ayrı başlıklar altında tek tek incelenecektir.

### **3.2.1.1. Mahkemelerin Oluşumu**

İstinaf mahkemelerinin oluşumu, 2576 sayılı Kanunun 6545 sayılı Kanunla değişik üçüncü maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır. Buna göre; her istinaf mahkemesinde, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlükler bulunacaktır (2576 S.K., m. 3/1). İstinaf mahkemelerinin teşkilat yapısı Tablo 1'de genel hatlarıyla gösterilmiştir.

**Tablo 1. İstinaf Mahkemelerinin Teşkilat Yapısı**



**Kaynak:** Ayyıldız, Yaşar. (2015).Türk Vergi Yargısı – İş Yükü ve Etkinliği. Ankara: Seçkin Yayınevi. s. 148.

Tabloda da görüldüğü üzere bu mahkemelerde biri idari daire, biri vergi olmak üzere en az iki daire bulunması zorunludur. dairelerin sayısı, görülecek lüzum üzerine Adalet Bakanlığı'nın teklifi ile HSYK tarafından artırılıp azaltılabilir (2576 S.K., m. 3/2). Bu düzenlemenin sonucu olarak her istinaf mahkemesi için daire sayısı, yargı çevresi ve iş yoğunluğuna bağlı olarak farklılık göstermektedir. Örneğin altı daire ile İstanbul BİM en fazla vergi dava dairesine sahiptir. Ankara BİM ise on iki daireyle en fazla idari dava dairesine sahiptir<sup>13</sup>. Bu durumun temel sebebi olarak, İstanbul ve yargı çevresinde bulunan illerde mahkemeye taşınan vergi uyuşmazlıklarının sayı olarak fazlalığı gösterilebilir. Aynı şekilde Ankara ve yargı çevresinde bulunan illerde mahkemeye taşınan idari uyuşmazlıklar sayı olarak daha fazladır.

<sup>13</sup> Buna göre 2017 yılı itibarıyla;

Ankara Bölge İdare Mahkemesinin; 12 idari ve 4 vergi dava dairesi, Erzurum Bölge İdare Mahkemesinin; 2 idari ve 1 vergi dava dairesi Gaziantep Bölge İdare Mahkemesinin; 4 idari ve 2 vergi dava dairesi, İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin; 10 idari ve 6 vergi dava dairesi, İzmir Bölge İdare Mahkemesinin; 6 idari ve 3 vergi dava dairesi, Konya Bölge İdare Mahkemesinin; 5 idari ve 3 vergi dava dairesi, Samsun Bölge İdare Mahkemesinin; 3 idari ve 1 vergi dava dairesi bulunmaktadır (Bölge İdare Mahkemeleri resmi internet siteleri üzerinden derlenmiştir).

Dairelerin oluşumu konusunda Kanunda, sadece bir başkan ve yeteri kadar üyenin bulunması hususu düzenlenmiş, üye sayısı konusunda bir belirleme yapılmamıştır (2576 S.K., m. 3/3). Ama aynı kanunun dairelerin toplantı ve karar usulünü düzenleyen maddesi hükmü gereğince, her daire bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanacaktır (m. 3/F). Bu mahkemelerin başkan ve üyeliklerine atama HSYK tarafından yapılacaktır (2576 S.K., m. 3/4).

### **3.2.1.2. İstinaf Mahkemelerinin Görevleri**

İstinaf mahkemelerinin yapmakla görevli olduğu işler, 2576 sayılı Kanunun 6545 sayılı Kanun ile değişik 3/A maddesinde genel olarak sayılmıştır. Bu görevler şu şekildedir:

- ✓ İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak,
- ✓ Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak,
- ✓ Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

Bu maddeden anlaşıldığı üzere, istinaf mahkemelerinin ismen sayılmış iki görevi bulunmaktadır. Bunlar istinaf başvurularını karara bağlamak ve ilgili görev ve yetki uyuşmazlıkları hakkında kesin karar vermektir. Ama istinaf mahkemelerinin görevleri kanundatahdidi olarak belirtilmemiştir. Yani bu görevler 2576 sayılı Kanunda sayılanlarla sınırlı değildir. İstinaf mahkemeleri, başka kanunlarla kendisine verilen görevleri de yapacaktır.

6545 sayılı Kanunun istinaf mahkemelerinin görevlerini düzenleyen dördüncü maddesinin gerekçesinde, istinaf kanun yolu kabul edildikten sonra, BİM'lerin bu kapsamda yeniden yapılandırılması gerekliliğinin sonucu olarak görevleri arasına, istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak görevinin alındığı belirtilmiştir.

### **3.2.1.3. İstinaf Mahkemesi Başkanı ve Görevleri**

Kurulan ve yargı çevresi belirlenen her istinaf mahkemesinin bir başkanı bulunmaktadır. Başkanın, kendi yargı çevresinde bir takım görevleri bulunmaktadır.

Bu görevler 2577 sayılı Kanunun 3/B maddesinde sayılmıştır. Buna göre BİM başkanının görevleri şu şekildedir:

- ✓ Mahkemeyi temsil etmek,
- ✓ BİM başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek,
- ✓ BİM dairelerinden birine başkanlık etmek,
- ✓ Mahkemelerin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak,
- ✓ BİM'in genel yönetim işlerini yürütmek,
- ✓ BİM memurlarını denetlemek,
- ✓ Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak,
- ✓ Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Bu maddede, istinaf mahkemesi başkanının görevleri maddeler halinde belirtilmiş olmakla birlikte diğer kanunlarla başkana, farklı görevler verilmesine imkân tanınmıştır.

#### **3.2.1.4. İstinaf Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Yapısı**

Yukarıda da değinildiği üzere her BİM'de başkanlar kurulunun bulunması zorunludur. Başkanlar kurulunun oluşumu, 2576 sayılı Kanunun 3/C maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; kurul BİM başkanı ve daire başkanlarından oluşmaktadır. Eğer BİM başkanı yoksa kurula, daire başkanlarından en kıdemli olan başkanlık edecektir. Daire başkanlarının kurula katılması esas olmakla birlikte, eğer mazeretleri varsa o dairenin en kıdemli üyesi kurula katılacaktır.

Başkanlar kurulunun oluşumundan sonra gelmek üzere, aynı maddede bu kurulun görevleri düzenlenmiştir. Buna göre başkanlar kurulunun görevleri şu şekildedir:

- ✓ Gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak ihtisaslaşmayı sağlamak amacıyla, BİM daireleri arasındaki iş bölümünü belirlemek, daireler arasında çıkan iş bölümü uyumsuzluklarını karara bağlamak,

- ✓ Hukuki veya fiili nedenlerle bir dairenin kendi üyeleri ile toplanamadığı hallerde ilgisine göre diğer dairelerden üye görevlendirmek,
- ✓ Benzer olaylarda, BİM dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı BİM verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması halinde; re'sen veya ilgili BİM dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi halinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığı'na iletmek,
- ✓ Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Görüldüğü üzere başkanlar kurulu, istinaf mahkemesi bünyesindeki daireler arasında iş bölümünün uygun şekilde yapılmasını ve bu dairelerin düzgün toplanmasını sağlamakla görevlidir. Kurulun genel olarak idari görev üstlendiği söylenebilir. Ayrıca, önceden değindiğimiz ve istinaf sisteminin işlerliği açısından büyük önemi haiz olan içtihadı birleştirme istemlerinin uygunluğuna karar verme ve bu istemleri Danıştay'a iletme görevi de kurula verilmiştir. Kurul bu açıdan ayrıca önem arz etmektedir. Yine aynı maddede, içtihadı birleştirme talepleri üzerine Danıştay Kanunu'nun içtihatların birleştirilmesiyle ilgili olan 39 ve 40. maddeleri uygulanacağı belirtilmiştir.

Son olarak maddede başkanlar kurulunun toplanma karar usulü düzenlenmiştir. Buna göre; kurul eksiksiz toplanacak ve çoğunlukla karar verecektir. Oyların eşit olması durumunda ise, başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış olacaktır.

### **3.2.1.5. İstinaf Mahkemesi Dairelerinin Görevleri**

İstinaf mahkemelerinin faaliyete geçmesinden önce, kurul olarak çalışan BİM'ler artık daireler halinde çalışması kabul edilmiştir (Hasbutçu, 2016: 70). Dairelerin görevleri ise 2576 sayılı Kanunun 3/D maddesinde sayılmıştır. Buna göre istinaf mahkemesi dairelerinin görevleri şunlardır:

- ✓ İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak,



- ✓ İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak,
- ✓ Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek,
- ✓ Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hallerde; o davanın BİM'in yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek,
- ✓ Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Daireler, maddede verilen görevleri yerine getirirler. Görüldüğü üzere istinaf başvurularını incelemek, dairelerin görevleri arasında sayılmıştır. Her daire, yapılan iş bölümü çerçevesinde istinaf yargılması yapacaktır. Ancak; vergi yargılama hukuku bakımından BİM'lerin, ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi yoktur. Dolayısıyla bu mahkemelerde doğrudan dava açılması mümkün değildir (Karakoç, 2015: 148).

### 3.2.1.6. İstinaf Mahkemesi Başkanı, Daire Başkanları ve Üyelerinin Nitelikleri

2576 sayılı Kanunun 3/E maddesi, istinaf mahkemelerinde görev yapacak olan başkan, daire başkanı ve üyelerin niteliklerini ve atanma usullerini düzenlemiştir. Buna göre; başkan ve daire başkanları birinci sınıf<sup>14</sup> olup, birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri<sup>15</sup> yitirmemiş idari yargı hâkim ve savcıları

<sup>14</sup> 2802 sayılı “Hâkimler ve Savcılar Kanunu” nun sınıfları düzenleyen 15. maddesi uyarınca hâkimlik ve savcılık mesleği; üçüncü sınıf, ikinci sınıf, birinci sınıfa ayrılmış ve birinci sınıf olmak üzere dört sınıfa ayrılır. Birinci sınıfa ayrıldığı tarihten itibaren üç yıl süre ile başarılı şekilde görev yapmış ve birinci sınıfa ayrılma niteliklerini yitirmemiş hâkim ve savcılar birinci sınıf olurlar.

<sup>15</sup> 2802 sayılı “Hâkimler ve Savcılar Kanunu” nun 32. maddesinde birinci sınıfa ayrılma koşulları düzenlenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

Birinci sınıfa ayrılabilmek için:

- a) Birinci dereceye yükselmek,
- b) Hâkimlik ve savcılık mesleğinde on yılını doldurmak,
- c) Bilimsel güç ve yeteneği ile hizmet ve meslekteki başarısına göre emsali arasında temayüz etmiş olmak,
- d) Yer değiştirme cezası almamış olmak,
- e) Kınama, kademe ilerlemesinin durdurulması veya derece yükselmesinin durdurulması cezalarını aynı neviden olmasa bile birden fazla almamış olmak,

arasından HSYK tarafından atanacaktır. Dairelerin üyeleri ise, en az birinci sınıfa ayrılmış olup, birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş idari yargı hâkim ve savcılarını arasından HSYK tarafından atanacaktır. Genel kural bu olmasına karşın, 2016 yılında çıkarılan 671 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 28. maddesi düzenlemesi ile, 2576 sayılı Kanuna geçici 21. maddenin eklenmesi düzenleme konusu yapılmıştır. Bahsi geçen maddeye göre; 31/12/2020 tarihine kadar istinaf mahkemesi üyeliğine, hâkimlik ve savcılık mesleğinde fiilen en az altı yıl görev yapmış ve üstün başarısı ile istinaf mahkemesinde yararlı olacağı anlaşılan idari yargı hâkim ve savcılarını arasından atama yapılabilecektir. Kanımızca bu maddenin getirilme sebebi, istinaf mahkemelerinde görev yapacak nitelikte hâkim ve savcı sayısının şu an için yeterli olmamasıdır<sup>16</sup>. 2020 yılına kadar bu açığın kapatılacağı düşünülmüş ve bu geçiş süreci içerisinde, istinaf kanun yolunda görevlendirilecek hâkim ve savcılarının niteliği yeniden düzenlemiştir.

Danıştay daire başkanı ve üyeleri, istedikleri takdirde HSYK tarafından istinaf mahkemesi başkanlığına veya daire başkanlıklarına dört yıllığına atanabileceklerdir. Başka bir istinaf mahkemesine yapılacak atamalarda da aynı usul uygulanacaktır. Atamaları bu şekilde yapılanların, Danıştay üyeliği sıfatı, kadrosu, aylık ve ödeneği ile her türlü özlük hakları korunacaktır. Aylık ve ödeneleri ile her türlü mali ve sosyal haklarının Danıştay bütçesinden ödenmesine devam edilecektir. Ayrıca disiplin ve ceza soruşturma ve kovuşturmaları, Danıştay üyeleri hakkındaki hükümlere tabi olup bu görevde geçen süre Danıştay üyeliğinde geçmiş sayılacaktır. Bu kişiler; Danıştay üyelerince Danıştay'da yapılan iş ve işlemlere katılamayacaklardır. Buna ilave olarak HSYK üyeliği seçimleri dışında Danıştay'daki seçimlerde aday olamayacaklardır. Danıştay üyeliğinden atanan bu kişilerin, istedikleri takdirde Danıştay'daki görevlerine dönmeleri de mümkündür.

---

f) Mesleğin vakar ve onuruna dokunan veya kişisel haysiyet ve itibarını kıran veya görevle ilgili herhangi bir suçtan affa uğramış olsa bile hüküm giymemiş olmak, Gerekir.

<sup>16</sup> Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun 2016 yılı faaliyet raporunda, hâkim ve savcılarının sınıf ve derecelerine göre dağılımı verilmiştir (HSYK, 2016: 86). Yine 2005 yılından itibaren ilk derece ve bölge mahkemelerinde görev yapan hâkim ve savcı sayısı ilgili raporda gösterilmiştir (HSYK, 2016: 97). Rapordan açıkça görüldüğü üzere; 2015 yılında bölge idare mahkemelerinde görev yapan hâkim sayısı 189 iken istinaf mahkemelerinin faaliyete geçtiği 2016 yılında bu sayı büyük bir artış göstererek 290'a ulaşmıştır.

### 3.2.1.7. İstinaf Mahkemesi Dairelerinin Toplantı ve Karar Usulü

İstinaf mahkemesi, daireler halinde çalışmaktadır. Bu dairelerin oluşumu ve görevleri 2576 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde düzenlendikten sonra, toplanma ve karar alma usulüne ilişkin hükümler aynı kanunun 3/F maddesinde yer almıştır. Buna göre; her dairenin bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanacağı ve görüşmelerin gizli yapıp kararların çoğunlukla verileceği düzenlemiştir. Ayrıca azlık oyunda bulunanlar bunun gerekçesini belirteceklerdir (Hasbutçu, 2016: 71). Hukuki veya fiili sebeplerle<sup>17</sup> bir dairenin toplanamaması durumunda ise başkanlar kurulunun kararıyla diğer dairelerden üyeler görevlendirilecektir. Bu da mümkün olmazsa, HSYK tarafından diğer istinaf mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanacak ve dairenin toplanabilmesi sağlanmış olacaktır.

Son olarak madde, daire başkanının bulunamaması durumunu düzenlemiştir. Eğer daire başkanı hukuki veya fiili sebeplerle toplantıya katılamazsa dairenin en kıdemli üyesi o daireye başkanlık edecektir.

### 3.2.1.8. İstinaf Mahkemesi Adalet Komisyonu

Adalet komisyonunun yapısı, üyelerinin seçimi, toplanma ve karar alma usulü ile görevleri 2576 sayılı Kanunun 3/G maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; her istinaf mahkemesinde bir istinaf mahkemesi adalet komisyonu bulunacaktır. Adalet komisyonu, istinaf mahkemesi başkanının başkanlığında, HSYK tarafından daire başkanları arasından belirlenen iki asıl üyeden oluşmaktadır. HSYK ayrıca daire başkan veya üyeleri arasından iki yedek üye belirler. Başkanın yokluğunda asıl üye olan kıdemli daire başkanı, asıl üyelerin yokluğunda ise kıdemine göre yedek üyeler komisyona katılacaktır. Kanunda komisyonun eksiksiz toplanacağı ve kararlarını çoğunlukla vereceği hükme bağlanmıştır.

---

<sup>17</sup> İlgili maddede belirtilen fiili sebeplerden anlaşılması gereken; savaş ve olağanüstü hallerle, bir yerdeki yangın, deprem, su baskını ve toprak kayması gibi bir afet durumudur. Ayrıca, hâkimin hastalanması, ölmesi veya o yerdeki davalara bakacak bir hâkimin bulunmaması da fiili engel oluşturacaktır.

Hukuki sebepler ise; hâkimin davaya bakması yasak olduğu için çekinmesi veya reddeilmiş ve ret talebinin kabul edilmiş olması, hâkimin başka yere atanması, emekliye ayrılması veya istifa etmesigibi hususlardır (Yüce, 2013: 182; Kuru ve diğerleri, 2010: 188-189).

Adalet komisyonunun yapacağı görevlerle ilgili olarak 2802 sayılı “*Hâkimler ve Savcılar Kanunu*”nun 114 ve 115. maddelerine atıf yapılmış<sup>18</sup>, bu maddelerde belirtilen görevler ile diğer kanunlarda kendisine verilen görevleri yerine getireceği düzenlenmiştir.

### 3.2.1.9. İstinaf Mahkemesi Müdürlüklerinin Oluşumu

İstinaf mahkemelerinde kurulacak müdürlükler ve buralarda çalışacak memurlar ile ilgili hükümler 2576 sayılı Kanunun 3/H maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; istinaf mahkemesi başkanlığında, dairelerinde ve adalet komisyonunda yeterli sayıda yazı işleri müdürlüğü ve idari işler müdürlüğü ile ihtiyaca göre diğer müdürlükler kurulacaktır. Her mahkemede bir yazı işleri müdürlüğünün kurulması zorunludur (m. 12/1). Ayrıca Adalet Bakanlığı, gerekli gördüğü yerlerde ayrıca idari, mali ve teknik işlerle ilgili müdürlükler kurabilecektir (m. 12/2). Kurulan her müdürlük bünyesinde bir müdür ve yeteri kadar memur bulundurulacaktır.

---

<sup>18</sup> 2802 sayılı “*Hâkimler ve Savcılar Kanunu*”nun 114. maddesi adalet komisyonlarının görevlerini düzenlenmiştir. Buna göre Adalet komisyonlarının görevleri şu şekildedir:

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

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

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

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

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

b) Kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirmek.

İlk defa Devlet memurluğuna atanması teklif edilen personelin atanmaları Bakanlık onayı ile tamamlanır. Bu personelin atanması, eğitilmesi ile ilgili usul ve esaslar yönetmelikte gösterilir.

Bu madde kapsamındaki personeli, ilgili adalet komisyonunun muvafakati, teklifi veya hizmetin gereği olarak başka bir adalet komisyonunun yetki alanına naklen atama veya geçici olarak görevlendirme yetkisi Adalet Bakanlığına aittir.

Kanunun 115. maddesinde ise zorunlu hallerde görevlendirme yapılması düzenlenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

Herhangi bir nedenle görevine gelemeyen hâkimin yerine, bu hâkim görevine başlayıncaya veya Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yetkilendirme yapıncaya kadar, o yerdeki hâkimler arasından, adalet komisyonu başkanınca; adli yargı çevresinde herhangi bir nedenle görevine gelemeyen Cumhuriyet savcısının yerine bu Cumhuriyet savcısı görevine başlayıncaya veya Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yetkilendirme yapıncaya kadar, yargı çevresindeki Cumhuriyet savcıları arasından, ağır ceza Cumhuriyet başsavcısı tarafından görevlendirilir.

### 3.2.1.10. Parasal Sınırların Artış Usulü

6545 sayılı Kanunla 2576 sayılı Kanunda yapılan son değişiklik parasal sınırlara ilişkindir. 2576 sayılı Kanun ek madde 1'e göre; bu kanunun, tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin yedinci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, 213 sayılı "*Vergi Usul Kanunu*"nun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında arttırılması suretiyle uygulanacaktır. Bu şekilde tespit edilmiş olan parasal sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları ise dikkate alınmayacaktır.

Vergi yargısında uygulanan parasal sınırlar, dört başlık altında toplanmış olup tek hâkimle çözülecek dava üst sınırı, duruşma talebi alt sınırı, temyiz başvurusu alt sınırı ve son olarak da istinaf kanun yoluna başvuru alt sınırı şeklinde ifade edilmiştir. Bu çalışmanın konusunu oluşturan istinaf ile ilgili beş bin liralık sınırın yakın gelecekte yeniden değerlendirme oranında artması beklenmemektedir. Çünkü 6545 sayılı Kanunun 28. maddesi ile değiştirilen 2577 sayılı Kanunun ek birinci maddesinde yeniden belirlenen sınırların bin TL'yi aşan kısımlarının dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir (Ayyıldız, 2016: 1203-1204).

Şimdiye kadar; istinaf mahkemesi olarak görev yapacak olan BİM'lerin 6545 sayılı Kanunla düzenlenen yeni yapısı, ilgili kanun maddeleri temelinde ifade edilmiştir. Sonraki başlık altında ise, 2577 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler çerçevesinde istinaf mahkemelerinde uygulanacak yargılama usulü ile ilgili hükümler ele alınacaktır.

### 3.2.2. İstinaf Mahkemelerinde Uygulanacak Yargılama Usulü

6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin, vergi davalarında başvuru kanun yolları başta olmak üzere vergi usul hukukunda kayda değer etkilerinin olacağı muhakkaktır (Pehlivan, 2014: 170). Anayasa Mahkemesi<sup>19</sup>; yöntem yani usul kurallarını, maddi hukukun uygulanmasını sağlayan araçlar olarak ifade etmiş ve

<sup>19</sup> Anayasa Mahkemesi, 01/10/1991 tarihli ve E. 1990-40, K. 1991-33 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/9c778c89-7107-4118-a77b-35c07ef089b4?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> – Erişim Tarihi: 07/03/2017)

yargılamanın işlerliği ve etkinliğinin yöntem kurallarıyla geçerli olduğunu belirtmiştir. Yöntemin yargı güvencesini etkin kılması için öngörülen sistemlerden biri olarakda kanun yollarını saymıştır. İstinaf kanun yolu, vergi yargılama usulü içerisinde düzenlenerek 2014 yılından itibaren hukukumuzda girmiş bulunmaktadır. Bir kanun yolu ve temelde de bir usul kuralı olan istinaf, 2577 sayılı “*İdari Yargılama Usulü Kanunu*” temelinde düzenlemiştir.

İlk olarak istinaf kanun yolu ile yargılama usulünde nasıl bir değişiklik olacağını ele almak gerekir. İstinaf; ilk derece mahkemelerince verilen ve henüz kesinleşmeyen nihai hükümlerin, hem maddi hem de hukuki yönden denetlenmesiyle hukuka aykırılıkların giderilmesi için kabul edilmiş bir kanun yoludur (Çınar, 2010: 56). 6545 sayılı Kanunun İYUK m. 45’te itiraz kanun yolu kaldırılarak istinafin kabul edilmesi ilgili yaptığı düzenlemenin gerekçesinde; istinaf incelemesi ile ilk derece mahkemesince verilen kararda tespit edilen maddi veya hukuki eksiklerin istinaf mercii tarafından tamamlanarak nihai kararın da bu merci tarafından verilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

İstinafin vergi yargısında kabul edilmesinin üç önemli sonucu olmuştur (Karakoç, 2015: 293). Bunlardan ilki olağan kanun yollarının önemli değişikliğe uğramasıyla ilgilidir. İstinafa ancak kesinleşmemiş kararlar için gidilebilir. Dolayısıyla olağan kanun yollarından sayılmaktadır (Çınar, 2010: 56). İstinafin kabulüyle, bölge idare mahkemelerinin itiraz; Danıştay dava dairelerinin temyiz incelemesi sonucu verdikleri kararlara karşı, bu kararların tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde bir defaya mahsus olarak gidilen ve incelemenin kanunda sayılı sebeplerle sınırlı olduğu karar düzeltme kanun yolu yürürlükten kaldırılmıştır. İkinci olarak; bazı davalar için verilen ilk derece mahkemesi kararlarının kesin olması sebebiyle bu kararlara karşı kanun yoluna başvurma olanağı ortadan kaldırılmıştır. Son olarak da; bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucu verdikleri kararlardan bazıları kesin nitelikte olup aleyhine temyiz yoluna başvuru imkânı yoktur (Karakoç, 2015: 293-294).

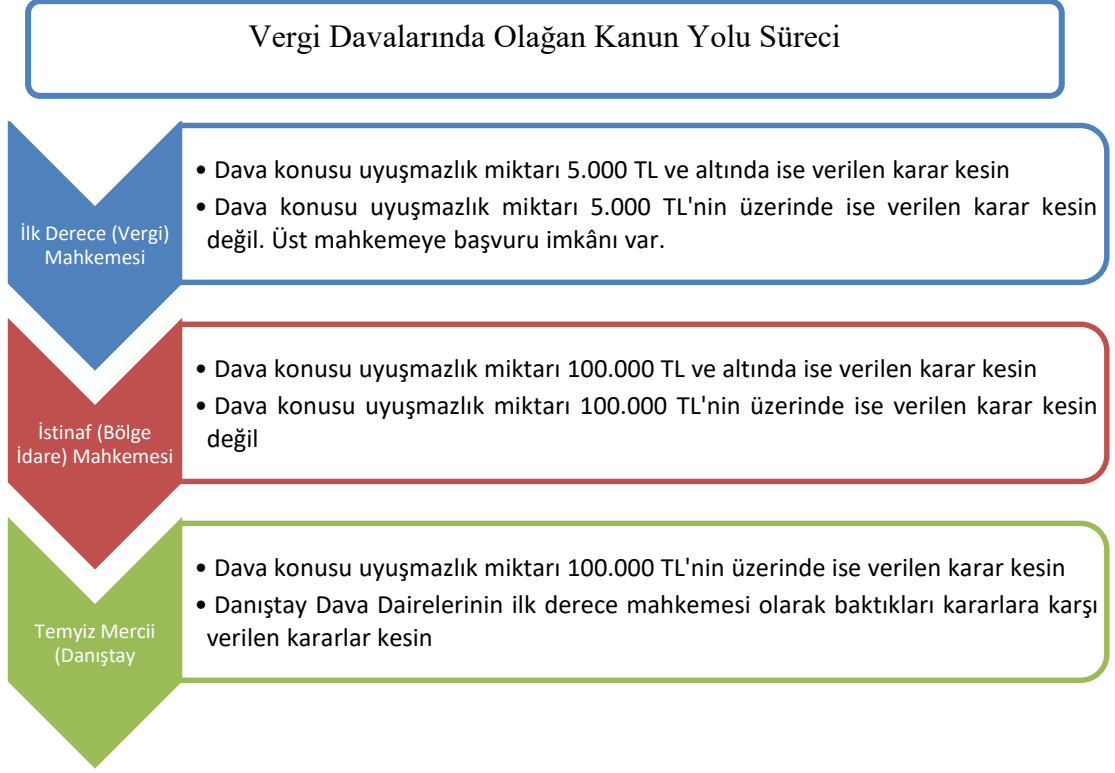
Karar düzeltme, önceki açıklamalarımızda da değindiğimiz üzere, istinafin yokluğunun getirdiği bazı sakıncaları ortadan kaldırma amacıyla kabul edilen hukukumuzda özgü bir kanun yoludur. İstinafin gelmesiyle kaldırılması düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin doğruluğu tartışmalıdır. Çünkü karar düzeltme ile

istinaf çok farklı amaçlara hizmet etmektedir. Karar düzeltme yoluyla düzeltilen kararların sayısı da azımsanmayacak oranda olduğu ifade edilebilir. İtiraz kanun yolu döneminde karar düzeltmenin etkin kullanılmasının, istinaf kanun yolu döneminde de bu kanun yolunun hak arama özgürlüğü ve adaletin tecellisinin sağlanması için tekrar uygulanmasının gereklilik olduğu açıktır.

İkinci ve üçüncü sonuçların temelinde parasal sınıra dayalı kanun yolu belirlenmesi yatmaktadır. İstinaf kanun yolunda kararlara karşı başvuruda tek hâkim veya kurul olarak karar verilmesinin herhangi bir önemi kalmamıştır. Başvuru için temel kıstas parasal sınırdır. Buna göre; konusu beş bin TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan tam yargı davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin niteliktedir (İYUK m. 45/1). Dolayısıyla konusu beş bin liranın altında olan davalar hakkında istinaf kanun yoluna başvuru olanağı bulunmamaktadır.

Konusu yüz bin TL'yi aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar için ise istinaf mahkemesinin kararına karşı temyiz kanun yoluna başvuru imkânı kanunda düzenlenmiştir (İYUK m. 45/1). İstinaf sonrası olağan kanun yolu sürecinin işleyişi Şekil 1'de gösterilmiştir. Bireylere parasal sınıra dayalı kanun yoluna başvuru hakkının verilmesiyle ilgili detaylı açıklamalar, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yapılacağından burada konunun önemine değinmekle yetinilmiştir.

Burada temyiz ile ilgili ayrı başlık açmak gerekir. 6545 sayılı Kanun öncesi düzende yargılama mercii olarak Danıştay'ın görev yaptığı temyiz kanun yolu, genel kanun yolu olarak düzenlenmişti. İtiraz ise kanunda sayma yöntemiyle belirlenmiş olan konularda uygulama alanı bulan bir kanun yoluydu. İstinaf sonrası mevcut durumda; idare ve vergi mahkemesinde görülen davaların hepsi istinaf kanun yolu kapsamına alınmış olup sadece İYUK 46. maddede sayılan ve toplam dava sayısının yüzde yirmisini oluşturan küçük bir kısmı hakkında verilen kararlara karşı temyiz yolu açık bırakılmıştır (Akyıldız, 2015: 20). İstinaf mahkemelerinin gelmesiyle temyiz mercii olarak Danıştay'da görülecek davalar da sınırlandırılmış ve temyizcinin genel kanun yolu olmasından vazgeçilmiştir.



