

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

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İSTİNAF KANUN  
YOLUNUN ETKİNLİĞİ**

**Oğuzhan BİRAL**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL**

**MAYIS - 2023**

**T.C.**  
**SAKARYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İSTİNAF**  
**KANUN YOLUNUN ETKİNLİĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Oğuzhan BİRAL**

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye**

**Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk**

“Bu tez 02/05/2023 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”

<b>JÜRİ ÜYESİ</b>	<b>KANAATI</b>
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Prof. Dr. Burhanettin ZENGİN	Başarılı
Doç. Dr. Hakan YAVUZ	Başarılı

## ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

**Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?**

**Evet**

**Hayır**

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütölen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

**Oğuzhan BİRAL**

**02/05/2023**

## ÖNSÖZ

Yapmış olduğum tez çalışmasında bilgi ve birikimini, tecrübesini ve engin anlayış ve hoşgörüsünü hiçbir zaman esirgemeyen ve verdiği fikirlerle çalışmama önemli bir katkı veren kıymetli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Temel GÜRDAL hocama, ayrıca yüksek lisans eğitimim boyunca katkılarından dolayı birbirinden değerli hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmam süresince ilgi, alakası ve büyük yardımları ile bana her türlü desteği veren eşim Belgin BİRAL'a ve bu süreçte bazen ihmal ettiğim ve ilgilenemediğim kızım Begüm ve oğlum Mehmet Kağan'a ve ayrıca buralara gelmemde maddi ve manevi büyük fedakârlıklar göstererek her türlü desteği sunan canım Annem ve Babama çok teşekkür ederim.

**Oğuzhan BİRAL**

**02/05/2023**

# İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	vii
TABLO LİSTESİ.....	viii
ÖZET .....	ix
ABSTRACT .....	x

GİRİŞ.....	1
<b>BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI, UYUŞMAZLIK NEDENLERİ VE İDARİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI .....</b>	<b>4</b>
1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	4
1.2. Vergi Uyuşmazlığı Nedenleri .....	4
1.2.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırı Olması.....	5
1.2.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	5
1.2.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	6
1.2.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	6
1.2.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	7
1.2.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç (Maksat) Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	8
1.2.2. Vergi İncelemeleri.....	9
1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı Yapılması.....	9
1.2.4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi .....	10
1.2.5. Verginin Ödenmemesi .....	11
1.2.6. Diğer Nedenler .....	11
1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları.....	11
1.3.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi .....	12
1.3.1.1. Hesap Hataları.....	13
1.3.1.2. Vergilendirme Hataları .....	14
1.3.1.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılma Yöntemleri .....	17
1.3.1.4. Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri .....	17
1.3.1.5. Vergi Hatalarının Düzeltme İşlemlerinde Zamanaşımı .....	19
1.3.2. Yanılma ve Görüş Değişikliği.....	19

1.3.3. İzaha Davet.....	21
1.3.4. Pişmanlık ve Islah .....	23
1.3.5. Cezalarda İndirim.....	24
1.3.6. Uzlaşma.....	26
1.3.6.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....	27
1.3.6.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma .....	29
1.3.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Çözüm Yolları .....	31
1.3.7.1. Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği).....	32
1.3.7.2. Uzlaştırma .....	32
1.3.7.3. Arabuluculuk.....	33
<b>BÖLÜM 2: TÜRK VERGİ YARGISINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR ...</b>	<b>34</b>
2.1. Vergi Yargısının Kavramsal Çerçevesi .....	34
2.2. Türk Vergi Yargısının İşlevleri (Fonksiyonları) .....	34
2.2.1. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi .....	35
2.2.2. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi .....	36
2.2.3. Uyuşmazlıkları Çözüme Kavuşturma İşlevi .....	37
2.2.4. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi .....	37
2.2.5. İçtihat Oluşturma İşlevi.....	38
2.3. Türk Vergi Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler .....	38
2.3.1. Yazılı Yargılama İlkesi .....	39
2.3.2. Resen Araştırma İlkesi .....	39
2.3.3. Kıyas Yasağı İlkesi .....	40
2.3.4. Ekonomik Yaklaşım İlkesi .....	41
2.3.5. Delil Serbestisi İlkesi .....	42
2.3.6. Toplu Yargılama Yapılması İlkesi .....	43
2.4. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	43
2.4.1. Osmanlı Dönemi Türk Vergi Yargısı.....	43
2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Türk Vergi Yargısı .....	44
2.4.2.1. 1982 Öncesi Türk Vergi Yargısı .....	44
2.4.2.2. 1982 Sonrası Türk Vergi Yargısı .....	45
2.5. Türk Vergi Yargısının Örgüt Yapısı.....	45
2.5.1. Vergi Mahkemeleri .....	45

2.5.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	46
2.5.3. Danıştay.....	47
2.6. Türk Vergi Yargısında Mahkemelerin Kararlarına Karşı Kanun Yolları .....	48
2.6.1. Olağan Kanun Yolları .....	49
2.6.1.1. İstinaf Kanun Yolu.....	49
2.6.1.2. Temyiz Kanun Yolu.....	49
2.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	51
2.6.2.1. Kanun Yararına Temyiz.....	51
2.6.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi .....	52
2.7. Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun İşleyişi .....	53
2.7.1. Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun Kısa Tarihçesi .....	53
2.7.2. İstinafın Çeşitleri.....	54
2.7.2.1. Klasik (Geniş) Anlamda İstinaf .....	54
2.7.2.2. Dar (Sınırlı) Anlamda İstinaf.....	54
2.7.3. İstinaf Kanun Yolu Uygulamasının Gerekçeleri.....	55
2.7.3.1. Adil Bir Yargılama Yapılmasına Teminat Oluşturacağı Gerekçesi...55	
2.7.3.2. Yargılama Sürecini Kısaltacağı Gerekçesi .....	55
2.7.3.3. Danıştay’ın İş Yükünü Azaltacağı Gerekçesi .....	56
2.7.3.4. Danıştay’ın İçtihat Yapıcı Özelliğini Artıracağı Gerekçesi.....	56
2.7.4. İstinaf Kanun Yolunda Görevli Olan Bölge İdare Mahkemelerinin Genel Yapısı .....	56
2.7.4.1. Bölge İdare Mahkemelerinin Genel Örgütsel Yapısı.....	57
2.7.4.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Genel Görevleri.....	58
2.7.5. İstinaf Kanun Yolunda Bölge İdare Mahkemelerinin Vereceği Kararlar .....	58
2.7.5.1. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf Başvurusunun Reddi Kararı Vermesi .....	58
2.7.5.2. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf Başvurusunun Kabulü Kararı Vermesi .....	58
2.7.5.3. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf Başvurusunun İlk Derece Mahkemesine Geri Gönderilmesi Kararı Vermesi.....	59
2.8. Bölge İdare Mahkemesinin Kararlarına Karşı Temyiz Makamı Olan Danıştay’ın Vereceği Kararlar .....	59

2.8.1. Danıştay'ın Onama Kararı Vermesi.....	59
2.8.2. Danıştay'ın Bozma Kararı Vermesi .....	60
2.9. Vergi Yargısının Belirlediği Parasal Sınırlar .....	61
2.10. Vergi Yargısında Verilmiş İçtihadı Birleştirme Kararları .....	62
2.11. Vergi Yargısında Sayısal Verilere İlişkin Bilgiler .....	67
2.11.1. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Bir Dosyanın Gün Olarak Ortalama Görülme Süresi.....	67
2.11.2. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Yıl İçerisinde Açılan Dava Sayıları.....	68
2.11.3. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Karara Bağlanamayıp Gelecek Yıllara Devreden Dava Sayıları .....	69
2.11.4. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Görev Alan Yargı Mensubu Sayılarına İlişkin Veriler .....	70
2.11.5. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Görev Alan Hakim Başına Düşen Dosya Sayısı Verileri.....	71
2.11.6. Danıştay'da Görevli Olan Vergi Dava Dairelerinin Dosya Sayılarına İlişkin Veriler .....	72
2.12. Alternatif Çözüm Yollarına İlişkin Sayısal Veriler .....	73
2.12.1. Uzlaştırma Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler .....	74
2.12.2. Arabuluculuk Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler.....	74
<b>BÖLÜM 3: İSTİNAF KANUN YOLUNUN ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI.....</b>	<b>76</b>
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	76
3.2. Araştırmanın Modeli .....	76
3.3. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları .....	77
3.4. Araştırmanın Örnekleme .....	78
3.5. Araştırmanın Katılımcı Profili.....	78
3.6. Verilerin Analizi .....	79
3.6.1. İstinaf Kanun Yolunun Vergi Mahkemeleri Açısından Analizi .....	80
3.6.1.1. İstinaf Kanun Yolu Müessesesinin Varlığının İlk Derece Mahkemelerinde Yapılan Yargılamalara Etkisinin Analizi.....	80



3.6.1.2. Belli Bir Tutar Altında Kalan Uyuşmazlıkların İstinaf Kanun Yoluna Kapalı Olmasının Analizi.....	83
3.6.2. İstinaf Kanun Yolunun Danıştay Açısından Analizi.....	85
3.6.2.1. İstinaf Kanun Yolunun Danıştay'ın İçtihat Yapıcı Özelliğine Etkisinin Analizi .....	85
3.6.2.2. İstinaf Kanun Yolu Uygulamasının Danıştay'daki İş Yükü Üzerindeki Etkisinin Analizi.....	88
3.6.2.3. Belli Bir Tutar Altında Kalan Uyuşmazlıkların Temyiz Kanun Yoluna Kapalı Olmasının Analizi.....	91
3.6.3. İstinaf Kanun Yolu Müessesesinin İşleyişinin Analizi .....	94
3.6.3.1. İstinaf Kanun Yolunda Farklı Kararların Verilmesi ve Yargıya Güven Açısından Analizi.....	94
3.6.3.2. İstinaf Mahkemelerinde İş Yükü ile Etkin Yargılama Arasındaki İlişkinin Analizi.....	97
3.6.3.3. İstinaf Mahkemelerindeki Hakimlerin Uzmanlaşma ve Tecrübe Açısından Analizi.....	100
3.6.3.4. İstinaf Kanun Yolunun Yargılama Süresi Üzerindeki Etkisinin Analizi.....	102
3.6.3.5. İstinaf Mahkemelerinin Verdiği Kararların Vergi İdaresi ve Mükellefler Açısından Analizi.....	105
3.6.3.6. İstinaf Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Ayrıntılı İncelenip İncelenmediğinin Analizi .....	109
3.6.3.7. İstinaf Mahkemelerinin Sınırlı Bölgelerde Bulunmasının Mahkemeye Erişim Hakkı Açısından Analizi .....	112
3.6.3.8. İstinaf Kanun Yolunun Pahalı Bir Adalet Arayışı Olup Olmadığının Analizi .....	115
3.6.4. İstinaf Kanun Yolunun Savunma Görevi Gören Avukatlar Açısından Analizi .....	118
3.6.4.1. Kamuda İstihdam Edilen Avukatların Alacakları Eğitimlerin Vergi Yargısına Etkisinin Analizi .....	118
3.6.4.2. Özel Sektörde Çalışan Avukatların Alacakları Danışmanlık Hizmetlerinin Vergi Yargısına Etkisinin Analizi.....	121

<b>SONUÇ .....</b>	<b>125</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>131</b>
<b>EK .....</b>	<b>139</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>140</b>

## KISALTMALAR

- BİM** : Bölge İdare Mahkemesi  
**GİB** : Gelir İdaresi Başkanlığı  
**GVK** : Gelir Vergisi Kanunu  
**KDVK** : Katma Değer Vergisi Kanunu  
**KVK** : Kurumlar Vergisi Kanunu  
**TÖU** : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma  
**TSU** : Tarhiyat Sonrası Uzlaşma  
**VDDK** : Vergi Dava Daireleri Kurulu

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Parasal Sınırları Gösteren Sayısal Veriler .....	62
<b>Tablo 2:</b> İctihadı Birleştirme Kurulu Kararları .....	63
<b>Tablo 3:</b> Vergi Mahkemelerinde Bir Dosyanın Ortalama Görülme Süresi .....	67
<b>Tablo 4:</b> Bölge İdare Mahkemelerinde Bir Dosyanın Ortalama Görülme Süresi .....	67
<b>Tablo 5:</b> Vergi Mahkemelerinde Yıl İçerisinde Açılan Dava Dosya Sayıları .....	68
<b>Tablo 6:</b> Bölge İdare Mahkemelerinde Yıl İçerisinde Açılan Dava Dosya Sayıları .....	68
<b>Tablo 7:</b> Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanamayıp Gelecek Yıllara Devreden Dava Dosya Sayıları .....	69
<b>Tablo 8:</b> Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanamayıp Gelecek Yıllara Devreden Dava Dosya Sayıları .....	69
<b>Tablo 9:</b> İdari ve Vergi Mahkemelerinde Görevli Yargı Personeli Sayısı .....	70
<b>Tablo 10:</b> Bölge İdare Mahkemelerinde Görevli Yargı Personeli Sayısı .....	70
<b>Tablo 11:</b> İdari ve Vergi Mahkemelerinde Görevli Hakim Başına Düşen Dosya Sayısı .....	71
<b>Tablo 12:</b> Bölge İdare Mahkemelerinde Görevli Hakim Başına Düşen Dosya Sayısı..	71
<b>Tablo 13:</b> Danıştay Vergi Dairelerine Geçen Yıllardan Devir ve Yıl İçinde Temyizen Gelen Toplam Dosya Sayısı .....	72
<b>Tablo 14:</b> Danıştay Vergi Dava Dairelerinde Yıl İçerisinde Temyizen Karara Bağlanan Dosya Sayısı .....	72
<b>Tablo 15:</b> Danıştay Vergi Dava Dairelerince Temyizen Karara Bağlanan Dosya Sayılarının Oransal Durumu .....	73
<b>Tablo 16:</b> Uzlaştırma Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler .....	74
<b>Tablo 17:</b> İhtiyari Arabuluculuk Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler .....	74
<b>Tablo 18:</b> Dava Şartı Arabuluculuk Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler .....	75
<b>Tablo 19:</b> Araştırmanın Katılımcı Profili .....	79
<b>Tablo 20:</b> Araştırma Soruları .....	80

## ÖZET

**Başlık:** Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İstinaf Kanun Yolunun Etkinliği

**Yazar:** Oğuzhan BİRAL

**Danışman:** Prof. Dr. Temel GÜRDAL

**Kabul Tarihi:** 02/05/2023

**Sayfa Sayısı:** x (ön kısım) + 139 (ana kısım) + 1 (ek)

Verginin tarafları olan; vergi idaresi ve mükellefler arasında gün geçtikçe sayıları artan vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları yargıya intikal etmeden idari aşamada çözülebileceği gibi, idari aşamada barışçıl bir çözüm yolunun bulunamaması halinde uyuşmazlıklar vergi yargısına intikal ettirilebilmektedir.

Bu çalışmanın amacı Türk vergi yargısındaki kanun yollarından biri olan istinaf kanun yolunun etkinliğini analiz etmek ve yapılan tespitler doğrultusunda bu yargı yolunun etkinliğini etkileyen problemlerin ortaya konulması ve vergi yargısı alanında politika yapıcı ve uygulayıcılara öneriler sunmaktır. Bu bağlamda; Sakarya, Kocaeli ve İstanbul illerinde kamuda ve özel sektörde avukatlık mesleğini icra eden avukatlarla yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) yöntemi ile sorular sorulmuş ve verilen cevaplar doğrultusunda veriler analiz edilmiştir.

Çalışmamız üç başlık altında incelenmiştir. Çalışmamızın birinci bölümünde vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi uyuşmazlığı nedenleri ve vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal ettirmeden vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlık çözüm yöntemleri hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmamızın ikinci bölümünde Türk vergi yargısının işlevi, yargıya hakim olan ilkeler, vergi yargısının genel yapısı, istinaf kanun yoluna ilişkin genel bilgiler, bu kanun yolunun uygulanmasının gerekçeleri ve yargılamalar sonucu ortaya çıkan sayısal veriler hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde vergi uyuşmazlığını yargı aşamasına taşıyan mükellefleri savunma görevi üstlenen avukatlar ile vergi idaresini savunma görevini üstlenmiş olan avukatlarla yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) yöntemi kullanılarak elde edilen veriler analiz edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Yargısı, İstinaf Kanun Yolu

## ABSTRACT

**Title of Thesis:** The Efficiency of the Appellate Legal Remedy in the Resolution of Tax Disputes

**Author of Thesis:** Oğuzhan BİRAL

**Supervisor:** Prof. Dr. Temel GÜRDAL

**Accepted Date:** 02/05/2023

**Number of Pages:** x (pre text) + 139  
(main body) 1 (add)

The parties to the tax; Increasing number of tax disputes arise between tax administration and taxpayers. The tax disputes that arise can be resolved at the administrative stage without going to the judiciary, or if a peaceful solution cannot be found at the administrative stage, the disputes can be referred to the tax jurisdiction.

The aim of this study is to analyze the effectiveness of the appeal legal remedy, which is one of the legal remedies in the Turkish tax jurisdiction, and to reveal the problems affecting the effectiveness of this judicial remedy in line with the determinations made and to offer suggestions to policy makers and practitioners in the field of tax jurisdiction. In this context; In the provinces of Sakarya, Kocaeli and Istanbul, questions were asked with the semi-structured interview method with the lawyers practicing in the public and private sectors, and the data were analyzed in line with the answers given.

Our study has been examined under three headings. In the first part of our study, information is given about the concept of tax dispute, the reasons for tax disputes and the methods of dispute resolution between the tax administration and the taxpayers without submitting the tax disputes to the judiciary. In the second part of our study, information is given about the function of the Turkish tax jurisdiction, the principles that dominate the jurisdiction, the general structure of the tax jurisdiction, general information on the appeal legal remedy, the reasons for the application of this legal remedy and the numerical data that emerged as a result of the proceedings. In the third part of our study, the data obtained by using the semi-structured interview (interview) method with the lawyers who undertake the duty of defending the taxpayers who carry the tax dispute to the judicial stage and the lawyers who undertake the duty of defending the tax administration are analyzed.

**Keywords:** Tax Dispute, Tax Judgment, Appeal Law

## GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2.maddesi Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğu ve yine Anayasa'nın 125.maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olduğu belirtilmiştir. Geçmişten günümüze gelindiğinde artan nüfus, teknolojinin gelişimi ile birlikte insanların bilgiye ulaşımının kolaylaşması, hak arama bilincinin gelişmesi vb. etkenler ile birlikte bireyler ve kamu otoritesini temsil eden devletlerarasındaki uyuşmazlıklar çeşitlenmiş ve artmıştır. Hiç şüphesiz bu uyuşmazlığın kendini gösterdiği alanlardan biri de uygulanmakta olan vergi politikalarıdır.

Devletlerin sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasi hedeflerini gerçekleştirmede uygulayacakları vergi politikaları büyük önem arz etmektedir. Çünkü vergi gelirleri, kamu otoritesinin hedeflerini gerçekleştirmekteki en büyük finansman kaynağını oluşturmaktadır. Yasama organının Anayasa'nın 73.madde hükmünü dikkate alarak kanun yapması, değiştirmesi ve kaldırması hallerinde bunların uygulayıcısı konumunda bulunacak olan vergi idaresidir. Yürütme organının bir birimi olarak görev ifa eden vergi idaresinin yasadan aldığı güçle uyguladığı iş ve eylemler, bu uygulamaların muhatapları olan vergi mükellefleri ve sorumluları nezdinde olumsuz karşılık bulabilir. Bu durumda ortaya vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uyuşmazlığı sorunu ortaya çıkacaktır.

Uyuşmazlığın vuku bulduğu hallerde vergi idaresinin tercihen benimsediği yol ve yöntem bu uyuşmazlığın yargı aşamasına taşınmadan idare ile mükellefler arasında çözülmesidir. Bu doğrultuda vergi idaresi mükelleflerle arasındaki uyuşmazlığı sonlandırmak için birçok çözüm yolu sunmaktadır. Ancak sunulan bu çözüm yolları mükellefler tarafından karşılık bulmayabilir ve bu durumda idarenin iş ve işlemlerinden kaynaklı olarak hak kaybına uğradığını iddia eden mükellefler bu uyuşmazlığı yargı aşamasına taşıyabilirler. Bu durumda taraflar arasındaki sorunu çözecek yegane ve son merci vergi yargısı olacaktır.

Hiç şüphesiz vergi yargısının vereceği kararlar kesin ve bağlayıcı özellikler göstermektedir. Dolayısıyla bu aşamada vergi yargısında görev alan organların tarafsız, bağımsız, hızlı ve hakkaniyetli kararlar vermesi çok önemlidir. Bu amaçla vergi yargısı, 2014 yılında çıkarılan 6545 Sayılı Kanun'la önemli bir yapısal değişikliğe gitmiştir. Bu kanunda yapılan değişiklikle birlikte vergi yargısı ikili bir yapıdan üçlü bir yapıya dönüşmüş ve ilk derece mahkemeleri olarak görev yapan vergi mahkemeleri ile Danıştay

arasında yeni bir organ olan İstinaf mahkemeleri ihdas edilmiş ve haliyle vergi yargısında yeni bir olağan kanun yolu olan istinaf kanun yolu müessesesi ortaya çıkmıştır. Bu kanun yolunun oluşturulmasındaki temel amaçlar, temyiz makamı olan Danıştay'ın iş yükünü azaltmak ve Danıştay'ın asıl işlevi olan içtihat yapıcı özelliğini artırmaktır.

### **Çalışmanın Konusu**

Çalışmamızın konusunu, 2016 yılından beri uygulanmakta olan ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde olağan bir kanun yolu olan istinaf kanun yolunun etkinliği üzerine bir çalışma yapmaktır. Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamamızın birinci bölümünde; vergi uyuşmazlığı kavramı, uyuşmazlık nedenleri ve bu uyuşmazlıkların çözüm yolları belirtilmiştir. Bu amaçla vergi idaresi ile mükellefler arasındaki başlıca uyuşmazlığa neden olan sebepler ortaya konulmaya çalışılmış, bu uyuşmazlıkların çözüm yollarının neler olduğu ve bu çözüm yollarından yararlanma şartlarının neler olduğu üzerinde durulmuştur.

Çalışmamamızın ikinci bölümünde; Türk vergi yargısında istinaf kanun yolu üzerine detaylı bilgiler verilmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda ilgili bölümde vergi yargısının işlevlerinden, vergi yargısına hakim olan ilkelerden ve istinaf kanun yolunun uygulanış usulleri ile bu kanun yolunun uygulanmasındaki amaçlardan bahsedilecektir.

Çalışmamamızın üçüncü bölümünde; istinaf kanun yolunun etkin olup olmadığı üzerine bir alan araştırması yapılmıştır. Alan araştırmasının detaylarına yer verilen bu bölümde, araştırmada sorularımıza verilen cevaplar doğrultusunda vergi uyuşmazlığının taraflarının bakış açıları, düşünceleri ve sundukları öneriler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### **Çalışmanın Amacı**

Günümüzde Türk vergi yargısında üç aşamalı yargılamanın bir ayağını temsil eden istinaf kanun yolunun etkin olup olmamasının tespiti önem atfedilen bir konuma sahiptir. Çalışmamızda; vergi uyuşmazlığının tarafları olan, vergi idaresini yargıda temsil eden avukatlar ile mükellefleri temsil eden avukatların vergi yargısında olağan bir kanun yolu olan istinaf kanun yolu müessesesinin işleyişi hakkındaki düşüncelerinin ortaya konulması, aksayan yönler konusunda beyan ettikleri fikirleri ve bu kanun yolunun



gelişiminin sağlanması için ne gibi öneriler sundukları tespit edilmeye çalışılmıştır. Böylece yargı aşamasında vergi uyuşmazlığının taraflarının asıl uygulayıcıları olan ve merkezinde bulunan kişilerin bu kanun yolu uygulamasındaki sorunlara ilişkin önerileri analiz edilerek etkin, adil ve amaçlarına uygun bir istinaf yargılamasının nasıl yapılması gerektiği üzerine öneriler sunulması amaçlanmaktadır.

### **Çalışmanın Önemi**

İstinaf kanun yolunun getirilmesindeki asıl amaçların, temyiz makamı olan Danıştay'ın iş yükünü azaltmak ve Danıştay'ın asıl işlevi olan içtihat yapıcı özelliğini artırmak olduğu göz önüne alındığında vergi yargısı mekanizmasında istinaf kanun yolu müessesesinin şüphesiz iyi bir işleyişe sahip olması gerekmektedir. Dolayısıyla bu amaçların gerçekleştirilmesi için istinaf kanun yolunda ortaya çıkan olumsuzlukların yapısal bir sorun haline dönüşmemesi, tarafların yargıya olan güveninin tesis edilmesi, hızlı ve adaletli yargılamaların yapılması noktasında olumsuz durumların çözülmesi elzemdir. Bu doğrultuda istinaf kanun yolundaki sorunlara çözüm önerilerinin sunulması açısından çalışma önem arz etmektedir.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışmamızda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde istinaf kanun yolunun etkinliğini analiz edebilmek amacıyla, nitel bir araştırma yöntemi olan yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) yöntemi kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi; katılımcıların bilgi ve birikimlerini ortaya koyabilme, tecrübelerini yansıtabilme, geniş ve esnek bir veri toplama sağlaması bakımından uygun ve verimli bir araştırma yöntemidir. Yine bu yöntem ile araştırma konusu olarak seçilen araştırma problemlerinin sonuçlarını derinlemesine analiz edebilmek amacıyla sıklıkla başvurulan yöntemlerden biridir.

# **BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI, UYUŞMAZLIK NEDENLERİ VE İDARİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLLARI**

Bu bölümde vergi uyuşmazlığı kavramı, uyuşmazlık nedenleri ve idari aşamada mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın vergi yargısı yoluna götürülmeden çözüm yollarının neler olduğu konusunda bilgi verilecektir.

## **1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı**

Vergi uyuşmazlığı kavramını kısaca, vergi alanında kamu gücünü elinde bulunduran vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin yasal hükümleri farklı anlama, algılama ve yorumlamalarından kaynaklanan görüş ayrılıkları şeklinde tanımlamak mümkündür (Öner, 2018: 247).

Vergi uyuşmazlığı, yasama organı tarafından gerçekleştirilen vergi kanunlarındaki düzenlemeler ile bu düzenlemeleri uygulayıcı konumda bulunan vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetlerini farklı yorumlamalarından kaynaklanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi uyuşmazlığının vergi idaresi ve mükellefler olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır (Ortaç ve Ünsal, 2019: 191).

## **1.2. Vergi Uyuşmazlığı Nedenleri**

Birey ve toplumun ihtiyaçlarını karşılamak adına devletler harcama yapmak zorundadırlar. Devletlerin yapacağı bu harcamaların en büyük finansman kaynağı hiç şüphesiz ki vergi ve vergi benzeri gelirlerdir. Geçmişten günümüze gelindiğinde insan istek ve ihtiyaçlarının farklılaştığı ve değiştiği görülmektedir. Bu farklılaşmanın ve değişimin getirdiği doğal sonuçta, kamu harcamalarının artma yönünde eğilim göstermesidir.

Artan kamu harcamalarına kaynak sağlamak için, devletler vatandaşlarına vergisel anlamda bir takım yasal yükümlülükler yükleyebilmektedir. Yapılan bu yasal düzenlemeler teoriden pratiğe uygulandığında, kamu otoritesini temsil eden kurum ve kuruluşlar ile vergi yükümlüleri arasında bir takım uyuşmazlıkların doğmasına sebep olabilmektedir.

Vergi uyuşmazlığından söz edebilmek için ödeme aşamasına gelmiş bir verginin varlığının bulunması şart olmayıp, vergi idaresinin vergisel uygulamalarından

kaynaklanan işlemler nedeniyle de vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması mümkündür (Aksoy, 1999: 58). Vergi uyuşmazlıkları kimi zaman, mükellef adına tahakkuk eden ve ödeme aşamasına gelmiş vergi borçları olabileceği gibi kimi zamansa mükellefin vergisel sorumluluklarını yerine getirmediği ya da eksik bir şekilde yerine getirmesi ile vergi idaresinin uygulamalarından kaynaklanmaktadır (Yüce, 2017: 81).

Vergi uyuşmazlıklarının oluşmasının ana nedenleri olarak; vergilendirme işleminin hukuka aykırı olması, vergi incelemeleri, hatalı tarhiyat çıkarılması, vergi matrahının düşük beyan edilmesi, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler olarak belirtilebilir.

### **1.2.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırı Olması**

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. Maddesinin a bendinde "İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından" iptal davalarının açılacağı belirtilmiştir.

Kanun maddesinde belirtildiği gibi idarenin iş ve eylemlerinden dolayı menfaatleri ihlal edilenler, idarenin hukuki anlamda denetimini sağlayarak idarenin işlemlerini iptal ettirebilmektedirler. Vergilendirme işlemi de idari bir işlem olduğundan menfaatlerinin ihlal edildiğini iddia edenler açacakları iptal davaları ile idarenin vergisel alanda gerçekleştirdiği işlemleri iptal ettirmeleri mümkündür (Çağlayan, 2017: 200).

Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin yetki, konu, şekil, sebep ve amaç unsurlarından bir veya birkaçının hukuka aykırı uygulandığını iddia edenler tarafından iptal davasına konu yapılabilmesi mümkündür. Bu unsurlara sırasıyla aşağıda yer verilecektir.

#### **1.2.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Yetki, kamu idaresine yasal olarak tanımlanan ve hukuki bir işlem icra etme gücü ve yetisidir. Ancak kamu idaresine verilen bu güç sınırsız olmayıp, bu yetki kanunla tespit edilmiş kişi ve makamlarla sınırlandırılmıştır (Atay, 2022: 243).

Anayasanın "vergi ödevi" başlıklı 73. Maddesi "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüne yer vermiştir.

Dolayısıyla ilgili kanun hükmüne göre bu yetki yasama organına verilmiş olup bunun dışında başka bir organın bu yetkiyi kullanması mümkün değildir.

Vergi ile ilgili kanuni düzenlemeler, Anayasanın 73. Maddesi göz önüne alınarak yapılmaktadır. Vergi idaresinin genişletici yorum yöntemine başvurarak vergi kanunlarında yer almayan bir hükmü idarenin düzenleyici işlemleri ile vergi mükelleflerinden yeni bir vergi istemesi anayasanın amir hükmüne aykırılık teşkil edecek ve vergi idaresi yetki sınırlarını aşarak yetki gaspına sebep olacaktır.

Örneğin; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesi hangi unsurların katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hususlarından bahsetmektedir. Vergi idaresi, 17/01/2019 tarih ve 7161 sayılı Kanununun 18. maddesinde yapılan değişikliğe kadar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile "kur farklarını" matraha dahil olan unsur olarak kabul etmekteydi. Ancak vergi yargısı kanuni alanda düzenlenmeyen bir uygulamanın vergi idaresinin genişletici yorum yaparak tebliğ ile uygulama alanı bulunmasını Anayasanın 73. maddesindeki verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiğine hükmetmiştir. Dolayısıyla vergi idaresinin yetki sınırlarını aşarak tebliğ ile düzenlediği bu hüküm vergi yargısı tarafından iptal edilmiştir.

#### **1.2.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari işlemin, hukuk dünyasında ortaya çıkardığı değişiklik idari işlemin konusu olarak tanımlanmaktadır. İdari işlemler, yasal düzenlemelerin sonuçlarının ortaya çıkması için yapılmaktadır. Dolayısıyla burada idareye keyfi olarak serbest davranma iradesi verilmemiştir. Yapılan idari işlemlerin konusunun yapılan kanuni düzenlemelere aykırı olması ve işlemin konusunun imkansız olması durumları idari işlemi konu unsuru yönünden sakatlamaktadır.

#### **1.2.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi idaresi vergisel işlemlerini gerçekleştirirken bu işlemlerini anayasa, kanun, yönetmelik ve diğer düzenleyici metinlerde belirtilen usul ve şekillere uygun olarak yerine getirmelidir. Vergi yargısının içtihatlarında da şekil unsuru resen dikkate alınmakta ve bu unsura uyulmaması halinde yargı tarafından işlemin hükümsüz veya iptaline ilişkin kararlar verilebilmektedir.

Vergi yargısı her şekil eksikliği için işlemin hükümsüzlüğüne veya iptaline ilişkin kararlar vermemektedir. Yargı bu eksiklikleri asli ve tali şekil eksikliği olarak sınıflandırmakta ve bu sınıflandırmalara göre de işlemi iptal etmekte veya etmemektedir. Dolayısıyla yargı tarafından verilecek kararlarda şekil unsuruna uyulmaması halinde işlemin hukuki geçerliliğini etkileyip etkilemediği göz önüne alınmaktadır. Asli şekil eksikliği halinde işlem iptal edilmekte, tali şekil eksikliği halinde ise işlem iptal edilmemektedir (Akyılmaz vd., 2017: 441).

Asli ve tali şekil eksikliğine örnek olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 26. Maddesinde tahakkuk fişinin muhteviyatı başlığı ile ilgili düzenleme örnek olarak verilebilir. İlgili madde de tahakkuk fişinde olması gereken unsurlar tek tek sayılmıştır. Tahakkuk fişi vergilendirme işlemi sonucu mükelleflerin ödeyeceği vergilere ilişkin bilgilerin yer aldığı ve vergi tahsilatı için önem arz eden bir işlemdir. Tahakkuk fişinin muhteviyatında; mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı), mükellefin açık adresi, verginin nev'i, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı ve vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa açıklayıcı bilgiler ile başkaca bilgiler yer almaktadır (213 Sayılı VUK).

Tahakkuk fişinde vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa açıklayıcı bilgilerin mevcut olmaması halinde bu durum asli şekil eksikliği unsuru olarak kabul edilmekte ve işlemin iptaline neden olmaktadır. Ancak mükellefin açık adresinde sokak, mahalle, cadde isimleri, yerleşim numarası vb. ile ilgili yanlışlık yapılması tali şekil eksikliği olarak kabul edilmekte ve işlemin iptaline neden olmamaktadır.

#### **1.2.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı**

İdari işlemlerde sebep unsuru, idari işlemlerin yapılmasından önce idareye verilen ve idareyi ilgili işlemi gerçekleştirmeye yönelten hukuk normlarınca belirlenmiş unsurdur ve bu unsur idareyi hukuki olarak sonuç doğuracak bir konuda işlem yapmaya sevk eden maddi bir amaçtır. Dolayısıyla vergi idaresinin yaptığı işlemler, gerçekleştirilen işlemlerden önce var olan ve çerçevesi objektif hukuk kurallarına göre çizilmiş sebeplere dayanmalıdır (Atay, 2022: 264).

Vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemin sebep unsurunu taşıması için sebep unsurunu oluşturan iki ana bileşen olan hukuki ve maddi sebeplerin de gerçekleşmesi gerekmektedir. Hukuki sebep kanun yapıcı tarafından tayin edilmiş olan yürürlükteki kanun ve diğer düzenleyici hükümler iken; maddi sebep ise vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Hukuki sebebin varlığı tek başına sebep unsurunun tamamlanması sonucunu doğurmaz. Dolayısıyla maddi sebebin de gerçekleşmesi gerekir (Kılınç, 2017: 16).

Örneğin, gerçek kişilerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir elde eden gerçek bir kişinin vergilendirilmesi hukuki sebebe uygun düşmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun kazanç unsurlarından biri olan serbest meslek faaliyetine göre mükellefiyet tesis ettirmiş ve serbest meslek kazancından başkaca faaliyeti ve geliri bulunmayan bir kişiye ticari kazanç faaliyeti icra ettiğinden bahisle ticari kazanç vergisi çıkarılması işlemi vergiyi doğuran olay bakımından maddi sebebe aykırılık teşkil etmekte olup, idarenin gerçekleştirdiği işlem sebep unsuruna aykırılık teşkil edecektir.

#### **1.2.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç (Maksat) Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Yasal düzenlemelerle kendisine kamu gücü verilen vergi idaresi, vergisel işlemlerini bireylerin ortak çıkarlarını ifade eden kamu yararını amaçlayarak gerçekleştirmelidir. Dolayısıyla vergi idaresi işlemlerinde kanuni düzenlemeleri referans alarak kamu yararını gerçekleştirmek üzere hareket etmelidir. İdare, işlemlerini gerçekleştirirken tamamen bu amaç doğrultusunda hareket etmeli ve bu amaca aykırılık teşkil edecek art niyet, ayrımcı bir bakış açısı, siyasi saik vb. amaçlarla hareket edilmesi halinde amaç unsurunda sakatlık oluşacak ve böyle bir durumun gerçekleşmesi işlemin iptaline neden olabilecektir.

Örneğin vergilendirmede amaçlardan biri de vergi geliri elde etmek ve yasal düzenlemeler çerçevesinde işlemler yapmaktır. Vergi idaresi bu amaca aykırı olarak başka saiklerle hareket ederek bir mükellefe ödemesi gereken vergiden daha fazla vergi çıkarması idarenin kamu yararını gözetmeden hareket etmesini göstermekte ve bu durumda amaç unsurunun sakatlanmasına ve dolayısıyla da işlemin iptalini doğurabilmektedir.

### 1.2.2. Vergi İncelemeleri

Türk vergi sisteminde vergilendirmede esas olan sistem beyan esası sistemidir. Bu sistemde mükellef veya vergi sorumlusu, vergisel işlemlerini beyanname vermesi gereken süreler içerisinde bir bütün haline getirerek ortaya çıkan vergi matrahını beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirir. Vergi dairesi, bu beyan üzerine ilgili matraha kanuni oranları uygulayarak ödenmesi gereken vergilerin tarh ve tahakkuk işlemlerini yaparak verginin ödenmesi amacıyla mükellefe tebliğ eder (Nas, 2012: 1308).

213 Sayılı VUK' un 134.maddesinde vergi incelemelerinin amacı belirtilmiş ve bu amacın “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olduğu belirtilmiştir. Vergi incelemelerinde amaç sadece kayıt dışı ekonomiye ve yolsuzluğa sebep olan vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmesi değildir. Bunun yanında vergi bilincinin yerleştirilerek mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yardımcı olmak, mükelleflerin sahip oldukları hak ve yükümlükler konusunda mükellefler nezdinde farkındalık oluşturmak, vergide adalet ve eşitlik prensiplerine riayet ederek varsa mükellef lehine durumları tespit etmek ve sağlamaktır (Akcan, 2018: 124).

Vergi incelemeleri temel olarak, mükelleflerin incelemeye ibraz ettikleri yasal defter ve belgeler ile mükelleflerin beyan esasına göre beyan ettikleri bilgiler karşılaştırılarak yapılmaktadır. Vergi incelemelerini yapan kişiler inceleme sonucunda buldukları matrah ve matrah farklarını düzenleyecekleri raporlarla eleştiri konusu yapmakta ve bu eleştiriler sonucunda mükelleflere vergi ve bu vergilere bağlı olarak cezalar çıkmaktadır. Ancak mükellefler yapılan bu işlemlerin hukuka uygun olmadığını öne sürerek yapılan işlemlerin iptalini isteyebilmekte ve bu durumda mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık çıkmaktadır (Kızılot, 2003: 40).

### 1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı Yapılması

213 Sayılı VUK' un 116.maddesinde “*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Müteakip maddelerden olan 117.madde de hesap hatalarından bahsedilmiş ve bu hatalar; matrah hataları, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde sayılmıştır. Yine aynı kanunun 118.maddesinde de

vergilendirme hatalarından bahsedilmiş ve bu hatalar; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olması şeklinde sayılmıştır.

Vergi idaresi, 213 Sayılı VUK' un 116, 117 ve 118.maddelerinde belirtilen durumlara sebebiyet vererek mükelleflere hatalı vergi tarhiyatları ve cezalar çıkarabilmekte ve böyle bir uygulamada vergi idaresi ile kişiler arasında vergi uyuşmazlığına neden olmaktadır.

Örneğin; mükellefin beyan sistemine göre beyan ettiği yıllık gelir vergisindeki matrahı, vergi idaresinin hatasından dolayı matrah hatası yapılarak daha yüksek tutarda matrah üzerinden vergi hesaplanıp, mükellefe vergi salınması ve yine aynı şekilde mükellef tarafından beyan edilen yıllık gelir vergisi matrahına ilişkin olarak vergi idaresi tarafından daha yüksek oranda vergi oranı uygulanması sonucunda mükellefin daha yüksek tutarda vergi ödenmesine sebebiyet veren vergi miktarı ile ilgili hata yapılması.

Yine vergi idaresi tarafından herhangi bir motorlu taşıta sahip olmayan bir kişiye mükellefin şahsında hata yapılarak motorlu taşıtlar vergisi salınması, yine herhangi bir gayrimenkule sahip olmayan bir kişiye vergi dairesi tarafından mükellefin şahsında hata yapılarak gayrimenkul sermaye iradı elde ettiği ile ilgili işlem yapılarak vergi salınması örnek olarak verilebilir.

#### **1.2.4. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi**

Mükelleflerin beyan esasına göre beyan ettikleri matrah ile vergi idaresinin tespit ettiği matrahlar arasında bazı durumlarda uyum bulunmamaktadır. İdare, mükellefin beyan ettiği matrahı eksik beyan ettiğini kabul etmekte ve mükellefin beyanını esas almak yerine kendi tespitleri doğrultusunda vergileme işlemi yapmaktadır. Bu durum mükellefler tarafından itiraz konusu olarak öne sürülmekte ve idare ile mükellef arasında uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır (Kızılot, 2003: 42).

Matrahın düşük beyan edilmesi ile en sık karşılaşılan örneklerden biri de; gayrimenkul alım-satım işlemlerinde gayrimenkul değerinin doğru beyan edilip edilmediği ile ilgili ortaya çıkan tapu harçları sorunudur.

İdare yaptığı tespitlerle gayrimenkulün olması gereken değerden daha az tutarda matrah beyan edildiğini öne sürerek ilave tapu harcı tarhiyatı çıkarabilmekte, mükellefler ise



doğru matrah beyanında bulunduğunu ve yapılan ilave tarhiyatın doğru olmadığını öne sürerek bu durumu uyuşmazlık konusu yapabilmektedirler.

### **1.2.5. Verginin Ödenmemesi**

İdare tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil aşamasına getirilen vergisel yükümlülüklerin vergi mükellefleri tarafından hiç ödenmemesi veya zamanında ya da eksik ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan bir uzlaşmazlıktır. İdare bu durumda hiç ödenmeyen veya eksik ödenen verginin tahsilatını yapabilmek için mükellef nezdinde çeşitli yöntemlere başvurmakta ve böylece verginin ödenmesi konusunda idare ile mükellef arasında çekişme oluşmaktadır (Bozdoğan, 2018: 12).

İdarenin verginin tahsili için başvurduğu yöntemlerin başında mükellefe süresinde ödenmeyen vergiler için ödeme emri düzenlenmesi, mükelleflerden mal bildirim beyanında bulunmalarının istenmesi, ödeme emri üzerine herhangi bir ödeme yapılmaması ve mal beyanında bulunulmaması hallerinde haciz işlemlerinin tatbik edilmesi, mükellefin idareye böyle bir borcu bulunmadığını veya mükellefin idarenin ödenmesini istediği borç miktarının fazla olduğunu ileri sürmesi ve yine mükellefin borcun ödenmesi ile ilgili herhangi bir tebligat işleminin yapılmadığını ileri sürmesi gibi durumlar uyuşmazlıklara örnek olarak verilebilir (İşbilir, 2008: 27).

### **1.2.6. Diğer Nedenler**

Yukarıda belirtilen vergi uyuşmazlıklarının dışında, vergilendirmede hukuki sonuç doğuran önemli bir usul işlemi olan tebliğ usullerinde, vergi aslı ve cezalarının tahsiline ilişkin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen uygulamalardan kaynaklanan nedenler ya da vergi aslı ve cezalarını ödemekten sürekli veya kısmen kaçınan mükellef veya sorumluların bulunması uyuşmazlığın meydana gelmesine neden olabilmektedir (Kızılot, 2003: 45).

### **1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları**

Vergi uyuşmazlıkları, uyuşmazlığın niteliğine göre idari aşamada ya da yargı aşamasında çözüm imkânına sahiptir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını, idari aşamada çözüm yolları ve yargısal aşamada çözüm yolları olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

Vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, idarenin kendisi tarafından veya mükelleflerin başvurusu üzerine yargı aşamasına gitmeden barışçıl yollarla çözümlendiği aşama idari aşamada çözüm olarak kabul görmektedir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 4).

Türk vergi sisteminde idari aşamada çözüm yoluna başvuru zorunluluğu bulunmayıp, idari çözüm yollarına başvurmadan ya da bu yollara başvurup mükelleflerin vergi idaresi ile barışçıl bir çözüm yolu bulamaması halinde uyuşmazlık konusunu vergi yargısına taşıyabilmeleri mümkündür (Öncel vd., 2019: 186).

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olarak; vergi hatalarının düzeltilmesi, yanılma ve görüş değişikliği, izaha davet, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

### **1.3.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde başvurulacak öncelikli yol vergi hatalarını düzeltmedir. Vergi hataları, idarenin vergi düzenlemelerindeki hükümleri genişletici ya da daraltıcı yorumlaması, vergiyi doğuran olayın mahiyetini hatalı değerlendirmesi veya mükelleflerin vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklarında dikkatsiz ve özensiz davranması sebebiyle ortaya çıkabilmektedir (Candan, 2020: 481).

