

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA
İSTİNAF

İMİRAN SEMİZ

2502140162

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU

İSTANBUL, 2020



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : İMRAN SEMİZ Numarası : 2502140162
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : PROF.DR. ESRA EKMEKÇİ
ÇALICIOĞLU
Tez Savunma Tarihi : 24.02.2020 Saati : 13:30
Tez Başlığı : TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSTİNAF

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUGUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		KABUL
2-PROF.DR. GÖKHAN KÜRŞAT YERLİKAYA		KABUL
3-PROF.DR. GÜLSEN GÜNEŞ		KABUL
4-PROF.DR. MAHMUT KAŞIKCI		KABUL
5-PROF.DR. T. İRFAN BARLASS		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF.DR. LEYLA ATEŞ		
2-DOÇ.DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU		

ÖZ

TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSTİNAF

İMİRAN SEMİZ

Bu çalışmanın konusu vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümünde başvurulacak olağan kanun yolu olan istinaftır. 28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6545 sayılı Kanun ile idari yargılama sistemine dâhil olan istinaf kanun yolu, 20 Temmuz 2016 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Uygulanmaya başlamasının üzerinden üç yılı aşkın bir süre geçmesine karşılık sistemde halen açıklığa kavuşturulmamış sorunlu noktalar bulunmaktadır. “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf” başlıklı bu çalışmada ideal bir vergi yargılamasında olması gereken istinaf sisteminin nitelikleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede vergi yargılaması hukukunun kendine has niteliği ve ilkeleri ile adil yargılanma hakkı ekseninde istinaf kanun yolu incelenerek istinaf kanun yolundaki mevcut aksaklıklara çözüm önerileri getirilmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi uyuşmazlıkları, vergi yargılama hukuku, kanun yolları, istinaf, istinaf mahkemesi, yargılama ilkeleri, adil yargılanma hakkı.

ABSTRACT
APPEAL IN TURKISH TAX PROCEDURE LAW
İMİRAN SEMİZ

The subject of this study is appeals, which is the ordinary legal remedy for judicial review of tax disputes. By the Law No. 6545 published in the Official Gazette on 28 June 2014, the appeal procedure included in the administrative judicial system began to be implemented on 20 July 2016. Although more than three years have passed since its implementation, there are still unclear problematic points in the system. In this thesis entitled “Appeal in Turkish Tax Procedure Law”, an attempt was revealed the qualifications of the appeal system that should be in an ideal tax procedure system. Within this scope, the appeal procedure was examined in the axis of sui generis principles of tax procedure law and right to due process and solution offers have been proposed for the existing problems in appeal procedure.

Keywords: tax disputes, tax procedure law (Legal Proceedings in Tax Law), legal remedy, appellate review, court of appeal, principles of trial, right to due process.

ÖNSÖZ

“Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf” başlıklı bu çalışmada vergi yargılaması hukukunun kendine has niteliği ve ilkeleri ile adil yargılanma hakkı ekseninde istinaf kanun yolu incelenerek taşınması gereken nitelikler ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu konuya, bağımsız bir çalışmanın konusu olacak derecede önem atfetmemizin sebebi vergi yargılaması sisteminde ideal bir yapının oluşturulabilmesi için istinaf kanun yolundaki mevcut aksaklıkların çözüme kavuşturulması gereğidir.

Gerçekten de ulaşabildiğimiz kadarıyla bölge idare mahkemesi kararları incelendiğinde görülmüştür ki 3 yılı aşkın bir süre geçmiş olmasına rağmen istinaf sisteminde halen açıklığa kavuşturulmamış sorunlu hususlar bulunmaktadır. Bu kapsamda bu çalışmada; sistematik, etkili ve adil bir vergi yargılaması sisteminin oluşturulabilmesi için mevcut sistemdeki aksaklıklar ve bunlara ilişkin eleştirilere yer verilmek suretiyle önerilerde bulunulmuştur.

2011 yılı Eylül ayından 2018 yılına kadar geçen sürede kürsüsünün bir üyesi olmaktan hep onur duyduğum, tez çalışmam boyunca bilgi ve deneyimleriyle yol göstericim olan, tez danışmanım, hocam Prof. Dr. Esra EKMEKCİ ÇALICIOĞLU’na; benden yardımlarını, hoşgörüsünü ve bilgisini esirgemeyen değerli hocalarım Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ, Prof. Dr. Mahmut KAŞIKCI ve Dr. Öğretim Üyesi Ertunç ŞİRİN’e; tezimde katkısı çok büyük olan, beni her zaman destekleyen ve teşvik eden, tezimi satır satır okuyup tüm hatalarımı sabırla düzelter ve çok faydalı katkılarda bulunan hocam Prof. Dr. İrfan BARLASS’a, çalışmam boyunca desteğini benden hiç eksik etmeyen Dr. Öğretim Üyesi Altan RENÇBER’e ve 2018 yılından bu yana kürsüsünde bana yer açan ve çalışmalarımda beni her zaman cesaretlendiren değerli hocam Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA’ya teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2020

İmran SEMİZ

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM TERMİNOLOJİ-KAVRAM-TARİHÇE- KARŞILAŞTIRMALI HUKUK

1.1. Terim ve Kavram	5
1.1.1. Terminoloji ve Kavram	5
1.1.1.1. İstinaf Kavramı	5
1.1.1.2. Yargılama Mercii Bağlamında Terim Sorunsalı	8
1.1.2. İstinafın Diğer Kanun Yollarıyla Genel Hatları İtibariyle Karşılaştırılması	10
1.1.2.1. 6545 Sayılı Kanun İle Yürürlükten Kaldırılan Kanun Yolları	10
1.1.2.1.1. İtiraz Kanun Yolu	10
1.1.2.1.2. Karar Düzeltme	13
1.1.2.2. Yürürlükte Olan Kanun Yolları	17
1.1.2.2.1. Temyiz Kanun Yolu	17
1.1.2.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi	19
1.1.3. İstinafın Tarihçesi, Diğer Yargılama Dallarında ve Seçilmiş Ülke Hukuklarında Vergi Yargılamasında İstinaf Uygulaması	21
1.1.3.1. İstinafın Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi	21
1.1.3.1.1. Tanzimat'tan Önce	21
1.1.3.1.2. Tanzimat'tan Sonra	23
1.1.3.1.3. Cumhuriyet Döneminde	25
1.1.3.2. Ceza ve Hukuk Yargılamalarında İstinaf	29
1.1.3.2.1. Ceza Yargılamasında İstinaf	29

1.1.3.2.2. Hukuk Yargılamasında İstinaf	36
1.1.3.3. Seçilmiş Ülke Hukuklarında Vergi Yargılamasında İstinaf	42
1.1.3.3.1. Fransa	42
1.1.3.3.2. Hollanda	46
1.1.3.3.3. İsveç	49
1.2. İstinafin Amaçları.....	51
1.2.1. Uyuşmazlıkları Sona Erdirme	51
1.2.2. İçtihat Birliğinin Sağlanması.....	52
1.2.3. Çıkarlar Dengesini Koruma.....	56
1.2.4. Hukuki Güvenliği Sağlama	58
1.2.5. Somut Olay Adaletinin Gerçekleştirilmesi/Vergi Adaletini Sağlama.....	59
1.3. İstinaf Kanun Yoluna Başvurmanın Etkileri	60
1.3.1. Aktarıcı Etki	61
1.3.2. Erteleyici Etki	62

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSTİNAFIN KURAMSAL TEMELLERİ VE DAYANAKLARI İLE İSTİNAF KANUN YOLUNA EGEMEN OLAN İLKELER

2.1. İstinafin Kuramsal Temelleri ve Dayanakları	63
2.1.1. İstinafin Kuramsal Temelleri.....	63
2.1.2. İstinafin Pozitif Hukuktaki Temelleri.....	64
2.1.2.1. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi-İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları.....	64
2.1.2.2. Anayasa.....	65
2.1.2.3. Kanun.....	67
2.1.3. Vergi Yargılamasında İstinafin Gerekliliği	67
2.2. İstinaf Kanun Yoluna Egemen İlkeler.....	69
2.2.1. Adil Yargılanma Hakkı	69
2.2.1.1. Kanunla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı	75
2.2.1.2. Makul Sürede Yargılanma Hakkı	79

2.2.1.3. Açık Yargılama ve Açık Hüküm Hakkı	84
2.2.1.4. Silahların Eşitliği İlkesi ve Çelişmeli Yargılanma Hakkı.....	89
2.2.1.5. Susma ve Kendini Suçlamama Hakkı.....	93
2.2.1.6. Mahkemeye Başvurma Hakkı/Hak Arama Hürriyeti	99
2.2.1.7. Duruşmada Hazır Bulunma Hakkı.....	106
2.2.1.8. Gerekçeli Karar Hakkı	108
2.2.2. Re'sen Araştırma İlkesi	111
2.2.3. Yazılılık İlkesi	123
2.2.4. Usul Ekonomisi İlkesi	129
2.2.5. Delil Serbestisi İlkesi.....	131
2.2.6. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi.....	133