### **Şekil 1. Vergi Davalarında Olağan Kanun Yolu**

**Kaynak:** 2577 sayılı Kanun maddeleri doğrultusunda hazırlanmıştır.

İstinaf ile ilgili genel açıklamalardan sonra ilk olarak aleyhine istinaf yoluna başvurulabilen kararlar ele alınacak, devamında aleyhine istinaf yoluna başvurulamayan kararlar incelenecektir.

#### **3.2.2.1. İstinaf Yoluna Başvuru Şartları**

Bir kanun yolu için başvuru şartlarının tespit edilmesi ve ortaya koyulması en önemli husustur. Çünkü bu şartların mevcut olması durumunda dava dosyası, kararı incelemeye yetkili merci önüne getirilecek ve bu merci tarafından kanun yolu denetimine tabi tutulacaktır (Konuralp C. S., 2016: 31). Yani ilk derece mahkemesi tarafından verilen bir kararın, istinaf yoluyla bölge idare mahkemesinde inceleme konusu yapılabilmesi için kanunda öngörülen şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlar, başlıklar halinde incelenecektir.



### 3.2.2.1.1. İstinaf Yoluna Başvurulabilen Aleyhte Bir Karar Olması

İstinaf yoluna başvurabilmek için öncelikle, hakkında istinaf yoluna başvurulabilen bir kararın bulunması gereklidir. İYUK'nun 45. maddesinde, genel olarak aleyhinde istinafa gidilebilecek kararlar sayılmıştır. Madde kapsamında önce genel kural ifade edilecek, daha sonra da istinaf yolu kapalı olan kararlar ele alınacaktır.

Yukarıda da değinildiği gibi, vergi yargısında istinaf düzenlemesinde aleyhine istinaf yoluna başvurulabilecek kararlar tek tek sayılmamıştır. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunması durumunda bile BİM nezdinde istinaf kanun yoluna başvurulabileceği düzenlenmiştir. Ayrıca istinaf başvurusu için dava konusu miktarın (müddeabih) beş bin TL'yi aşması şartı getirilmiştir (İYUK m. 45/1). Yani, başka kanunlarda, bu kararlara karşı yargı yolu kapatılsa da farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa da burada yer alan hükme göre karar, istinaf mahkemesi tarafından incelenecektir.

Bakıldığında, istinafa başvuru için üç şartın varlığı aranmaktadır (Karakoç, 2015: 297):

- ✓ Karar, idare veya vergi mahkemesince verilmiş olmalı,
- ✓ Karar nihai bir karar olmalı,
- ✓ Konu itibari ile beş bin TL'yi aşan bir dava hakkında karar verilmiş olmalı.

Burada bahsedilen nihai kararlar esasa ilişkin olabileceği gibi usule ilişkin de olabilir. Ara kararlara karşı kanun yoluna, ancak nihai kararlar gidilebilecektir (Konuralp C.S., 2016: 31). Yani ara kararlar tek başına kanun yolu denetimine tabi değildir.

Genel anlamda, vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı kanun yolu olarak istinaf kabul edilmiştir. Azınlıkta kalan bazı kararlar aleyhine ise istinafa başvuru olanağı yoktur. Şimdi bu kararlara genel olarak değinilecektir.

Aleyhine istinaf yoluna başvurulamayan kararları iki gruba ayırmak gerekir. İlk grupta ele alınacak kararlar, ilk derece mahkemesi tarafından verildikleri anda kesinleşirler. Bu kararlara karşı sadece istinaf değil, hiçbir kanun yoluna başvuru

olanağı bulunmamaktadır. İkinci grupta ele alınacak kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamamasına karşın temyiz yoluna başvuru imkânı mevcuttur.

İlk olarak, verildikleri anda kesinleşen kararlara değinmek gerekir. Konusu beş bin TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesindir. Bu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz (İYUK m. 45/1). Ayrıca bu kararlara karşı başvurulabilecek başka bir kanun yolu da düzenlenmemiştir. Dolayısıyla belirtilen kararlar verildikleri anda kesinleşirler. Bunun sonucu olarak da, bu davalar için tek dereceli yargılamanın söz konusu olduğu söylenebilir (Akyıldız, 2015: 24).

Burada, konusu belli bir tutarı içermeyen idari işlemlere ayrıca değinmek gerekir. Kanun metninden anlaşıldığı üzere, konusu belli bir meblağı içeren idari işlemler bu madde kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunun sebebi de, belirtilen parasal sınırın vergi, tam yargı ve iptal davalarını kapsayıcı nitelikte olmasıdır (Akyıldız, 2015: 23). Dolayısıyla konusu belli bir tutarı içermeyen idari işlemler için ilgili parasal sınırı ihlal edip etmediğini belirleme imkânı bulunmadığı için bu kararlara karşı istinafa başvuru imkânı bulunmaktadır.

İkinci olarak; ivedi yargılama usulüne tabi davalar ile merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulü kapsamındaki davalara karşı istinaf yoluna başvuru mümkün değildir. Ancak belirtilen usullere göre görülen davalarda, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararlara karşı doğrudan temyiz yoluna başvuru imkânı getirilmiştir. Danıştay'ın kanun yolu incelemesinin kapsamı maddi olgular ve hukuka uygunluk açısından olacaktır. Buna göre kararı ya onaylayacak ya da dosya tekemmül etmişse kendisi yeniden karar verecektir. Bu denetimin yürürlükten kaldırılan itiraz kanun yolu benzeri özellikler gösterdiği görülmektedir (Akyıldız, 2015: 24).

### **3.2.2.1.2. Menfaat Şartı**

Vergi yargısında, istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararını inceleyebilmesi için mahkemeye başvurulması gerekir. İstinaf mahkemesinin kendiliğinden kararı denetleme imkânı bulunmamaktadır (Karakoç, 2015: 297).

İlkel olarak istinaf mahkemesine, görülen ve karara bağlanan davanın tarafları başvurabilir. Davanın taraflarının istinaf yoluna başvuru yapabilmesi için, bu yola başvurmada menfaatinin olması gerekir (Çiftçi, 2016: 41).

Menfaat, yarar anlamına gelmekle birlikte maddi ve subjektif kıymeti ifade etmektedir (Özcan, 1985: 515). İstinaf başvurusu için aranan menfaat şartı da, ilk derece mahkemesinde görülen davada taraf olan kişilerin, verilen kararın kanun yolunda tekrar incelenmesinde maddi ve kişisel bir hukuki yararının olmasını ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla; istinaf kanun yoluna davayı kaybeden taraf başvurabilir (Konuralp H., 2001: 29). Davayı kazanan taraf davacıysa, mahkemenin kararı yanlış gerekçelere dayansa da dilekçede ileri sürülen hususlarla aykırı da olsa istinaf yoluna başvuramaz. Davalı açısından da, usul veya esas yönünden davanın reddedilmesi durumunda menfaat yokluğundan dolayı kararı istinafa götürme imkânı bulunmamaktadır (Sancakdar, 2012: 44).

Menfaat şartının mevcudiyeti, sadece başvuru sırasında değil istinaf yargılaması süresince aranmaktadır. Eğer başvurudan sonra bu şart ortadan kalkarsa, istinaf mahkemesi istinaf dilekçesini başvurunun caiz olmadığı gerekçesiyle usule ilişkin bir kararla reddedecektir (Çiftçi, 2016: 189).

### **3.2.2.1.3. Başvuru Süresi**

Kanun yoluna başvuru usul işlemlerinden olduğu ve usul işlemleri de özellikleri gereği süreye tabi olduğu için istinaf kanun yoluna başvurunun bir süre içerisinde yapılması gerekmektedir (Konuralp C. S., 2016: 36).

Vergi yargısında istinaf kanun yoluna başvuru süresi otuz gün olarak düzenlenmiştir (İYUK m. 45/1). Bu süre, kararın istinaf isteminde bulunacak olan davacı veya davalıya tebliğ edildiği tarihinden itibaren işlemeye başlar. Ayrıca, istinaf talebinde bulunmayan tarafa ikinci bir başvuru imkânı getirilmiştir. Buna göre; istinafa başvuran tarafın dilekçesi karşı tarafa tebliğ edildikten sonra istinafa başvurmamış olan taraf, dilekçenin kendisine tebliğ edildiği tarihi izleyen otuz gün içinde düzenleyeceği dilekçe ile istinaf başvurusunda bulunabilecektir. Belirtilen süreler geçtikten sonra, taraflar başvuruda bulunmazsa ilk derece mahkemesinin verdiği karar kesinleşecektir (Karakoç, 2015: 297-298).

İstinaf başvurusu için belirlenen bu süre geçtikten sonra başvuru yapılması durumunda, kararı veren merci istinaf isteminin reddine karar verecektir (İYUK m. 48/6). Burada kanun yolu başvurusunun ne zaman yapılmış sayılacağı çok büyük önem arz edecektir. İstinaf başvurusunun hangi anda yapılmış sayılacağıyla ilgili İYUK'da düzenleme yapılmamıştır. Bu zamanın tespiti için 11/07/2015 tarihli ve 29413 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "*Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler ile Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik*" hükümlerine bakmak gerekir. İlgili yönetmeliğin 95. maddesinde kanun yollarına başvuru işlemleri düzenlenmiştir<sup>20</sup>. Maddenin dördüncü fıkrasında ise kanun yolu başvurusunun, başvuru dilekçesinin, başvuruyu alan mahkemece kaydedildiği tarihte yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir. Ayrıca ilgili yönetmelikte; fiziki ortamda istinaf

---

<sup>20</sup> Yönetmeliğin 95. maddesi şu şekildedir:

1. Kanun yoluna başvuru dilekçesi, ön büro veya yazı işlerinde görevli personele teslim edilir.
2. Kanun yoluna başvuru dilekçesi harca tabi değilse hemen, harca tabi ise harç ödendikten sonra 2577 sayılı "*İdari Yargılama Usulü Kanunu*"nun 48 inci maddesinin altıncı fıkrası saklı kalmak üzere kaydedilir ve başvuru sahibine ücretsiz alındı belgesi verilir.
3. Alındı belgesi, kanun yolu dilekçesinin sisteme kaydedilmesi üzerine verilen belgedir. Alındı belgesi, mahkemenin adını, dosyanın esas ve karar numarasını, karar tarihini, tarafların ve varsa vekilleri ile müdahillerin ad ve soyadlarını, davanın konusunu, başvuru kanun yolu mercii, başvuru tarih ve saatini içerir.
4. Kanun yolu başvurusu, kanun yolu dilekçesinin kaydedildiği tarihte yapılmış sayılır.
5. Başka yer mahkemesine verilen kanun yoluna başvuru dilekçelerinde de yukarıdaki hükümler uygulanır. Başka yer yazı işleri müdürü veya görevli personel teslim aldığı dilekçe ve eklerini elektronik ortama aktarır, fizikî evrakı da gecikmeksizin ilgili mahkemeye gönderir.
6. Herhangi bir nedenle elektronik ortamda işlem yapılamaması halinde durum bir tutanakla tespit edilir ve işlem fizikî ortamda yapılır. Elektronik sistem açıldığında fizikî ortamda yapılan işlemler gecikmeksizin elektronik ortama aktarılır. Bu durumda kanun yolu başvuru dilekçesi tutanağın düzenlendiği tarihte verilmiş sayılır.
7. Fizikî ortamda kanun yolu başvurusu mesai saatleri içinde yapılır.
8. Gerçek kişilerin UYAP Vatandaş Bilgi Sistemi üzerinden, tüzel kişi temsilcilerinin UYAP Kurum Bilgi Sistemi üzerinden kanun yolu başvuru dilekçeleri gönderebilmeleri için güvenli elektronik imza sahibi olmaları gerekir. Gerçek ve tüzel kişiler elektronik ortamda yapacakları kanun yolu başvurusunun harcını elektronik ortamda mahkeme vizesinin bağlı olduğu banka hesabına aktarırlar. Ayrıca bu işlemlerin kredi kartı ve benzeri ödeme araçları ile de yapılması sağlanabilir. Kanun yolu başvurusu, dilekçenin UYAP üzerinden mahkeme ekranlarına düştüğü tarihte yapılmış sayılır. İşlem sonucunda başvuru sahibinin elektronik ortamda erişebileceği bir alındı belgesi oluşturulur.
9. Taraf vekillerince UYAP üzerinden güvenli elektronik imza ile kanun yolu başvuru dilekçesi gönderilebilir. Bu işler için ayrıca elle atılmış imzalı belge istenmez. Avukatların UYAP Avukat Bilgi Sistemi üzerinden kanun yolu başvuru dilekçesi gönderebilmeleri için güvenli elektronik imza sahibi olmaları gerekir. Kanun yolu harçları avukat tarafından elektronik ortamda mahkeme vizesi hesabına aktarılır. Ayrıca bu işlemlerin Barokart veya kredi kartı gibi ödeme araçlarıyla yapılması sağlanabilir. Kanun yolu başvurusu, dilekçenin UYAP üzerinden mahkeme ekranlarına düştüğü tarihte yapılmış sayılır. İşlem sonucunda başvuru sahibinin elektronik ortamda erişebileceği bir alındı belgesi oluşturulur.
10. Elektronik ortamda kanun yolu başvurusu saat 00:00'a kadar yapılabilir.
11. Kanun yoluna başvuru dava veya işlerde, harç ve posta giderleri ödendikten ve diğer tarafa tebliğ olunan itiraz, istinaf ve temyiz dilekçesinin cevabı geldikten veya belli süre geçtikten sonra, görevli daire doğru bir şekilde belirlenip kanun yolu formu ve dizi pusulası UYAP üzerinden hazırlanarak ilgili mercie gönderilir.

başvurusunun yanında, elektronik ortamda Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) üzerinden gerçek ve tüzel kişilerin istinaf başvuru işlemleri usulü de düzenlenmiştir (m. 95/8-9-10). Süre açısından bakıldığında, elektronik ortamda istinaf başvurusunun daha avantajlı olduğu görülmektedir. Çünkü fiziki ortamda mesai saatleri içinde istinaf başvurusu yapılabilirken elektronik ortamda saat 00:00'a kadar başvuru yapılabilmektedir.

#### **3.2.2.1.4. İstinaf Başvurusunun Usulüne Uygun Yapılmış Olması**

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, istinafa başvuru usulüyle ilgili ayrıca düzenleme yapılmamış, istinafin temyizinin şekil ve usullerine tabi olduğu belirtilmekle yetinilmiştir (m. 45/2). Bu sebeple, istinafa konu olabilecek kararlar açısından başvurunun yapılması temyiz kanun yolunda başvurunun yapılmasını düzenleyen maddelere göre belirlenecektir.

Buna göre; istinaf başvuruları dilekçeyle yapılır (İYUK m. 45/2, m. 48/1). İstinaf dilekçesinin, bu kanunun üçüncü maddesindeki esaslara göre düzenlenmesi gereklidir (İYUK m. 45/2, m. 48/2)<sup>21</sup>. Bu sebeple istinaf istemleri, kararı veren mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki BİM başkanlığına yazılmış dilekçelerle talep edilir. Ancak; istinaf kanun yolu kapsamına giren konularda verilmiş olan kararlara karşı kanun yoluna başvuru dilekçesinde BİM'den farklı bir mercii yazılarak istemde bulunulmuşsa, dilekçedeki hitap ve istekle bağlı kalınmaz. Bu durumda ilgili dosya BİM'e gönderilir (İYUK m. 45/2). Dilekçe ve eklerinin örnekleri, karşı taraf sayısından bir fazla düzenlenerek başvuru yapılır.

---

<sup>21</sup> İdari davaların açılması başlıklı üçüncü maddeye göre:

1. İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır.
2. Dilekçelerde;
  - a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,
  - b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
  - c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
  - d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyumsuzluk konusu miktar,
  - e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.
3. Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Dilekçede eksik olan hususların bulunması halinde, BİM bu eksikliklerin on beş gün içerisinde tamamlanması hususunu ilgiliye tebliğ eder. Eğer ilgili tarafından bu süre zarfında eksiklikler tamamlanmazsa, BİM istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verecektir (İYUK m. 45/2, m. 48/2). Dolayısıyla istinaf isteminde bulunurken, dilekçede bulunması gereken hususlara göre düzenlenen dilekçelerle başvuru yapılması önem arz etmektedir. Çünkü eksikliklerin tamamlanmaması, istemde bulunulmamış sayılmaya yol açmaktadır. Bu da hak kaybına sebebiyet verici sonuçlar doğurabilir.

İstinafa başvuru dilekçesinin verileceği yerler kanunda düzenlenmiştir. Buna göre dilekçe; öncelikle kararı veren mahkemeye verilebilir. Ayrıca dilekçe sahibi, kanunun dördüncü maddesinde sayılan mercilere de dilekçesini vererek istinaf başvurusunda bulunabilir (İYUK m. 48/3)<sup>22</sup>. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da istinaf dilekçesinin doğrudan doğruya istinaf başvurusunu inceleyecek olan bölge idare mahkemesine verilme imkânının olmadığıdır (Hasbutçu, 2016: 104; Konuralp C. S., 2016: 40).

Dilekçe, kararı veren mahkemeden farklı olarak kanunda sayılan yerlerden birine verilmiş ise bu yerler tarafından kararı veren mahkemeye gönderilir ve kararı veren mahkeme de dilekçeyi karşı tarafa tebliğ eder (Yılmaz S., 2016: 429). İstinaf dilekçesi kendisine tebliğ edilen taraf, tebliğ tarihini izleyen otuz gün içerisinde cevap verebilecektir (İYUK m. 48/3). Yukarıda da değinildiği gibi, süresi içinde istinaf talebinde bulunmamış olan tarafa cevap dilekçesiyle istinafa başvuru imkânı tekrar verilmiştir. Bu durumda istinaf talebinde bulunmamış olan tarafın dilekçesi, istinaf dilekçesi yerine geçecektir (İYUK m. 48/3).

### **3.2.2.1.5. Gerekli Harç ve Giderlerin Yatırılması**

Usul işlemlerinin getireceği masrafları, bu işlemleri talep eden tarafın ödemesi gerekir. Kanun yoluna başvuru da bir usul işlemi olduğu için, istinaf

---

<sup>22</sup> Dilekçelerin verileceği yerler başlıklı dördüncü madde metni şöyledir:

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

başvurusunda bulunan tarafın gerekli harç ve giderleri yatırması kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir (Konuralp C. S., 2016: 41).

Vergi yargısında istinaf başvurusunda gerekli harç ve giderlerin ödenmesi ile ilgili olarak, istinaf temyizinin usul ve esaslarına tabi olduğu için, temyiz yolundaki düzenlemeye bakmak gerekecektir. İstinaf dilekçesi verilirken harç ve giderlerin tamamının ödenmemesi durumunda, yedi gün içinde ödenmesi hususu istinaf talebinde bulunan tarafa yazılı olarak bildirilir. Bu süre içerisinde belirtilen hususları tamamlamazsa, istinaftan vazgeçmiş sayılacağı da yine yazılı olarak bildirilir. İstinaf talebinde bulunan taraf belirtilen süre içerisinde harç ve giderleri tamamlamazsa ilgili merci kararın istinaf edilmemiş sayılmasını karara bağlar (İYUK m. 48/6). Ayrıca harç ve giderlerin eksiksiz yatırılması kamu düzenine ilişkin olduğu için, istinaf mahkemesinin yargılamanın her aşamasında bu konudaki hata ve eksiklikleri inceleme yetkisi bulunmaktadır (Çiftçi, 2016: 151).

Burada değinilmesi gereken son husus da istinaf başvurusunun kesin bir karar hakkında yapılmış olması durumudur. Bu durumda karar veren merci, aynı süre geçtikten sonra istinaf başvurusunda bulunulmuş olması durumundaki gibi, temyiz isteminin reddine karar verecektir (İYUK m. 48/6).

Kanun koyucu, ilgili mercinin 48. madde kapsamında önceden ayrıca ifade ettiğimiz hususlarda verdiği istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararı ile kararın istinaf edilmemiş sayılmasına ve istinaf isteminin reddine ilişkin kararlarına karşı istinaf yoluna başvuru imkânı getirmiştir. Anılan kararlara karşı, bu kararın tebliği tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde başvuru yapılabilecektir (İYUK m. 48/6).

### **3.2.2.2. İstinaf Sebepleri**

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, istinaf sebeplerini düzenleyen bir madde mevcut değildir. Ancak kanunda istinafın, temyiz şekil ve usullerine tabi olduğu düzenlendiği için, temyiz sebepleri istinaf için de geçerli olacaktır.

Temyiz sebepleri doğrultusunda belirlenen istinaf sebepleri şu şekilde sıralanabilir (İYUK m. 49/2):

- ✓ Mahkemenin görev ve yetkisi dışında bir işe bakmış olması,
- ✓ Mahkemenin hukuka aykırı bir karar vermesi,
- ✓ Mahkemenin usul hükümlerini uygularken, kararı etkileyebilecek nitelikte hata yapmış olması veya kararda bu nitelikte eksikliklerin bulunması.

Görüldüğü üzere istinaf sebepleri üç başlık altında belirtilmiştir. Bu sebeplerden hangisi veya hangilerine dayanılarak kanun yoluna başvuru yapıldığı, istinaf dilekçesinde gösterilmesi gerekmektedir (İYUK m. 3/2-b). Eğer dilekçede başvuru sebepleri gösterilmemişse, eksikliklerin tamamlanması için otuz günlük süre verilecek ve dilekçe reddedilecektir (İYUK m. 15/1-d). Bu süre içinde de dilekçedeki eksiklikler giderilmezse mahkeme tarafından davanın reddine karar verilecektir (İYUK m. 15/5). Yani istinaf sebeplerinin dilekçede hiç gösterilmemiş olması durumunda istinaf mahkemesi ön inceleme aşamasında, kamu düzenine aykırılık da tespit edemezse başvurunun reddine karar verecektir (Akkaya, 2016: 25).

### **3.2.2.3. Yetkili İstinaf Mahkemesi**

Yetkili istinaf mahkemesinin belirlenmesine geçmeden önce, vergi yargısında görev ve yetki kavramları ile ilgili olarak genel açıklamalarda bulunulması yerinde olacaktır.

İlk olarak görev; bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna (adli-idari-askeri) ait mahkemelerin bakacağını veya aynı yargı kolunda yer alan mahkemelerden hangisinin bakması gerektiğini ifade eden bir kavramdır. İdari yargıda ilk derece mahkemesi olarak idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri ile bazı durumlarda Danıştay görevli mahkeme olarak yargılama faaliyetini yürütmektedir (Karakoç, 2015: 182). Tek mahkeme olmadığı için, idari yargı kolunun içinde kalan vergi uyuşmazlıklarında görevli mahkeme, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan görev kurallarına göre belirlenecektir. İstinaf aşamasında ise istinaf mercii olarak sadece BİM'ler faaliyet göstermekte olduğu için görevli mahkemenin belirlenmesiyle ilgili bir sıkıntı bulunmamaktadır.

Yetki ise; bir uyuşmazlığa, görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakması gerektiğini ifade eden bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakoç, 2015: 182). İstinaf derecesinde, çalışmanın daha önceki bölümlerinde



belirtildiği gibi BİM'lerden hangi yerdeki mahkemenin kararı incelemede yetkili olduğunu belirlemek için bu mahkemelerin yargı çevrelerine bakmak gerekecektir. İstinaf yargılaması yapacak BİM'lerin yargı çevresi 1 Mart 2016 tarihli ve 29640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre; aleyhine istinafa başvuru kararı veren ilk derece mahkemesinin yargı çevresi içinde bulunduğu BİM, istinaf başvurularını incelemeye yetkilidir.

### 3.2.2.4. İstinaf Yolunda Yürütmenin Durdurulması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda iki çeşit yürütmenin durdurulması düzenlenmiştir. Yürütmenin durdurulması başlıklı 27. maddede düzenlenen, idari işlemlerin yürütmesinin durdurulmasıdır. İnceleme konusu olan ve 52. maddede düzenlenen istinaf istemlerinde yürütmenin durdurulması farklı niteliktedir. Burada mahkeme kararının yürütmesinin durdurulması söz konusudur (Karakoç, 2015: 299).

Kanun, istinaf yoluna başvurulmuş olmasının hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütmesini durdurmayacağını açıkça hükme bağlamıştır (m. 52/1). Ancak anılan kararların yürütmesinin durdurulması, teminat karşılığında ve istinaf başvurusunu incelemeye yetkili BİM kararıyla mümkün olabilir. İptal davalarında belirtilen teminatın istenip istenmeyeceği BİM'in takdirine bırakılmıştır (m. 52/2). BİM uygun görürse teminat alınmayacaktır. İdareden ve adli yardımdan faydalananlardan teminat alınması ise mümkün değildir (m. 52/3).

Kanun ayrıca davanın reddedilmesi kararına karşı istinafa başvurulmuş olması durumunda yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için aranan şartlarda farklı bir düzenlemeye gitmiştir. Bu durumda dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için, idari işlemlerin yürütmesinin durdurulmasıyla ilgili 27. maddede belirtilen koşulların mevcudiyeti aranmıştır (m. 52/1)<sup>23</sup>. Davanın reddi kararına karşı istinafa başvuru söz konusuysa, bu şartların sağlanması halinde yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

---

<sup>23</sup> 27. madde metni aşağıdaki gibidir:

1. Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.
2. Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi

Burada, yürütmenin durdurulması istekli istinaf dilekçeleri ile ilgili 48. madde hükmüne de değinmek gereklidir. Söz konusu maddeye göre ilgili dilekçeler; karşı tarafa tebliğ edilmeksizin dosya ile birlikte doğrudan istinaf incelemesi yapmakla görevli BİM'e gönderilecektir. BİM yürütmenin durdurulması ile ilgili kararını verdikten sonra, ilgili tebligat yapılarak dosya tekemmül ettirilecektir (m. 48/5).

Son olarak kararın bozulması durumunda ise bu kararın yürütmesi kendiliğinden duracaktır (m. 52/4). Mahkeme kararının yürütmenin durdurulması ile ilgili verilen kararlara karşı itiraz olanağı bulunmamaktadır (Karakoç, 2015: 300).

### **3.2.2.5. İstinaf Mahkemesinde İnceleme ve Talebin Karara Bağlanması**

İlk derece mahkemesi tarafından önceki başlıklarda sayılan hususlara uygun olarak tekemmül ettirilen dosya, sonraki aşama olarak istinaf mahkemesine

---

durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Ancak, kamu görevlileri hakkında tesis edilen atama, naklen atama, görev ve unvan değişikliği, geçici veya sürekli görevlendirmelere ilişkin idari işlemler, uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerden sayılmaz.

Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.

3. Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.

4. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3. fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

5. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda 16. maddede yazılı süreler kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir.

6. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.

7. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

8. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

9. Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar on beş gün içinde yazılır ve imzalanır.

10. Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz.

gönderilecektir. İstinaf başvurusu üzerine, BİM'in ilgili dairesi dosya üzerinden yapacağı bir ön inceleme ile, daha önce ilk derece mahkemesinin de incelediği, dilekçenin üçüncü maddeye uygun düzenlenip düzenlenmediği, gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenip ödenmediği, başvurunun kanuni süresi içinde yapıp yapılmadığı ve aleyhine kanun yoluna başvurulmuş kararın kesin bir karar niteliğinde olup olmadığını hususlarını inceleyecektir (Yılmaz S., 2016: 430). Eksiklik bulunması durumunda istinaf mercii, ilk derece mahkemesinin inceleme sonucu vereceği kanunda belirtilmiş olan kararları verecektir. Ancak BİM'in vereceği bu kararlar kesindir (İYUK m. 48/2). Örneğin; tebligata rağmen dilekçedeki eksiklikler süresi içerisinde tamamlanmamışsa istinaf mercii, istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verecektir (Karakoç, 2015: 299). Ön inceleme sonucu mahkemenin verdiği karara karşı itiraz olanağı da bulunmamaktadır. Kısaca ön incelemede, BİM'in ilgili dairesi istinaf için gerekli şekil şartlarının olmadığını tespit ederse davayı reddedecektir. Şartlar mevcutsa da işin esasına girecektir (Yılmaz E., 2004: 219).

Vergi yargısında kural olarak yazılı yargılama usulü uygulandığı için istinaf talebi üzerine BİM de kararın incelemesini evrak üzerinden gerçekleştirecektir. Kural evrak üzerinden inceleme yapılması olsa da kanun bazı durumlarda duruşma yapılabilmesine imkân tanımıştır (Hasbutçu, 2016: 125). Buna göre; istinaf aşamasında duruşma yapılabilmesi için tarafların istekte bulunması ve BİM'in de bu yönde karar vermesi gerekmektedir (İYUK m. 17/4). Ayrıca BİM'e, kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verme imkânı da tanınmıştır (İYUK m. 17/4). Ayrıca, aleyhine istinaf yoluna başvurulmuş kararı veren ya da bu karara katılmış olan hâkim, bu kararın istinaf mahkemesi tarafından incelenmesinde bulunamayacaktır (İYUK m. 45/7).

Ön inceleme tamamlandıktan sonra, BİM kararı esas ve usul açısından istinaf denetimine tabi tutacaktır. İstinaf yargılama usulü ile ilgili hükümler İYUK'un 45. maddesinin 3, 4 ve 5. fıkralarında düzenlenmiştir. Yapılacak inceleme sonucunda mahkeme, bazı kararlar verecektir. Söz edilen kararlar, arz ettikleri önem sebebiyle ayrı başlıklar altında incelenecek ve bu kararlar arasındaki farklar ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

### **3.2.2.5.1. İstinaf Talebinin Reddine Karar Verilmesi**

İstinaf incelemesi sonucunda BİM, ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun olduğuna hükmederse istinaf başvurusunun reddedilmesine karar verecektir (İYUK m. 45/3). İstinaf mahkemesinin yargılamayı aynen tekrarlamak gibi bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Yaptığı inceleme sonucunda, ilk derece mahkemesinin incelemesinin yeterli olduğuna hükmederse başvuruyu reddedecektir (Yılmaz E., 2004: 216).