213 Sayılı VUK'un 116.maddesi vergi hatasını "Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi alanında düzenlenmiş birçok kanunun bulunması, kaçınılmaz olarak hem vergi idaresi tarafından hem de vergi mükellefleri açısından hata yapma olasılığını artırmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu idare ve mükellef arasında ortaya çıkan ihtilafları yargı aşamasına intikal ettirmeden çözümünü sağlamak için VUK'ta vergi hatalarını düzeltme müessesine yer vermiştir (Güleç, 2019: 103). Böylece vergilendirme işlemleri sırasında idare veya mükellef aleyhine yapılan hatalar düzeltilerek vergilendirme açısından olması gereken duruma dönülmesi amaçlanmıştır.

213 Sayılı VUK'ta vergi hataları ile ilgili hükümlere 116 ila 126.maddeleri arasında yer verilmiştir. Vergi hatasının kavramsal tanımına 116.maddede, vergi hatası türlerinden olan hesap hataları 117.madde ve yine bir başka vergi hata türü olan vergilendirme

hatalarına 118.maddede yer verilmiştir. Hataların meydana çıkarılma yollarına 119.maddede ve müteakip maddeler de düzeltme işlemleri ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Sırası ile ilgili maddelere ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

### **1.3.1.1. Hesap Hataları**

VUK'un 117.maddesinde hesap hataları ile hükümlere yer verilmiş ve hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu hatalar genellikle yanlış uygulanan matematiksel işlemlerden kaynaklanan hatalar olup, ödenmesi gereken vergi miktarını etkileyebilen basit ve kolayca tespit edilebilen maddi hatalardır (Sarılı, 2011: 21).

#### **1.3.1.1.1. Matrah Hataları**

VUK'un 117. maddesi 1. bendine göre matrah hataları "Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergilendirmeyi ilgilendiren beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname vb. belgelerde vergiye esas olan matraha ait rakamların ve indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesi matrah hatalarına sebep olacaktır (Yüce, 2017: 96).

Matrah hatalarına örnek vermek gerekirse; takdir komisyonu tarafından takdir edilen 10 bin TL matrahın mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından bu tutarın vergi/ceza ihbarnamesinde 100 bin TL olarak dikkate alınması. Yine bir başka örnek olarak gelirin unsurlarından biri olan gayrimenkul sermaye iratlarında konutlar için ilgili yılda uygulanacak istisna tutarı ile götürü gider oranının eksik veya fazla uygulanması verilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 104).

#### **1.3.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar**

VUK'un 117. maddesi 2. bendine göre vergi miktarında hata "Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Örneğin, kurumlar vergisinde ödenecek verginin hesaplanmasında uygulanacak oranın yanlış uygulanması sonucu eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması ve yine aynı şekilde kurumlar vergisi beyanında geçmiş yıl zararlarının fazla veya eksik gösterilmesi ve bu tutarlar üzerinden mahsuplar yapılması, ödenmiş geçici vergilerin mahsubunun yapılmaması veya ödenmeyen geçici vergilerin mahsubunun yapılması vb. durumlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmasına sebebiyet vermek vergi miktarında hatalara neden olmaktadır.

#### **1.3.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması**

VUK'un 117. maddesi 3. bendine göre verginin mükerrer olması "Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Örneğin, yıllık gelir vergisi beyannamesini veren gerçek bir kişinin tahakkuk eden vergisi için vergi dairesinin sehven tekrar vergi tahakkuk ettirmesi ve tahakkuk eden vergiyi ödemesi için tebliğ işlemlerini gerçekleştirmesi işlemleri mükerrer vergilemeye sebep olacak bir işlemdir. Yine başka bir örnek vermek gerekirse, 2022 yılı mayıs dönemi KDV beyannamesini süresinde beyan etmeyen bir mükellefin pişmanlık talepli olarak mayıs dönemi KDV beyannamesini vermesi ve vergi dairesi tarafından tahakkuk işlemlerinin gerçekleşmesine rağmen; vergi dairesi tarafından sehven mükellefin KDV beyannamesini süresinde vermediğinden bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi ve adına vergi tahakkuk etmesi durumu mükerrer vergilendirmeye örnektir.

#### **1.3.1.2. Vergilendirme Hataları**

VUK'un 118.maddesinde vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata şeklinde sınıflandırılmıştır. Vergilendirme hataları, mahiyetleri itibari ile vergiyi doğuran olay bakımından hesap hatalarına nazaran hukuki uyumsuzlığa daha çok konu edilen ve vergi idaresi tarafından vergi yükümlülüğünün tespiti bakımından yapılan yanlış değerlendirme olarak kabul gören bir hata türüdür (Edizdoğan vd., 2007: 260).

#### **1.3.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata**

VUK'un 118. maddesi 1. bendine göre mükellefiyette hata "Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan hatanın mükellefin şahsında hata olarak kabul edilebilmesi için, idare tarafından verginin asıl mükellef yerine başka kişiden istenmesi veya alınması işleminin yoruma açık olmayacak şekilde anlaşılması gerekmektedir (Candan, 2010: 466).

Örneğin, aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadı taşıyan iki mükellefi olduğunu ve bu mükelleflerden birinin gerçek usulde diğerinin basit usulde vergilendirildiğini varsayalım. Gerçek usulde vergiye tabi kişi adına tahakkuk eden verginin basit usule tabi olan kişiden istenmesi veya alınması mükellefin şahsında hatadır.

#### **1.3.1.2.2. Mükellefiyette Hata**

VUK'un 118. maddesi 2. bendine göre mükellefiyette hata "Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir ifade ile vergi idaresi tarafından vergi mükellefi olmaması gereken birinin vergi mükellefi olduğu değerlendirilerek vergi mükellefiyeti tesis edilmesi veya vergiden muaf olması gerekirken kişilerin vergilendirme işlemine muhatap olmasıdır (Pehlivan, 2016: 125).

Örneğin, miras yoluyla kendisine mal intikal eden bir kişinin mirası reddetmesine rağmen vergi idaresi tarafından kendisinden veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hatadır. Yine başka bir örnek vermek gerekirse esnaf muaflığından yararlanan ve vergiye tabi olmayan bir kişiden vergi istenmesi veya alınması, aynı şekilde vergi muafiyeti tanınan vakıf ve derneklerden vergi istenmesi veya alınması mükellefiyette hataya örnek verilebilir.

#### **1.3.1.2.3. Mevzuda Hata**

VUK'un 118. maddesi 3. bendine göre mevzuda hata "Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Mükellefiyette hata da olduğu gibi, mevzuda hatadan bahsedebilmek için ilgili işlemin şüpheye yer

vermeyecek şekilde açık bir şekilde hatanın verginin konusuna girmemesi veya vergiden muaf ve istisna olması gerekmektedir (Özbalcı, 2006: 396).

Örneğin, kişinin sahip olduğu konutu kiraya vermesinden dolayı elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı geliri, yasal düzenlemelerde belirtilen istisna tutarının altında kalması halinde beyan edilmeyecek ve vergilendirme söz konusu olmayacaktır. Ancak vergi idaresi tarafından konut sahibi kişinin gayrimenkul sermaye iradı elde ettiğinden bahisle vergi salınması işlemi mevzuda hatadır.

#### **1.3.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata**

VUK'un 118. maddesi 4. bendine göre vergilendirme veya muafiyet döneminde hata "Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Vergilendirme dönemi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden tarh edilen vergilerin ödenmesi ile hüküm ifade eden zaman dilimidir. Dolayısıyla vergi, kanunlarda belirtilen süreçler sonucunda idare tarafından tahsil edilmektedir. Muafiyet dönemi ise; açık bir şekilde verginin konusuna girmeyen ve yasal düzenlemelerle vergi alınmasını gerektiren işlemlerin belirli bir süre ve durumla sınırlı olmak üzere vergi alınmaması işlemidir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 118).

Örneğin, her vergi türünün belirli bir süre içerisinde beyanı ve ödenme zamanları vardır. Kurumlar vergisi beyannamesi, takip eden yılın 4. ayı olan nisan ayının 1-25 günleri arasında beyan edilecek ve yine aynı ayın 26-30 günleri arasında tahakkuk eden vergiler ödenecektir. Kurumlar vergisi mükellefiyeti olan bir mükellefin, gelir vergisi mükellefi gibi değerlendirilerek gelir vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname verdiği ay olan mart ayı için beyanname vermediğinden bahisle vergi idaresi tarafından cezai işlem uygulanması vergilendirme hatası olacaktır.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilen iki (2) sayılı tablo ile vergiye tabi olmayan birçok iş ve işlem belirtilmiştir. Bu düzenlemelerden biri de KVK' ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir. Örneğin, bir anonim şirketin bölünmesi işlemi damga vergisinden istisna edilmiş olmasına rağmen; bölünme işlemi için vergi idaresi tarafından mükelleften

damga vergisi istenmesi veya alınması muafiyet döneminde hata olarak kabul edilmektedir.

### **1.3.1.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılma Yöntemleri**

VUK'un 119. maddesinde vergi hatalarının ortaya çıkarılma yöntemleri olarak;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması
- Mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılacağı belirtilmiştir.

### **1.3.1.4. Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri**

VUK'un 120. maddesinde vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürlerinin karar vereceği ve düzeltmenin düzeltme fişine dayanılarak yerine getirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi hatalarını düzeltme yetkisi sadece vergi dairesi müdürlerine tanınmış ve başkaca herhangi bir kişi ya da merci tarafından bu yetkinin kullanılması söz konusu değildir. Vergi hatalarının düzeltilmesi başlıca üç yönetime göre yapılmaktadır. Bunlar; re' sen düzeltme, mükellef talebi üzerine düzeltme ve şikayet yolu ile müracaattır.

#### **1.3.1.4.1. Resen Düzeltme**

VUK'un 121. maddesinde resen düzeltme "İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re' sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur" şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir ifade ile resen düzeltme, hiçbir şekilde yoruma açık olmayan hatalar nedeni ile mükellefe bilgi verilmeden veya mükelleften herhangi bir izahat talebinde bulunulmadan idare tarafından düzeltilmesidir (Özyer, 2006: 261). Düzeltme işlemleri mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. Dolayısıyla mükellef aleyhine tespit edilen ve ek bir vergilemeye sebep olan idari işlemin mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekir. Aksi takdirde işlem hukuken sakat bir hal alacaktır.

#### **1.3.1.4.2. Mükellef Talebi Üzerine Düzeltme**

VUK'un 122. maddesinde mükellef talebi üzerine düzeltme "Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir" şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellefler düzeltme taleplerini mutlaka yazılı olarak yetkili birimlere yapmak zorundadırlar ve yazılı talep dışında yapılan başvuruların hiçbir şekilde hukuken geçerliliği bulunmayacaktır. Ayrıca kanun metninde belirtildiği üzere, yazılı düzeltme talebinde bulunacak kişilerin mutlaka mükellef olması gerektiği belirtilmiştir.

#### **1.3.1.4.3. Şikayet Yolu İle Müracaat**

VUK'un 124. Maddesinde şikayet yolu ile müracaat "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri ret olunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler" şeklinde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre sadece dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talepleri kabul edilmeyenler tarafından şikayet yolu ile Bakanlığa müracaat edilebilir. Şikayet yolu ile müracaat başvurusunun hangi sürelerde yapılacağına ilişkin herhangi bir özel düzenleme olmamakla birlikte genel görüş düzeltme talebinin zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerektiğidir (Ürel, 2016: 289).

Hazine ve Maliye Bakanlığı şikayet yolu ile düzeltme talebinde bulunan mükelleflerin talebini olumlu karşılar ve mükellef lehine düzeltilmesi gereken bir işlemin olduğu sonucuna varırsa, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığından veya defterdarlıktan düzeltme işleminin yapılmasını yazı ile bildirir (Öztürk, 2017: 63).

Şikayet yoluyla düzeltme dilekçesini takiben 60 günlük süre içinde Bakanlığın cevap vermemesi halinde istek reddedilmiş sayılır. İdarenin şikayeti reddetmesi ya da altmış günlük süre içinde cevap vermemesi (zımni red) halinde dava açma süresi içinde, vergi mahkemelerine dava açılabilir. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse, mükellef bu cevabı talebin reddi sayarak kesin cevabı beklemeden dava açabilir. Ancak bu durumda, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 aylık hak düşürücü süreyi geçemez. Diğer taraftan mükellef kesin cevabı beklemeyi de tercih edebilir ve bu durumda kesin cevap verildiği tarihten itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir (GİB, 2019: 4).



### **1.3.1.5. Vergi Hatalarının Düzeltme İşlemlerinde Zamanaşımı**

VUK' un 126. maddesinde vergi hatalarında zamanaşımı süresi “14 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- a. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- b. İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- c. İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”

Vergi alacağını doğuran işlemin gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde tarh ve mükelleflere tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı VUK 114.maddede belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesinde de dikkate alınacak süre beş (5) yıllık süre olacaktır. Bu sürelerin geçmesinden sonra mükellefler, vergi hatalarının düzeltilmesi istemi ile vergi idaresine başvuramayacak ve başvuru yapılması halinde de vergi idaresi beş yıllık zamanaşımı süresini re' sen göz önüne alacağından hataların düzeltilmesi istemi reddedilecektir.

### **1.3.2. Yanılma ve Görüş Değişikliği**

VUK'un 369. maddesinde yanılma ve görüş değişikliği; “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz” şeklinde açıklanmıştır.

Örneğin, mükellef Kurumlar Vergisi beyannamesinin indirimler kısmı ile ilgili olarak yetkili makamlardan gerçekleştirdiği işlemin indirim kapsamında olup olmadığı ile ilgili

olarak görüş talep etmesi ve idarenin de yazı ile mükellefin işleminin KVK' da indirim konu edileceğini belirtmesi üzerine mükellefin de idarenin yazılı izahat kapsamında işlem yapması kanuna göre uygun olacaktır. Daha sonra mükellef ile ilgili olarak yapılan bir vergi incelemesinde, inceleme elemanının KVK' da mükellefin beyanname üzerinden yaptığı indirim ile ilgili eleştiri yapması ve vergi cezası kesmesi ve vergi cezası üzerinden faiz istenerek mükellefe tebliğ edilerek mükelleften vergi istenmesi işlemi kanun maddesine göre yapılmaması gereken bir işlem olup vergi hatası kapsamında mükellef tarafından işlemin iptal edilmesi mümkündür. Çünkü mükellefin talebi üzerine vergi idaresi yazılı görüş beyan etmiş ve mükellef de bu işleme göre işlem tesis etmiştir. Dolayısıyla yapılan işlemin kanun maddesindeki hüküm dikkate alınarak iptal edilmesi gerekmektedir.

Bir başka örnek olarak; vergi idaresi tarafından bir malın ekonomik ömrünü tamamlaması dolayısıyla imha edilen mal için yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği sirküler ile açıklanmış ancak daha sonra idarenin aynı mal için yayınladığı başka bir sirküler ile ekonomik ömrünü tamamlayan malın imha edilmesi nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılamayacağı açıklanmıştır. Bu durumda yeni yayımlanan sirküler hükümleri yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak olup, KDV'lerin indirim konusu yapıldığı dönemler için mükellefe herhangi bir tarhiyat önerilmeyecektir. Eğer mükellefe indirim konusu yapıldığı dönemlere ilişkin olarak tarhiyat çıkarılmış ve vergi mükelleften istenmiş veya alınmış ise yapılan işlem kanun hükmüne göre doğru olmayıp işlemin mükellef lehine düzeltilmesi gerekmektedir.

İdarenin yasal düzenlemelerinin, vergi yargısınca iptal edilmesi durumunda genel tebliğ ve sirküler hükümleri uygulanmaz. Başka bir anlatımla vergi yargısı tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hükümlerinin uygulanmaya başlandığı tarihten yargının iptal kararını verdiği tarihe kadar geriye doğru yürütülerek mükellef lehine düzeltilmesi gerekir (Bozdoğan, 2013: 82). Örneğin, vergi idaresinin sirküler ile yaptığı bir düzenlemede mesken kira geliri elde eden gelir vergisi mükelleflerinin götürü gider uygulamasındaki oranın %25' ten %15' e düşürüldüğü belirtilsin ve uygulamaya yön verecek bu sirkülerin 2022 yılı ocak ayı içerisinde çıkarıldığı ve 2021 yılından itibaren mesken kira gelirleri elde edenlere uygulanacağı belirtilsin. GV mükellefleri tarafından, yapılan düzenlemenin 2021 yılındaki mesken kira gelirlerine uygulanmasının vergide belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği iddiası ile dava açılması ve vergi yargısı

tarafınca idarenin işleminin hukuka aykırılık teşkil ettiği hükmü verilerek sirküler iptal edilebilir. Bu durumda idare tarafından mükelleflerden vergi tahsil edilmiş ise; yargı kararı gereğince iptal kararının verildiği tarih ile sirkülerin uygulanmasının başladığı tarihe kadar geriye yürütülerek işlemlerin vergi mükellefleri lehine düzeltilmesi gerekmektedir.

VUK 369. madde ile yakından ilişkili bir madde de yine aynı kanunun 413. maddesinde düzenlenen mükelleflerin izahat talebi başlığı ile ilgili maddedir. İlgili maddeye göre, mükellefler vergi uygulamaları bakımından tereddüt edecekleri bir hususla karşılaşmaları durumunda nasıl bir yol izleyecekleri konusunda idareden ya da idarenin yetkilendirdiği birime yazılı başvuru yaparak açıklama isteyebilirler. Bu durumda vergi idaresi mükellefin izahat talebini özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumla karşı karşıya kalan mükellefler için de uygulama birliği sağlamak ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açıklık getirmek üzere sirküler yayımlayabilir. Bu durumda idarenin yazılı bilgilendirmelerine göre işlem yapan mükelleflere herhangi bir vergisel işlem uygulanmayacak, uygulanması halinde ise işlemin mükellefler lehine iptali mümkün olacaktır.

### **1.3.3. İzaha Davet**

VUK'un 370. maddesinde düzenleme alanı bulan izaha davet müessesesi, vergi idaresinin izaha davete yetkili birimleri tarafından yapılan ön tespitler sonucu verginin kayba uğradığına işaret eden emareler bulunması durumunda mükelleflerden açıklama talep edilmesidir (Çiçek ve Güneş, 2019: 15). Yetkili birimler tarafından açıklama talep edilen konu ile sınırlı olmak üzere yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği sonucuna varılan mükellefler vergi *incelemesi* ve takdire sevk işlemlerine muhatap olmamakta, ancak mükellefin vergi ziyasına sebebiyet verdiğinin ortaya çıkarıldığı durumlarda ise yasal düzenlemelerde belirtilen şartlar çerçevesinde mükelleflere indirimli cezalar uygulanmakta ve böylece mükellefler daha ağır cezalardan korunmaktadır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 58).

Bu düzenlemeyle; mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, vergi yargısına intikal edecek dava uyuşmazlıklarının minimize edilmesi ile beraber idarenin daha etkin ve verimli çalışması, ödenmesi gereken vergilerin daha kolay tahsil edilmesi, bu süreçte mükellefler ile daha yakın bir iletişim halinde bulunulacağından

vergiye gönüllü uyumun artırılması hedeflenmektedir (Çağlar, 2019: 201-202). Vergi idaresi açısından da vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında uyuşmazlığa neden olmayan etkin ve verimli işleyen bir süreç arzulanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında izaha davet uygulaması idari aşamada uyuşmazlıkların çözümü noktasında etkin bir yöntem olup vergi yargısının iş yükünü azaltmaktadır (Buyrukoğlu, 2016: 168).

Kanun maddesi ile kanun maddesinin uygulanmasındaki usul ve esasları belirtmek üzere 519 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılmıştır. Kanunda ve tebliğde belirtildiği üzere mükelleflerin izaha davet müessesesinden yararlanabilmeleri için her şeyden önce yetkili birimlerce verginin ziyaa uğratıldığına dair ön tespit yapılmış olması gerekmektedir. Ön tespit, vergi kanunlarından alınan yetki çerçevesinde vergi incelemeleri yapmaya yetkili olanlar veya mükelleflerle vergisel açıdan muamelede bulunmaya yetkili kılınan birimler tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, veri ve bulguların bu birimler içerisinde oluşturulan izah değerlendirme komisyonlarına intikal etmeleri sonucunda komisyonlar tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda verginin ziyaa uğramış olma ihtimali dolayısıyla mükelleflerin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder (Tosuner ve Arıkan, 2017: 165). Ön tespit konusu ile ilgili olarak vergi incelemesine başlanılmaması, takdire sevk işleminin yapılmaması ve ihbarda bulunulmaması şartları ile ön tespit şartları sağlanmış olacaktır. Bu şartlardan herhangi birinin gerçekleşmemesi durumunda mükellefler izaha davet müessesesinden faydalanamayacaktır.

Yetkili komisyonlar ön tespitlerini yaptıktan sonra gerekli açıklamaların yer aldığı izaha davet yazısını VUK hükümlerine göre tebliğ ederek, mükelleflerden 30 gün içerisinde ön tespit konusu ile ilgili gerekli izahatın yapılması istenir. Mükelleflere gönderilen yazı üzerine, süresinde gerekli izahatı yapması şartıyla iki durum karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi mükellefin izahat talebinin yetkili komisyonlar tarafından yeterli görülmesi halinde herhangi bir vergi incelemesi ve takdire sevk işlemi uygulanmamasıdır. İkinci durum ise; mükellefin izahat talebi yerinde bulunmaz ve mükelleflere izaha davet komisyonlarının ön tespitlerle ilgili yazısı mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi, eksik veya yanlış verilen beyannamelerin tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş vergilerin ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası %20 olarak uygulanacak ve ayrıca mükellefler vergi ziyayı cezası için uzlaşma ile cezada indirim müesseselerinden

de yararlanabilecek ancak VUK' un 371.maddesindeki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanamayacaktır.

Kanun maddesindeki uygulamaya yön vermek için düzenlenen 519 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, VUK' un 359.maddesindeki kaçakçılık fiillerini işleyenler hakkında ön tespit yapılan mükelleflerin izaha davet edilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullananlar belli şartlar altında bu uygulamadan faydalanabilmektedirler. Şöyle ki; kullanılan sahte faturaların toplamının bir takvim yılında 100 (yüz) bin TL'yi geçmemesi, eğer geçiyorsa ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının % 5'ini aşmaması gerekmektedir. Örnek olarak; 2021 takvim yılında 5 (beş) milyon TL mal ve hizmet alışını bulan mükellefin kullandığı sahte belge tutarı 200 (iki yüz) bin TL olsun. Mükellefin bir takvim yılında kullandığı sahte belge tutarı, şartlardan biri olan 100 bin TL tutarını aşmasına rağmen sahte faturalar ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5 'ini (200.000/5.000.000=%4) aşmadığından mükellef izaha davet uygulamasından faydalanacaktır.

#### **1.3.4. Pişmanlık ve Islah**

VUK'un 371. maddesinde yanılma ve görüş değişikliği; "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez" şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı suçunu işleyenler ile bu suçların işlenişine iştirak edenlerin kanuna aykırı fiillerini yetkili birimlere kendiliğinden ikrar etmeleri halinde belli şartlar altında haklarında vergi ziyayı cezasının uygulanmadığı bir müessesedir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016: 3).

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmenin temel şartı beyana dayanan bir vergi olmasıdır. Dolayısıyla beyana dayanmayan bir vergi için bu hükümlerden faydalanmak mümkün değildir (Eratik, 2019: 12). Ancak beyana dayanan vergi türleri için herhangi bir vergi beyannamesi verilmese bile pişmanlık hükümlerinden yararlanılabilir. Örnek olarak tapu harcı için herhangi bir beyanname vermeyen bir mükellefin pişmanlık talepli

olarak yetkili makamlara yapacağı bildirim ile tapu harcı vermediğinden bahisle pişmanlık hükümlerinden faydalanabilir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmenin şartları aşağıdaki gibidir:

- Mükellefin yetkili makamlara verdiği yazılı dilekçesindeki hususlarla ilgili olarak dilekçe tarihinden önce mükellef hakkında herhangi bir ihbarda bulunulmaması,
- Mükellefin pişmanlık talebi ile verdiği dilekçe tarihinden önce mükellef hakkında dilekçede belirtilen vergi türleri için herhangi bir vergi incelemesine başlanmaması veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmaması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş (15) içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi,

Yukarıda belirtilen şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi halinde mükellef bu müesseseden faydalanamayacaktır. Örneğin, mükellefin 2022 Ocak dönemi KDV beyannamesini vermediğini ve beyanname verme süresi geçtikten sonra 1 Haziran 2022 tarihinde pişmanlık talepli olarak beyanname vermesi durumunda, bu vergiye ilişkin ödeme süresi 15 Haziran 2022 tarihinde sona erecektir. Bu suretle mükellefin verdiği pişmanlık beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte bu süre içerisinde ödenmesi ve diğer şartlarında sağlanması halinde mükellef hakkında vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır.

### **1.3.5. Cezalarda İndirim**

VUK'un 376. maddesinde cezalarda indirim müessesesi düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre; mükelleflerin vergi düzenlemelerine muhalefet etmekten dolayı adlarına düzenlenmiş olan vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile mükellefler adına tarh edilen cezalarda vergi idaresiyle uzlaşmaya varılması ve uzlaşılan cezalarda belli oranlarda indirim yapılması suretiyle geriye kalan tutarların ödenmesi imkanını sunan bir uygulamadır (GİB, 2022: 4). Bu yasal düzenlemeyle, idare tarafından

mükellefler adına re' sen, ikmalen veya idarece tarh edilen cezalar dava konusu yapılmadan ve belli süre içerisinde ödenmesi şartı ile cezalarda belirlenmiş oranlarda indirim yapılmaktadır (Akdoğan, 2014: 127).

Cezalarda indirim müessesesi, mükellef ile idare arasında yaşanan uyuşmazlıkların olabildiğince azaltılarak vergi yargısının yükünü hafifletmek, vergiler ve bu vergilere ilişkin olarak kesilen cezaların hızlı bir şekilde tahsilatını sağlayarak elde edilen gelirlerin bir an önce devlet hazinesine intikalini amaçlamaktadır (Bilici, 2012: 98). Bu kanuni düzenlemeden yararlanmak için vergi türü bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamakta ve 213 sayılı VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlar ile ilgili mükelleflere salınan cezalar bu düzenlemeden faydalanacaktır. Ancak gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergiler VUK hükümlerine tabi olmadığından bu vergilere ilişkin olarak kesilen cezalar bu kanuni uygulamadan faydalanamayacaktır (Karakoç, 2014: 3638).

Cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmenin şartları aşağıdaki gibidir:

- İhbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurulması,
- İkmalen, re' sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının ve indirimden kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat gösterilerek vadesinin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödenmesi,
- Vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkının ve indirimden kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belirlenen süreler içinde ödenmesi,
- İhbarnamenin dava konusu yapılmamış olması,

Yukarıdaki şartlarda belirtildiği üzere cezada indirimden yararlanmak için; vergi mükellefine veya sorumlusuna tebliğ edilen ihbarname üzerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde mükellefin veya sorumlunun ilgili vergi dairesine yazılı başvuru yapması veya elektronik ortamda başvurunun yapılması, ihbarnamede hüküm ifade eden vergisel işlemlerin dava konusu yapılmaması ve belirtilen sürelerde ödemenin gerçekleşmesi gerekmektedir (Biniş, 2012: 82-83). Ancak mükellefin ihbarnamede tebliğ

edilen hükümlerle ilgili olarak bir kısmını dava konusu etmesi ve bir kısmı ile ilgili olarak da indirim müessesinden yararlanması mümkündür. Bu durumda mükellef dava konusu etmediği vergi ve cezalar ile ilgili olarak indirim mekanizmasından yararlanabilir.

Hali hazırdaki düzenlemeye göre; vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı (%50) ile idare ve mükellef arasında uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamı ile vergi cezalarının %75' i ödeme süreleri içerisinde ödenirse üzerinde uzlaşılan cezanın %25' i indirilir. Cezalarda indirim uygulamasından faydalanabilmek için vergi aslı ile indirimden sonra geri kalan cezaların kanunda belirtilen sürede ödenmiş olması gerekir. Süresinde ödenmeme halinde cezalarda indirim müessesesi ihlal edilmiş kabul edilecek ve indirilen ceza tutarları tekrar tahakkuk ettirilerek ceza eski haline dönecektir.

Örneğin yapılan bir vergi incelemesi sonucu mükellefe re' sen 50 bin TL vergi aslı ve 50 bin TL vergi ziyai cezası ile 10 bin TL özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve mükellef VUK 376.maddedeki cezalarda indirim uygulamasından faydalanmak istemiştir. Vergi dairesi tarafından ihbarname 15.04.2022 tarihinde mükellefe yollanmış ve 20.04.2022 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef tebliğ tarihi olan 20.04.2022 tarihinden itibaren 19.05.2022 tarihine kadar olan 30 gün içerisinde 50 bin TL olan vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezalarını ödemesi halinde; kanunun amir hükmüne göre %50 indirim uygulanacak ve vergi ziyai cezası 25 bin TL ve özel usulsüzlük cezası 5 bin TL olarak uygulanacaktır.

### **1.3.6. Uzlaşma**

Her vergi sisteminde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de uyuşmazlıkların ortaya çıkması kaçınılmaz bir durumdur. Bu olgudan hareketle vergi idaresi uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirmeden mükelleflere zamandan ve maliyetten tasarruf sağlayan avantajlı çözüm yolları sunmakta ve bu yollardan biri de VUK' ta uygulama alanı bulan uzlaşma kurumudur (Gürdal ve Günay, 2022: 131). Uzlaşma müessesesi; geniş ve kapsamlı olan vergi mevzuatının gerektiği gibi anlaşılabilmesi ve yasal düzenlemelerdeki değişiklikleri yeterince takip etmemekten kaynaklanan bilgi eksikliğinden dolayı mükellef veya ceza sorumlularına kesilen vergi cezalarıyla ilgili olarak mükellef ve idarenin anlaşarak vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözdüğü yollardan biridir (Çavdar, 2022: 751).



Uzlaşmayla mükellef ve idarenin barışçıl yollardan anlaşarak vergi uyumsuzluğunu giderdiği düşünüldüğünde, bu uygulamanın mükelleflerin vergi idaresine olan düşüncesini de olumlu etkilediği söylenebilir. Uzlaşma sürecince mükellefler uyumsuzluğa neden olan vergisel işlemlerle ilgili olarak düşüncelerini, isteklerini ve idareden beklentilerini ifade etme imkanı bulmakta ve anlaşma sonucunda mükelleflerin vergi sürecinde haklarının korunduğu kanaati oluşmakta ve bu süreçte vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilemektedir (Günay, 2021: 44). Uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır.

### **1.3.6.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Haklarında vergi incelemesi yapılan ve inceleme sonucunda vergi tarh edilmeden ve vergi ziyayı cezası kesilmeden mükelleflerin yararlanabilecekleri uzlaşma türü tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Dolayısıyla TÖU’da inceleme sonucunda tarh edilen vergi ve cezaların belli oran ve şartlar dahilinde, mükellefle pazarlık yapılmak suretiyle vergi uyumsuzluğunu sonlandırma amaçlanmaktadır (Şenyüz, 2012: 333). Burada dikkat edilmesi gereken husus, TÖU’nun yalnızca vergi inceleme raporlarına göre yapılacak tarhiyatlara uygulanması ve raporlara göre yapılan tarhiyatlar için vergi dairesi tarafından tahsilata yönelik herhangi bir işlem yapılmamasıdır (Batı, 2022: 425).

TÖU kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergiler ve bu incelemeler sonucunda salınacak vergilere ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Uzlaşmaya girecek matrah veya matrah farkları ile bu farklara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezalarında herhangi bir tutar sınırlaması olmadan uzlaşmadan yararlanılmaktadır. Ancak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşmaya girebilmesi için fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacaktır. Hali hazırdaki düzenlemeye göre 2022 yılında 6.800 TL’yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmadan yararlanacak olup bu tutar her yıl yeniden değerlendirilerek artırılmak suretiyle uzlaşılacak tutarlar yeniden tayin edilmektedir. Örneğin; 2022 yılında yapılan bir vergi incelemesi sonucu mükellefe 5 bin TL vergi farkı ile 5 bin TL vergi ziyayı cezası ve 4 bin TL özel usulsüzlük cezası kesilmiş olsun. TÖU’ da matrah farkı ve vergi ziyayı cezası için herhangi bir tutar sınırlaması olmadığından bunlar uzlaşmaya girecek olup, özel usulsüzlük cezaları 2022 yılı için uzlaşmaya girecek tutar olan 6.800 TL’ nin

altında kaldığından özel usulsüzlük cezası için TÖU hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

Ayrıca TÖU'dan VUK 359 kapsamında kaçakçılık suçlarını işleyenler ile bu suçların işlenişine iştirak eden kişiler ile herhangi bir vergi incelemesine muhatap olmadan salınan vergiler ve kesilen vergi ziyayı cezaları TÖU kapsamında değerlendirilmez. Mükellefler inceleme ile ilgili tespitlerin yer aldığı son tutanağın düzenlenmesine kadar olan süre içerisinde TÖU talebinde bulunabilir. Bu talep mükellef, mükellefin vekili veya kanuni temsilcileri tarafından vergi incelemesinin gerçekleştirildiği birime yapılmalıdır.

Mükellefler tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma türlerinden yalnızca birini kullanmak zorunda olup, TÖU' dan yararlananlar TSU' dan yararlanamaz. TÖU günü, saati ve yeri en az 15 gün önceden mükelleflere bildirilir. Mükellef uzlaşma talebinden her zaman vazgeçme hakkına sahip olup, bu hakkını uzlaşma gününden önce mutlaka vergi incelemesinin gerçekleştiği birime yazılı olarak bildirmelidir. Aksi halde bu hakkından vazgeçmediği kabul edilir.

TÖU' da mükellef uzlaşma günü ve saatinde uzlaşmaya gelmez ise uzlaşma hakkını kaybeder ve TSU' dan da faydalanamaz. Mükellef TÖU' nun olduğu gün ve saatte uzlaşmaya gelmez ise; uzlaşma temin edilememiş sayılır ve mükellef uzlaşma hakkını kaybettiği gibi TSU' dan da faydalanamaz. Yine mükelleflerin kısmi uzlaşması söz konusu olup bir kısım cezalarda uzlaşmayı kabul edip bir kısım cezalarda uzlaşmayı kabul etmeme hakları vardır. Bu durumda yine mükellef üzerinde uzlaşılmayan vergi ve cezalar için TSU haklarını kaybederler. Ancak mükellef üzerinde uzlaşılabilen vergi ve cezalar için ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden dava açma süresi olan 30 gün içerisinde idareye başvurarak TÖU' dan yararlanmak istediğini belirtebilir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın birtakım sonuçları vardır ve bu sonuçları aşağıdaki gibi belirtebiliriz (GİB, 2022: 12).

- Uzlaşma görüşmeleri sonucu düzenlenen tutanaklar kesindir ve mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından gerekli işlemlere beklenmeksizin başlanır.
- Üzerinde uzlaşma sağlanan ve tutanakla kayıt altına alınan durumlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir organa şikayette bulunulamaz.

- Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma temin edilemez ise mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma haklarını kaybederler.
- Uzlaşılamayan vergi ve cezalara ilişkin olarak mükelleflerin ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde vergi yargısına başvurma hakkı bulunmaktadır.

Örneğin, mükellef vergi incelemesinin gerçekleştiği birim tarafından kendisine verilen gün ve saatte hazır olarak uzlaşma görüşmelerine katılmıştır. Uzlaşma komisyonunun kendisine sunmuş olduğu teklifleri değerlendirerek, vergi ziyai cezaları için uzlaşmayı kabul etmiş ve uzlaşma temin edilmiş ancak özel usulsüzlük cezası için uzlaşmayı kabul etmemiş ve uzlaşmada temin edilememiştir. Bu durumda mükellef vergi ziyai cezası yönünden TÖU hükümlerinden faydalanacak ve özel usulsüzlük yönünden uzlaşmadan yararlanmayacak aynı zamanda özel usulsüzlük cezaları yönünden tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını da kaybedecektir. Ayrıca mükellef üzerinde uzlaşma sağladığı vergi ziyai cezası için dava açma hakkını kaybedecek ve hiçbir yasal mercie de şikayet başvurusunda bulunamayacaktır. Ancak mükellef uzlaşma komisyonu ile üzerinde uzlaşmaya varamadığı özel usulsüzlük cezası için 30 gün içerisinde vergi yargısına başvuracağı gibi bu süre içerisinde yazılı bildirim yaparak uzlaşmadan faydalanmak istediğini de belirtebilir.

### **1.3.6.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

Vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve bu vergilere bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmekte olup, VUK 359.maddedeki kaçakçılık suçunu işleyenler ile bu suçlara iştirak edenler bu müesseseden faydalanamazlar. Ayrıca VUK 370.maddedeki izaha davet kapsamında vergi idaresi tarafından ön tespitler yapıldıktan sonra kendilerine vergi ziyai cezası kesilenler tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden yararlanamaz. Dikkat edileceği üzere burada mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmeleri için tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak vergi incelemelerine istinaden yapılan tespitler yerine, bizatihi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından vergi ve buna bağlı cezalar tarh edilmeli ve mükelleflere de tebliğ edilmesi gerekmektedir (Tekin ve Avşar, 2019: 513). Dolayısıyla bu uzlaşma türünde, vergi daireleri tarafından yapılan işlemler sonucu tarh

edilen vergi ve bunlara bağlı olarak kesilen cezalar tahakkuk ederek hukuken kesinlik kazanmasına müteakip; vergi dairesi ve mükellefler arasında miktar olarak uzlaşmak için taraflar bir araya gelerek görüşmeler yapmaktadırlar.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmek için, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaması veya usulüne uygun şekilde bulunmuş olduğu TÖU hakkından vergi incelemesinin gerçekleştiği birime yapacağı yazılı bildirim ile bu hakkından vazgeçmiş olması gerekir. Mükellef TSU talebini vergi/ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine bir dilekçe ile yapmalıdır.

Mükelleflerin yapacağı uzlaşma başvurusu üzerine vergi dairesi; vergi ve cezaların uzlaşma kapsamında olup olmadığının, uzlaşma talebinin yasal süreler içerisinde yapılıp yapılmadığının ve bu talebin mükellef, vekil veya kanuni temsilci tarafından yapılıp yapılmadığını kontrol eder ve kontroller sonucu şartları sağlayan mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kazanırlar. Şartları sağlayamayan mükellefler, vergi yargısına başvurarak dava yoluna gidebileceği gibi VUK 376. maddedeki cezalarda indirim mekanizmasından yararlanabilir.

Uzlaşma görüşmeleri için hazırlanacak uzlaşma davetiyelerinde görüşmenin günü, saati ve yeri en az 15 gün önceden mükelleflere tebliğ edilmelidir. Uzlaşma gününde mükellef, yetkili komisyonun nihai teklifini kabul etmesi durumunda uzlaşma vaki olmuş yani gerçekleşmiş kabul edilir. Mükellef, komisyonun teklifini kabul etmez veya uzlaşma görüşmelerine herhangi bir mazeret bildirmeden katılmaz ise uzlaşma temin edilememiş olur ve uzlaşmanın temin edilemediği bu durumlar için mükellef yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz (GİB, 2022: 13). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın birtakım sonuçları vardır ve bu sonuçları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. (TSU, sonuçları bakımından TÖU' ya benzer tarafları bulunmaktadır)

- Uzlaşma görüşmeleri sonucu düzenlenen tutanaklar kesindir ve mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından gerekli işlemlere beklenmeksizin başlanır.
- Üzerinde uzlaşma sağlanan ve tutanakla kayıt altına alınan durumlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir organa şikayette bulunulamaz

- Mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar için, uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında vergi yargısına başvurabilir.
- Mükellef bu süreçte vergi veya cezalar için hem dava açmış hem de uzlaşma talebinde bulunmuş ise, yargı süreci uzlaşmanın nihai sonucuna kadar herhangi bir hüküm veremez. Eğer yargı uzlaşma süreci devam ederken karar verirse bu karar hükümsüz sayılır. Eğer uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemez ise, uzlaşmanın gerçekleşmediği idare tarafından yargı organlarına bildirilir ve vergi yargılaması kaldığı yerden devam eder.

Uzlaşma sonucunda uzlaşmaya varılması halinde, üzerinde uzlaşılan vergi ve bu vergilerin gecikme faizleri ile cezaların, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde ödenmesi istenir. Mükellefin bu süre içerisinde ödeme yapmaması veya eksik ödeme yapması TSU hükümlerinden yararlanmasına engel olmamakta ve uzlaşmayı bozacak nitelikte bir durum teşkil etmemektedir.

### **1.3.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Çözüm Yolları**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada asıl çözüm merci vergi idaresi olup, bu aşamada çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar yargı aşamasında çözüm yolu aramaktadır. Özellikle son yıllarda taraflar, idari aşamada çözüm bulamadığı uyuşmazlıkları yargı aşamasına taşımadan farklı metotların uygulandığı ara çözüm arayışlarına girmişler ve literatürde bunlar alternatif çözüm yolları olarak kabul görmektedir. Alternatif çözüm yollarına başvurmak zorunlu bir uygulama olmayıp tarafların tercihlerine göre bu yollara başvuru yapılabilmektedir. Bu çözüm arayışlarına gidilmesinin ana sebepleri olarak; uzun yargılama süreçleri, bu uzun yargılama süreçlerinin taraflar açısından zaman ve parasal bir maliyete sebep olması, adaletin geç tecelli etmesinin önlenmesi, idari aşamada prosedürlerin fazlalığı örnek verilebilir (Özbay, 2006: 459).

Bu alternatif çözüm yollarının asıl hedefleri; yargının iş yükünün azaltılmasına katkı vermek, idari aşama ile yargı aşamasında bir nevi köprü vazifesi görerek tarafların gönüllü uyumunu sağlayarak yargı aşamasından önce tekrardan çözüm yolu aramak, uyuşmazlıkları hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlamak olarak belirtilebilir (Tanrıver, 2006: 152). Başlıca alternatif çözüm yolları olarak; ombudsmanlık, uzlaştırıcılık ve arabuluculuk gösterilebilir.

### **1.3.7.1. Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)**

İdarenin eylemlerinin sorgulanması, denetlenmesi ve bu eylemlerin taraflar açısından adaletin sağlanması açısından ombudsmanlık kurumu kişiler için önemli bir gelişmedir. Dünyada da uygulama alanı bulan ombudsmanlık Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu aracılığı ile yürütülmektedir. Bu kurum ağır ve yavaş ilerleyen bürokrasinin işlemlerinden dolayı tarafların haklarının hızlı bir şekilde teslim edilmesini sağlama, elde edeceği belge ve bilgiler doğrultusunda varsa yanlışlıkların düzeltilmesinde kurumlara tavsiye verilmesinde etkin ve bağımsız bir konumdadır (Bayer, 2018: 103).

Ülkemizde birçok konu ombudsmanlık alanına girmekle birlikte halihazırda vergiye has bir vergi ombudsmanlık uygulaması bulunmamaktadır. Vergi ombudsmanlığının; vergi idaresinin işlemlerini kanunlar çerçevesinde denetleyerek vergi uyuşmazlıklarının çözümüne katkı sunması, mükelleflere sahip oldukları haklarının neler olduğu, vergisel konularda açık ve anlaşılır olmayan konularda danışmanlık hizmeti sunarak görüş beyan etmesi, vergi sisteminin aksayan yönlerinin neler olduğu ve düzeltilmesi için neler yapılması gerektiği gibi birçok önemli fonksiyonu bulunmaktadır (Gerçek ve Özcan, 2015: 53).

### **1.3.7.2. Uzlaştırma**

Taraflar arasında ortaya çıkan fikir ayrılıklarının, tarafların barışçıl yollarla karşılıklı anlaşarak ortak bir çözüm yolu bulması literatürde uzlaşma olarak kabul görmektedir. Uzlaşmada, tarafları bir araya getiren üçüncü bir kişi bulunmakta ve bu kişiler taraflar üzerinde herhangi bir güç kullanmadan dostane çözüm önerileri sunmaktadır. Burada ana aktör olarak taraflar yer almakta ve uzlaştırmacı konumunda bulunan kişi edilgen bir konumdadır. Dolayısıyla tarafların gösterecekleri barışçıl çabalar uyuşmazlığın sona ermesinde büyük önem arz etmektedir (Özbay, 2006: 464). Günümüz uygulamasında Türk vergi yargısında uygulanmakta olan bağımsız bir uzlaştırma müessesesi bulunmamaktadır. Ancak uygulamada vergi idaresi içerisinde örgütlenmiş bir uzlaştırma müessesesi bulunmaktadır. Dolayısıyla taraflar şu anki uygulamaya göre sadece vergi idaresi ile uzlaşma yoluna gidebilmektedir.