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İSTİNAF BAŞVURUSU VE SÜRECİ

3.1. İstinafin Konusu ve Niteliği	135
3.1.1. Aleyhine İstinaf Kanun Yoluna Başvurulabilecek Kararlar.....	137
3.1.1.1. Davanın Esası Hakkında Verilen Kararlar.....	143
3.1.1.2. Usule İlişkin Kararlar.....	144
3.1.2. Aleyhine İstinaf Kanun Yoluna Başvurulamayacak Kararlar	145
3.1.2.1. İstinaf Yargılamasına Konu Edilemeyecek Nihai Kararlar	145
3.1.2.2. İstinaf Yargılamasına Konu Edilemeyecek Nihai Olmayan Kararlar	147
3.1.3. İstinafin Hukuki Niteliği	148
3.2. İstinaf Başvurusu Usulü	151
3.2.1. İstinaf Mahkemesinin Teşkilatlanması ve Yapısı	151
3.2.2. İstinafa Başvuru Hakkına Sahip Olanlar	152
3.2.2.1. Hukuki Yararın Bulunması-Menfaat İlişkisinin Bulunması.....	154
3.2.2.2. Müdahilin Durumu	161
3.2.2.2.1. Asli Müdahale	166
3.2.2.2.2. Fer'i Müdahale	167
3.2.2.2.3. İYUK Bağlamında İstinaf Başvurusu Açısından Müdahaleye İlişkin Değerlendirmeler.....	171
3.2.2.2.3.1. İstinaf Aşamasında Davaya Müdahale	171

3.2.2.2.3.2. Asıl Tarafın İstinaf Kanun Yoluna Başvurmaması Durumunda Müdahilin İstinaf Kanun Yoluna Başvurup Başvuramayacağı Sorunsalı	174
3.2.3. İstinafa Başvuru Süresi.....	178
3.2.4. İstinaf Başvurusunun Şekli, Dilekçesinin İçeriği ve Ön İnceleme.....	186
3.2.4.1. İstinaf Başvurusunun Şekli ve İstinaf Dilekçesinin İçeriği	186
3.2.4.2. İstinaf Dilekçesi Üzerindeki Ön İnceleme.....	190
3.2.5. İstinaf Yoluna Başvurmanın Mahkeme Kararının Uygulanmasına Etkisi	192
3.3. İstinaf Sebepleri	193
3.3.1. Hukuka Aykırı Karar Verilmiş Olması	195
3.3.2. Usul Hükümlerinin Uygulanması Hata veya Eksiklik Olması.....	198
3.4. İstinafta Duruşma	201
3.5. İddia ve Savunmanın Genişletilmesi ve Değiştirilmesi	217

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İSTİNAF MAHKEMESİNİN VEREBİLECEĞİ KARARLAR

VE

BU KARARLARA KARŞI OLAĞAN BAŞVURU YOLU

4.1. İstinaf Başvurusunun Bölge İdare Mahkemesince (İstinaf Mahkemesince) İncelenmesi	222
4.1.1. Davaya Yasaklanmış ya da Reddedilmiş Hâkim Tarafından Bakılması.....	223
4.1.1.1. Hâkimin Yasaklılığı, Çekinme/Çekinmeye Davet.....	225
4.1.1.2. Hâkimin Tarafsızlığı Konusunda Kuşku Yaratabilecek Sebepler/Ret Sebepleri, Çekilme/Çekilmeye Davet.....	226
4.1.1.3. Çekinme ve Ret İsteminin Karara Bağlanması.....	229
4.1.2. Davaya Görevsiz veya Yetkisiz Mahkeme Tarafından Bakılması.....	232
4.1.2.1. Vergi Yargılamasında Görev ve Yetki	232
4.1.2.2. İstinaf Kanun Yolunda Görev ve Yetki İncelemesi.....	236
4.2. Yürütmenin Durdurulması	238
4.2.1. Genel Olarak Yürütmenin Durdurulması	238
4.2.2. İstinaf Aşamasında Yürütmenin Durdurulması.....	240
4.2.2.1. İstinaf Başvurusunda Mahkeme Kararının Yürütülmesinin Durdurulması Şartları.....	242

4.2.2.1.1. Davanın Kısmen veya Tamamen Kabulüne İlişkin Kararların İstinafa Konu Edilmesi Dolayısıyla Yürütölmelerinin Durdurulması	242
4.2.2.1.2. Davanın Kısmen veya Tamamen Reddine İlişkin Kararların İstinafa Konu Edilmesi Dolayısıyla Yürütölmelerinin Durdurulması	243
4.2.2.2. İstinaf Aşamasında Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararının Sonuçları	244
4.3. İstinaf Mahkemesinin Verebileceğı Kararlar	245
4.3.1. İstinaf Başvurusunun Haklı Bulunması Durumunda Verilen Kararın Sonucu	245
4.3.2. İstinaf Başvurusunun Haklı Bulunmaması Durumunda Verilen Kararın Sonucu	247
4.4. İstinaf Mahkemesi Kararının Şekli ve İçeriğı ile Gerekçesi	261
4.4.1. İstinaf Mahkemesi Kararının Şekli ve İçeriğı	261
4.4.2. İstinaf Mahkemesi Kararının Gerekçesi	262
4.5. İstinaf Mahkemesi Kararlarının Temyizi	267
SONUÇ	270
KAYNAKÇA	281
ÖZGEÇMİŞ	310

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.r.	: Adı geçen rapor
a.g.t.	: Adı geçen tebliğ
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AYMBBK	: Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı
AYMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
BAM	: Bölge Adliye Mahkemesi
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
bs.	: Bası
C.	: Cilt
CCJE	: Avrupa Yargıçları Danışma Konseyi (Consultative Council Of European Judges)
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CJA	: Code de Justice Administrative
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	: Çeviren
dn.	: Dipnot
E	: Esas
f.	: Fıkra
GSTA	: Genel Devlet Vergi Yasası
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSK	: Hakimler ve Savcılar Kurulu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
İDD	: İdari Dava Daireleri
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	: İdari Yargılma Usulü Kanunu

K	: Karar
K.T.	: Karar tarihi
md.	: Madde
MÜHF-HAD	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi- Hukuk Araştırmaları Dergisi
No	: Numara
p.	: Paragraf
R.G.	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s.	: Sayfa
t.	: Tarih
t.y.	: Basım tarihi yok
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
v.d.	: Ve diğerleri
vd.	: Ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
y.y.	: Basım yeri yok

GİRİŞ

İdeal bir vergi yargılama sisteminde istinaf kanun yolunun nasıl düzenlenmesi gerektiği sorunsalıyla başladığımız çalışmada esas olarak yargılama hukukunun biçimsel kurallarının duraksamaya yer vermeyecek şekilde belirlenmesinin hukuk devleti anlayışına uygun bir yargılamanın zorunlu unsuru olduğu bir kez daha ortaya konulmuştur.

Vergi hukuku, vergi borcu ilişkisi dolayısıyla devlet ve birey arasında ortaya çıkan zıtlığı, çıkarlar dengesi kurmak suretiyle birtakım kurallar çerçevesinde düzenleyen bir hukuk dalıdır. Geniş kapsamıyla yargılama hukukunun bir dalı olan vergi yargılama hukuku ise vergi uyuşmazlıklarının yargısal alanda adil bir şekilde çözülmesine hizmet etmektedir. Yargıda iş bölümü çerçevesinde vergisel uyuşmazlıklar, idari yargı kolunda yer alan vergi mahkemelerince çözüme kavuşturulur. İdari yargı kolunda yer almakla birlikte vergi hukukunun taşıdığı özellikler dolayısıyla vergi yargısının bağımsız olamasa da kendine özgü bir yargılama şeklini oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Yargısal denetim, hak ve özgürlüklerin korunması ve geliştirilmesi için önemli araç olduğundan, tüm yargılama dallarında olduğu gibi vergi yargılamasının da gereği gibi işlemesi, geniş perspektifte anayasal düzenin gereğidir.

Vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlenmesi ve bu suretle vergi mükelleflerinin hak ve menfaatlerinin güvence altına alınabilmesi için tüm idari işlemlerde olduğu gibi vergisel işlemlere karşı da yargı yolu açık tutulmuştur.

Bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanması, hak veya menfaatlerinin ihlal edilmesi durumunda yargı yoluna başvurma hakkının tanınmasının yanında etkili hukuki himayeyi sağlayacak iyi teşkilatlanmış bir yargı örgütünün de oluşturulması ile mümkün olabilir.

1982 yılında vergi yargılamasında ve temelde idari yargılamada yapılan düzenleme ile idari yargılama sistemi büyük oranda günümüzdeki şeklini almıştır. 6545 sayılı Kanun ile getirilmiş olan istinaf kanun yolu, 1982 yılından sonra yapılan en önemli yenilik olarak nitelendirilebilecektir. Bu yenilik getirilirken esas maksat daha çok Danıştay'ın iş yükünün azaltılması olarak ifade edilse de belirtmek gerekir ki bu, temel amaç değildir. Zira istinaf kanun yolu ile esas hedeflenen hakkaniyete uygun ve adil bir yargılama sisteminin oturtulmasıdır.

En genel haliyle istinaf, ilk derece mahkemesinin verdiği kararın, üst bir mahkeme tarafından maddi ve hukuki açıdan incelenmesi ve şayet gerekli görülüyorsa maddi olaya ve bu olayın hukuki değerdendirmesine ilişkin yeniden yargılamanın yapıldığı olağan kanun yoludur. Olağan bir kanun yolu türü olan istinaf, yargılamanın doğru ve adil yapılmasının teminatlarındandır. İstinaf mahkemelerince verilen kararlar da uyuşmazlığı sona erdirerek somut olay adaletinin gerçekleşmesine, hukukun gelişmesine ve hukuk birliğinin sağlanmasına katkı sağlarlar. Böylelikle tarafların çıkarları korunurken hukuki güvenlik de sağlanmış olmaktadır.

Dört ana bölümden oluşan çalışmada mümkün olduğunca en doğru anlama ulaşabilmek için yorumlamalar yapılmaya çalışılmıştır. Ayrıca yeri geldikçe Danıştay kararları ve bölge idare mahkemesi kararlarına da yer verilmiştir.