Görüldüğü üzere istinaf incelemesi sonucu ilk derece mahkemesinin kararı hukuka uygun olsa bile bu kararın onanması söz konusu değildir. Sadece başvurunun reddi kararı vermekle yetinilmektedir. Çünkü istinafta temyizde olduğunun aksine onama, bozma gibi kararların verilmesi mümkün değildir (Sancakdar, 2012: 30).

### **3.2.2.5.2. İlk Derece Mahkemesinin Kararının Düzeltilerek Tekrar Verilmesi**

Eğer istinaf başvurusuna konu olan kararda maddi yanlışlıklar mevcutsa ve bunların düzeltilmesi olanak dahilindeyse BİM gerekli düzeltmeyi yapacak ve ilk derece mahkemesi tarafından verilmiş olan kararı tekrarlayacaktır (İYUK m. 45/3).

Buradaki maddi yanlışlıklardan kasıt; ilk derece mahkemesinin kararında mevcut olan ve davayı etkilemeyecek nitelikteki hesap hatası, isim ya da unvan hatası gibi yanlışlıklardır. Bunların düzeltilmesi mümkünse istinaf mahkemesi gerekli düzeltmeyi yapacaktır (Hasbutçu, 2016: 130).

### **3.2.2.5.3. Esas Hakkında Yeniden Karar Verilmesi**

İstinaf incelemesi sonucunda BİM, istinaf başvurusuna konu olan kararın hukuka uygun olmadığına karar verebilir. Mahkeme, hukuka uygun olmayan karara karşı yapılan istinaf başvurusunun kabulüne hükmedecek ve kararın kaldırılmasına karar verecektir (İYUK m. 45/4). Bu durumda işin esası hakkında, yeniden inceleme ve değerlendirme yapılarak yeni bir hüküm oluşturulacaktır.

Yapılacak olan yeni incelemede istinaf mahkemesinin, ilk derece mahkemesi gibi bağımsız bir yargılama yapması söz konusu olmayacaktır. İstinaf mahkemesi, istinaf başvurusuna konu olan kararı hem maddi hem de hukuki anlamda denetleyerek hükmünü tesis edecektir (Yıldırım R., 2015: 42).

Kanun tarafından istinaf mahkemesine, yapacağı inceleme sırasında ihtiyaç hasıl olursa istinabe yoluyla kararı veren mahkemeye ya da başka bir yerdeki idare ve vergi mahkemesine başvurularak hukuki yardım talep etme imkânı tanınmıştır (İYUK m. 45/4). İstinabe; görülmekte olan bir davada, görevli ve yetkili mahkemenin kendi yargı çevresi dışında (başka bir mahkemenin yargı çevresi içinde) yapılması gereken bir işlem için, işlemin yargı çevresi içinde bulunduğu mahkemeden hukuki yardım istemesidir (Boşça, 2008: 6). İstinabe yoluyla başvuru mahkeme, talep konusu işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirecektir. İstinabe kurumunun uygulanması ile, daha önceden de değindiğimiz doğrudanlık ilkesinden uzaklaşılan bir durum ortaya çıkmaktadır (Ercan, 2011: 251). Yargılamanın sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için istinaf mahkemesinin mümkün olduğunca istinabe yoluna başvurmadan imtina etmesi gerekmektedir. İstinabe konusuna yeri geldiğinde tekrar değinilecektir.

BİM tarafından denetimi yapılan karar hakkında, gerekli inceleme ve soruşturma yapılarak esas hakkında karar verebileme olanağının bulunması, uyuşmazlıkların kısa sürede çözüme kavuşturulmasına hizmet edecektir (Karakoç, 2015: 300). Uyuşmazlıkların kısa sürede çözüme kavuşturulmasının sağlanması da adaletin etkinliğini arttıracak ve bireylerin haklarına dava açtıklarına pişman olmadan kavuşmalarını sağlayacaktır.

#### **3.2.2.5.4. İlk Derece Mahkemesi Kararının Kaldırılmasına Karar Verilmesi**

İstinaf incelemesinde genel kuralın, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararda belirlenen maddi veya hukuki eksikliklerin denetim mercii tarafından tamamlanması ve nihai kararın da ilk derece mahkemesine geri göndermeksizin bu mercii tarafından verilmesi olduğu söylenebilir (Keskin Z., 2016: 247). Genel kural bu olmakla birlikte bazı durumlarda kanun istinaf mahkemesinin, ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak geri gönderebileceğini düzenlemiştir.

İstinaf mahkemesi, istinaf başvurusuna konu olan kararın:

- ✓ İlk derece mahkemesi tarafından ilk inceleme üzerine verilen bir karar olması ve bu başvuruyu haklı bulması,
- ✓ Davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme tarafından bakılmış olması,
- ✓ Davaya reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması,

durumunda istinaf başvurusunun kabulüne karar verecek ve ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak dosyayı ilgili mahkemeye geri gönderecektir (İYUK m. 45/5).

Burada dosya; ilk inceleme üzerine verilen kararlar için kararı tesis eden ilk derece mahkemesine, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması durumunda istinaf mahkemesinin kararında belirttiği ilgili mahkemeye geri gönderilecektir. Mahkemenin bu konuda verdiği kararlar kesindir (İYUK m. 45/5).

Buradan çıkan sonuç, görevsiz veya yetkisiz mahkeme tarafından davaya bakılmış olması durumunda dosya, istinaf mahkemesinin görevli olarak tespit ettiği mahkemeye gönderilecektir. Ancak istinaf mahkemesi tarafından Danıştay görevli mahkeme olarak belirlenirse bu kararın nasıl kesin olacağı konusu karışıklığa yol açmaktadır. Çünkü Danıştay bu kararla bağlı olmayacaktır. Ayrıca belirlenen görevli mahkeme başka bir istinaf mahkemesinin yargı çevresi içerisindeyse ortaya çıkabilecek olumsuz görev ve yetki uyuşmazlığını çözümlene görevi Danıştay'a ait olduğu için bu konuda verilen bir kararın nasıl kesin olacağı da merak konusudur. Bu sebeple olası karışıklıkları önlemek için istinaf sonrası durumda görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili düzenlemelerin uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir (Yıldırım R., 2015: 42-43)<sup>24</sup>.

### **3.2.2.6. İstinaf Mahkemesince Verilen Kararların Uygulanması**

İstinaf mahkemesinin 45. maddenin beşinci fıkrası uyarınca verdiği kararlar kesindir. Ayrıca 45. maddede, istinaf mahkemesince verilen ve 46. maddeye göre temyiz yoluna başvuru imkânı bulunmayan kararların da kesin olduğu

---

<sup>24</sup> İstinaf sonrası idari yargıda görev uyuşmazlığı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. (Eraslan ve Bilgin, 2016).

düzenlenmiştir (İYUK m. 45/6). Dolayısıyla tarafların, konusu yüz bin TL'yi aşmayan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar sonucu verilen kararlara kesin niteliktedir (İYUK m. 46/b). Bu kararlara karşı temyiz kanun yoluna başvuru olanağı bulunmamaktadır.

İstinafın temyiz usul esaslarına tabi olduğu düzenlemesinden hareketle istinaf denetimi sonucu verilen karar, dosya ile birlikte bu kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilerek dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ çıkarılacaktır (İYUK m. 50/1)

Uyuşmazlığın mahkeme kararıyla çözüme kavuşturulmuş olması, bu kararın o anda icra edileceği anlamına gelmemektedir. Ancak kararların uygulanmasının idarenin keyfiyetine bırakılması da söz konusu değildir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun kararların sonuçları başlıklı 28. maddenin birinci fıkrasında mahkeme kararlarının icrası ile ilgili bazı düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre idare; BİM tarafından verilen esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların gereğini gecikmesizin yerine getirmek zorundadır. İdare, mahkeme kararının gerekleri doğrultusunda işlem tesis ederek veya eylemde bulunarak kararların uygulanmasını sağlayacaktır. Kararın icrası için idareye belirli bir süre tanınmıştır. İdare, kararın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz günlük bir süre içerisinde bu kararın gereklerini yerine getirmek durumundadır.

Kanunda kararların icrası için açık hükümler bulunmasına karşı, bireyin haklarını güvence altına almak için yaptırımlar da öngörülmüştür. BİM tarafından verilen kararın gereklerinin yerine getirilmemesi durumunda idareye karşı maddi ve manevi tazminat davası açılacaktır (İYUK m. 28/3). Ayrıca cezai anlamda da, kararların icra edilmemesinin bazı sonuçları ortaya çıkacaktır (Hasbutçu, 2016: 139).

Bu şekilde yaptırımların bulunması, özellikle temel haklardan olan mülkiyet hakkıyla doğrudan alakalı vergi hukuku bağlamında bireylere önemli bir teminat sağlamış olacak ve idarenin keyfiliğinin önlenmesine katkı sağlayacaktır.

İstinaf mahkemelerinde yargılama sürecinin işleyişi genel hatlarıyla ele alındıktan sonra, bir sonraki başlık altında istinaf gibi idari yargı içinde yeni

düzenlenme konusu yapılan ivedi yargılama usulü incelenecek ve vergi davaları açısından durumu değerlendirilecektir.

### 3.2.3. İvedi Yargılama Usulü

6545 sayılı Kanunun kabul edilmesinden önce idari yargıda görülen davalar aynı usul takip edilerek sonuca bağlanmaktaydı (Yılmaz S., 2016: 417). Aynı zamanda istinaf kanun yolunun idari yargı içerisinde yer almasını sağlayan bu kanunla, bazı konulara ilişkin davalar bakımından ivedi yargılama usulü de düzenlenmiştir.

Adından da anlaşılacağı üzere ivedi yargılama usulüne göre görülecek davalarda, hızlı karar alma ve alınacak olan kararı kesinleştirme düşüncesinden hareket edilmiştir (Yıldırım R., 2015: 44). 6545 sayılı Kanunun gerekçesinde de; idari davaların bazılarının niteliği itibariyle diğer davalardan farklılık göstermesi sebebiyle geciktirilmeden karara bağlanmaları gerektiği belirtilmiştir. Çünkü sınırlı sayıdaki bu davalar hakkında gecikerek karar verilmesi, hem idare hem de davacı açısından katlanılması zor ya da imkânsız sonuçlar doğuracağından bu dava türleri, diğerlerine göre daha ivedi bir şekilde sonuçlandırılmalıdır.

6545 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu ivedi yargılama usulü, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20/A maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddenin<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "İvedi Yargılama Usulü" kenar başlıklı maddesi şu şekildedir:

1. İvedi yargılama usulü aşağıda sayılan işlemlerden doğan uyuşmazlıklar hakkında uygulanır:
  - a) İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri.
  - b) Acele kamulaştırma işlemleri.
  - c) Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları.
  - d) 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı "*Turizmi Teşvik Kanunu*" uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri.
  - e) 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı "*Çevre Kanunu*" uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar.
  - f) 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı "*Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun*" uyarınca alınan Bakanlar Kurulu kararları.
2. İvedi yargılama usulünde:
  - a) Dava açma süresi otuz gündür.
  - b) Bu Kanunun 11 inci maddesi hükümleri uygulanmaz.
  - c) Yedi gün içinde ilk inceleme yapılır ve dava dilekçesi ile ekleri tebliğe çıkarılır.
  - d) Savunma süresi dava dilekçesinin tebliğinden itibaren on beş gün olup, bu süre bir defaya mahsus olmak üzere en fazla on beş gün uzatılabilir. Savunmanın verilmesi veya savunma verme süresinin geçmesiyle dosya tekemmül etmiş sayılır.
  - e) Yürütmenin durdurulması talebine ilişkin olarak verilecek kararlara itiraz edilemez.
  - f) Bu davalar dosyanın tekemmülünden itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır. Ara kararı verilmesi, keşif, bilirkişi incelemesi ya da duruşma yapılması gibi işlemler ivedilikle sonuçlandırılır.



birinci fıkrasında ivedi yargılama usulünün hangi işlemlerden doğan uyuşmazlıklar hakkında uygulanacağı sayılmıştır. Yargısal sürecin hızlı bir şekilde sonuçlandırılması özellikle önem taşıyan bu davaların ivedilikle sonuçlandırılmaması, hukuki belirsizliklerin doğmasına neden olabilir. Dolayısıyla bu düzenleme yapılarak Avrupa örneklerinde olduğu gibi<sup>26</sup> idari yargıya ivedi yargılama usulü şimdilik maddede belirtilen hususlarla sınırlı olarak getirilmiştir. Bu kapsamda olan davalarla ilgili olarak istinaf yolu da kapatılmış, doğrudan temyize başvurulması düzenlenmiştir (İYUK m. 45/8; İYUK m. 20/A-2/g). Kanun yolu ile ilgili yapılan bu düzenlemelerin ivedi yargılama usulünün getiriliş amacına uygun olduğu söylenebilir (Keskin Z., 2016: 249).

İvedi yargılama usulünün konusuna giren davalara bakıldığında, vergi davalarının bu dava türleri arasında sayılmadığı görülmektedir. Dolayısıyla ivedi yargılama usulünün mevcut yasal düzenlemeler doğrultusunda vergi davaları için uygulanması imkânı bulunmamaktadır. Ancak ilerleyen zamanlarda, ihtiyaç duyulması halinde vergi davaları açısından ivedi yargılama usulünün uygulanması yönünde düzenleme yapılması mümkündür.

### 3.3. İki Dereceli Yargılamanın Gerekliliği ve İstinaf

İstinaf ile ilgili genel açıklamalar yapılırken, kararların kontrol edilmesi ihtiyacı ve bu ihtiyacın doğmasına sebep olan etkenler üzerinde durulmuştu. İlk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların bir üst mahkeme tarafından sınırlı da olsa denetlenmesini sağlayan kanun yollarıyla, her hukuk düzeninin gayesi olan

---

g) Verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

h) Temyiz dilekçeleri üç gün içinde incelenir ve tebliğe çıkarılır. Bu Kanunun 48 inci maddesinin bu maddeye aykırı olmayan hükümleri kıyasen uygulanır.

i) Temyiz dilekçelerine cevap verme süresi on beş gündür.

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

Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan temyizi haklı bulduğu hâllerde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir. Temyiz üzerine verilen kararlar kesindir.

j) Temyiz istemi en geç iki ay içinde karara bağlanır. Karar en geç bir ay içinde tebliğe çıkarılır.

<sup>26</sup> 6545 sayılı Kanunun gerekçesinde ivedi yargılama usulü, Avrupa örneklerine dayandırılmıştır. Gerekçenin tam metni için bkz. (<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf>). Ancak Avrupa ülkelerindeki uygulama alanlarının farklı olduğunu ileri süren görüşler de bulunmaktadır. İlgili görüş için bkz. (Yeşilyurt, 2015: 406).

doğru karara ulaşma hedefine ulaşılması amaçlanmaktadır (Yıldırım M. K., 2003: 285).

Ancak, her hukuk düzeninde hatta aynı düzende farklı zamanlarda uygulanan kanun yolları da farklılık gösterebilmektedir. Kanun yolları içerisinde istinafin gerekliliği, özellikle hukuki meselenin yanında maddi meselenin de incelenmesini mümkün kıldığı için aşıkardır. Çünkü, ilk derece mahkemesinin kararını hem maddi hem de hukuki yönden inceleyen mercii ikinci derece kanun yolunu oluşturur. Sadece hukuki yönden inceleme yapan mercii ise hukuki dereceyi oluşturacaktır (İtişgen, 2014: 375).

İki dereceli yargılama sisteminin uluslararası sözleşmelerde zorunluluk olarak düzenlenmediği görülmektedir. Bu bağlamda; İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde (İHAS) iki dereceli yargılama ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamakta, bu szlemenin 7 nolu Protokolünün ikinci maddesinde ve Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nin 14. maddesinde taraf devletlere ceza davalarında kararları denetleyecek bir st makam oluşturma yükümlülüğü getirilmektedir. Ancak st mahkemeyi belirleme konusunda devletlere yetki verilmiştir (İtişgen, 2014: 375).

Ülkemizde, istinaf öncesi sistemde ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı temyiz kanun yolu öngörülmüştü. Temyiz kanun yolunda hukuki inceleme yapılması esas olmakla birlikte, istinafin yokluğunda gereklilikten ötürü maddi meselenin de incelenmesi yoluna gidilmiştir. İstinaf sonrası sistemde, artık maddi mesele ikinci derecede yer alan istinaf mahkemeleri tarafından inceleme konusu yapılacağı için temyiz mercii olan Danıştay, hukuki inceleme yapmakla yetinecektir. Dolayısıyla iki dereceli yargılama sistemi, gerçek anlamda istinaf kanun yolunda yapılan inceleme kapsamında ortaya koyulmuş olacaktır.

Vergi hukuku bağlamında, istinaf öncesi uygulanan itiraz kanun yolunda yapılan denetimin kapsamı istinaf ile benzerlik göstermektedir. Ancak eski sistemde itiraz ve temyiz, istinaflı sistemindeki gibi birbirinin devamı olan kanun yolları değildi. Biri diğerine alternatif olarak düzenlenmişti (Akyıldız, 2015: 13). Yani ya itiraz ya da temyiz kanun yoluna başvuru mümkün olabilmekteydi. İstinaf sonrası sistemde, bazı davalarda ilk derece mahkemesinin verdiği karar kesin nitelikte olacaktır. Yani bu kararlara karşı bir kanun yoluna başvuru imkânı tanınmamıştır. Bazı kararlar ise ikinci derecede istinaf denetimi sonucu kesinleşecektir. Son olarak

üçüncü grup kararlar ise istinaf denetimi sonrası temyiz incelemesine tabi tutulabilecektir. Bu ayırım, parasal sınır esas alınarak yapılmıştır (Şekil 1). Yani dava konusu paranın miktarına göre kanun yolu dereceleri farklılık göstermektedir. Bu şekilde, özellikle ilk derecede kesinleşen kararlar için daha az hukuki koruma sağlanması söz konusudur. Ayrıca belirttiğimiz iki dereceli yargılama sistemi de göz ardı edilmiş olmaktadır. Dava konusu para miktarıyla bireylere sağlanan hukuki korumanın doğru orantılı olması adalet duygusunu zedeleyici niteliktedir. İstinaf mahkemeleri arasında içtihat birliğinin sağlanması konusunda bile tereddütler hasıl olurken, ilk derece mahkemelerinin verdiği kararlarda uyumun nasıl sağlanacağı hususu merak konusudur.

İHAM ise mahkemelerin önüne daa az önemli davaların getirilmemesi suretiyle iş yükünü azaltmayı meşru bir amaç saymıştır. Ayrıca tüm davalar için iki dereceli yargılamanın zorunluluk olduğunu kabul etmemektedir (Keskin Z., 2016: 245). Ancak öngörülen tek dereceli yargılamanın Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen "*Hak Arama Hürriyeti*" ile örtüşüp örtüşmediği tartışmaya açıktır (Pehlivan, 2014: 172).

İki dereceli sistemin sağlanması ve temyizcinin gerçek anlamına kavuşturularak sadece hukuki mesele incelemesiyle yetinmesi ve Danıştay'ın da içtihat mahkemesine dönüşmesi için istinafin gerekli olduğu söylenebilir. Ancak; vergi yargısında istinaf ile ilgili mevcut düzenlemelere bakıldığında, salt Danıştay'ın iş yükünü azaltmak amacına yönelik olduğu görülmektedir. Çünkü, vergi yargısı sisteminin kaynağı olan Fransa'da istinaftan sonra tüm kararlara karşı temyize başvuru yapılması mümkündür (Sancakdar, 2012: 32). Yani başvururken parasal sınır şartı yoktur. Dolayısıyla kanuni düzenleme yapılırken kanun yoluna başvuruda parasal sınır getirilmesi isabetli olmamıştır. İş yükünün azaltılması için farklı yöntemler uygulanabilir. İş yükünün azaltılmasına yönelik önerilere çalışmanın sonuç bölümünde yer verilecektir.

İstinaf kanun yolu; anlamı, yapısı, tarihsel süreç içerisinde hem dünyada hem ülkemizde gelişimi ile birlikte vergi yargısındaki mevcut yasal düzenlemeler ışığında somut olarak ortaya konduktan sonra, normlar hiyerarşisinin en tepesinde yer alan Anayasal ilkeler ışığında Anayasa Mahkemesi kararlarından da faydalanılarak ele alınacaktır.

## 4. ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE İSTİNAF KANUN YOLUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde, vergi hukukuna kaynaklık eden temel ilkeler olan anayasal vergileendirme ilkeleri kapsamında, vergi yargılama hukukunda yeni bir kanun yolu olan ve önceki bölümlerde temel özellikleri ve mevzuatımızda düzenlenişi itibari ile ortaya koyduğumuz istinaf inceleme konusu yapılacaktır. Bu kapsamda öncelikle yargılama hukuku ve anayasal ilkeler arasındaki ilişki ortaya koyulacak, daha sonra da ilgili ilkelerle ilgili genel olarak bilgi verilerek istinaf açısından özellik arz eden hususlar değerlendirilecektir. Son olarak da tüm ilkeler kapsamında konu ele alınarak öneriler sunulacaktır.

### 4.1. Genel Açıklama

Montesquieu tarafından bütün açıklığı ile çağdaş anlamda ifade edilen kuvvetler ayrılığı ilkesi özgürlüklerin güvencesi olarak görülmektedir. Bu ilkenin özünü yasama, yürütme ve yargı erklerini farklı ellere teslim etmek suretiyle kötüye kullanılmalarının engellenmesi amacı oluşturmaktadır. Kuvvetler ayrılığı ilkesiyle iktidarın sınırlandırılması teori olarak ortaya koyulmuş olsa da, uygulamada diğer kanunlardan farklı ve üstün bir şekilde somut olarak güvence altına alınması bir gerekliliktir. Özgürlüklerin yasayla sınırlandırılması ihtiyacı ve bireylerin sahip oldukları hakların koruma altına alınması gibi düşüncelerle çağdaş anayasalcılık kavramı ortaya çıkmıştır. Zira iktidarın sınırlandırıldığı bir düzen oluşturma yolu olarak anayasal devlet karşımıza çıkmaktadır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde şekillenen Anayasal devlette iktidarı kullanan organlarla yargı yetkisini kullanan organlar arasında ayrılık bulunması gerekmektedir (Turhan, 2004: 84-89). Çünkü yargı bağımsızlığı, kuvvetler ayrılığı ilkesine dayalı modern demokratik devlet yapısının olmazsa olmaz unsurunu oluşturmaktadır (Demirbaş Aksüt, 2010: 263). Kısaca anayasa; yasama, yürütme ve yargı erkleri arasında karşılıklı denge ve denetime dayalı sistemin teminatını oluşturmaktadır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi de özgür anayasal düzenin temel ilkelerinin koruyucusu olarak karşımıza çıkmaktadır

(Güran, 1994: 193). Dolayısıyla anayasal düzen ve kuvvetler ayrılığı ilkesi birbirini tamamlayıcı ve koruyucu özellikte olup aynı zamanda birbirlerine muhtaçtır.

Yargı erki özelinde, kuvvetler ayrılığı ilkesi ve bu ilkenin anayasal olarak güvence altına alınması ayrıca önem taşımaktadır. Zira demokratik rejim ve onun bir şartını oluşturan hukuk devleti ilkesinin temel taşı bağımsız ve tarafsız yargıdır (İşten, 2014: 286). 1982 Anayasası da kuvvetler ayrılığı ilkesi temelinde şekillenmiş ve dokuzuncu maddede yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Demokratik ve sosyal bir hukuk devletinde, bireylerin hak ve özgürlükleri ile toplumun temel değerlerinin koruyucusu mahkemelerdir (Ünal, 2004: 63). 1982 Anayasası'nda yargı erki ile ilgili kuralların düzenlendiği üçüncü bölüm altında 142. maddede ise, mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyiş ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceği belirtilmiştir. Yargı düzenlerinin başı sayılan yüksek mahkemeler de tek tek anayasada düzenleme konusu yapılmıştır. Vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargı düzeni çalışmanın odak noktasını oluşturmaktadır. Bu düzen içerisinde, yüksek mahkeme de dahil olmak üzere her derecede yer alan mahkemelerin yargısal denetim ile ilgili görevleri vardır. İdari yargı alanında yüksek mahkeme olarak düzenlenen Danıştay temyiz incelemesi yapmakla görevlidir. BİMler ise istinaf incelemesi yaparak kararların maddi ve hukuki yönden yeniden incelenmesini sağlar. İdare ve vergi mahkemeleri de ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadırlar.

Mahkemelerce yürütülen bu yargısal denetim idari denetim ile birlikte, vergi yükümlüsünün hukuki durumunun idarenin tesis ettiği işlemlerle ihlal edilmesini önlemek için kabul edilen bir mekanizmadır. Yargısal denetim aynı zamanda, Anayasa'nın 125. maddesinde belirtilen ve hukuk devleti olmanın temel unsurlarından sayılan idarenin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması ilkesinin doğal bir sonucu olarak görülmektedir. Uyuşmazlıkların yargı organları nezdinde denetimi, bu uyuşmazlıkların kesin çözüme bağlanmasını içermektedir (Karakoç, 2007: 731-732). Ancak, yargı organları tarafından verilen kararın tarafları hoşnut etmediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Taraflar bu kararın hukuka aykırı veya yanlış olduğunu dolayısıyla da haklarının zedelendiğini iddia ederlerse başvuracakları yöntem kanun yolları sistemi içerisinde olacaktır (Ünver, 1996: XXI). Mahkeme kararlarının; kabul edilmiş olan kanun yollarıyla ve yargı erki tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Bu kararlar, gerçeğe ve hukuka uygunlukları açısından

üst mahkeme tarafından gözden geçirilebilir. Bunun yolu da istinaf ve temyize başvurulmasıdır (Ünal, 2004: 74).

Vergi yargılama hukukunda, diğer hukuk dallarında olduğu gibi kesinleşmemiş mahkeme kararlarına karşı bireylere bazı kanun yollarına başvuru olanağı tanınmıştır. Bunlar istinaf ve temyizdir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan istinaf kanun yolu temyiz ile birlikte, sübjektif vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun tartışma konusu yapıldığı vergi uyuşmazlıklarında denetim mercii olarak görev yapmaktadır. Ancak kanunların anayasaya uygunluğunun denetimi anayasa yargısının görev alanına girmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 169). Dolayısı ile vergilendirme işlemleri istinaf denetimine tabi tutulurken, vergi yargılama hukukuna kaynaklık eden kural ve ilkelerden de yararlanması, bunların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İstinaf kanun yolunu da kapsayan vergi yargılama hukukunun temelleri, diğer tüm hukuk dallarına benzer şekilde anayasaya dayanmaktadır (Demirbaş Aksüt, 2010: 263). Bu sebeple diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kanunları da anayasaya uygun olmalıdır. Çünkü bir hukuk düzeninde uyulması zorunlu kuralların her biri aynı derecede ve güçte değildir. Aralarında hiyerarşi (kademelenme) vardır. Kelsen'in ortaya koyduğu teoriye göre; hukuk hiyerarşik normlar sistemidir. Bu sistemde normlar, birbirine dayalı olarak piramidi andıran kademeler sırası halinde beliren bir hukuk düzenini meydana getirmektedir. Anayasa bu sistemde kanunların nasıl yapılacağını belirler. Dolayısıyla anayasa, kendisine uygun olarak yapılan kanunların kaynağını oluşturmakla birlikte yasama organı da kanuni düzenlemede bulunurken aynı zamanda anayasayı uygulamaktadır. Bu hiyerarşik yapıda her hukuk normunun geçerlilik ve bağlayıcılık gücünün, daha üst konumda bulunan norm tarafından sağlandığı kabul edilmektedir (Teziç, 2005: 80-81). Normlar hiyerarşisi adı verilen kademelenmiş hukuk kurallarının oluşumu hukuk devleti kavramıyla sistemleştirilmiştir (Kaboğlu, 1990: 140-141). Türk hukukunda normlar hiyerarşisinin temel görünümü Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekilde de görüldüğü üzere anayasa en üst norm olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer hukuki düzenlemelerin öncelikle anayasaya uygun olması, daha sonra anayasaya uygun olan ve hiyerarşiye göre üstünde yer alan diğer normlara uygun hükümler içermesi gerekmektedir.



## Şekil 2. Normlar Hiyerarşisi

**Kaynak:** (Gözler, 2013: 14)

En yüksek hukuk normu sayılan anayasanın üstünlüğünün bir anlam ifade edebilmesi için, güvence sağlayan bir takım denetim mekanizmalarının öngörülmesi gereklidir. Yargısal denetim yoluyla anayasaya uygunluğun sağlanması diğer yöntemlere göre daha güven vericidir (Gözübüyük, 2010: 10). Ülkemizde de ilk kez 1961 Anayasası ile kabul edilen Anayasa Mahkemesi anayasaya uygunluk denetimi görevini icra etmektedir. Yargı yolu da; uyuşmazlığı ortadan kaldırma işlevinin yanında idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek anayasada yani en üst normda yer alan hukuk devleti ilkesinin gereği olan vergilendirme işlemlerinin kanunlara uygunluğunu sağlayıp subjektif işlemler açısından vergilerin kanuniliği ilkesini geçerli kılmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2005: 185). İstinaf kanun yolu da anayasada yer alan ilkelere uygun şekilde yargının işleyebilmesi için büyük öneme sahiptir. İstinaf kanun yolunun kapsamı, nitelikleri, başvuru şartları, fiziki ve coğrafi koşulları ile diğer özellikleri üst norm olan anayasada yer alan ilkelere uygun şekilde dizayn edilmiş olmalıdır.

Öncelikle genel olarak anayasada yer alan ve vergi yargısını etkileyen ilkeler hakkında bilgi verilecek daha sonra ilkelerin özellikleri incelenerek istinaf kanun yolu, vergi yargısındaki mevcut düzenleniş biçimiyle anayasal ilkeler ışığında değerlendirme konusu yapılacaktır.