### 1.3.7.3. Arabuluculuk

Arabuluculuk, üçüncü bir kişi tarafından uyuşmazlığın taraflarının hür iradelerine herhangi bir etki ve yönlendirme yapmadan tarafları bir araya getirerek uyuşmazlık konusu durumu çözüme kavuşturmada kolaylık sağlayan tarafsız bir konumda bulunan alternatif çözüm yollarından biridir (Biniş, 2013: 19). Burada esas olan tarafların gönüllü bir şekilde bu yöntemi seçmeleridir. Bu yöntem yargıya gitmeden hızlı bir çözüm yolu sunan ve taraflara maliyeti düşük olan bir yöntemdir.

Arabuluculuk müessesesinin etkin bir şekilde işlemesi için, deneyimli ve etkin arabulucuların varlığı önem arz etmektedir. Arabuluculukta görevli olan arabulucu, aktif bir şekilde görev yapmakta, görüşmelere katılabilmekte ve taraflara hukuki olarak en doğru bilgileri ve tavsiyeleri verecek konumda bulunmaktadır. Etkin işleyen bir arabuluculukla çözüme kavuşturulacak dosya sayısında artış gerçekleşecek ve dolaylı olarak yargıya gidecek uyuşmazlık azalacağından yargının iş yükünde de bir azalış olacaktır. Aynı zamanda uyuşmazlık yargıya gitmeden çözüldüğünden devletin daha erken gelir elde etmesine fayda sağlayacaktır.

Arabuluculuk yönteminde hak temelli bir yaklaşımdan ziyade tarafların menfaatleri açısından uygun bir anlaşma zemini aranması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemde hangi tarafın haklı ya da haksız olduğunun tespitinden ziyade tarafların menfaatlerini maksimize edecek çözüm yolu ön plandadır (Hepaksaz ve Avcı, 2018: 764). Arabuluculuk yönteminde arabulucu, herhangi bir kararın verilmesinde yönlendirici bir etkide bulunmamalı, taraflar için uygun ve rahat edebilecekleri bir müzakere ortamı sağlanmasında rol oynamalı, bir tarafın faydasına veya zararına olacak şekilde söz, davranış ve telkinlerde bulunmamalıdır.

## **BÖLÜM 2: TÜRK VERGİ YARGISINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR**

### **2.1. Vergi Yargısının Kavramsal Çerçevesi**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü mükellefler açısından isteğe bağlı bir çözüm yolu olup, bu uyuşmazlıkların idari aşamada çözüme kavuşturulamaması halinde veya ilgililer tarafından idari çözüm yollarına başvurmadan uyuşmazlıkların doğrudan yargı aşamasına taşınması mümkündür.

Vergi yargısını, uyuşmazlığın tarafları olan vergi idaresi ile mükelleflerin anlaşmazlığına neden olan durumlar karşısında idari aşamada çözüm bulunamadığı haller ile mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmadan sorunun çözümü için yetkili yargı mercilerine başvurarak vergilendirme işlemlerindeki sorunları hukuk kuralları çerçevesinde çözüme kavuşturan bağımsız ve tarafsız bir yargılama faaliyeti olarak tanımlayabiliriz (Ayyıldız, 2015: 76). Yargı aşamasında uyuşmazlık konusu kesin olarak çözüme kavuşturulmakta ve hukuk devleti olma ilkesinin gereği olarak idarenin iş ve işlemlerinin denetimi de gerçekleştirilmektedir (Oktar, 2009: 335). Bu açıdan bakıldığında vergi yargısının esas işlevinin idari aşamada barışçıl bir çözüm yolu bulamayan uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözülmesidir.

Her geçen gün gelişen ve farklılaşan ekonomik koşullar ile birlikte vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıklar da nicel olarak artış göstermekte ve bu aşamada vergi yargısı devreye girerek ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturarak taraflar arasındaki hukuki güvenliği de sağlamaktadır. Gelişen ve farklılaşan bu ekonomik yapı ile birlikte vergi kanunlarının uygulamalarında da değişiklikler yaşanmakta ve değişen bu kanunların vergi idaresi ile mükellefler nezdinde uygulamaları zaman zaman farklılık göstermekte ve bu durumda uyuşmazlığa neden olmaktadır. Vergi yargısı da bu uyuşmazlıkları sonlandırmak ve aynı zamanda uygulama birliği sağlamak için içtihatlarla oluşturmaktadır.

### **2.2. Türk Vergi Yargısının İşlevleri (Fonksiyonları)**

Anayasa hükmü gereği idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması ve sosyal hukuk devletinin bir gereği olarak vergi yargısının asli ve tali olmak



üzere iki işleve sahip olduğu söylenebilir. Vergi yargısının asıl işlevi, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki idari aşamada barışçıl yollarla çözülemeyen uyuşmazlıkları ortadan kaldırıp bir çözüm yolu sunmasıdır (Saygın ve Sandalcı, 2019: 219). Bunun yanında vergi yargısının kendine has işlevleri bulunmakta olup bu işlevlerde tali işlevler olarak kabul edilmektedir. Vergi yargısının tali işlevlerini hukuki güvenliği sağlama, vergi adaletini sağlama, uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma, çıkarlar dengesini koruma, içtihat oluşturmak olarak kategorize edebiliriz.

### **2.2.1. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi**

Devletlerin sahip oldukları yetkiler sınırsız ve denetimsiz olmayıp, bu yetkilerini bireyler üzerinde kullanırken belli kurallara bağlı olarak kullanmak zorundadırlar. Hukuk devleti olmanın doğal sonucu olarak idare keyfi ve sorumsuz uygulamalardan kaçınacak ve sahip olduğu yetkileri hukuk sınırları içerisinde kullanacaktır (Çaptuğ, 2021: 150). Hukuki güvenliğe en çok ihtiyaç duyulan alanlardan biri de hiç şüphesiz vergileme işlemlerindeki düzenlemelerdir. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçek manada uygulanmasının olmazsa olmaz koşulu egemenlik gücünü elinde bulunduran organın kendi koyduğu kurallara riayet etmesidir (Çağan, 1980: 141).

Vergi kanunlarının açık, anlaşılır ve olasılık barındırmayan kesin hükümlere sahip olması hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir. Hukuki güvenlik ilkesinin geniş bir alana hitap eden bir özelliğe sahip olması bu ilkenin tam manada somut bir tanımının yapılmasını zorlaştırmaktadır. Ancak bir tanım yapmak gerekirse hukuki güvenlik ilkesini, devletin egemenlik gücünden aldığı yetki çerçevesinde düzenlemiş olduğu vergisel hükümlerin uygulanmasında herhangi bir ayrıcalığa gitmeden hem devletin kendisine hem de vergisel işlemlerin sonuçları bakımından asıl muhatabı olan mükelleflere yasal bir koruma ve güvence sağlamasıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin üç ana unsuru bulunmakta olup bunlar; geriye yürümezlik, belirlilik ve kıyas yasağıdır.

Geriye yürümezlik ilkesi, kişilerin geleceğe ilişkin vergisel planlamalarını yapabilmeleri için özel bir öneme sahiptir. İlkeyi basit olarak tanımlamak gerekirse, vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasıdır. Yeni çıkan vergisel düzenlemelerin mükelleflerin aleyhine olacak şekilde geçmişe yürütülmesi durumunda bu durum mükelleflere ek bir mali yükümlülük getirecek ve bu durum hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacaktır. Belirlilik ilkesi ise; temel çıkış noktasını vergilerin kanuni yani yasal olmasından

almaktadır. Vergiler, anayasanın amir hükmüne göre kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu işlemler yapılırken de kanun maddeleri öngörülebilir, açık ve net olmalıdır. Dolayısıyla herhangi bir yasal düzenleme olmadan ek bir mali yükümlülük getirecek uygulamalar belirlilik ilkesine ters düşecektir. Kıyas yasağı ilkesi ise; herhangi bir yasal düzenleme bulunmayan bir durum ile ilgili olarak yasal düzenleme bulunan bir hükme benzediğinden bahisle vergi doğuracak işlem kurmak kıyas yasağı ilkesine ters düşecektir. Hukuki güvenlik ilkesi ve kanunilik ilkesi, kıyas yasağının yasal dayanağını oluşturmaktadır (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 205-206).

### **2.2.2. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi**

Kamunun ihtiyaç duyduğu mali kaynakların toplumu oluşturan gruplar arasında herhangi bir huzursuzluğa yer vermeyecek bir şekilde alınması vergide adaletin sağlanması ile mümkün olacaktır (Çat ve Yardımcıoğlu, 2020: 73). Anayasa'da belirtildiği üzere herkes mali gücüne göre vergilendirilmektedir. Dolayısıyla toplumu oluşturan farklı gelir grupları arasında yapılacak hakkaniyetli bir mali güce göre vergilendirme, vergide adaletin sağlandığının göstergesi olacaktır.

Kamusal hizmetlerin verilebilmesi için, devletlerin topladıkları gelirlerin toplumu oluşturan tüm bireylere eşit bir şekilde dağıtılması adil bir vergi sisteminin amacıdır (Özbilen, 2010: 243). Adil bir vergi sisteminin oluşturulmasında; toplumu oluşturan tüm gelir gruplarının tam olarak analiz edilmesi, kayıt dışı ekonomiye sebep olan unsurların ortadan kaldırılması veya azaltılması, vergilendirmenin kaynağını oluşturan yasal düzenlemelerin haksızlığa yol açmayacak şekilde uygulanması büyük önem taşımaktadır.

Vergi yargısı bir yandan taraflar arasındaki uyuşmazlıkları sonlandırırken bir yandan da hukuk devleti olma olgusundan hareketle idarenin iş ve eylemlerini de denetlemektedir. Bu açıdan bakıldığında yargının, vergi adaletini sağlama gibi bir görevinin olduğu tartışılmaz bir gerçeklik olup yargının vereceği tarafsız ve adil kararlar toplumsal adaletin sağlanmasına da hizmet edecektir. Vergi idaresinin keyfi, hesapsız ve mükellefler aleyhine ek mali külfetler yükleyecek uygulamalarının vergi barışının sağlanmasına olumsuz etkileri olacaktır. Bu noktada vergi yargısının vereceği kararlar bu olumsuzlukları ortadan kaldıracak, vergi adaletinin sağlanmasına büyük katkılar sunacak ve mükellefler nezdinde de yargıya olan güveni artacaktır.

### **2.2.3. Uyuşmazlıkları Çözümüne Kavuşturma İşlevi**

Vergisel işlemlerin uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözüm merci olarak görev yapan vergi yargısı, önüne gelen uyuşmazlıkları hukuki yönden inceleyip tetkik ederek çözüme kavuşturmaktadır. Yargının verdiği kararlar kesinleşmişse bu durum artık bütün tarafları bağlamakta ve taraflar bu kararlara uymak ve kararların gereğini yerine getirmek durumundadırlar. Dolayısıyla yargının vermiş olduğu kesin kararlarla birlikte uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

Yargı, uyuşmazlıkları çözüme kavuştururken hukuk devleti olma ilkesiyle hareket etmeli, uyuşmazlığa konu olan durumla ilgili yasal düzenlemeleri dikkate almalı ve vergi adaletini sağlayacak şekilde kararlar vermelidir. Aksi durumlarda her ne kadar şekli olarak uyuşmazlıklar son bulsa bile verilen kararlar toplum vicdanında bir karşılık bulmayacak ve yargıya dolayısıyla da devlete olan güven sarsılacaktır.

### **2.2.4. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi**

Hukuk kurallarının düzenlenmesindeki amaçlardan biri de kamu gücünü elinde bulunduran idare ile bireyler arasında dengeyi sağlamak ve bu doğrultuda toplumsal barış ve huzurun sağlanmasıdır. Hukuk kurallarının hem idare hem de bireyler tarafından ihlal edilmesi durumunda tarafların menfaatleri ihlal edilmiş olacaktır. Menfaat ihlallerinin doğal sonucu da ortaya uyuşmazlıkların çıkmasıdır. Diğer yargılama türlerinde olduğu gibi vergi yargılaması da, menfaatleri ihlal edilenler arasındaki dengeyi sağlamalı, tarafların çıkarlarını gözetmeli, adaletli kararlar vererek uyuşmazlıkları sonlandırmalı ve kamu düzeninin korunmasını sağlamalıdır (Ergün, 2006: 71).

Devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için sahip olduğu en önemli finansman kaynaklarından biri de vergi gelirleridir. Vergisel düzenlemeler yapmak ve bunların uygulanmasını sağlayacak düzenlemeleri hayata geçirmek kamu gücünü elinde bulunduran devleti temsil eden yasama erkine aittir. Dolayısıyla yasama erkinin kamunun finansmanı için yapacağı düzenlemelerde bireylerin çıkarlarının gözetilmesi elzemdir. Yapılacak orantısız düzenlemeler bireylerin çıkarlarını zedeleyecek ve kamu düzeninin sağlanmasına hizmet etmeyecek bir yaklaşım olacaktır. Bu noktada vergi yargısı vereceği kararlarda bu orantısızlığı giderecek bir aksiyon almalı ve taraflar için olması gereken çıkarlar dengesini gözetmelidir.

### **2.2.5. İctihat Oluşturma İşlevi**

Vergi hukukunun asli ve bağlayıcı özelliği bulunan kaynaklarından biri de ictihadı birleştirme kararlarıdır. Vergi hukukunu ilgilendiren çeşit olarak çok sayıda vergi kanunu düzenlemesi olması, bu kanunların sık değişmesi ve karmaşık bir yapıda bulunması zaman zaman taraflar arasında belirsizliklere neden olmaktadır. Bu belirsizliklerle ilgili, farklı hatta aynı yargı çevreleri farklı kararlar verebilmektedir. Bu noktada bir üst merci olan İctihadı Birleştirme Kurulu devreye girerek idare ile mükellefler arasında mevzuattan kaynaklanan belirsizlikleri ortadan kaldırarak vergi yargısında uygulama birliği sağlayacak kararlar alabilirler (Arslan, 2011: 337).

Yargının benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar vermesi nedeniyle belirsizlikleri ortadan kaldırmak için vermiş olduğu ictihatlar sayesinde aynı konu ile ilgili bir durum yargı aşamasına taşındığında hakimlere bu durum zamandan tasarruf sağlayarak kararlarını hızlıca almalarını sağlayacak aynı zamanda ictihatlar sayesinde taraflar arasındaki eşitlik ve adalette sağlanmış olacaktır (Güriz, 2017: 73).

İctihadı birleştirme kararları ile yeni bir hukuk normu yaratılmamakta mevcut yasalardaki kanuni düzenlemeler yeniden yorumlanmaktadır. Dolayısıyla bu durum yargı tarafından yasama organının yetkisinin kullanıldığı anlamına gelmemelidir. Ayrıca ictihadı birleştirme kararlarının hiçbir zaman değiştirilemeyeceği düşünülmemelidir. Alınacak başka bir ictihadı birleştirme kararı ile mevcut uygulama değiştirilip yeni uygulama devreye sokulabilir (Akgül, 2020: 47).

### **2.3. Türk Vergi Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler**

Vergi yargısının önüne gelen uyuşmazlıkları hukuk kurallarına sadık kalarak çözüme kavuşturabilmesi için tabi olduğu birtakım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler yargılama sürecini sistemli bir hale getirerek yargılamayı bir bütün olarak ele almayı, yasal düzenlemeleri kriter olarak karar verilmesini ve yasal bir boşluk bulunması halinde bu boşlukların doldurulmasına yardımcı olan hukuk normlarıdır (Üstün, 2019: 1). Bu ilkeleri genel olarak; yazılı yargılama, resen araştırma, kıyas yasağı, ekonomik yaklaşım, delil serbestisi ve toplu yargılama yapılması ilkeleri olarak sınıflandırabiliriz.

### **2.3.1. Yazılı Yargılama İlkesi**

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında “ Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır” şeklinde belirtilmiştir. Kanun hükmünde açıkça belirtildiği üzere vergi yargısında yazılı yargılama yapılması esastır. Vergi yargısı önüne gelen uyuşmazlığı evrakta bulunan yazılı belge ve bilgileri dikkate alarak inceleme yapar ve bu bilgiler doğrultusunda karar verir. Dolayısıyla yargılamanın düzgün bir şekilde işleyip ve karara varılabilmesi için tarafların iddialarının ispatı için kanıtlarını yargı mercilerine sunmaları bir gerekliliktir.

Yazılı yargılama ilkesinin geçerli olmasının gerekçesi olarak; uyuşmazlıkları adil yargılanma hakkı doğrultusunda makul ve kısa sürede çözüme kavuşturarak taraflar arasındaki uyuşmazlıkları hızlı bir şekilde sonlandırmaktır (Zabunoğlu, 1982: 97). Yargılamanın temel ilkelerinden olan yazılilik ilkesi gereği olarak, taraflar öne sürdükleri savları kanıtlamak için belge ve bilgileri yazılı olarak yetkili mahkemelere sunmaktadırlar (Hondu, 1995: 14). Dolayısıyla tarafların iddialarını ispatlaması açısından mahkemelere sunacakları belge ve bilgiler büyük önem arz etmektedir (Güvez, 2021: 2095).

### **2.3.2. Resen Araştırma İlkesi**

Vergi yargılamasının başlangıç safhasında davanın tarafları yargılamaya ilişkin kanıtları mahkemelere sunmaktadırlar. Bu aşamada mahkemelerin herhangi bir etkisi olmamakta ve tarafların sundukları kanıtlara bağlı olarak yargılamaları yürütmektedirler (Kuru, 2016: 239-240). İYUK 20.maddede belirtildiği gibi, mahkemelerin kendiliğinden yani resen araştırma yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetki kendisini, tarafların usulüne uygun olarak dava açtıktan sonraki aşamalarda gösterecek ve hakimlerin kanıtların doğruluğunun tespitinde doğrudan etkileri olacaktır (Gözübüyük, 2006: 377).

Bir usul ilkesi olan resen araştırma ilkesi, kamu yararını sağlamak ve kamu düzenini korumak için yargılamanın her aşamasında geçerlidir. Dolayısıyla mahkemeler yargılama sürecini sadece tarafların sundukları kanıtlar ile sınırlı tutmamalı ve kamu yararını gerçekleştirecek her türlü belge ve bilgiyi dikkate almalıdırlar. Bu doğrultuda tarafların sundukları kanıtların açık ve anlaşılır olmaması, çelişkili ve tereddütlü olması halinde

mahkemeler belirsizliklerin ortadan kaldırılması amacıyla resen araştırma ilkesi gereği taraflardan belge, bilgi ve açıklamalar talep edebilirler (Yavaşlar, 2013: 235).

Mahkemelere tanınan resen araştırma ilkesi sınırsız bir yetki olmayıp, bu yetki kullanılırken yasal düzenlemelere uygun olarak işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Resen araştırma ilkesinde mahkemelere verilen yetki hukuki denetim ile sınırlı tutulmuş olup, mahkemelerin idarenin yetkilerini kullanacak şekilde yerindelik denetimi yapması resen araştırma ilkesiyle bağdaşmayacaktır (Armağan ve Armağan, 2021: 439).

### **2.3.3. Kıyas Yasağı İlkesi**

Kıyas kavramsal olarak, bir durum karşısında belirlenmiş bir kuralın yapı olarak birbirinin aynı olmayan ancak benzer özelliklere sahip durumlara karşı da aynı kuralların ve işleyişlerin uyarlanmasıdır (Dönmezer ve Erman, 1987: 162). Bu bakımdan ilgili durumlar birbirinden farklı özellikler göstermesine rağmen benzer durumlara sahip olmalarından dolayı aynı kurallara tabi tutulmaktadır (Bülbül ve Bozdoğan, 2020: 40).

Türk vergi yargısında, uyuşmazlıklar için karar verilirken kıyas yoluna gidilemeyeceği genel kabul görmüş bir uygulama olup, yasal olarak düzenleme yapılmayan durumlar için kıyas yoluna başvurarak hüküm verilemez. Kıyas yasağı ilkesi, vergilerin kanuniliği ile oldukça yakın bir ilişki içerisindedir. Çünkü vergilerin kanuniliği ilkesi sayesinde yargı organları yasama organına verilen yetkiler çerçevesinde çıkartılan yasal düzenlemeleri referans alarak karar vermektedirler. Dolayısıyla vergisel düzenlemelerin yasal metinlere sahip olma gerekliliği, yargı organlarının keyfi ve yasal olmayacak durumlara yol açacak kararlarına karşı da bir güvence teşkil etmektedir (Üstün, 2003: 262).

Her ne kadar vergilerin kanuniliğinin dikkate alınarak karar verilmesi gerektiği belirtilmiş olsa da bazı durumlarla ilgili olarak kanuni düzenlemeler olmasına rağmen kanuni boşluklar söz konusu olabilmektedir. Bu tür durumlarda başvurulacak yöntem yorum yöntemidir. Yorum yöntemi kullanılırken yargının temel çıkış noktası, var olan yasal metinler olup bu metinler üzerinden karar verilmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi yargısının genişletici veya daraltıcı yorum yaparak mükelleflerin veya vergi idaresinin aleyhine bir durum oluşturmaması gerektiğidir. Kıyasta ise; uyuşmazlık konusu ile ilgili herhangi bir yasal metin bulunmadığından yargı organları vereceği kararlarda yeni bir hukuk kuralı oluşturmaktadır (Akel, 2017: 129). Yargı

organlarının bu şekilde verecekleri kararlar verginin kanuniliğine aykırı olup, kıyas yasağına uyulması ilkesi ihlal edilmiş olacaktır.

#### **2.3.4. Ekonomik Yaklaşım İlkesi**

Kanun koyucunun yapmış olduğu yasaların ifade ettiği anlamın tespiti noktasında, bir düşünme faaliyeti olarak yorum yoluna başvurulması ilk akla gelen uygulamadır. Vergi hukukunda yoruma başvurulmasının temel amacı, yasal düzenlemelerin ifade ettiği gerçek anlamın ortaya konulması ve bu amaca yönelik olarak olması gereken en doğru hukuki kararları verebilmektir (Yılmaz, 2013: 1759). Bu yönüyle bakıldığında ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukukuna özel bir yorum yöntemi olarak kabul görmekte ve vergi kanunlarının yorumlanmasında büyük önem taşımaktadır. Ancak bu ilke doğrultusunda hareket ederek yorumlama yapılırken verginin kanuniliği çerçevesinde hareket edilmelidir (Taşkın, 2012: 75).

Ekonomik yaklaşım ilkesiyle, vergi kanunlarının yorumlanmasında ortaya konulan hukuki değerlendirmeler ile kanunların ekonomik olarak ifade ettikleri anlamlar arasındaki uyumsuzluğu gidermek amaçlanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik boyutunun gerçek anlamda tespit edilmesi ekonomik yaklaşım ilkesi ile mümkün olacaktır. Ancak bu tespitin yapılması aşamasında anayasa ve diğer yasal düzenlemelerin dikkate alınması, tarafsız, bağımsız olunması ve keyfi olunmaması bir zorunluluktur (Akkaya, 2002: 33).

Ekonomik yaklaşım ilkesinin temel işlevi, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesidir. Ayrıca bu ilke ile çeşitli hukuksal kılıflar uydurularak vergisel anlamda gerçek iktisadi ilişkinin ortaya çıkmasını engelleyen, gizleyen, vergiden kaçınma ve kaçırma amaçlarını besleyen ilişkilerin ortaya çıkarılması da sağlanmaktadır. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesi sadece kanunların biçimsel özelliklerini dikkate almadan öz olarak ne ifade ettiğini ortaya çıkarılmasını sağlayarak bir nokta da vergi adaletinin sağlanmasına hizmet etmektedir (Erol, 2019: 63).

Örneğin, günümüzde sıklıkla karşılaşılan durumlardan biri olan; gayrimenkul alım-satım işlemlerinde tarafların ödeyecekleri harç miktarı sorunudur. Hali hazırda gayrimenkul alım satımlarında binde 20 oranında taraflardan tapu harcı alınmakta ve ödenecek bu harç miktarı da Emlak Vergisi Kanunu'nun 29.maddesinde belirtilen vergi değeri esas

alınarak tespit edilmektedir. Taraflar daha az tapu harcı ödemek için asıl satışa konu olan miktarı beyan etmemekte ve daha az bir tutar beyan ederek gayrimenkulün gerçek vergi değerini belirtmemektedirler. Dolayısıyla taraflar görünürde hukuksal bir işlem yapmakta ancak; daha az vergi ödemek amacı ile muvazaalı işlem yaparak vergisel olayın gerçek mahiyetini gizlemekte yani peçelemektedirler.

### **2.3.5. Delil Serbestisi İlkesi**

213 Sayılı VUK' un 3/B maddesinde, vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgisi ve bağlantısı bulunan her türlü işlemlerin gerçek mahiyetlerinin esas olduğu ve bu gerçekliği ispatlamak için yemin hariç her türlü delilin kullanılabilmesi belirtilmiştir. İlgili kanun maddesinin devamında vergiyi doğuran olayla açık ve tereddütsüz bir şekilde bağı bulunmayanların şahitliğinin de kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla delil serbestisi ilkesinin yemin ve şahit olmak üzere iki istisnası bulunmakta olup bunun dışında başkaca bir sınırlama yapılmamıştır.

Bu ilke sayesinde hem vergi idaresi hem de mükellefler yargılama aşamasında haklılıklarını ortaya koyabilmek adına yargı mercilerine uyumsuzluk konusu ile ilgili olan her türlü delili sunma imkanına sahip olacaklardır. Tarafların her türlü delili yetkili yargı organlarına sunması burada yargılamayı yapacak hakimler açısından da faydalı olacak ve uyumsuzluğun gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına fayda sağlayacaktır (Durmuş, 2014: 518).

Bu ilke sayesinde vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ve yapılan haksız tarhiyatların da önüne geçilmesi mümkün olabilecektir. Tarafların sundukları deliller sayesinde verilecek kararlar vergi adaletinin sağlanması açısından da önemli bir role sahip olacaktır. Örneğin; vergi idaresi tarafından belli bir tutarın üstündeki ödeme ve tahsilatların banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla yapılmadığı gerekçesi ile hakkında ceza kesilen mükellefin yargı aşamasında, ödeme ve tahsilatlarına ilişkin resmi kayıtları mahkemeye sunması durumunda hakkında yapılan haksız tarhiyat iptal edilecek ve vergisel adalet de sağlanmış olacaktır.

Yine bir başka örnek vermek gerekirse; defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle incelemeye ibraz edemeyen mükellef hakkında vergi idaresi tarafından cezai işlem uygulansın. Mükellef mücbir sebebin varlığını yargı aşamasında sunacağı belge ve



bilgilerle kanıtlaması halinde, yargı defter ve belge ibraz edilmediğinden bahisle mükellefe uygulanan cezai işlemleri iptal edecek ve mükellefe yapılan haksız tarhiyatın da önüne geçilecektir.

### **2.3.6. Toplu Yargılama Yapılması İlkesi**

Vergi yargısında tek hakimle bakılması gereken davalar dışında vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da esas olarak kurul halinde olmak üzere toplu yargılama usulü geçerlidir (Saygılıoğlu, 2012: 209). Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerini düzenleyen 2576 Sayılı Yasanın 4.maddesinde vergi mahkemelerinin birer başkan ile yeteri kadar üye bulunduracakları ve mahkeme kurullarının başkan ve iki üyeden oluşacakları ve 2576 Sayılı Kanununun 3.maddesinde bölge idare mahkemelerinin biri başkan ile yeteri kadar üye bulundurmak şartıyla biri idare ve biri de vergi olmak üzere en az iki daire bulundurulması gerektiği belirtilmiştir.

Toplu yargılama yapılması ilkesinin amacı; tek hakimle verilecek kararlara nazaran birden fazla hakimin bir araya gelerek bilgi ve tecrübelerini ortaya koymasıyla adaletin daha iyi sağlanacağı, uyuşmazlıkların çözümünün daha hızlı gerçekleşeceği ve idarenin iş ve eylemlerinin denetiminin daha iyi sağlanacağıdır.

## **2.4. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi**

Türk vergi yargısının tarihsel gelişimini, Osmanlı Devleti Dönemi ve Cumhuriyet Dönemi olmak üzere ikili bir ayırım yaparak sınıflandırmak mümkündür.

### **2.4.1. Osmanlı Dönemi Türk Vergi Yargısı**

Osmanlı Devleti'nin bir İslam devleti olması hasebiyle devletin bütün kurumlarında hakim olan anlayış İslam kurallarının uygulandığı anlayıştı (Hatipoğlu, 2015: 91). Başlayan batılılaşma hareketleri ile birlikte özellikle Tanzimat Dönemi'nden sonra devletin yönetilme anlayışı açısından hukuksal birçok değişiklik olmuştur. Dolayısıyla Osmanlı Devletinde Tanzimat Dönemine kadar vergi yargısı ile ilgili bir düzenlemeden bahsetmek pek mümkün gözükmezken Tanzimat Dönemi ile birlikte getirilen hukuksal değişiklikler kendini yargı alanında da göstermiş ve bu dönemde özellikle Fransız yargısının etkisinde kalınmıştır.

Osmanlı'da Tanzimat Dönemi'yle yargıda başlayan yenilik hareketlerinden biri de 1868 yılında kurulan ve Cumhuriyet Dönemi teşkilatlanmaya benzer bir unsur olarak karşımıza çıkan "Şura-i Devlet Nizamnamesi" yani bugünkü adıyla Danıştay kurulmuştur. İlgili kurum vergi uyuşmazlıklarını incelemek ve bir karara bağlamakla görevli bir temyiz makamıydı. Ancak Osmanlı'da 1876 yılında ilan edilen Türk toplumunun ilk anayasal düzenlemesi olan Kanun-i Esasi' de yasadışı vergi olmayacağı anayasal hüküm olarak madde 26' da yer almış ve 1909 yılında yapılan anayasa değişikliği ile padişahın yetkilerinin kısıtlanması ve hükümetin padişaha değil meclise karşı sorumlu olacağı düzenlemeleri ile bu durum daha da güçlü bir hale getirilmiştir (Tekir ve Günay, 2018: 738). Ancak yapılan tüm bu düzenlemelere rağmen Osmanlı döneminde sistematik bir vergi yargısının varlığından söz etmek mümkün değildir.

#### **2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Türk Vergi Yargısı**

Cumhuriyet döneminde birçok alanda yasal düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemelerin yapıldığı alanlardan biride vergi yargısı alanında yapılan düzenlemeler olmuştur. Cumhuriyet döneminde vergi alanında yapılan düzenlemeler, 1982 öncesi ve 1982 sonrası düzenlemeler olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulacaktır.

##### **2.4.2.1. 1982 Öncesi Türk Vergi Yargısı**

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte 1982 yılına gelinceye kadar vergi yargısı; vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir mekanizmadan teşekkül etmekteydi ve ortaya çıkan uyuşmazlıkların nihai çözümünü bu organlar sağlamaktaydı. Gümrük ve tekel idarelerince alınan vergilere ilişkin uyuşmazlıklara ise bu idareler altında ayrı bir kurul olarak oluşturulan gümrük hakem kurulları bakmaktaydı. Ancak bu kurulların kararlarına karşı Danıştay'a başvurmak mümkündü (Kırbaş, 2015: 204).

1961 Anayasasının 7. maddesinde belirtildiği üzere yargı yetkisinin Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı belirtilmiştir. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının bağımsız bir mahkeme olarak kabul edilmemesi 1961 Anayasası'ndaki yasal düzenlemeye aykırılık teşkil etmekte ve bu durumda 1982 öncesi vergi yargısına getirilen en büyük eleştirilerden biri olarak göze çarpmaktadır (Çağan, 1971: 200).

#### **2.4.2.2. 1982 Sonrası Türk Vergi Yargısı**

1982 sonrası yapılan yasal düzenlemelere kadar vergi yargısı dolaylı da olsa yasal bir zemine oturtulmuş ancak gerçek manada bir vergi yargısı düzeninden söz etmek pek mümkün olmamaktaydı. Bunun en büyük nedeni olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurullarının farklı yargılama usullerini benimsemesi, uyuşmazlıkların çözümünün uzun bir zaman alması ve bu süreçte vergiler tahsil edilemediğinden hazinenin gelir kaybına sebep olması gösterilmekteydi ve bu olumsuz durumlar da verimli bir vergi yargılamasına engel olan unsurlardı (Arıkan vd., 1999: 36).

1982 öncesi olumsuzlukları ortadan kaldırmak için 1982 Anayasa hükümleri çerçevesinde Türk vergi yargısında bir takım köklü kanuni değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunlar; 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur. Bu kanuni değişiklikler vergi yargısını kuvvetli bir yasal bir düzene oturtmuş ve vergi yargısını daha sistemli bir hale getirmiştir. Yine 1982 sonrası vergi yargısında yapılan önemli bir değişiklik de 2014 yılında 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile getirilen istinaf kanun yolu uygulamasıdır.

#### **2.5. Türk Vergi Yargısının Örgüt Yapısı**

1982 yılında yapılan yasal değişiklikler ve en son olarak 2014 yılında yapılan yasal düzenleme ile getirilen istinaf kanun yolu ile birlikte vergi yargısı üç aşamalı (dereceli) bir hale gelmiştir. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri, ikinci derece mahkemeleri olarak bölge idare mahkemeleri ve en son aşama olarak Danıştay belirlenmiştir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıkları bu aşamaların herhangi birinde çözüme kavuşturulmakta ve sonlandırılmaktadır.

##### **2.5.1. Vergi Mahkemeleri**

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili birinci derece mahkemeleri vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmakta ve mahkeme kurulları ise biri başkan olmak üzere en az iki üyeden teşekkül etmektedir. Vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi şartları ve iş yükünün hacmi dikkate alınarak

Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri de yine ilgili bakanlıkça belirlenmektedir (Gerçek vd., 2022: 317). Vergi mahkemeleri 1982 yılında yapılan yasal değişiklikle birlikte, uyuşmazlıkların çözümünde rol oynayan vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurullarını ortadan kaldırmıştır.

2576 Sayılı Kanun'un 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri belirtilmiş olup bunlar; a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar ile (c) diğer kanunlarla verilen işleri yapmaktır şeklinde sırası ile sayılmıştır.

Kural olarak vergi mahkemeleri kurul halinde karar vermektedir. Ancak dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarının tutarları dikkate alınarak tek hakimle de kararlar verilebilmektedir. Tek hakimle karar verilmesinde kıstas alınacak şart, parasal tutar olup bu tutarlar her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak belirlenmektedir. 2022 yılı verileri dikkate alındığında 77.000 bin TL'yi aşmayan uyuşmazlıklar tek hakim tarafından usul ve esas yönünden incelenerek uyuşmazlık karara bağlanacaktır.

### **2.5.2. Bölge İdare Mahkemeleri**

6545 Sayılı Kanun öncesinde, vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar ile heyet halinde karar verseler bile kanunda belirtilen bazı şartların gerçekleşmesi halinde taraflar bir üst yargı birimi olan Bölge İdare Mahkemelerine yeniden hukuki denetim yapılması için itiraz yolu ile başvuru yapabilmekteydiler (Hayrulloğlu, 2016: 127). Bölge İdare Mahkemeleri itiraza konu olan somut uyuşmazlıklarda kararlarını oy çokluğu ile almakta ve alınan kararlar kesin nitelikte olup bu kararların temyiz yolu ile Danıştay'a taşınması mümkün değildi. Bu kararlara karşı ancak; 6545 sayılı Kanun öncesi olağan kanun yollarından biri olan kararın düzeltilmesi yolu ile olağanüstü kanun yollarından olan yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma yolları istenebilmekteydi.

2014 yılında 6545 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, yeni bir kanun yolu olan istinaf kanun yolu ihdas edilmiş ve istinafta görevli yargı merci olarak bölge idare mahkemeleri belirlenmiştir. Vergi yargılamasının ikinci aşamasını oluşturan bölge idare mahkemeleri,

ilk derece mahkemeleri olarak görev yapan vergi mahkemelerinin kararlarını maddi ve hukuki yönlerden ele alarak denetlemekte ve bu denetimler sonucu yargısal kararlar vermektedir (Kuşçu ve Doğan, 2022: 1314). Bölge idare mahkemelerinin her birinde biri idare biri de vergi olmak üzere en az iki daire bulunmakta ve daireler bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır.

2576 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri belirtilmiş olup bunlar; İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak şeklinde belirtilmiştir.

### **2.5.3. Danıştay**

Anayasa'da yüksek bir mahkeme kabul edilen Danıştay 155.maddede belirtildiği üzere; mahkemelerce (idare ve vergi mahkemeleri) verilen karar ve hükümlerin son inceleme yeri olduğu, kanunla gösterilen hallerle sınırlı olmak üzere bazı davalarda ilk ve son derece mahkemesi olarak görev aldıkları belirtilmiştir. Danıştay'ın kuruluşu, işleyişi, yapısı ve başkaca hususlar 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nda belirtilmiştir (Anayurt, 2022: 387-388).

Danıştay Kanunu'nda belirtildiği üzere, Danıştay içerisinde birçok birimin olduğu görülmektedir. Bu birimler; Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari ve Vergi Dava Daireleri, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlık Kurulu ve Yüksek Disiplin Kurulu birimleridir. Danıştay'ın idari ve vergi dava daireleri sayısı; dokuzu idari dairesi ve dördü vergi dairesi olmak üzere toplamda on üçtür. Danıştay'da vergi dairelerine ilişkin uyuşmazlıklara üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler bakmaktadır. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden oluşur, görüşme sayısı beş olup kararlar çoğunlukla alınır (Gerçek vd., 2022: 318).

Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay'ın örgüt yapısı içerisinde yer alan ve kanunlarla kendisine çeşitli görevler atfedilmiş bir yapıdır. Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay'da vergi işlerine bakmakla görevli dairelerin başkanları ile bu daire başkanlıklarında görevli olan ve bu dairelerin kendi aralarında seçeceği üç asıl ve üç yedek üye olmak üzere en az iki yıl görev alacak şekilde oluşturulmaktadır. Vergi Dava Daireleri Kurulunda toplantı ve karar alma yeter sayısı on bir olup kararlar oyçokluğu ile

alınmakta ve toplantıya katılan üye sayısının çift olması halinde kıdemi en düşük olan üye toplantıya katılamamaktadır.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun görevi, vergi mahkemelerinde verilen ısrar kararları, vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen incelemek ve aynı ya da farklı Bölge İdare Mahkemelerinin kesinleşen istinaf yargılamalarında benzer olaylar için farklı kararlar vermesi halinde ilgili BİM'lerin aykırılığın giderilmesi taleplerini karara bağlamaktır. Ancak burada dikkat edilecek husus, temyiz kanun yolu açık olan istinaf kararları ile istinaf kanun yoluna başvurmadan kesinleşen ilk derece mahkemesi kararlarına karşı bu yolun kullanılamayacağıdır (Bilgin, 2021: 645-646).

İçtihatları Birleştirme Kurulu; Danıştay başkanı, başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. Toplanma ve karar yeter sayısı otuz bir olup kararlar oyçokluğu ile alınır. Bu kurulun en ayırt edici özelliği, vermiş olduğu kararların benzer durumdaki olaylar içinde bağlayıcı olması bu kurulu diğer yargı yerlerinin kararlarından ayırmaktadır. 2575 Sayılı Kanun'un 40.maddesinde de buna ilişkin hükümler düzenlenmiş ve kurulun vermiş olduğu kararlara içtihat değişmediği müddetçe tüm yargı yerlerinin uyma zorunluluğu bulunmaktadır (Kızılyel, 2015: 118).

İçtihatların birleştirilmesi talebini Danıştay Kanunu'nun 39 ve 40.maddelerinde belirtildiği üzere; Danıştay'da konu ile bağlantısı bulunan dava daireleri, idare ve vergi dava daireleri kurulları ile Danıştay Başsavcısı isteyebilir. Danıştay'da İçtihadı birleştirme yoluna gidilebilmesi için öğretide üç şartın gerçekleşmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunlar; benzer uyumsuzluk konusu için birden fazla kesinleşmiş yargı kararının bulunması, bu kararların birbirinden farklı hükümler içerecek şekilde olması ve içtihadın birleştirilmesinin yetkili birimler tarafından gerekli görülmesidir (Işıklar, 2013: 467).

## **2.6. Türk Vergi Yargısında Mahkemelerin Kararlarına Karşı Kanun Yolları**

Mahkemelerin yargılama sonucunda vermiş olduğu kararların hukuka uygun olmadığını ve hukuki olmayan bu kararların değiştirilmesi gerektiğini iddia eden taraflara tanınmış bir hak olan kanun yolları ile verilen kararların bir üst yargı organı tarafından veya kararı veren yargı merci tarafından doğrudan doğruya yeniden tetkik edilmesi, hukuksal açıdan

tekrar gözden geçirilmesi ve varsa değiştirilmesi gereken hususların düzeltilmesi sağlanmaktadır (Karakoç, 2017: 306).

Türk vergi yargısında kanun yolları; olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Mahkemelerin vermiş olduğu kararların kesin olmadığı ve bir üst yargı merciine taşınabileceği durumları ifade eden olağan kanun yolları, istinaf kanun yolu ve temyiz kanun yoludur. Mahkemelerin verdiği kararların kesin olduğu ve bu kararlara karşı tanınan başvuru yolları olağanüstü kanun yolları olup bunlarda, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi kanun yollarıdır. Bu açıdan bakıldığında kanun yollarının, erteleyici ve aktarıcı etkileri bulunmaktadır. Erteleyici etkisi ile vergi yargısı kararlarının şekli olarak kesinleşmemesini; aktarıcı etkisi ile verilen kararların bir üst yargı organınca yeniden denetime tabi tutulması anlaşılmalıdır.

### **2.6.1. Olağan Kanun Yolları**

Vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı Bölge İdare Mahkemeleri nezdinde istinaf kanun yolu ve Bölge İdare Mahkemeleri kararlarına karşı da Danıştay nezdinde Temyiz yoluna gidebilir. Olağan kanun yolları olan istinaf ve temyiz kanun yollarının kullanılabilmesi için erteleyici etkinin yani verilen yargı kararlarının kesinleşmemesi gerekir.

#### **2.6.1.1. İstinaf Kanun Yolu**

2014 yılında 6545 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle vergi yargısında iki aşamalı yargılamadan üç aşamalı bir yargı yapılanmasına gidilmiş ve yeni bir kanun yolu olarak istinaf kanun yolu ihdas edilmiştir. Yeni uygulamayla birlikte Vergi Mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı taraflar belli şartlar altında kararları bir üst yargı merci olan Bölge İdare Mahkemelerine taşıyıp burada çözüm yolu aramaktadırlar. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde istinaf kanun yolu ile ilgili daha detaylı bilgiler verilecektir.

#### **2.6.1.2. Temyiz Kanun Yolu**

2577 Sayılı İYUK 46.maddede; “Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir” hükmü yer almaktadır. Kanun metninde belirtildiği üzere vergi yargısında temyiz makamı olarak

Danıştay görev yapmaktadır. Danıştay’da temyiz incelemesi üç husus göz önüne alınarak yapılmaktadır. Bunlar; görev ve yetki dışında herhangi bir işe bakılıp bakılmadığı, usul hükümlerinin dikkate alınıp alınmadığı ve hukuka uygun olmayan bir kararın alınıp alınmadığı hususları dikkate alınarak temyiz yargılaması yapılmaktadır.

İstinaf kanun yolu ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı başvurulabilecek bir kanun yolu iken; temyiz yolu Bölge İdare Mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı başvurulacak bir kanun yoludur. İstinaf kanun yolunda ana olarak yapılan yargılama, ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararların hukuki ve maddi açıdan denetimi iken; temyizde ise somut olayların çözümünde hukuk birliğinin sağlanması amaçlanmaktadır (Ercevahir, 2022: 388-389).

Danıştay yapacağı temyiz incelemesinde dosyayı yeniden esastan ele alarak ayrı bir karar verme yoluna gitmez. İYUK’ ta belirtildiği gibi uyuşmazlık konusu olay hukuki açıdan irdelenerek karar verilmektedir. Danıştay temyiz incelemesi sonucu, Bölge İdare Mahkemesinin kararının onanması veya kararının bozulması yönünden karar vermektedir. Danıştay temyiz sonucu BİM’ in vermiş olduğu kararı onaması halinde ilgili dosya BİM’ e gönderilerek yargılama süreci sonlanmış olur. Danıştay bazı hallerde kararı hukuki açıdan onasa bile gerekçesini hatalı veya eksik bulması halinde ilgili kararın gerekçesini değiştirerek onar (Tüğen ve Akkaş, 2020: 29).

Danıştay yapacağı temyiz incelemesi sonucunda BİM’ in kararının kısmen veya tam olarak bozulmasına hükmedebilir. Onaylanan kısımlar için süreç tamamlanmış olur. Ancak kısmen veya tam bozulan kısımlar için dosya tekrardan Danıştay tarafından BİM’ e gönderilir ve mahkemenin yeni bir karar vermesi beklenir. BİM yapacağı inceleme sonucunda Danıştay’ın vereceği bozma kararını uygun bulabilir ve onaylayabilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, bu defa aleyhinde karar verilen taraf BİM’ in vermiş olduğu yeni karara karşı temyize gidebilir. BİM, Danıştay’ın verdiği bozma kararına uymayabilir ve verdiği ilk kararda ısrar ederek karara direnebilir. Bu durumda temyiz makamı artık Danıştay olmaz ve burada temyiz makamı olarak Danıştay’ın organlarından olan Vergi Dava Daireleri Kurulu görev alır. VDDK, itiraz konusu olayı görüşerek BİM’ in vermiş olduğu kararı onar veya bozar. Eğer VDDK, Danıştay’ın bozma kararını onarsa; Bölge İdare Mahkemesi artık bu kararlara uymak zorundadır (Gerçek vd., 2022: 330-331).