Bu çerçevede birinci bölümde kavramsal açıklamalar, tarihçe ile seçilmiş hukuk sistemlerindeki istinaf sistemlerine kısaca yer verilmiştir. İkinci bölümde genel olarak vergi yargılaması hukukunda istinafin hukuki ve kuramsal temelleri ile istinaf kanun yoluna egemen olan ilkeler açıklanmıştır. Üçüncü bölümde usuli açıdan vergi yargılaması hukukunda istinafin niteliklerine yer verilmiş ve son olarak dördüncü bölümde istinaf mahkemesinin verilebileceğı kararlar ile kararlara karşı diğer olağan başvuru yolu olan temyizden kısaca bahsedilmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle terminoloji ve kavram üzerinde durulmuştur. İstinaf kelimesinin kavramsal açıklaması yapılmış ve yargılama mercii bağlamında terim sorunsalı ele alınmıştır. Başlangıçta belirtmek gerekir ki istinaf; çalışmanın konusu olan olağan kanun yolunun ismi olmakla birlikte çalışmanın genelinde benimsediğimiz üzere aynı zamanda yargılamayı gerçekleştiren mahkemeyi isimlendirmek için de kullanılmıştır. Bu bölümde terim ve kavram başlığı altında, alt başlık olarak istinafin diğer kanun yollarıyla genel hatları itibarıyla karşılaştırılması yapılmıştır. Bu karşılaştırmada özellikle yürürlükten kaldırılan itiraz yolu ile kısmen örtüştüğü kanısına varılmıştır. İstinaf kurumunun tarihsel gelişimine de yer verilen bu bölümde, vergiler temyiz komisyonunun kararlarının kazai nitelik taşıyıp taşımadığı ve bu doğrultuda gerçekleştirdiğı yargısal faaliyetin istinaf niteliğinde olup olmadığına ilişkin değerdendirmelere yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde medeni yargılama ve ceza yargılama hukuklarındaki istinaf kanun yollarına ilişkin düzenlemeler de kısaca

anlatılmıştır. Devamında istinaf kanun yolunun amaçları açıklanmıştır. Esas itibariyle vergi yargılamasının amaçları olarak doktrinde belirtilen bu amaçların istinaf için de aynen geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Bu bölümde son olarak ise istinaf kanun yoluna başvurma hakkının etkileri üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümde istinafin kuramsal temelleri ve dayanakları ele alınmıştır. Bu çerçevede dereceli yargılamanın anayasal bir zorunluluk olup olmadığı ve İHAM'ın konuya ilişkin yaklaşımı tartışılmıştır. Bu bölümde aslında çalışmanın genelindeki değerlendirmelerimizde kullanacağımız istinaf kanun yoluna hâkim ilkelere yer verilmiştir. İstinaf kanun yolunun amaçlarında olduğu gibi bu ilkeler de yalnızca istinaf kanun yoluna hasredilmiş olmayıp, esasında vergi yargılamasına hâkim olan ilkeler olmakla birlikte, bu çalışmada istinaf kanun yolu perspektifinden ele alınmıştır. Yine bu bölümde hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik toplumun değerlerini yansıtan haklar ve ilkeler bütünü olarak ifade edilen adil yargılanma hakkı, genel hatlarıyla açıklanmıştır. Bu çerçevede silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama ilkesinin ayrı bir önemde olduğunu belirtmek isteriz. Aynı şekilde mahkemeye başvurma hakkı/hak arama hürriyeti çerçevesinde, kanun yoluna başvuruda öngörülen parasal sınırlama ele alınmıştır. Bu konuya ilişkin değerlendirmelere adil yargılanma hakkı içerisinde başlanıp sonrasında ise üçüncü bölümde devam edilmiştir. Adil yargılanma hakkından sonra istinaf kanun yolu aşaması için belirleyici olan ve esasında vergi yargılamasına karakterini veren, re'sen araştırma ilkesi incelenmiştir. İlkelerden ele aldığımız bir diğeri yazılılık ilkesidir. Kural olarak idari yargılamada ve vergi yargılamasında yazılılık esas olduğundan bu ilke de ayrı bir önem taşımaktadır. Zira idari yargılamada yazılı şeklin kabulü zaruri ve yararlı olmasına karşın yargılama sürecinin bütünüyle ve mutlak bir şekilde bunun üzerine oturtulmasının sakıncaları da bulunmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde istinafin konusu ve niteliğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu bölümde aleyhine istinaf kanun yoluna başvurulabilecek kararlar başlığı altında istinaf kanun yoluna başvuruda öngörülen parasal sınır hakkındaki görüşümüze daha geniş bir şekilde yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca istinafa başvuru usulü başlığı altında, istinafa başvuru hakkına sahip olanlar açıklanmış ve müdahilin durumu asli müdahil ve fer'i müdahil ayrı ayrı değerlendirilmek suretiyle ele alınmıştır. Ayrıca belirtmek isteriz ki fer'i müdahile ilişkin açıklamalar iki noktada

yoğunlaştırılmıştır; istinaf aşamasında davaya müdahalenin mümkün olup olmadığı ve asıl taraf istinaf kanun yoluna başvurmasa dahi müdahilin kanun yoluna başvurup başvuramayacağı meselelerine yorum getirilmeye gayret gösterilmiştir. Devamında bu bölümde, istinafa başvuru süresi başlığı altında mali tatil, idari izin ve mücbir sebeplerin istinafa başvuru süresine olan etkisine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde ele alınan önemli konulardan bir diğeri istinafta duruşma meselesidir. Duruşma konusu, ilk derece yargılaması açısından ne denli önemli ise istinaf aşamasında o denli önemlidir. Üçüncü bölümde son alt başlık altında incelediğimiz konu ise yapılan çalışmalarda iddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi olarak ifade edilen ancak esasında doğru bir nitelendirme olmadığı sonucuna vardığımız konudur ki bu kapsamda da İYUK md. 16/4 hükmü ile İYUK md. 21 hükmü incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümde, ilk olarak istinaf başvurusunun istinaf mahkemesince incelenmesi kapsamında davaya yasaklanmış ya da reddedilmiş hâkim tarafından bakılması ile davaya görevsiz ve yetkisiz mahkeme tarafından bakılması konuları ele alınmıştır. Devamında istinaf aşamasında yürütmenin durdurulması başlığı altında, öncelikle yürütmenin durdurulmasının istinaf aşamasında kural mı yoksa istisna mı olması gerektiği meselesi tartışılmış, devamında ise davanın kısmen veya tamamen kabulüne ilişkin kararların istinaf başvurusuna konu edilmesi dolayısıyla yürütölmelerinin durdurulması ile davanın kısmen veya tamamen reddine ilişkin kararların istinaf başvurusuna konu edilmesi dolayısıyla yürütölmelerinin durdurulması meseleleri ayrı başlıklarda incelenmiştir. Dördüncü bölümde değindiğimiz bir diğör konu istinaf mahkemesinin verebileceğı kararlardır. Bunun dışında istinaf mahkemesinin kararının içeriğı ve şekli ile gerekçesi ve son olarak istinaf mahkemesi kararlarının temyizi konuları da bu bölüm altında incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TERMİNOLOJİ-KAVRAM-TARİHÇE-

KARŞILAŞTIRMALI HUKUK

1.1. Terim ve Kavram

1.1.1. Terminoloji ve Kavram

1.1.1.1. İstinaf Kavramı

Etimolojik olarak Arapça’da burun, önce, uç kelimelerine karşılık gelen enf kökünden türeyen istinaf, yeniden başlama, baştan alma anlamlarına gelmektedir.¹

Osmanlıca-Türkçe sözlükte istînâf kelimesi Arapça ile uyumlu olarak; başlama, yeniden başlama, baştan alma, sözün başlangıcı anlamındadır. Ayrıca istinaf, üst mahkemeye başvurarak alt mahkemenin vermiş olduğu hükmün feshini isteme ve ilk derece mahkemesi (dava mahkemesi) ile temyiz mahkemesi arasındaki yüksek mahkeme anlamlarına da gelmektedir.² Yani istinaf hem yargılama aşamasının ismi hem de mahkemenin ismi olarak kullanılmaktaydı.

İstinafın etimolojik anlamındaki bu “yeniden başlama” anlamı, kelimenin günümüzdeki kullanım amacını da yansıtmakta; ileride ayrıntısıyla inceleneceği üzere, istinaf kanun yolunda yargılama “maddi” ve “hukuki” açıdan “yeniden başlamakta”dır.

Yabancı hukuk sistemlerinden çalışmamız kapsamında incelediğimiz ülkelerden Fransa’da, idari yargılama hukukunda istinaf “l’appel”, istinaf mahkemesi ise “cour d’appel” olarak ifade edilmektedir. İdari yargılama hukuku ile mali yargılama hukukunun birbirinden bağımsız yapıda olduğu Alman İdari Yargılama Hukuku’nda istinaf “Berufung”, “Appelation” terimleri ile ifade edilmektedir. İdari yargılama sisteminde istinaf yargılamasını gerçekleştiren makamı “Oberwaltungsgerichte” kelimesi ile ifade edilmektedir. Hollanda’da İdari Yargılama Hukuku’nda istinaf “beroep”, istinaf

¹ Necip Bilge, “Üst Mahkemeler”, **Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay’ın Hatırasına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 194, 1964, s. 61-89, 62, Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Ankara, Aydın Kitabevi Yayınları, 2007, s. 461.