## 4.2. Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler

Anayasa; yasama, yürütme ve yargı gibi devletin temel organlarının kuruluş, işleyiş ve karşılıklı ilişkilerinin yanında, vatandaşların devlete karşı sahip olduğu temel hak ve hürriyetleri düzenleyen hukuk kurallarını içermektedir (Gözler, 2013: 8). Hukuk devleti olarak nitelendirilen bir devlette bireylerin sahip olduğu ve devlet müdahalesinden korunmuş bir takım temel hak ve özgürlükler bulunmaktadır (Tekbaş, 2009: 198). Vergilendirme ile ilgili işlemler de, kişilerin mülkiyetine kamu yararı gözeterek el atma olarak belirlediği için bir hukuk devletinde özen gösterilmesi gereken konulardan birini oluşturmaktadır (Karakoç, 2013: 1260). Çeşitli anayasal ilkelerle, vergi alanında çıkarılan kanunların bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan anayasal vergilendirme ilkeleri, vergi hukukunda vatandaşların haklarının güvence altına alınmasında dayanak teşkil etmektedir.

Ancak vergi kanunlarının tabi olduğu ilkeler bu maddede sayılanlarla sınırlı değildir. Yukarıda da belirtildiği üzere normlar hiyerarşisinde en üstte bulunan Anayasada yer alan temel ilkeler diğer hukuk dallarını da etkilemektedir (Gözler, 2013: 9). Dolayısıyla anayasada yer alan ve vergi yargısını doğrudan etkileyen genel bazı ilkeler, 73. maddede sayılmamasına rağmen anayasal vergilendirme ilkeleri arasında kabul edilmektedir. Bu genel ilkeler; hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı ile ölçülülük ilkesi olarak sıralanabilir (Karakoç, 2013: 1263; Tekbaş, 2009: 198 vd.; Demirbaş Aksüt, 2010: 262 vd.). Anayasal hukuk devletinin bireylerin hukuki güvenliği için gerekli şartları hazırlayabilmesi, anılan ilkelere uygun hareket etmesi durumunda mümkün olabilir .Dolayısıyla anayasal vergilendirme ilkelerinin vergi hukuku bağlamında ifade ettiği anlam büyüktür.

Bu çalışmanın amacı doğrultusunda vergi yargılama hukukunu etkileyen anayasal vergilendirme ilkeleri, önce genel ilkeler daha sonra da 73. maddeden kaynaklanan ilkeler olarak incelenecektir.



#### 4.2.1. Genel İlkeler

Bu başlık altında, anayasada yer alan ve diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılama hukuku bağlamında da temel ilkelerden olan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı ile ölçülülük ilkesi ele alınacak ve her ilke incelenirken istinaf ile ilgili özellikli hususlar belirtilecektir<sup>27</sup>.

##### 4.2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi

Bireylerin, sosyal hayatta bir düzen içerisinde yaşamak için uymak zorunda oldukları bazı kanunlar ve kurallar bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle sosyal düzenin faydalarından yararlanmak için bireyler bazı kurallara göre davranış sergilemekle yükümlüdürler (American Bar Association: 5). Bu yükümlülük devleti de içine alan şekilde ifade edildiğinde karşımıza hukuk devleti ilkesi çıkmaktadır. Hukuk devleti ilkesi en temel tanımıyla; *“devletin ve vatandaşların kanunlarla bağlı olduğunu ve bu kanunlara uymak zorunda olduklarını”* ifade etmektedir (Tamanaha, 2012: 233). Başka yerlerde daha eski tarihlere dayandırılrsa da hukuk devletinin izlerine kanunlarla yönetilen Avrupa toplumlarında ilk olarak Eski Yunan’da rastlanmıştır (Harvey, 1961: 488; World Justice Project: 5). Zaman içerisinde ise özgürlüklerin güvencesi olarak görülen kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir yansıması olarak anayasalarda yer almıştır (Turhan, 2004: 85). Devletin hukuk kurallarıyla bağlı olması ve bu bağlılığını anayasa ile deklare etmesi, bireylerin hak ve özgürlüklerinin en önemli teminatını oluşturmaktadır.

Hukuk devleti ilkesi; Türk hukukuna 1961 Anayasası ile girmiş ve 1982 Anayasası’nda da aynı esaslar tekrar edilmek suretiyle yer almıştır (Karayalçın, 1992: 193). 1982 Anayasası’nın *“Cumhuriyetin Nitelikleri”* kenar başlıklı ikinci maddesinde, *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.”* denilerek hukuk devletinin nitelikleri belirtilmiştir. Dolayısıyla anayasamıza göre;

---

<sup>27</sup> Anayasada yer alan genel ilkelerin vergi hukukunda göz önünde bulundurulması gerekliliği Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirtilmiştir. Kararlar ile ilgili geniş bilgi için bkz. (Gerek ve Aydın, 2005: 25; Koyuncu, 2016: 183).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti bir hukuk devleti olarak maddede sayılan tüm özellikleri bünyesinde barındırmaktadır.

Hukuk devleti ilkesi; diğer bütün ilkelerin kaynağı durumunda olmakla birlikte hukuk sisteminin tamamına da hâkim konumdadır (Karakoç, 2013: 1263). Hukuk devleti ilkesi, kendi içerisinde birden çok ilkedен oluşan bir bileşen olarak düşünülebilir. Hukuk devletinin başlıca gerekleri şu şekilde sıralanabilir (Tamanaha, 2012: 236; Gözübüyük, 2010: 168; Kumrulu, 1979:153):

- ✓ Temel hakların güvenceye bağlanması,
- ✓ Kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması,
- ✓ Kanunların genel olması,
- ✓ Yönetimin hukuka bağlılığı,
- ✓ İdarenin yargısal denetimi,
- ✓ Anayasa yargısının varlığı,
- ✓ Yargı bağımsızlığı ve güvencesi,
- ✓ Devletin kanunla sınırlandırılması,
- ✓ Kazanılmış haklara saygı,
- ✓ Devletin mali sorumluluğu,
- ✓ Kişilerin değil hukukun üstünlüğüdür.

Yukarıda da belirtildiği üzere kuvvetler ayrılığı ilkesinin gereği olarak hukuk devletinde her şeyden önce devletin yetkileri sınırlandırılmış olmalıdır. Çünkü sınırlandırılmamış yetkilere sahip devlette bireylerin özgürlüğünden ve haklarının güvence altında olduğundan bahsedilemez.

Bir hukuk devletinde kişilerin değil hukukun üstünlüğü esastır. Hukukun üstünlüğü; devletin insan haklarına ve hürriyetlerine dayanan temel hukuk ilkelerinden ayrılmayacağı bir toplum idealini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır (Karayalçın, 1992: 201). Hukukun üstünlüğü, dayandığı değerler bakımından kanunlardan daha koruyucudur. Çünkü kanunlarla yönetilen her sistemin hukukun üstünlüğüne dayandığı söylenemez. Kanunlar da yasa koyucunun iradesinin yansıması olarak baskıcı ve adaletsiz olabilmektedir (Demirbaş Aksüt, 2010: 265). Hukuk devleti ilkesinin temelleri hukukun üstünlüğüne olan inançta yatmaktadır. Hukuk devletinin gerekleri konusunda görüş birliği bulunmamasına (Gözübüyük, 2010: 168) rağmen anayasada belirlenen ilkeler üstünde yükselmesi gerektiği

söylenbilir. Zira anayasada yer alan ilkeler de hukuk devleti ilkesinin bir tezahürü şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu başlık altında Anayasa Mahkemesi tarafından algılandığı şekilde hukuk devleti kavramı üzerinden açıklanacaktır. Diğer ilkeler ilgili başlıklarda tekrar ele alınacaktır.

Anayasa Mahkemesi'ne göre hukuk devleti; *“insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sanan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir”*<sup>28</sup>. Yine aynı kararda yargı denetiminin hukuk devleti ilkesinin diğer unsurlarının güvencesini oluşturan asli unsur olduğu ifade edilmiştir. Çünkü yargısal denetimden arı bir yönetimi hukuk devleti sınırları içerisinde davranmaya yöneltecek, hukuka ve anayasaya uygun davranmaya sevk edecek, hukukilik ve meşruluk sınırları içinde kalmaya zorlayacak bir güç olmayacaktır. Bu sebeple başka bir kararında Anayasa Mahkemesi hukuk devletini yargı denetimine açık olan devlet olarak tanımlamıştır<sup>29</sup>. Görüldüğü üzere hukuk devleti ilkesi, idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulmasını gerektirmektedir (Çağan, 1971: 183). Deyim yerindeyse yargısal denetim hukuk devleti ilkesinin mütemmim cüzü gibidir. Bunun bir yansıması olarak anayasanın 125. maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu ifade edilerek yönetimin yargısal olarak denetimi hususu ayrıca düzenleme konusu yapılmıştır.

Hukuk devleti ilkesi çerçevesinde oluşturulan idari yargılama düzeni ile idarenin keyfiliğinin önlenmesi ve bireylerin idareye karşı daha iyi bir korumaya sahip olacakları düşünülmüştür. Her ne kadar idari yargıya yönelik eleştiriler getirilse de gerekli düzenlemeler ve iyileştirmelerle işlerliğinin sağlanması çok önemlidir (Demirbaş Aksüt, 2010: 261). Ülkemizde etkin ve etkili bir yargılama yapılması ve bu yargılamayı gerçekleştirecek bir örgütün oluşturulması, yargı fonksiyonunun adalet kamu hizmeti olduğu da düşüldüğünde devletin en temel gereksinimlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (TÜSİAD, 2003: 18).

---

<sup>28</sup> Anayasa Mahkemesi, 25/05/1976 tarihli ve E. 1976-1, K. 1976-28 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b230ab9d-6ace-43ee-b694-e139f3500987?excludeGereke=False&wordsOnly=False>)

<sup>29</sup> Anayasa Mahkemesi, 31/10/2013 tarihli ve E. 2013-9, K. 2013-121 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d12dc4b4-f6be-4e48-94bc-5dab4a787725?highlightText=%3Byarg%C4%B1%20denetimi&wildCardText=istinaf&excludeGereke=False&wordsOnly=False>)

Vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargı alanındaki 1982 reformu öncesi vergi yargısı adına sahip olunan yapının bütünlük içinde görev yaptığını söylemek zordur. Ayrıca vergi yargısında farklı yetki piramidinin egemen olduğu yapı, vergi yükümlüsünün yargıya güven duymasını sağlamaktan uzak görülmektedir. Bu yapı içerisinde, dava sayısındaki yığılma sonucu uyuşmazlığın kesin olarak karara bağlanması yıllarca sürebilmekteydi (Hatipoğlu, 2007: 111-112). 1982 yılı reformu ile yargı teşkilatı ilk derece idare ve vergi mahkemeleri ile BİM'ler ve Danıştay şeklinde konumlandırılmıştır. Kabul edilen itiraz ve temyiz kanun yollarıyla mahkeme kararlarının denetlenmesi düzenlenmiştir. Ancak reform sonrasındaki süreçte zamanla artan iş yükü, davaların karara bağlanma süresinin uzamasına ve dolayısıyla bireylerin haklarına geç kavuşmalarına sebep olmuştur<sup>30</sup>. Vergi uygulamasında yargılamanın hızlı bir şekilde karara bağlanması yükümlüler üzerinde önemli oranda etkilidir. Zira böyle bir durumda hem vergi yükümlüsü hakkına makul sürede kavuşamamış olacak hem de vergi idaresi alacağını zamanında tahsil edemeyecektir (Hatipoğlu, 2007: 111-112).

Daha önce de değindiğimiz gibi temelde yargının hızlandırılması amacıyla 2014 yılında idari yargıda itiraz kanun yolu kaldırılarak yerine istinaf kanun yolu kabul edilmiştir. Vergi yargısını doğrudan etkileyen bu değişikliğin, yargısal denetimin kaynağını oluşturan hukuk devleti ilkesi bağlamında ele alınması hem faydalı hem de gereklidir. Çünkü idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi yoluyla hukuk devleti ilkesinin gereği olan vergilendirme işlemlerinin kanunlara ve anayasaya uygunluğunu sağlanmış olacaktır (Öncel ve diğerleri, 2005: 185). Yani vergilendirme yetkisinin sahibi konumunda bulunan devletin bu yetkiyi kullanırken keyfiliğe kaçmasını önlemek de kişilerin hak ve özgürlüklerini doğrudan etkilediği için hukuk devletinin gerekleri arasında yer almaktadır (Yılmaz E., 2009: 337).

Hukuk devleti ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin en üst düzeyde korunması ve gözetilmesini gerektirmektedir. Anayasamızda yer alan ve vergi kanunlarından en fazla etkilenen hak ve özgürlüklerin başında mülkiyet ve miras hakkı (m. 35) ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri (m. 48/49) gelmektedir. Özellikle verginin özünde mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama olduğundan dolayı mülkiyet hakkı, sayılan haklar içinde ilk sırayı almaktadır (Tekbaş, 2009: 202). Dolayısıyla vergi hukuku, kişilerin hak ve özgürlüklerine devlet müdahalesini düzenleyen ve meşru kılan hukuk

---

<sup>30</sup> İş yükü ile ilgili geniş bilgi için ikinci bölüme bakınız.

dallarından biri olduğu için vergilendirme yetkisinin hukuk devleti sınırları içerisinde kullanılmasının sağlanmasında vergi yargısına büyük görev düşmektedir (Karakoç, 1996: 302).

Vergi yargısının doğrudan ilişkili olduğu mülkiyet hakkının üst düzeyde korunmasının sağlanması, hukuk devleti ilkesinin gereğidir. İstinaf ile hukuki meselenin yanında maddi meselenin de kanun yolunda denetlenmesi, temel hak ve özgürlüklerin daha iyi korunmasına katkı sağlayacaktır. Ancak bazı kararların kanun yolu denetimi dışında bırakılması, özellikle mülkiyet hakkına doğrudan etki eden vergi hukuku alanında temel hakların korunmasını görev olarak kabul eden ve bu görevin yargı organlarına bırakıldığı hukuk devleti ilkesine uygun değildir. Anayasa Mahkemesi'ne göre hukuk devleti olmak, yönetilenlere hukuki güvence sağlamayı gerektirir. Bu güvencenin sağlanması için de yasama, yürütme ve yargı organlarının tüm işlerinin hukuk kuralları içinde kalması gerekmektedir<sup>31</sup>. Burada yargı organlarının da denetlenmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Hukuk devletinin öğeleri arasında kanunların kamu yararına dayanması ve eşitlik ilkeleri vardır. Toplum yararı göz ardı edilerek yalnızca kişi yararının esas alınması adaletli hukuk düzeni kavramına ters düşer (Gerek ve Aydın, 2005: 222). Bu açıdan bakıldığında yargının hızlandırılması amacıyla bazı kararların kanun yolu denetimi dışında bırakılması kabul görebilir. Ancak, parasal sınıra göre kanun yolu denetiminden kişilerin muaf tutulması yerine öneriler kısmında değineceğimiz farklı yöntemlerin uygulanması yolu ile yargının iş yükünün azaltılması, bireysel adaletin de gerçekleşmesine fayda sağlayacaktır.

#### **4.2.1.2. Sosyal Devlet İlkesi**

Devletler vatandaşlarının çıkarlarına hizmet etmek istiyorlarsa ya vatandaşlarının taleplerini karşılamaları ya da vatandaşlarının yararına olduğunu düşündükleri şeyleri kendiliklerinden yapmaları gerekmektedir. Bu şekilde davranarak aslında vatandaşlarına sosyal koruma sağlamış olacaktırlar (Spicker, 2000: 116). Sosyal hayata ilişkin olarak devletin, bireylerin yaşam kalitesini

---

<sup>31</sup> Anayasa Mahkemesi, 06/06/1991 tarihli ve E. 1990-35, K. 1991-13 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/82404b57-ed45-4469-b98d-56335bae51c6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

arttıracak ve tüm toplumu kapsayacak genel bir menfaat anlayışı içerisinde düzenlemeler yapması gerekmektedir. Günümüz toplumlarının koşullarında sosyal haklara ilişkin taleplerin kendiliğinden devlete yöneltilmesi söz konusudur (Gören, 1997: 93-94). Sosyal hakların kapsamına nelerin girdiği her zaman açık değildir. Çünkü toplumsal hayatta siyasal, sosyal ve ekonomik alanlar birbirinden kesin çizgilerle ayrılmamıştır. Bu şekilde alanların ayrılması, liberal bireyci devlet sistemi özelinde tarihsel gelişimin getirdiği yapay bir ayrımdır (Göze, 1976: 10). Dolayısıyla sosyal alan üzerine inşa edilen sosyal devlet ilkesinin genel bir tanımını yapmak zordur. Hatta bu alanın gün geçtikçe de genişlediği söylenebilir. Bu sebeple de anayasanın yaşam koşullarına ve hukuksal bilincin değişimine uyum sağlamak için genel bir çerçeve çizmesi yeterli ve gereklidir (Gören, 1997: 94). 1982 Anayasası'nda cumhuriyetin gereklerini düzenleyen ikinci maddede devletin sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiş ve tanımlama yapma veya içeriğini sayma yoluna gidilmemiştir.

Anayasa Mahkemesi tarafından, anayasanın ikinci maddesinde sözü edilen sosyal hukuk devleti; "*Bireyin huzur ve refahını gerçekleştiren, güvence altına alan, adaletli bir hukuk düzeni oluşturup bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayarak kişi ile toplum arasında denge kuran devlet*"<sup>32</sup> olarak ifade edilmiş ve sosyal hukuk devletinin güçlülüler karşısında güçsüzlere koruyarak hukuk devletinin ana ilkelerinden olan eşitliği yani adaleti sağlayacağını ve böylece toplumsal dengeyi gerçekleştireceği belirtilmiştir. Sosyal bir hukuk devletinin gerçekleştirilebilmesi için hem sosyal devletin hem de hukuk devletinin gereklerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede hukuk devleti ve sosyal devletin ayrıştığı noktalara göz atmak faydalı olacaktır. Hukuk devleti, bireylerin özgürlüğünü amaç edinirken sosyal devlette amaç, bütünün ve herkesin iyiliğidir. Bu amaçların sonucu olarak hukuk devleti bireysel özgürlüklerin, sosyal devlet ise toplumsal iyiliğin teminatını oluşturmaktadır. Bu da sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerinin çatışmasına yol açmaktadır. Anayasa ise sosyal bir hukuk devleti vurgusuyla bu iki ilkenin birlikte uygulanması gerekliliğine işaret etmektedir. Zira hukuk devleti olabilmek için sosyal devlet olunması lazımdır (Huber, 1970: 28).

---

<sup>32</sup> Anayasa Mahkemesi, 03/12/1992 tarihli ve E. 1992-46, K. 1992-52 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/857ef362-4dde-4940-ab11-59479f0b7a28?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

1982 Anayasası'nın muhtelif maddelerinde de sosyal devlet ilkesinin amaçlarıyla bağlantılı olarak çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Beşinci maddesinde devletin temel görevleri arasında; kişilerin ve toplumun huzur, refah ve mutluluğunu sağlamak için siyasal, sosyal ve ekonomik engellerin kaldırılması hususunun bulunduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda, sosyal devlet temel amaç ve görevleri şu şekilde sıralanabilir<sup>33</sup>:

- ✓ Sosyal adalet,
- ✓ Sosyal refah,
- ✓ Sosyal güvenliğin sağlanması.

Sosyal adalet kavramından anlaşılması gereken sahip olunan zenginliğin toplumda adil bir şekilde dağıtılmasıdır. Sosyal refah kavramı ise milli gelirin arttırılmasını ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını ifade etmektedir. Son kavram olan sosyal güvenlik ise bireylerin, geleceklerinin güvence altında olduğuna duydukları güvendir (Azrak, 1961: 209-211; Karakoç, 1996: 342-343). Sosyal devlet ilkesi temel hakların kağıt üstünde kalmasını önleyerek bu hakların aktif olarak uygulanabilmesini de güvence altına alır (Petring, Dahm, Gombert, Krell ve Rixen, 2012: 8). Özetle sosyal devlet sisteminde amaç; toplumların yeni sosyal ekonomik ihtiyaçlarını özgürlüklerin esas alındığı bir düzen içerisinde, iktidarların ve bireylerin bu sisteme olan inanç ve güveniyle doğru orantılı bir şekilde tatmin edebilmektir (Göze, 1976: 158).

Devlet, temel amaç ve görevlerini ifa ederken sosyal devlet ilkesini dikkate alarak bu ilkeyi araç olarak kullanabilir (Koyuncu, 2016: 190). Sosyal devletin gerçekleşmesi ekonomik ve mali politikalarla sağlanmaktadır. Bu sebeple adil ve dengeli bir vergi politikasının izlenmesi sosyal devletin vazgeçilemez ilkelerindedir<sup>34</sup>. Toplanan vergilerle kamu hizmetleri görülmektedir. Yükümlünün vergiyi ödememesi halinde devlet cebri icra yoluna başvurarak alacağını tahsil etme olanağına sahiptir. Böylece devletin alacağı teminat altında olacak ve kamu hizmetlerinin de aksamasının önüne geçilecektir. Ancak cebren tahsil işlemi sonucunda kişilerin malvarlığında meydana gelen azalmanın, yaşam standartlarını

---

<sup>33</sup> Anayasa Mahkemesi, 24/06/1993 tarihli ve E. 1992-29, K. 1993-23 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/99d8c4d1-7dda-49e5-af80-efee9839da2a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

<sup>34</sup> E. 1992-29, K. 1993-23 sayılı karar.

olumsuz etkilemesi kaçınılmazdır. Kişinin mülkiyet hakkına yönelik bu şekilde bir müdahale, yükümlü ve ailesinin asgari hayat standartları içerisinde hayatını sürdürebilmesini zora sokacaktır (Ertaş, 2014: 4737-4738). Vergisel işlemlere karşı yargı yoluna başvuru imkânının sağlanması, yükümlünün sosyal durumunun korunması bakımından çok önemlidir. İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemesi kararlarının yeniden ve adeta ikinci bir ilk derece mahkemesi gibi denetlenmesini sağladığı için sosyal devlet ilkesini de korumaktadır. Vergisel işlemlerin ikinci kez yargı önünde incelenmesi, kişilere uygulanacak olan hükmün doğru olma ihtimalini de arttıracaktır. Böylece yükümlülerin ekonomik haklarına ve buna bağlı olarak sosyal haklarına, devlet tarafından haksız müdahale oluşturacak kararların bertaraf edilmesi olasılığı yükselecektir.

Sosyal devlet ilkesinin yargı alanındaki somut görünümü, adli yardım müessesinin kabul edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Adli yardım; davasında haklı olan ancak ekonomik olarak güçsüz konumda bulunan kişilerin, bir davanın gerektirdiği mali külfetlerden geçici olarak muaf tutulmasına denilmektedir (Kuru ve diğerleri, 2010: 778). Adli yardımın konusuna sadece davalar değil yukarıda değinilen cebri icra yoluyla takipler de girmektedir. Böylece maddi olarak güçsüz olan kişilerin, ekonomik gücünü ve imkânlarını aşan yargılama masrafları yüzünden haklarının kaybetmelerinin önlenmesi amaçlanmıştır. Doğaldır ki salt ekonomik imkânsızlıklar veya maddi zorluklar yüzünden kişinin hakkını kaybetmesi sosyal adaletle bağdaşmaz (Kılınç, 2011: 2).

Medeni usul hukukunda adli hizmetlerden yararlanmanın karşılığı olarak ortaya çıkan masrafların bir kısmı, harç adı altında taraflardan alınmaktadır. Bu şekilde, asılsız olarak dava açılması da önlenmiş olacaktır (Pınar ve Meriç, 2009: 199). Kanun yoluna başvururken harç ödenmesi de bu hakkın kötüye kullanımının önüne geçmek ve yargının iş yükünü azaltmak için gereklidir. Ancak maddi olarak güçsüz durumda olan kişilerin haklarının korunması ve yargılama sürecinin bu kişiler bakımından tamamlanmasının sağlanması sosyal devlet ilkesinin gereklerindedir. Anayasa Mahkemesinde bir kararında<sup>35</sup> temyiz incelemesi için harç alınmasının, harçlara ilişkin genel prensiplere aykırı olmadığını belirtmiştir. Ancak, Anayasa'nın

---

<sup>35</sup> Anayasa Mahkemesi, 20/10/2011 tarihli ve E. 2011-54, K. 2011-142 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/3344cc58-240b-4d2d-8475-a1044bf0c1eb?highlightText=%3Bsosyal%20devlet%3Bhar%C3%A7&wildCardText=istinaf&exclud eGerekce=False&wordsOnly=True>)



36. maddesi kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının korunması için alınacak harcın makul miktarda, haklı bir amaca dayalı, ulaşılmak istenen amaçla orantılı ve ödeme gücü olmayanlar için etkili adli yardım sistemiyle birlikte olması gerektiğini ifade etmiştir.

Dolayısıyla istinafa başvuru için alınacak harçlarda da adli yardım müessesesiyle maddi yönden zayıf olan bireylerin hak kayıplarının önüne geçilmesi büyük önem arz etmektedir<sup>36</sup>.

#### 4.2.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi

Kişilerin maddi ve manevi varlıklarını korkmadan muhafaza edebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk düzeninde gerçekleşebilir<sup>37</sup>. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin temel gereklerindedir (Karakoç, 1996: 311). Ayrıca bu ilke, yürürlükteki kanunlara duyulan güvenin korunmasına da dayanak teşkil etmektedir (Sağlam, 2005: 23).

Hukuki güvenlik ilkesi; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilip, tutum ve davranışlarını bu kurallara uygun olarak düzenleyebilmesi anlamına gelmektedir. Bireylerin davranışlarını düzenleyen kuralların yine bireylere güvenlik sağlaması gerekmektedir. Bu da devletin kendi koyduğu kurallara uymasıyla gerçekleşebilecektir (Öncel ve diğerleri, 2005: 45).

---

<sup>36</sup> İYUK'da adli yardım müessesesi ayrıca düzenlenmemiştir. 31. maddenin birinci fıkrası uyarınca 6100 sayılı "*Hukuk Muhakemeleri Kanunu*"nda yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre adli yardım müessesesi ile bireylere tanınan güvenceler şu şekildedir (HMK m. 335):

1. Adli yardım kararı, ilgiliye, aşağıdaki hususları sağlar:

a) Yapılacak tüm yargılama ve takip giderlerinden geçici olarak muafiyet.

b) Yargılama ve takip giderleri için teminat göstermekten muafiyet.

c) Dava ve icra takibi sırasında yapılması gereken tüm giderlerin Devlet tarafından avans olarak ödenmesi.

ç) Davanın avukat ile takibi gerekiyorsa, ücreti sonradan ödenmek üzere bir avukat temini.

2. Mahkeme, talepte bulunanın, yukarıdaki bentlerde düzenlenen hususlardan bir kısmından yararlanmasına da karar verebilir.

3. Adli yardım, hükmün kesinleşmesine kadar devam eder.

<sup>37</sup> Anayasa Mahkemesi, 10/07/2013 tarihli ve E. 2012-107, K. 2013-90 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/377cea12-64f9-4cae-8d0e-6e388fc7f848?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

Hukuki güvenlik ilkesi; hukuk devletinin temel unsurlarından biri olmakla birlikte anayasanın tüm maddelerinde zımnen mevcuttur<sup>38</sup>. Anayasa mahkemesi'nin hukuk devleti kavramına yer verdiği kararların çoğunda hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi birlikte değerlendirilmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, anayasaya uygunluk denetimi yaptığı pek çok kararında hukuki güvenlik ilkesine yer vermiştir. İHAM da hukuki güvenlik ilkesinin, İHAS'da düzenlenen hakların özünde yer alan ve bu haklardan ayrı düşünülmesi mümkün olmayan bir ilke olduğunu vurgulamıştır. Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklerle sıkı ilişki içerisinde olan bu ilke, bu hak ve özgürlüklerin hukuka aykırı şekilde sınırlandırılması ve kullanılması durumunda ihlal edilmiş olacaktır (Köksoy, 2016: 60). Bu kapsamda hak arama özgürlüğünü engelleyen düzenlemeler, hukuki güvenlik ilkesine de ters düşmektedir<sup>39</sup>.

Hukuki güvenlik ilkesinin bir yönü, kanunların içeriği ve yürürlüğü ile ilgili ortaya çıkmaktadır. Buna göre, vergilendirme açısından bakıldığında, herşeyden önce vergi kanunları kesin, açık, yalın ve anlaşılabilir olmalıdır. Kanunlarda yoruma ve kıyasa imkân veren, belirsiz ve soyut kavramların kullanılmasından kaçınılması lazımdır. Ayrıca bu ilke, kanunların geçmişe yürütülmemesini gerektirmektedir. Zira, kişiler gelecekle ilgili planlarını yürürlükteki kanunlara göre yaptıklarından, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanmaması gerekir (Çağan, 1980: 141). Hukuki güvenlik ilkesinin diğer yönü de daha önceden de değindiğimiz idarenin ve yasama organının eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulması ihtiyacıdır (Tekbaş, 2009: 208). Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanabilmesi, hem çıkarılan vergi kanunlarının anayasa yargısında denetlenmesi hem de idarenin işlemlerinin idari yargıda denetlenmesini gerektirmektedir (Çağan, 1980: 141).