## **2.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları**

6545 Sayılı Kanun gelmeden önceki olağanüstü kanun yolları; yargılamanın yenilenmesi, kanun yararına bozma ve karar düzeltmesi olmak üzere üç adet yol mevcuttu. 6545 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması ile birlikte olağanüstü kanun yollarına başvuru yollarında değişiklik yapılmış ve olağanüstü kanun yolları; kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak belirlenmiştir.

### **2.6.2.1. Kanun Yararına Temyiz**

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51.maddesi “İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir” şeklinde belirtilmiştir.

Kanunun lafzından anlaşılacağı üzere; kanun yararına temyize konu edilebilecek yargı kararları iki kategori halinde belirtilmiştir. İlk kategoride idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin verdikleri kesin kararlar ve ikinci kategoride istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar bulunmaktadır. Bu ifadeleri açmak ve örneklendirmek gerekirse; vergi yargısında 2022 yılı verilerine göre ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinin konusu 9 bin Türk Lirasını geçmeyen uyuşmazlıklar ile bölge idare mahkemelerinin konusu 261 bin Türk Lirasını geçmeyen uyuşmazlıklar sonucu verdiği kararlar kesin olup bu birimlerin kararları bir üst yargı yoluna itiraza konu olamamaktadır. Yine aynı şekilde vergi mahkemelerinin ve bölge idare mahkemelerinin kesin olmayan kararlarına karşı, istinaf ve temyiz kanun yolları imkanı varken ve bu kararların taraflara tebliğ edilmesine rağmen 30 gün içerisinde verilen kararlara karşı herhangi bir kanuni yolun kullanılmaması durumunda bu birimlerin vermiş oldukları kararlar da kesinlik kazanacaktır (Saygın ve Sandalcı, 2019: 217-218).

Kanun yararına temyizde, hukuka uygun olmayan kararların düzeltilmesi ve böylece hukuki olmayan bu kararların emsal nitelik kazanmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla bu kanun yolu, doğrudan davanın taraflarını korumaktan

ziyade hukuk birliğinin sağlanarak uygulamada yeknesaklık sağlanmasını arzulamaktadır (Muratoğlu, 2022: 61). Kanun yararına temyizde başvuru yetkisi Danıştay Başsavcısına ait bir yetki olup, ilgili bakanlıklar da temyiz başvurusunu Danıştay Başsavcısından isteyeceklerdir. Temyiz incelemesini yürütecek merci Danıştay'ın ilgili dairesi olup, ayrıca bu daire başsavcının sunduğu sebeplere bağlı olmadan her türlü araştırmayı resen yapma yetkisine sahiptir.

### **2.6.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi**

2577 Sayılı İYUK'un 53.maddesinde idare ve vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'da verilen kararlar hakkında belli sebeplerin oluşması halinde yargılamanın yenilenmesinin istenebileceği belirtilmiştir. Bu sebepler ilgili maddede 9 bent halinde sayılmış olup, bu kanun yoluna başvurabilmek için kararların kesinleşmiş olması gerekmektedir. Bu kanun yoluna başvurmak için genel olarak başvuru süresi 60 gün olarak belirlenmiş ancak; bunun dışında 1 yıl ve 10 yıllık başvuru süreleri de söz konusudur. Yine ilgili maddede yargılamanın yenilenmesi taleplerinin esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanacağı belirtilmiştir.

Yargılamanın yenilenmesi yolu, hukuki güvenliği sağlamakta ve yargının bariz bir şekilde yapmış olduğu hukuki hataları sonlandırması açısından önem arz etmektedir (Acun, 2020: 338). Kanun maddesinde belirtilen sebeplere dayanmayan kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı bu kanun yolu kullanılamaz. Yargılamanın yenilenmesi isteminin ilgili mahkemece kabul edilmesi halinde daha önce kesinleşmiş mahkeme kararı yeniden ele alınacağından uyuşmazlık konusu yeniden canlanmış olacaktır. Bu durumda mahkeme önceki vermiş olduğu kararı aynen uygulayabileceği gibi kısmen veya tamamen farklı kararlar da verebilir. Mahkemelerin vereceği kısmen veya tamamen farklı kararların önceki kararların yerini alacağı kabul görmekte ve mahkemece verilen yeni karar geçmişe etkili olacak şekilde eski kararı hukuki olarak geçersiz kılmaktadır. Usul olarak mahkemenin vermiş olduğu yeni karar eski kararın altına yazılır ve yeni bir karar verildiği için aleyhine karar verilen taraf bunun için olağan kanun yollarını kullanabilir ancak tekrar yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunamaz.

## **2.7. Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun İşleyişi**

Kanun yolları, yargılama süreçleri içerisinde ortaya çıkan ve tarafların verilen kararların hukuki olmadığı iddiası ile başvurdukları ve kanunların kişilere sundukları hak arama yollarıdır. Kanun yolları; uyuşmazlık konusunun yeniden ele alınarak tekrar değerlendirme imkanı sağlaması, hukuki olmayan kararların düzeltilerek adaletli kararların verilebilmesini sağlaması, tarafların adalete olan güveninin pekişmesini ve yargıda hukuk birliğinin sağlanmasına katkı veren önemli kontrol mekanizmalarıdır (Üstün, 2016: 14).

### **2.7.1. Türk Vergi Yargısında İstinaf Kanun Yolunun Kısa Tarihçesi**

Arapça kökenli bir kelime olan istinaf bir işe yeniden başlamak manasına gelmektedir. Türkçe karşılığı olarak, hukuksal açıdan yeniden yargılama yapılması anlamını taşımaktadır. İstinaf sistemi bakıldığında köklerini Fransız yargı sisteminden almaktadır. Ülkemizde ise istinaf; Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde ortaya çıkmış ve uyum kapsamında yargıda kapsamlı değişiklikler yapılmıştır (Ortaç ve Ünsal, 2016: 2).

28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6545 sayılı Kanun ile yargı alanında reformlar gerçekleştirilmiş ve bu reformlardan en önemlilerinden biri de yeni bir kanun yolu olarak istinaf kanun yolunun getirilmesi olmuştur. Yapılan değişikliğin temel gerekçesi olarak; ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemelerinin kararlarının büyük bir kısmının Danıştay'a temyize götürülmesi nedeniyle Danıştay'ın iş yükünün fazla olması ve asıl işlevlerinden olan içtihat oluşturma işlevini yerine getirememesidir (Erdem, 2014: 20).

Yeni uygulama ile birlikte istinaf; ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri ile temyiz merci olan Danıştay arasında bulunan bir ara yoldur. İstinaf sistemi işleyiş olarak; vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararları hem maddi hem de hukuki açıdan yeniden yargılama yaparak değerlendiren bir mercidir. Ancak vergi mahkemelerinin her kararı istinafa tabi olmayıp hangi kararların istinafa tabi olduğu, 6545 sayılı Kanun'da değişiklik yapılan 2577 sayılı Kanun'un 45 ve 46. maddelerinde düzenlenmiştir (Sarıaslan, 2019: 292).

## **2.7.2. İstinafın Çeşitleri**

Yargılamanın ilk aşamasında görev alan vergi mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlara karşı, istinafta uyuşmazlık konusu maddi ve hukuki açıdan yeniden incelenmeye tabi tutulmaktadır. Öğretide istinafın çeşit olarak; klasik anlamda ve dar anlamda olmak üzere iki çeşidi bulunmaktadır.

### **2.7.2.1. Klasik (Geniş) Anlamda İstinaf**

Klasik anlamda istinafı, uyuşmazlık konusu olayı ilk derece mahkemesinin yapmış olduğu yargılamadan tamamen bağımsız olarak yeniden yargılama yapılarak, herhangi bir hukuki sınırlamaya tabi olmadan, yeni delil ve belgelerin de dikkate alınarak karar verilmesi şeklinde belirtilebilir (Taner, 2018: 188).

Aynı zamanda geniş anlamda istinaf olarak nitelendirilen klasik anlamda istinafta, ilk derece mahkemesinden ari olarak yeniden muhakeme yapılarak kararlar verilmektedir. Klasik anlamda istinafta yargılama en baştan yapılır, iddia edilen olaylar yeniden tetkik edilir, varsa yargı sürecinin seyrini değiştirecek belge ve bilgiler toplanır ve hukuka aykırılık tespit edilen hususlar bulunması halinde ilk yargı yerinden farklı yeni bir karar verilir.

### **2.7.2.2. Dar (Sınırlı) Anlamda İstinaf**

Sınırlı anlamda istinaf olarak da ifade edilen dar anlamda istinafta; yeni baştan yargılama yapılmamakta ve maddi olayların gerekmesi halinde yeniden ele alınarak karar verilmesi yoluna gidilmektedir. Günümüz Türk vergi yargısında da daha çok dar anlamıyla yargılama yapıldığı kabul edilmektedir. Her ne kadar istinaf yeniden yargılama anlamını içerse de, yapılacak inceleme ve tahkikat aşamaları ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri ile kıyaslandığında çok büyük farklılıklar göstermeyecektir (Tuğsavul, 2018: 316). Dolayısıyla bu yönüyle dar anlamda istinafta sıfırdan yeni bir yargılama yapılmamakta ve ilk derece mahkemesinde dikkate alınmamış maddi olaylar nedeniyle ortaya çıkan hukuki hataların bertaraf edilmesi yoluna gidilmektedir (Ruhi, 2016: 5). Bunun en önemli sebebi olarak, istinafta yeni baştan yapılacak yargılamanın yargı sürecini uzatacağı ve tarafların gecikmiş bir adalet anlayışı ile karşı karşıya kalacaklarıdır.

### **2.7.3. İstinaf Kanun Yolu Uygulamasının Gerekçeleri**

Kanun yolları esas itibari ile tarafların haklarında verilen hukuki kararların yanlış olduğu gerekçeleriyle hak arama yöntemlerini ifade etmektedir. Bu kanun yollarının biride çalışmamızın ana omurgasını oluşturan istinaf kanun yoludur. İstinaf kanun yolunun uygulanmasının gerekçeleri aşağıda ifade edilmiştir.

#### **2.7.3.1. Adil Bir Yargılama Yapılmasına Teminat Oluşturacağı Gerekçesi**

Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu hukuki kararların istinafa konu olması halinde, uyuşmazlık konuları Bölge İdare Mahkemelerinde maddi ve hukuki açıdan yeniden ele alınarak karar verilecektir. Vergi mahkemelerinin kararlarının, istinaf aşamasında yeniden denetime ve kontrole tabi tutulması taraflar açısından güvence oluşturacak bir durumu ifade etmektedir. Ayrıca BİM' in varlığı güvenilir ve itibar edilebilir kararların alınmasına teminat oluşturacak bir mekanizma hüviyetinde olduğundan daha etkin ve adil yargılama yapılmasına doğrudan katkı sağlayacaktır (Sancakdar, 2013: 2247). Ayrıca idarenin iş ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olmasının doğal sonuçlarından birini ifade eden istinaf kanun yolu uygulaması bu bakımdan köklerini Anayasa'dan aldığı da ifade edilebilir.

#### **2.7.3.2. Yargılama Sürecini Kısaltacağı Gerekçesi**

6545 sayılı Kanun öncesinde iki dereceli bir yargılama söz konusuydu. İlk derece mahkemelerinin verdikleri kararlarda Danıştay'a temyize götürülmekte ve bu durumda Danıştay'daki dosya sayısında artışa neden olmaktaydı. Danıştay'da dosya sayısının çokluğu, davalara bakan dava dairelerinin azlığı, personel yetersizliği gibi nedenlerle uyuşmazlık konusu somut olayların incelenmesi çok uzun seneler almaktaydı. Bu durumda, Türk yargısının verimli ve etkin yargılama yapmadığına, geciken adalet anlayışı ile hareket ettiğine ve makul sürede yargılama yapmadığına dair olumsuz eleştiriler yapılmasına neden olmaktaydı. Tüm bu olumsuz durum ve eleştirilerin önüne geçebilme adına, istinaf kanun yolu uygulamasının yargı sürecini kısaltacağı düşünülerek bu uygulamaya geçilmiştir.

### **2.7.3.3. Danıştay'ın İş Yükünü Azaltacağı Gerekçesi**

Üst denetim organı olarak görev ifa eden Danıştay'ın iş yükünün fazlalığı; Danıştay'ın yargı üzerindeki hukuki denetimini zayıflatmakta ve dava süreçlerinin oldukça uzamasına neden olarak tarafların adil yargılanma haklarını olumsuz olarak etkilemektedir (Yılmaz, 2016: 442). 6545 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle kanun yollarını kullanmada parasal sınır şartı getirilmiştir. Parasal sınır şartı nedeniyle bazı dosyalar istinaf aşamasında kesinleşecek ve bir üst makam olan Danıştay'a gidecek dosya sayısında azalmaya ve haliyle de Danıştay'ın iş yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır (Akın, 2016: 195).

### **2.7.3.4. Danıştay'ın İçtihat Yapıcı Özelliğini Artıracağı Gerekçesi**

6545 sayılı Kanun gerekçesinde belirtildiği üzere; Danıştay'ın iş yükünün azaltılması hedeflenerek asıl işlevi olan içtihat yapıcı olma özelliğinin artırılması amaçlanmıştır. Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğinin artırılması ile birlikte; benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar verilmesinin önüne geçilerek yargı kararlarında hukuki birliğin sağlanması gerçekleşecektir.

Danıştay bu yönüyle vergiye olan güvenin de artmasına fayda sağlayacaktır. Çünkü farklı kararlar verilmesinden dolayı hukuki belirsizliklerin varlığı ve benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar alınması tarafların adalet mekanizmasını sorgulamasına ve adil bir yargılanma yapılmadığına olan kanaatlerinde bir artışa sebep olacaktır. Dolayısıyla Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğinin bulunması, yargıya olan güvenin yerleşik hale gelmesinde önemli bir görev icra edecektir (Uysal, 2021: 419).

### **2.7.4. İstinaf Kanun Yolunda Görevli Olan Bölge İdare Mahkemelerinin Genel Yapısı**

İdari yargı mercileri, idari ve vergisel uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmakla görevlendirilmiş bağımsız yargı organlarıdır. Yargı sistemi içerisinde uygulanmakta olan kanun yolları gözetilerek iş bölümü yapılmış ve hangi mahkemelerin hangi görevlere bakacağı konusunda açık ve anlaşılır yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bir üst derece mahkemesi olarak görev yapan BİM'ler; vergi ve benzeri mali konularda ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararları maddi ve hukuki açıdan inceleyerek aynı zamanda ülke içerisinde sosyal ve ekonomik açıdan bir denge ve denetim unsuru olarak görev yapmaktadır (Güler, 2012: 114).

6545 Sayılı Kanun hükümleri yürürlüğe girmeden önce 25 ilde 25 bölge idare mahkemesi bulunmaktaydı. Yeni kanun ile birlikte istinaf kanun yolu uygulamasına geçilmiş ve yeni uygulama ile birlikte istinaf mahkemelerinin sayıları azaltılmış ve bölge idare mahkemelerinde birden fazla istinaf dairelerinin açılması konusunda düzenlemeler yapılmıştır (Bilgin, 2021: 641). 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerinde BİM'lerin yapısı açıkça belirtilmiştir.

#### **2.7.4.1. Bölge İdare Mahkemelerinin Genel Örgütsel Yapısı**

2576 Sayılı Kanun'un 3.maddesinde bölge idare mahkemelerinin yapısının nasıl olduğuna ilişkin yasal bilgilere yer verilmiştir. Buna göre yapılan yasal düzenleme maddeler halinde aşağıdaki gibidir.

1. Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.
2. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir.
3. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur.
4. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.

Yukarıda kanun maddesinde açıkça görüleceği üzere bölge idare mahkemeleri daireler şeklinde örgütlenmiş olup, en az iki daire bulunması gerektiği ve bu dairelerden birinin idari diğeri vergi olması gerektiği zorunluluğudur. Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun, bölge idare mahkemesi başkan ve üyelerini atamada doğrudan tek yetkili merci olduğudur. Atamaları HSYK tarafından yapılan bölge idare mahkemesini temsil eden başkan ile daireleri temsil eden başkanların birinci sınıfa ayrılmış hakim statüsünde olmak zorundadır. Yine aynı dairelerin sayısının artırılıp azaltılmasında HSYK'nın Adalet Bakanlığı ile birlikte doğrudan etkisi bulunmaktadır.

#### **2.7.4.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Genel Görevleri**

2576 Sayılı Kanun'un 3/A maddesinde bölge idare mahkemelerinin görevlerinin neler olduğu tek tek belirtilmiştir. İlgili maddeye göre bölge idare mahkemelerinin görevlerini; "İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak" şeklinde belirtilmiştir. Kanun metninde görüleceği üzere bölge idare mahkemelerinin esas görevinin istinaf başvurularını tekrardan inceleyip karar vermek şeklinde nitelendirmek mümkündür.

#### **2.7.5. İstinaf Kanun Yolunda Bölge İdare Mahkemelerinin Vereceği Kararlar**

Kesin olmayan vergi mahkemeleri kararlarının istinaf aşamasına taşınması halinde bölge idare mahkemeleri içerisinde örgütlenmiş olan mahkemeler bu uyuşmazlıklar sonucunda yeniden kararlar vermektedirler. Verilecek olan kararların niteliği İYUK 45.maddede belirtilmiş olup buna göre bölge idare mahkemeleri üç tür karar verebilecektir. Bu kararlar; istinaf başvurusunun reddi, istinaf başvurusunun kabul edilerek ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılması, dosyanın görevsiz ve yetkisiz bir mahkemenin bakması halinde dosyanın yetkili ilk derece mahkemesine gönderilmesi olarak belirtilmiştir (Çınarlı ve Azak, 2022: 574).

##### **2.7.5.1. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf Başvurusunun Reddi Kararı Vermesi**

İYUK 45.maddenin 3.bendinde; ilk derece mahkemesinin verdiği istinaf kanun yolu açık kararlarında mahkemeler yaptıkları incelemelerde, ilk derecede görevli olan vergi mahkemelerinin kararlarını hukuka uygun bulmaları halinde istinaf başvurusunun reddine karar verirler. Bazen ilk derece mahkemelerinde istinafa gönderilen dosyalarda maddi yanlışlıklar bulunabilmektedir. Eğer istinafta maddi hataların düzeltilmesi mümkün ise, mahkeme gerekli düzeltmeleri yaparak yine aynı karar olan istinaf ret kararını verir. İstinaf başvurusunun reddi kararı kesinleşmemişse, hakkının ihlal edildiğini öne süren taraf bunu temyiz yoluyla Danıştay'a götürme imkanına sahiptir.

##### **2.7.5.2. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf Başvurusunun Kabulü Kararı Vermesi**

İYUK 45.maddenin 4.bendinde; ilk derece mahkemelerinde verilen kararlar hukuka uygun bulunmazsa BİM istinaf başvurusunu kabul ederek vergi mahkemesinin kararının



kaldırılmasına karar verir. Bu kararın çıkmasından sonra istinafta görevli mahkemeler yeniden dosyayı ele alarak yapılması gereken başkaca işlemler varsa bunları yerine getirerek ilk derece mahkemesinin kararına hiçbir şekilde bağlı olmadan hukuki yeni bir karar verecektir.

### **2.7.5.3. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf Başvurusunun İlk Derece Mahkemesine Geri Gönderilmesi Kararı Vermesi**

İYUK 45.maddenin 5.bendinde; ilk derece mahkemelerinde davaya görevsiz ve yetkisiz bir hakimin veya yasaklanmış bir hakimin bakmasının tespiti halinde yapılan istinaf başvurusu kabul edilerek dava dosyası yeniden ilk derece mahkemesine gönderilir. Bu duruma örnek vermek gerekirse; Sakarya'daki Gümrükönü vergi dairesi müdürlüğü tarafından bir mükellefe ceza ihbarnamesi düzenlenmiş olsun. Mükellefin bu ceza ihbarnamelerine karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içerisinde ceza ihbarnamesini yollayan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açması gerekmektedir. Eğer mükellef bu davayı Sakarya vergi mahkemesi değil de Kocaeli vergi mahkemesinde açması ve bu davaya Kocaeli'nin bakıp karar vermesi halinde yetkisiz ve görevsiz bir mahkeme karar vermiş olacağından istinaf başvurusu kabul edilecektir. Yine mükellefle arasında daha önceden eski eş olmadan kaynaklı bir ilişkinin bulunduğu bir hakimin dava dosyasını inceleyip bu konuda karar veren veya verenlerden biri olması halinde yasaklanmış bir hakimin dosyaya bakması nedeniyle istinaf başvurusu kabul edilecektir. Ayrıca dosyanın gönderileceği ilk derece mahkemesi ile kastedilen hususun, asıl yetkili ve görevli mahkeme hangisiyse dosyanın oraya gönderilmesidir.

## **2.8. Bölge İdare Mahkemesinin Kararlarına Karşı Temyiz Makamı Olan Danıştay'ın Vereceği Kararlar**

İstinafta mahkemelerinin vereceği kararların temyiz yolu ile Danıştay'a götürülmesi halinde, yüksek mahkeme yapacağı inceleme sonucunda başvuruyu onar veya bozar. Bu konuda yasal düzenleme İYUK 49.maddede yapılmıştır.

### **2.8.1. Danıştay'ın Onama Kararı Vermesi**

İYUK 49.maddenin 1.bendinde belirtildiği üzere Danıştay, istinaf mahkemelerinde verilen kararı hukuka uygun bulursa bu kararı onar. Bazı hallerde Danıştay kararı hukuka

uygun bulmakla birlikte verilen kararın gerekçesini doğru bulmaz veya gerekçenin eksik olduğu sonucuna varırsa kararın gerekçesinde gerekli düzeltmeleri yaparak kararı onar. Yine bazı hallerde de Danıştay kararın gerekçesinde değil de verilen kararın kendisinde maddi hata veya eksiklikler tespit edebilir. Danıştay bu noktada karardaki hata ve eksikliğin yeniden yargılama yapılmasına neden olmayacağına hükmetmesi durumunda, karardaki maddi hata ve eksikliği düzelterek kararı onar. Bu duruma örnek olarak istinaf mahkemesinde verilen kararda ceza tutarının 5 milyon yerine 5 milyar şeklinde belirtilmesi halinde bu maddi hata Danıştay tarafından düzeltilerek karar onanacaktır.

### **2.8.2. Danıştay'ın Bozma Kararı Vermesi**

İYUK 49.maddenin 2.bendinde belirtildiği üzere Danıştay'ın hangi hallerde bozma kararı vereceği belirtilmiştir. Buna göre; istinaf mahkemelerinin görev ve yetkisinde olmayan işlere bakması, hukuka uygun olmayan kararlar vermesi, usul hükümlerinin uygulanması sırasında kararı doğrudan etkileyebilecek nitelikte hata ve eksikliklerin bulunması sebeplerinden herhangi birinin veya birkaçının bulunması halinde bozma kararı verecektir. Örnek vermek gerekirse; yapılacak bir vergi incelemesi için faaliyetini sonlandırmış şirketin defter belge isteme yazısının Gelir İdaresi Başkanlığındaki bilgiler dikkate alınarak en son ortak olarak gözüken kişinin merniste kayıtlı adresine gönderilmiş olsun. Yazılan rapor sonucunda şirket hakkında olumsuz tespitler yapılsın ve bu tespitler hem vergi mahkemesinde hem de istinaf mahkemesinde kabul görmüş olsun. Ancak Danıştay yapacağı araştırma ve tespitler sonucunda şirket yapısı hakkında yapılan değişikliklerde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ve ilan edilen bilgilerin dikkate alınması gerektiği, şirketin yaptığı en son değişiklikle birlikte son kanuni temsilcinin başka biri olduğu ve defter belge isteme yazısının yasal olarak bu kişiden istenmesi gerekirken eski kanuni temsilciden istendiğinden bahisle usulde yapılan bariz ve açık bir hata nedeniyle davada bozma kararı verecektir.

Danıştay vereceği kararlarda kısmen onama ve kısmen bozma kararları verebilmektedir. Bu durumlarda hangi kısımların onanacağı Danıştay tarafından belirlenir ve onanan kısım artık kesinleşmiş olur. Danıştay'ın vereceği tamamen bozma veya kısmen bozma kararları üzerine bu kararlar yeniden görüşülmek üzere kararı veren istinaf mahkemesine gönderilir. Mahkeme bozma kararını yeniden görüşme neticesinde bu karara uyarsa, olağan kanun yolları artık tüketilmiş olduğundan yargılama son bulur.

Temyiz sonucu bozularak istinafa tekrar gönderilen dosyada mahkeme, bu karara uymayarak direnme ve ısrar etme hakkına sahiptir. Bir ısrar kararından bahsedebilmek için mahkemenin aynı karar ve gerekçelerle ilk kararında direnmesi veya ilk karar veya gerekçesinde herhangi bir esaslı değişiklik olmadan bu kararlarını kuvvetlendirecek gerekçeler sunması gerekecektir. Eğer mahkeme karar ve gerekçesini değiştirecek olursa bu durum yeni bir karar alma anlamına geleceğinden ısrar kararından bahsetmek mümkün değildir. Mahkeme kararında ısrar ederse buda yeni bir karar olarak kabul görmekte ve yeniden bu kararın temyiz edilmesi mümkündür. Ancak burada temyiz makamı artık Danıştay dava daireleri değil Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu olacaktır. VDDK burada yapacağı yargılama sonucunda bozma kararını onayabileceği gibi ısrar kararını da onaylayabilir. Ancak burada dikkat edilecek husus VDDK, ne Danıştay'ın ilgili dairesinin bozma kararına nede istinaf mahkemesinin ısrar kararlarına aynen uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Tamamen farklı karar ve gerekçelerle bozma ve ısrar kararları verebilir. VDDK karar verdikten sonra artık hiçbir mahkemenin bu konuda aksi bir hüküm ortaya sürme hakkı olmayacak ve verilen kararlar kesin olup bu kararlara uyulması zorunludur.

## **2.9. Vergi Yargısının Belirlediği Parasal Sınırlar**

6545 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle birlikte uyuşmazlık konusu davanın üst kanun yollarına taşınabilmesi parasal limitlere göre belirlenmektedir. Belirlenen parasal limitleri aşmayan uyuşmazlıklar bir üst yargı yoluna taşınamayacak ve verilen kararlar o aşamada kesinleşecektir. Bu konuda olumlu ve olumsuz birçok eleştiri yapılmaktadır. Olumlu eleştirilerin başında davaların hızlı bir şekilde sonuçlanarak yargıda iş yükünün azaltılması ve Danıştay'ın içtihat özelliğinin artırılması gösterilmiştir (Söyler ve Yılmaz, 2021: 2132). Olumsuz eleştirilerin başında ise, parasal limitlerin kişilerin adil yargılanma hakkının elinden alındığı, yargıda niteliksel amaçlardan ziyade niceliksel yani sayısal hedeflerin tutturulmasına dönük yargılamaların yapıldığı eleştirileridir. Parasal sınırlar her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen yeniden değerlendirme oranları baz alınarak belirlenmektedir. Örnek olması açısından aşağıdaki tabloda 2020, 2021 ve 2022 verileri dikkate alınarak belirlenmiş parasal tutarlarda başvurulacak kanun yolları gösterilmiştir.

**Tablo 1: Parasal Sınırları Gösteren Sayısal Veriler**

Yıl	Vergi Uyuşmazlığı Tutarı	Vergi Mahkemesi (İlk Derece Mahkemesi)	Bölge İdare Mahkemesi (İstinaf)	Danıştay (Temyiz)
2020	Konusu 7.000 Bin TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesindir	İstinaf yolu kapalı	Temyiz yolu kapalı
2020	Konusu 7.000-176.000 Bin TL arasındaki uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesin olmayıp, istinaf yolu açıktır	İstinaf mahkemelerinin kararları kesindir	Temyiz yolu kapalı
2020	Konusu 176.000 Bin TL'yi geçen uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesin olmayıp, istinaf yolu açıktır	İstinaf mahkemelerinin kararları kesin olmayıp, temyiz yolu açıktır	Temyiz yolu açık
2021	Konusu 7.000 Bin TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesindir	İstinaf yolu kapalı	Temyiz yolu kapalı
2021	Konusu 7.000-192.000 Bin TL arasındaki uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesin olmayıp, istinaf yolu açıktır	İstinaf mahkemelerinin kararları kesindir	Temyiz yolu kapalı
2021	Konusu 192.000 Bin TL'yi geçen uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesin olmayıp, istinaf yolu açıktır	İstinaf mahkemelerinin kararları kesin olmayıp, temyiz yolu açıktır	Temyiz yolu açık
2022	Konusu 9.000 Bin TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesindir	İstinaf yolu kapalı	Temyiz yolu kapalı
2022	Konusu 9.000-261.000 Bin TL arasındaki uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesin olmayıp, istinaf yolu açıktır	İstinaf mahkemelerinin kararları kesindir	Temyiz yolu kapalı
2022	Konusu 261.000 TL'yi geçen uyuşmazlıklar	Vergi mahkemesi kararları kesin olmayıp, istinaf yolu açıktır	İstinaf mahkemelerinin kararları kesin olmayıp, temyiz yolu açıktır	Temyiz yolu açık

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı'nın yayınladığı veriler dikkate alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

## 2.10. Vergi Yargısında Verilmiş İçtihadı Birleştirme Kararları

Hukuki durumları aynı olanlara aynı kuralların uygulanması eşitlik ilkesinin gereğidir. Bu ilkenin gerçek anlamda uygulanması halinde, kişilerin devlete olan güvenlerinin ve sadakatlerinin artmasına katkı sağlayacaktır. Bu ilkenin herkesi kapsayacak şekilde uygulanmaması telafisi güç sonuçların ortaya çıkmasına, hukuka bir güvensizlik oluşmasına ve uzun vadede iyi bir hukuk kültürünün oluşmamasına neden olacaktır (Özkan, 2019: 71-72).

Yargıda birlik sağlanması, verilen farklı kararların yargıya olan olumsuz bakış açısını ortadan kaldırabilmek, davalarda zaman kaybına neden olmamak, eşitlik ilkesi gereği

hareket etmek amacıyla bazı uyuşmazlıklarda yüksek yargı organı Danıştay bünyesinde faaliyet gösteren İçtihadı Birleştirme Kurulu içtihat geliştirebilir. Geliştirilen bu içtihatlar artık tüm mahkemeleri bağladığından mahkemeler bu karar doğrultusunda karar vermek durumundadırlar. İçtihat kararları geçmişe doğru geri yürüyemeyeceğinden daha önce verilen kararlar için yeniden yargılama yapılması söz konusu değildir. Ayrıca verilen içtihat kararların sonsuza dek aynı şekilde uygulanma zorunluluğu bulunmayıp, zamanın şartlarına uymayan ve yeniden değerlendirilmesi hukuki bir zorunluluk olan kararlar için aynı yol takip edilerek yeni bir içtihat geliştirebilir (Kızılyel, 2015: 119). Danıştay Başkanlığı tarafından bir bülten olarak yayınlanan ve 1965-2021 yılları arasında 28 adet içtihat kararı verilmiş olup bu kararlara ilişkin özet bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 2: İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları**

<b>Karar Sırası</b>	<b>Hangi Konuda Karar Verildiği</b>	<b>Karar Tarih Ve Numarası</b>
<b>Karar 1</b>	Gümrük vergisi tahakkukuna karşı Gümrük Kanunu'nun 76, 78 ve 83'üncü maddelerindeki hükümler dairesinde itiraz etmemiş bulunan bir mükellefin, aynı Kanun'un 85'inci maddesine dayanarak fazla ödediği vergileri geri isteyip isteyemeyeceği hakkında	02/07/1965-E:1965/13 K: 1966/6
<b>Karar 2</b>	Kamu idare ve müesseseleri ile belediye park ve bahçelerinde çalışan işçilerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki istisnadan istifade edemeyecekleri hakkında	04/02/1967-E:1965/106 K: 1967/3
<b>Karar 3</b>	Mahlulen Vakıflar idaresine intikal eden gayrimenkullere ait arazi vergisi mükellefiyeti başlangıcının tapuya tescil tarihinden itibaren olması lâzım geleceği hakkında.	28/06/1969-E:1965/66 K: 1969/13
<b>Karar 4</b>	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre; istihlâk resminin, belediye sınırları içinde istihlâk amacıyla yapılan satışlardan, bu satışın yapıldığı yer belediyesince alınması lâzım geldiği hakkında.	04/04/1970-E:1965/39 K: 1970/16
<b>Karar 5</b>	Bir vergi veya vergi cezası borcundan ötürü kendilerine ödeme emri tebliğ olunan yükümlülerin ihbarnamenin ilân yoluyla tebliğinin usulsüz olduğunu ileri sürerek yaptıkları itirazlar üzerine itiraz komisyonlarınca verilen kararların doğrudan Danıştay'da incelenmesi gerektiği hakkında	03/03/1971-E:1969/13 K: 1971/18
<b>Karar 6</b>	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16. maddesine göre tarh ve tahakkuku gereken değerlendirme resmi alacağının doğuşuna ve zamanaşımı süresinin başlangıcına, kamulaştırılan gayrimenkulün kayıtlarının tapu sicillinden terkin ve fiilen yıkılarak yola katılması tarihinin esas alınması gerekeceği hakkında	03/07/1971-E:1967/22 K: 1971/32

<b>Karar 7</b>	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddelerinde yazılı et kesim ve taşıma ücretlerine ilişkin tarifelerin, ilân zorunlu belediye meclisi kararlarından bulunmadığı cihetle; söz konusu tarifelerin ilân edilmemiş olmasının uygulamaya engel bir hal teşkil etmeyeceği hakkında.	13/03/1972-E:1965/58 K: 1972/9
<b>Karar 8</b>	Zirai Donatım Kurumunun mevduat faizlerinden kesilen gelir vergisinin, vergi hataları ve düzeltme hükümlerine binaen iadesinin mümkün olmadığı hakkında.	15/06/1974-E:1966/49 K: 1974/13
<b>Karar 9</b>	213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 115 inci maddesine göre il ve ilçe idare kurulları, münhasıran zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini saptamaya yetkili oldukları gibi bu husustaki kararlarının yargısal nitelikleri de yoktur. Uğranılan zararın yükümlünün genel mal varlığının üçte birini geçip geçmediğini, terkin istenilen vergi ve ceza borçlarının zarar gören gelir kaynağı ile ilgili olup olmadığını saptamak, buna göre vergi ve ceza borçlarının terkin edilip edilmeyeceğine karar vermek Maliye Bakanlığının görev ve yetki alanı içindedir	28/06/1979-E:1976/1 K: 1979/10
<b>Karar 10</b>	213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur." hükmünün aynı Kanun'un "Ceza kesmede zamanaşımı" başlıklı 374'üncü maddesinde yer almamış olmasına rağmen, ceza zamanaşımını hakkında da uygulanacağı yolundaki Yedinci ve Dokuzuncu Daire kararlarıyla aksi yöndeki Dördüncü ve Onüçüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın, içtihadın Dördüncü ve Onüçüncü Daire kararları yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi hakkında	12/06/1980-E:1977/1 K: 1980/2
<b>Karar 11</b>	Mimarlık proje yarışmalarında kazanılan ödüllerin gelir vergisine tabi tutulup tutulamayacağı konusunda, Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararlar arasında ortaya çıkan aykırılığın, içtihatların sözü edilen ödüllerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca vergiden müstesna tutulması gerekeceği yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi hakkında	29/12/1983-E:1969/3 K: 1983/8
<b>Karar 12</b>	Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşmış olmasının, matrahın artırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın görülmesine engel olup olmadığı konusunda 7'nci Daire ile 3, 4 ve 9'uncu Dairelerin kararları arasında ortaya çıkan aykırılığın, uzlaşılan vergi ve cezanın matrahının artırılması yolundaki vergi dairesi davasının incelenemeyeceği yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi hakkında.	02/07/1985-E:1985/5 K: 1985/4
<b>Karar 13</b>	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Uzlaşma" müessesesini düzenleyen hükümleri arasında yer alan Ek 7'nci maddenin birinci fıkrasında "Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir." denilmiş olmasının, Ek 5'inci maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda	23/10/1986-E:1986/2 K: 1986/2

	dava açma yoluna gidilmesini engelleyip engellemediği konusunda Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararları ile Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararları arasında ortaya çıkan aykırılığın; daha önce dava açılmamışsa, Ek 5'inci maddede uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak sayılan durumlarda da Ek 7'nci maddede belli edilen koşullarla dava açılabileceği yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi hakkında.	
<b>Karar 14</b>	Amme alacağının tahsili aşamasında tahakkuk zaman aşımının incelenebileceği hakkında.	03/04/1987-E:1986/3 K: 1987/1
<b>Karar 15</b>	Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümlerinin bu Kanun'a eklenmek veya bu Kanun değiştirilmek suretiyle yapılacağı yolundaki hükümden sonra yürürlüğe giren ve Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nda yer alan muaflik hükmünün, özel ve sonraki kanun hükmü olması nedeniyle asıl uygulanacak kural olduğu ve Kurumun bu nedenle Emlak Vergisiyle Temizleme ve Aydınlatma Harcından muaf olacağı hakkında	11/02/1988-E:1987/3 K: 1988/1
<b>Karar 16</b>	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanun'un 75'inci maddesiyle değişik 111'inci maddesindeki; ortalama kâr haddi esasına göre mükellefler adına ikmalen salınan gelir vergisine bağlı olarak ceza kesilemeyeceği hakkında.	16/02/1989-E:1988/1 K: 1989/1
<b>Karar 17</b>	213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı Kanun'la değişik 112'nci maddesinin 3 numaralı paragrafında öngörülen gecikme faizinin, 1/1/1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara uygulanamayacağı hakkında	03/07/1989-E:1988/5 K: 1989/3
<b>Karar 18</b>	İşçi ücretlerinden kesilerek Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken, işveren ve işçi sigorta primlerinin, tahakkuk ettirildikleri yılda gider yazılacağı hakkında	23/01/1992-E:1990/3 K: 1992/1
<b>Karar 19</b>	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 2772 sayılı Kanun'un 15'inci maddesiyle eklenen Hayat Standardı Esası başlıklı mükerrer 116'ncı maddede belirlenen temel göstergenin, aile reisi beyanında her bir eş için ayrı ayrı uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı hakkında	25/02/1993-E:1990/4 K: 1993/1
<b>Karar 20</b>	1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca ödenmiş gecikme faizinin vergi hatası bulunduğu ileri sürülerek geri verilmesi için düzeltme ve şikayet yolu izlenerek Danıştay'da dava açılması halinde verilecek kararda; 1.1.1986 tarihinden önceki dönemlere gecikme faizi uygulanamayacağına ilişkin bulunan İçtihadı Birleştirme Kurulu kararına dayanılarak olayda bir vergi hatası bulunduğundan söz edilemez	10/06/1993-E:1992/1 K: 1993/2
<b>Karar 21</b>	Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, triptik ve diğer belgeleri vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin, yabancı dil kursu düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin, bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında iktisadi işletme	16/06/1994-E:1992/2 K: 1994/2

	sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği hakkında	
<b>Karar 22</b>	Diş protezciliğinin, vergi uygulaması yönünden “serbest meslek faaliyeti” niteliğinde olduğu hakkında	29/02/1996-E:1995/1 K: 1996/1
<b>Karar 23</b>	3824 sayılı Kanun’un 18. maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir ve kurumlar vergileri üzerinden ayrıca ödemekle yükümlü oldukları fon payının, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 29 ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak re’sen ve ikmalen tarhiyatlarda bulunan matrah veya matrah farklarına isabet eden vergiler üzerinden de hesaplanarak alınması gerektiği hakkında	16/01/2001-E:1999/3 K: 2001/3
<b>Karar 24</b>	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4369 sayılı Kanun’la 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının 6’ncı bendinin b-ii alt bendi hükmüne göre “yatırım indirimi” nin vergi tevkiyatına tabi olmadığı hakkında.	19/07/2002-E:2002/3 K: 2002/3
<b>Karar 25</b>	Banka ve finans kurumlarından temin edilen ve vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredinin faiz tutarının cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde karşılık ayırmak suretiyle gider yazılıp yazılamayacağı konusunda Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın, cari yıl kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılabileceği gerekçesiyle Üçüncü Daire kararları doğrultusunda giderilmesi hakkında	22/12/2004-E:2004/1 K: 2004/1
<b>Karar 26</b>	İhale kararı üzerine işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilatının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılabilmesi hakkında.	02/07/2012-E:2009/1 K: 2012/2
<b>Karar 27</b>	Limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekmediği hakkında	11/12/2018-E:2013/1 K: 2018/1
<b>Karar 28</b>	Defter ve belgelerin kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep nedeniyle incelemeye ibraz edilmemesi re’sen tarh nedeni olmakla birlikte, ibraz ödevinin yerine getirilmediğinden bahisle yapılan tarhiyatın hukuka uygun düşmeyeceği, Kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellef adına ibraz ödevini yerine getirmediğinden bahisle yapılan vergi ziyalı cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davada, defter ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, söz konusu defter ve belgeler mahkemece istenilip, vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiği hakkında	08/02/2019-E:2013/3 K: 2019/1

**Kaynak:** Danıştay Başkanlığının İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları hakkındaki karar bültenindeki bilgiler dikkate alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.



## 2.11. Vergi Yargısında Sayısal Verilere İlişkin Bilgiler

Adalet Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan ve yargı içerisinde bulunan tüm birimler ile ilgili sayısal istatistikleri veriler yayınlanmaktadır. Bu veriler içerisinde personel sayısı, davaların ortalama görülme süresi, dava dosya sayısı vb. bilgiler yer almaktadır. Bu başlık altında yayınlanan verileri kıstas olarak bir takım bilgiler sunulacaktır. Verilecek olan bilgilerin başlangıç yılı olarak, istinaf kanun yolu uygulamasının başladığı yıl olan 2016 yılı dikkate alınacaktır.

### 2.11.1. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Bir Dosyanın Gün Olarak Ortalama Görülme Süresi

Aşağıdaki tabloda idari aşamada çözüm yolu bulamayan vergi mahkemelerine başvuran kişilerin dava dosyalarının 2016-2022 yılları arasında ortalama görülme sürelerine ilişkin ilgilere yer almaktadır.

**Tablo 3:** Vergi Mahkemelerinde Bir Dosyanın Ortalama Görülme Süresi

Vergi Mahkemesi	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	140	170	137	123	138	149	175

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda davaların ortalama görülme süreleri tetkik edildiğinde; 2019 yılından 2022 yılına gelene kadar her yıl vergi mahkemelerinde bir dosyanın ortalama görülme süresinin arttığı tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulamayan dava dosyalarının istinaf aşamasına taşınması halinde dava dosyalarının istinafta 2016-2022 yılları arasında ortalama görülme sürelerine ilişkin ilgilere yer almaktadır. (Bölge idare mahkemelerinde idare dava daireleri de bulunduğundan aşağıdaki tabloda gösterilen veriler sadece vergi dava dairelerinde görülen dava dosyalarına ilişkin bilgileri ihtiva etmektedir)

**Tablo 4:** Bölge İdare Mahkemelerinde Bir Dosyanın Ortalama Görülme Süresi

Bölge İdare Mahkemesi (İstinaf)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	56	78	66	58	69	76	79

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda davaların ortalama görülme süreleri tetkik edildiğinde; 2019 yılından 2022 yılına gelene kadar her yıl bölge idare mahkemelerinde bir dosyanın ortalama görülme süresinin arttığı tespit edilmiştir.

“Mahkemeler bazında davaların görülme süreleri kıyaslandığında; hem vergi mahkemelerinde hem de istinaf mahkemelerinde görülen dava dosyalarının görülme sürelerinin 2019 yılından 2022 yılına gelinceye kadar sürekli olarak arttığı tespit edilmiştir”.

### 2.11.2. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Yıl İçerisinde Açılan Dava Sayıları

Aşağıdaki tabloda 2016-2022 yılları arasında vergi mahkemelerinde açılan dava sayılarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

**Tablo 5:** Vergi Mahkemelerinde Yıl İçerisinde Açılan Dava Dosya Sayıları

Vergi Mahkemesi	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	104.414	95.752	90.993	101.811	128.067	130.483	108.869

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda yıl içerisinde açılan dava sayıları tetkik edildiğinde; 2018 yılından 2021 yılına gelinceye kadar vergi mahkemelerinde açılan dava dosya sayılarında devamlı suretle artış olduğu ancak 2022 yılında açılan dava dosyasında azalma olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2016-2022 yılları arasında bölge idare mahkemelerinde açılan dava sayılarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. (Bölge idare mahkemelerinde idare dava daireleri de bulunduğundan aşağıdaki tabloda gösterilen veriler sadece vergi dava dairelerinde görülen dava dosyalarına ilişkin bilgileri ihtiva etmektedir)

**Tablo 6:** Bölge İdare Mahkemelerinde Yıl İçerisinde Açılan Dava Dosya Sayıları

Bölge İdare Mahkemesi (İstinaf)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	89.512	73.892	67.460	58.746	66.469	77.845	90.197

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda yıl içerisinde açılan dava sayıları tetkik edildiğinde; 2019 yılından 2022 yılına gelene kadar her yıl bölge idare mahkemelerinde yıl içerisinde açılan dava sayılarında artış olduğu tespit edilmiştir.