² Devellioğlu, **a.g.e.**, s. 552, Abdullah Yeğin v.d., **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lûgat**, İstanbul, Doğu Matbaası, 1978, s. 702, Mustafa Nihat Özön, **Büyük Osmanlıca-Türkçe Sözlük**, İstanbul, İnkılap ve Aka Kitabevleri, 1965, s. 350, Nişanyan Sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.nisanyansozluk.com>, 5 Ocak 2020, Lûgat Osmanlı Türkçe Elektronik Sözlük, (Çevrimiçi) <http://www.luggat.com>, 5 Ocak 2020.

mahkemesi ise “Hof van beroep” ile ifade edilmektedir. İsveç İdari Yargılama Hukuku’nda istinaf “överklagenämnden” kelimesi ile istinaf mahkemesi ise “appellationsdomstol” ile ifade edilmektedir. Yabancı hukuk sistemlerinde istinaf veya istinaf mahkemesine karşılık gelen ifadelerde yer alan ‘appeal’ kelimesi Latince kökenlidir.³ Zaten Roma Hukuku’nda da istinaf olarak nitelendirebileceğimiz sistem, hâkim tarafından karara bağlanan uyuşmazlığın ikinci bir hâkimin önüne getirmesi usulü ‘appellatio’ olarak ifade edilmekteydi.⁴

Kavram olarak istinaf, mahkemece verilen kararın benimsenmeyerek denetlenmesi için bir üst mahkemeye götürülmesini ifade etmektedir.⁵ Hukuki bir terim olarak ise en genel haliyle istinaf, ilk derece mahkemesinin verdiği kararın, üst bir mahkeme tarafından maddi ve hukuki açıdan incelenmesi ve şayet gerekli görülüyorsa maddi olaya ve bu olayın hukuki değerlendirmesine ilişkin yeniden yargılamanın yapılmasıdır.⁶ Daha geniş bir tanımlama ile ise istinaf, uyuşmazlığa ilk defa bakan mahkemenin verdiği son kararın yani yaptığı maddi tespitler ve bunlara bağladığı hukuki sonuçlar ile uyguladığı yargılama hukuku normlarının, bir başka ve üst yetkili mahkemece kontrol edilmesi ve gerektiğinde ilk derece mahkemesinin son kararının ıslah edilmesi suretiyle gerçekleştirilen kanun yolu müessesesidir. İstinaf kanun yolunun amacı maddi gerçeğe ulaşma olduğundan kararın hem maddi hem de hukuki unsurlarının kontrol edilmesi şarttır. Şayet amaç hukukun geliştirilmesi yahut ülke çapında bir örnek uygulanması sağlamak olsaydı sadece hukuki inceleme yeterli olabilecekti.⁷

İstinafın özelliklerini de aktaran bir diğer tanıma göre ise önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin kanuni düzenlemelerde adlı adınca gösterilmiş şartlara bağlı olmadığından ikinci bir hâkimin birincisinin yerine geçerek aynı davayı bütün yönleriyle

³ e-sözlük, (Çevrimiçi) <https://www.dictionary.com>, 5 Ocak 2020.

⁴ A. Nadi Günel, **Roma Medeni Usul Hukukunda Yargılama Süreci ve İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 77, Özcan Karadeniz Çelebican, **Roma Hukuku (Tarihî Girişi-Kaynaklar-Genel Kavramlar-Kişiler Hukuku-Hakların Korunması)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, s. 319-320.

⁵ Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <http://www.tdk.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

⁶ Feridun Yenisey, “İstinaf”, **Adalet Dergisi**, S: 2, Ocak 2000, (Çevrimiçi) <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/02.sayi/2feridun.pdf>, 5 Ocak 2020, Mehmet Handan Surlu, “Türk Hukuk Uygulamasının Tarihsel Perspektifi Açısından İstinaf (Üst) Mahkemeleri veya Türk Yargı Sisteminin Bitmeyen Özlemi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 2, 2000, s. 459-480, 460, Öztekin Tosun, **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, C. 2, 2. bs, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1976, s. 198.

⁷ Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1979, s. 4.

yeniden incelemesi ve kararı teyit etmesi ya da reforme etmesi yani değiştirmesi istinaftır.⁸

İstinaf türleri, konuya ilişkin yapılan çalışmalarda tam ve sınırlı istinaf ile klasik ve dar anlamda istinaf olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Tam istinafta davanın esasına ikinci kez girilmekte iken sınırlı istinafta sadece dosyadaki tartışmalı hususlar incelenmektedir.⁹ Klasik anlamıyla istinaf, uyuşmazlığın ilk derece mahkemesi önünde yapılan yargılamadan tamamen bağımsız olarak, meydana yeni çıkan değişiklikler ve bir sınırlama olmaksızın öne sürülebilen yeni deliller ile olaylar da göz önüne alınmak suretiyle yeniden ele alınması ve karara bağlanmasıdır.¹⁰ Dar anlamda istinafta ise uyuşmazlık hakkında karar verilirken ilk derece mahkemesi (dava mahkemesi) tarafından yapılan yargılama baştan sona aynen tekrarlanmamakta, maddi olaylar sadece gerekli noktalarda yeniden ele alınarak değerlendirilmektedir.¹¹ İstinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesinin vakıa tespiti ve yargılamasında kullandığı dava malzemesi ile bağlıdır ve bu aşamada istinaf mahkemesinin işlevi ilk derece mahkemesinin kararını denetleyerek hatalarını kontrol etmektir.¹² Günümüzde yargılama hukukunda istinaf kavramı daha çok dar anlamıyla benimsenmektedir.¹³ Genel eğilim olarak tüm yargılama hukuklarında dar anlamda istinaf benimsenmektedir. Zira ilk derece yargılamasının baştan sona tekrarlanması davaları istenmeyecek derecede uzatabilecektir. Adaletin tam olarak gerçekleşmesinin yanında gecikmemesinde de kamu yararı olduğu kabul edilmelidir.¹⁴ İdari yargı sisteminde oluşturulan istinaf sisteminin, özellikle önemli bir kısım kararların temyize tabi olmadan istinaf aşamasında kesinleşeceği düşüncesinden hareketle, geniş anlamda istinaf olacağı da ifade edilmektedir.¹⁵ Bu görüşün ulaştığı sonuca iştirak

⁸ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Alfa Basım-Yayım, 2002, s. 652, Zuhal Bereket, “İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 28, S: 94, s. 11-27, 12. Belirtmek gerekir ki bu tanımdaki istinafın şartlarının olmadığı ifadesine günümüz sisteminde yer alan istinaf kanun yolu açısından iştirak etmek mümkün olmayacaktır. Zira çalışmanın ilerleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere istinaf kanun yoluna başvurunun şartları bulunmaktadır.

⁹ Oğuz Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 83, 2013, s. 13-95, 20.

¹⁰ Ejder Yılmaz, **İstinaf**, 2. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2005, s. 21.

¹¹ Yenisey, **a.g.e.**, s. 5-6.

¹² Abdurrahim Karlı, **Medeni Muhakeme Hukuku**, İstanbul, Alternatif Yayıncılık, 2014, s. 706.

¹³ Yenisey, **a.g.e.**, s. 6, Engin Saygın, “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S: 1-2, s. 635-648, 637.

¹⁴ Ejder Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, C. 3, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 3238.

¹⁵ Serkan ınarlı, **İdari Yargılamada İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 59.

etmekle birlikte idari yargı sisteminde geniş istinaf uygulamasını ayakta tutan unsurun re'sen yargılama ilkesi olduğunu ifade etmek gerekir. Şöyle ki; özel hukuk yargılamasında istinaf aşamasında ilk derece mahkemesinde sunulan ispat vasıtaları dışında yeni ispat vasıtalarına dayanılması 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun¹⁶ 357. maddesi hükmünce mümkün değilken aksi idari yargıda mümkündür.

1.1.1.2. Yargılama Mercii Bağlamında Terim Sorunsalı

Hukuk yargılamasında istinaf sistemine geçiş aşamalarında yapılan çalışmalar çerçevesinde hazırlanan kanun tasarılarında üst mahkemeler tabiri kullanılmıştır.¹⁷ 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'da¹⁸ ise istinaf tabiri yerine bölge adliye mahkemesi kullanılmıştır. 5236 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'da¹⁹ ise bölge adliye mahkemeleri nezdinde gidilecek kanun yolunun ismi olarak istinaf tabiri kullanılmıştır. İstinaf eskiden beri esasında hukuk sistemimizde kullanılan yerleşik ve Türk hukukçuları tarafından temyizden ayırmada kolaylık sağlayacak bir terimdir.²⁰

İdari yargılama hukukumuzda istinaf mahkemesi tabirine yer verilmemekle birlikte uygulamada istinaf hem kanun yolunu hem de yargılamayı gerçekleştiren mahkemeyi isimlendirmek üzere kullanılmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki istinafın bir yargılama hukuku müessesesi olarak mahkeme teşkilatından ayırt edilerek ele alınması gerekmektedir. Zira istinaf, teşkilatı ayırt edici bir unsur olarak değil, görülen işlev olarak değerlendirilmelidir.²¹ Bu itibarla istinafın aynı zamanda yargılamayı gerçekleştiren mahkemeyi isimlendirmek için kullanılmasını bir tür galat-ı meşhur olarak kabul etmek gerekir.

¹⁶ Kabul tarihi: 12.01.2011, Yayımlandığı R.G. t. 04.02.2011, S: 27836.

¹⁷ İstinafın tanımına bakıldığında ilk derece mahkemesinin üzerinde yer alan üst mahkemenin yargılamayı gerçekleştirdiği anlaşılmaktadır. Buradan hareketle doktrinde istinaf mahkemesi yerine üst mahkeme kavramının kullanıldığı da görülmüştür. Bu görüş doğrultusunda, kanun yolu mahkemesinin, kanun yolunun adını taşıması gerekmediğinden istinaf yargılaması yapan mahkemeye "üst mahkeme" denilebileceği belirtilmiştir. Ancak üst mahkeme kavramı sadece istinaf yargılamasını gerçekleştiren mahkemeyi değil, herhangi bir üst yetkili mahkemeyi de ifade edebileceğinden istinaf mahkemesi yerine üst mahkeme denilmesinin yerinde olmayacağı görüşü ileri sürülmüştür. Yenisey, **a.g.e.**, s. 8-9.