Görüldüğü gibi hukuki güvenlik ilkesi ile yargılama faaliyeti arasında yakın ilişki bulunmaktadır. Çünkü, anlaşmazlıkları çözüme kavuşturma işlevinin doğal bir sonucu olarak vergilemede güvenlik sağlama görevi yargı organına aittir. Yargı organları, vergilendirme işlemlerinden dolayı çıkarları ihlal edilen kişilerin hukuki güvenliklerini, anlaşmazlıkları çözüme kavuşturarak sağlamaktadırlar (Tosuner ve

---

<sup>38</sup> Anayasa Mahkemesinin 19/12/2013 tarihli ve 2012-989 başvuru numaralı bireysel başvuru kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/b7d54e73-1b02-4df2-a4d7-82dab3a3bf14?wordsOnly=False>)

<sup>39</sup> Anayasa Mahkemesi, 22/11/2012 tarihli ve E. 2012-132, K. 2012-179 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/9ee39d6d-4c54-466a-b949-5583eda75f87?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

Arıkan, 2008: 14). Hukuki güvenlik sağlama işlevi; hukuka duyulan güveni sağlamanın yanında hukuki güvenliği sağlama anlamına da gelmektedir. Hukuki güvenliği tesis etmek için yargı organları; çıkarılan kanunları ve kanun değişiklikleri ile bunların uygulanması saikiyle yapılan vergilendirme işlemlerini, kazanılmış hakları zedeleyip zedeledikleri hususunda incelemek, buna bağlı olarak yaptırım uygulamak ve kanunların herkese eşit ve doğru uygulanmasını sağlamaktır (Pazarlıoğlu, 2010: 38).

Hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için yargılama faaliyetini yürüten makamların anlaşmazlığı kısa sürede inceleyerek karara bağlaması gerekmektedir. Bunun için de yargı organlarının çalışma düzeyinin belirli bir seviyede olması lazımdır. Yoksa iş yükü veya sair sebeplerle davalar uzayacak ve vergi yargısının hukuki güvenlik sağlama işlevi uygulanamamış olacaktır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 14). 2015 yılı için vergi yargısı sürecinde davaların görülme süreleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2. Danıştay, BİM ve Vergi Mahkemelerinin İş Yükü**

	Danıştay	Bölge İdare Mah.	Vergi Mah.
Gelen İş	379.720	190.288	150.674
Çıkan İş	185.619	172.959	108.242
Devreden İş	194.101	17.329	42.432
Ortalama Yargılama Süresi	369	27	151

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı (2015), [http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2015/ist\\_tab.htm#](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2015/ist_tab.htm#), (28/05/17)

Tabloya bakıldığında, ilk olarak Danıştay’a gelen dosya sayısının fazlalığı dikkat çekmektedir. Buna bağlı olarak da yargılama süresi çok uzun olduğu görülmektedir. Diğer taraftan BİM’ler ise en kısa yargılama süresine sahiptir. Kanun yolu denetimi ile görevli iki yargı mercii arasında yargılama süresi açısından büyük bir fark bulunmaktadır. Kanun yolu başvurusuna konu olan kararların çoğunluğu Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu da Danıştay’ın iş yükünü arttırmakta ve yargılama süresini uzatmaktadır.

Davaların hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulmasının yanında yargı organlarının uyuşmazlık ile ilgili aldığı kararların doğru olması da hukuki güvenlik ilkesinin temini için gereklilik oluşturmaktadır. Ayrıca hukuk kurallarının doğru

uygulanmasını içeren hukuki istikrarın sağlanması da hukuki güvenliğin sağlanmasının en önemli şartı olarak karşımıza çıkmaktadır (Pazarlıoğlu, 2010: 38-39).

Vergi yargısı özelinde ve genel olarak yargı düzeninde davaların uzaması büyük bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda da değinildiği gibi hukuki güvenlik ilkesi, davaların kısa sürede sonuçlandırılmasını da içerdiği için vergi yargılama sürecinin uzunluğundan olumsuz etkilenmektedir. Bu sorunun çözümü için çeşitli öneriler ortaya koyulmuştur<sup>40</sup>. İstinaf mahkemelerinin kurulması da bu önerilerin başında yer almıştır. Uzun bir hazırlık sürecinin ardından tüm yargı kollarında 2016 yılında faaliyete geçen istinaf mahkemeleri, yargının yükünü hafifletme amacını gerçekleştirebildiği ölçüde hukuki güvenlik ilkesine de hizmet etmiş olacaktır. Sadece yargının hızlandırılması açısından değil, aynı zamanda doğası gereği maddi yönden inceleme yetkisine sahip olması sebebiyle ilk derece mahkemesinin kararının doğruluğunun her yönden incelenmesini sağlayarak nihai kararın doğruluğunu temin etmede önemli rolü bulunmaktadır. Kanun yolu olması sebebiyle de hukuk kurallarının düzgün şekilde uygulanmasını sağlama işlevini yerine getirecektir. Dolayısıyla istinaf kanun yolu, hukuki güvenlik ilkesinin gereklerini yerine getiren bir yapıdadır.

Kanun yolları, kişisel adaleti sağlamaya hizmet etmekle birlikte yüksek mahkeme kararlarında belirli bir istikrarın sağlanmasıyla toplumsal adalete de hizmet etme amacı gütmektedirler (Çağlayan, 2006: 6). Daha önce de açıklandığı gibi istinaf kanun yolu ile birlikte Danıştay'ın iş yükünün önemli ölçüde azalması beklenmektedir. İçtihat birliğini sağlamak hukuksal belirliliği arttıracaktır. Böylece hem hukuksal güvenlik korunmuş olacak hem de idarenin iyice belirginleşen ve netleşen Danıştay içtihatlarına uygun davranmasıyla davaların azalması ve mahkemelerin hızlı karar vermeleri gibi sonuçların alınmasına da hizmet edilmiş olacaktır (Akyıldız, 2015: 20). Dolayısıyla Danıştay asli görevi olan ülke genelinde içtihat birliğini sağlama görevini hakkıyla ifa edebilecektir. Ülkede içtihat birliğinin sağlanması toplumda adalete duyulan güvenin artmasına ve kamu düzeninin daha da güçlenmesine faydalı olacaktır. Ayrıca içtihat birliğinin sağlanması hem ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların da istikrarlı olmasına hizmet edecek hem de

---

<sup>40</sup> Yargının iş yükünün azaltılması ile ilgili öneriler için bkz. (TÜSİAD, 2003; Pazarlıoğlu, 2010; Çelik D. B., 2015).

hukuksal gelişimin sağlanmasıyla bireyler haklarına daha çabuk kavuşma imkânına sahip olacaklardır (Çiftçi, 2016: 8).

İstinaf mahkemesi Başkanlar Kurulu da içtihadı birleştirme konusunda önemli bir görev üstlenmiş olup, içtihadı birleştirmeistemlerinin uygunluğuna karar verecek ve bu istemleri Danıştay'a iletacaktır. Özellikle vergi hukuku gibi mevzuatın çok çeşitli ve karışık olduğu, dinamik bir hukuk dalında içtihat birliğinin sağlanması yoluyla belirli uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemelerine yol gösterilmesi bireyin kendini daha güvende hissetmesini sağlayacak ve yargıya olan güveni arttıracaktır. Nihayet içtihatların birleştirilmesiyle hukuk devleti ilkesi bağlamında idarenin yargısal denetimi etkin ve standart bir şekilde gerçekleştirilebilecektir. Çünkü bir hukuk devletinde kanunların, buldukları koşullara göre herkese eşit olarak uygulanması gerekmektedir<sup>41</sup>.

Ancak; ilk derece mahkemesi tarafından verilen bazı kararların kesin olması ve bunlara karşı kanun yoluna başvurulamaması hukuki güvenlik ilkesi açısından tehdit oluşturmaktadır. Çünkü kanun yolu denetimi sonucunda verilen kararların ülke çapında aynı uygulanmasını sağlamak için içtihatların birleştirilmesi söz konusu iken, ilk derecede kesinleşen kararlar arasındaki farklılıkların nasıl giderileceği merak konusudur.

Bilindiği üzere vergi hukuku mali ve ekonomik gelişmelerin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Vergi yargısı da yeni gelişmeler doğrultusunda karmaşık ve ayrıntılı yapıya sahip olan vergi kanunlarındaki tereddütlü konuları yargı içtihatlarıyla çözümlenmek, hükümleri açıklığa kavuşturmak ve vergi kanunlarının bilimsel ve hukuki bir anlayışa göre uygulanmasına ışık tutmak ve yol göstermekle görevlidir. Vergi yargısının işlevlerinden olan içtihatların birleştirilmesi, genel ve esnek yapıda olmaları dolayısı ile yoruma açık olan vergi kanunlarının getirilişindeki asıl amacın ortaya çıkarılmasına yardımcı olması bakımından vergi hukukunda önem arz etmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 14-15).

---

<sup>41</sup> Danıştay başkanı Zerrin Güngör, "İstinaf Mahkemeleri Birinci Değerlendirme Toplantısı"nın açılışında istinaf mahkemelerine yöneltilen eleştirilerin başında yargı mercileri arasında içtihat farklılıklarının oluşabileceği hususunun geldiğinden, böyle bir durumun hukuki güvenlik ilkesini ihlal edebileceği gibi istinafa olan güveni de olumsuz yönde etkileyebileceğinden söz etmiştir. Bu durumu önlemek için mahkemeler arası iletişim ve paylaşımı sağlayacak hukuksal veri tabanlarının oluşturulması ve işbirliği toplantılarının yapılmasının faydalı olacağını dile getirmiştir. Ayrıca, dava devam ederken esasa girmeden önce uygulanacak yeni bir hukuki düzenlemenin kapsam ve yorumunda tereddüt edilmesi durumunda Danıştay'dan yargısal görüş isteme olanağı sağlayan hukuki bir sistem geliştirilmesinin de çözüm olabileceğini belirtmiştir (<http://www.haberturk.com>).

Hukuk güvenliği düşüncesine dayalı temel ilkeler en önemli görev olarak devlete, hukuksal ilişkilerde istikrarın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılmasını yüklemiştir (TÜSİAD, 2003: 32). Her mahkemenin farklı kararlar verebildiği bir yargı düzeninde hukuki istikrarın sağlanması da beklenemeyecektir. Aynı hukuki durumda olan bireyler arasında haklarını elde etme açısından farklılıklar oluşması hukuki güvenlik ilkesinin gereklerine aykırılık oluşturacaktır. Ayrıca vergi yargısının içtihat sağlama işlevi de ilgili kararlar için etkisiz hale getirilmiş olacaktır.

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

Haklarının ihlal edilmesi veya tehlike altında bulunması durumunda bireyler, haklarını korumak için yetkili kamusal makamlara başvurmak zorundadırlar. Kendiliğinden hak arama yetkileri bulunmamaktadır. Bu durum, hukuk devletinin bir gereğidir (Pınar ve Meriç, 2009: 196). Devlet, bireylerin haklarının güvencesini oluşturduğu için, bu hakların tehlikeye düşmesi durumunda kişilere hukuksal koruma sağlamakla yükümlüdür. Zira devlet; genel ve soyut kurallar koymanın yanında, bu kuralları uygularken dengenin korunmasını, hukuk düzeninin, sosyal barışın ve hukuk barışının da devamını sağlamakla görevlidir (Özekes, 2003: 51). Hukuk devletinin maddi unsurlarının gerçekleştirilmesi, yargılama sürecinin iyileştirilmesi suretiyle olacaktır (TÜSİAD, 2003: 12).

1982 Anayasası'nın hak arama özgürlüğünü düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasında, "*Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" denilmiştir. Böylece bireylerin, yargı yerlerine davacı veya davalı olarak başvurabilme hakkı ile bu hakkın doğal sonucu olarak iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı anayasal güvence altına alınmıştır. Maddeyle korunması amaçlanan hak arama özgürlüğü; kendisi bir temel hak niteliğinde olmasının ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken biçimde faydalanılmasını ve bu hakların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerindedir. Bireylerin haksızlığa veya zarara uğramaları durumunda kendilerini savunabilmelerinin ya da maruz kaldıkları haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılıklarını ileri sürüp kanıtlayabilmelerinin, zararlarının giderilmesinin etkili yolu, yargı mercileri önünde dava haklarını

kullanabilmeleridir<sup>42</sup>. Bu sebeple dava hakkı için, hak arama özgürlüğünün somut olarak belirmiş hali denilebilir. Dolayısıyla hak arama özgürlüğünün etkin olarak kullanılabilmesiyle yargı organlarının düzgün şekilde ve kurallara uygun olarak faaliyette bulunması doğru orantılı olacaktır.

Hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı Anayasa’da iç içe geçmiş ve adil yargılanma hakkı da hak arama özgürlüğünün içerisinde bir hak gibi gözüke de; aslen adil yargılanma hakkı hak arama özgürlüğünün kullanılmasından sonra ortaya çıkan başka bir haktır (Biyar, 2012: 34-35). Dava açma veya mahkemeye başvurma hakkı, hukukun temel prensiplerinden biridir. Zira herşeyden önce bir dava olmalı ki hakkaniyete uygun, aleni bir yargılamadan bahsedilebilsin. Yani adil yargılanma hakkının içerdiği güvencelerden yararlanmak için öncelikle mahkemeye başvuru hakkının tanınması gerekmektedir. Kişilerin hak aramasını sağlayacak önlemlerin alınması, bu yolu kesen engellerin kaldırılması ve hak aramak için mahkeme önüne gidebilme olanağının gerçekten, fiilen ve etkin şekilde var olması suretiyle adil yargılanma hakkı söz konusu olabilecektir (TÜSİAD, 2003: 25).

Anayasa’nın 36. maddesine 2001 yılı değişikliği ile eklenen adil yargılanma hakkı, özellikle yargılama mercii bakımından hak arama özgürlüğünün uygulamaya yönelik uzantısını oluşturmaktadır. Adil yargılanma hakkı birey için temel hak niteliği taşımakla birlikte, yargılama mercii için de temel bir görevi ifade etmektedir (Zabunoğlu, 2000: 316’dan aktaran Demirbaş Aksüt, 2010: 291-292).

Adil yargılanma hakkının tanımı Anayasa’nın ilgili maddesinde yapılmamış, herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğuna işaret edilmiştir. Adil yargılanma hakkı esas itibariyle, İHAS’ın altıncı maddesiyle güvence altına alınmış olan yargılamaya ilişkin temel haklardandır (Tanrıver, 2004: 191). Bu maddede “*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının*

---

<sup>42</sup> Anayasa Mahkemesi, 18/06/2013 tarihli ve E. 2013-71, K. 2013-77 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/c9532b00-07a0-4c15-bdf2-4a7331f9b062?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

*gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir (İHAS m. 6/1).”* denilmek suretiyle adil yargılanma hakkına ilişkin temel unsurlar düzenlenmiştir.

İHAS’dan hareketle adil yargılanma hakkının genel olarak şu dört unsuru içerdiği söylenebilir (Pekcanitez, 1997: 39):

- ✓ Kanuni, müstakil ve tarafsız bir mahkeme tarafından yargılanma,
- ✓ Makul süre içerisinde yargılanma,
- ✓ Aleni surette yargılanma,
- ✓ Hakkaniyete uygun olarak (adil) yargılanma.

Yukarıda da değinildiği gibi, dava açma hakkının kullanılmasından sonra, adil yargılanma hakkı kapsamında bu dört unsurun yargılamaya egemen olması gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı temelinde sayılan unsurlar incelenerek istinaf kanun yolunun değerlendirilmesi yapılacaktır.

#### **4.2.1.4.1. Kanuni, Müstakil ve Tarafsız Bir Mahkeme Tarafından Yargılanma**

##### **Hakkı**

Bu unsurlardan ilki olan kanuni, müstakil ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkının kapsamını belirlemek,için öncelikle mahkeme teriminin anlamını ortaya koymak gerekir. İHAS m. 6/1, 2 ve 5’te yer alan mahkeme terimi; “*kanunla kurulan, yürütme organı ve taraflar önünde tarafsız, bağımsız ve yargılama usulü güvencesine sahip bulunan bir makamı temsil etmektedir*”. Mahkemeler, görev alanına giren konularda belirli bir usule uygun olarak ve hukuk kurallarına göre karar verirler. Mahkemelerce verilen kararlar, gerekirse cebri icra yoluyla yerine getirilir. Bu kapsamda bakıldığında sadece mütalaa veren merciler mahkeme sayılmayacaktır (Pekcanitez, 1997: 39).

Bu hak bağlamında İHAM’ın belirlediği temel ilkeler şunlardır (TÜSİAD, 2003: 55-63):



- ✓ Mahkemenin dava konusunu kesin karara bağlama yetkisi,
- ✓ Mahkemenin kanun yoluyla kurulması,
- ✓ Bağımsız ve tarafsız hâkim güvencesi,
- ✓ Kanun yolları ile hataların düzeltilmesi.

1982 Anayasası'nda da kanuni hâkim güvencesini düzenleyen 37. maddenin ikinci fıkrasında ve mahkemelerin kuruluşunu düzenleyen 142. maddede bu hak ile ilgili düzenlemeler yer almıştır. Adil yargılanma hakkının unsurlarından olan bu hak, hukuk devleti kapsamında zikredilen ve Anayasamızda da yer alan mahkemelerin ve hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanmasıyla da örtüşmektedir. Adil yargılanma hakkının temelleri hukuk devleti ilkesine dayandığı için ikisi de kendi içlerinde bütünlük göstermektedirler. İstinaf mahkemeleri de Anayasaya uygun şekilde kurulan ve faaliyet gösteren mahkemeler olduklarından bu hakka uygun faaliyetlerde bulunmaları beklenmektedir. Kanun yolları ile hataların düzeltilmesi hususunda ise istinaf mahkemelerinin önemi daha da belirginleşmektedir. Zira ilk derece yargılaması sırasında ortaya çıkan ve adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturan hatalar, bir üst mahkemede taraflara sağlanan yeterli güvencelerle ve uygun bir biçimde davanın yeniden dinlenmesi ile giderilebilir. İHAM'ın verdiği kararlara bakıldığında, üst mahkemenin davayı sadece hukukilik denetimi açısından değerlendirmesinin ve olaylara veya esasa girmemesinin, adil yargılanma hakkına ilişkin hataların bu mahkemede giderilememesine yol açacağı belirtilmiştir (TÜSİAD, 2003: 62-63). İHAM'ın kanun yolu ile ilgili belirttiği özellikler dikkate alındığında, maddi ve hukuki vakıa denetimi yetkisine sahip olan istinaf mahkemelerinin, adil yargılama hakkına ilişkin hataların giderilmesine imkân verecek yetkilere sahip olduğu görülmektedir.

#### **4.2.1.4.2. Makul Süre İçerisinde Yargılanma Hakkı**

İHAS metni ve İHAM kararlarından ortaya çıkan ve adil yargılanma hakkının somut görünümünü oluşturan alt ilke ve haklar, Anayasa'nın 36. maddesinde ifade edilen adil yargılanma hakkının da unsurlarını oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi de bu unsurların adil yargılanma hakkının gereği olduğu taraftarıdır. Bu kapsamda makul sürede yargılanma hakkı, hem 36. madde hem de davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasının yargının görevi olduğunu düzenleyen

141. madde uyarınca yargı sistemimizde göz önünde bulundurulması ve uygulanması gereken bir ilkedir (Çelik A., 2014: 68). Ayrıca vergi yargısına egemen olan usul ekonomisi ilkesi de davaların en az masrafla en kısa süre içerisinde karara bağlanmasını gerektirmektedir.

Davaların makul süre içerisinde sonuçlandırılmaması hali büyük sakıncalar doğurabilir. Öncelikle böyle bir durum, tarafların yargıya olan güvenini sarsacak ve davanın gecikmesinden fayda sağlayacak olanlara cesaret verecektir. Makul süre geçtikten sonra lehine karar verilen tarafın, gecikmeden kaynaklı olarak hakkını tam olarak kullanamaması veya bu gecikmeden ötürü zarar görmesi söz konusu olabilir. Ayrıca yargılamanın makul sürede tamamlanamaması yargıdan kaçışa sebebiyet verebilir ve nihayet ortaya çıkan boşlukta bireylerin haklarını zorla alma şeklinde yasal olmayan yollara başvurmaya yol açabilir (Pekcanıtez, 1997: 41). Anayasa Mahkemesi de makul sürede yargılanma hakkının amacını, tarafların uzun süren yargılama faaliyetleri dolayısı ile maruz kalacakları maddi ve manevi baskı ile sıkıntılardan korunması olarak ifade etmiştir. Bu şekilde uzamış olan yargılama sonucunda elde edilecek hükmün yararı çoğu zaman ortadan kalkacak, nihayet adaletin yerine getirilmesindeki etkinliğe ve güvenliğe zarar verecektir. Ancak, yargılamanın kısa sürede sonuçlandırılmasının yanında hukuki uyumsuzluğun çözümünde gerekli özenin gösterilmesi de büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple, makul sürenin her bir başvuru için münferit olarak belirlenmesi gerekmektedir<sup>43</sup>.

Yargılama faaliyetinin makul sürede gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti için başlangıç ve bitiş tarihleri belirlenmelidir. Kural olarak makul sürenin başlangıç tarihi, uyumsuzluğu karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı yani davanın ikame edildiği tarihtir. Sürenin bitiş tarihi ise çoğu zaman icra aşamasını da kapsayacak şekilde yargılamanın sona erme tarihidir. Ancak yargılama devam ediyorsa, makul sürede yargılanma hakkının ihlaline ilişkin iddia böyle bu süreçte de ortaya konulabileceğinden, değerlendirmeye esas alınacak sürenin bitiş tarihi bireysel başvurunun karara bağlandığı tarih olacaktır<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> Anayasa Mahkemesinin 02/07/2013 tarihli ve 2012-13 başvuru numaralı bireysel başvuru kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/e10100e4-52b0-40e7-8ebd-d07c0ba8ef18?wordsOnly=False>)

<sup>44</sup> Anayasa Mahkemesinin 19/12/2013 tarihli ve 2012-673 başvuru numaralı bireysel başvuru kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/ffa540e1-89c4-49b3-aa8a-1e42d5532811?wordsOnly=False>)

Dava süresi tek başına makul sürenin belirlenmesi için yeterli değildir. Sürenin makul olup olmadığı değerlendirilirken göz önünde bulundurulması gereken bazı kriterler mevcuttur. İHAM tarafından geliştirilen davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvuruda bulunanın davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatinin niteliği gibi kriterler değerlendirmede kullanılacaktır. Anayasa Mahkemesi de belirtilen kriterleri kabul etmekle birlikte, makul sürenin değerlendirmesinde bu kriterlerin tek başına belirleyici olmayacağı vurgulanmıştır<sup>45</sup>.

Belirtilen kriterlerden ilgili makamların tutumu konusuna ayrıca değinmek gerekmektedir. Aynı kararda Anayasa Mahkemesi, sadece yargı makamlarının değil devletin kamu gücü kullanan tüm organlarına atfedilebilir bir gecikme olup olmadığının incelenmesi gerektiğini belirtmiştir. İlgili makamlara yüklenecek gecikmeler, yargılamanın hızlı şekilde sonuçlandırılması hususunda gerekli özenin gösterilmemesinden kaynaklanabileceği gibi, yapısal sorunlar ve organizasyon eksikliğinden de kaynaklanabilir. Zira Anayasa'nın 36. maddesi ve İHAS'ın altıncı maddesi devletlere; hukuk sistemini, mahkemeleri davaları makul bir sürede karara bağlama yükümlülüğü ile birlikte adil yargılanmanın şartlarını yerine getirebilecek düzenlenmeler konusunda sorumluluk yüklemektedir.

İdarenin vergi mevzuatının uygulanması dolayısıyla ortaya çıkan eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi, idari yargı düzeni içerisinde gerçekleştirilmekte olup, ayrıca vergi yargısı düzeni bulunmamaktadır (Kaplan ve Yılmazoğlu, 2015: 452). İdari yargı genelinde vergi yargısı özelinde ise davaların karara bağlanma süresi büyük bir sorun teşkil etmektedir. Artan iş yükü sebebiyle mahkemeler, önlerine gelen uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmada gecikebilmektedirler. Ayrıca daha önce de belirttiğimiz üzere bu sistem içerisinde kanun yolu denetimi safhası uzun sürmekte ve iş yükünün büyük kısmı Danıştay üzerinde toplanmaktadır. Danıştay'ın iş yükünü azaltmak ve yargıyı hızlandırmak için hukuk sistemi içerisinde ve nihayet idari yargı alanında istinaf kanun yolunun getirilmesi ve istinaf mahkemelerinin kurulması makul sürede yargılanma hakkının gereğinin ifası için çok önemli bir değişikliktir. Kanun koyucu, yargıda uzun yıllardan beri var olan ağır işleyişi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan mağduriyetleri gidermek için istinaf kanun yolunu bir çare olarak görmüştür. İstinaf sistemi ile davaların daha kısa sürede kesin bir şekilde

---

<sup>45</sup>02/07/2013 tarihli ve 2012-13 başvuru numaralı bireysel başvuru kararı

bir şekilde sona ermesi muhtemel olarak görülmektedir (TÜSİAD, 2003: 71-135-142).

İdari kurumların ve bireylerin zamanında haklarına kavuşmaları hukukun egemen olduğu bir ülkede gerekliliktir. Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek amacıyla kabul edilen istinaf kanun yolu, bu amaca hizmet etmesi durumunda hukuk devleti ilkesine de hizmet etmiş olacaktır<sup>46 47</sup>.

#### **4.2.1.4.3. Aleni Surette Yargılanma Hakkı**

Adil yargılanma hakkının bir diğer unsuru da aleniyet ilkesidir. Yargılamanın evrensel ilkelerinden biri olan aleni yargılanma, adalet dağılımında kamu denetimini sağlamak, keyfiliğe müsait gizli yargılamayı önlemektir. Böylece gizlilik kaynaklı mahkemelere duyulan güvensizliğin de engellenmesi sağlanacaktır (Pekcanitez, 1997: 43).

Aleniyet ilkesi Anayasa'da 36. maddedeki genel hükümden başka 141. madde ile koruma altına alınmış, İYUK 18/1. maddede düzenlenmiştir. Aleniyetten anlaşılması gereken; davanın tarafı olmayan isteklilerin de yargılamanın gerçekleştirildiği, oturumların icra edildiği yere girip, bizzat yargılamayı izleyebilme imkânına sahip olmalarıdır. Tüm yargılama hukukları için geçerli olan bu ilke, mahkemenin yargısal işlemlerinin ilgili olmayanlarca dış görünümüdür. Adli yargıda uyuşmazlıkları çözerken asıl olan duruşma yapılmasıdır. İdari yargıda ise yazılı yargılama usulü geçerli olduğu için duruşma yaparak uyuşmazlığın çözülmesi istisnadır (Yüce, 2013: 49-50). İdari yargıda yazılılık ilkesinin uygulanmasının amacı; davayı hızlandırmak ve anlaşmazlığın en kısa sürede çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 110-111). İdari yargıda bu sebeple yazılı yargılama usulü egemen olsa da duruşma yapılmasına karar verilmesi

---

<sup>46</sup> Adalet Bakanı Bekir Bozdağ da istinaf sistemi ile uzun yargılama süreleri kısaltılarak vatandaşların adalete hızlı bir şekilde erişiminin sağlandığını, adaletin makul sürede tecellisinin önünün açıldığını ifade etmiştir. Ayrıca istinaf mahkemelerinin faaliyete geçtiği 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren dört ay içerisinde bölge adliye mahkemelerine gelen 11 bin 62 dosyadan 7 bin 802'sinin karara bağlandığı belirterek istinafın yargıyı hızlandırarak adaletin tecellisine en büyük katkıyı sunacağını söylemiştir (<http://www.trthaber.com>).

<sup>47</sup> Danıştay başkanı Zerrin Güngör ise; modern hukuk devletlerinde uzun yıllardır başarılı bir biçimde uygulanan istinaf kanun yolunun, yargılamanın hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasını sağlamanın yanında daha adil, etkin ve güvenli olmasını da sağlayacağını dile getirmiştir (<http://www.haberturk.com>).

mümkündür. Bu halde duruşmada alenilik ilkesi uygulanacaktır. Ancak bazı durumlarda mahkemeye duruşmaların gizli yapılmasına karar verilebilir (İYUK m. 18/1).

Adil yargılanma hakkı açısından duruşmaların aleni yapılması önemli bir unsurdur. Burada doğrudanlık ilkesi de önem taşıdığından bu ilkeye değinmek gerekmektedir (Pekcanitez, 1997: 43). Önceden de değindiğimiz doğrudanlık ilkesi; re'sen delil toplama ilkesinin geçerli olduğu ceza hukuku kaynaklı bir ilke olarak görülmesine karşın, adil bir yargılanmayı oluşturan yapı taşlarından olması sebebiyle bütün yargılama usullerinde geçerli olan bir ilkedir. Doğrudanlık ilkesi adil ve doğru karar verilmesine hizmet eder. Bu ilkeye uygun bir yargılama yapılması durumunda, hükmü verecek olan mahkemeye tarafları ve delilleri huzurunda inceleme ve onlar hakkında kişisel izlenim edinme fırsatı sunulmuş olacaktır (Arslan, 2014: 134). Yargılamanın, uyuşmazlığı çözmeye yetkili olan mahkeme önünde doğrudan gerçekleşmemesi durumunda sağlıklı sonuçlar vermesi beklenemeyeceği gibi adil olduğu da söylenemez. Buna rağmen davaların uzamasını ve maliyetli olmasını engellemek amacıyla bazı durumlarda doğrudanlık ilkesine kanunla istisnalar getirilmiştir.

Daha önce de belirttiğimiz ve istinaf mahkemelerinde de uygulanacak olan istinabe kurumu söz konusu istisnalardan biridir (Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2005: 212). İstinabede doğrudanlık ilkesinden uzaklaşılmasının sebebi, yargılamayı yapan mahkemenin özellikle delilleri bir aracı olmadan doğrudan doğruya dinlemesi ve incelemesi yerine, istinabe olunan mahkeme tarafından bu işlemlerin yapılması ve bu mahkeme tarafından düzenlenen zapta göre karar verilmesidir (Boşça, 2008: 29). İstinabe yoluyla ilgili işlemleri daha önce hüküm veren mahkeme yapacağı için bu yola çokça başvurmak doğrudanlık ilkesine aykırılık oluşturacaktır (Pekcanitez, 2016: 8). Dolayısıyla, doğrudanlık ilkesinden sapmamak adına istinaf mahkemelerinde mümkün olduğunca istinabe yoluna başvurulmaması yerinde olacaktır.