“Mahkemeler bazında yıl içerisinde açılan dava dosya sayıları kıyaslandığında; hem vergi mahkemelerinde hem de istinaf mahkemelerinde açılan dava dosya sayılarının genel olarak 2019 yılından 2022 yılına gelinceye kadar arttığı tespit edilmiştir”.

### **2.11.3. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Karara Bağlanamayıp Gelecek Yıllara Devreden Dava Sayıları**

Aşağıdaki tabloda vergi mahkemesinde dava açılıp görülmeye başlanan ancak yıl içerisinde karara bağlanamayıp sonraki yıllara devreden 2016-2022 yılları arasındaki dava sayılarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

**Tablo 7:** Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanamayıp Gelecek Yıllara Devreden Dava Dosya Sayıları

<b>Vergi Mahkemesi</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
	42.065	49.030	31.459	39.550	55.729	55.923	53.617

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda yıl içerisinde açılan ancak karara bağlanamayıp gelecek yıllara devreden dava sayıları tetkik edildiğinde; 2018 yılından 2021 yılına gelinceye kadar vergi mahkemelerinde devreden dava dosya sayılarında devamlı suretle artış olduğu ancak 2022 yılında açılan dava dosyasında göreceli olarak azalma olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2016-2022 yılları arasında bölge idare mahkemelerinde açılan ancak karara bağlanamayarak gelecek yıllara devreden dava sayılarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. (Bölge idare mahkemelerinde idare dava daireleri de bulunduğu için aşağıdaki tabloda gösterilen veriler sadece vergi dava dairelerinde görülen dava dosyalarına ilişkin bilgileri ihtiva etmektedir)

**Tablo 8:** Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanamayıp Gelecek Yıllara Devreden Dava Dosya Sayıları

<b>Bölge İdare Mahkemesi (İstinaf)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
	17.033	15.049	10.107	8.669	15.347	16.782	21.311

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda yıl içerisinde açılan ancak karara bağlanamayıp gelecek yıllara devreden dava sayıları tetkik edildiğinde; 2019 yılından 2022 yılına gelene kadar her yıl bölge idare mahkemelerinde yıl içerisinde açılan ancak karara bağlanamayıp gelecek yıllara devreden dava sayılarında artış olduğu tespit edilmiştir.

“Mahkemeler bazında yıl içerisinde açılan ancak karara bağlanamayıp gelecek yıllara devreden dava sayıları kıyaslandığında; hem vergi mahkemelerinde hem de istinaf mahkemelerinde gelecek yıllara devreden dava sayılarının genel olarak 2019 yılından 2022 yılına gelinceye kadar arttığı tespit edilmiştir”.

#### **2.11.4. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Görev Alan Yargı Mensubu Sayılarına İlişkin Veriler**

Aşağıdaki tabloda 2016-2022 yılları arasında idare ve vergi mahkemelerinde görevli yargı personeline ilişkin bilgilere yer verilmiştir. (Adalet Bakanlığı'nın istatistikî verilerinde, idari yargı ve vergi yargısı personel sayısı birlikte gösterilmiştir)

**Tablo 9:** İdari ve Vergi Mahkemelerinde Görevli Yargı Personeli Sayısı

<b>İdari/Vergi Mahkemesi</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
	1258	1229	1354	1345	1310	1316	1297

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda 2016-2022 yıllarında idari ve vergi yargısında görevli olan yargı personel sayısı tetkik edildiğinde; personel sayısının genel olarak aynı seviyelerde kaldığı hatta 2022 yılında personel sayısında azalma olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2016-2022 yılları arasında bölge idare mahkemelerinde (istinaf) görevli yargı personeline ilişkin bilgilere yer verilmiştir. (Adalet Bakanlığı'nın istatistikî verilerinde, idari dava daireleri ve vergi dava daireleri personel sayısı birlikte gösterilmiştir)

**Tablo 10:** Bölge İdare Mahkemelerinde Görevli Yargı Personeli Sayısı

<b>Bölge İdare Mahkemesi (İstinaf)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
	289	333	349	357	384	414	450

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda 2016-2022 yıllarında bölge idare mahkemelerinde görevli olan yargı personel sayısı tetkik edildiğinde; personel sayısında yıldan yıla devamlı suretle artış olduğu ancak bu artışın göreceli olarak az olduğu tespit edilmiştir.

“Mahkemeler bazında görevli yargı personeli sayıları kıyaslandığında; vergi mahkemelerinde görevli yargı personelinin göreceli olarak genelde sabit kaldığı buna karşın bölge idare mahkemelerinde görevli yargı personelinde göreceli olarak azda olsa bir artış olduğu tespit edilmiştir”.

### **2.11.5. Vergi Mahkemelerinde ve Bölge İdare Mahkemelerinde (İstinaf) Görev Alan Hakim Başına Düşen Dosya Sayısı Verileri**

Aşağıdaki tabloda 2016-2022 yılları arasında idare ve vergi mahkemelerinde görevli hakim başına düşen dosya sayılarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. (Adalet Bakanlığı'nın istatistiki verilerinde, idari yargı ve vergi yargısında görevli hakim başına düşen dosya sayıları birlikte gösterilmiştir)

**Tablo 11:** İdari ve Vergi Mahkemelerinde Görevli Hakim Başına Düşen Dosya Sayısı

İdari/Vergi Mahkemesi	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	428	405	350	382	408	445	462

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda 2016-2022 yıllarında idari ve vergi yargısında görevli hakim başına düşen dosya sayısı tetkik edildiğinde; 2018 yılından 2022 yılına gelinceye kadar hakim başına düşen dosya sayısında devamlı suretle artış olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2016-2022 yılları arasında bölge idare mahkemelerinde (istinaf) görevli hakim başına düşen dosya sayılarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. (Adalet Bakanlığı'nın istatistiki verilerinde, idari dava daireleri ve vergi dava daireleri personel sayısı birlikte gösterilmiştir)

**Tablo 12:** Bölge İdare Mahkemelerinde Görevli Hakim Başına Düşen Dosya Sayısı

Bölge İdare Mahkemesi (İstinaf)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	863	950	752	744	763	941	1066

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda 2016-2022 yıllarında bölge idare mahkemelerinde görevli hakim başına düşen dosya sayısı tetkik edildiğinde; 2019 yılından 2022 yılına gelinceye kadar hakim başına düşen dosya sayısında devamlı suretle artış olduğu tespit edilmiştir.

“Mahkemeler bazında hakim başına düşen dosya sayıları kıyaslandığında; hem vergi mahkemelerinde hem de istinaf mahkemelerinde hakim başına düşen dosya sayılarının genel olarak 2019 yılından 2022 yılına gelinceye kadar sürekli arttığı tespit edilmiştir”.

### **2.11.6. Danıştay’da Görevli Olan Vergi Dava Dairelerinin Dosya Sayılarına İlişkin Veriler**

Danıştay’ın üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu dava daireleri vergi dava daireleri olup, bu dairelerin geçen yıldan devir ve yıl içinde gelerek temyizen incelenen toplam dosya sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 13:** Danıştay Vergi Dairelerine Geçen Yıldan Devir ve Yıl İçinde Temyizen Gelen Toplam Dosya Sayısı

<b>Danıştay (Temyiz)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>Üçüncü Daire</b>	39.827	22.580	18.186	17.636	15.147	12.571	10.165
<b>Dördüncü Daire</b>	35.537	30.406	30.574	25.075	20.326	22.803	18.723
<b>Yedinci Daire</b>	22.699	18.612	17.524	17.088	13.948	13.701	12.431
<b>Dokuzuncu Daire</b>	39.666	23.970	20.988	16.333	15.032	13.519	10.652
<b>TOPLAM</b>	137.729	95.568	87.272	76.132	64.453	62.594	51.971

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda Danıştay’da vergi dava dairelerine bakmakla görevli olan dairelere geçen yıldan devir ve yıl içinde gelerek temyizen incelenen dosyalar tetkik edildiğinde; 2016 yılından 2022 yılına gelinceye kadar temyizen incelenen dosya sayısında sürekli bir artış olduğu tespit edilmiştir.

Danıştay’ın vergi dava dairelerinin yıl içerisinde temyizen inceleyip karara bağladığı dosya sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 14:** Danıştay Vergi Dava Dairelerinde Yıl İçerisinde Temyizen Karara Bağlanan Dosya Sayısı

<b>Danıştay (Temyiz)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>Üçüncü Daire</b>	9.784	11.400	8.360	7.677	6.614	6.692	5.824
<b>Dördüncü Daire</b>	7.945	9.279	15.385	11.234	6.741	11.633	9.580
<b>Yedinci Daire</b>	6.522	6.556	6.317	7.036	5.334	6.098	5.690
<b>Dokuzuncu Daire</b>	12.137	11.366	12.080	7.610	6.405	7.754	6.815
<b>TOPLAM</b>	36.388	38.601	42.142	33.557	25.094	32.177	27.909

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda Danıştay’ın vergi dava dairelerine bakmakla görevli olan dairelerinin yıl içerisinde temyizen karara bağladığı dosya sayıları tetkik edildiğinde; 2016 yılından 2018 yılına gelinceye kadar temyizen incelenen dosya sayısında sürekli bir artış olduğu ancak 2019 ve 2020 yıllarında incelenen dosya sayısında düşüş olduğu ve 2021 yılında tekrardan artışa geçtiği ancak takip eden yıl olan 2022 yılında tekrardan temyizen incelenen dosya sayısında azalış olduğu tespit edilmiştir.

Danıştay vergi dava dairelerine geçen yıldan devir ve yıl içerisinde temyizen gelen dosya sayıları ile yıl içerisinde temyizen karara bağlanan dosyaların birbirlerine oranları yıllar itibarıyla aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Oranlar hesaplanırken şu formül kullanılmıştır: Yıllar itibarıyla yıl içerisinde temyizen karara bağlanan dava dosya sayısı/Geçen yıldan devir gelen + Yıl içerisinde temyizen gelen dosya sayısı.

**Tablo 15:** Danıştay Vergi Dava Dairelerince Temyizen Karara Bağlanan Dosya Sayılarının Oransal Durumu

Danıştay Temyiz Dosya Sayısı Yüzdesele Oran	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	%26,41	%40,39	%48,28	%44,07	%38,93	%51,40	%53,70

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Danıştay vergi dava dairelerine bakmakla görevli olan dairelerde temyizen karara bağlanan dosya sayılarının oransal durumu tetkik edildiğinde; 2016 yılından 2018 yılına kadar sürekli bir artış olduğu hemen akabinde ise 2019 ve 2020 yıllarında düşüş gerçekleştiği ve 2021 ile 2022 yıllarında yeniden artışa geçtiği tespit edilmiştir.

Yukarıda üç farklı tabloda Danıştay’da görevli olan vergi dava dairelerinin temyizen incelediği dosyalara ilişkin sayısal bilgiler verilmiştir. Tablolar incelendiğinde temyizen karara bağlanan dosya sayılarının daha yüksek bir oranda olması gerektiği ancak bu oranın göreceli olarak düşük kaldığı sonucuna varılmıştır.

## 2.12. Alternatif Çözüm Yollarına İlişkin Sayısal Veriler

Adalet Bakanlığı tarafından yargıda iş yükünü azaltabilmek, uzun yargılamaların sebep olduğu hak kayıplarını minimize edebilmek ve taraflar arasında hızlı bir şekilde adalet sağlanabilmesi için alternatif çözüm yolları uygulanmaktadır. Bu uygulamalarda amaçlanan, yargı aşamasına geçmeden önce tarafların tekrar bir araya gelerek uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmalarıdır. Günümüz yargısında uygulanmakta olan

alternatif çözüm yolları, uzlaştırma ve arabuluculuk uygulamalarıdır. Ancak bu uygulamalar henüz vergi yargısı alanında uygulanmamaktadır. Dolayısıyla verilecek sayısal verilerde vergi yargısına ilişkin bilgiler bulunmamaktadır.

### 2.12.1. Uzlaştırma Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler

Uzlaştırma uygulaması, 2017 yılından itibaren uygulanmaya başlamış olup, aşağıdaki tabloda 2017-2022 yılları arasında uzlaştırma kurumuna ilişkin veriler yer almaktadır.

**Tablo 16:** Uzlaştırma Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler

Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Uzlaşma Sağlanan</b>	223.469	208.014	238.896	219.639	230.050	234.294
<b>Uzlaşma Sağlanamayan</b>	55.061	47.948	45.629	39.131	43.341	51.869
<b>Uzlaşma Teklifi Kabul Edilmeyen</b>	173.444	158.089	168.930	165.027	193.767	204.706
<b>Halen Uzlaştırmacıda Bulunan</b>	86.254	42.240	68.210	55.518	62.189	69.457
<b>Toplam Tevdi Edilen Dosya Sayısı</b>	538.228	456.291	521.665	479.315	529.347	560.326

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere 2017 ila 2022 yılları arasında, uyuşmazlık konusu durumların çözülme oranları yıllar itibari ile farklılık gösterse bile uyuşmazlıkların yargı safhasına taşınmadan %40-%50 oranları arasında çözüme kavuşturulduğu tespit edilmiştir.

### 2.12.2. Arabuluculuk Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler

Arabuluculuk uygulamasının yargıda, ihtiyari arabuluculuk uygulaması ile dava şartı arabuluculuk uygulaması olmak üzere iki türlü uygulaması bulunmaktadır. Ancak bu uygulamalar henüz vergi yargısı alanında uygulanmamaktadır. Dolayısıyla verilecek sayısal verilerde vergi yargısına ilişkin bilgiler bulunmamaktadır. Dava şartı arabuluculuk uygulaması 2018 yılından itibaren uygulanmakta olup, ihtiyari arabuluculuk uygulamasında da bu yıldan itibaren veriler dikkate alınacaktır.

**Tablo 17:** İhtiyari Arabuluculuk Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler

İhtiyari Arabuluculuk Uygulaması	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Anlaşma Sağlanan</b>	58.613	148.973	178.373	332.701	464.436
<b>Anlaşma Sağlanamayan</b>	3.332	1.942	2.075	3.713	5.393
<b>TOPLAM</b>	61.945	150.915	180.448	336.414	469.829

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.



Yukarıdaki tabloda ihtiyari arabuluculuk uygulamasına ilişkin sayısal veriler verilmiştir. Veriler incelendiğinde çok yüksek bir oranda anlaşma sağlandığı ve bu açıdan olumlu sonuçlar alındığı tespit edilmiştir.

**Tablo 18: Dava Şartı Arabuluculuk Uygulamasına İlişkin Sayısal Veriler**

<b>Dava Şartı Arabuluculuk Uygulaması</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>Anlaşma Sağlanan</b>	237.693	311.376	226.984	267.725	248.686
<b>Anlaşma Sağlanamayan</b>	105.051	225.593	219.760	264.740	321.132
<b>TOPLAM</b>	342.744	536.969	446.744	532.465	569.818

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan Adalet İstatistikleri temel alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda dava şartı arabuluculuk uygulamasına ilişkin sayısal veriler verilmiştir. Veriler incelendiğinde, yıllar itibari ile anlaşma sağlanan dosya oranları değişiklik göstermekte ve yıllar itibariyle %43 ile %70 oranında bir anlaşma sağlandığı tespit edilmiştir.

## **BÖLÜM 3: İSTİNAF KANUN YOLUNUN ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

Üçüncü bölümde istinaf kanun yolunun etkinliğine tesir eden sebepleri belirlemek ve gelişimine katkı sağlamak için sunulan önerileri tespit etmek amaçlanmaktadır. İlk olarak araştırmanın yöntemine ilişkin bilgiler verilecek ve sonrasında katılımcılarla yapılan görüşmelerden elde edilen veriler başlıklar halinde sunulacaktır.

### **3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Türk vergi yargısında olağan kanun yollarından biri olan istinaf kanun yolunun etkinliğini ortaya koyabilmek amacıyla; vergi uyuşmazlıklarının tarafları olan vergi idaresi ile mükellefleri yargıda temsil görevi üstlenen avukatlarla görüşmeler yapılmıştır. 6545 Sayılı Kanun ile birlikte vergi yargısında köklü değişiklikler yapılmış ve yargıda iki dereceli yargılamadan üç dereceli yeni bir yargılama metodu benimsenmiş ve yeni yol olarak istinaf kanun yolu uygulaması getirilmiştir. İstinaf sisteminin getirilmesinden beklenen amaçların gerçekleşip gerçekleşmediği, zayıf ve eksik yönlerinin tespiti ve sistemin düzgün işleyebilmesi amacıyla neler yapılması gerektiğini tespit edebilmek ve bunlara öneriler getirebilmek çalışmamızı önemli kılmaktadır.

### **3.2. Araştırmanın Modeli**

Bir araştırma konusu belirlendikten sonra bu çalışmada kullanılacak yöntem araştırmacı tarafından tayin edilmektedir. Genel olarak araştırma yöntemlerinde nitel ve nicel olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Nitel araştırma, herhangi bir araştırma konusunda daha detaylı ve derinlemesine bilgi elde etmek, araştırmanın örneklem kümesini oluşturan kişilerin konu hakkındaki düşüncelerini birincil kaynaktan öğrenmek ve sunacakları önerilerin farklı bakış açıları sunması bakımından büyük faydalar sağlayan bir araştırma yöntemidir (Johson Christensen, 2014: 33, akt. Yazıcı, 2021: 47).

Geleneksel kuramlar, olayları hep aynı bakış açısı ile irdelemekte ve diğer değişkenleri sabit kabul ederek olayları yorumlayarak çıkarımlarda bulunmaktadır. Günümüz dünyasında teknolojik gelişme yaşamın her alanında kendini göstermiş ve haliyle sosyal olgularda devamlı bir değişiklik haline bürünmüştür. Bu noktada geleneksel kuramlar, sürekli değişen sosyal olguları değerlendirme noktasında yetersiz kalmış ve geleneksel

kuramlar yerini daha yenilikçi ve değişen olaylara göre pozisyon alabilecek kuramlara bırakmaya başlamıştır. Bu sebeple çalışmamızda değişen olayların ve olguların takip edilebilmesi ve farklı perspektif sunabilme özelliklerinden dolayı nitel araştırma yöntemi seçilmiştir.

### **3.3. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları**

Nitel araştırma; herhangi bir sayısal veriye bağlı olma zorunluluğu bulunmadan araştırmaya konu olan olayları kendi doğal mecrasında detaylı bir şekilde değerlendirme yoluna giden bir araştırma yöntemidir. Nitel araştırmalarda; araştırmanın örneklemini oluşturan kişilerin sosyal ilişkileri ve dünyaya bakış açıları bu yöntemin başlıca kaynakları olan mülakat ve gözlem yoluyla irdelenmektedir (Tutar ve Erdem, 2022: 151).

Çalışmamızda etkin ve doğru bir değerlendirme yapılması amacıyla nitel araştırma yöntemlerinde kullanılan başlıca kaynaklardan olan görüşme yöntemi kullanılmıştır. Görüşme yönteminde araştırmacı önden yapmış olduğu çalışmalar neticesinde belli bir olgunluğa ve yetkinliğe ulaştırdığı soruları, belirlemiş olduğu katılımcılara yönelterek ilgili kişilerin olaya özgü düşünce ve duygularını alarak bunları sistematik bir hale getirmektedir (Türnüklü, 2000: 545).

Araştırmada veri yöntemi olarak yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) tekniği kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme yönteminde, araştırma konusu ile doğrudan ilişkili olacak şekilde görüşme soruları öncesinde araştırmacı tarafından hazırlanır ve hazırlanan sorular son şeklini aldıktan sonra görüşmelere başlanır. Bu yöntemde görüşme yapılan kişilere kısmi bir esneklik sağlanmakta ve görüşmenin seyrine göre soruların yeniden tartışılmasına veya soruların yeniden düzenlenmesine izin verilebilmektedir. Dolayısıyla yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) yönteminde her ne kadar sorular araştırmacı tarafından hazırlanmış olsa da görüşmeler esnasında katılımcılar bu soruların yeniden düzenlenmesi noktasında kontrol mekanizması görebilmektedirler (Ekiz, 2020: 70).

Çalışma hakkında literatür araştırması yapıldıktan sonra yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlanmıştır. Soruların oluşturulması sürecinde literatürde konu ile bağlantılı araştırmalar yanında alanında uzman olan kişilerin görüşlerine de başvurulmuştur. Görüşme formunun etkin ve verimli olması, doğru bilgi ve çözüm yollarını sunabilmesi

adına örneklem olarak belirlenen katılımcılar dışında 2 konu uzmanı ile pilot görüşmeler yapılmıştır. Pilot görüşmelerin akabinde, literatür taramasında elde edilen bilgiler ve pilot görüşmecilerin görüşleri harmanlanarak yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) soruları son halini almıştır (Ek 1: Yarı yapılandırılmış görüşme soruları).

Görüşme formu nihai halini aldıktan sonra araştırmamıza veri teşkil edecek katılımcılar belirlenmiş ve ardından katılımcıların isteği ve onayı doğrultusunda belirlenmiş zamanlarda görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Alan araştırması sırasında yapılan görüşmeler, 20 dakika ile 95 dakika arasında değişen sürelerde gerçekleşmiştir. Görüşmelerin yeri ve zamanı katılımcıların istekleri doğrultusunda belirlenmiştir. Görüşmelerin büyük bir kısmı yüz yüze gerçekleştirilmiş olup bir kısmı da teknolojik araçların yardımı ile online (çevrimiçi) olarak gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler, katılımcıların izni doğrultusunda ses kayıt cihazına kaydedilmiş ve sesli kayıt sırasında ayrıca bilgi notları da alınmış ve bu notlarda araştırmamızda veri olarak kullanılmıştır.

### **3.4. Araştırmanın Örneklemi**

Araştırmamızda nitel araştırmalarda sıklıkla kullanılan yöntemlerden biri olan “amaçlı örnekleme” yöntemi kullanılmıştır. Amaçlı örnekleme, asıl problemlerin tespiti, incelenen olgunun doğru bir şekilde açıklanmasına yardımcı olması ve geniş bilgilere erişilebilme imkanı sağlaması bakımından tercih edilen bir yöntemdir (Baltacı, 2018: 266). Araştırmamızın örneklemini istinaf kanun yolu uygulaması ile doğrudan doğruya karşılaşılan avukatlar oluşturmaktadır.

### **3.5. Araştırmanın Katılımcı Profili**

Araştırmada Sakarya, Kocaeli ve İstanbul olmak üzere üç ilde toplam 20 katılımcı ile yarı yapılandırılmış görüşme (mülakat) tekniği kullanılarak görüşmeler yapılmıştır. Katılımcılar, çalışmanın özelinde istinaf kanun yolunun tarafları olan vergi idaresi ile mükellefleri yargıda temsil görevi ifa eden avukatlar arasından seçilmiştir. Seçilen avukatlar sayı olarak, kamuda çalışan avukatlardan ve özelde çalışan avukatlardan onar tane olacak şekilde oluşturulmuştur. Katılımcı bilgileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 19:** Araştırmanın Katılımcı Profili

Sıra No	Katılımcılar	İl	Görev Unvanı	Görüşme Süresi (Dakika)
1	Katılımcı 1 (K1)	Sakarya	Özel Avukat	70
2	Katılımcı 2 (K2)	Sakarya	Kamu Avukatı	65
3	Katılımcı 3 (K3)	Sakarya	Kamu Avukatı	35
4	Katılımcı 4 (K4)	Sakarya	Kamu Avukatı	40
5	Katılımcı 5 (K5)	Sakarya	Kamu Avukatı	30
6	Katılımcı 6 (K6)	Kocaeli	Özel Avukat	95
7	Katılımcı 7 (K7)	Kocaeli	Özel Avukat	45
8	Katılımcı 8 (K8)	Kocaeli	Özel Avukat	35
9	Katılımcı 9 (K9)	Kocaeli	Kamu Avukatı	75
10	Katılımcı 10 (K10)	Kocaeli	Kamu Avukatı	60
11	Katılımcı 11 (K11)	İstanbul	Özel Avukat	55
12	Katılımcı 12 (K12)	İstanbul	Özel Avukat	20
13	Katılımcı 13 (K13)	İstanbul	Özel Avukat	65
14	Katılımcı 14 (K14)	İstanbul	Özel Avukat	20
15	Katılımcı 15 (K15)	İstanbul	Özel Avukat	60
16	Katılımcı 16 (K16)	İstanbul	Özel Avukat	60
17	Katılımcı 17 (K17)	İstanbul	Kamu Avukatı	60
18	Katılımcı 18 (K18)	İstanbul	Kamu Avukatı	45
19	Katılımcı 19 (K19)	İstanbul	Kamu Avukatı	50
20	Katılımcı 20 (K20)	İstanbul	Kamu Avukatı	40

**Kaynak:** Yazar tarafından oluşturulmuştur.

### 3.6. Verilerin Analizi

Araştırmanın veri toplama işlemleri tamamlandıktan sonra elde edilen bilgilerin analiz sürecine geçilmiştir. Görüşmelerin yeniden dikkatli bir şekilde dinlenmesi, görüşme sırasında alınan notların tekrardan gözden geçirilmesi ve katılımcıların beyan ve ifadelerine sadık kalınarak herhangi bir esaslı değişikliğe gidilmemiştir. Alan araştırmamıza esas teşkil eden sorularımıza verilen cevaplar sonucu elde edilen bulgular sırayla aşağıda belirtilmiştir. Ayrıca verilen cevapların analizine geçmeden önce, tüm sorular aşağıdaki tabloda ayrıca gösterilmiştir.

**Tablo 20: Araştırma Soruları**

<b>Soru 1</b>	İstinaf kanun yolu müessesesinin varlığı ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerinde yargılamaların yüzeysel yapılmasına neden olmakta mıdır?
<b>Soru 2</b>	Belli bir tutarın altındaki uyuşmazlıkların ilk derece mahkemelerinde kesinleşmesi ve kesinleşen bu kararlara karşı istinaf kanun yolunun kapalı olması hak arama hürriyetine aykırı mıdır?
<b>Soru 3</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemeler benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar vermekte midir? Eğer veriyorlarsa bu durum yargıya olan güveni azaltmakta mıdır? Eğer azaltıyorsa bu durumun önüne geçilmesi için neler yapılmalıdır?
<b>Soru 4</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemelerin iş yükü fazlalığı bulunmakta mıdır? Eğer iş yükü fazlalığı bulunmakta ise; bu durum etkin bir yargılama yapılmasına engel midir?
<b>Soru 5</b>	İstinaf mahkemelerinde alanında uzmanlaşmış ve tecrübeli hakimler bulunmakta mıdır?
<b>Soru 6</b>	İstinaf kanun yolu uygulaması Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğini artırmış mıdır?
<b>Soru 7</b>	İstinaf kanun yolu uygulaması temyiz makamı olan Danıştay'ın iş yükünü azaltmış mıdır?
<b>Soru 8</b>	İstinaf kanun yolu müessesesi uyuşmazlıkların yargılama süresini kısaltmış mıdır?
<b>Soru 9</b>	İstinaf kanun yolunda belirlenmiş tutarlara göre kararların kesinleşmesi ve bu kararların Danıştay'a temyize götürülme imkanının bulunmaması hukuka uygun mudur?
<b>Soru 10</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemeler genel olarak vergi idaresi lehine mi yoksa mükellefler lehine mi kararlar almaktadır?
<b>Soru 11</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemeler vergi uyuşmazlıklarını ayrıntılı incelemekte midir?
<b>Soru 12</b>	İstinaf kanun yolunda görev yapan mahkemeler sayı olarak sınırlı bölgelerde mi faaliyet göstermektedir? Eğer sınırlı bölgelerde faaliyet gösteriyorlarsa bu durum mahkemelere erişim hakkını engellemekte midir?
<b>Soru 13</b>	Devlete bağımlı olarak görev yapan avukatların göreve başlamadan önce vergi yargısının işleyişi ile ilgili olarak temel bir eğitim almaları gerekir mi? Eğer eğitim almaları gerekse bu eğitim vergi yargılaması sürecine fayda sağlayacak mıdır?
<b>Soru 14</b>	Devlete bağımlı olmadan özel sektörde çalışan avukatlar vergisel konularda danışmanlık hizmeti almalı mıdır? Eğer alacaklarsa alınacak danışmanlık hizmeti vergi yargılaması sürecine fayda sağlayacak mıdır?
<b>Soru 15</b>	İstinaf kanun yolu vergi mükellefleri için pahalı bir adalet arayışı mıdır?

**Kaynak:** Yazar tarafından oluşturulmuştur

### **3.6.1. İstinaf Kanun Yolunun Vergi Mahkemeleri Açısından Analizi**

#### **3.6.1.1. İstinaf Kanun Yolu Müessesesinin Varlığının İlk Derece Mahkemelerinde Yapılan Yargılamalara Etkisinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolu müessesesinin varlığı ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerinde yargılamaların yüzeysel yapılmasına neden olmakta mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K6, K7, K10, K12, K13, K14, K15, K16, K17, K18, K19 ve K20 istinaf mahkemelerinin varlığı nedeniyle vergi mahkemelerinde yüzeysel yargılama yapılmadığını buna karşılık

K3, K4, K5, K8, K9 ve K11 ise; yüzeysel yargılama yapıldığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “İlk derece mahkemelerinde incelemeler yüzeysel değil son derece detaylı yapılmaktadır. Ancak burada esas sorun hakimlerin bilgi ve tecrübe bakımından yeterli olmadıklarını düşünmekteyim. Bu durumda haliyle yargılamayı etkilemektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 3 “Vergi mahkemelerinde yargılamalar yüzeysel yapılmaktadır. Vergi mahkemelerinin, biz öyle ya da böyle bir karar verelim nasıl olsa bir üst mahkeme olarak istinaf mahkemeleri var düşüncesine sahip olduklarına inanıyorum. Ayrıca benzer uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri istinaf mahkemelerinde daha önce verilen kararları gözeterek buna göre karar verme eğiliminde oluyorlar. Dolayısıyla benzer uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin aksi yönde kararlarını görmek neredeyse olanaksız bir hale gelmiştir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Vergi mahkemelerinde Kocaeli ve İstanbul özelinde hatta Ankara ve İzmir’de dahil olmak üzere buralarda detaylı incelemelerin yapıldığını, uyuşmazlık konusunun dikkatli bir şekilde ele alındığını düşünmekteyim. Ancak taşrada örneğin Zonguldak ilinde bu kadar detaylı incelemenin yapılmadığını düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “İstinaf mahkemeleri vergi mahkemelerinin kararlarını onayabilir, vergi mahkemesinin kararını kaldırıp kendisi bir karar verebilir veya bir kısmını onayıp bir kısmını onamayarak tekrardan vergi mahkemesine geri gönderebilir. Bu durumda vergi mahkemesi kararlarının geri dönme ihtimali üçte bir olmakta ve buda vergi mahkemelerinde yüzeysel kararlar alınmasına neden olmaktadır. Bu durumun asıl nedeni, nasıl olsa istinaf mahkemeleri var biz yanlış karar versek bile bu karar istinafta döner anlayışında olduklarını ve özellikle de çetrefilli konularda bu yönde davrandıklarını düşünüyorum. Ayrıca istinaf mahkemelerinin baştan yeniden uyuşmazlık konusunu ele alması ve yargılama yapmasının verdiği bir güvenle de hareket etmektedirler. Başka bir durumda, vergi mahkemesinde verilen kararların örnek vermek gerekirse yüzde doksanının geri dönmesi burada karar veren hakimlerin siciline olumsuz etkilemediği gibi verdiği kararların çoğunun onaylandığı vergi mahkemelerinde görev yapan hakimlerin siciline olumlu anlamda da etki yapmamaktadır. Dolayısıyla bu anlayışın hakim olması da kanımca

yargılamaların yüzeysel yapılmasına etki eden unsurlardandır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Vergi mahkemelerinin büyük oranda detaylı bir inceleme yaptığını düşünüyorum. Buna da şundan kanaate vararak söylüyorum; yargılama sürecinde mükellefler hakkında düzenlenen raporlar için vergi mahkemeleri bizlerden ara kararlar talep etmektedirler. Bu durum bana dosyayı gerçek manada ele alarak incelendiğini göstermektedir. Bazı durumlarda da vergi mahkemelerinde görevli hakimler dosya üzerinde detaylı inceleme yapsalar bile tam olarak karara varamadıkları durumlar oluyor. Hele ki ellerinde benzer dosyaya sahip olmaları halinde bir başka ifade ile seri davalara konu olabilecek durumlarda bir üst mahkeme olan istinaf mahkemelerinin kararlarını görmek istediklerinde önden bir haberci mahiyeti diyeceğimiz kararları bir üst mercie taşımaktadırlar” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 11 “Maalesef günümüz vergi yargısının eski işlevini kaybettiğini düşünüyorum. Vergi mahkemelerinde görev yapmakta olan hakimler genç ve tecrübesiz oldukları için uyumsuzluk konusu olaylara nasıl yaklaşacakları konusunda tam bir bilgiye sahip değiller. Bu durumlar yargılama aşamalarında kendini göstermekte ve yargılamalar zamanında gerçekleşmemektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “İstinaf mahkemeleri, ikinci bir göz olarak aynen Danıştay gibi vergi mahkemelerinin kararlarını yeniden hukuk ve usul açısından kontrol ettiği için vergi mahkemelerinde dikkatli bir inceleme yapıldığını düşünmekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “İlk derece mahkemelerinde hiçbir zaman yüzeysel yargılama yapıldığını düşünmüyorum. Hukukun temel ilkeleri göz önüne alınarak ve hatta incelemelerde denetim elemanlarının göz önüne almadığı birçok husus mahkemelerde dikkate alınarak sağlıklı ve düzgün kararlar verilmektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 18 “Vergi yargısında artık üçlü bir yargılama olduğundan vergi mahkemeleri yargı süreçlerinin uzamasına sebep olmama ve yargıda iş yoğunluğunun oluşmasına engel olmak adına detaylı ve dikkatli bir inceleme yaptıklarını düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.



İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde görevli hakimlerin, kararlarının daha üst yargı yoluna taşınabileceği bilinci ile hareket ederek kapsamlı ve detaylı bir inceleme yapma eğiliminde oldukları söylenebilir. Ancak burada görevli hakimlerin tecrübe ve bilgi eksikliklerinin bulunduğu ve bu durumda verdikleri kararlara olumsuz bir etkisinin bulunduğu söylenebilir.

### **3.6.1.2. Belli Bir Tutar Altında Kalan Uyuşmazlıkların İstinaf Kanun Yoluna Kapalı Olmasının Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “Belli bir tutarın altındaki uyuşmazlıkların ilk derece mahkemelerinde kesinleşmesi ve kesinleşen bu kararlara karşı istinaf kanun yolunun kapalı olması hak arama hürriyetine aykırı mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K7, K8, K10, K11, K12, K13, K14 ve K18 belli bir tutarın altında kalan uyuşmazlıklarda istinaf kanun yolunun kapalı olmasının hak arama hürriyetine aykırı olduğunu buna karşılık K3, K4, K5, K6, K9, K15, K16, K17, K19 ve K20 ise; hak arama hürriyetine aykırı olmadığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Parasal sınırların bulunması işleminin kesinlikle hak arama hürriyetine aykırı olduğunu düşünüyorum. Bir kere Anayasa’da ifade edildiği gibi idarenin bütün iş ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olması gerekirken parasal sınır getirilmesinden dolayı uyuşmazlık konusu istinaf aşamasına taşınmamakta ve bu durumda az önce ifade ettiğim gibi hak arama hürriyetine aykırı bir işlemdir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 2 “Parasal sınırın kendi içerisinde olumlu yanları olduğu gibi olumsuz yanları da bulunmaktadır. Danıştay’ın iş yükünü azaltması açısından olumlu yanı olduğu söylenebilir. Bazen vergi mahkemelerinin verdikleri kararların hukuki olmadıklarını ve bir üst yargı yoluna gidildiğinde tarafımıza olumlu yönde karar çıkacağından şüphe duymadığımız durumlar ile karşılaşmaktayız. Ancak parasal sınırdan dolayı uyuşmazlık konusunu bir üst yargı denetimine taşıyamamak yargımızın olumsuz bir yanı olarak karşımıza çıkmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 5 “Her uyuşmazlık konusunun bir üst yargı aşamasına taşınması bu sefer yargıda çok ciddi bir iş yükünün oluşmasına neden olacaktır. Ancak mükellefler, aleyhlerine verilen kesinleşmiş kararlara karşı bireysel olarak Anayasa

Mahkemesine ve tüm yargı yolları tüketildikten sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurabilirler. Bu bakımdan hak arama hürriyetine aykırı olmadığını söyleyebilirim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 7 “Bu durumun hak arama hürriyetine aykırı olduğuna inanıyorum. Aynı tip davalarda farklı sonuçların ortaya çıkması hukuki açıdan olumsuz bir durumdur. Örneğin; benzer bir davada uyuşmazlık konusunun 7 bin TL değerinin 50 bin TL olduğunu varsayalım. 7 bin TL’lik dava ilk derece mahkemesinde mükellef lehine ve 50 bin TL’lik davada istinafa gideceğinden burada mükellef aleyhine sonuçlansın bu durumda hangi kararın doğru hangi kararın yanlış olduğu sorgulanacaktır. Bu açıdan bakıldığında bu durum hak arama hürriyetine aykırıdır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “Bu durumun mükellef açısından hak arama hürriyetine aykırı olduğunu düşünmüyorum. Ancak idare tarafı açısından bir hak arama hürriyetine aykırılık teşkil ettiğini düşünüyorum. Mükellefler haklarında kesinleşmiş olumsuz kararlar olsa bile bunları Anayasa Mahkemesine ve AİHM’ e taşıyabilmektedirler. Ancak idare açısından böyle bir durum söz konusu değil. Çünkü Anayasa Mahkemesine başvuracaklar arasında idare sayılmamış ve AİHM için de iç hukuk yolları tamamen tüketilme imkanının parasal sınırdan dolayı bir üst yargı mercilerine götürülme imkanı ortadan kalktığından bununla ilgili yapılacak bir durumda söz konusu olamamaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Ben bunun hak arama hürriyetine aykırı olduğunu düşünüyorum. Belli bir şirket ya da kişi için parasal sınır altında kalan bir tutar çok önemli değilken düşük bir gelire sahip kişiler için bu tutar çok önemli hatta tüm birikimi olabilir. Bazen ilk derece mahkemelerinde siyah-beyaz diyeceğimiz kararlara rastlamaktayız ve bu durumun en büyük sebebi mahkemelerdeki hakimlerin yorum farklılıklarıdır. Ancak bu yorum farklılıkları aleni yanlış kararlar alınmasına sebep oluyorsa, özellikle ekonomik açıdan düşük gelirli olan kişiler için olumsuz bir durum teşkil edecektir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “Uyuşmazlık konusunun sadece vergi mahkemelerinde bir defa kontrol edilip istinaf yolunun kapalı olması bu yönüyle hak arama hürriyetine aykırı olmaktadır. Vergi yargısında bunun örneklerine zaman zaman rastlamaktayız. Örneğin bir mükellef hakkında aynı veya farklı dönemler için yapılan cezalı tarhiyatlarda her dönem için farklı cezalı tarhiyat tutarları bulunmaktadır. Özellikle Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yönünden mükellefler

hakkında düzenlenen raporlarda veya takdir komisyonları nezdinde takdir edilen kararlarda bunları görmekteyiz. Bu tutarlardan bazıları parasal sınırlardan dolayı ilk derece mahkemesinde kesinleşmekte ve bu kararlardan bazıları mükellef aleyhine sonuçlanabilmektedir. Yine konusu ve dönemi aynı veya farklı olan ancak; parasal sınırdan dolayı istinafa gidip bu seferde mükellef lehine dönen kararlar görmekteyiz. Bu durumda yargı açısından olumsuzluk olarak kabul edilebilir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 14 “Kesinlikle hak arama hürriyetine aykırı olduğunu düşünüyorum. Bu durum anayasal vergileme ilkeleri olan kanunilik, belirlilik ve ölçülülük ilkeleri ile Anayasa’da açıkça belirtilen temel hak ve hürriyetlere aykırılık teşkil edecektir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 17 “Yargının hızlı bir şekilde yürümesi ve makul sürelerde yargılamaların sonlanması açısından parasal sınırların mutlaka olması gerektiğini düşünüyorum. Aslında hak arama noktasında 1 liranın bile önemini konuşabiliriz. Ancak yargının iş yükünü ve yargılama sürelerini göz önüne aldığımızda parasal sınırın olması faydalı olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Parasal sınırdan dolayı bazı davaların istinaf aşamasına taşınamamasının benzer uyumsuzluklar için adalet arama anlayışını zedeleyeceğinden hak arama hürriyetine aykırı olduğu söylenebilir. Karşıt bir düşünce olarak, parasal sınırın bir gereklilik olduğu ve yargıda iş yükünün azaltılması açısından doğru bir uygulama olduğu da söylenebilir.

### **3.6.2. İstinaf Kanun Yolunun Danıştay Açısından Analizi**

#### **3.6.2.1. İstinaf Kanun Yolunun Danıştay’ın İçtihat Yapıcı Özelliğine Etkisinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolu uygulaması Danıştay’ın içtihat yapıcı özelliğini artırmış mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K3, K4, K5, K6, K7, K8, K9, K10, K11, K12, K14, K15 ve K16 istinaf kanun yolunun Danıştay’ın içtihat yapıcı özelliğini artırmayacağı buna karşılık K13, K17, K18, K19 ve K20 ise; istinaf kanun yolunun Danıştay’ın içtihat yapıcı özelliğini artırdığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Parasal sınır şartından dolayı kesinleşen ilk derecede verilen kararlar ile istinaf mahkemelerinde verilen kararlar Danıştay aşamasına taşınmamaktadır.