¹⁸ Kabul tarihi: 26.09.2004, Yayımlandığı R.G. t. 07.10.2004, S: 25606.

¹⁹ Kabul tarihi: 26.09.2004, Yayımlandığı R.G. t. 07.10.2004, S: 25606.

²⁰ Yılmaz, **İstinaf**, s. 34-35.

²¹ Aydın Gülan, "Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 91, 2016, s. 19-27, 21.

İdari yargılama alanında konuyu değerlendirecek olursak 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²² ile yapılan değişiklikle kanun yolunun adı, doğrudan “istinaf” olarak düzenlenmiştir. Ancak istinaf kanun yolu için başvurulacak mahkeme bölge idare mahkemesi olarak gösterilmiştir. Bölge idare mahkemesi genel olarak istinaf yargılamasını gerçekleştirecek idari yargı birimini içinde barındırıyor olmakla birlikte esasında doğru bir ifade olmamaktadır. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un²³ 3. maddesinin ilk fıkrası uyarınca bölge idare mahkemeleri; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşmaktadır. Dolayısıyla Bölge İdare Mahkemeleri özünde Adalet Bakanlığı’nın idari teşkilatlanmasındaki bir birimin adıdır. İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyip karara bağlayacak mercii, bölge idare mahkemesi dava daireleridir. Vergi davaları²⁴ özelinde istinaf incelemeleri yapacak mercii ise vergi dava daireleridir. Bu sebeple istinaf yargılamasını gerçekleştirecek olan bölge idare mahkemesi dairelerini istinaf mahkemesi olarak nitelendirmeyi uygun bulmaktayız.²⁵ İstinaf mahkemesi denildiğinde anlaşılması gereken bölge idare mahkemesi değil, bölge

²² Kabul tarihi: 18.06.2014, Yayımlandığı R.G. t. 28.06.2014, S: 29044.

²³ Kabul tarihi:06.01.1982, Yayımlandığı R.G. t. 20.01.1982, S: 17580.

²⁴ Vergi davasının tanımlaması ve hukuki niteliği için bakınız: Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 39, S: 1-4, s. 125-156.

²⁵ “Bilindiği gibi, 2576 sayılı Kanun ile, o ana kadar bildiğimiz (alışık olduğumuz) idari yargıda görevli bulunan ve hem ilk hem son derece olarak çalışan Danıştay’ın yanı sıra, ilk derece mahkemeleri kurulmuş ve Danıştay, (ilk derece mahkemeleri üzerinde) üst dereceli mahkeme haline getirilmişti. 2576 sayılı Kanun, 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun yanısıra genel (ilk derece) mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri olarak belirtmektedir. Her üç grup mahkemeyi, “idari mahkemeler” üst başlığı altında toplamak mümkündür. Bilindiği gibi, “idari mahkemeler” (yani, her üç mahkeme) de, ülkemizin her ilinde değil, yalnızca bazı “bölge”lerde kurulmuştur. Bu mahkemelerin hangi yerlerde (illerde) kurulacağı, yargı çevrelerinin hangi iller olacağı, “bölge”lerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önüne alınarak Adalet Bakanlığı’na belirlenmektedir (2576 s. K. m. 2/1). 2576 sayılı Kanun, idari mahkemeler olan bölge idare mahkemelerinin ve vergi mahkemelerinin oluşumunu ve görevlerinin ayrı ayrı olarak düzenlemiştir. İdari mahkemelerden biri olan “bölge idare mahkemeleri”, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen bazı (2576 s. K. m. 7) kararları itiraz üzerine inceleyerek kesin olarak hükme bağlamakla ve yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamakla görevlidir (2576 s. K. m. 8). Görüldüğü gibi, idari mahkemelerin (yani, her üç mahkemenin) belli “bölge”lerde görev yapmakta oluşu ile “bölge idare mahkemesi” ibaresindeki “bölge” aynı şey değildir. Ancak, 2576 sayılı Kanun’un bu inceliğini bilmeyenlerin gözünde, “idari davalar, bölge idare mahkemelerinde (?) açılmaktadır”!.“ Yılmaz, **İstinaf**, s. 35.

idare mahkemesinin vergi mahkemesi kararlarına karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyecek vergi dava dairesidir.

Bu sebeple eskiden beri kullanılan yerleşik bir terim olması ve özellikle temyiz kanun yolundan ayırmadaki kolaylık dolayısıyla istinaf mahkemesi tabirini kullanmayı tercih edeceğiz.²⁶

1.1.2. İstinafin Diğer Kanun Yollarıyla Genel Hatları İtibariyle Karşılaştırılması

1.1.2.1. 6545 Sayılı Kanun İle Yürürlükten Kaldırılan Kanun Yolları

1.1.2.1.1. İtiraz Kanun Yolu

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun²⁷ 'İtiraz' kenar başlıklı 45. maddesinde olağan bir kanun yolu olarak düzenlenmiş olan itiraz kurumu, 18.06.2014 tarihinde 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile Kanun'dan çıkartılmıştır. Anılan maddeye göre, idari yargının ilk derecesinde yer alan idare ve vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği nihai kararlara karşı başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile, kararın tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilirdi. İtiraz konusu olabilecek kararlar İYUK md. 45'te sayılmıştı.²⁸ Bölge idare mahkemesinin, itiraz üzerine verdiği kararlar

²⁶ Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, C. 3, s. 3242.

²⁷ Kabul Tarihi: 06.01.1982, Yayımlandığı R.G. t. 20.01.1982, S: 17580.

²⁸ İYUK'un 'İtiraz' kenar başlıklı 45. maddesi şöyledir: 1. İdare ve vergi mahkemelerinin;
a) İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçme, not tespiti, kayıt, nakil, ilişik kesme ve disiplin cezalarına ilişkin işlemler ile yükseköğretim öğrencilerinin sınıf geçme ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden,
b) Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilâtındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, ikinci görev, vekaleten atama, görev ve unvan değişikliği içermeyen il içi naklen atama, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden,
c) Kamu görevlilerine uyarma ve kınama cezası verilmesine ilişkin işlemlerden,
d) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üyeleri hakkında verdiği mesleki faaliyeti sona erdirmeyen her türlü disiplin ve sınav işlemlerinden,
e) Asker ailelerine yardım ile ilgili işlemlerden,
f) 2/7/1941 tarihli ve 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanunun uygulanmasından,
g) 1/7/1976 tarihli ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Gücsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 29/5/1986 tarihli ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,
h) 4/12/1984 tarihli ve 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından,

kesin olduğundan bunlar hakkında Danıştay'da temyize başvurulması mümkün değildi. Bölge idare mahkemesi itiraz edilen kararı hukuka aykırı bulur ise bozma kararı verir ancak dosyayı yeniden karara bağlanmak üzere ilgili mahkemeye geri gönderme yetkisi olmadığından gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verirdi. İYUK'un 52. maddesinde de belirtildiği üzere itiraz yoluna başvurulması hâkim, mahkeme veya Danıştay kararının uygulanmasını durdurmamakla birlikte teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilirdi. Şayet vergi mahkemesinin tek hâkimle verdiği itiraza konu kararlarına karşı Danıştay'a başvurulursa Danıştay görevsizlik kararı vererek dosyayı görevli ve yetkili bölge idare mahkemesine gönderme kararı verirdi.²⁹

İtiraz kanun yolunun niteliğine ilişkin doktrinde bir fikir birliği bulunmamaktadır. Bir görüşe göre, bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine inceleme, tahkikat yapma ve nihai karar alma yetkisi bulunduğu istinaf kanun yoluna; itiraz üzerine verilen kararların kesin olması ve kararlara karşı temyiz yolunun kapalı olmasından dolayı ise temyiz kanun yoluna benzemektedir.³⁰ İtiraz kanun yolu uyuşmazlıkların ikinci kere esastan incelenmesini gerektirdiğinden istinaf kanun yolu olarak sayılabilmesinin

ı) 9/10/2003 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun uygulanmasından, kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hâkimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

2. (4577 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 15.06.2000) İdare ve vergi mahkemelerinin yukarıdaki fıkra uyarınca verdikleri nihai kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür.

3. İtiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir.

4. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. (3622 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle eklenen cümle) Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

5. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz.

6. (4577 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 15.06.2000) İtiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

²⁹A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 7. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012, s. 1023-1025, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s.1117-1119.