#### 4.2.1.4.4. Hakkaniyete Uygun Olarak (Adil) Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkının son unsurunu hakkaniyete uygun olarak yargılanma hakkı oluşturmaktadır. Bu ilke aynı zamanda eşitlik ilkesinin de bir uzantısıdır (Görür, 2010: 140). Hâkimin, adil yargılanma ilkesi çerçevesinde taraflara eşit ve objektif bir şekilde davranma zorunluluğu bulunmaktadır. Eşitlik, bu hak kapsamında silahların eşitliği olarak ifade edilmektedir. Silahların eşitliği, hukuk devleti ve genel eşitlik ilkesinin bir neticesidir (Pekcanıtez, 1997: 45-46).

Hâkimin taraflara eşit davranma yükümlülüğü vergi yargılaması özelinde daha çok önem arz etmektedir. Zira taraflar arası güç eşitsizliği bariz şekilde ortaya çıkmıştır. Yargılama mercii tarafsız ve objektif davranmaz, taraflara eşit imkân tanımazsa güçlü idare karşısında vergi yükümlüsünün ezilmesi söz konusu olacaktır. Böyle bir durumda da bireylere hak arama özgürlüğü kapsamında mahkemeye başvuru hakkı tanınmasının anlamı kalmayacaktır (Demirbaş Aksüt, 2010: 296).

Hakkaniyete uygun yargılanma kavramı; silahların eşitliği ilkesinin yanında çelişmeli yargılama, duruşmada hazır bulunma, susma, kendini suçlamama ve gerekçeli karar haklarını da içerir şekilde geniş yorumlanmaktadır (Toydemir, 2013: 46). Bu hakların yargılama sırasında, tarafların kendilerini ifade edebilmeleri ve adil bir yargılama yapılabilmesi için göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Hak arama özgürlüğünü ve adil yargılanma hakkını düzenleyen maddede, herhangi bir sınırlama sebebi öngörülmemiştir. Ancak özel sınırlama sebebi öngörülmemiş hakların da hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırlarının olduğu kabul edilmektedir (Çelik A., 2014: 27). Ancak Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan güvencelere aykırı sınırlamalar yasaklanmıştır. İlgili maddeye göre; temel hak ve özgürlüklere yönelik sınırlamalar, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı gibi, hak ve özgürlüklerin özlerine de dokunamaz<sup>48</sup>.

Kanun yoluna başvuru hakkı, önceden de belirtildiği gibi adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmekte olup buna ilişkin düzenlemeler yargılama usulü çerçevesinde ele alınmaktadır. Anayasa'da yer alan tüm maddeler eşit etki ve değere sahip olduğundan aralarında bir üstünlük veya hiyerarşi bulunmamaktadır. Bu

<sup>48</sup> E. 2012-132, K. 2012-179 sayılı karar

sebeple, bazen zorunlu olarak beraber uygulanan iki anayasa kuralından biri diğzerinin sınırını oluşturabilir. Mahkemelerin kuruluğu, görev ve yetkileri, işleyişı ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceğini belirten 142. maddesiyle, davaların mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılmasını ifade eden 141. maddesinin, 36. maddede düzenlenen ve hakkında sınırlanma sebebi öngörülmemiş olan adil yargılanma hakkının kapsamının belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gerektiğı aşıkardır. Bu açıdan yargılamanın mümkün olduğunca hızlı bir şekilde sonuçlandırılabilmesi gerektiğinden, her karara karşı kanun yoluna gidilmesi uygun olmayacaktır. İlk derece mahkemeleri tarafından verilen tüm kararlara karşı kanun yolunun açık tutulması, kanun yolunu işlemez duruma getirebilir<sup>49</sup>.

İHAM da mahkemeye erişim hakkının mutlak bir hak olmadığını, bazı sınırlamalara tabi olduğunu ifade etmiştir. İHAM, devletin mahkemeye başvurma hakkını düzenlerken takdir alanına sahip olduğunu, ancak getirilen sınırlamaların bireylerin başvuru hakkının özünü zedeleyecek şekilde ve ölçüde olmaması, orantılı olması ve meşru bir amaç gütmesi gibi kriterlere uygun olması gerektiğini Ashingdane davasında<sup>50</sup> ortaya koymuştur. Söz konusu mahkemeye erişim hakkı yalnızca ilk derece mahkesinde dava açma hakkını değil, üst mahkemeye başvurma hakkını da içerir (Yalduz, 2013: 10-11). Ayrıca; yargılama hukukunda bir mahkeme davadaki olayları ve hukuki konuları aydınlatma bakımından tam bir yargı yetkisiyle donatılmamışsa, mahkemeye başvurma hakkının ihlal edildiğı söylenebilir (TÜSİAD, 2003: 28-46). Bu kapsamda bakıldığında, hem maddi hem de hukuki vakıaları inceleme yetkisi olan, adeta ikinci bir ilk derece mahkemesi konumundaki istinaf mahkemelerinin yargı yetkisine tam anlamıyla sahip olduğu görülmektedir.

Adil yargılanma hakkı kapsamında belirli bir yargılama usulü öngörülmemiş olmakla birlikte yargılamanın belirli bir parçasıyla da sınırlandırılmamıştır. Bu prensip, davanın açılmasından yargılamanın sona ermesine, hükümden sonra da cebri icranın sona ermesine kadar devam etmektedir (Pekcanitez, 1997: 38-39). Dolayısıyla kararın kesinleşmesi sürecinde, kanun yolları safhasında da uygulanacaktır.

---

<sup>49</sup> Anayasa Mahkemesi, 01/11/2012 tarihli ve E. 2011-64, K. 2012-168 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/ef564832-dfba-4acd-b46d-f8aad3846b73?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

<sup>50</sup> 28/05/1985 tarihli 8225/78 başvuru numaralı karar

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi, kanun yolu ile ilgili yapılan yeni düzenlemelerle konusu beş bin TL'yi geçmeyen vergi davaları hakkında ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararlar kesin hüküm oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu kararlara karşı olağan kanun yoluna başvuru imkânı bulunmamaktadır. Bu durum, söz konusu kararlar için tek dereceli yargılama anlamına gelmektedir. Parasal sınırı bağlı olarak bazı kararların yargı denetiminin tek derece ile sınırlandırılması öğretide hak arama özgürlüğü, yargıya erişim hakkı ve adil yargılanma hakkı açısından tartışmalara yol açmıştır (Doğrusöz, 2016).

Burada özellikle değinilmesi gereken bir husus vardır. İHAS altıncı madde kapsamında mahkemeye erişim hakkı, devletlere üst mahkemeye başvuru imkânı sağlama zorunluluğu içermemektedir. İHAM Guerin-Fransa davasında<sup>51</sup> verdiği kararda, altıncı maddenin hukuk yollarının sağlanmasına ilişkin bir yükümlülük getirmediğine hükmetmiştir. Ancak önceden de belirtildiği gibi, bu tür kanun yolları öngörülmüşse, bu aşamaların da adil yargılanma hakkının unsurlarında var olan güvencelere uygun olması gerekmektedir. Yine Delcourt-Belçika davasında<sup>52</sup> verilen karara göre; altıncı madde sözleşmecî devletlerin temyiz ya da istinaf mahkemelerini kurmasını zorunlu kılmamakta, buna karşın bu tür mahkemeleri kurmuş olan devletin altıncı maddede belirtilen güvencelerden bireylerin faydalanmasını sağlaması gerekmektedir. Lakin temyiz ve istinafta bu güvencelerin temin edilmesi, ilk derece mahkemelerinde sağlanması gerekmediği anlamına gelmez. De Cubber-Belçika kararında<sup>53</sup> da ifade edildiği gibi çok seviyede mahkeme oluşturularak davacılara tanınan hukuki korumanın pekiştirilmesi amacıyla altıncı maddenin her derece mahkemesinde uygulanması gerekmektedir (Dutertre, 2003: 155). Görüldüğü gibi, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların istinaf mahkemelerinde tekrar incelemeye tabi tutulmaması İHAS altıncı madde kapsamında mahkemeye erişim hakkını ihlal etmemektedir. Devletler bu şekilde çok aşamalı yargı sistemi benimseyerek, bireylerin haklarının daha iyi korunmasını temin etmiş olacaktırlar.

Anayasa Mahkemesi ise; üst yargı yerine başvuru imkânının demokratik hukuk sistemlerinin bir gereği olduğunu ve Anayasa'nın 155/1. maddesinde

---

<sup>51</sup> 29/07/1998 tarihli 25201/94 başvuru numaralı karar

<sup>52</sup> 17/01/1970 tarihli 2689/65 başvuru numaralı karar

<sup>53</sup> 26/10/1984 tarihli 9186/80 başvuru numaralı karar



düzenlenen “*Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir*” ifadesiyle de bu kuralın anayasal bir hal aldığı belirtilmiştir. Buna göre kural olarak ilk derece idari yargı mercileri tarafından verilen kararlara karşı temyiz yada itiraz yolu açık olmalıdır. Böylece kararların denetlenmesinin sağlanması yanında, ülke genelinde içtihat birliğinin tesis edilmesi suretiyle birbiriyle çelişen kararların çok fazla sayıda olması engellenerek vatandaşların hangi durumlarda nasıl bir hukuki sonuçla karşılaşacaklarını tahmin edebilmeleri sağlanmaya çalışılmaktadır. Yine Anayasa Mahkemesi, bu kurala istisnalar getirilebileceğini, böyle bir durumun da anayasaya aykırılık teşkil etmeyeceğini ifade etmiştir<sup>54</sup>. Yani bazı durumlarda ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların kesin olması, bu kararlara karşı kanun yoluna başvuru imkânı tanınmamış olması Anayasaya’da yer alan ilkelere ve hükümlere aykırı olduğunu göstermeyecektir. Yine başka bir kararda; istinaf mahkemesine başvuru yolunun belli bir miktara kadar olan adli para cezasına mahkumiyet hükümlerine karşı bölge adliye mahkemelerinin iş yükünün artmaması ve yargılamanın yavaşlamasını engellemek amacıyla kapatılmasını, paranın satın alma gücü karşısında adalet duygusunu zedeleyecek veya hukuk devleti kavramına uygun düşmeyecek sonuçlara yol açacak boyutta olmaması sebebiyle hukuk devleti ilkesini ve hak arama özgürlüğünü ihlal etmeyeceğini ifade etmiştir<sup>55</sup>. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, benzer konularda aynı derecedeki yargı mercileri arasında içtihat farklılıkları olmasının tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceğini karara bağlamıştır<sup>56</sup>.

Önceden de defaatle belirttiğimiz gibi istinaf kanun yolu ile ilgili mevcut düzenlemede, ilk derece mahkemesi tarafından verilen bazı kararlara karşı kanun yolu kapatılmıştır. Vergi yargısında, parasal sınıra dayalı bir kanun yolu sistematığı öngörülmüştür. Yine aynı kararda<sup>57</sup> Anayasa Mahkemesi; ortalama gelire sahip bir kişiyi maddi olarak çok fazla etkilenmeyecek miktarlardaki davalara ilişkin olarak, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların kesin olabileceğini ifade etmiştir.

---

<sup>54</sup> Anayasa Mahkemesi, 16/03/2016 tarihli ve E. 2016-19, K. 2016-17 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/7d16f11a-e806-45ea-9539-5be7c5e811a9?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>)

<sup>55</sup> E. 2011-64, K. 2012-168 sayılı kararı

<sup>56</sup> Anayasa Mahkemesinin 16/04/2013 tarihli ve 2012-1056 başvuru numaralı bireysel başvuru kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/7816479a-53c8-4f9a-8c70-3fff4437e47a?wordsOnly=False>)

<sup>57</sup> E. 2016-19, K. 2016-17 sayılı karar

Bu doğrultuda, istinaf kanun yoluna başvuru şartı olarak beş bin liralık parasal sınır getirilmesi, bu miktarın altında kalan dava konusu için tek dereceli yargılamanın benimsenmesi Anayasa'ya aykırılık oluşturmamaktadır. Ancak, söz konusu parasal sınırın arttırılması durumunda Anayasa'ya aykırılığın tekrar incelenmesi yerinde ve gerekli olacaktır.

Kişisel kanaatimizce, istinaf sisteminin getirilişinin temelinde, adil yargılanma hakkının unsurlarından olan makul sürede yargılanma hakkını ve hak arama özgürlüğünü pekiştirmek olduğu için parasal sınıra dayalı olarak kişilerin hak arama özgürlüğünü sınırlandırmak yerinde değildir. Özellikle istinafin yanında alternatif yöntemlerle iş yükünün azaltılması mümkünken bu yöntemlerin kullanılması veya ille de bazı kararlar için kanun yolu kapatılacaksa bunun dava konusunun niteliğine göre bir ayrıma gidilerek yapılması daha hakkaniyetli olacaktır. Hem yargının iş yükünü azaltacak, hem de yargıda istikrarı koruyarak hukuk devleti ilkesinin gereklerini yerine getirecek uygulamalara son kısımda ayrıntılı olarak değinilecektir.

#### 4.2.1.5. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi, anayasanın “*Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması*” başlıklı 13. maddesinde şu şekilde yer almaktadır: “*Temel hak ve hürriyetler, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”. Bu ilke, maddeden de anlaşılacağı üzere, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında yasama organının keyfililiğinin önlenmesi için getirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesini; amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun olarak bulunması gereken denge şeklinde ifade etmiştir. Ölçülülük ilkesi, yasama organı tarafından temel hak ve özgürlükler konusunda getirilen sınırlamaların, sınırlama amacına ulaşmada elverişli olmasını, amaç ve araç arasında

bir ölçü bulunması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ayrıca sınırlayıcı önlem, demokratik toplum düzeni bakımından da zorunluluk arz etmelidir<sup>58</sup>.

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken çeşitli hak ve özgürlükleri sınırlandırabilir. Temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunlarıyla olsa bile sınırlandırılması, ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı zaman, ilgili hak ve özgürlüklerin kullanılamaz hale gelmesi ya da konusuz kalması söz konusu olabilir (Öncel ve diğerleri, 2005: 43-44). Vergilendirme alanına ilişkin düzenlemeler ayrıca insan haklarıyla sıkı ilişki içerisinde olduğundan devletin bu alana ilişkin düzenleme yaparken özenli davranması gerekmektedir. Mülkiyet ve miras hakkı, özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, çalışma ve sözleşme özgürlüğü, sosyal güvenlik hakkı ve ailenin korunmasına ilişkin Anayasa’da yer alan haklar vergilendirme yetkisine karşı duyarlıdır. Bu haklara aykırı olarak hareket edilmesinden etkilenen bireyler, hak arama özgürlüğü çerçevesinde yargı organlarına başvurarak bu aykırılığın ve sonuçlarının giderilmesini isteyebilirler. Devlet ve birey arasında vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan çıkar çatışmasında dengenin sağlanması, bireyin devlete karşı korunmasıyla, diğer bir ifadeyle hukuki güvenceye sahip olmasıyla gerçekleştirilebilir. Bu güvencelerin başında yer alan ise yargı yolunun vergilendirme işlemlerine açık olmasıdır (Demirbaş Aksüt, 2010: 281-287). Bu aşamada yargı merciileri arasında yer alan ve kanun yolu denetimi yapmakla görevli asıl merci olan istinaf mahkemelerine temel hak ve özgürlüklerin ölçülülük ilkesine uygun olarak sınırlandırılmasının sağlanmasında önemli görevler düşmektedir. İstinaf mahkemeleri ile ilgili yapılan düzenlemelerin de ölçülülük ilkesine uygun şekilde dizayn edilmesi, mülkiyet hakkı gibi vergilendirme ile ilgili işlemlere karşı duyarlı olan hakların özüne zarar verilmesinin önlenmesi açısından önem arz etmektedir.

Vergi yasalarında yer alan hükümlerde boşluk olması durumunda, hâkimin “*Medeni Kanun*”un birinci maddesi anlamında geniş ölçüde hukuk yaratma yetkisinden vergi hukukunda ilke olarak söz edilememektedir. Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesinin ve vergi hukukunda kıyas yasağının sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanunda açık hüküm bulunmayan durumlarda vergi hâkimi ilgili

---

<sup>58</sup> Anayasa Mahkemesi, 25/12/2014 tarihli ve E. 2014-112, K. 2014-203 sayılı kararı (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/10dbcfa4-6f97-43d6-8ad0-11237c8be1a3?highlightText=%3Bsosyal%20devlet%3Bhar%C3%A7&wildCardText=istinaf&exclud eGerekce=False&wordsOnly=True>)

boşluğu doldurmak amacıyla hukukun genel ilkelerinden faydalanabilir. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, vergi yükünün özünü alakalı konulardan ziyade, usul ve şekle ilişkin boşlukların doldurulmasında işlev görebilir (Öncel ve diğerleri, 2005: 16-17).

Hukuk devleti ilkesinin bir özelliği de eylem ve işlemlerinde ölçülü davranan devlet olmasıdır. Yargısal denetim yoluyla idare tarafından yapılan düzenlemelerin ve işlemlerin ölçülülüğünün sağlanması bir hukuk devletinde olağan ve beklenendir. İstinaf mahkemesi hâkimi, boşlukları doldurmada sahip olduğu takdir yetkisini kullanırken hukuk devleti ilkesiyle bağlantılı olarak hukuki güvenlik ilkesi ve bu ilke dolayısı ile ölçülülük ve önceden de bahsettiğimiz öngörülebilirlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde kullanılmalıdır. Takdir yetkisi kullanımının bu ilkeler çerçevesinde bir denetime tabi tutulması gerekir (Ermenek, 2016: 14). Hâkimin takdir yetkisinin denetimi konusu vergilerin kanuniliği ilkesi başlığı altında yeniden incelenecektir.

#### **4.2.2. Anayasa'nın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler**

Vergi ödevi başlıklı Anayasa'nın 73. maddesi ile ortaya koyulan ilkeler, genel olarak önceki başlıklarda incelediğimiz hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin devamı niteliğinde olup hepsi geniş anlamda anayasal vergilendirme ilkelerini meydana getirmektedir. Genel olarak hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesinin gereği olarak değerlendirilen konular, 73. maddede vergi özelinde somutlaştırılmıştır. Nitekim vergi hukuku ilkeleri, sosyal hukuk devletinin bir yansıması niteliğindedir (Çetinkaya, 2005: 4).

Söz konusu ilkelerin kesin sınırlarla birbirinden ayrıldığını düşünmek yanıltıcı olabilir. Kanunlar, bu ilkeler bir bütün olarak gözetilip hazırlandığı ve uygulandığı zamanvergide adaleti ve haklılığı gerçekleştirebilir. Bu nedenle kanunların hazırlanması ve uygulanması aşamasında mali idarenin, uygulanmaları dolayısı ile de denetim görevini ifa eden yargı mercilerinin özenli ve duyarlı hareket etmeleri gerekir (Özçelik, 2008: 26).

Vergileme, devletle bireylerin karşılıklı hukuki ilişkileri içerisinde gerçekleştirildiği için vergileme ile ilgili hukuki ilkelerin de anayasa ve anayasa

hukukundan kaynaklanması gerekmektedir (Can, 2004: 2). Vergi sistemi, vergilendirme ile ilgili işlemlerin yanında vergi kanunlarını ve vergi yargısını da kapsadığı için anayasal vergilendirme ilkeleri ile birbirini tamamlayıcı olmalıdır.

Bu kapsamda, vergi yargısıyla ilgili Anayasa'da yer alan genel ilkeler incelendikten sonra, 73. maddede özel olarak yer verilen vergilendirme ilkeleri ile vergi yargısında olağan kanun yolları içerisinde yer alan istinaf kanun yolunun ilişkisi incelenecektir.

#### **4.2.2.1. Vergi Adaleti İlkesi**

Vergi adaleti kavramı; içeriği zamana, yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre değişebilen ve farklı şekillerde doldurulabilecek soyut bir kavramdır (Karakoç, 2013: 1285). Modern anayasal sistemlerde kavramın içeriğini temel hukuk değerleriyle doldurmak gerekmektedir. Böylece vergilemeye, adaletin somutlaşmış yani hukuken yorumlanabilen şeklini sunan bir ilkeye dönüşecektir (Lang, 1998: 3).

1982 Anayasası da Batı Avrupa anayasalarıyla uyumlu şekilde eşitlik, özgürlük ve kardeşlik gibi temel değerler düzenini içermektedir. Kıta Avrupası anayasalarındaki gibi bizde de özgürlük haklarının kamu yararıyla ilişkilendirilmesi söz konusudur. Yani bireysel özgürlüklerden ziyade sosyal devlet olmanın gerekleri üzerinden sınırlar belirlenmektedir. Vergi adaletinin anayasal temelleri de eşitlik, özgürlük ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa'nın ikinci maddesinde devlet, adalet anlayışı içerisinde hareket eden, insan haklarına saygı gösteren bir sosyal hukuk devleti olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda vergi kanunları da eşitlik, özgürlük ve sosyal devlet ilkesine uygun olarak şekillendirilmiş vergi adaleti ilkesini dikkate almak zorundadır (Lang, 1998: 3-4).

Vergi adaleti, vergilerin mali araç olarak kullanılması hususunda vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağını ele almaktadır. Bu kapsamda adaletin dağıtıcı ve denkleştirici olmak üzere iki türüne değinmek gerekir. Dağıtıcı adalet, ayırıcı özelliklerine göre kişilerin farklı işlemlere tabi tutulmasını ifade ederken denkleştirici adalet ise; kişilerin her durumda ayırım gözetmeksizin eşit muameleye tabi tutulması anlamına gelmektedir. Ayrıca mali güç yaklaşımı ve fayda yaklaşımı

olarak iki yaklaşım söz konusudur. Fayda yaklaşımına göre kişilerin, kamu hizmetlerinden faydalandıkları oranda kamu giderlerine katılmaları gerekmektedir. Mali güç yaklaşımına göre ise kişiler mali güçlerine göre bir ayrıma tabi tutulmalı ve herkes mali gücü nispetinde vergi ödemelidir. Dolayısıyla mali güç kavramı, dağıtıcı adalet ilkesi ile bağdaştırılmaktadır (Karakoç, 2013: 1285). Verginin genelliği ve eşitliği gibi geleneksel vergi adaleti ilkeleri de denkleştirici adalet anlayışına dayanmaktadır (Tekbaş, 2009: 221).

Genellik ve eşitlik ilkesi birlikte düşünülmesi gereken ilkelerdendir. Zira, hukuk devletinin temellerinden olan kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile yansımaktadır. Anayasa gereği, kanun önünde eşitlik ilkesiyle aynı durumda bulunan kişilerin kanun karşısında hak ve yükümlülükler bakımından eşit durumda olması lazımdır. Vergi adaleti ilkesiyle de genellik ve eşitlik ilkeri vergiler konusunda da kabul edilmiştir (Kumrulu, 1979: 155-156). Vergi kanunlarının genelliği ilkesi; verginin herkesten alınmasının yanında vergi yükünün herkese olabildiğince adaletli bir şekilde dağıtılmasını ve yükün belirli grupların üzerinde birikmemesini gerektirir (Karakoç, 1996: 337). Ayrıca bu ilke kanunların sadece biçimsel anlamda değil maddi anlamda kanun özelliği de taşımalarını gerektiren vergi kanunlarının genelliği ile de ilişkilidir. Yani hukuk devleti ilkesi gereği temel hakları düzenleyen kanunların genel olması, salt belirli kişilere mali yükümlülükler yüklememesi ya da avantajlar sağlamaması gerekmektedir (Çağan, 1980: 138-139).

Vergi adaleti, vergilerin genel olmasının yanında eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılmasını, diğer bir ifadeyle aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşımalarını; farklı durumda olanlara da durumlarına uygun davranılmasını ifade etmektedir (Tekbaş, 2009: 221). Bu kapsamda yatay adalet ve dikey adalet kavramlarının ortaya koyulması vergilemede adalet ilkesinin daha iyi anlaşılmasına hizmet edecektir. Yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda olanların eşit işlemlere tabi tutulmasını; dikey adalet ise farklı durumda bulunan, değişik koşullar taşıyan kişilerin eşitsizlikleri derecesinde farklı işlemlere tabi olmasını gerektirmektedir. Yatay adalet kavramı, hukuk devletinde temellenen kanun önünde eşitlik ilkesine ilişkin olmakla beraber vergilendirmede şekli hukuki eşitliği ifade etmektedir. Ancak maddi hukuki eşitlik gereği, yükümlüler arasında fiili eşitsizlikler bulunması durumunda vergi yüklerinde farklılaştırmaya gidilmesini gerektirir (Çağan, 1980: 139). Dolayısı ile maddi hukuki eşitliği kapsamına alan

dikey adalet, kanun koyucu tarafından toplumun ihtiyaçlarına ve günü şartlarına göre sosyal devlet ilkesine uygun olarak pratiğe dökülecektir.

Vergi adaleti ilkesi, vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında dağıtımının nasıl yapılacağı hususunda kılavuz görevi görürken, aynı zamanda ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak vergilerin hangi yönde kullanılması gerektiğini de tespit etmektedir (Tekbaş, 2009: 222). Özetle anlatmaya çalıştığımız gibi vergi adaleti ilkesi bazı durumlarda birbiriyle uyum içinde olan, bazı durumlarda da çatışan verginin genelliği ve eşitliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinden oluşan bir sentezdir. Bu sentez hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri doğrultusunda farklı durumlara uygun olarak gerçekleşmektedir. Vergi adaletinin sağlanması, bu ilkelere uyulması durumunda gerçekleşecektir. Ancak vergi adaletini sağlanmak için salt bu ilkelere uygun olarak kanun çıkarmak gerekliyse de yeterli olmamaktadır. Bu kanunların doğru şekilde uygulandığının denetlenmesi için bireylere, hukuk devletinin gereklerinden olan yargı yoluna başvuru hakkı tanınmalıdır. Yargısal denetim yoluyla vergi kanunlarının vergi adaleti ilkesine uygun şekillenip şekillenmediği hususu kontrol edilebilir. Vergilendirme işlemlerinin denetiminin sağlanmasıyla da kanunların herkese aynı şekilde uygulanması, vergi adaletinin gerçekleşmesine vesile olacaktır (Demirbaş Aksüt, 2010: 276). Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında ifade ettiği gibi eşitlik ilkesi herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemektedir. Kanunların uygulanması aşamasında birbiriyle aynı konumda olan kişilere farklı kuralların uygulanmasını ve ayrıcaklı kişi ve toplumların oluşmasını engellemek amaçlanmıştır (Yılmaz E., 2009: 342). Ayrıca vergilemedeki eşitlikler açısından vergi konusundaki veya vergi yükümlüsünün hukuki niteliğindeki farklılıklar ile kamu yararı, maliye politikası, sosyal ve teknik sebepler olarak dört haklı sebep lt kabul etmektedir (Karakoç, 2013: 1286).

Eşitlik, kanun önünde eşitlik ve vergi kanunları önünde eşitlik ilkeleri bağlamında vergi yükünün doğru olarak konulması gerekmektedir. Zira kanuna aykırı olarak vergi alınması, özdeş veya benzer durumda olanlara farklı işlem uygulanması sonucu farklı vergi alınmasına yol açarak vergilendirmede eşitlik ve genel anlamda da anayasal eşitlik ilkesini zedeleyecektir. Böyle bir işleme maruz kalan yükümlü ise 73. madde gereği kendisinden doğru vergi alınmasını talep

edebileceği gibi, aynı durumda bulunan ve doğru işleme muhattap olan bir başka yükümlüye yapılan işlemin kendisine uygulanmasını eşitlik ilkesine dayanarak isteyebilir (Kumrulu, 1979: 156). Bu aşamada da yargı organlarına vergilemede eşitliğin sağlanmasında büyük görev düşmektedir. Yargı organları, yapılan işlemin kanunlara ve anayasaya uygunluğunu denetleyerek yanlış olan işlemlerin düzeltilmesini sağlayacaktır. Ancak bireylerin ilk derece mahkemesi kararlarından memnun olmaması durumunda başvuracakları kanun yolları da yapılan yanlışlığın düzeltilmesi aşamasında önemli rol oynayacaklardır. Bu kapsamda vergi yargısında istinaf kanun yolu ile ilgili yapılan düzenlemelere değinilmelidir. İstinaf kanun yolunda vergisel işlemlerin hem maddi hem hukuki yönden tekrar incelenerek anayasaya ve kanunlara uygunluğunun sağlanması, eşitlik ilkesinin fiili olarak uygulanmasına hizmet edecektir. Ancak; parasal miktara göre bazı kararlara karşı istinaf yoluna başvuru imkânının bulunmaması vergilemede eşitlik ilkesini zedeleyici özelliktedir. Çünkü aynı durumda olan bireyler, dava konusunun miktarına göre farklı yargısal korumayla ve bunun sonucunda belki de farklı vergisel işlemlerle karşı karşıya kalacaklardır. Dolayısıyla bireylere kanun yoluna başvururken eşit şans verilmesi kanımızca eşitlik ilkesine de uygun olacaktır.

Diğer taraftan vergi adaleti ilkesi, verginin genelliği uyarınca vergi yükünün tüm birey ve gruplara adaletli ve dengeli dağıtılmasını da kapsamakta ve bu da mali güce göre vergilendirilmeyi gerektirmektedir (Tekbaş, 2009: 222). Dolayısı ile kanun yolu açısından bazı kararlar için sınırlamaya gidilmesi durumunda yanlış vergilendirme işlemlerinden dolayı bireyler (ilk derece mahkemesinde de hata düzeltilmezse) haksız yere vergi yüküne katlanmak zorunda kalabilirler. Bu da gelirleri düşük olduğu için ödedikleri vergi miktarı sınırlı olan bireylere, ödeme güçlerine göre daha fazla vergi yükü düşmesine sebep olabilir. Böyle bir durumda maddi olarak güçsüz olandan hatalı vergilendirme işlemleriyle daha fazla vergi alınması durumunda, istinaf korumasından yoksun bırakılması vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ile mali güce göre vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturacaktır. Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiği düzenlenmiştir. Ancak istinaf kanun yoluna başvurulması veya



başvurulamaması durumunda eşit konumda olan kişiler arasında farklılıkların oluşması kaçınılmazdır<sup>59</sup>.