Dolayısıyla belki bu aşamalarda Danıştay'ın doğrudan müdahil olması gereken bazı uyuşmazlıklar buralarda görülmeyeceğinden Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğine azaltan bir etken olduğunu düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 2 “Danıştay’da iş yükünün parasal sınırlar haricinde çokta azaldığını düşünmüyorum. Dolayısıyla iş yükü fazlalığından dolayı Danıştay bu vazifesini gerekli bir şekilde yerine getirememektedir. Ayrıca vergi yargısı açısından baktığımızda idari yargı alanındaki gibi çok fazla çetrefilli konu olduğunu sanmıyorum. Çünkü geçmişten günümüze geldiğimizde vergi uyuşmazlığının konu ve türü genel itibari ile aynı kalmaktadır. Dolayısıyla bu açıdan bakıldığında içtihat özelliğinin artmasını beklememek gerekir diye düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 5 “Açıkçası vergi yargısında uyuşmazlık konusu dosya sayıları her geçen gün artmaktadır. Bu açıdan Danıştay'ın, farklı dairelerin vermiş olduğu kararları ele alıp bu konuda içtihat geliştirmesi çok beklenmemelidir. Çünkü artan iş yükü haliyle Danıştay’da görülen dava sürelerini etkileyecek ve Danıştay bu arada birde içtihat yaratma yoluna gidecek faaliyetlerde bulunacak olması bana çok gerçekçi gelmemektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 7 “Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğinden ziyade ben şöyle bir şey ifade etmek isterim. Parasal sınır şartından dolayı istinafta kesinleşen kararlara karşı bir üst yargı yolu kapalı olduğundan burada verilen kararlara karşı başkaca bir olağan kanun yolu kalmıyor. Bu durumda istinaf mahkemelerinin kararları amiyane bir tabirle küçük Danıştaycıklar diyeceğimiz bir durumun ortaya çıkmasına sebep olmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 8 “İstinaf kanun yolu Danıştay'ın dosya sayısını azaltmak ve Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğini öne çıkarmak için kurulmuş bir mahkemedir. Fakat yargıda yeterli hakim bulunmadığından hukuk sisteminde öncelik içtihat oluşturmaktan ziyade dosya sayılarının eritilmesine evriliyor. Danıştay’a giden dosyalar 2-4 yıl arasında süren zaman zarfında karara bağlanmaktadır. Dolayısıyla her geçen gün artan iş yükünün olduğu bir yerde yeterli içtihat oluşturulamayacağı düşüncesindeyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “İstinaf mahkemelerinin gelmesi ile birlikte ben Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğinin azaldığını düşünüyorum. Parasal sınır şartından dolayı Danıştay’a götürülecek dava dosyasının sayı olarak değil de çeşit olarak azaldığını söyleyebilirim. Görüşmemizin önceki sorularında örneklendirdiğim Türkiye Honda

A.Ş.’deki uyuşmazlık konusu eğer Danıştay’a götürülmüş olsaydı kanımca içtihat oluşturacak nitelikte bir olaydı. Ancak dediğim gibi parasal sınır şartından dolayı birçok dava çeşit olarak daha Danıştay aşamasına gelmeden kesinleştiğinden üst mahkemenin içtihat oluşturma özelliği azalmıştır. Yargı olaya parasal olarak bakmakta ancak; belki de konusu 1 liralık olan bir dava bile içtihadı konu olabilir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “İstinaf kanun yolu Danıştay’ın içtihat yapıcı özelliğini artırmıştır. Aynı konu ile ilgili farklı istinaf dairelerinin farklı kararlar vermesi vergi uyuşmazlığını çözen bir yaklaşım olmamaktadır. Dolayısıyla bu uyuşmazlıklar Danıştay’a intikal edecek ve orada bu uyuşmazlık için Danıştay’ın içtihat üretmesi gerekecektir. Çünkü aynı uyuşmazlık konusu ile ilgili yargının vereceği farklı kararlar yargılamada bir etkinlik sorununun doğmasına, yargılama süreçlerinin uzamasına ve tarafların yargıya olan güveninde azalmaya neden olacaktır. Bu durumların önüne geçmek için Danıştay’ın mutlaka içtihat üreterek benzer uyuşmazlıklarda yargılama birliğini sağlaması gerekir. Yoksa istinaf mahkemeleri yargı açısından hiç istenilmeyen bir durum olan küçük Danıştay olma yoluna girecektir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Vergi yargısında genelde seri dava açılmaktadır. Seri davadan kastım; aynı şirket veya kişi hakkında düzenlenen bir rapora istinaden aynı yılına ait farklı vergi türleri veya farklı yıllarına ait aynı vergi türüne ait davalardır. İlk derece mahkemesinden sonra istinafa gelen bu davalarda genel olarak aynı dava dairelerine düşmektedir. Dolayısıyla mükellef hakkında verilen bir karardan sonra diğer dava konusu edilen uyuşmazlıklarda, bu doğrultuda kararlar çıkmaktadır. Dolayısıyla Danıştay aşamasında çokta içtihadı gerektirecek bir durum söz konusu değildir. Bundan dolayı istinaf kanun yolunda Danıştay’ın içtihat özelliği artmıştır diyemeyiz. Belki burada şu problem olabilir; seri davalar farklı dairelere gönderildiğinde farklı kararlar çıkması halinde olabilir. Ama benim düşüncem istinaf aşamasında da çok ciddi şekilde yargılama yapılmakta ve bu seri davalarda bile mahkemeler arasında koordinasyon sağlanmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 17 “İstinaf kanun yolunun getirilme sebeplerinden biride Danıştay’ın içtihat yapıcı özelliğini artırmaktır. Bu açıdan bakıldığında bu kanun yolunun bu amaca hizmet edeceği hiç şüphesizdir. Belki bu aşamada çok içtihat çıkmamış olabilir. Ancak ilerleyen süreçlerde bu amaca uygun kararlar çıkacağını düşünüyorum. Böylece mahkemeler, içtihatları birleştirme kurulunun kararlarına

uymak zorunda olduklarından yargılamalar daha hızlı olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Vergi yargısında iş yükünün fazla olması etkin bir yargılama yapılmasına engel olması nedeniyle, Danıştay’ın içtihat yapıcı özelliğinin çok ön plana çıkarılmadığını söylemek mümkündür. Eğer Danıştay bu özelliğini artırma yoluna giderse, benzer uyuşmazlıkların çözümünün daha hızlı gerçekleşeceği ve bununla yargıda iş yükünün azalmasına büyük fayda sağlayacağı şeklinde yorumlamak mümkündür.

### **3.6.2.2. İstinaf Kanun Yolu Uygulamasının Danıştay’daki İş Yükü Üzerindeki Etkisinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolu uygulaması temyiz makamı olan Danıştay’ın iş yükünü azaltmış mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K4, K9, K10, K11, K12, K13, K14, K16, K17, K18, K19 ve K20 istinaf kanun yolunun Danıştay’ın iş yükünü azalttığını buna karşılık K3, K5, K6, K7, K8 ve K15 ise; istinaf kanun yolunun Danıştay’ın iş yükünü artırdığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 2 “Danıştay’ın istinaf kanun yolu uygulamasından öncede iş yükü çok fazlaydı. Şimdide çok az iş yükü yok değil ancak parasal sınır şartı getirilmesi ile birlikte Danıştay’ın iş yükünü azda olsa azalttığını düşünüyorum. Hatta şöyle bir öneri getirmek isterim. Eğer istinaftan temyize davaların taşınmasında parasal sınırlar daha çok artırılsa iş yükünün azalması yönünde katkı verebileceğini söyleyebilirim. Ancak Danıştay’ın iş yükünün artmasında idarenin rolünü yok sayamayız. Çünkü aleyhimize olan her davayı kaybedeceğimizi bilsek bile bütün kanun yollarını tüketene kadar istisnasız her türlü yargı yolu başvurusunu yapıyoruz. Özel olarak çalışan avukatlar ise insiyatif olarak kaybedeceğini bildiği bir dosyayı mükellefi ile konuşarak ileri bir safhaya taşımama yöntemini seçebilmektedirler. Bariz şekilde hatalı olduğumuz durumlarda örneğin tebliğ usullerinde veya ödeme emri ile ilgili durumlarda olsun kesin olarak idarenin aleyhine sonuçlanacağını bildiğimiz durumlarda bile bir irade gösterip bu dosyayı davadan çekme gibi bir durumumuz olmuyor. Haliyle bu durum yargının dolayısıyla Danıştay’ın iş yükünü artırmaktadır. Aslında burada bizlere bu konuda bir yetki verilse yargının iş yükünün azaltılmasına katkı sağlayacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 3 “Danıştay’ın iş yükünün azaldığını düşünüyorum. İstinaf kanun yolu gelmeden öncede Danıştay’ın iş yükü çok fazlaydı şimdide çok fazla olduğunu düşünüyorum. Her ne kadar parasal sınırlar getirilmesi olumlu bir etki gibi görülse de dava dosya sayılarının her geçen gün artması iş yükünün azaltılması bakımından çok katkı sağlamamaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 5 “2016 yılından beri uygulanan istinaf kanun yolunun getiriliş amaçlarından biride yargının iş yükünün azaltılmasıydı. Ancak açılan davaların her geçen gün artması iş yükünün azaltmamış bilakis artırmıştır. Bu açıdan bakıldığında Danıştay’ın iş yükü azaltılması noktasında istinaf kanun yolunun bir etkisi olduğunu düşünmüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “İstinaf kanun yolunda parasal sınır şartının varlığı ve idarenin işlemlerinden kaynaklanan örneğin özel esaslara alınma işlemlerinin istinafta kesinleşmesi Danıştay’ın iş yükünü azaltmıştır. Ancak son yıllarda benim gözlemlediğim durum, mükellef sayısındaki artış ile birlikte hakkını arayan mükellef sayısının da artması ile birlikte istinafin kurulması Danıştay’ın iş yükünü bu açıdan azaltmamıştır. Çünkü dava dosyası gidebileceği yere kadar götürülmektedir. Bence istinafta ve Danıştay’da görev yapmakta olan dava dairelerinin sayısını mutlaka artırmak gerekir. Artan dava daireleri ile birlikte daha fazla dosyaya bakılacağını ve yargının iş yükünün hafifletilmesine katkı sunacağını düşünmekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 7 “İş yükünün azaldığını düşünmüyorum. Mükellef popülasyonundaki artışa bağlı olarak uyuşmazlık konusu yapılan dosya sayısı her geçen gün artmaktadır. Ayrıca vergi denetimlerdeki geçmiş yıllara göre artışlar olması haliyle idare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlık sayısını da artırmaktadır. İş yükünün artışına en büyük sebeplerden biride son yıllarda sıklıkla çıkarılan af kanunlarıdır. Çünkü çıkan af kanunlarında, mahkeme aşamasında bulunan uyuşmazlık dava dosyalarının geri çekilmesi şartıyla af kanunlarından yararlanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla mükellefler gitmek istediği yere kadar gitmek istemektedirler. Bu durumu örneklendirmek gerekirse; mükellefe x tutarında vergi aslı ve bunun 3 katı olan 3x tutarında ceza yazıldığını varsayalım. Mükellef af kanunundan faydalanmak istediğinde kanuna göre 3x tutarındaki cezası kaldırılmakta ve x tutarındaki vergi aslının yarısı silinmekte ve hatta peşin ödeme durumunda gecikme faizinde de çok ciddi bir indirimde gidilmektedir. Hatta af kanunlarında bu borçları uzun vadede taksitlendirme imkanı olduğundan mükelleflere çok ciddi yararlar sağlamaktadır.

Dolayısıyla mükellefler bu imkandan faydalanmak için davanın gidebileceği yere kadar götürmektedirler” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 8 “Sadece geçici bir süreliğini azaltmış olabilir onunda en büyük etkeni parasal sınırdan kaynaklanan durumlardır. Ama uzun vadede ise iş yükünün artacağını düşünüyorum. Çünkü zamanla istinafta verilen kararlar Danıştay’a gönderilecek olup bunlarda zaman geçtikçe Danıştay’da iş yükünün artmasına sebep olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 12 “Ben eskisi kadar iş yükünün olmadığını düşünüyorum. Bunun en büyük sebebinin Devletin sıklıkla çıkardığı af kanunlarıdır. Af kanunlarında davadan feragat şartı bulunduğundan mükellefler davalarını geri çekmekte ve bu durumda sayı olarak uyuşmazlık konusunu azaltmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “Parasal sınır anlamında iş yükünün azaldığını düşünüyorum. Ancak genel anlamda bakıldığında son yıllarda dava dosyalarında artış görülmektedir ve vergisel problemlerin çokluğu özellikle idare tarafından problemlerin çok olması iş yükünü olumsuz etkilemektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Teoride azaltılması öngörülmüş olsa da pratikte azaltmamaktadır. Bunun en büyük sebeplerinden biride idare kaybedeceği bir dava olsa bile bunu bir üst yargı yoluna taşımasıdır. Burada kamu avukatlarının inisiyatif alıp bunu bir üst yargı yoluna taşıyama gibi bir durumu söz konusu olmuyor. Ben asıl Danıştay’ın iş yükünün azaltılmasının en büyük nedeni olarak Devletin neredeyse iki yılda bir çıkardığı af kanunları olduğunu düşünmekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf kanun yolu uygulamasının Danıştay’ın iş yükünü azaltmasında en büyük etkilerinin, parasal sınır şartının olması ve çıkarılan af kanunlarının olduğu söylenebilir. Danıştay’ın iş yükünün artmasına neden olan en büyük sebeplerden birinin vergi idaresinin, vergi yargısının kararlarını dikkate almadan kendi iç işleyişini işletmesi söylenebilir. Bu durumun önüne geçebilmek için idare ile yargının işbirliği yapması ve fikir alış verişinde bulunması Danıştay’ın iş yükünü azaltması noktasında olumlu katkı sağlayacağını söylemek mümkündür.



### 3.6.2.3. Belli Bir Tutar Altında Kalan Uyuşmazlıkların Temyiz Kanun Yoluna Kapalı Olmasının Analizi

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolunda belirlenmiş tutarlara göre kararların kesinleşmesi ve bu kararların Danıştay’a temyize götürülme imkanının bulunmaması hukuka uygun mudur?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K2, K3, K4, K5, K6, K9, K12, K14, K15, K16, K19 ve K20 belli bir tutara göre kesinleşmiş kararların temyize götürülmemesini hukuka uygun olduğunu buna karşılık K1, K7, K8, K10, K11, K13, K17, K18 ise; kesinleşmiş kararların temyize götürülmemesini hukuka uygun olmadığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Hak aramak için parasal sınırlar konulmasını doğru bulmuyorum. Anayasal olarak temel hak ve hürriyetlere ve mülkiyet hakkına aykırı olduğunu düşünüyorum. Parasal sınır koymakla, hukukun tek bir bakış açısına dayanarak karar verilmesine neden olmaktadır. Bu konuda şöyle bir örnek vermek isterim. Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefime cezalı tarhiyatlar çıkarıldı. Bu cezalı tarhiyatın bir tanesi vergi mahkemesi aşamasında kesinleşti ve mükellef aleyhine sonuçlandı. Diğer davamız ise istinafa gitti ve istinaf vergi mahkemesinin kararını bozarak bizim lehimize karar verdi. Bu olayda görüleceği üzere tamamen birbirinin zıttı kararlarla karşılaşmaktayız” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 4 “Bence hukuka aykırılık teşkil edecek bir durum bulunmamaktadır. Burada verilen kararların kesinleşmesinden anlaşılması gereken olağan kanun yollarının tükenmesidir. Sonuçta mükellefler, aleyhlerine verilmiş kesinleşmiş kararlara karşı belli şartların sağlanması halinde olağanüstü kanun yollarına başvuru hakları bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında hukuk gereken önlemi almıştır diye düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Parasal sınırdan dolayı kesinleşen kararların temyize götürülmemesi hukuka uygundur. Şöyle bir şey söylemek isterim. Türkiye’de yüzbinlerce mükellefiyeti bulunan mükellef bulunmaktadır. Danıştay’da ise vergi davalarına bakan dört adet daire bulunmaktadır. Eğer her uyuşmazlık konusu doğrudan Danıştay’a götürülecekse bu durumda iş yükünde inanılmaz bir yük oluşacaktır. Birde artık teknolojinin gelişmesi ve küreselleşmenin etkisi ile ticari ilişkiler çok gelişmiştir. Haliyle uyuşmazlık konuları her geçen gün artmakta ve çeşitlenmektedir. Ben bu açıdan yargının işlevini yerine getirmesi açısından bazı kararların temyize

kapalı olmasını hukuka uygun bulmaktayım” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 7 “Yargıda bazen aynı mükellef hakkında farklı kararlarla karşılaşyoruz. Bu bakımdan bir kararın kesinleşip bir kararın kanun yoluna açık olması bizim açımızdan müvekkillerimize karşı izahı zor olmaktadır. Çünkü verilen hukuksuz kararlar olmaktadır. Bizlerde böyle durumlarla karşılaşmamak adına davaları tutar olarak ayarlayarak istinafa gidecek şekilde dava açıyoruz. Çünkü haklılığımızın ispatı açısından farklı kanun yollarına başvuru hakkımızın bulunmasını çok önemsemekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “Hukuka uygun olduğunu düşünüyorum. Miktarı ne olursa olsun her uyuşmazlığı vergi yargısının en üst tepesinde bulunan Danıştay’a götürme mantığını çok doğru bulmuyorum. Dolayısıyla bunu bir yerde sınırlandırmak son derece yerindedir. Yasama organı hatta bu süreci azaltmak için yargılama dışı dediğimiz çözüm yolları sunmaktadır. Her ne kadar vergi yargısında uygulanmasa da adli yargıda uygulanan arabuluculuk uygulaması, tüketici hakem heyetlerinin verdiği kararların tüketici mahkemelerinde dikkate alınan kararlar olması gibi örnekler verilebilir. İster vergi mahkemesinde olsun ister istinaf mahkemelerinde olsun bir yerden sonra orada görev yapan hakimlerin kararlarına güvenmek gerekir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Ben bu uygulamayı çok doğru bulmuyorum. Bu uygulamada özellikle şöyle bir hukuki olmayan bir durum var. Örneğin dava açıldığı aşamada uyuşmazlık konusu tutar Danıştay’a gidecek parasal hadlerde olmasına rağmen, her yıl yeniden değerlendirme oranlarıyla belirlenen yeni parasal sınırların altında kalması halinde bu sefer bu uyuşmazlık temyize götürülememektedir. Çünkü mahkeme karar verirken o anki parasal tutara göre karar vermektedir. Ben bunu şuna benzetiyorum maç oynanırken maçın ortasında kural değiştirmeye. Bu açıdan karar verirken dava açıldığı andaki parasal tutar dikkate alınarak hüküm verilmesinin daha hakkaniyetli bir uygulama olacağını düşünmekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “İstinafta yapılan yargılamanın doğruluğundan eminsek artık bu davaları bir üst yargı yoluna taşıyıp uzatmanın çokta gerekli olduğunu düşünmüyorum. Çünkü yargının her aşaması mükellef için maddi olarak bir külfet getirmekte ve zaman kaybına da neden olmaktadır. Vergi yargısı evrak üzerinden yürütülen bir inceleme olduğu için zaten çoğu iddialar ilk derece mahkemesinde sunulmaktadır. Sonrasında sunulacak farklı bir belge ve bilgi bulunmamaktadır.

Bizim açımızdan uyuşmazlık konusunu düzgün anlatıp çelişkileri ortaya koymak ve gerekli bilgileri sunmak önceliktir. Eğer biz iddiamızı vergi mahkemesinde ve istinafta anlatamadıysak Danıştay’da farklı bir karar verileceğini düşünmek olsa olsa aşırı iyimserlik olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 16 “Vergi yargısında temyize götürülmeme durumunu çokta rahatsız edici bir durum olarak görmemekteyim. Çünkü mükellefin Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı olduğu için burada lehine alacağı bir kararla bunu düzeltebilir. Aynı şekilde her davanın bir üst yargı yoluna taşınması iş yükünü çok ciddi artıracak, yargılama sürecini uzatacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 17 “Hak arama hürriyetine aykırı olduğunu düşünüyorum. Özellikle davalarda karar verirken o anki parasal sınırlara göre karar verilmesi temek hak ve hürriyetlere aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü hukuki bir belirlilik ve öngörü yoktur. Kişi dava açarken hangi aşamalar ile muhatap olacağını bilebilmelidir. Örneğin, aynı mükellefin dosyası rakamdan dolayı bir yargı aşamasında kesinleşirken diğer dosyalar bir üst yargı yoluna gidiyor. Buralarda mükellef lehine olduğu gibi aleyhlerine de kararlar vermektedir. Bu açıdan hukuki bir uyumsuzlukta ortaya çıkmaktadır. Ayrıca hakimlerin keyfi karar verme durumlarını da göz ardı etmemelidir. Çünkü kesinleşecek bir karara karşı hakim iyi bir inceleme ve araştırma yapmazsa verilen karar adil bir karar olmayacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf kanun yolunda belli bir tutarın altında kalan uyuşmazlıkların temyiz makamı olan Danıştay’a götürülememesi iş yükünün azaltılması ve makul sürelerde yargılama yapılması için olumlu olduğu söylenebilir. Ancak parasal sınırlar her yıl yeniden belirlenmekte ve parasal sınırdaki dikkate alınacak tutar istinaf başvurusunun yapıldığı yıl olarak kabul görmektedir. İstinaf mahkemelerinde verilen kararların sonraki bir yıla sarkması ve değişen parasal limitten dolayı bir üst yargı merciine başvurulamaması hak arama hürriyetine aykırı olduğu söylenebilir.

### 3.6.3. İstinaf Kanun Yolu Müessesesinin İşleyişinin Analizi

#### 3.6.3.1. İstinaf Kanun Yolunda Farklı Kararların Verilmesi ve Yargıya Güven Açısından Analizi

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolunda mahkemeler benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar vermekte midir? Eğer veriyorlarsa bu durum yargıya olan güveni azaltmakta mıdır? Eğer azaltıyorsa bu durumun önüne geçilmesi için neler yapılmalıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K6, K7, K8, K9, K10, K11, K12, K13, K14, K16 ve K20 ilgili soruya farklı kararlar verildiğini ve bu durumun yargıda güven sorununa neden olduğunu buna karşılık K3, K4, K5, K15, K17, K18 ve K19 ise; farklı kararlar verilmesinin yargılamanın doğası gereği bir durum olduğunu belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Mahkemeler kesinlikle benzer konularda farklı kararlar vermektedirler. Mevcut hukuk sistemimizde maalesef İngiltere’dekine benzer kodifikasyon sistemi bulunmamaktadır. Bu sistem son mevzuat değişikliklerinin güncel halini derleyip toparlayan ve mahkemelerin vermiş olduğu emsal kararlara vatandaşların kolayca ulaşabileceği bir sistemdir. Her hakimin bakış açısı farklı olduğundan farklı kararlar çıkmaktadır. Dolayısıyla benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar alınması özellikle vatandaşlar nezdinde yargıya olan güvenin azalmasına neden olmaktadır. Bu yüzden hakimler karar verirken benzer olaya ilişkin verilen kararlardan mutlaka haberdar olmaları gerekmektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 4 “Yargıda benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar verildiğini açıkçası düşünmüyorum. Özellikle seri davalar dediğimiz, aynı veya benzer sebeplerden doğan ya da uyuşmazlık konusunun birbirine oldukça benzer olduğu aynı kişilere ya da farklı kişilerle ilgili davalarda bunları çok görüyoruz. Dolayısıyla bu davalarda bir noktadan sonra uygulama birliği sağlanmaktadır. Farklı kararların mutlaka çıktığı durumlarda olmuyor değil ama bunların çok fazla olmadığını düşünüyorum. Yargılamada uzmanlaşma sağlanması halinde farklı kararların çıkmasının önü kanımca alınabilir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “Evet mahkemelerde farklı kararların çıktığını görmekteyiz. Bu duruma verebileceğim en somut örnek yakın bir zamanda gerçekleşen ve belki sizlerde basında takip etme imkanınız olmuşsa Türkiye’de Honda çalışanları için istenen gelir vergisi örnek verilebilir. Honda şirketi Türkiye’deki fabrikasını kapatmasından

dolayı çalışanlarına çalıştıkları yıllar nispetinde maaş ikramiyesi verdi. Bunun üzerine Maliye idaresi bunu gelir kabul edip bunun vergisini kişilerden istedi. Honda çalışanlarının bir kısmı bunun yasaya aykırı olduğunu belirtip dava açtılar. Dava açanlardan bir kısmının davaları parasal sınırlardan dolayı ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde kesinleşti ve yine dava açan kişilerin davaları farklı vergi mahkemelere düştüğü için bir kısmı davalarını kazandı bir kısmı da davalarını kaybetti. İlk derece mahkemesinde kararları kesinleşenlerden davayı kaybedenlerden gelir vergileri alınmıştır. Davayı kazananlar açısından da artık vergi idaresi açısından yapılacak bir işlem bulunmadığından bunlardan gelir vergisi istenememiştir.

Bunlardan davalarını kazananlardan bir kısmı hakkında parasal sınırları geçtiği için vergi idaresi tarafından istinaf yoluna gidildi. İstinaf mahkemeleri yaptığı yargılamalar sonucunda nihayetinde bu durumun gelir vergisi alınması gereken nitelikte bir durum olduğu sonucuna varılmıştır. İlk derece mahkemelerinde davalarına kazananlardan bu sefer istinafta davalarını kaybettikleri için, ilk derece mahkemesi sonucu almış oldukları tutarlar faizi ile birlikte bu kişilerden alındı. Haliyle mahkemelerin aynı konu hakkında çok farklı kararlar alması yargıya olan güveni net olarak azaltmıştır. Çünkü bu kişilerden bazıları bizlerle görüştüğünde özellikle davayı kaybedenler, kazanan kişilerle kendilerini kıyaslama yoluna gitmişler ve bunun çok büyük bir haksızlık olduğunu bizlere belirtmişlerdir. Bunun önüne geçilebilmesi için bir içtihat birliğinin oluşturulması gerekmektedir. Her ne kadar içtihat oluşturma görevi Danıştay'ın görevi de olsa, bölge idare mahkemeleri nezdinde de böyle bir durum oluşturulabilir ya da en azından verilen kararların kontrolünü sağlayacak bir karar havuzu oluşturularak mahkemeler son kararlar konusunda bir bilgi ve öngörü sahibi olabilirler diye düşünmekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 11 “Kesinlikle istinafta mahkemeler farklı kararlar vermektedir. Örnek vermem gerekirse bir müvekkilim yurt dışından gözler için kullanılacak lens ithalatı yapmaktaydı. Lens ithalatı yanında ayrıca bunların muhafazasını sağlayacak solüsyonda yanında verilmekteydi. Gümrükte mallar geldiğinde gümrük idaresi solüsyonunda özel tüketim vergisine tabi olduğunu belirtmiş ve bununda vergisi mükelleften istemiştir. Bizde bunun üzerine yargı yoluna gittik ve daha önce benzer durumlar için mükellef lehine karar veren mahkemeler olmasına rağmen biz farklı bir dava dairesine düştüğümüz için istinafta davayı kaybettik. Bu durum hem bizim

hem de mükellef nezdinde yargıya olan güveni zedelemektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “Adalet kişiden kişiye değişen bir husus olmamalı bence. İstinaf mahkemelerinde farklı kararlar verildiği durumlar oluyor maalesef. Örnek vermek gerekirse bir müvekkilimizin istinafta dosyaları farklı istinaf dairelerine düştü ve bu mahkemelerden biri lehimize karar verirken biri de aleyhimize karar vermiştir. Haliyle aynı konu hakkında farklı kararlar verilmesi yargıya olan güveni zedelemektedir. Bence bu durumların önüne geçilmesi için Adalet Bakanlığı’na önemli görevler düşmektedir. Sonuçta kararı veren mahkemelerde görev yapan hakimlerdir. Bunlar önlerine gelen uyuşmazlıklarda yorum yaparak karar verirler. Dolayısıyla mevzuattan kaynaklanan açık ve anlaşılmayan hususlar, şüpheye yer bırakacak düzenlemeler varsa bunların mutlaka değiştirilmesi ve herkesin aynı şekilde anlayacağı şekilde düzeltilmesi gerekmektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Vergi Hukukunda her olay kendine has özellikler göstermektedir. Dolayısıyla her olayın kendine özgü özellikleri vardır. Verilen hiçbir kararı bu karardan nerden çıktı bakış açısı ile değerlendirmemek lazım. Bir uyuşmazlık konusunun vergi türünün aynı olması benzer özellikler göstermesi bire bir aynı kararların verilmesi sonucuna ulaşılmamalıdır. Örneğin doktor incelemeleri sonucu çıkarılan tarhiyatlara karşı açtığımız davalarda farklı kararlar verildiğini görmekteyiz. Her ne kadar incelemenin konusu aynı gibi gözükse de, yazılan raporlardaki tespitler, hazırlanan dava dilekçelerinde öne sürülen itirazların iyi bir şekilde ifade edilmesi gibi faktörler mahkemelerin verecekleri kararları etkilemektedirler. Dediğim gibi her olayın özelliği farklı olduğu için farklı değerlendirilmesi yargılamanın doğası gereği normal bir durumdur” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 19 “Ben bu düşünceye katılmamaktayım. Hukukun olağan işleyişinde böyle durumların olması son derece normal kabul edilen bir durum olmalıdır. Çünkü her mahkemenin olayları değerlendirmesi, bakış açısı her zaman farklı olabilir. İşin doğası gereği elbette farklı kararlar verilecektir. Bu durumda yargıya olan güveni zedelediğini düşünmüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf kanun yolunda benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar verilmesi taraflar açısından yargıya olan güveni azalttığı ve bu durumda olumsuz bir bakış açısının oluşmasına sebep olduğu söylenebilir. Bu durumun önüne geçilebilmesi için vergi

kanunlarının açık, anlaşılır ve farklı yorumların yapılmasına sebep vermeyecek şekilde düzenlenmesinin yargının sağlıklı işlemesine büyük faydaları olacağı söylenebilir.

### **3.6.3.2. İstinaf Mahkemelerinde İş Yükü ile Etkin Yargılama Arasındaki İlişkinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolunda mahkemelerin iş yükü fazlalığı bulunmakta mıdır? Eğer iş yükü fazlalığı bulunmakta ise; bu durum etkin bir yargılama yapılmasına engel midir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K9, K10, K19 ve K20 istinaf mahkemelerinde iş yükünün fazla olmadığını belirtmişlerdir. K3, K4, K5, K6, K7, K8, K11, K12, K13, K14, K15, K16, K17 ve K18 istinaf mahkemelerinde iş yükünün fazla olduğunu ve bu durumda etkin bir yargılama yapılmasına engel teşkil ettiğini belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “İstinafta mahkemelerinde çok fazla iş yükünün bulunduğunu düşünmüyorum. Özellikle Devletin son yıllarda çıkarmış olduğu af kanunlarının bunda büyük etkisi olduğunu düşünüyorum. Çünkü çıkan af kanunlarında genelde mahkeme aşamasındaki uyuşmazlıklarda davaların geri çekilmesi şartı ile bu af kanunlarından faydalanacağı şeklinde bir ibare bulunmaktadır. Aslında davanın geri çekilmesi şartında mükelleflere ciddi bir indirimde söz konusu olmaktadır. Mükelleflerde, dava sonucunun belirsizliğinden korunmak ve uzun süre yargılamalardan kurtulmak için bu durumdan faydalanmak istemektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 2 “İstinaf mahkemelerinde iş yükü fazlalığının bulunduğunu düşünmüyorum açıkçası. Bölge idare mahkemelerinde daha önce verilen benzer uyuşmazlıkların olması istinaf mahkemelerinin bu yönde karar vermesine sebep olmaktadır. Aynı şekilde parasal sınırlardan dolayı vergi mahkemelerinde kesinleşen kararlarında, istinafa götürülmemesi de bölge idare mahkemeleri olarak görev yapan istinaf mahkemelerinin gördüğü dosya sayısında da azalmaya neden olmuştur. Ben burada Danıştay’ın iş yükünün çok olduğunu düşünüyorum ve bunu aşabilmek için Danıştay’a götürülecek parasal sınırdaki artış yapılması gerektiğini düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 4 “İstinaf mahkemelerinin iş yükünün fazla olduğunu düşünüyorum. Bu durumda haliyle etkin bir yargılama yapılmasına engel teşkil etmektedir. Bunun

sebebi olarak da istinaf kararlarına baktığımda çoğunlukla birbirinin aynı ifadelerin yer aldığı kararlar görüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “İstinaf mahkemelerinin iş yükünün fazla olduğunu düşünüyorum. Buda etkin bir yargılama yapılmasına engel olmakta ve ister istemez verilecek kararlarda da adalet terazisinin kaymasına sebep olabilir. Bu durumların önüne geçebilmek için nitelikli personel sayısı artırılmalı, bölge idare mahkemelerinde görevli dava daireleri sayıları artırılmalıdır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 7 “Türkiye’de sadece istinafin değil genel olarak yargının iş yükünün fazla olduğunu düşünüyorum. Vergi denetiminde görevli olanlarında işi yargıda çöz anlayışına sahip olmaları iş yükünün artmasına neden olmaktadır. Örneğin özel usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak vergi yargısının yüzde yüz mükellef lehine kararlar vermesine rağmen anlamsız bir şekilde vergi denetimlerinde halen özel usulsüzlük cezaları önerilmektedir. Aynı zamanda Devlet davayı kaybettiği için vekalet ücreti de ödemektedir. Bu açıdan bakıldığında bu anlayış yargının iş yükünü artırmakta etkin olmayan yargılamaların yapılmasına sebep olmakta ve Devletin maddi olarak kaybına sebep olmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 8 “Şu an mevcut sistemde Türkiye’de bütün yargı alanlarında yeteri kadar hakim ve savcı bulunmamaktadır. Kanımca mevcut sistemin sağlıklı işleyebilmesi için şimdikinin 3-4 katı kadar hakim ve savcı alımına gidilmelidir. Bir mahkemede yıl içerisinde yüzlerce dava dosyası bulunmaktadır. Bu kadar dava dosyasına sahip dairelerde görevli hakimlerin yeterli bir inceleme yapıp doğru karar vereceklerini beklemek biraz iyimserlik olur” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 11 “Kesinlikle iş yükünün fazla olduğunu düşünüyorum. Özellikle İstanbul özelinde konuşacak olursak; istinafta görevli dava dairelerinin sayısı son derece yetersizdir. İstanbul’un Türkiye’nin kalbi olarak görmek gerekir. Yapılan işlerin büyüklüğü, nitelikli mükellef sayısının fazla olması gibi durumlardan dolayı buralarda vergi uyuşmazlıkları çok fazla olmaktadır. Hakim sayısı son derece yetersiz ve vergisel bilgi bakımından maalesef gerekli donanımlara sahip değiller. Bu konuda Adalet Bakanlığı ciddi bir çalışma yapmalı ve liyakat sahibi insanların bu görevleri yapmaları sağlanmalıdır. Ayrıca İstanbul özelinde istinaf mahkemelerin sadece Avrupa kıtasında bulunması çok doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Kanımca yapılacak yasal bir düzenleme ile Anadolu yakasında da bu mahkemeler bulunmalıdır. Böylece İstanbul gibi bir metropol şehri tak bir yere yığmamış oluruz” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.



Katılımcı 15 “İş yükü fazlalığı bulunmaktadır. Her halükarda bizlerde Devlet’te davayı hangi taraf kaybederse kaybetsin parasal sınıra takılmadığı sürece bu uyuşmazlık bir üst yargı yoluna taşınmaktadır. Çünkü iki taraf açısından uzlaşma sağlamak son derece zor bir durum olmaktadır. Mahkemelerde dava süreçlerinde karşılaştığımız üzere az sayıda personelle dava dosyalarına bakılmaya çalışılmaktadır. Burada şöyle bir yaklaşım göstereceğim. Özellikle istinaf sürecinde vergiden anlayan bilgili ve tecrübeli hakimlerin bulunması bizler için yargı safhasını daha kolaylaştıracaktır. O yüzden vergi yargısında mutlaka vergisel açıdan donanımlı hakimlerin bulunmasının şart olduğunu düşünmekteyim. Yoksa yargı süreçleri uzuyor, bu durumda etkin bir yargılama yapılmasına engel olarak mağduriyetler doğmasına sebep olmaktadır. Özellikle özel esaslardan çıkma, iade alımlarında bu kararların hızlıca alınması gerekli ki mağduriyetlerin önüne geçilsin. Gözlemlediğim başka bir hususta İstanbul’da yargının son derece yoğun olduğu” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 18 “İstinaf mahkemelerinin kurulma amaçlarından biride Danıştay’ın iş yükünü azaltmaktır. Ancak bölgeden bölgeye değişmekle birlikte özellikle İstanbul’da her geçen gün iş yükünün arttığını düşünüyorum. Artan mükellef sayısı ve bunun getirdiği daha fazla uyuşmazlık ve bunlarında yargıya taşınmasından dolayı uyuşmazlık dosya sayısı gittikçe artmaktadır. Buda hakimlerin dosyaya yeterince sirayet etmeden zayıf incelemeler yapmalarına neden olabilir diye düşünüyorum. Vergi yargısında tıpkı adli yargı alanında düzenlenmiş olan arabuluculuk müessesesinin dosyanın konusuna göre uygulanması kanaatimce yargıda iş yükünü azaltacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 19 “Ben istinaf mahkemelerinden ziyade vergi mahkemelerinde iş yükünün fazla olduğunu düşünüyorum. Çünkü ilk derece mahkemesi dava ile ilgili yapılması gereken her şeyi bu safhada yapmak istemektedir. Bu aşamada belge ve bilgi istemi, evrak toplama, ara karar istemeleri vb. durumlar örnek verilebilir. Ayrıca parasal sınır getirilmesi, bazı dosyaları ilk derece mahkemesinde kesinleştirecek ve bölge idare mahkemesine gelmeyen bu davalarda haliyle istinafta dosya sayısının azalmasını sağlayacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf mahkemesi ile birlikte diğer vergi yargısında görevli yargı mercilerinde iş yükünün fazla olduğu ve bununda etkin bir yargılama yapılmasına engel olduğu söylenebilir. Bir üst yargı yoluna başvuru yapabilmek için parasal sınır şartının getirilmesi ve son yıllarda sıklıkla başvuru yapılan af kanunları bir nebze de olsa iş yükünü

azalttığı ancak bunlarında vergi denetiminde etkinliğin azalması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltması gibi olumsuz yanlarının bulunduğu söylenebilir. Yargıda görevli hakim sayısının ihtiyaca göre sürekli artırılması, iş yükünün azalmasına ve bu durumda etkin bir yargılama yapılmasına fayda sağlayacağı yorumunu yapmak mümkündür.

### **3.6.3.3. İstinaf Mahkemelerindeki Hakimlerin Uzmanlaşma ve Tecrübe Açısından Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf mahkemelerinde alanında uzmanlaşmış ve tecrübeli hakimler bulunmakta mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K3, K4, K5, K6, K7, K10, K12, K13, K14, K15, K16, K17, K18, K19 ve K20 istinaf mahkemelerinde alanında uzmanlaşmış ve tecrübeli hakimler bulunduğunu buna karşılık K8, K9 ve K11 ise; istinaf mahkemelerinde uzmanlaşmış ve tecrübeli hakimlerin bulunmadığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 2 “İstinaf mahkemesi dediğimiz bölge idare mahkemelerinde görevli hakimler, vergi mahkemelerine göre kıyaslandığında sistem gereği belirli bir derece ve kademeye sahip kişilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla istinafta daha tecrübeli ve uzmanlaşmış hakimler bulunmaktadır. Ben burada asıl sorunun vergi mahkemelerinde olduğunu düşünüyorum. Çünkü burada görev yapan hakimler yeteri kadar vergisel donanım ve vergi idaresinin işleyişi hakkında tam bilgiye sahibi olmadıklarından tecrübeli dahi olsalar yanlış kararlar verebiliyorlar. Ben burada bu durumu önleme adına şöyle bir öneri getirmek isterim. Vergi mahkemelerine vergi müfettişleri, vergi dairesi avukatları ve gelir uzman veya müdürlüğünden mesleğinde 10-15 yılını doldurmuş kişilerden yapılacak bir yarışma sınavı ile hakim alınması gerektiğini düşünüyorum. Çünkü burada görevli insanlar idarenin işleyişini bildikleri için dava konusu olaylara karşı yaklaşımları daha farklı olacak ve hızlıca bu uyuşmazlıklar konusunda karar verip sonuca ulaşacaklarını düşünmekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 5 “İstinaf mahkemelerinde yıl olarak daha kıdemli olan hakimler bulunmaktadır. Özellikle mahkeme başkanları daha kıdemli kişilerden oluşmaktadır. Ancak burada ben şöyle bir sorun görmekteyim. Başkanlar daha kıdemli oldukları için diğer üyelerin genel olarak başkanın görüşüne paralel bir şekilde karar verdiğini

düşünmekteyim. Zaman zaman üyelerin mahkeme başkanının görüşünün aksine karar verdikleri görülse de dediğim gibi mahkeme başkanı düşüncesi doğrultusunda kararlar çıkmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 8 “Her ne kadar belli bir kıdeme sahip kişiler istinaf mahkemelerinde görev alsalar bile bu mahkemelerde bile tecrübeli ve uzmanlaşmış hakimlerin bulduklarını sanmıyorum. Hakimler mesleğe çok erken yaşlarda girmekte ve adalet akademisinden mezun olur olmaz mesleğe intisap etmekte ve akabinde belli bir yıl çalıştıktan sonra 30-35 yaşlarında istinaf mahkemelerinde görev almaktadırlar. Vergi yargısının işleyişini bilmeden ve olaya salt hukuk penceresi ile bakıp diğer olayları bir etken olarak değerlendirmeyen bir bakış açısı adaletli kararlar alınması noktasında sıkıntı doğuracaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “İstinaf mahkemelerinde mahkeme başkanı dışında üyelerin tecrübeli ve uzmanlaşmış kişilerden teşekkül ettiğini açıkçası sanmıyorum. Bir dosyada karşı görüş beyan etmek için en az mahkeme başkanı kadar farklı bir hukuki gerekçe sunmak gerekir. Bu bakımdan üyelerin dosyayı farklı bir gözle değerlendirip ekstra bir çalışma yapması ve bir hukuki görüş belirtmesi gerekmektedir. Ancak ben bunu alınan kararlarda neredeyse görmüyorum. Bu bakımdan üyelerin uzmanlaşmış kişilerden oluştuğu kanaatinde değilim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 11 “Mahkemeden mahkemeye göre değişiklik gösterse de çok tecrübeli ve uzmanlaşmış hakimlerin görev aldığını düşünmüyorum. Kıdem numarası eski olan hakimler daha tecrübeli ve olaylara yaklaşımlara daha farklı olduğu için bu kişilerin kararlarını daha yerinde buluyorum. Ancak çok genç ve tecrübesiz hakimler bulunmakta ve bunların oyu başkanın oyu ile eşit hükme sahip olduğundan başkanın aksi yönünde kararlar vererek problemlili kararların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bence bir kişinin hakimlik yapmadan önce mutlaka avukatlık mesleğinde 5-10 yıl süre geçirmesi gerektiğini düşünüyorum. Aynı zamanda bu meslekte liyakatin çok önemli olduğunu düşünüyorum. Hakimlik alımlarında tamamen bu kıstas dikkate alınmalı ve başkaca unsurların etkisinde kalınarak mesleğe kişiler alınmamalıdır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “Mahkeme başkanı ve üyelerin kıdem numaralarına baktığımda genel olarak tecrübeli kişilerden oluştuklarını görmekteyim. İstinaf mahkemeleri, ilk derece mahkemesinin kararlarını denetlediklerinden ve karar verirken ne sadece Devlet yanlısı nede sadece vatandaş yanlısı olarak hareket etmezler ve hukuksal

açından ne gerekiyorsa o yönden karar verdiklerini düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “İstinaf mahkemelerinde üye olabilmek için kanuni olarak belli bir kıdem aranmaktadır. Bu bakımdan bu mahkemelerde görevli olan hakimlerin tecrübeli olduklarını düşünüyorum. Burada belki şöyle problemlerden bahsetmek gerekebilir. Bazen aynı istinaf mahkemesinin aynı olaylar için farklı kararlar verdiği durumlar olabiliyor. Bu durum tamamen burada görevli hakimlerin yorum farklılığından kaynaklanmaktadır. İstinafta bir uyuşmazlık konusu dosya, aynı mahkeme heyetinde bulunanların hepsine yollanmakta ve her üye dosyayı kendisi incelemekte ve belli dönemlerde bir araya gelerek dosya üzerinde konuşarak nihai kararlarını vermektedirler. Dolayısıyla yorum farklarının oluşma nedeni olarak kıdem, tecrübe ve olayı nasıl analiz ettiğidir. Bir başka hususta dava dosyalarının sonuçlanma süreleri ile yaşamaktayız. Bazı istinaf dairelerinde davalar benzer uyuşmazlıklar için çok hızlı bir şekilde çıkarken bazı istinaf dairelerinde bu süreler çok uzayabilmektedir ve bunun sebeplerinin tecrübe, uzmanlaşma ve dava dosyasının analizindeki yaklaşım olduğunu düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 20 “Ben idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında dosyaların niteliksel olarak iyi bir şekilde analiz edildiğini düşünüyorum. Açıkçası idari yargı adli yargıya göre daha az iş yüküne sahip olduğundan buradaki hakimlerin zaman bakımından dosyaları daha çok inceleme fırsatı bulmaktadırlar. Sonuç olarak istinafta alanında uzmanlaşmış ve tecrübeli hakimler bulunmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf mahkemelerinde görevli hakimlerin özellikle mahkeme başkanlarının daha kıdemli olmasının yargının işleyişi ve farklı bakış açısı sunması noktasında pozitif bir etkisinin olduğu söylenebilir. Aynı şekilde diğer üyelerinde, vergi mahkemeleri üyelerine göre daha tecrübeli ve vergi yargısına daha hakim oldukları ve bu durumunda yargılama sürecine olumlu katkılarının bulunduğunu söylemek mümkündür.