³⁰ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 32. b., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012, s. 517, Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 7. bs, s. 1023.

mümkün olduğu da ileri sürülmüştür.³¹ Aksi yönde ise İYUK md. 45'te itiraz kurumu için itiraz kelimesinin kullanılmış olmasına rağmen esasında bunun da temyiz yolu olduğu zira kanunda itirazın, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğunun hüküm altına alınmasının da aslında itirazın, temyizın bir türü olduğunu gösterdiği,³² bölge idare mahkemelerinin ilk derece yargılama kademesinde bulunmakla ve bazı ortak emareler taşımakla birlikte istinaf mahkemesi olarak nitelendirilemeyeceği yönünde görüşler bulunmaktadır. İtiraz kanun yolunda, bölge idare mahkemesi davayı hem maddi hem de hukuki yönleriyle yeniden inceliyor olsa da yaptığı bu inceleme dosya üzerindendi ve bununla sınırlıydı. Bu prensibin bir yansıması olarak bu yargılamada istinafın aksine herhangi bir duruşma ve soruşturma yapılmamaktaydı.³³

Kanaatimize göre itiraz kanun yolu, vergi mahkemesi kararını hem maddi hem de hukuki açıdan incelemesi açısından ve bozduğu ilk derece mahkemesi kararını kural olarak geri göndermeyip esastan incelemek suretiyle karara bağlaması şeklindeki ön plana çıkan karakteristik özellikleri dolayısıyla istinaf kanun yoluna benzemektedir. İtiraz ve istinaf incelemeleri arasındaki temel farklılık ise itiraz sonucunda verilen hükmün kesin iken, istinaf yargılaması sonucunda verilen hükmün kural olarak kesin olmayıp temyiz yolunun açık olmasıdır.³⁴ Doktrinde bir görüşe göre ise mevcut istinaf sistemi, itiraz sisteminin genişletilmiş halidir.³⁵

Belirtmek gerekirken itiraz kanun yolunun bütünüyle istinaf kanun yolu ile örtüştüğünü söylemek mümkün değildir. Ancak temyiz kanun yolunun, istinaf kanun yolu ile karşılaştırılmasında görüleceği üzere bu kanun yollarına karakterlerini veren temel özellikleri nazara alındığında, itiraz ve istinaf kanun yolları arasındaki benzerlik, itiraz ve temyiz kanun yolları arasındaki benzerlikten daha yoğundur. Buna rağmen kendine özgü

³¹ Lütfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, **İdare Hukuku ve İlimler Dergisi (Sarıca’ya Armağan)**, C. 3, S: 1-3, İstanbul, 1982, s. 53-83,75. Ancak bu aşamada alınan kararlar kesin olduğundan ve Danıştay’da temyiz edilemeyeceğinden güvencesiz ve eksik bir ikinci derece olmaktan ibarettir. **A.e.**

³² Yahya Kazım Zabunoğlu, **İdare Hukuku**, C. 2, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 680.

³³ Sait Güran, **Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerine Yapısal Bir Deneme**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 509, 1977, s. 324-325.

³⁴ Mustafa Avcı, “İdari Yargıda İstinaf”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 96, 2011, s. 179-204, 186.

³⁵ Halil Altındağ, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu: İstinaf mı İtiraz mı?”, **Legal Hukuk Dergisi**, S: 185, s. 2365-2382, 2371.

bir kanun yolu olan itirazın³⁶, bazı özelliklerinin istinafa benzediği görülse de bu kanun yolunun istinaf niteliğinde olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir.

1.1.2.1.2. Karar Düzeltme

Kararın düzeltilmesi müessesesi, yürürlükte olduğu dönem itibarıyla Türk Hukuku'nun geliştirdiği ve Türk Hukuku'na özgü olan bir kanun yoluydu.³⁷ Bu yeni bir dava olmayıp, önceden verilmiş yargı kararının, bu kararı veren yargı yerince, bir kez daha hukuka uygunluk açısından ve sadece kanunda kararın düzeltilmesi sebepleri olarak sayılan sebeplerle sınırlı olarak gözden geçirilmesidir.³⁸

İYUK'un 54. maddesinde yer alan kararın düzeltilmesi kanun yolu, vergi yargılama sistemine istinaf kanun yolunu getiren kanun olan 6545 sayılı Kanun'un 103. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.³⁹ Ancak İYUK'un geçici 8. maddesi ile bölge idare mahkemelerinin tüm yurtda göreve başlayacakları tarihten önce verilen kararlar hakkında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer bir söyleyişle 20 Temmuz 2016 tarihinden önce verilen kararlar için kararın düzeltilmesi yoluna başvurulabiliyorken sonrasında verilecek kararlar için bu mümkün olmayacaktır.⁴⁰

³⁶Ali Akyıldız, "İstinafa İlkel Bakmak", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 89, 2015, s. 11-32, 14.

³⁷İsmail Hakkı Karafakih, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1952, s. 262, A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 36. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 529.

³⁸Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 36. bs., s. 530.

³⁹Karar düzeltme kanun yolunun kaldırılması üzerine Anayasa Mahkemesi'ne hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkını kullanılamaz hale getirdiği iddialarıyla anayasaya aykırılık iddiasında bulunulmuştur ancak bu iddia kabul görmemiştir. "*Dava dilekçesinde, idari yargıda karar düzeltme yolunun ortadan kaldırılmasının, hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkını kullanılamaz hale getirdiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 13. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. ... Kanunla, 2577 sayılı Kanun'da "itiraz, temyiz ve karar düzeltme" şeklinde düzenlenen kanun yolu sistematığında değişikliğe gidilerek idari yargıda kanun yolları "istinaf ve temyiz" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu yolla, ilk derece idare ve vergi mahkemesi kararlarına karşı kural olarak bölge idare mahkemesine istinaf yoluyla başvuru hakkı tanınmış, bölge idare mahkemesinin istinaf mercii sıfatıyla 2577 sayılı Kanun'un 46. maddesinde tahdidi olarak sayılan davalarla ilgili verdiği kararlar ile Danıştay dava dairelerinin ilk derece sıfatıyla verdiği kararlara karşı temyiz yoluna başvuru imkânı getirilmiştir. İdari yargıda istinaf sisteminin kabul edilmesiyle birlikte temyiz aşamasından sonra bir de kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmasının yargılamanın uzamasına sebebiyet vereceği düşüncesiyle karar düzeltme yolunun kaldırıldığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla, idari yargıda davaların gereksiz yere uzamasını önlemek amacıyla kamu yararı gözetilerek karar düzeltme yolunun ortadan kaldırılmasını öngören kural kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında olup temyiz mercii tarafından verilen kararın aynı merci tarafından tekrar gözden geçirilmesini sağlayan karar düzeltme yolunun kaldırılmış olmasının adil yargılanma hakkını zedeleyen bir yönü bulunmamaktadır."* AYMK, E: 2014/146, K: 2015/31, K. T. 19.03.2015, R.G. t. 13.06.2015, S: 29385.

⁴⁰"Adalet Bakanlığı, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde, Kanunun, bu Kanunla değişik 3 üncü maddesinde öngörülen bölge idare mahkemelerini kurar. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurtda göreve başlayacakları tarih, Resmî Gazete'de ilan edilir. Mevcut

Danıştay dava daireleri ile idari veya vergi dava daireleri kurullarının temyiz yargılaması sonunda verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraza ilişkin verdikleri kararlar hakkında, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde, bir defaya mahsus olmak üzere, kanunda sayılan sınırlı sebeplere dayanılarak taraflarca karar düzeltme talep edilebilmektedir.⁴¹ Karar düzeltme ancak asıl karar için istenebilmektedir.⁴² İlk derece mahkemesi olarak verilen kararlara, ara kararlara, yürütmenin durdurulması kararlarına, görev ve yetki açısından merci tayini kararlarına, yargılamanın yenilenmesi kararlarına ve Danıştay’ca memurların yargılanması ile ilgili olarak verilen kararlara karşı ise düzeltme yoluna gidilememektedir.⁴³

Karar düzeltmenin talep edilebilmesi ancak kanunda yazılı olan sebeplerden birinin mevcut olması halinde mümkün olmaktadır. Söz konusu sebepler İYUK’un mülga 54. maddesinde bentler halinde sayılmıştır: kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması, verilen kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı bulunması ve hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olmasıdır. Karar düzeltme başvurusunda tarafların ileri sürdüğü sebeple bağlı olarak yargılama yapılmaktaydı. Belirtmek gerekir ki karar düzeltme kanun yolunda vergi yargılamasına hâkim olan re’sen araştırma ilkesinden sapılmaktaydı. Vergi yargılamasının her aşamasında mahkemeler re’sen araştırma yetkilerini kullanırken karar düzeltme aşamasında başvuran tarafın ileri sürdüğü sebeplerle bağlı olarak yargılamalarını yapmaktaydılar.

Karar düzeltme yoluna sadece aleyhine karar kesinleşmiş olan taraf yani bu başvurudan hukuki yararı olan taraf başvurabilmektedir. Karar lehine olan taraf başvuramamaktaydı.⁴⁴ Diğer taraftan kararlar idari işlemin kısmen terkinine ilişkin de

bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam ederler.” Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, Geçici md. 20/1.

⁴¹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 587 vd.,

⁴² Özbacı, **a.g.e.**, s. 588.

⁴³ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 36. bs., s. 531.

⁴⁴ “Uyuşmazlık, içkili gazino işletmesinden dolayı Ocak 1986 dönemi için yükümlü adına tahakkuk ettirilen Eğlence Vergisinin kaldırılması ve tarhiyatın dayanağı olan Belediye Meclisi tarife kararının iptali talebi ile açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteği ile yapılan temyiz başvurusunun reddine ilişkin Dairemiz kararının düzeltilmesi istemidir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. maddesinde, Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları tarafından verilmiş olan kararlar hakkında taraflarca bir defaya mahsus olmak üzere kararın düzeltilmesi isteminde bulunabileceği hükmüne bağlanmış ise de; bu istemin kararın kendi aleyhine sonuçlanan tarafından yapılması genel hukuk ilkelerindendir. Bu durumda, yukarıda tarih ve numarası yazılı Dairemiz kararı

olabilir. Dolayısıyla burada karar düzeltme açısından davanın kısmen reddedilen bölümüne ilişkin de karar düzeltmenin talep edilebileceği kabul edilir.