Vergi adaletine uygun şekilde devletin ekonomiyi düzenlenmesi ve ekonomide meydana gelen hızlı gelişmeye ayak uydurabilmek amacıyla vergi kanunlarında düzenlemeye gidilmesi vergi yargısının etkin denetimini gerekli kılmaktadır. Zira anayasalarda mali yükümlülüklerin tek başına yer alması, vergi idaresinin bu kurallara uygun hareket etmesi için yeterli değildir. Bağımsız ve tarafsız yargı mekanizmalarına ihtiyaç vardır. Vergi adaleti ayrıca davaların kısa sürede sonuçlandırılması ile de ilişkili bulunmaktadır. Çünkü herkesin üzerinde uzlaştığı gibi geciken adalet adalet değildir. Bu sebeple vergi yargısı sisteminde hâkimlerin uzmanlığı ve sistemin yapısının işlevselleği, davaların kısa sürede sonuçlanması ve vergi adaleti için önem arz etmektedir (Hatipoğlu, 2007: 111-112). İstinaf ile ilgili olarak bu konudaki değerlendirmemizi makul sürede yargılanma hakkı kapsamında yaptığımız için burada sadece vergi adaleti ilkesinin de gerçekleştirilmesindeki önemine değinmekle yetinilmiştir.

#### **4.2.2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi**

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile yapılan ve zamana, mekana, toplumsal ihtiyaçlarla hâkim siyasi ideolojiye göre değişiklik gösterebilen giderlerdir. Kamu hizmeti, kamu tüzel kişisi veya onun denetim ve gözetimi altında özel hukuk tüzel kişileri tarafından yerine getirilen ve siyasi iktidar tarafından kamu amacına yönelik kabul edilen, toplumsal açıdan önem taşıyan, genel ve ortak ihtiyaçların karşılanması gayesiyle yapılan icraatlardır (Karakoç, 2013: 1296). Kamu giderlerini karşılamak için bu hizmetlerden yararlanan kişilerden ücret alınmayarak gerekli giderlerin vergilerle karşılanması esastır (Tekbaş, 2009: 241). Bu durum Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ile somutlaşmıştır.

Bu ilkeye göre; vergi gelirleri kamu hizmetleri dışında başka bir alanda ya da farklı bir amaçla harcanamayacaktır. Vergiler ancak kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılabilir (Karakoç, 2013: 1297). Vergilemenin temel gayesi,

---

<sup>59</sup> Bu yönde uzlaşma kurumu ile ilgili değerlendirme için bkz. (Gedikoğlu, 2015: 87).

kamu hizmetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla yapılan kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktır. Anayasal olarak düzenleme konusu yapılan ve kamu giderlerinin karşılığı olarak adlandırılan bu fonksiyon genel karşılıklılık ilkesi olarak nitelendirilebilir (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır ve Asa, 2014: 96). Bu ilkenin özel karşılıksız şeklinde dolaylı bir anlam taşıdığı da özel bir menfaate dayanmadığı ve belirli bir kamu hizmetinin karşılığı olmadığı için söylenebilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013: 20).

Görüldüğü gibi verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinde kamu hizmetlerinin verimli işlemesi için gerekli ihtiyaçların karşılanması amacıyla vergilerin tahsisi söz konusudur. Etkin bir şekilde işleyen istinaf kanun yolu ile birlikte hem idareye kamu giderlerinin karşılığı olarak vergiyi tahsil edebilmesi için hem de mükellefler açısından hatalı vergilendirme işlemlerinin önlenmesi için daha fazla ve kapsamlı hukuki koruma sağlanabilir.

#### **4.2.2.3. Verginin Kanuniliği İlkesi**

Kanunilik ilkesi; yönetilenlerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konularla ilgili olan ve hukuk devletinin gereklerinden meydana gelen, kamu hukuku ve anayasa hukukunca biçimlendirilen bir temel ilkedir (Güneş, 2011: 7). Hak ve özgürlüklerin korunmasını teminat altına alan bir diğer ilke kanunilik ilkesidir. Bu ilkeye göre idare, kanunlardan aldığı yetki ile, kanunlara uygun eylemlerde bulunmak ve işlem tesis etmekle yükümlüdür (Güneş, 2011: 8). Yani bu ilke devlet-birey ilişkisi temelli işlemlerin kanuni dayanağa sahip olmaları gerekliliğinin yanında hukuka da uygun şekilde tesis edilmelerini ifade etmektedir (Öz, 2004: 75).

1982 Anayasası'nda da kanunilik ilkesinin bazı özel görünümleri bulunmaktadır. Ceza hukukunda "suç ve cezada kanunilik ilkesi", idare hukukunda "idarenin kanuniliği ilkesi" ve vergi hukukunda "verginin kanuniliği ilkesi" anayasada düzenlenerek, bu konularda özel olarak bireylere kamu gücü karşısında özellikle temel hak ve özgürlükler konusunda hukuki güvenceler sağlanması amaçlanmıştır (Taşdelen, 2010: 770). Vergilerin kanuniliği ilkesi, Anayasa'nın 73. maddesinde "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur,*

*değiştirilir veya kaldırılır*” denilerek düzenlenmiştir. Yukarıda da değinildiği gibi bu ilkenin özel olarak anayasada yer almasının sebebi, vergiye atfedilen önemden ileri gelmektedir.

Vergiler, devletle birey arasında tarih boyunca meydana gelen çıkar çatışmaları ve verginin gerekliliği ile kişisel özgürlüklerin bir arada olduğu çok etkenli bir denge noktasında bulunmaktadır. Bu sebeple vergisel işlemlere karşı bireylerin daha fazla güvenceye sahip olmaları gerekmektedir. Egemenlik yetkisini maddi zora başvurma veya hukuksal zora dayanan tasarruflar oluşturma şeklinde kullanan devletin sınırlandırılması amacıyla, tarihsel süreç içerisinde çeşitli belgelerde ve bazen de anayasalarda yer alarak ortaya çıkan vergilerin kanuniliği ilkesi; vergilerin mecliste onaylanarak kanun adı altındaki düzenlemelerle salınmasını ve vergilendirme ile ilgili tüm bilgileri kapsamasını ifade eden ve bireye hukuki teminat oluşturan bir ilkedir (Güneş, 2011: 1-2).

Verginin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” veya “kuvvetler dengesi” ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine, kanun yapma yetkisini bünyesinde taşıyan yasama organının sahip olmasıdır (Karakoç, 1996: 321). Kanunilik ilkesi, diğer pek çok ilkeden farklı olarak şekle ilişkin bir ilke olma özelliği ile karşımıza çıkmaktadır. Bunun sonucu olarak da; yasama organı tarafından kanun şeklinde çıkarılan ve kanunların taşınması gereken özellikleri bünyesinde barındıran düzenlemeler, ekonomik şartlara ve genel adalet düşüncesine aykırı olsalar bile bu ilkeye uygun olacaktır (Tekbaş, 2009: 244-245). Ancak daha önceden incelediğimiz içerik ile ilgili çeşitli anayasal ilkeler doğrultusunda denetimin yapılmaması için bir engel bulunmamaktadır. Kanunların içeriğinin ilgili anayasal ilkeler doğrultusunda Anayasa Mahkemesi tarafından hem soyut norm denetimi (kanunda öngörülen süreler dahilinde) hem de somut norm denetimi yoluyla incelenmesi ve aykırılık bulunması halinde de iptal edilmesi mümkündür<sup>60</sup>.

Bu ilke gereği, vergi ile ilgili düzenlemeler gerek şekli gerekse maddi anlamda kanunla yapılmalıdır (Karakoç, 1996:323). Burada şekli ve maddi anlamda kanunun içeriğinin doldurulması gerekmektedir. Şekli anlamda kanun; yetkili organ veya yasama meclisleri tarafından önceden belirlenen usullere göre yapılan işlemidir. Kanunun içeriği veya kapsamı önemli değildir. Kanun, onu yapan organ dikkate

---

<sup>60</sup> Soyut ve somut norm denetimi ile ilgili geniş bilgi için bkz. (Gözler, 2013: 362-365).

alınarak nitelendirilir. Maddi anlamda kanunda ise, kanunun içeriğini dikkate alır. Buna göre bir metin genel, soyut, kişilik dışı kurallar içeriyorsa kanun olarak kabul edilecektir (Teziç, 2005: 13-14). Dolayısıyla vergi ile ilgili düzenlemelerin hem şekli hem de maddi kanunun özelliklerini taşıması durumunda vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olmaları söz konusu olacaktır. Ayrıca ilke kapsamında bireysel, subjektif vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de kanuna uygun olması gerekmektedir (Kumrulu, 1979: 151).

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile ilgili anlatılanlar tek başına düşünüldüğünde soyut kalabilir. Bu ilkeye canlılık kazandırabilen, uygulamada gerçekleşme imkânı sağlayan ise hukuk devleti ilkesidir (Kumrulu, 1979: 152). Yasama ve yürütme erklerinin kanunilik ilkesi çerçevesinde hareket etmesi anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte, aykırılığın denetlenmesi yine anayasada düzenlenen bağımsız ve tarafsız yargı organlarınca yapılacaktır. Önceden de değindiğimiz gibi yargı yolu, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek hukuk devleti ilkesinin gereği olan vergilendirme işlemlerinin kanunlara uygunluğunu sağlayıp, subjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği ilkesini geçerli kılmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2005: 185).

İlke bir tarafıyla vergilendirme yetkisini yasama organının kanun aracılığıyla kullanmasını gerekli kılarken, diğer taraftan vergi yükümlülerini vergi idaresinin hatta yargı organlarının keyfi ve takdir uygulamalarına karşı korumayı amaçlamaktadır (Karakoç, 1996: 322). Kanunilik ilkesi herşeyden önce öngörülebilirlik sağlamaktadır. Bu sayede bireyler, hareketlerinin sonucunu bilip ona göre davranma imkânına sahip olmaktadır (Tamanaha, 2012: 240). Bir hukuk devletinde idarenin eylem ve işlemleri, idare edilenler tarafından önceden tahmin edilebilmelidir. Bu sebeple idare, takdir yetkisine sahip olduğu alanlarda bile tam bir serbestiye sahip değildir (Gözler, 2013: 211). İdare, sahip olduğu takdir yetkisini keyfi olarak kullanamaz. İdarenin kanuniliği ilkesi gereğince, idareye ve faaliyetlerine kanunun hâkim olması, yönetilenlerin idarenin keyfi eylem ve işlemlerinden korunması gerekir. İdarenin faaliyetlerinin hukuk tarafından önceden düzenlenmesi hukuk devletinin bir unsurudur (Akyılmaz, 1998:23). Günümüzde denetimsiz takdir yetkisinin varlığından söz edilememekte ve yargı organlarınca bu yetkinin denetimi söz konusu olmaktadır (Dinçkol, 2013: 1567). Nihayetinde idarenin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucudur ve bu

iki ilkenin beraber uygulanması gerekir. Kanuni idare ilkesi gereğince vergi idaresi, salt kanunlara değil kanunla eşit ya da daha üstte yer alan normlara da uygun davranmalıdır (Çağan, 1980: 137-138).

Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri de, yasama ve yürütmenin yanında yargı organının da hukuka bağlı olmasıdır (Gözler, 2013: 209). Yargı organlarının, denetim yapma görevinin dışında idarenin unsurlarından olduğu için vergilerin kanuniliği ilkesine riayet etmelidirler. Yargı organları da kanunilik ilkesi sınırları içerisinde kalmalı ve keyfiliğe varan tutumlardan kaçınmalıdır. Vergi hukukunda bazı durumlarda kanunda boşluk bulunabilir. Vergi hukuku alanında kanun boşluğuyla karşılaşılması durumunda hâkim, kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile boşluğu dolduramıyorsa, hukuk yaratarak boşluğu doldurma yetkisi bulunmamaktadır. Zira kıyas yolu ile yeni vergiyi doğuran olay yaratmak veya bireylerin vergi yükünü arttırmak hem hukuki güvenlik ilkesi ile hem de vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Kıyas vergi hukukunda yorumun sınırını çizmektedir (Çağan, 1980: 141). Hâkim, vergi kanunlarını yorumlarken de özüne uygun olarak yorumlama ve yeni vergiyi doğuran olaylar ya da yeni vergi muaflik ve istisnaları yaratamaz (Öncel ve diğerleri, 2005: 29). Ancak verginin kurucu temel unsurları dışında kalan hususlarda, kuralın bağlı olduğu kanunun izin verdiği oranda kıyas yoluna gidebilir (Güneş, 2011: 163). Yargılamaya veya usule ilişkin düzenlemelerde boşluk varsa vergi hâkimi hukuk yaratabilir (Özçelik, 2008: 27). Ancak bu durumda da yargı organlarının yetkisini kullanırken dikkatli hareket etmesi ve bu yetkinin doğru kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi gerekir.

Vergi hukukunda, kıyas yasağının aksine amaca uygun ve sistematik yorum mümkündür ve hem mali idarece hem de yargı organlarınca sık kullanılmaktadır (Özdemir, 2005; Güneş, 2011: 163). Vergi uyuşmazlıklarının çözümü sırasında yargısal yorum yapacak olan hâkimler, somut olayın özelliklerini dikkate alarak yorum yapacaklardır. Ortaya çıkan sonuç bakımından verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanunun yorum ile düzeltilmesi veya tamamlanması söz konusu olamayacaktır. Ayrıca yargı organları tarafından kıyasa varan genişletici yorum yapılamaz. Nitekim kıyasta kanunda düzenlenmiş olan bir olaya düzenlenmemiş bir olayın benzetilmeye çalışılması söz konusu iken, genişletici yorumda sorun bir olayın belirli bir kuralın kapsamına girip girmediğidir (Öncel ve diğerleri, 2005: 18-22).

Yargısal denetim yaparken hâkimlerin, karar verme sürecinde kullandığı ve takdiri dediğimiz yetkisi bulunmaktadır. Hâkimler, kanun tarafından verilen bu yetkiyi keyfilikten uzak, kanunun serbest bıraktığı alanda, ülkenin kanunları ile belirlenen sınırlar içinde ve göreve uygun biçimde kullanırlar. İdarenin takdir yetkisini denetleyebilen hâkimin, kendi takdir yetkisini kullanma şekli de başka hâkim veya hâkimler grubu tarafından denetlenecektir. Hâkimin, sahip olduğu takdir yetkisini hukuka uygun kullanıp kullanmadığına ilişkin olarak bir üst yargı yeri açısından denetlenmesi gerekmektedir. Böyle bir denetim, hukuk devletinde istenendir. Üst yargılama mercilerince takdir yetkisinin denetlenmesinin amacı, kanunların uygulanmasında her yerde herkes için “aynılık” sağlamaktır. Tabidir ki takdir yetkisinin benzer olaylarda benzer şekilde kullanılabilmesi için, hâkimin takdir yetkisini kullanarak verdiği kararın denetlenmesi gerekmektedir (Dinçkol, 2013: 1567-1581).

Bu kapsamda ilk derece mahkemelerinde görev yapan hâkimlerin, vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyici şekilde takdir yetkisini kullanıp kullanmadığının istinaf mahkemesi tarafından, istinaf mahkemesince verilen kararların ise Danıştay tarafından denetlenmesi, ilkenin sağlıklı işlemesi açısından önemli bir işlev görecektir. Böylece takdir yetkisinin kanunun çizdiği sınırlar dışında kullanılmaması ve kıyasa varan genişletici yorum yolu ile vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı kararlar verilmemesi ve bu kararlara dayanarak işlem tesis edilmemesi için bireylere teminat sağlanacaktır. Ayrıca istinaf mahkemesi, takdir yetkisinin ölçülülük ilkesine uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını da denetleyebilecektir. Ancak üst mahkemenin kendisi de denetim yetkisini ölçülülük ilkesine uygun şekilde kullanmalı, takdir yetkisinin söz konusu olduğu her kararı bozmamalıdır (Dinçkol, 2013: 1583). Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında değindiğimiz kıyas ve yoruma ilişkin kurallar istinaf mahkemesinde de aynı şekilde uygulanacaktır. Bu kurallara rağmen tesis edilen kararlar ilkeye aykırılık oluşturacaktır.

Ancak daha önce de ayrıntılı şekilde belirttiğimiz istinaf yolu kapalı olan ve ilk derecede kesinleşen kararlar için böyle bir denetim imkânı bulunmamaktadır. Denetim imkânı olmadığından bu kararlar için takdir yetkisinin uygulanmasında bir standart oluşması da beklenemeyecektir.

### 4.3. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Doğrultusunda Türkiye’de İstinaf Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Öneriler

Önceki başlıklarda; mevzuatta yer alış biçimi itibariyle istinaf kanun yolu, 1982 Anayasasında düzenlenen ve Türk Vergi Yargılama Hukukunun da temelini oluşturan anayasal vergilendirme ilkeleri doğrultusunda irdelenmeye çalışılmıştır. Bu başlık altında, anlatılanlar ışığında mevcut istinaf sisteminin söz konusu ilkelere uygun şekilde faaliyet gösterebilmesi için etkinliğinin arttırılmasına yönelik önerilere yer verilecektir.

İstinaf muhakemesi yapacak olan istinaf mahkemelerinin yeniden Türk hukukunda yer alması, uzun süren kanunlaşma sürecinin sonunda gerçekleşebilmiştir. Kanunlaşma sürecinden sonra da hemen faaliyete geçememiş, gerekli fiziki ve teknik altyapının oluşturulması için beklenmiştir. İdari yargıda ise mevcut BİM’ler sayesinde geçiş nispeten kolay olmuştur. Ancak fiziki ve teknik şartların yanında, istinaf sisteminin etkin şekilde işleyebilmesi için bazı ilkelere riayet edilmesi gerekmektedir. İstinaf sistemi yapılandırılırken yasal düzenlemelerde temel alınması gereken hususlar şu şekilde sıralanabilir (Akyıldız, 2015: 19-31):

- ✓ İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararların hukuka uygun ve doğru şekilde verilmesi sağlanarak hukuka duyulan güvenin muhafaza edilmesi,
- ✓ Dava görülürken yargılama ile ilgili anayasal güvencelere riayet edilmesi,
- ✓ Bireylere üst düzeyde hukuksal koruma sağlanırken yargılama sürecinin de makul sürelerle indirilmesi,
- ✓ Danıştay’ın asli görevi olan içtihat mahkemesine dönüştürülmesi,
- ✓ İçtihat birliğinin sağlanmasıdır.

Bu hususlara bakıldığında önceki bölümlerde incelediğimiz anayasada yer alan ilkelerin gerekleri oldukları görülmektedir. Dolayısıyla istinaf kanun yolu yapılandırılırken ve istinaf mahkemelerinde davanın görülmesi sırasında anayasal ilkelere riayet edilmesi, etkin ve verimli bir sistem oluşturulabilmesi için elzemdir.

Mevcut durumda istinaf sisteminin, anayasal vergilendirme ilkelerinin gereklerini büyük ölçüde yerine getirdiği söylenebilir. Zira istinafin öncelikle, kanun yollarının kişisel adaleti sağlamaya hizmet etmekle birlikte yüksek mahkeme kararlarında belirli bir istikrarın sağlanmasıyla toplumsal adalete de hizmet etme

amacını gerçekleştirmek için gerekli özelliklere sahip olduğu görülmektedir. İlk olarak ilk derece mahkemesi tarafından görülen bir davanın hem maddi hem de hukuki yönden yeniden incelenmesini sağladığı için kararların doğruluk derecesini arttırarak bireylerin tatmin edilmesine yönelik fayda sağlayacağı düşünülmektedir. İkinci olarak da Danıştay'ın hukuk kurallarının uygulanması aşamasında mahkemeler arasında birliğin sağlanması ve hukuk kurallarının doğru yorumlanması görevini layıkıyla yerine getirebilmesi için mevcut durumda çok fazla olan iş yükünün azaltılmasına etkili olması beklenmektedir. Ayrıca özellikle Danıştay'ın iş yükünün fazlalığı sebebi ile yargının idare üzerinde sahip olduğu hukuki denetim yetkisinin yavaşlatılması ve davaların sonuçlanma sürecinin uzaması, vatandaşların adil yargılanma hakkını zedelemektedir (Yılmaz S., 2016: 442). İstinaf kanun yolu ile ilgili düzenlemelerin yargıyı önemli ölçüde rahatlatacağı düşünülmektedir.

Çalışma boyunca edinilen kanaat doğrultusunda, istinaf sisteminin getirilişinin temelinde adil yargılanma hakkının unsurlarından olan makul sürede yargılanma hakkını sağlamak ve hak arama özgürlüğünü pekiştirmek olduğu için, kişilerin hak arama özgürlüğünü sınırlandırmak yerinde değildir. Anayasal olarak zorunluluk arz etmese de hukuk devleti ilkesi ile diğer anayasal ilkelerin teminatı olarak ve eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesi, aynı vergiyi doğuran olay karşısında yükümlülerin standart kararlarla muhatap olabilmeleri için istinaf kanun yolunun tüm kararlara karşı açık olması gerekmektedir. Vergi yargısında da bağlı olduğu idari yargı gibi eşit olmayanlar arasındaki ilişkiler sonucu meydana gelen işlemler vardır. Kamu gücü kullanan idareye karşı bireyin etkin bir şekilde korunması gerekmektedir. Özellikle istinafin yanında alternatif yöntemlerle iş yükünün azaltılarak tüm kararların denetlenmesi mümkünken bu yöntemlerin kullanılması daha hakkaniyetli olacaktır.

İstinaf sisteminin, Danıştay'ın iş yükünü azaltmaktan çok ilk derece mahkemesindeki yargılama sürecinde ortaya çıkan hataların ve eksikliklerin giderilmesi amacına yönelik bir yapıya kavuşturulması faydalı olacaktır. İstinaf sisteminin daha etkin ve doğru işleyebilmesi için bu hususta iyileştirmeye gidilmesi gerekmektedir. Bu amaçla yapılması önerilen hususlar genel olarak şu şekilde sıralanabilir (Yıldırım M. K., 2000: 67; Sancakdar, 2016: 57 vd.; Akyıldız, 2015: 17 vd.; TÜSİAD, 2003: 135; Biniş, 2013: 17 vd.; Üstün, 2016: 36 vd.; Can, 2004: 51; Akbaba, 2014: 453; Kaplan, 2008: 1):



- ✓ Türkiye’de yargılama sürecinin kısılması isteniyorsa, öncelikle hâkimlerin çok iyi eğitilmesi ve adil karar vermesi gerekir. Bireyler, üst mahkemeye gitmeleri halinde de aynı kararın verileceği tahmin edilebilmelidir. Böylece kanun yolu mercileri gereksiz yere işgal edilmemiş ve davaların birikmesi önlenmiş olacaktır. Bu kapsamda devletin, hâkimlerin ve savcılarının eğitimi ile ilgili kanun çıkararak standart bir uygulamaya gitmesi faydalı olacaktır. Ayrıca nitelikli ve kaliteli bir hukuk eğitimi de adalet sisteminin doğru işleyişi için olmazsa olmaz şartlardandır.
- ✓ Hollanda’daki gibi hâkim yardımcılığı<sup>61</sup> kurumu getirilerek, kalem işleri, ara karar gereği yazılan yazılar gibi işler bu kişilere verilebilir. Böylece mahkeme yönetiminin daha profesyonel bir düzende işlemesi sağlanabilir. HSYK’nın 2017-2021 yıllarına ilişkin hazırladığı “Stratejik Plan” da yargının etkinlik ve verimliliğini arttırmak için hâkim ve savcı yardımcılığı kurumuna ilişkin çalışmaların yapılması yer almış bulunmaktadır (HSYK, 2017).
- ✓ Bazı kararların tek derecede kesinleşmesi yerine Fransa’daki gibi sıçramalı temyiz bu kararlar için de kabul edilerek hukuki denetime tabi tutulmaları sağlanabilir. Hali hazırda ivedi yargılama usulüne tabi davalar için sıçramalı temyiz uygulanmaktadır. Diğer haklarında kanun yolu kapalı kararlar için de aynı usul getirilebilir.
- ✓ Conseil d’Etat ve İHAM’da uygulanan kabul edilebilirlik mekanizması yargı sistemimize entegre edilerek, keyfi başvuruların önüne geçilmesi ile temyiz mercinin önüne gidecek dosya sayısı hatırı sayılır oranda azaltılabilir.
- ✓ Şu anda faaliyette olan istinaf mahkemelerinin sayısı artırılarak, tarafların ve avukatların aynı gün gidip gelebileceği mesafelerde yargı çevresi oluşturulması, mahkemeye fiili olarak da erişimin kolaylaştırılması adil yargılanma hakkı kapsamında fayda sağlayacaktır. Ayrıca bu sayede tarafların fazla masraf yapmadan davalarını takip etmeleri de mümkün olacaktır.
- ✓ İçtihat birliğinin korunabilmesi için, istinaf aşamasında kesinleşen kararların sınırlı tutulmasının yanında BİM başkanlar kurulu aracılığıyla yapılacak

---

<sup>61</sup> Hâkim yardımcılığı kurumu, nispeten daha az önemde ve basit işler için hâkimlere yardımcı olmak sureti ile hâkimlerin iş yükünün azaltılması ve yargının etkinliğinin artırılmasına yönelik bir uygulamadır. Bu şekilde hâkimler mesailerini asıl görevleri olan uyuşmazlıkların esasını çözümlenmeye daha fazla vakit ayırabilecektir. Hem de fakülteden yeni mezun olan genç bireylerin de deneyimli hâkimlerin yanında tecrübe kazanması, ilerleyen zamanlarda yargılama sürecini daha iyi sürdürebilmelerini destekleyici nitelikte olacaktır (Kurt Konca, 2016).

içtihatları birleştirme başvurularının etkin hale getirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla yargı kararları elektronik ortamda erişime açılmalı, ayrıca içtihat farklılıklarının giderilmesi için kendiliğinden harekete geçecek bir mekanizma oluşturulmalıdır.

- ✓ Hukuk devleti ilkesi bağlamında, mahkeme kararlarında standardın sağlanması için içtihadı birleştirme kararlarının yanında yine Fransa’da uygulanan yargısal görüş kurumunun kabul edilmesi faydalı olacaktır. Yargısal görüş kurumunda; ilk derece idare mahkemeleri ve idari istinaf mahkemeleri, bakmakta oldukları davalarda uygulayacakları hukuk kurallarının ne anlama geldiği ile ilgili tereddüt yaşamaları durumunda Conseil d’Etat’a başvurarak konu hakkında düşüncesini istemektedirler. Böylece olaya uygulanacak hukuk kuralının üst mahkemenin görüşleri doğrultusunda yorumlanması gerçekleşmektedir.
- ✓ Mahkemeler arası iletişim ve paylaşımı sağlayacak hukuksal veri tabanları da bilgi alışverişinin sağlanması için önemli bir vazife göreceklerdir.
- ✓ Almanya’daki gibi vergi davaları için üst mahkeme oluşturularak içtihat farklılıklarının giderilmesi kolaylaşabilir.
- ✓ Ek bir çözüm olarak da, bazı eylem ve işlemler bakımından ortaya çıkacak uyuşmazlıklar ilk aşamada bu konuda uzmanlaşmış, bağımsız ve teminatlı bir şekilde yapılandırılmış yüksek idari kurullar önünde yerindelik denetimini de kapsayacak şekilde çözümlenmesi düşünülebilir. Bu yolla zorunlu idari başvuru usullerinin öngörülmesi ve bu kurullar tarafından verilecek kararların tek aşamalı olarak yargısal denetime tabi tutulması “*idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açıktır*” hükmüne de aykırılık oluşturmayacaktır. Bu şekilde hem yargının iş yükünü azaltacak, hem de istikrarı koruyarak hukuk devleti ilkesinin gerekleri yerine getirilecektir.
- ✓ Özellikle geciken adaletin adalet olmadığı görüşünden hareket eden ülkeler, alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerine (ADR) yönelerek uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma amacındalardır. Böylece uyuşmazlıklar daha kısa sürede ve iki tarafın da etkin katılımıyla çözümlenebilmekte, yargının bu şekilde çözümlenen uyuşmazlıklarla ilgili olarak meşgul edilmesi önlenmektedir. Örneğin Hollanda’da arabuluk, vergi uyuşmazlıklarının çözümü yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir. Bununla birlikte son yıllarda önem kazanan çevrimiçi uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin (ODR) etkin

şekilde uygulamaya geçirilmesi, yargının yükünün hafifletilmesi, her şeyin yargıdan beklenmemesi gerekmektedir. Böylece anayasada yer alan ilkelere uygun şekilde işleyen bir istinaf sistemi hayata geçirilmiş olacak, vergisel işlemlere karşı devletle muhattap olan mükelleflerin hakları en üst düzeyde ve etkin biçimde korunacaktır.

Tüm bu belirtilen önerilerin uygulamaya dahil edilmesi halinde, çalışmanın ana konusu olan vergi yargısının anayasal temellerini oluşturan ilkelere uygun etkin, verimli ve doğru işleyen bir istinaf sistemi kurulabilir.

## 5. SONUÇ

Normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan anayasada belirtilen ilkeler, hukuk uygulamasına yön vermektedir. Anayasada yer alan ilkelerin somutlaşması ve uygulama kabiliyeti kazanması yargı organları aracılığı ile olmaktadır. Çünkü salt kural koymak, o kuralın doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığının denetlenmemesi halinde bir anlam ifade etmeyecektir.

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

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

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

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

Kanunla kurulmuş, müstakil ve tarafsız bir mahkemede yargılamanın yürütülmesi hakkı kapsamında İHAM'ın belirlediği temel ilkelerden olan, ilk derece mahkemesi tarafından adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturan durumların kanun yolları ile düzeltilmesi hususu da yer almaktadır. Böylece adil yargılanma hakkı içerisinde, kendi kendini koruyucu ilkelerin bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İHAM sadece kanun yolu adı altında bir düzenlemenin hataların düzeltilmesi için yeterli olmayacağını, üst mahkemenin davayı hem hukuki açıdan değerlendirmesi hem de esasa veya olaylara girerek değerlendirmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu kapsamda istinaf kanun yolu İHAM'ın hataların giderilebilmesi için bir üst mahkemede aradığı kriterlere sahiptir.