#### **3.6.3.4. İstinaf Kanun Yolunun Yargılama Süresi Üzerindeki Etkisinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolu müessesesi uyuşmazlıkların yargılama süresini kısaltmış mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K3, K4, K5, K6, K9, K10, K11, K12, K13, K14, K15, K17, K19 ve K20 istinaf kanun yolunun

uyuşmazlıklarda yargılama süresini azalttığını buna karşılık K1, K2, K7, K8, K16 ve K18 ise; istinaf kanun yolunun yargılama süresini kısaltmadığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Ben yargılama sürelerinin aynı olduğunu düşünüyorum. Belki parasal sınır limitinin bulunması görünüşte yargılama süresini azaltmış olabilir. Açıkçası yargıda parasal sınır konulmasını çokta doğru bulmuyorum. Eğer parasal sınır olayı olacaksa, bu istinaftan temyiz aşamasına geçerken kullanılmalı ama ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin verdiği kararlarda parasal sınır olmamalıdır. Çünkü istinafta dosyalar yeni bir bakış açısı ile baştan kontrol edilmekte ve dosya üzerinde yeni hükümler verilmesine imkan sağlayabilmektedir. Ancak bu imkanı vergi mahkemelerinde kesinleşmiş kararlarda yakalamamız söz konusu olmamaktadır. Bir başka hususta vergi mahkemelerinde meslekte fazla tecrübesi bulunmayan hakimler olduğu için alınan kararlarda bazen hakkaniyetli olmayabilir buda yargılama adaleti açısından problem olarak önümüzde durmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 2 “Ben parasal sınırlar dışında yargılama sürelerinin çokta kısaltıldığını düşünmüyorum. Onun dışında istinaf kanun yolu gelmeden önceki gibi dosyalarda hangi sürelerde kararlar veriliyorsa yine aynı sürelerin geçerli olduğu kanaatindeyim. Bir dosya temyize yani Danıştay’a gittiğinde buralarda uzun yıllar süren yargılamalara şahit oluyoruz. Örnek vermem gerekirse 7-8 yıl süren davalar bulunmaktadır. Buda yargı sistemimizin sorgulanmasına neden olan olumsuz bir durumdur” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 3 “Açıkçası istinaf kanun yolu yargılama süresini kısaltmıştır. Önceden vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar doğrudan Danıştay’a götürülürken şimdi ilk derecede ve istinafta kesinleşen kararların bulunması yargının yükünü azaltmış ve yargılama sürelerini kısaltmıştır. Bugün istinaf sürecinde kesinleşen bir karar, vergi mahkemesindeki süreçte dahil olmak üzere ortalama 1,5 yıl gibi bir sürede nihayete erdirilmektedir. Ama eski sistem olmuş olsaydı, bu dosya Danıştay’a gideceği için yargılama süreçleri çok uzun olacaktı. Buda yargıdaki taraflar açısından hiçte istenmeyen bir durum olacaktı” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 7 “Süre olarak çok bir etkisinin olduğunu düşünmüyorum. Hatta farklı bir şey söylemem gerekirse Devletin af kanunu çıkaracağı beklentisi ile hareket ederek zaman kazanabilme ve kendimizi mahkemeye ifade edebilme adına mahkemelerde

duruşma talep etmekteyiz. Bu durum haliyle yargılamaların uzamasına sebep olacak ve bu uzamanın sebebi de kamu otoritesi olacaktır. O yüzden kamu yapacağı iş ve işlemlerde bir plan, program dahilinde hareket etmelidir. Onun dışında davalar eskisi gibi neredeyse aynı süreçlerde sonlandırılmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 8 “Parasal sınır şartı hariç tam aksine yargılama süreçlerinin uzadığını düşünmekteyim. Eskiden ilk derece mahkemesince verilen bir karar Danıştay incelemesinden geçtikten sonra kesinleşmekteydi. Ama yeni siteme göre yeni bir yargı yolu olan istinaf süreci uzatmıştır. Çünkü burada yapılan yargılamalar içinde bir süre harcanacaktır. Hatta bu aşamada duruşma yapılması, ara kararlar istenmesi vb. durumlar doğrudan yargılama sürecini uzatacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Önceki durumla şimdiki durumu kıyasladığımızda önceden neredeyse çoğu dava Danıştay incelemesinden geçtiğinden 8 yıla kadar süren uzun yargılamalar ile karşılaşmaktaydık. Ancak istinaf kanun yolu ile bazı davaların miktar limitinden dolayı kesinleşmesi yargılama süreçlerinin kısaltılmasına çok ciddi katkı sağlamıştır. Ayrıca Danıştay’ın iş yükünün azalması dosyaların buralarda bekleme sürelerini de azaltmış ve yargılamalar daha kısa sürelerde sonuçlanmaya başlamıştır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 12 “Parasal sınır olayının getirilmesi yargılama açısından sın derece olumlu bir uygulamadır. Hem iş yükü anlamında hem de yargılama süreleri anlamında pozitif etkileri söz konusudur. Ancak eski uygulamada çoğu dosya Danıştay’a gittiğinden 6-8 yıl süren davalarla karşı karşıya kalmaktaydık. Buda davanın tarafları için çekilmez bir durum olmaktadır. Birde uzun yıllar süren davalar açıkçası evrensel bir hukuk normu olan makul sürede yargılamaya çokta uygun düşmeyen bir yargılama olmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “İstinaf kanun yolunda parasal sınır getirilmesi uyumsuzlukların çözümünde yargılamaları kısaltmıştır. Ancak ters bakış açısı ile baktığımızda son safha olan Danıştay’a kadar giden davalarda süre olarak çok değişen bir şey olmamaktadır. Birde artık insanlarda hak arama anlayışının gelişmesi ile birlikte dosya sayılarında artış olmuş ve buda iş yükünü artırmış dolayısıyla yargılama sürecini azaltan bir durum söz konusu olmamaktadır. Bence yargıda personel reformu olmalı ve eksikliği oldukça hissedilen yargı personeli tamamlanarak yargılama süresini kısaltmak mümkündür” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “İstinafin varlığının süre olarak olumlu yanı parasal limit şartı nedeniyle kesin karar vererek uyuşmazlığı ortadan kaldırmasıdır. İstinaf kanun yolunun olumlu bir yanı da istinaf mahkemeleri vergi mahkemelerinin kararını bozduğunda bu kararı tekrardan vergi mahkemesine geri göndermediği için bu açıdan da zaman kazanılmış oluyor. Hatta açmış olduğumuz bir davada vergi mahkemesi mükellef aleyhine karar vermişti. Ancak istinaf aşamasında yapılan yeni inceleme ile birlikte karar bu sefer lehimize döndü. Eğer bu kararların tekrar vergi mahkemesine gönderilme durumu olsaydı, vergi mahkemesi ilk kararında ısrarcı olacak ve bu durumda yargılama süresini oldukça uzatacaktı. İstinaf mahkemelerindeki yargılamaların hızlı olması için özellikle İstanbul özelinde daha çok dava dairesi açılmalıdır. Çünkü İstanbul istinaf kanun yolunda kendisi ile birlikte birçok ile baktığı için burada çok fazla dava dosyası bulunmaktadır” şeklinde beyan ve ifade bulunmuştur.

İstinaf kanun yolu uygulamasının, yargılama sürecini kısaltmasının en önemli sebebinin parasal sınır şartından dolayı yargı kararlarının kesinleşmesi ile birlikte bir üst yargı merciine başvurulamaması gösterilebilir. İstinaf kanun yolu uygulamasından önce, kararların büyük bir kısmının Danıştay’a götürülmesi uzun yargılama süreçlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu bakımdan istinaf kanun yolunun yargılama sürecini kısalttığı söylenebilir. Ancak son yıllarda artan mükellefiyet sayısı ile birlikte uyuşmazlık sayıları artmıştır. Bu durumda Danıştay’a gönderilen dosya sayısında artışa neden olacağı ve yargılama sürecini uzatacağı şeklinde yorumlanabilir.

### **3.6.3.5. İstinaf Mahkemelerinin Verdiği Kararların Vergi İdaresi ve Mükellefler Açısından Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolunda mahkemeler genel olarak vergi idaresi lehine mi yoksa mükellefler lehine mi kararlar almaktadır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların tamamı istinaf mahkemesi kararlarının genelde mükellef lehine olduğunu belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Mükellef lehine kararlar verilmektedir. Ancak eskiye kıyasla vergi idaresi lehine kararlar daha çoktu. Bunu da şundan söylüyorum, mahkemelerin vermiş olduğu kararlarda son zamanlarda kısmen kabul ve kısmen ret kararlarına çokça rastlamaktayım. Önceden mükellef çok detaylı açıklama yapmadan dava

dilekçesi ile talebini kısaca belirtmekte iken; yargı bizden şimdi oldukça detaylı dava dilekçesi istemektedir. Bu noktada mahkemelerin resen araştırma ilkesini olması gerektiği gibi uygulamadığını düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 2 “Kesinlikle mükellef lehine kararlar çıkmaktadır. Vergi yargısı idarenin işlemlerini kusursuz bir şekilde yürütmesini istemektedir. Bu açıdan ben bunu adil bulmuyorum. Örneğin, denetim elemanlarının yazdığı raporlarda piyasada naylon fatura diye tabir edilen kimi mükellef hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğu belirtilmiştir. İlgili raporda tüm veriler ortaya konmasına rağmen usulen veya yapılan başkaca usul hataları yüzünden yapılan diğer tüm araştırma ve tespitler yok hükmünde kabul edilerek mükellef lehine karar vermektedirler” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 3 “Vergi yargısı gözünde mükellefi güçsüz taraf olarak görmektedir. Çünkü idarenin tek taraflı olarak yaptığı işlemler bulunmaktadır. Bu durumda yargı açısından mükellef korunması gereken bir hüviyete sahip olmaktadır. Bazı dosyalarda çok açık ve net tespitler olmasına rağmen idare lehine kararlar verilmesi gerekirken aleyhe birçok karar verildiğini görüyoruz. Aslında bunun en büyük sebebi ceza yargısında şüpheden sanık yararlanır ilkesinin vergi yargısına uygulanmasıdır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Mükellefler lehine kararlar çıkmaktadır. Ancak bunun en büyük nedenlerinden biride maliye teşkilatının devletçi bir bakış açısı ile hareket ederek, vergisel açıdan mükelleflerin sahip olduğu hakları gözetmeksizin yapmış olduğu hakkaniyete uygun olmayan işlemleridir. Önlerine gelen uyuşmazlıkları çoğunlukla mükellef aleyhine yorumlamakta olup duygusal kararlar vermektedirler. Örneğin; resen terk işlemleri ile ilgili kazandığımız davaları idare hemen uygulaması gerekirken yetkili vergi dairesi müdürü bunu hemen uygulamayarak 1 aylık sürem var uygulamak için nasıl olsa mantığı ile hareket etmektedir. Bu bakış açısının aslında birçok olumsuz etkisi doğmaktadır. İnsanlar son zamanlarda haklarını arama noktasında daha bilinçli oldukları için bu adilane olmayan işlemlere dava açmaktadırlar. Haliyle bu durum hem dava sayıları çoğalmasına hem yargının iş yükünün artmasına hem de devlet açısından maddi kayıplar oluşmasına neden olmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “Mükellef lehine kararlar çıkmaktadır. Ama bunun en büyük sebebi, kamunun kendisini sınırsız güçlere sahip olduğu bilinci ile hareket etmesidir. Yaptığı



her işlemi doğru ve hatasız görmesi aslında sorunların başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Kamuda personel sorumluluk almaktan kaçınmakta, nasıl olsa yargı aşaması var ben böyle yapayım da gerisine artık sonra bakarız diye bir düşünce hakimdir. Ama bunun idareye olumsuz yansımaları olmaktadır. Yapılan bu hukuksuz işlemler yargının, idarenin yaptığı işlemlerine karşı bir önyargı oluşmasına sebep olmuştur. Belki çok güzel bir rapor düzenlenmekte ancak yapılan küçük bir usul hatası kararın mükellef lehine verilmesine sebep olmakta buda zaman ve para israfına neden olmaktadır. Örneğin; idarenin zaman aşımını kesmek için kendisi tarafından yapılan kuruluş tahsilatlar, ödeme emri tebliğ edilmeden haciz işlemlerine başlanması, şirketin mal varlığı araştırması yapılmadan doğrudan şirket ortaklarına ödeme emri belgesi çıkarılması vb. hukuki olmayan uygulamalar yargının vergi idaresinin yaptığı işlemleri sorgulanır bir aşamaya getirmiştir. İdare haksız olarak mükellef aleyhine hareket etme alışkanlığını bıraktığında bu durumun değişeceğini düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Daha çok mükellef lehine karar vermektedir. Her ne kadar idarenin yanlışları da bu kararların verilmesine neden olsa da vergi yargısının idarenin işlemlerine karşı aşırı bir ön yargısının olduğunu düşünüyorum. Örnek vermem gerekirse yapılan bir sahte belge düzenleme incelemesinde mükellefin hiçbir aracı ve personeli olmaması, kısa sürede yüksek tutarlı satışlar yapması, vergi ödememesi, banka hesap hareketlerinin oldukça az olması, alış ve satış yaptığı mükellefler hakkında sahte belge düzenleme raporları olmasına rağmen idare aleyhine karar vermektedirler. Mahkemeler karar verirken beyannamelerin zamanında verilmesi, yoklamalarda yerinde bulunması, her seferinde az miktarda olsa emtiası bulunması, düşük tutarlı olsa da vergi ödemesi gibi hususları dikkate alarak hareket etmekte ama yapılan diğer tüm araştırma ve tespitler dikkate alınmamaktadır. İdarenin somut olmayan veriler ve varsayıma dayalı olarak hareket ettiğini belirterek davaları düşürmektedir. Açıkçası bu durumu çok hakkaniyetli bulmamaktayım” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 14 “Mükellef lehine kararlar verilmektedir. Ama bunu sadece yargının mükellef lehine hareket ettiği savı ile açıklamak çok doğru olmaz. Burada maliye teşkilatının yaptığı bariz hatalar söz konusu olmaktadır. Haliyle bunlar yargı aşamasında ortaya çıkarıldığı için ve bu işlemlerde hukuksuz olduğu için kararların büyük bir kısmının mükellef lehine çıktığını söyleyebilirim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Vergi yargısında çoğunlukla mükellefler lehine kararlar verilmektedir. Yargıda hakimler ne sadece mükellef lehine ne de sadece idare lehine karar verme eğilimleri yoktur. Burada mesleki olarak bir eleştiri getirmek isterim. Her ne kadar vergi yargısında resen araştırma ilkesi olsa bile, biz avukatlar yazacağımız itiraz dilekçelerinde olayı iyi analiz edip meramımızı iyi bir şekilde izah etmemiz gerekmektedir. Eğer iyi bir dilekçe ile veri konulamaz ise idare lehine de çok kararların çıktığını görmekteyiz. Bununla ilgili şöyle bir örnek vermek isterim. Bir müvekkilim tekstil işi yapmakta idi ve ürettiği bu ürünleri hem yurt içi hem de yurt dışı piyasa olarak Amerika’ya satış yapmaktaydı. Müvekkilim hakkında vergi incelemesi yürütüldü ve bu inceleme sonucunda kayıt dışı satıştan dolayı cezalara muhatap oldu. Ancak müvekkilim vergi mükellefi olarak kanunlara son derece sadık, dürüst, düzgün çalışan ve vergisini ödeyen bir mükellefti. Hatta yapılan duruşmada hakimlerde bu kanaate vardılar. Ancak raporun son derece doğru ve hatasız olduğu dolayısıyla mükellefin bu cezaları ödemesi gerektiği belirtilmiştir. Bizler daha sonra şöyle bir bilgiye ulaştık. Türkiye’deki beden ölçüleri ile Amerika’daki beden ölçülerinin farklı olduğunu yani beden nitelendirmesinin tamamen ayrı olduğunu öğrendik. Çünkü Amerika’daki insanlar fizyolojik yapı olarak Türkiye’deki insanlardan daha büyüktür. Biz daha sonra bu durumu kanıtlarıyla birlikte mahkemeye sunduk ve yapılan yargılama sonucunda haklılığımız ortaya çıkarak cezalı tarhiyatları kaldırttık. O yüzden sadece haklıyım demekle haklıyım olunmuyor. Belge ve bilgi sunarak kendini iyi bir şekilde anlatmak gerekiyor” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 16 “Genelde mükellefler lehine kararlar verilmektedir. Ancak bunun en büyük sebebinin idarenin keyfi tutumlarından, ben bilirim, benim dediğim olur mantığının hakim olmasından kaynaklanmaktadır. Buna yaşadığım şu örneği vermek isterim. Bir müvekkilim vardı. Asfalt işleri ile uğraşmaktaydı. Müvekkilime vergi dairesi müdürlüğü tarafından vergi borçları nedeniyle emekli maaşına haciz konulduğunu öğrendik. Daha sonra ben ilgili vergi dairesi müdürlüğüne giderek bunun emekli maaşı olduğunu belgeleriyle sundum. Ancak bana oradan şu cevabı verdiler. Bu emekli maaşı uzun zamandır çekilmediğinden artık mevduata dönüştüğünü dolayısıyla haczedilme işleminin doğru olduğunu belirttiler. Bizler bu işlemin yanlış olduğunu belirtsek bile herhangi bir sonuç olamadık. Bunun üzerine yargı yoluna başvurduk ve yargı bu hesabın resmi bir emeklilik hesabı olduğu ve kanuna göre emekli maaşlarının tamamına haciz konulamayacağını belirterek dava lehimize sonuçlanmıştır. Bu örnekte olduğu gibi idarenin bunun gibi daha birçok

yanlış uygulamasından dolayı davalar mükellefler lehine sonuçlanmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 17 “Mükellefler lehine karar verilmektedir. Burada taraf tutma açısından söylemiyorum ama idarenin yanlış düzenlemeleri ve sonrasında yanlış uygulamalarının bunda büyük bir pay sahibi olduğunu düşünüyorum. Örneğin mükellefe yoklamaya çıkılıyor o anda işyeri kapalı gözüküyor ve hemen akabinde şirket yetkilisinin mernis adresine yoklamaya çıkılıyor orada da mükellefe ulaşamayınca hemen resen terk işlemleri yapılarak mükellefiyeti sonlandırma işlemi yapıyor vergi dairesi. Ama sonrasında mükellef faal olduğunu kanıtlayarak bu hukuksuz uygulamayı kaldırabiliyor. Burada asıl anlatmak istediğim vergi idaresinin yanlış uygulamalarının buna sebep olduğudur. Bizler kanuna uygun düzenlemeler yaparsak eğer, bunun önüne geçebiliriz diye düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf mahkemelerinde kararların genel olarak mükellef lehine verildiğidir. Bunun en önemli sebebi vergi idaresinin usul hükümlerine uymaması, yargı kararlarını yeterince dikkate almayarak uygulamada değişikliğe gitmemesidir. Bu durum; yargıda iş yükünün artmasına, dava süreçlerinin uzamasına ve devletin kaybedilen davalar nedeniyle katlanmak zorunda olduğu maddi zararlara sebep olabileceği söylenebilir.

### **3.6.3.6. İstinaf Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Ayrıntılı İncelenip İncelenmediğinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolunda mahkemeler vergi uyuşmazlıklarını ayrıntılı incelemekte midir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılardan K1, K2, K3, K4, K5, K6, K8, K9, K10, K11, K12, K14, K17, K18, K19 ve K20 istinaf mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarının ayrıntılı incelenmediğini buna karşılık K6, K7, K13, K15 ve K16 ise; ayrıntılı inceleme yapıldığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “İstinaf mahkemelerinde ayrıntılı inceleme yapılmamaktadır. İlk derece mahkemelerinde dosya üzerinde ne tespit edilmişse ona göre hareket etmektedir. Hele birde önüne gelen uyuşmazlık daha önce karşısına gelen uyuşmazlıklara benzerse çok fazla bir şey yapmadan sadece tecrübesi ile hareket etmektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 2 “İstinaf mahkemelerinde ayrıntılı inceleme yapılmamaktadır. Ama bu değil ki hiç dosyaya bakmıyor üstünkörü irdeliyor anlamı çıkarılmamalıdır. Önüne benzer dosyalar geldiği için çok detaylı bakmadan karar verdiklerini düşünüyorum. Ben esas olarak Danıştay’da ciddi bir araştırma ve detaylı inceleme yapıldığını düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 5 “İstinaf mahkemeleri aynı konularda, seri dosyalarda dava dosyalarını ayrıntılı incelememekte ve ilk derece mahkemesinde ne karar verilmişse o minvalde kararlar almaktadır. Ancak burada şöyle bir şey ifade etmek isterim. İstinaf daha önce karşılaşmadığı bir uyuşmazlık olduğunda bunu daha detaylı incelemektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Uzun zamandır vergi yargısında davalara bakan biri olarak diyebilirim ki dosyalara detaylı bakılmaktadır. Çoğunlukla yüzeysel olmayan iyi bir inceleme yapıp ona göre kararlar verilmektedir. Hakimler sonuç itibari ile vicdanları ile de hareket etmektedirler. Dolayısıyla bu dava şuna benzer o yüzden bunda da aynı kararı verelim dosya kapansın mantığı ile hareket etmemektedirler” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “İstinafta detaylı inceleme yapılmamaktadır. Kararların büyük bir çoğunluğu gerekçesiz olarak çıkmaktadır. Yani bir karar verilmişse kararlar detaylandırılmadan, şu kanuna istinaden işlemin iptal edildiği veya edilmediği belirtilmeden, tekdüze diyeceğimiz ifadeler kullanılarak kararlar oluşturuluyor maalesef. İstinaf mahkemeleri genel olarak vergi mahkemelerinin verdiği kararlar doğrultusunda karar vermektedirler. Ayrıca ezberci bir mantığında olduğunu söyleyebilirim. Yani daha önce istinafta benzer olay için bir karar verilmişse, nasıl olsa bu karar doğrudur anlayışıyla hareket etmektedirler. Bazen yazdığımız itiraz dilekçelerinde belki davanın seyrine değiştirecek bilgiler sunmaktayız ama bunlara bakılmadan yargı kararını vermekte ve az önce dediğim gibi sade ifadeler kullanılarak davalarımız reddedilmektedir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Ben açıkçası detaylı incelendiğini düşünmüyorum. Bu kanıya nerden vardığımı soracak olursanız şunu ifade edebilirim. İstinaf mahkemelerinde idare olarak yazdığımız itiraz dilekçelerin birçoğuna istinaf başvurusunun reddine ilişkin bir kalıp cümle kullanılarak dosyanın neden reddedildiğine ilişkin detaylı ibareler olmadan kararların geldiğini görüyoruz. Ancak bu istinafta hiç araştırma ve inceleme yapılmadığı anlamına gelmemeli. Vergi mahkemesinde aleyhe sonuçlanıp istinafta idare lehine sonuçlanan kararlarda bulunmaktadır. Ancak genel fotoğrafa

bakıldığında detaylı inceleme yapıldığını düşünmüyorum. Burada memnuniyetsizlik oluşturan asıl noktalardan biride gerekçesiz olarak karar verilmesidir. Eğer idare olarak itirazlarımız neden kabul görmemişse bunun sebeplerinin ifade edilmesi çok daha yerinde olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 11 “Mahkemeden mahkemeye geçişle birlikte özellikle son yıllarda sadece istinaf değil mahkemelerin birçoğunda adli olsun idari olsun gerekli inceleme yapılmamaktadır. Dolayısıyla vergi açısından istinafta bundan nasibini almıştır. Ancak bu durumlar mahkemeden mahkemeye göre değişiklik göstermektedir. Kıdem olarak daha eski olanlar tecrübenin verdiği bir güçle de nerede nereye bakacaklarını bildikleri için kararlarında ve bu kararların gerekçelerinde bir uyum bulunmaktadır. Ancak zaman zaman karşılaştığım ve çokta üzüldüğüm durumlardan biride basmakalıp cümleler kullanılması, hükmün ve gerekçenin çelişmesi gibi olumsuzluklar yargımız açısından iyi bir karne sunmamaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “İstinafta ben detaylı inceleme yapıldığını düşünüyorum. Vergi mahkemesinde toplanan tüm verileri dikkate alarak eğer varsa kendisinin gördüğü eksiklikler bunu tamamlama yoluna gitmektedirler. Bazen istinaf aşamasında mahkemeler kendilerine özgü araştırma ve çalışmalar yapmaktadırlar. Vergi mahkemesi bu kararı vermiş bizde bu kararı onayalım gitsin diye bakmıyorlar olaya ve yapılması gereken neyse onu yapıyorlar” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 16 “İstinaf mahkemeleri, vergi mahkemelerinin verdiği kararlardan bağımsız ve kendi araştırmaları sonucu karar vermektedirler. Dolayısıyla resen araştırma ilkesi doğrultusunda detaylı araştırmalar yapmaktadırlar. Hatta daha yeni karşılaştığım bir olayı örnek vermek isterim. Elektronik tebligat ile ilgili olarak yaptığımız dava başvurusu, zamanında yargıya başvurmadığımızdan bahisle süre yönünden ret olunarak davamız kabul edilmemiştir. Ancak istinaf mahkemesi, vergi mahkemesinin tam aksi yönde karar vererek davamızı kabul etti ve biz davayı kazandık. Bu ve buna benzer daha birçok olayda istinaf mahkemeleri ilk derece mahkemelerinin aksine çok karar verdikleri bulunmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 19 “Ben çok detaylı inceleme yapıldığını düşünmüyorum. Bölge idare mahkemesinde yani istinafta kararların bozulduğu fazla görülmemektedir. Örneğin istinafta mahkemelerin, ara karar istedikleri çok nadir bir durum oluyor. Aynı şekilde gerekçeleri çok yalın oluyor yani davanın neden reddedildiğine dair gerekçeli

kararları neredeyse hiç görmüyoruz. Dilekçelerde sunduğumuz itirazlar sanki çok dikkate alınmıyor gibi bir durum söz konusu. Bence istinaf mahkemelerinde ara kararlar daha çok istenmelidir. Bu durum en azından bizler içinde iyi bir durum olacaktır. Belki itiraz dilekçelerimizde gözden kaçırdığımız veya göremediğimiz bir husus netleşecek ve davanın seyri değişebilecektir. Bu bakımdan ben ara kararlar verilmesini çok önemsiyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf mahkemelerinde, özellikle benzer uyuşmazlıklarla karşılaşılması halinde yargılama sürecini uzatmamak ve dolayısıyla iş yükünün artmasına engel olmak amacıyla detaylı bir inceleme yapılmadığıdır. Her olayın kendine özgü olarak yeniden ele alınması halinde hukuk açısından farklı kararların ortaya çıkacağıdır. Yine verilen kararların genelde gerekçesiz olması özellikle vergi idaresi için olumsuz bir durum oluşturduğudur.

### **3.6.3.7. İstinaf Mahkemelerinin Sınırlı Bölgelerde Bulunmasının Mahkemeye Erişim Hakkı Açısından Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolunda görev yapan mahkemeler sayı olarak sınırlı bölgelerde mi faaliyet göstermektedir? Eğer sınırlı bölgelerde faaliyet gösteriyorlarsa bu durum mahkemelere erişim hakkını engellemekte midir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların tamamı istinaf mahkemelerinin sınırlı bölgelerde faaliyet göstermesinin mahkemelere erişim hakkını engellemediğini belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “İstinaf mahkemeleri yani bölge idare mahkemelerinin sayı olarak sınırlı bölgelerde faaliyette olması çok makul bir durum olup bu durum vatandaşların mahkemelere erişim hakkını engellememektedir. Bence burada ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerinin sayısını artırmak gerekir veya bölge idare mahkemesinde görev yapan daire sayılarını artırmak gerekir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 2 “İstinaf mahkemeleri sayı olarak sınırlı sayıda faaliyet göstermektedir. Ancak bu durum mahkemelere erişim hakkını engellememektedir. Vatandaşların gelişen teknoloji ile birlikte dava açmaları kolaylaşmıştır. UYAP sistemi ile vatandaşlar açtığı davaların seyrini oradan çok rahat görme imkanı bulunmaktadır. Hatta elektronik imzası olan mükellefler kendileri bile UYAP’tan dava açabilirler. Dava açmak için illaki avukat tutma zorunluluğu bulunmamaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 4 “Sınırlı sayıda olması mahkemelere erişim hakkını engellememektedir. Vergi yargısının da içinde yer aldığı idari yargıda dosya üzerinden inceleme olduğundan bu konuda problem oluşturacak bir husus bulunmamaktadır. Mesela adli yargıda duruşma zorunluluğu olduğundan duruşmaya gitmediğinizde dosyanız düşebiliyor ancak vergi yargısında böyle bir durum söz konusu olmadığından inceleme devam etmektedir. Artık teknoloji geliştiğinden ve UYAP sisteminin kurulması ile birlikte mahkemelere erişimde son derece kolaylaşmıştır ve daha da gelişeceğini düşünmekteyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Mahkemelerin mutlaka bölge düzeyinde teşkilatlanmasını yerinde buluyorum o yüzden sayı olarak az yerde kurulması son derece makuldür. Böylece yerleşmenin de önüne geçilmiş olunacaktır. Ama İstanbul özelinde konuşmak gerekirse ticaretin kalbinin attığı ve mükellef sayısının oldukça fazla olduğu, Edirne, Tekirdağ ve Kocaeli illerinin de buraya bağlı olduğu göz önüne alındığında burada ciddi bir yoğunluk olduğu görülecektir. Ben burada istinaf mahkemelerinin dava daire sayılarının mutlaka artırılması gerektiğine inanıyorum. Böylece buradaki uyuşmazlıklar daha hızlı bir sürede çözüme kavuşacak ve böylece iş yükünün birikmesini engelleyecek pozitif bir adım olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 8 “Sayının az olması mahkemelere erişim hakkını engelleyemeyecektir. Kaldı ki vergi mahkemesinin bulunmadığı yerlerde o yerde bulunan asliye mahkemesi aracılığı ile bile dava açılması mümkündür. Ayrıca UYAP sistemi aracılığı ile mobil imzası bulunanlar kendileri bile dava açma hakkına sahiptirler. Belki burada tartışılması gereken husus istinaf mahkemelerinin sınırlı bölgede kurulması değil de buralarda görev yapan dava daireleri sayısının azlığıdır. Çünkü dava daireleri sayısını artırmanın yargılama süreçlerine olumlu etkisi olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “Sayı olarak az ama bu mahkemelere erişim hakkını asla engellemez bence. Çünkü mahkemelere erişim hakkı günümüzde artık daha kolaydır. Bulduğumuz bir yerde en basitinden asliye hukuk mahkemeleri aracılığıyla bile dava açılabilir illaki bir vergi mahkemesinin varlığı şart değildir. Ancak İstanbul özelinde konuşmak isterim. Bu bölgede çok yoğunluk var. Dolayısıyla buna çözüm üretecek politikalar geliştirmek gerekir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “Sınırlı bölgede faaliyet göstermekte ancak bu durum hiçbir vatandaşın istinaf mahkemelerine erişim hakkını engellemez. Her türlü bir şekilde mahkemelere

erişim söz konusudur. Eskiye nazaran teknolojide büyük gelişimler olmuştur bu gelişim kendini yargıda da göstermiştir. Bir vatandaş eğer elektronik imzaya sahipse herhangi bir avukat bulundurma zorunluluğu olmadan kendisi bile çok rahat dava açabilir. Dosya süreçlerini yine bu sistemden takip edebilir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Bence sayılar olması gerektiği gibi ve bu durumda yargıya erişim hakkını asla engellememektedir. Zaten vergi yargısında duruşma istisnai bir durum ve esas olan yazılılık ilkesi gereği davaları dosya üzerinden incelemektir. Dolayısıyla vergi mahkemelerinin kararlarının bölgedeki ilde görülmesi problem doğuracak bir husus değildir. Eğer istinaf mahkemelerini bölge olarak sayısını artırdığımızda şöyle bir sıkıntıda doğabilir. Daha farklı ve fazla kararlar çıkacağından görüş ayrılıkları artacak bu durumda yargının verdiği kararların sorgulanmasına sebep olacaktır. Bence bölgeleri bir araya getirmek görüş ayrılıklarını minimize edecek, seri ve hızlı kararlar alınmasına neden olacaktır. Ayrıca ilk derece mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri farklı bölgelerde bulunduğundan vergi mahkemelerindeki hakimler işlerini daha da özenli ve dikkatli yapacaklardır kanısındayım” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 20 “Sayının azlığı mahkemeye erişim hakkını asla engellemez. Ayrıca UYAP sistemi işleri son derece rahatlatmıştır. Ama İstanbul özelinde dava daire sayılarının az olduğunu düşünüyorum. Burada iş yoğunluğu çok fazla olduğundan yargılama süreçleri uzamaktadır. Taraflar açısından iyi bir tablo ortaya çıkmamaktadır. Ayrıca İstanbul’a bağlı iller olan Kocaeli, Edirne ve Tekirdağ illerindeki uyuşmazlıklarda İstanbul bölgeye gelmektedir. Buda ister istemez yargıda iş yükünü artırmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İstinaf mahkemelerinin sınırlı bölgede bulunması, yargıya erişim noktasında olumsuz bir durum teşkil etmemektedir. Gelişen teknolojinin yargılamaya yadsınamayacak bir şekilde olumlu bir etkisinin bulunduğudır. Daha çok sayıda istinaf mahkemelerinin kurulmasından ziyade iş yoğunluğunun fazla olduğu bölgelerde dava daire sayılarının artırılması o bölge için iş yükü anlamında rahatlatıcı bir etki yapacağı söylenebilir.



### 3.6.3.8. İstinaf Kanun Yolunun Pahalı Bir Adalet Arayışı Olup Olmadığının Analizi

Araştırmamızda katılımcılara; “İstinaf kanun yolu vergi mükellefleri için pahalı bir adalet arayışı mıdır?” sorusu yöneltmiştir. Katılımcılardan K1, K6, K8, K13, K14, K17, K18, K19 ve K20 istinaf kanun yolunun pahalı bir adalet arayışı olduğunu buna karşılık K2, K3, K4, K5, K7, K9, K10, K11, K12, K15 ve K16 ise; pahalı bir kanun yolu olmadığını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Evet pahalı bir adalet arayışıdır. Aslında istinaf kanun yolu değil de tüm yargıda dava açmak, hak arama faaliyeti pahalı bir adalet arayışıdır. Basit bir dava açmanın bile büyük maddi külfeti bulunmaktadır. Bunun yanında açılan davalar yürütme durdurma talepli açılırsa ve ayriyeten duruşma talep edilirse bu taleplere bağlı olarak yargı masrafları da artmaktadır. Bu açıdan bakıldığında herkesin eşit gelir dağılımına sahip olmadığı düşünülürse bazı kişiler için bu pahalı bir adalet arayışı olacaktır. Kanımca yargı harçlarının tamamen kalkması veya sembolik bir rakam belirlenerek alınması çok daha yerinde olacaktır. Şöyle bir örnek vermek isterim. Şu anda davasına baktığım bir müvekkilim var ve müvekkilimin engelli raporuna istinaden sıfır araç alımında ÖTV muafiyeti söz konusuydu. Ancak vergi idaresi müvekkilimin sahip olduğu bu hakkı gerekçesiz bir şekilde sonlandırdı ve bizde bunun üzerine dava açtık. Baktığımda müvekkilim asgari ücretle çalışan ve bakmakla sorumlu olduğu bireyler bulunan ve gerçekte engelli bir bireydir. Şimdi ekonomik olarak zor durumda olan bir kişiden, bu masrafların istenmesini hakkaniyetli bulmuyorum açıkçası” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 4 “Kamu olarak biz yargı harçlarından muafız. Onun dışında vergi davalarına baktığımızda bu davaların muhatapları genelde iş insanları olmaktadır. Dolayısıyla bu kişiler yargı yoluna müracaat ederken bu süreci bilmektedirler. Sonuç itibarıyla amaç haklılığı ortaya koyma adına yapılan bir müracaattır dolayısıyla mükellefler açısından bunun pahalı bir adalet arayışı olduğunu düşünmüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Evet pahalı bir adalet arayışıdır. Özellikle son yıllarda başvuru harçları oldukça artmıştır. Bazen mükellefin aynı yıl için farklı vergi türleri olan; katma değer vergisi, kurumlar vergisi, kurum geçici vergisi gibi vergilere ayrı ayrı dava açma durumunda kalıyoruz. Dolayısıyla bunların her biri için ayrı ayrı yargı masrafı

yapılmaktadır. Birde duruşma ve yürütme durdurma talep edersek çok daha fazla tutarlarla karşı karşıya kalıyoruz. Kamu tarafı harçlardan muaf olduğu için onları çok etkileyen bir durum olmuyor. Mükellef açısından masraflara istinaf başvuru harcı, posta ücreti, yargılama harcı girdiği için yekun fazla olmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “Bence değildir. Vergi yargısında harçlar, adli yargıda olduğu gibi nispi değil maktu tutarlar üzerinden alınmaktadır. Yani vergi yargısında bir milyonluk dava içinde on liralık dava içinde aynı yargı harcı alınmaktadır. Burada bence şöyle bir problem söz konusu oluyor. Vergi idaresi, mükellef hakkında yapılan inceleme sonucu ortaya çıkan tarhiyatlara istinaden örnek olarak söylüyorum birkaç tane ihbarname yollasın. Bizler nasıl önümüze gelen bir davada kazanıp veya kaybedebileceğimizi az çok kestirebilmekteyken aynı şekilde mükelleflerin avukatları da bu durumu tahmin edebilmektedirler. Dolayısıyla sırf 40 tane vekalet ücreti alabilmek amacıyla ayrı ayrı dava açarsa haliyle çok fazla yargılama masrafı ödemektedirler. Ancak ödedikleri bu yargı masrafları aldıkları vekalet ücretleri yanında çok az kalmaktadır. Bahsettiğim gibi çok pahalı bir adalet arayışı olmamakla birlikte, bu masrafların alınması hak ihlali teşkil etmeyecektir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Asla pahalı bir adalet arayışı değildir. Zaten mükellefler dava açarken bunun yargılama sürecinin doğal bir sonucu olduğunu bilerek hareket etmektedirler. Dolayısıyla ödenen yargı masrafları sorun teşkil etmeyecektir. Mükellef her ihbarnameye ayrı ayrı dava açarsa hepsi için ayrı ayrı yargı masrafı ödemesi gerekeceği gibi tüm ihbarnamelelere karşı tek dava açarak tek yargı masrafı ödeyebilme imkanına sahiptir. Dolayısıyla bu tamamen mükellefin isteğine kalmış bir durumdur. Ama bazı durumlarda mükellefin avukatları kazanabileceğini bildiği bir davada hepsine ayrı ayrı dava açma yoluna gitmektedir. Örneğin bizler yargıda özel esaslara alınma davalarını hemen hemen kaybetmekteyiz. Vergi idaresi mükellefe sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma, adreste bulunamama ve ortağının ortağı olduğu gerekçeleri ile dört farklı gerekçeden özel esaslara alıyor. Burada mükellef her birine ayrı ayrı dava açabileceği gibi hepsi için tek bir davada açabilir. Ama bu dava türü bizlerin yargıda kaybettiği bir dava türü olduğu için, mükelleflerin avukatları genelde ayrı ayrı dava açıp ve birde üstüne duruşma talep edince kazanacakları vekalet ücretleri çok yüksek oluyor. Bu durumu açıkçası çok adilane bulmamaktayım” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 12 “Bence pahalı bir adalet arayışıdır. Yargıda hak aranılmasında yargı masrafı talep edilmesini çok doğru bulmuyorum. Çünkü bu durum yargıya erişim hakkını kısıtlayacak bir durum olarak görmekteyim. Eğer bir vatandaş sırf bu yargılama masraflarından dolayı hak arama yoluna gidemiyorsa bu durumun sorgulanması gerektiği kanaatindeyim” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 13 “Pahalı bir adalet arayışıdır. Tüm yargıda harçların olmaması gerektiğine inanan biriyim. Sırf bir kişinin ekonomik yokluktan dolayı dava açamaması hukuk adına hoş bir durum olmayacaktır. Yargıda adli yardım diye bir müessese var ancak bundan faydalanmanın belli şartları bulunmaktadır. Ancak vatandaşlar nezdinde bu çok bilinen ve başvuru bir yöntem değildir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Çok masraflı bir adalet arayışı değildir. O zaman şöyle bir durum ortaya çıkabilir. Hiç para alınmaması veya çok cüzi bir tutarda ücret alınması halinde herkes dava açma yoluna gidebilir. Bu durum yargıda çok ciddi bir iş yükünün oluşmasına neden olabilir. İnsanlar dava açarken bunun bir bedeli olduğunu ve haklılığını ispat etmek için gerekli olduğu bilinci ile hareket etmelidir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 17 “Yargıda adalet arayışının pahalı bir yöntem olarak görüyorum. Yargı masrafları yanında tutulan avukatlar için de ayrı bir masraf yapmaktadır insanlar. Dolayısıyla geliri az olan biri için bu hak arama hürriyetine engel oluşturacaktır. Yargıda adalet arayışı kolay, ulaşılabilir ve ucuz olmalıdır. Özellikle vergi yargısında değil ama adli yargıda nispi harçlar alınmaktadır. Yani 5 milyonluk dava ile 1 milyonluk dava farklı tutarlarda vergi harcına muhatap olacaktır. Geliri olmayan biri için bu nasıl karşılanacak açıkçası tartışılacak bir durumdur” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 19 “Benim şahsi kanaatim mahkemelerde hak arama süreçlerinde yargı harçlarının olmamasıdır. Çünkü vatandaşlar açısından bu harçlara karşı bir tepki olduğunu ve sırf bu sebepten dolayı özellikle düşük tutarlı uyuşmazlıklarda hak arama yoluna hiç gidilmemenin tercih edildiği bir anlayış görüyorum. Yani bir güvensizlik sorunu görüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 20 “Evet pahalı bir adalet arayışıdır. Burada yargı masrafı için 1 liralık tutar veya 100 liralık tutar belirlenmesi çok önem arz etmiyor. Bir kere yargıda hak aramak için para talep edilmesini doğru bulmuyorum. Vergi yargısının ilk aşaması olan vergi mahkemesinde dava açıldığında bir harç ödeniyor zaten ve akabindeki

kanun yolları olan; istinaf ve temyiz yolları kullanılırsa her yargı yolu için ayrı ayrı yargı harcı alınacaktır. Bu yargı sürecini pahalı bir hale getirecektir. Yargıda masraf olması belki gereksiz davaların engellenmesi adına alınmaktadır. Ama bu durum ekonomik durumu iyi olmayan insanlar için problem oluşturacak ve tutar ne olursa olsun bu insanlar hak arama faaliyetinde bulunmak istemeyeceklerdir” şeklinde beyan ve ifade edilmiştir.

İstinaf kanun yolunun mükellefler için pahalı bir adalet arayışı olmadığı söylenebilir. Ancak sırf ekonomik gerekçelerle kişilerin haklarını yargı yolunda arayamaması hak arama hürriyetine engel teşkil etmektedir. Bu bakımdan istinafla birlikte tüm yargı alanında cüzi bir yargı harcının alınması yerinde olacağı söylenebilir.

### **3.6.4. İstinaf Kanun Yolunun Savunma Görevi Gören Avukatlar Açısından Analizi**

#### **3.6.4.1. Kamuda İstihdam Edilen Avukatların Alacakları Eğitimlerin Vergi Yargısına Etkisinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “Devlete bağımlı olarak görev yapan avukatların göreve başlamadan önce vergi yargısının işleyişi ile ilgili olarak temel bir eğitim almaları gerekir mi? Eğer eğitim almaları gerekse bu eğitim vergi yargılaması sürecine fayda sağlayacak mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların tamamı bir eğitim alınması gerektiği ve alınacak bu eğitimin vergi yargısının işleyişine fayda sağlayacağını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 1 “Vergi konusu derya deniz diyeceğimiz bir alan ve birçok vergi türü ve haliyle potansiyel birçok olayın yargı aşamasına taşınabileceği uygulamalar söz konusudur. Dolayısıyla ben eski bir kamu avukatı olarak eğitimin mutlaka olması gerektiğine inanıyorum. Ama bu eğitimin kesinlikle uygulamaya dönük bir eğitim olması gerekmektedir. Ben vergiyi tabiri caizse kör göz elini nasıl dokundura dokundura öğrenirse o şekilde öğrenmeye çalıştım. Bence kamuda çalışan avukatların mesleğe başlamadan önce bir süre vergi dairesi başkanlığında staja tabi tutulmalıdır. Vergi dairesi başkanlığındaki birimler nedir ne değildir uygulamalı görmelidir. Bu uygulama ile en azından kişiler, üstündeki acemiliği atabilir ve ne yapması gerektiğini daha iyi bilebilir” şeklinde beyan ve ifade edilmiştir.