Karar düzeltme kurumunun olağan kanun yolu mu yoksa olağanüstü bir kanun yolu mu olduğu hususu tartışma konusu yapılmıştır. Çoğunluk karar düzeltmenin, olağan kanun yolu olduğunu, bir kısım yazar da olağanüstü kanun yolu olduğunu ifade etmiştir.⁴⁵ Bizim anlayışımızda bu tartışma esas itibarıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru usulünün kabul edilmesiyle daha da önem taşır hale gelmişti. Zira karar düzeltmenin olağan kanun yolu olarak kabul edilmesi halinde bireysel başvurunun yapılabilmesi için bu kanun yolunun tüketilmesi gerekecek; diğer olasılıkta, olağanüstü kanun yolu olarak kabul edilmesi halinde ise bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için tüketilmesi zorunlu bir kanun yolu sayılmayacaktı.⁴⁶

Karar düzeltme kanun yolunun, olağanüstü bir kanun yolu olduğu görüşü kabul edilmelidir; zira karar düzeltmeye konu olacak kararın, kesin bir karar olduğu İYUK hükümlerinden çıkartılabilmektedir. Ayrıca karar düzeltmenin İYUK’un sistematığında, olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi kurumundan sonra düzenlenmiş olması, düzeltmenin yine düzeltmeye konu kararı veren makamdan isteniyor olması olağanüstü kanun yolu olduğunun kuvvetli dayanaklarıdır. Karar düzeltme kanun yoluna başvurulmasının hükmün kesinleşmesini engelleyip engellemediği ise diğer bir tartışma konusudur. Doktrindeki bir görüş, karar düzeltme isteminde bulunulmasının kararın kesinleşmesini istem üzerine verilecek kararın sonuna kadar erteleyeceği yönündedir.⁴⁷ Karar düzeltme isteminde bulunulmasının kararın kesinleşmesini erteleyeceği konusunda hem fikir olmakla birlikte salt bu durumun karar düzeltme müessesesini olağan kanun yolları arasında saymaya elvermeyeceği söylenebilir.

düzeltilme isteminde bulunan tarafın lehine olduğu cihetle hukuken incelenme imkanı bulunmayan karar düzeltilme isteminin reddine karar verildi.” Danıştay 9. Dairesi, E: 1988/943, K:1988/3820, K.T. 22.12.1988, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

⁴⁵ Karar düzeltme kanun yolunun olağan kanun yolu olduğu yönündeki görüşler için bakınız: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 197, M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 419, Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 978.

Aksi yönde görüş için bakınız: Özbalcı, **a.g.e.**, s. 590, Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı-İctihath-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983, s. 742, Mahmut Kaşıkçı, “Vergi Yargısında ‘Karar Düzeltme’ Kanun Yolu (Sorunsallar-Öneriler)”, **Ersin Çamoğlu’na Armağan**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2013, s. 715-730, 718-720.

⁴⁶ Kaşıkçı, “Vergi Yargısında ‘Karar Düzeltme’ Kanun Yolu (Sorunsallar-Öneriler)”, s. 716.

⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, 20. bs., s. 197, Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2014, s. 978.

Karar düzeltme kanun yolu yürürlükte olduğu dönem itibariyle Anayasa Mahkemesi'ne ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne bireysel başvuru için tüketilmesi zorunlu bir yol olarak kabul edildiğinden hak arama hürriyeti ve adil yargılanma ilkesi bağlamında kanun koyucunun tartışılması gereken bir tercihi olmuştur. Bizim değerlendirmemizde karar düzeltme talebinin muhatabı yargı mercii, bizatihi o kararı vermiş olan yargı mercii olduğu için talepte bulunanın, bu talebinden beklediği sonucu alması düşük bir olasılıktır. Nitekim istatistiklerde bu durum doğrulanmakta olup; Adli istatistiklere bakıldığında 2015 yılında, vergi mahkemelerinden karar düzeltilmesi için yapılan 21.418 başvuru reddedilmiş, 348 başvuru kabul edilmiştir; idare mahkemelerinde bu sayı 16.651 reddedilen başvuru, 438 kabul edilen başvurudur.⁴⁸ Bu yapı içerisinde karar düzeltme yolu sıklıkla başvuru sahibi için tamamlanması gereken ama süre boyutuyla zahmetli bir merasimdir. Bu noktada adil yargılanma ilkesinin, İHAM'ın çeşitli kararlarında ifadesini bulduğu üzere makul sürede yargılanmayı da kapsadığı nazara alındığında karar düzeltme müessesesinin menfi bir görünüm arz ettiğini söylemek mümkündür.

Karar düzeltme kanun yolunda reddedilen bu kadar başvuru olmasının sebebi, olağanüstü bir yol olması dolayısıyla aslında ihtiyatlı kullanılması gerektiği ve başvuru sebepleri dikkate alınmaksızın başvuruların yapılmasıydı.⁴⁹ Gerçekten de karar düzeltme kanun yolu çoğu kez İYUK'un 54. maddesinde sayılan sebeplere dayanılmaksızın yapılan, dava dilekçelerinin bir kez daha tekrarlanarak mahkemelerden bunların yeniden değerlendirilmesi talebini içerir bir başvuru şeklinde algılamakta idi.

⁴⁸ T.C. Adalet Bakanlığı, **Adalet İstatistikleri-2015**, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2016, s. 264. Adli istatistiklere bakıldığında 2016 yılında, vergi mahkemelerinden karar düzeltilmesi için yapılan 19.564 başvuru reddedilmiş, 229 başvuru kabul edilmiştir; idare mahkemelerinde bu sayı 16.207 reddedilen başvuru, 646 kabul edilen başvurudur. T.C. Adalet Bakanlığı, **Adalet İstatistikleri-2016**, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2017, s. 276. Adli istatistiklere bakıldığında 2017 yılında, vergi mahkemelerinden karar düzeltilmesi için yapılan 18.252 başvuru reddedilmiş, 242 başvuru kabul edilmiştir; idare mahkemelerinde bu sayı 9.458 reddedilen başvuru, 306 kabul edilen başvurudur. T.C. Adalet Bakanlığı, **Adalet İstatistikleri-2017**, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018, s. 276. İstinaf kanun yolunun gelmesiyle karar düzeltme kanun yolu da kaldırıldığından 2018 yılında vergi mahkemelerinden karar düzeltilmesi için yapılan 1452 başvuru reddedilmiş, 21 tanesi kabul edilmiştir. İdare mahkemelerinden yapılan başvurulardan ise 1201 tanesi reddedilmiş, 25 tanesi kabul edilmiştir. T.C. Adalet Bakanlığı, **Adalet İstatistikleri-2018**, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2019, s. 286.

⁴⁹ Özbacı, **a.g.e.**, s. 590.

1.1.2.2. Yürürlükte Olan Kanun Yolları

1.1.2.2.1. Temyiz Kanun Yolu

Olağan bir kanun yolu olan temyiz,⁵⁰ kural olarak Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin istinaf yargılaması sonucunda verdikleri kararlarının hukuka uygunluğunun denetlendiği aşamadır. Kural olarak temyiz aşamasında, istinaf mahkemesinde incelenen olgular yeniden inceleme konusu yapılmaz fakat karardan sonra ortaya çıkan ve hükmü etkileyebilecek olgular ileri sürülebilmektedir.⁵¹ İstinaf aşamasında ise hüküm hem maddi hem de hukuki açıdan denetlenmektedir. Bu nedenledir ki istinaf kanun yolunda yapılan denetim, temyiz yolundaki denetimden daha geniştir.⁵² Doktrinde istinafin, temyizden bir türü olduğunu, bir ara temyiz olduğunu söyleyen görüşlerin yanında, kendisine özgü bir kanun yolu olduğunu söyleyen görüşler de bulunmaktadır.⁵³

Temyiz ve istinaf yargılamasının önemli bir farkı, yargılamaya konu kararın bozulmasında ortaya çıkmaktadır. Temyiz yargılamasında hukuka uygunluğu denetlenen hükmün bozulması yönünde karar verilirse temyiz makamı dosyayı kendisine gönderen makama iade etmekte iken⁵⁴ istinaf yargılamasında hem hukukiliği hem de maddi içeriği denetlenen hükmün hukuka uygun olmadığı yönünde karar verilir ise kural olarak istinaf

⁵⁰ Ayırma, seçme, iyiyi kötüden ayırtetme anlamlarına gelen temyiz, Tazimat'tan sonra bir davanın üçüncü ve son görülme derecesini ifade etmek üzere kullanılmıştır. Devellioğlu, **a.g.e.**, s. 1075.

⁵¹ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 32. b., Ankara, Turhan Kitapevi, 2012, s. 496.

⁵² Cenk Akil, **İstinaf Kavramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, s. 205.

⁵³ Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", s. 23. "Temyizin, hukuki derece kanun yolu olmasına rağmen, maddi dereceyi kapsayacak şekilde genişletilmesi ve tek bir kanun yolu olması..." Ceza muhakemesi açısından istinafin genişletilmiş bir temyiz olduğu yönünde görüş için bkz. Ali Tanju Sarıgül, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf**, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2017, s. 16. Dar anlamda istinaf ile genişletilmiş temyiz arasındaki farkın giderek ortadan kalktığı yönündeki görüş için bkz. Mustafa Ruhan Erdem, **Ceza Muhakemesinde Yeni Bir Denetim Muhakemesi Yolu Olarak İstinaf**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 20. "İstinaf temyizden bir türü olmadığı gibi ara temyiz de değildir. İstinaf kendine özgü bir kanun yoludur." Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, Konya, Sayram Yayınları, 2018, s. 357.