Ancak, İHAS altıncı madde kapsamında mahkemeye erişim hakkının, devletlere üst mahkemeye başvuru imkânı sağlama zorunluluğu içermediği görülmektedir. Yani ilk derece mahkemesi kararına karşı istinaf veya temyiz kanun yoluna başvuru imkânının olmaması, İHAM kararlarında da görüldüğü üzere hak arama özgürlüğünün ihlali olarak kabul edilmemektedir. Ancak bu tür kanun yolları kabul edilmişse, adil yargılanma hakkı bu kanun yollarında yapılan yargılamayı da kapsayacaktır. Anayasa Mahkemesi ise üst yargı yerine başvuru imkânının demokratik hukuk sistemlerinin ve Anayasa'da yer alan Danıştay'ın son inceleme merci olduğu düzenlemesinin gereği olduğunu ifade etmiştir. Kural bu olmakla birlikte bazı durumlarda istisnalar getirilebileceğini ve bu istisnaların Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediğini de belirtmiştir. Her ne kadar istinaf ülkeler için bir zorunluluk olmasa da yargı merciileri arasında yer alan ve kanun yolu denetimi yapmakla görevli asıl merci olan istinaf mahkemelerine temel hak ve özgürlüklerin ölçülülük ilkesine uygun olarak sınırlandırılmasının sağlanmasında önemli görevler düşmektedir.

Hukuk devletinin tamamlayıcısı konumunda olan sosyal devlet ilkesi açısından istinaf kanun yolunun faydası, bireylerin ekonomik durumlarının korunmasında kendisini göstermektedir. Vergisel işlemlere karşı istinaf kanun yoluna başvuru imkânı ile, kişilerin ekonomik haklarına bağlı olan sosyal haklarına, devlet tarafından haksız müdahale oluşturacak kararların bertaraf edilmesi olasılığı yükselecektir. Ancak istinafa başvuru yaparken adli yardım müessesinin işletilmesi, sosyal devlet ilkesinin gereklerindedir. Zaten maddi durumu kötü olan bireylere, haksız kararlara karşı başvuru imkânının adli yardım müessesesi ile aktif hale getirilmesi sosyal devletin gereklerindedir.

Sosyal hukuk devleti ilkesi ile doğrudan bağlantılı olan Anayasa'nın 73. maddesinde düzenleme konusu yapılan vergileme ilkeleri, özel önem, güvence ve istikrar isteyen vergisel işlemlerin hukuki temellerini ortaya koymaktadır. Vergi yargısını da kapsayan vergi sisteminin anayasal vergilendirme ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Zira vergi yargısı kamusal adalet ve haklılık duygularını yakından etkilemekte olup, uygulamada kamu yararının sağlanabilmesi için hak arama yollarını daraltıcı tutum takınılmamalıdır (Özçelik, 2008: 91).

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi yükünün kanunla bireylere yüklenmesi gerekir. Ayrıca kanun adı altındaki düzenlemelerin içeriği Anayasa’da yer alan vergi adaletinin unsurlarına da uygun olmalıdır. Kanunların anayasada yer alan ilkelere uygun olmasında ve somut olaya uygulanmasında yargı organlarına büyük görev düşmektedir. Çünkü salt kanun koymak, kanunun doğru uygulanması için çoğu zaman yeterli olmamaktadır. Soyut nitelikte olan kanunların her somut olaya uygulanması, hâkimlerin bilimsel niteliklere uygun olarak yapacağı yorumla mümkün olabilir. Ancak hâkim yetkisini kullanırken kıyasa varan genişletici yorumdan kaçınmalı, hukukun temel ilkelerine ve ölçülülük ilkesine göre karar vermelidir. Bahsedilen hususların üst mahkeme tarafından denetlenmesi ihtiyacı bulunmaktadır. İlk derece mahkemeleri için istinaf mahkemesi, istinaf mahkemesi için de Danıştay tarafından takdir yetkisinin sınırlar içerisinde kullanılıp kullanılmadığı incelenmelidir. Böylece hem kanunilik ilkesinin hem de diğer anayasal vergilendirme ilkelerinin somut olarak uygulanması ve yargı organlarının da bu ilkeler içinde kalması sağlanmış olacaktır.

Çalışma boyunca irdelenen hususlardan edinilen kanaat doğrultusunda, anayasada yer alan vergilendirme ilkeleri ile istinaf kanun yolunun genel özelliklerinin birbiriyle örtüştüğü görülmektedir. İstinaf kanun yolu ile, hukuk devletinin en temel gereklerinden olan yargısal güvencenin pekiştirilmesi söz konusudur. Temyiz mahkemesi ile ilk derece mahkemeleri arasında istinaf mahkemelerinin bulunduğu bir örgütlenme, hukukun üstünlüğü ilkesinin uygulandığı sistemlerde yargı birliğinin sağlanmasının bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır (Demirkol ve Bereket Baş, 2015: 60). İstinaf kanun yolunun etkin bir şekilde işlemesi, anayasal vergilendirme ilkelerinin de etkin şekilde uygulanması sağlayacaktır. Zira daha bilgili ve deneyimli hâkimlerin denetiminden geçen kararlar, anayasaya ve kanunlara daha çok dikkat edilerek verilecek, ilk derece mahkemelerine de örnek olacaktır. İlk derece mahkemelerinin keyfiliği ve sahip oldukları yetkiyi kanunun çizdiği sınırlar dışında kullanma ihtimalleri de azaltılmış olacaktır. Böylece hukukun doğru şekilde uygulanması ve hukukun üstünlüğü yargı aracılığı ile somutlaşmış olacaktır.

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

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

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

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



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

## KAYNAKÇA

- Adalet Bakanlığı. (2010). *Adli Sicil 2015 Yılı İstatistik Tabloları*. Mayıs 28, 2017 tarihinde Web:[http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2015/ist\\_tab.htm#](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2015/ist_tab.htm#) adresinden alındı
- Akbaba, A. (2014). Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış. *Ankara Barosu Dergisi*(2). 435-463.
- Akil, C. (2008a). *İstinaf Kavramı*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.
- Akil, C. (2008b). İstinafın Aleyhindeki ve Lehindeki Görüşler ve Bu Görüşlerin Değerlendirilmesi. *Kazancı Hukuk Dergisi*(49-50), 28-74.
- Akıncı, Ş. (2000). *Roma Hukuku*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Akkaya, T. (2016). Medeni Usul Hukukunda İstinaf. *İstinaf Temel Eğitimi*. Mart 16, 2017 tarihinde Türkiye Adalet Akademisi Web Sitesi: <http://www.taa.gov.tr/sayfa/istinaf-temel-egitimi-hukuk-23-mayis-06-haziran-2016/> adresinden alındı
- Akyıldız, A. (2015). İstinafa İlkesel Bakmak. *Danıştay Ve İdari Yargı Günü 147.Yıl Sempozyumu* (s. 11-32). Ankara: Danıştay Yayınları No:89.
- Akyılmaz, B. (1998). Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*(1), 23-55.
- Akyılmaz, B. (2009). Yargı Kararlarının Temyiz Öncesi Kesinleşmesi. *İdari Yargıda İstinaf Semineri*, (s. 156-170). Antalya.
- Alp, T. (1992). İl Üst Mahkemelerinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Bir Öneri. *Ankara Barosu Dergisi*(1992/1), 26-39.
- American Bar Association. (b.t). *What is The Rule of Law*. Nisan 9, 2017 tarihinde American Bar Association Web Sitesi: <https://www.americanbar.org/content/dam/aba/migrated/publiced/features/Part1DialogueROL.authcheckdam.pdf> adresinden alındı
- Arslan, A. S. (2014). Doğrudanlık İlkesi. *S.D.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi (MIHBİR Özel Sayısı)*, 4(2), 133-144.
- Avcı, M. (2011). İdari Yargıda İstinaf. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(96), 179-204.
- Aydın, H. (2010). *İdari Yargıda Olağanüstü Kanun Yolu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.
- Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı İş Yükü ve Etkinliği* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Ayyıldız, Y. (2016). Vergi Yargısında Uygulanan Parasal Sınırların Yeniden Değerleme Oranında Artırılması Sorunu. *2 International Congress on Economics and Business " New Economic Trends and Business Opportunities"*, (s. 1196-1205). Sarajevo. Mart 15, 2017 tarihinde <http://iceb2016.cbu.edu.tr/file/ICEB2016.pdf> adresinden alındı
- Azrak , Ü. (1961). Sosyal Devlet ve 1961 Türk Anayasasının Sistemi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 27(1-4), 208-224. Nisan 13, 2017 tarihinde <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023005148/1023004687> adresinden alındı
- Belgesay, M. R. (1948). Üst Mahkemeler Teşkilatı ve Temyiz Usulünde Tadilat Lüzumu. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, XVI(3-4), 631-643.
- Bereket, Z. (1998). İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu. *Danıştay Dergisi*(94), 11-27.
- Bilge, N. (1964). Üst Mahkemeler. *Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay 'ın Hatırasına Armağan*, 61-89. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 15-30. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/85299> adresinden alındı
- Biyar, Ö. (2012). Türk Vergi Hukukunda İspat - Delil. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Boşça, S. (2008). *Medeni Usul Hukuku'nda İstinabe*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.
- Bozkurt, H. A. (2009). Antik Yunan'da Hukuk ve Mitoloji. *Hukuk Gündemi Dergisi*, 2(11), 71-75.
- Buyuran, Y. (2008). *Vergi Yargılamasında Kanun Yolları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.
- Can, İ. (2004). Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*(145), 1-60.
- Candan, T. (2016). *İdari İstinaf Sistemine Geçişin Temyiz Kanun Yoluna Getirdiği Değişiklikler*. 12 27, 2016 tarihinde Turgut Candan Web Sitesi: <https://turgutcandan.com/2016/11/30/idari-istinaf-sistemine-gecisin-temyiz-kanun-yoluna-getirdigi-degisiklikler12/> adresinden alındı
- Çağan, N. (1971). Vergi İtiraz Ve Temyiz Komisyonları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28(1-4), 183-204.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4), 129-152.

- Çağlayan, R. (1999). İdari Yargıda Kesin Hüküm. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, III(1), 123-141.
- Çağlayan, R. (2006). *İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları)* (2. Baskı). Ankara: Asil Yayınevi.
- Çelik, A. (2014). *Adil Yargılanma Hakkı Rehberi*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Çelik, D. B. (2015). Türkiye'de Yargının Verimliliği, Etkinliği ve Niteliği Üzerine Kimi Gözlemler. *Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(610), 77-88.
- Çetinkaya, O. (2005). Vergi Hukukunda İlkeler. Mayıs 6, 2017 tarihinde Çetinkaya Hukuk Bürosu Web Sitesi: <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf> adresinden alındı
- Çınar, A. R. (2010). *Türk ve Alman Ceza Yargılama Hukukunda İstinaf*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Çiftçi, M. Ö. (2016). *Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf* (3. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Demirbaş Aksüt, B. (2010). Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Burhan CEYHAN'a Armağan*, 12(Özel Sayı), 257-312.
- Demirkol, S. ve Bereket Baş, Z. (2015). Yeni Anayasanın Yargı İle İlgili Temel Taşları - Girdi ve Prosedür Odaklı Yargılama Yerine, Sonuç Odaklı ve Hakkaniyete Uygun Yargılamaya Geçiş Zeminin Oluşturulması. *TAAD*(21), 41-77.
- Deren Yıldırım, N. (2003). Teksif İlkesi Açısından İstinaf. *İstinaf Mahkemeleri Uluslararası Toplantı* (s. 266-284). Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Devellioğlu, F. (2007). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*. Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları.
- Dinçkol, H. A. (2013). İdari Yargı'da Hâkimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Özel Sayı)*, 19(2), 1567-1593.
- Doğrusöz, B. (2016). *Vergi Yargısında İstinaf Toplantısı*. Nisan 26, 2017 tarihinde Dünya E-Gazete Web Sitesi: <http://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-istinaf-toplantisi/338845> adresinden alındı
- Duran, L. (1982). İdari Yargı Adlileşti. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 3(1-3), 53-83.
- Dutertre, G. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*. Almanya: Avrupa Konseyi Yayınları. Mayıs 1, 2017 tarihinde [http://www.anayasa.gov.tr/files/insan\\_haklari\\_mahkemesi/kitaplar/aihmkararlardanornekler.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/kitaplar/aihmkararlardanornekler.pdf) adresinden alındı

- Ekinci, E. B. (2001a). İslam Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1-2), 65-158.
- Ekinci, E. B. (2001b). Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü. *Bellekten*, LXV(244), 959-1005.
- Ekinci, E. B. (2001c). Tanzimat Devri Osmanlı Mahkemeleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(1), 59-72.
- Eraslan, Y. ve Bilgin, H. (2016). İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 151-187.
- Ercan, İ. (2011). *Medeni Usul Hukuku* (7. Baskı.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Erem, F. (1950). İstinaf Mahkemeleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, VII(1-2), 9-17.
- Ermenek, İ. (2016). İstinaf Kanun Yolu ve Bölge Adliye Mahkemesinin İnceleme Sınırlarının Kapsamı. T. A. Başkanlığı (Dü.), *İstinaf Temel Eğitimi Programı* içinde, (s. 1-19). Mayıs 4, 2017 tarihinde <http://www.taa.gov.tr/indir/doc-dr-ibrahim-ermenekistinaf-c2F5ZmF8N2NmYjQtYTE1M2EtZjc3YTUuOTk5YzkucGRmfDQwOQ/> adresinden alındı
- Ertaş, T. (2014). Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan), 16(Özel Sayı), 4737-4783. Nisan 22, 2017 tarihinde <http://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2015/09/T%C3%9CRKER-ERTA%C5%9E.pdf> adresinden alındı
- Gedikoğlu, M. (2015). *Türkiye’de Uzlaşma Mekanizmasının İşleyişi ve Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi*.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Uşak.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. ve Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.
- Gerek, Ş. ve Aydın, A. R. (2005). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gören, Z. (1997). Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasa Hukuku Açısından Yaşam Kalitesi. *Anayasa Yargısı*, 14, 89-153. Nisan 13, 2017 tarihinde [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg14/zafergoren.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg14/zafergoren.pdf) adresinden alındı
- Görür, H. (2010). *Adil Yargılanma ve İdari Yargıda Görünümü*.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.
- Göze, A. (1976). *Sosyal Devlet Sistemi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Fakülteler Matbaası.

- Gözler, K. (2013). *Anayasa Hukukuna Giriş - Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku* (20. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözübüyük, A. Ş. (2015). *Yönetmelik Yargısı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, A. Ş. (2010). *Anayasa Hukuku* (17. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, A. Ş. (2012). *Yönetim Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, A. Ş. ve Dinçer, G. (2003). *İdari Yargılama Usulü*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi* (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Güran, S. (1994). Anayasa'nın Kuvvetler Ayrılığı İlkesine ve Yönetim Yargı İlişkilerine Bakış Açısında Değişiklik. *Anayasa Yargısı* 11, 191-200. Nisan 4, 2017 tarihinde [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg11/saitguran.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg11/saitguran.pdf) adresinden alındı
- Harvey, W. B. (1961). The Rule of Law in Historical Perspective. *Michigan Law Review*, 59, 487-500.
- Hasbutçu, S. T. (2016). *İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXV(1), 85-126. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/iuhfm/article/viewFile/1023003771/1023003347> adresinden alındı
- HSYK. (2016). *Faliyet Raporu*. Ankara: Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Strateji Geliştirme Bürosu. Mart 6, 2017 tarihinde <http://www.hsyk.gov.tr/Eklentiler/files/HSYK-Faaliyet-%20Raporu-2016.pdf> adresinden alındı
- HSYK. (2017). *HSYK 2017-2021 Stratejik Planı*. Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu. Mayıs 14, 2017 tarihinde [http://www.hsyk.gov.tr/Eklentiler/files/HSYK\\_2017\\_2021\\_stratejikplani\\_sablo\\_n%20tamam%C4%B1.pdf](http://www.hsyk.gov.tr/Eklentiler/files/HSYK_2017_2021_stratejikplani_sablo_n%20tamam%C4%B1.pdf) adresinden alındı
- Huber, E. R. (1970). Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet. (T. Ansay, Çev.) *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), 27-51.
- İşten, İ. (2014). Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 13(2), 285-313. Nisan 4, 2017 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/223204> adresinden alındı
- İtişgen, R. (2014). Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(16), 373-404.

- Kaboğlu, İ. Ö. (1990). Türkiye'de Hukuk Devleti'nin Gelişimi. *İnsan Hakları Yıllığı*(12/1), 139-166. Nisan 5, 2017 tarihinde [http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/400c3b113695644\\_ek.pdf?dergi=İnsan%20Hakları%20Yıllığı](http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/400c3b113695644_ek.pdf?dergi=İnsan%20Hakları%20Yıllığı) adresinden alındı
- Kaplan, G. (2008). Yargısal Görüş (Avis Contentieux) Kurumu. *Danıştay Dergisi*(119), 1-12. Haziran 5, 2017 tarihinde [http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12\\_03\\_2014\\_104258.pdf](http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104258.pdf) adresinden alındı
- Kaplan, R. ve Yılmazoğlu, Y. E. (2015). AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(21), 445-465.
- Karakoç, Y. (1996). Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. *Anayasa Yargısı* 13 (s. 249-373). içinde Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku* (4. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karayaıçın, Y. (1992). Hukukun Üstünlüğü (Kavram - Bazı Problemler). *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 47(3), 193-214. Nisan 10, 2017 tarihinde <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ausbf/article/view/5000053969/5000051284> adresinden alındı
- Keskin, İ. (2010). Bölge Adliye Mahkemelerinin Yapısı. *Adalet Dergisi*(37), 126-139.
- Keskin, Z. (2016). İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(126), 235-262.
- Kılınç, A. (2011). Bir İnsan Hakkı Olarak "Adli Yardım". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 1-10.
- Koç, H. (2015). İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu* (s. 55-61). Ankara: Danıştay Yayınları No:89.
- Konuralp, C. S. (2016). İstinaf Yoluna Başvuru Şartları ve İstinaf Dilekçesi. *TBB Eğitim Merkezi Meslek İçi Eğitim Seminerleri - 2* (s. 31-45). Ankara - Bursa - Adana: Türkiye Barolar Birliği Yayınları:279.
- Konuralp, H. (2001). Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafin Yeri (Hukuk Davaları Açısından). *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 50(1), 25-39.

- Koyuncu, C. (2016). *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İşlemleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Köksoy, M. (2016). Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Takip Ekonomisi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XX(3), 53-85.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri. *Anakara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XXXVI(1-4), 147-162.
- Kunter, N., Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A. (2010). *Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*. Beta Yayıncılık: İstanbul.
- Kurt Konca, N. (2016). *Hâkim Yardımcılığı Kurumu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Ankara: SETA - Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı. Haziran 5, 2017 tarihinde [https://setav.org/assets/uploads/2016/11/20161024155749\\_hakim-yardimciligi-kurumu-pdf.pdf](https://setav.org/assets/uploads/2016/11/20161024155749_hakim-yardimciligi-kurumu-pdf.pdf) adresinden alındı
- Kuru, B. (1963). İstinaf Mahkemeleri Kurulurken. *Adalet Dergisi*(5-8), 548-569.
- Kuru, B. (1964). Hukuk Usulünde İstinaf Teşkilatı. *Adliye Mahkemelerinin Kuruluşu Kanunu Tasarısı ile Hâkimler ve Savcılar Kanunu Tasarısı Hakkında Seminer*, (s. 43-70). Ankara.
- Kuru, B., Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2010). *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Lang, J. (1998). Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri. F. Başaran Yavaşlar (Dü.), *Xiii. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen"* içinde (s. 3-64). Bodrum: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12.
- Odyakmaz, Z., Kaymak, Ü. ve Ercan, İ. (2008). *İdari Yargı*. İstanbul: İkinci Sayfa Yayınları.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2016). Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 1-22.
- Öktem, İ. (1964). Üst Mahkeme - İstinaf. *Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay'ın Hatırasına Armağan*, 91-103.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku* (13. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özay, İ. H. (1996). *Günışığında Yönetim*. İstanbul: Alfa Yayınları.



- Özbek, M. (2006). Avrupa Konseyince Adalet Hizmetlerinin Etkinliğinin Artırılması İçin Öngörülen Tedbirler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 207-292.
- Özcan, H. (1985). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Özçelik, T. (2008). *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Konya.
- Özdemir, M. (2005). *Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum*. Alomaliye.com: <http://www.alomaliye.com/2005/12/12/vergi-hukukunda-kiyas-yasagi-ve-yorum/> adresinden alındı
- Özekes, M. (2003). *Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özekes, M. (2011). *Sorularla Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)* (2. Baskı). Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Pazarlıoğlu, E. (2010). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.
- Pehlivan, G. (2014). Beşinci Yargı Paketinde Yer Alan Yasal Düzenlemelerin Vergi Yargılamasına Etkileri. *Vergi Dünyası*(396), 170-175.
- Pekcanitez, H. (1997). Medeni Yargıda Adil Yargılanma. *İzmir Barosu Dergisi*(2), 35-55. Nisan 30, 2017 tarihinde <http://kutuphane.izmirbarosu.org.tr/img/19972.pdf> adresinden alındı
- Pekcanitez, H. (2016). İstinaf Kanun Yolu. *Hukukumuzda Yeni Bir Kanun Yolu Olarak Bölge Adliye (İstinaf) Mahkemeleri*. İzmir: İzmir Barosu. Mayıs 4, 2017 tarihinde <http://www.izmirbarosu.org.tr/Upload/files/haberler/%C4%B0stinaf.pdf> adresinden alındı
- Pekcanitez, H., Atalay, O. ve Özekes, M. (2005). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Petring, A., Dahm, J., Gombert, T., Krell, C. ve Rixen, T. (2012). *Welfare State and Social Democracy*. Berlin: Friedrich-Ebert-Stiftung. Nisan 13, 2017 tarihinde <http://library.fes.de/pdf-files/iez/09581.pdf> adresinden alındı
- Pınar, B. ve Meriç, N. (2009). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 84, 188-211.
- Sağlam, M. (2005). Personel Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler ve Anayasa Mahkemesi'nin Uygulaması. *Danıştay Dergisi*(109), 1-27.

- Sancakdar, O. (2016). İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu : 148. Yıl* (s. 29-113). Ankara: Danıştay Yayınları No: 91.
- Sancakdar, O. (2012). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu* (s. 13-95). Ankara: Danıştay Yayınları No:83.
- Saygın, E. (2011). İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, LXIX(1-2)*, 635-648.
- Selçuk, S. (1992). Üst (İstinaf) Mahkemeler Tezelden Kurulmalı. *Ankara Barosu Dergisi(1992/1)*, 20-25.
- Spicker, P. (2000). *The Welfare State: A General Theory*. Sage Publications. Nisan 13, 2017 tarihinde <http://www.spicker.uk/books/Paul%20Spicker%20-%20The%20welfare%20state%20a%20general%20theory.pdf> adresinden alındı
- Surlu, M. H. (2000). Türk Hukuk Uygulamasının Tarihsel Perspektifi Açısından İstinaf (Üst) Mahkemeleri veya Türk Yargı Sisteminin Dinmeyen Özlemi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi(2000/2)*, 459-480.
- Şahin, C. ve Göktürk, N. (2012). *Ceza Muhakemesi Hukuku II* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şensoy, N. (1946). İstinaf. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 12(4)*, 1058-1072.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (4. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şimşek, M. (2016). İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi(7)*, 961-985.
- Türk Dil Kurumu (2005). *Türkçe Sözlük* (10. Baskı). ANKARA.
- Tahiroğlu, B. ve Erdoğan, B. (2013). *Roma Hukuku Dersleri* (9. Baskı). İstanbul: Der Yayınları.
- Tamanaha, B. Z. (2012). The History And Elements Of The Rule Of Law. *Singapore Journal of Legal Studies, 232-247*. Nisan 9, 2017 tarihinde <http://law.nus.edu.sg/sjls/articles/SJLS-Dec-12-232.pdf> adresinden alındı
- Tanrıver, S. (2004). Hukuk Yargısı (Medenî Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı. *TBB Dergisi(53)*, 191-215. Nisan 30, 2017 tarihinde <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2004-53-44> adresinden alındı
- Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59(4)*, 767-795.

- Tekbaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Tekinsoy, A. (2014). Danıştay'ın Temyiz İncelemesi Üzerine Verdiği Kararların Uygulanması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 23-50.
- Teziç, E. (2005). *Anayasa Hukuku* (10. Baskı). İstanbul: Beta Yayın Dağıtım.
- Toklu, E. (2015). İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu* (s. 63-71). Ankara: Danıştay Yayınları No:89.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık.
- Toydemir, S. (2013). *Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Türk İdari Yargı Sistemi*.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
- Turhan, M. (2004). *Anayasal Devlet* (3. Baskı). Ankara: Naturel Yayınevi.
- TBMM Adalet Komisyonu Tutanakları (2014, Mayıs 28). *Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Komisyonu Tutanak Dergisi*. Ocak 16, 2017 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Web Sitesi: [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon\\_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=720](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=720) adresinden alındı
- TBMM Meclis Tutanakları (2014a, Haziran 4). *Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi*. Ocak 9, 2017 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Web Sitesi: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem24/yil4/ham/b09701h.htm> adresinden alındı
- TBMM Meclis Tutanakları (2014b, Haziran 5). *Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi*. Ocak 9, 2017 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Web Sayfası: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem24/yil4/ham/b09801h.htm> adresinden alındı
- TBMM Meclis Tutanakları (2014c, Haziran 10). *Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi*. Ocak 15, 2017 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Web Sitesi: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem24/yil4/ham/b10001h.htm> adresinden alındı
- TÜSİAD. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları Ve Basım İşleri.
- Türkiye ve Avrupa Birliği Uzmanları. (b.t.). *Hukuk Muhakemesinde İstinaf El Kitabı. AB- Eşleştirme Projesi - Türkiye Cumhuriyeti'nde İstinaf mahkemelerinin Kuruluşunun Desteklenmesi*. Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü.

- Üçok, C., Mumcu, A. ve Bozkurt, G. (2011). *Türk Hukuk Tarihi* (15. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Ünal, Ş. (2004). Yargı Bağımsızlığı. *Amme İdaresi Dergisi*, 37(3), 63-81. Nisan 4, 2017 tarihinde [http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/64bcbd687722803\\_ek.pdf?dergi=Amm e%20Idaresi%20Dergisi](http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/64bcbd687722803_ek.pdf?dergi=Amm e%20Idaresi%20Dergisi) adresinden alındı
- Ünsal, C. (2013). *Ceza Muhakemesinde İstinafin Gelişimi ve Denetim Muhakemesinin Yapılması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü: Ankara.
- Ünver, M. N. (1996). *Ceza Yargılamasında Yasa Yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Üstün, G. (2016). İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi - Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(2), 13-38. Mayıs 14, 2017 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/275221> adresinden alındı
- Weitzel, J. (2011). Kanun Yolları Hukukunun Temel Esasları. 1(3), 21-39. (F. Doğan, Çev.)
- World Justice Project. (b.t). History and Importance of the Rule of Law. Nisan 9, 2017 tarihinde World Justice Project Web Sitesi: [https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/history\\_and\\_importance\\_of\\_the\\_rule\\_of\\_law.pdf](https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/history_and_importance_of_the_rule_of_law.pdf) adresinden alındı
- Yalduz, S. (2013). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Karar İncelemesi. Nisan 30, 2017 tarihinde <http://www.fap.hsyk.gov.tr/dosyalar/aihm-karar-inceleme/m5/Ashingdane-Birlesik-Krallik.pdf> adresinden alındı
- Yenisey, F. (1979). *Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Yenisey, F. (1986). Temyizin Genişletilmesi Sorunu. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 52(1-4), 117-143.
- Yeşilyurt, N. İ. (2015). İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve İvedi Yargılama: Hukuka Sermayeye Koşut hız ayarı. *Anakara Üniversitesi SBF Dergisi*, 70(2), 403-433.
- Yıldırım Ölmez, B. (2010). *İdari Yargıda Kanun Yolları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
- Yıldırım, M. K. (2000). *Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf*. İstanbul: Nesil Matbaacılık.
- Yıldırım, M. K. (2003). Kanun Yolu Olarak İstinaf. *Türkiye Barolar Birliği-İstinaf Mahkemeleri Uluslararası Toplantısı* (s. 285-319). Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.

- Yıldırım, R. (2015). Türkiye'de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu* (s. 33-53). Ankara: Danıştay Yayınları No:89.
- Yılmaz, Ejder. (2004). İstinaf Kavramı. *Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları*, (s. 205-221). Ankara.
- Yılmaz, Ejder. (2005). *İstinaf*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, Elif. (2009). Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIII(1-2), 321-351.
- Yılmaz, S. (2016). 6545 ve 6552 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde İdari Yargılama Usulü Değişiklikleri. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(28), 415-446.
- Yüce, M. (2013). *Vergi Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- Zabunoğlu, Y. K. (2000). Adil Yargılanma Hakkı ve İdari Yargı. *Yargı Reformu 2000 Sempozyumu* (s. 314-320). İzmir: İzmir Barosu Yayınları.

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

- Web:<http://www.haberturk.com/yerel-haberler/haber/10708414-istinaf-mahkemeleri-1-degerlendirme-toplantisi>, son erişim 13/5/2017
- Web:<http://www.star.com.tr/politika/istinaf-mahkemeleri-yargiyi-hizlandiracak-haber-1123989/>, son erişim 29/03/2017
- Web:<http://www.trthaber.com/haber/gundem/yargida-istinaf-mahkemeleri-reformu-285983.html>, son erişim 05/06/2017
- Web:<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, son erişim 05/06/2017
- Web:<http://www.adalet.gov.tr/>, son erişim 05/06/2017
- Web:<http://www.adliscil.adalet.gov.tr/>, son erişim 05/06/2017
- Web:<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf>, son erişim 05/06/2017