Katılımcı 2 “Eğitim almak gerektiğine hatta ciddi bir eğitim alınması gerekir. Bizler bu mesleğe başladığımızda Ankara’da 45 günlük bir eğitime tabi tutulduk ama bu eğitim tamamen teoride kaldı. Bize teorik eğitimden ziyade problem yaşanan

durumlar nelerdir, açılan davaların neler olduğu, mahkemelerin genel olarak nasıl karar verdikleri ve bizlerin savunma dilekçelerinde nelere dikkat etmemiz gerektiği anlatılsaydı daha faydalı olur ve kendimizi daha çok geliştirirdik. Hatta şöyle bir öneri getirmek isterim. Hakimlik mesleğinde olan kişilerde her ne kadar vergi mahkemesinde staj almış olsa bile onlarında vergiye çok hakim olduklarını düşünmüyorum. O yüzden bu mesleğe belli bir yılını tamamlamış müfettiş, avukat, gelir uzmanları yazılı sınav sonucuna göre hakimlik mesleğine intisap etmesi gerektiğini düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 3 “Bizlerin oldukça ayrıntılı ve pratiğe dönük olarak eğitim almamız gerekir. Hatta bizimle birlikte vergi dairesi başkanlığının çalışanlarının da eğitime tabi tutulması gerekmektedir. Bunu şundan söylüyorum. Ortada bir mahkeme kararı oluyor ama bu kararın gerekçesini okumadan uygulama yapıyor. Örneğin hatalı tebliğden dolayı dava kaybediyoruz ama vergi dairesinin ilgili birimi aynı hatayı tekrar tekrar yaparak yine dava kaybediyoruz. Buda açıkçası çok iyi bir durum olmuyor bizler açısından. Çünkü davayı kaybedeceğimizi bile bile sırf başvuru yapmak için bir üst yargı yoluna başvuruyoruz. Bu durumda yargıda iş yükünün artmasına neden olmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 5 “Kesinlikle donanımlı ve uygulamaya dönük eğitimler almamız şart. Açıkçası bizim eğitim süreci salgın dönemine rast geldiğinden hiç eğitim almadan buraya geldik. Dosyalar üzerinden kendimizi geliştirmeye ve anlamadığımız hususları da sorarak öğrenmeye çalıştık. Ancak bu durum çokta yeterli olmamıştır. Aslında hukuk fakültelerinde bile vergi dersleri genellikle zorunlu olmayan seçmeli ya da zorunlu olsa bile ders saati olarak az olan dersler oluyor. Bu kadar geniş olan bir mevzuatın az bir eğitimle öğrenilmesini çokta mümkün kılmıyor” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Kesinlikle eğitim almaları şarttır. Çünkü vergi yargısı uzmanlık gerektiren bir alandır. Aslında bunun en büyük nedeni hukuk fakültelerinde vergi derslerine gereken önemin verilmemesidir. Dolayısıyla burada okuyan bizler sadece dersleri vermeye odaklanmış oluyoruz. Birde vergi alanı çok geniş ve karışık olduğundan anlaması zor bir ders olarak kabul görüyor maalesef. Hukuk fakültelerinde yeterli teorik bilgi alınmaması ve kamuda işe başladıktan sonrada bu eğitimlerin yeterli olmaması birçok olumsuz duruma gebe oluyor maalesef. Örneğin bizler nadirde olsa duruşmalı yargılamalara katılıyoruz ve orada genel olarak kamu

avukatları dosya ile ilgili bir savunma bir iddia ortaya koymuyorlar. Bu konuda çok bilgili olduklarını düşünmüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 9 “Eğitim almamız kamu avukatları açısından çok faydalı olacaktır. Çünkü bizler buraya ilk geldiğimizde hiçbir şey bilmiyorduk. Aldığımız tüm eğitimler teori üzerine kurulmuştu. Bizler ödeme emri belgesi nedir, zamanaşımı nedir, haciz varakası nedir bunlar ne işe yarar hiçbir bilgimiz olmadan işe başladık. Bizler sonuçta işin savunma boyutunda görev alan insanlarız. Bir dava dosyasının içerisinde bulunan evrakların mahiyetini oldukça iyi bilmek zorundayız. Yapacağımız bir hata belki de davanın kaybına neden olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 10 “Bizler eğitim aldık ama bu eğitimi almamız gerektiği için aldık. Aldığımız eğitimler teorik olarak değil de uygulamaya dönük olsa çok daha iyi olacaktır. Bizlerin aslında zaman zaman hizmet içi eğitimlere alınıp vergi yargısındaki son güncel gelişmelerin mutlaka bizlere aktarılması gerekir. Aynı şekilde en çok nerelerde hata yapıyoruz, nelere dikkat etmeliyiz bunlar yapılacak eğitimlerde bizlere anlatılmalıdır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Eğitim alınması son derece yerinde olacaktır. Eski bir vergi müfettişi ve şimdinin avukatı olarak şöyle bir gözlemim oluyor. Müfettişlerin yazdığı raporların mahiyetini kamu avukatları çok iyi idrak edemiyorlar. Bu kişiler bir araya gelse görüş alışverişinde bulunsa belki de yargıda çok daha iyi sonuçlar alabileceklerdir. Özellikle duruşmalarda bu durumu çok daha net görüyorum. Kamu avukatları savunma yapma noktasında çok fazla bir ifadeleri olmuyor. Yaptıkları savunmalarda basmakalıp cümle kullanıyorlar. Aslında bu kişiler sadece hukuken olaya bakıp hukuksal herhangi bir eksiklik yapmama adına hareket ediyorlar” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 17 “Kesinlikle eğitim gereklidir. Bu birim tamamen vergiye dönük bir alan olduğundan öyle sıradan eğitim almamız gerekir. Kapsamlı ve uygulamaya dönük eğitimler olmalarıdır. Hatta bizler vergi denetim kurulu ve vergi dairesi müdürlüğünde staja tabi tutulmalıyız. Oradaki işleyiş nedir, ne yaparlar ve bu yapılan işlemlerin sonuçları nelere sirayet eder bunları öğrenmemiz elzemdir. Buraya ilk geldiğimizde vergi inceleme raporu nedir, ihbarname nedir, ödeme emri belgesi nedir bunlardan bihaber olarak mesleğe adım atmış oluyoruz maalesef. O yüzden işin teorik kısmının bize öğretilmesi açıkçası çokta faydalı olmamaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 20 “Yargının işleyişini sadece kanunlara bağlı olarak yorumlamak çok sağlıklı bir yöntem değildir. Örneğin elimize bir vergi tekniği raporu geliyor ama bu raporlar teknik bilgiler içerdiğinden bunları sadece kanunları kıstas alarak çözüp analiz etmemiz mümkün olmuyor. Mahkemeler bizlerden savunma istediğinde sadece rapora bağlı kalarak savunma yapabiliyoruz. Aslında kurumlar arası koordinasyon sağlanmalıdır. Bizler yargının aşamasında bulunan kişiler olarak aramızda işbirliği olmalı ve bilgi paylaşımı yapılmalıdır. O yüzden eğitim olmalı ama bu eğitim uygulamaya dönük olmalıdır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Kamuda çalışan avukatların teorik eğitimle birlikte uygulamalı eğitim almalarının yargılamaya pozitif bir katkı sağlayacağıdır. Ayrıca hukuk fakültelerinde farkındalık oluşturarak vergi derslerinin daha önemli bir hale getirilmesi gerekmektedir. Yine zaman zaman avukatlara yapılacak hizmet içi eğitimlerle yargıda ve vergi mevzuatında oluşan yeni değişikliklerin ele alınması yargılama sürecine olumlu katkılar sunacaktır.

#### **3.6.4.2. Özel Sektörde Çalışan Avukatların Alacakları Danışmanlık Hizmetlerinin Vergi Yargısına Etkisinin Analizi**

Araştırmamızda katılımcılara; “Devlete bağımlı olmadan özel sektörde çalışan avukatlar vergisel konularda danışmanlık hizmeti almalı mıdır? Eğer alacaklarsa alınacak danışmanlık hizmeti vergi yargılaması sürecine fayda sağlayacak mıdır?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların tamamı danışmanlık hizmeti alınması gerektiği ve alınacak bu hizmetin vergi yargısının işleyişine fayda sağlayacağını belirtmişlerdir. Bu kapsamda beyan ve ifade edilen bir takım bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Katılımcı 2 “Bence bu konuda danışmanlık hizmeti almalıdırlar. Çünkü vergi yargısında usul çok önemli bir konudur. Davanın zamanında ve doğru mahkemede açılması, dava dilekçelerinde taleplerin açık ve ne istenildiğinin belirtilmesi çok önemlidir. Çünkü usulde yapılacak bir hata mükellefe zarar verebilir. Örnek vermem gerekirse; avukat arkadaşlar hacze karşı dava açıyor ama bunu yürütme durdurmalı açmıyor. Dolayısıyla idare açısından haciz işlemlerinin yürütülmesine kanuni bir engel bulunmuyor. Davalarda 1-2 sene arasında sürdüğünden mükellef hacze konu olan varlığını bu süre içerisinde kullanamıyor. Hatta bu süre içerisinde haciz işlemleri devam ettiğinden vergi idaresi ilgili malvarlığını satıp paraya çevirdiği durumlarda oluyor. Yine verginin iadesi davası açılıyor ama bunun gecikme faizi

istenilmeden dava açılıyor. Davalar uzun sürdüğü için ve paranın bu süre içerisinde değeri azaldığı için mükellefler bu konuda hak kaybı yaşıyorlar. O yüzden özellikle vergi davası ile daha önce haşır neşir olmayan kişiler, danışmanlık hizmeti almalı ve bu durum dolaylı yönden de vergi yargısının işleyişine de fayda sağlayacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 4 “Vergi yargısı diğer yargı türlerine nazaran yapılan hataların biraz daha hoş görüldüğü bir alandır. Çünkü vergi yargısında resen araştırma ilkesinin varlığı ve davaların dosya üzerinde incelenmesi buna sebep oluyor. Ama bu durum dava süreçlerinin uzamasına neden olmaktadır. Örneğin, bazı avukatların yazdığı dilekçelerin ret yediği hatta üst üste iki kez ret yiyen dilekçeler oluyor. Dolayısıyla bu durum sürecin uzamasına neden olmaktadır. O yüzden ben avukatların vergi yargısında uzman olan kişilerin bilgisine başvurmasını yararlı görüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 5 “Evet alınmalıdır. Hukuk fakültelerinde vergi dersleri çok önemli görünmüyor. Dolayısıyla çok bilgi sahibi olmadan fakülteden mezun oluyoruz. Aslında vergi alanı uzmanlık gerektiren bir alandır. Çünkü vergi kanunlarının çok fazla, karışık ve anlaşılması zor olması nedeniyle bu konuda bilgi sahibi olanların bilgisine başvurulması çok faydalı olacaktır. Çünkü yanlış bir dilekçe verilmesi, usulen hata yapılması gibi sebeplerle mahkemeler tekrardan bu kişilerden bilgi istenmesine neden olmaktadır. Bu durum yargı açısından zaman kaybına sebep olmakta ve dolayısıyla iş yükünün artmasına neden olmaktadır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 6 “Vergi yargısı uzmanlık gerektiren bir alandır. Günümüzde profesyonel olarak çalışan meslek grupları bünyesinde avukat, yeminli müşavir, mali müşavir, bağımsız denetçi gibi meslek mensuplarını istihdam etmektedirler. Dolayısıyla vergi alanında daha iyi olan yeminli müşavir ve mali müşavirler bu noktada avukatlara daha doğru bilgi sunacaktır. Herhangi bir bilgisi bulunmadan dava açan avukatlar maalesef zaman zaman bariz hatalar yapmaktadırlar. Örneğin; ödeme emri belgesi yerine ihbarnameye veya tam tersi durumda yanlış konuya dava açtıkları oluyor. Birde bizler fakültelerde yeterli vergi dersleri almadığımızdan vergi bizim için bakir bir alan olarak görülmektedir. Dolayısıyla profesyonel destek alınmalı ve bu desteğinde yargılama sürecine zaman bakımından olumlu faydası olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.



Katılımcı 9 “En basitinden ihbarnameye karşı dava açılması idari işlemin yürütülmesini doğrudan durdururken; ödeme emri belgesine veya hacze karşı dava açıldığında ayrıca bunun yürütme durdurma talepli olarak açılması gerekir. Eğer bu şekilde olmazsa bu durum şuna sebep oluyor. Bu zaman zarfında vergi dairesi haciz işlemlerini yürüterek hacze konu malı satarak paraya çeviriyor. Ancak dava sonucunda mükellef davayı kazanırsa bu sefer ödeme emri belgesinin iptaline hükmediliyor. Ancak idare bu süreçte malı satıp alacağını almış oluyor. Bu sefer bambaşka bir durum ortaya çıkıyor. Çünkü bu sefer idare tekrardan mükellefe paranın iadesini yapıyor ama iadeyi yaparken paranın faiziyle mi yoksa faizsiz olarak mı iadesi olacak sorunu baş gösteriyor. Mükellefe bu para iade yapıldıktan sonra eğer dava Danıştay’da bu sefer mükellef aleyhine sonuçlanırsa süreç tekrardan başa sarmış olacaktır. Bu örnekte görüleceği üzere avukatlar dava açarken neye, neden dava açtığını bilmelidir. Yoksa süreçler o kadar uzamış oluyor ki bu durum yargının iş yükünün artmasına, verilen farklı kararların taraflar açısından yargıya olan güveninin sorgulanmasına sebep olmaktadır. O yüzden uzmanlık gerektiren bir alan olan vergide, yargı sürecine yük getirmemesi açısından bilgi sahibi olan kişilerden mutlaka danışmanlık alınmalıdır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 12 “Alınması gerektiğine inanıyorum. Ama burada şöyle bir durum var. Avukatlar haricinde kişilerin duruşma talep etmesi, vekalet alarak müvekkilleri adına dava dosyasını yürütmesi mümkün değildir. Dolayısıyla her ne kadar destek alınsa da bizler kendimizi bu alanda geliştirmek mecburiyetindeyiz. Bizim buradaki en büyük handikabımız, vergi alanının çok geniş ve oldukça uzmanlık gerektiren bir alan olmasıdır. Bu açıdan destek alınması yerinde olacak ve yargı sürecine özellikle süre yönünden çok fayda sağlayacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 15 “Kesinlikle alınmalıdır. Benim buradaki en büyük şansım vergi müfettişliğinden sonra avukatlık mesleğine intisap etmemdir. Ama hem devleti hem dışarıyı gören biri olarak şu tespiti çok net söyleyebilirim; maalesef meslekten gelmeyen avukatlar vergi konusuna çok hakim değiller. Bunun en büyük sebebi hukuk fakültelerinde yeterli vergi eğitimlerinin verilmemesi, vergi mevzuatının çok geniş ve karmaşık olması avukatlar açısından vergi alanına karşı bir önyargı oluşmasına neden olmaktadır. Önerilerine bir vergi davası geldiğinde ne yapacaklarını diğer yargı alanları olan bir icra, boşanma, idari davalar kadar bilememektedirler. Dolayısıyla bazen dava dilekçelerinde taleplerini eksik yapmalarından dolayı davaların çok uzadığı süreçler olmaktadır. Zaten iş yükünün yoğun olduğu yargıda bu durumlar olumsuzluk oluşturacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 16 “Sonradan vergi davalarına bakan biri olarak destek almaları çok yerinde olacaktır. Kendimden şöyle bir örnek vermek isterim. Bir vergi incelemesinde inceleme elemanı yasal deftere yapılmış bir kayıtla ilgili yasal bir şey sordu bana. Ancak ben vergi mevzuatını derinlemesine iyi bilmediğimden bu soruya cevap verememiştim. Biz avukatların vergi yargısında usul yönünü çok iyi bilmemiz gerektiğini düşünüyorum. Onun dışında vergi mevzuatı ayrı bir uzmanlık alanı daha doğrusu son derece teknik bir bilgi gerektiren bir alan olması hasebiyle danışmanlık desteği alınmasını çok faydalı buluyorum. Bu durumun yargı sürecine mutlaka olumlu yansımaları olacaktır” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Katılımcı 19 “Vergi davalarında kendini geliştiren ve donanımlı olan vergi avukatı sayısı oldukça azdır. Bu bakımdan vergiyi hiç bilmeyen bir avukatın yargılamanın sağlıklı işlemesi adına danışmanlık desteği alması gerektiğine inanıyorum. Ama burada bu durumun oluşmasına neden olan en büyük sebep, vergi mevzuatının çok karışık olmasıdır. Çünkü çok farklı anlamların doğmasına sebep olacak kanun maddeleri bulunmaktadır. Bunların idare ile mükellef açısından yorumlanması çok farklı olmaktadır ve haliyle de ortaya bir vergi uyuşmazlığı çıkmaktadır. Eğer vergi kanunlarında sadeleşme olursa belki avukatların çokta danışmanlık almasına gerek kalmayabilir diye düşünüyorum” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Devlete bağımlı olmadan çalışan avukatların, vergisel konularda danışmanlık hizmeti almasının yargılama sürecine olumlu katkıları olacaktır. Vergi mevzuatının geniş ve karmaşık olması nedeniyle, mükelleflerin haklarını daha iyi savunabilmek ve hukuki açıdan neye neden itiraz edildiğini bilmek önem arz etmektedir. Kamuda çalışan avukatlar gibi özel sektörde çalışan avukatların büyük bir kısmı vergi konusunda yeterli bir donanıma sahip olmadıklarından, danışmanlık hizmeti almaları yargılama sürecinin sağlıklı ilerlemesine katkı sunacaktır.

## SONUÇ

6545 sayılı Kanun ile birlikte istinaf kanun yolu uygulaması getirilmiş ve yargı sistemselsel olarak üç aşamalı bir duruma gelmiştir. Her uygulanan yeni sistemde olduğu gibi yeni uygulamaların olumlu ve olumsuz yanlarını görmek için belli süreye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda 2016 yılından beri uygulanmakta olan istinaf kanun yolunun fayda ve sakıncalarını ortaya koyabilmek adına bir alan araştırması yapılmıştır.

Bu bölüm sonuç ve öneriler olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir. Sonuç bölümünde yapılan alan araştırması sonucu elde edilen bulgulara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Öneriler kısmında çalışmanın üçüncü bölümünde yapılan alan araştırmasında elde edilen veriler ve literatür taramaları sonucunda ulaşılan bilgiler birlikte değerlendirilerek vergi yargısı üzerine öneriler sunulmaktadır.

İlk derece mahkemelerine gelen uyuşmazlıkların genel olarak yüzeysel değil detaylı bir incelemeden geçirildiği fakat burada asıl problem görülen durumun, vergi mahkemelerinde görevli hakimlerin vergisel konularda yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve istinaf mahkemelerinde görevli hakimlerin daha tecrübeli ve bilgi sahibi olduklarıdır. Ancak burada tecrübe ve bilgi sahibinin genel olarak mahkeme başkanlarının sahip olduğu ve üyelerinde başkanların düşünceleri doğrultusunda görüş beyan ettikleridir.

Mahkemelerde verilen kararların bir üst yargı yoluna taşınabilmesi için getirilen parasal sınır şartı, hak arama hürriyeti noktasında tereddütlü yaklaşımlara sebep olmaktadır. Özellikle her yıl yeniden değerlendirme oranı ile tespit edilen parasal sınırlar nedeniyle davanın açıldığı zamanda üst yargı yoluna müracaat hakkına sahip iken, yeniden değerlendirme sonrası bazı davaların bir üst yargı yoluna taşınma hakkından mahrum bırakılması konusunda olumsuz bir bakış açısının bulunduğudır.

İstinaf kanun yolunda mahkemelerin benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar verdikleri ve birbirine zıtlık teşkil edecek şekilde verilen bu kararların yargıya bir güvensizlik duyulmasına sebep olduğudur. Bu durum taraflar açısından eşitler arasında eşitlik ilkesinin uygulanmadığı eleştirisi yapılmasına ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayan kararların verildiği inancının oluşmasına neden olduğudur.

İstinaf mahkemelerinde gün geçtikçe iş yükünün arttığıdır. Bunun en büyük sebeplerinden birinin, yasama organının çıkardığı kanunları uygulayıcı pozisyonunda

bulunan vergi idaresinin kanunu kendi açısından yorumlaması ve bu yoruma göre uygulamalar yapmasıdır. Genelde vergi idaresi devlet yanlısı bir anlayışla hareket ettiğinden bu anlayış mükellefler açısından kabul edilmeyerek mükelleflerin haklarını yargıda arama yoluna gittiğidir.

Yargıda hem niteliksel hem niceliksel personel eksikliğinin bulunması yargılamaların zamanında yapılmasına engel olduğu ve bununda doğrudan iş yükünün artmasına neden olduğudur. Ayrıca çok sık aralıklarla çıkarılan af kanunları nedeniyle mükellefler açısından hep bir af kanunu beklentisine sebep olduğu ve dolayısıyla bu beklentiye sahip olanların süreci olabildiğince uzatmak amacıyla yargı yoluna başvurduklarıdır.

6545 sayılı Kanun'da istinaf kanun yolu uygulamasının getirilmesinin gerekçelerinden biride eski sistemde vergi davalarının büyük bir kısmının Danıştay'a götürülmesi ve bunun Danıştay'ın iş yükünü artırarak içtihat yapıcı özelliğini azalttığı gerekçesiydi. Yeni sistemde hem ilk derecede hem de istinafta parasal sınır getirilmesinin Danıştay'a giden dava sayısını azalttığı ancak dava çeşidi bakımından bir azalmaya sebep olacağından Danıştay'ın içtihat özelliğini azaltacağı eleştirisi yapılmaktadır. Çalışmamızın 2.10. bölümünde Danıştay'ın verdiği içtihat kararlarına yer verilmiştir. Sayı olarak Danıştay'ın içtihat yapma yoluna çok gitmediği görülmektedir. Aynı şekilde çalışmamızın 2.11.6. bölümünde Danıştay'da yıl içerisinde temyizen karara bağlanan kararlarda sayı olarak bir standart tutturulamadığı ve temyizen elden çıkarılan dosya oranının görece düşük olduğudur. Bu durum Danıştay'ın içtihat geliştirmekten ziyade dava dosyalarını elden çıkarma bilinciyle hareket ettiğini göstermektedir.

İstinaf kanun yolu yargılama sürecine bir bütün olarak bakıldığında, yargılama süresini kısaltmıştır. Ancak bunun en büyük nedenlerinden biri parasal sınırdan dolayı bir üst yargı yoluna başvurulamamasıdır. Eski sistemde hem parasal sınır olmaması hem de ilk derece mahkemesi kararlarına karşı doğrudan Danıştay'a gidilmesi dava sürelerini uzatmaktaydı. Yargılama süreci açısından olumlu eleştiriler varken, bir üst yargı yoluna başvurulmamasını hak arama hürriyetine aykırılık teşkil ettiğini öne süren azımsanmayacak bir kitle bulunmaktadır.

İstinaf kanun yolunda yargı kararlarının genel olarak mükellefler lehine verildiğidir. Yargının olayları, verginin teknik boyutundan ziyade önce usul sonra hukuki açıdan irdelediğidir. Aynı zamanda vergi idaresi, kendisini mutlak güç olarak görmesi sebebiyle

yasal düzenlemeleri geniş bir şekilde yorumlamaktadır. Dolayısıyla bu durum birçok vergi uyuşmazlığının yargı aşamasına taşınmasına neden olmaktadır. Bir başka eleştirilen hususta vergi idaresinin yargının verdiği kararları yeterince takip etmemesi ve uygulamamasıdır. Bu açıdan idare ile yargı arasında iletişim eksikliği bulunmaktadır.

İstinaf mahkemeleri teoride ilk derece mahkemelerinden bağımsız olarak yeniden inceleme yaparak karar vermektedir. Ancak pratikte yargının iş yoğunluğunun fazla olmasından dolayı, genel olarak vergi mahkemeleri kararları doğrultusunda karar vermektedirler. İstinaf kanun yolunda kararların gerekçelerinin detaylandırılmadığı ve uyuşmazlık konusunun daha önce benzer olaylar olması halinde hukuki açıdan yüzeysel incelemelerin yapıldığıdır.

İstinaf mahkemelerinin sınırlı yerde bulunması, yargıya ulaşım açısından bir engel teşkil etmediği ve yerelleşmenin öne geçmesi açısından faydalı olduğudur. Son yıllarda artan mükellef sayısı nedeniyle uyuşmazlık konusu yapılan dava sayılarında artış olduğudur. Ancak İstanbul başta olmak üzere hakim sayısının yetersiz olması ve istinaf mahkemelerinde görevli dava daireleri sayılarının az olması gibi nedenlerden dolayı etkin bir yargılama yapılamadığıdır.

İstinaf mahkemelerinde idareyi savunmakla görevli olan avukatların vergisel konularda teorik eğitimden ziyade uygulamaya dönük eğitim almalarının bir zorunluluk olduğudur. Vergi mevzuatının son derece geniş olması nedeniyle yeterince vergi konularına hakim olamadıkları ve bunun yargılama sürecine olumsuz bir etkisinin olduğudur.

İstinaf kanun yolunda mükelleflerin haklarını savunma görevi gören avukatların, diğer hukuk türlerine göre vergi alanında bilgi birikimlerinin fazla olmadığıdır. Hem kamuda çalışan hem de özel sektörde çalışan avukatlar lisans eğitimleri boyunca yeterince vergi dersleri almadıklarından vergi alanında uzmanlaşma ihtimali düşük kalmaktadır. Vergi yargısının işleyişini bilmediklerinden zaman zaman mükelleflerin haklarını koruma noktasında yanlış işlemler yapmaktadırlar. Bu yanlış durumların önüne geçmek adına özel sektörde çalışan avukatların yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden danışmanlık hizmeti almaları vergi yargısı açısından faydalı olacaktır.

İstinaf kanun yolunun pahalı bir adalet arayışı olduğu noktasında olumsuz eleştiriler bulunmaktadır. Bu düşüncenin dayanak noktasını, herkesin eşit gelir dağılımına sahip olmadığı, para kavramının değerlendirilmesinin kişiden kişiye değişebileceği ve sırf

parasal sebeplerden dolayı hakkını arayamayacak insanların bulunması temel hak ve özgürlüklere aykırılık teşkil ettiği için.

Yasama organı Anayasa 73.maddeden aldığı yetkiye istinaden vergisel düzenlemeler yaparken, sadece kendi bakış açısına göre düzenlemeler yapmamalıdır. Bu işin paydaşlarından olan; yargı alanında Danıştay'dan, idare alanında Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığından ve mükellefler içinde Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Esnaf ve Sanatlar Konfederasyonu, Sanayi ve Ticaret Odaları ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile Üniversitelerle birlikte ortak bir çalışma yürütmelidir. Yapılacak bu ortak çalışmalarda devlet gelirlerini ve toplumun faydasını maksimize edecek görüş alışverişinde bulunulmalı ve bu görüşmelerin yılın belli zamanlarda yapılmasını zorunlu kılacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Böylece taraflar arasında mutabakatın sağlanması ile ileride oluşması muhtemel uyuşmazlıkların asgari düzeye indirilmesi sağlanmış olacaktır.

Vergi mevzuatı son derece geniş ve anlaşılması zor hükümler içermektedir. Özellikle bazı kanunların çok eski tarihli olması ve eski dilde kullanılan ifadelerin olması nedeniyle anlaşılmasında zorlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Yine kanunlar içerisinde istisna ve muafiyet sayılarının fazla olması, kişilere ve kurumlara göre düzenlemelerin yapılması vergi kanunlarının uygulanabilirliğini zorlaştıran unsurlardandır. Dolayısıyla vergi mevzuatında kapsamlı bir değişiklik yapılarak; kanunlar sadeleştirilmeli, anlaşılır, açık ve net ifadeler kullanılmalı, yoruma sebep olacak ifadelerden kaçınılmalı, istisna ve muafiyetler tekrar gözden geçirilmelidir.

Yasal düzenlemeleri uygulayıcı konumunda bulunan; Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı çalışanları kanuni düzenlemeleri, genişletici veya daraltıcı yorumlar yaparak ne Devletin ne mükelleflerin aleyhlerine veya lehlerine olacak şekilde yorumlamamalıdır. Bu idari kurumlar, vergi yargısı alanında kesinleşmiş olan yargı kararlarını kendi içlerinde tesis edecekleri birimler aracılığıyla takip ederek bunları ivedilikle çalışanlarıyla paylaşmalıdır. Böylece ileride yapılması muhtemel hataların önüne geçilerek uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınmasına engel olunacaktır. Alınacak bu önlem insan kaynağının verimli kullanılmasına ve yargıda iş yükünü azalmasına katkı sağlayacaktır.

Vergi yargısında görevli yargı birimlerinin temsilcileri ile vergi idaresinde görevli kamu kurum ve kuruluşlarının temsilcileri belirli zaman aralıklarıyla bir araya gelerek çalıştaylar, sempozyumlar düzenlemelidir. Aralarında kaynaklanan uyuşmazlıkların neler olduğu ve bunların önlenmesi için neler yapılması gerektiği konusunda birbirleriyle görüş alışverişinde bulunmalıdırlar.

Özellikle son yıllarda sıklıkla çıkarılan vergi afları vergi bilincinin azalmasına sebep olmaktadır. Mükellefler, bu aflardan faydalanmak amacıyla dava süreçlerini tüketme yollarına giderek yargıda iş yükünün artmasına sebep olmaktadır. Buda vergi yargısında zaman ve insan kaynağı israfına yol açmaktadır. Bu yüzden yasama organı, vergi aflarını mümkün olduğunca gündeme getirmemeli ve af politikalarından kaçınmalıdır.

Çalışmamızda önerilecek başka bir konu ise yargı yollarında belirlenen parasal sınır tutarlarıdır. Belirlenen tutarların parasal sınırların altında kalması halinde bir üst yargı yoluna gidilememektedir. İstinaf kanun yolunda bölge idare mahkemeleri, ilk derece mahkemelerinin kararlarına bağlı kalmayarak yeni baştan yargılama yapma ve karar alma yetkisine sahiptir. Bu bakımdan vergi mahkemelerinde verilecek kararlarda hiçbir şekilde parasal sınır şartının olmaması ve bu mahkemelerin tüm kararlarına karşı istinaf kanun yoluna gidilmesine olanak sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Ayrıca vergi mahkemelerinde görevli hakimlerin vergi konusundaki bilgi ve tecrübe eksikliğinden kaynaklı yaptıkları hataların istinaf kanun yolunda tespiti ve ortadan kaldırılması sağlanacaktır.

Parasal sınırdaki hali hazırdaki uygulamaya göre dava ne zaman sonuçlanmışsa sonuçlandığı yılın parasal sınırlarına göre üst yargı yollarına başvurulup başvurulamayacağı belirlenmektedir. Ancak bu durum verginin belirliliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Şöyle ki enflasyon gibi bir olgudan dolayı yeniden değerlendirilmesinin yüksek belirlenmesi halinde parasal sınır limitleri de artış gösterecektir. Dolayısıyla yargıya ilk başvuru tarihindeki parasal limitlere göre bir üst yargı yoluna müracaat hakkına sahipken, yeniden belirlenen parasal sınıra göre üst yargı yoluna başvuru hakkının kaybedilmesi hak arama hürriyetine engel teşkil edecektir. Bu bağlamda yapılacak yasal bir düzenleme ile yargıya ilk başvurulduğu yılın parasal sınırlarına göre işlem yapılması hukuki belirlilik ilkesi ile birebir örtüşecek bir uygulama olacaktır.

Vergi yargısında hem niteliksel hem de niceliksel personel eksikliğinin bulunması iş yükünün artmasına ve yargı süreçlerinin uzamasını etkileyen nedenlerden biridir. Bu bakımdan yargıya Akademisyenler, Vergi Müfettişleri ve Vergi Dairesi Başkanlığında görevli Avukatlar arasından belli bir yılını dolduranlar arasında yapılacak yazılı sınavla personel alımına gidilmelidir. Ancak alınacak bu personel hakim statüsünde değil yardımcı personel statüsünde olmalıdır. Yine bu sistem Bölge İdare Mahkemelerinde görevli istinaf mahkemeleri ile ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerine özgü olarak uygulanmalıdır.

Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulunun alacağı kararlar, aksi yönde alacağı yeni bir karara kadar yargı birimlerini ve idareyi bağlamaktadır. Dolayısıyla bu kurulun, daha aktif çalışmasını ve daha kısa sürelerde kararlar almasını sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Böylece alınacak bu kararlarla; benzer uyuşmazlıklar için yargı birimlerince verilecek farklı kararların önüne geçilmiş, yargılamada gereksiz zaman kaybının oluşması önlenmiş, iş yükünün azalmasına fayda sağlanmış ve etkin olmayan personel kullanımının önüne geçilmiş olunacaktır. Ayrıca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun vermiş olduğu kararlar da yargı birimlerince dikkate alınan kararlar olduğundan; bu kararlarda ivedi olarak İçtihatı Birleştirme Kuruluna sevk edilerek, burada öncelikli olarak görüşülmeli ve içtihat oluşturabilecek kararlar varsa bunlar üzerinde yeniden çalışılarak bunlarla ilgili içtihat oluşturulmalıdır.



## KAYNAKÇA

- Acun, B. (2020). “İdari Yargılama Usulünde Yargılamanın Yenilenmesi Başvurusu” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1). 338-352.
- Ak, A. ve Ekeryılmaz, Ş. (2016). “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. 8(2). 1-16.
- Akcan, M. (2012). “7143 Sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi ”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 27(2). 123-136.
- Akdoğan, A. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akel, Y. N. (2017). “Vergi Hukukunda Yorum” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*. Sayı: 62, s.79-148.
- Akgül, Ş. Y. (2020). “İçtihadı Birleştirme Kurumu ve İptal Kararı Üzerine Fiili Çalışmaya Bağlı Döner Sermaye Ek Ödemelerinin Davacıya Ödenmesi Gerektiğine İlişkin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 2013/2 Esas ve 2018/2 Sayılı Kararı Üzerine Değerlendirme” *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 6(1). 45-76.
- Akın, Y. N. (2016). “6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 329, s.180-196.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Akyılmaz, B. Sezginer, M. Kaya, C. (2017). *Türk İdare Hukuku*. 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Anayurt, Ö. (2022). *Anayasa Hukuku Temel Kavramlar ve Türk Anayasa Hukuku*. 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arıkan, Z. Tosuner, M. ve Yereli, A. B. (1999). *Türk Vergi Yargısı*. 2. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- Armağan, A. ve Armağan, A. (2021). “Türk Vergi Yargısında Resen Araştırma İlkesinin Sınırları” *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 8(2). 417-444.
- Arslan, M. (2011). *Vergi Hukuku*. 7. Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa.
- Atay, E. E. (2022). *İdare Hukuku*. 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı; İş Yükü ve Etkinliği*. 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Baltacı, A. (2018). “Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme” *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 7(1). 231-274.
- Batı, M. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bayer, Ç. (2018). “Vergi Ombudsmanlığı” *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 1(2). 101-136.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku*. 30. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilgin, H. (2021). “Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılık ve Uyuşmazlığın Giderilmesi Sorunu” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 25(3). 639-688.
- Biniş, M. (2012). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Biniş, M. (2013). “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği” *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 5(2). 15-30.
- Bozdoğan, K. (2018). *Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Bozdoğan, M.N. (2012). “Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelemesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: 112, s.73-90.
- Buyrukoğlu, S. (2016). “Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 331, s.161-169.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi” *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 5(1). 57-68.
- Bülbül, E. ve Bozdoğan, D. (2020). “E-Fatura Yerine Kağıt Fatura Düzenlenmesine İlişkin Kesilen Özel Usulsüzlük Cezasının Vergilemede Kıyas Yasağı İlkesi Açısından İncelenmesi” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 386, s.36-42.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*. 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2020). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. 8. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Çağan, N. (1971). “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları” *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*. 28(1). 183-204.
- Çağan, N. (1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*. Sayı: 1-4, s.131-151.

- Çağlar, K. (2019). “Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 29(154). 201-217.
- Çağlayan, R. (2017). *İdari Yargılama Hukuku Temel Bilgiler*. 5. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Çaptuğ, M. (2021). “Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. Sayı: 17. s.133-160.
- Çat, A. ve Yardımcıoğlu, F. (2020). “Vergi Adaletine Etki Eden Unsurlar Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği” *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 6(1). 43-75.
- Çavdar, F. (2022). “Türkiye’de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler: Uzlaşma Müessesesi” *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 24(2). 751-770.
- Çat, A. ve Yardımcıoğlu, F. (2020). “Vergi Adaletine Etki Eden Unsurlar Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği” *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 6(1). 43-75.
- Çınarlı, S. ve Azak, K. (2022). “Bölge İdare Mahkemesinin Dosyayı İlgili Mahkemeye Göndermesi Meselesi” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 30(2). 571-603.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1987). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. 10. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Durmuş, N.K. (2014). “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18(3). 505-528.
- Edizdoğan, N. Taş, M ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. 1. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Ekiz, D. (2020). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri Yaklaşım, Yöntem ve Teknikler*. 6. Baskı, Anı Yayıncılık, Ankara.
- Eratik, N. (2019). *Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ercevahir, M. (2022). “İstinaf Yeni Bir Temyiz Mahkemesi midir?” *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 26(1). 367-412.
- Erdem, T. (2014). “İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 109, s.19-32.
- Ergün, Ç. E. (2006). “Vergi Yargılamasında Resen Araştırma İlkesi” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 55(2). 65-89.
- Erol, A. (2019). “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi” *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*. 3(1). 57-64.

- Gerçek, A. Şenyüz, D. ve Yüce, M. (2022). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. 13. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gerçek, A. ve Özcan, O. (2015). “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 324, s.49-64.
- Gözübüyük, A.Ş. (2006). *Yönetsel Yargı*. 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Güler, A. (2012). “Kuruluşunun 29. Yılında Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemeleri Keyfiliği Önleyen Güvence” *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*. 15(1) , 71-116.
- Günay, H. F. (2021). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemlerinin Gönüllü Vergi Uyumuna Etkisi*. Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Gürdal, T. ve Ekeryılmaz, Ş. (2018). “Vergilemede Hukuki Güvenlik ilkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi” *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 13(2). 205-226.
- Gürdal, T. ve Günay, H. F. (2022). “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümünde Usul Adaletinin Gönüllü Vergi Uyumuna Etkisi” *Maliye Dergisi*. Sayı: 182, s.130-159.
- Güriz, A. (2017). *Hukuk Başlangıcı*. 18. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Güvez, A. (2021). “İdari Yargılama Hukukunda Tanık Delili” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29(3) , 2087-2130.
- Hatipoğlu, C. (2007). “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. 65(1) , 85-125.
- Hayrullahoğlu, B. (2016). “Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf”. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 196, s.123-134.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2019). Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri Broşürü. Yayın No: 321, s.1-5.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2022). Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü. Yayın No: 436, s.1-10.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2022). Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Broşürü. Yayın No: 437, s.1-14.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2022). Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Broşürü. Yayın No: 438, s.1-26.

- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları: İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 23(1). 759-772.
- Hondu, S. (1995). “İdari Yargılama Usulünde Duruşma Yapılması ve Uygulamadaki Durum” *Danıştay Dergisi*. Sayı: 89, s.3-16.
- Işıklar, C. (2013). “İdari Yargıda İçtihatların Birleştirilmesinin Hal ve Şartları ” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. Sayı: 14, s.467-500.
- İşbilir, Ş. (2008). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları*. Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Karakoç, Y. (2014). “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt (16). 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi yargılaması Hukuku*. 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kılınç, F. (2017). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İstinaf Kanun Yolu*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurullar*. 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2003). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2013). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. 22. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılyel, S. (2015). “Danıştay İçtihatları Birleştirme Usulünün Formel İşleyişi Üzerine”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. Sayı: 119, s.115-142.
- Kuru, B. (2016). *Medeni Usul Hukuku*. 3. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul.
- Kuşçu, E. ve Doğan, A. S. (2022). “Bölge İdare Mahkemelerinin Dosyayı İlk Derece Mahkemesine İadesi Ve Bunun Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi” *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 4(2). 1312-1356.
- Muratoğlu, T. (2022). “Danıştay Kararlarına Karşı Kanun Yararına Temyiz Yoluna Başvurulmasının Mümkün Olup Olmadığı Sorunu” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. Sayı: 52, s.49-74.
- Oktar, S. A. (2009). *Vergi Hukuku*. 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- 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.

- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öncel, M. Kumrulu, A. Nami, Ç. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*. 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, E. (2022). *Vergi Hukuku*. 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özbalcı, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbay, İ. (2006). “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları” *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 10(3-4). 459-475.
- Özbilen, Ş. (2010). *Kamu Maliyesi*. 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özkan, G. (2019). “Yargıya Güven Sağlanması İhtiyacı” *Danıştay Dergisi*. Sayı: 151, s.47-93.
- Öztürk, A. (2017). “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: 140. s.57-68.
- Özyer, M.A. (2014). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. 6. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Nas, A. (2012). “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 61(4). 1307-1336.
- Pehlivan, O. (2016). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Ruhi, A. C. (2016). *Adli Yargıda İstinaf ve Temyiz*. 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Sancakdar, O. (2013). “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler” *Yaşar Üniversitesi Dergisi*. 8(Özel Sayı). 2237-2326.
- Sarıaslan, O. (2019). “Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. Sayı: 37, s.271-302.
- Sarılı, M. A. (2018). *Türk Vergi Hukuku*. Hermes Kitabevi, Ankara.
- Saygılıoğlu, N. (2012). “Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış” *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu*: 144. Yıl, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara.
- Saygın, Ö. ve Sandalcı, U. (2019). “Vergi Yargısının İşlevleri Özelinde Kanun Yararına Bozma ve Etkileri” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı: 62, s.212-227.

- Söyler, Y. ve Yılmaz, M. (2021). “Temyiz Kanun Yolunda Uygulanan Parasal Sınırın Her Yıl Artırılmasının Görülmekte Olan İdari Davalara Etkisi” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29(3). 2131-2168.
- Şenyüz, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku*. 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Taner, S. (2018). “Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. Sayı: 136, s.185-224.
- Tanrıver, S. (2006). “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. Sayı: 64, s.151-178.
- Taşkın, Y. (2012). “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: 109, s.69-76.
- Tekin, A. ve Avşar, G. C. (2019). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi” *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 6(5). 506-518.
- Tekir, B. ve Günay, A. F. (2018). “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 24(2). 711-742.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2017). *Vergi Usul Hukuku*. Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tuğsavul, M. T. (2018). “İstinaf İncelemesi Sonucu Verilebilecek Kararlar”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. Sayı: 134, s.314-353.
- Tutar, H. ve Erdem, A. T. (2022). *Örnekleriyle Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve SPSS Uygulamaları*. 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tüğen, K. ve Akkaş, F. (2020). “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf ile Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat” *İzmir YMMO Dergisi*. 2(1). 23-34.
- Türnüklü, A. (2000). “Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme” *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*. 24(24). 543-559.
- Uysal, Z. (2021). “Türk İdari Yargısında İçtihat Aykırılığının Önlenmesi ve Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. Sayı: 18, s.417-455.
- Üstün, G. (2016). “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 22(2). 13-38.
- Üstün, Ü. S. (2003). “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1-2). 252-270.

- Üstün, K.T. (2019). *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler*. 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ürel, G. (2016). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma” *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. Sayı: 11, s.2-26.
- Yavaşlar, F.B. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*. 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yazıcı, E. (2021). *Katılım Bankalarının Yenilikçi Ürün Geliştirme Yeteneği Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Yılmaz, E. (2013). “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17(1-2). 1757-1781.
- Yılmaz, S. (2016). “6545 ve 6552 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde İdari Yargılama Usulü Değişiklikleri” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. Sayı: 28, s.415-446.
- Yüce, M. (2017). *Vergi Yargılama Hukuku*. 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Zabunoğlu, Y.K. (1982) “İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler ve Pozitif Düzenlemeler”. *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:33*. Ankara.



## EK

### EK 1: Tez İçin Hazırlanan Sorular

<b>Soru 1</b>	İstinaf kanun yolu müessesesinin varlığı ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerinde yargılamaların yüzeysel yapılmasına neden olmakta mıdır?
<b>Soru 2</b>	Belli bir tutarın altındaki uyuşmazlıkların ilk derece mahkemelerinde kesinleşmesi ve kesinleşen bu kararlara karşı istinaf kanun yolunun kapalı olması hak arama hürriyetine aykırı mıdır?
<b>Soru 3</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemeler benzer uyuşmazlıklar için farklı kararlar vermekte midir? Eğer veriyorlarsa bu durum yargıya olan güveni azaltmakta mıdır? Eğer azaltıyorsa bu durumun önüne geçilmesi için neler yapılmalıdır?
<b>Soru 4</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemelerin iş yükü fazlalığı bulunmakta mıdır? Eğer iş yükü fazlalığı bulunmakta ise; bu durum etkin bir yargılama yapılmasına engel midir?
<b>Soru 5</b>	İstinaf mahkemelerinde alanında uzmanlaşmış ve tecrübeli hakimler bulunmakta mıdır?
<b>Soru 6</b>	İstinaf kanun yolu uygulaması Danıştay'ın içtihat yapıcı özelliğini artırmış mıdır?
<b>Soru 7</b>	İstinaf kanun yolu uygulaması temyiz makamı olan Danıştay'ın iş yükünü azaltmış mıdır?
<b>Soru 8</b>	İstinaf kanun yolu müessesesi uyuşmazlıkların yargılama süresini kısaltmış mıdır?
<b>Soru 9</b>	İstinaf kanun yolunda belirlenmiş tutarlara göre kararların kesinleşmesi ve bu kararların Danıştay'a temyize götürülme imkanının bulunmaması hukuka uygun mudur?
<b>Soru 10</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemeler genel olarak vergi idaresi lehine mi yoksa mükellefler lehine mi kararlar almaktadır?
<b>Soru 11</b>	İstinaf kanun yolunda mahkemeler vergi uyuşmazlıklarını ayrıntılı incelemekte midir?
<b>Soru 12</b>	İstinaf kanun yolunda görev yapan mahkemeler sayı olarak sınırlı bölgelerde mi faaliyet göstermektedir? Eğer sınırlı bölgelerde faaliyet gösteriyorlarsa bu durum mahkemelere erişim hakkını engellemekte midir?
<b>Soru 13</b>	Devlete bağımlı olarak görev yapan avukatların göreve başlamadan önce vergi yargısının işleyişi ile ilgili olarak temel bir eğitim almaları gerekir mi? Eğer eğitim almaları gerekse bu eğitim vergi yargılaması sürecine fayda sağlayacak mıdır?
<b>Soru 14</b>	Devlete bağımlı olmadan özel sektörde çalışan avukatlar vergisel konularda danışmanlık hizmeti almalı mıdır? Eğer alacaklarsa alınacak danışmanlık hizmeti vergi yargılaması sürecine fayda sağlayacak mıdır?
<b>Soru 15</b>	İstinaf kanun yolu vergi mükellefleri için pahalı bir adalet arayışı mıdır?

## ÖZGEÇMİŞ

<b>Ad Soyad: Oğuzhan BİRAL</b>	
<b>Eğitim Bilgileri</b>	
<b>Lisans</b>	
<b>Üniversite</b>	Gazi Üniversitesi
<b>Fakülte</b>	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
<b>Bölümü</b>	İşletme
<b>Makale ve Bildiriler</b>	
<b>1. Biral, Oğuzhan – “Türkiye’deki Sosyal Bütçe Harcamaları İle Yoksulluk Düzeyi Arasındaki İlişki Üzerine Bir Değerlendirme”.</b> Yayın Yeri: <i>8. Uluslararası 19 Mayıs Yenilikçi Bilimsel Yaklaşımlar Kongresi</i> , (23.11.2022-24.11.2022), Samsun, 2022	