⁵⁴ Bu halin tek istisnası İYUK md. 20'de düzenlenmiş olan 'İvedi Yargılama' hususunda yer almaktadır. Anılan maddenin 2. fıkrasının i bendi uyarınca "Danıştay evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya temyiz sadece hukuki noktalara ilişkin ise yahut temyiz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi hâlde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan temyizi haklı bulduğu hâllerde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir. Temyiz üzerine verilen kararlar kesindir.".

mercii dosyayı kendisine gönderen mahkemeye geri göndermeyerek işin esası hakkında kendi hükmünü vermektedir.⁵⁵

Kural olarak vergi mahkemesinin kararı üzerine istinaf yoluna; istinaf mahkemesinin kararı üzerine de temyiz yoluna başvurulabilmektedir. Ancak İYUK md. 45/8 uyarınca ivedi yargılama usulüne tabi olanlar ile 2020 yılı itibariyle miktar itibariyle 176 bin Türk Lirası'nın altında kalan davalarda istinaf yolu kapalıdır.

İşin geciktirici olmamasını teminen temyize verilen misyonun sadece uyumsuzluğun hukuki boyutuna bakmak, yani maddi vakıadaki verilerin nitelendirilmesini incelemek değil, nitelendirilmiş bu verilerin uygulanan hukuk kuralları bakımından isabetini incelemek olduğu görüşü ileri sürülmüştür.⁵⁶ Ancak belirtmek gerekir ki temyiz maddi olguları incelemeyi yönünde birçok kaynakta ifadesini bulan bu görüş dar bakış açısıyla yaklaşmamak gerekir. Bir diğer ifade ile temyizde mahkemenin hiçbir şekilde maddi olayla ilgilenmediğini söyleyemeyiz. Aksi olsaydı mahkemenin eksik inceleme dolayısıyla verdiği kararları açıklamak mümkün olmazdı. Temyiz mahkemesinin olayın maddi yönünü ele almıyor olmasını katı anlamamak gerekmektedir; temyiz mahkemesinin maddi vakıaya gözünü kapatıp hukuki değerlendirme yapması eşyanın tabiatına aykırıdır.

İstinaf kanun yolunun benimsenmesi ile artık temyiz kanun yolu tam manasıyla temyiz işlevini gerçekleştirebilecek şekle büründüğü; 6545 sayılı Kanun öncesinde neredeyse istinafa yakın bir nitelik gösteren temyiz kanun yolunun artık gerçekten temyizden beklenene faydayı sağlayabilecek niteliğe kavuştuğu ifade edilmiştir. Ayrıca 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun⁵⁷ 'Danıştay'ın görevleri' kenar başlıklı 23. maddesine

⁵⁵ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 756, Akil, **a.g.e.**, s. 220, Züleyha Keskin, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 126, 2016, s. 235-262, 242.

⁵⁶ Aydın Gülan, "İstinaf", İstanbul Barosu-İdare Hukuku ve Vergi Hukuku Komisyonu Toplantısı-15.02.2017. Bu görüşe göre ayrıca esasında ülkemizde idari yargı sistemine istinaf kanun yolu getirilmemiştir. "Danıştay'ın zaten eskiden beri işin maddi esasına girerek yaptığı denetim, istinaf kanun yolunda yapılan denetime benzediğinden aslında ülkemizde gerçek anlamda işleyen temyiz usulü getirilmeye çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yapılmak istenen Danıştay'ın maddi verileri tekrar değerlendirmemesi, bunun istinaf aşamasında tamamlanmasının sağlanması, Danıştay'ın sadece hukuki uyumsuzluğu değerlendirerek bir içtihat mahkemesi haline getirilmesi gayretidir." **A.e.** "Ayrıca Danıştay'ın idari yargının özelliğinden dolayı değil de ilk derece görevleri dolayısıyla hiçbir zaman gerçek bir temyiz mercii işlevini layıkıyla yerine getirebilecek konum ve donanımda olmadığı da doktrinde ifade edilmiştir." Özyay, **a.g.e.**, s. 652, 872. dipnot

⁵⁷ Kabul tarihi: 06.01.1982, Yayımlandığı R.G. t. 20.01.1982, S: 17580.

yapılan ekleme⁵⁸ ile de Danıştay'ın temyiz makamı olarak görevinin, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması suretiyle ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmak olduğunun hüküm altına alınmasıyla hukuka aykırı karar verilmesi halinin ne şekilde anlaşılması gerektiğinin de açıklığa kavuşturulduğu belirtilmiştir.⁵⁹

1.1.2.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Hukukumuzda 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu,⁶⁰ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve İYUK'ta birbirine paralel bir şekilde yargılamanın yenilenmesi kanun yolu düzenlenmiştir.⁶¹ Her üç usul hukuku disiplini açısından da yargılamanın yenilenmesi yolu, olağanüstü bir kanun yoludur.⁶² Esas itibarıyla yargılamanın yenilenmesi, hukukumuzdaki kabulün aksine aktarıcılık ve erteleyicilik etkisine sahip olmadığından kanun yolu olarak değil bir başvuru yolu olarak değerlendirilmektedir.⁶³

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu, Danıştay'ın, bölge idare mahkemelerinin ve idare ve vergi mahkemelerinin kesin hüküm halini alan kararlarına karşı, İYUK'un 53. maddesinde sayılı nedenlerin gerçekleşmesine bağlı olarak başvurulanan olağanüstü bir yoldur.⁶⁴ Ancak belirtmek gerekir ki Danıştay ve bölge idare mahkemelerinin kesin

⁵⁸ 01.07.2016 tarihli ve 6723 sayılı Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6. maddesi. R.G. t. 23.07.2016, S: 29779/2. Mükerrer.

⁵⁹ Murat Sezginer, "İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları ile İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 99, 2018, s. 111-134, 115.

⁶⁰ Kabul tarihi: 04.12.2004, Yayımlandığı R.G. t. 17.12.2004, S: 25673.

⁶¹ Ramazan Yıldırım, "Türk İdari Yargısından Yargılamanın Yenilenmesi", **Prof. Dr. Nuri Çelik'e Armağan**, C. I, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., 2001, s. 418-447, 419.

⁶² Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 21.

⁶³ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 127.

⁶⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53. maddesi şöyledir:

"1. (Değişik birinci cümle: 5/4/1990 - 3622/22 md.) Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

hüküm halini alan her türlü kararı, yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek nitelikte değildir. Örneğin bölge idare mahkemelerinin istinaf başvurusunun reddi ve ilk derece mahkemesi kararlarının onamasına ilişkin kararları ile Danıştay'ın temyiz başvuruları üzerine vermiş olduğu onama ve bozma kararları böyledir.⁶⁵

Yargılamanın yenilenmesinde, kesin hükmün ve bunun tespit ettiği hukuki durumların ortadan kalkması, yeni ve bağımsız bir yargı kararıyla olmaktadır.⁶⁶

Genel olarak istinaf tanımı, yeniden yargılama, ilk derece mahkemesinin baktığı uyuşmazlığın maddi ve hukuki verileriyle birlikte yeniden değerlendirme şeklinde yapılmaktadır. Fakat istinaftaki yeniden yargılama, yargılamanın yenilenmesindeki gibi bir yeniden yargılama değildir. İstinaf kanun yolunda, yargılamanın baştan yapılması söz konusu olmayıp, ilk derece mahkemesinin kararına göre şekillenen, karardaki maddi ve hukuki eksiklik ve yanlışlıkların incelenmesi söz konusudur. İstinaf kanun yolunda, yargılamanın yenilenmesi mantığında olduğu gibi önce yargılanmanın yenilenmesi sebeplerinin varlığı hakkında karar verilip sonra da yargılamayı yeniden başlatmak şeklinde bir işleyiş olmayıp, sürecin sonunda hem istinaf sebeplerinin hem de yeniden yargılamanın beraber ortaya çıktığı bir işleyiş bulunmaktadır.

İstinafa başvurma sebepleri açısından kanunda bir sınırlandırma bulunmamakla birlikte yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuru sebepleri kanunda sınırlı bir şekilde sayılmıştır. İstinaf incelemesinde kararın incelenmesi bir üst mercii tarafından yapılırken, yargılamanın yenilenmesi talebini bizzat kararı veren mahkeme incelemektedir. Miktarı ve değeri belli bir sınırı geçmeyen uyuşmazlıklarda istinaf yoluna başvurmak mümkün

h) (Değişik: 10/6/1994 - 4001/23 md.) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) (Ek: 15/7/2003-4928/6 md.) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. (Değişik birinci cümle: 15/7/2003-4928/6 md.) Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayananın sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.”

⁶⁵ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 1080-1081.

⁶⁶ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C.I, 3. bs. , İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 575.

değil iken yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuruda parasal bir sınır söz konusu değildir.⁶⁷

İstinaf ile yargılamanın yenilenmesi yolları birbirinden tamamen farklıdır. İstinaf ilk derece mahkemesinin kararları kesinleşmeden önce öngörülmüş olağan bir kanun yolu iken yargılamanın yenilenmesi ancak işin esasına ilişkin kesinleşmiş, yargısal nihai kararlara karşı işletilebilen bir yoldur. Bu sebeple bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesinin nihai kararını onayan kararları aleyhine yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz. Zira ilk derece mahkemesinin kararının istinaf kanun yoluna götürülmesi ve istinaf mahkemesince istinaf başvurusunun kabul edilmeyerek ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun bulunması halinde verilen karar, esas karar olarak nitelendirilip yargılamanın yenilenmesi yoluna konu edilemez.⁶⁸ Yargılamanın yenilenmesi yolu, yargı makamlarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen ve davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığı çözümleyen kararlar için geçerli olmaktadır.⁶⁹

1.1.3. İstinafın Tarihçesi, Diğer Yargılama Dallarında ve Seçilmiş Ülke Hukuklarında Vergi Yargılamasında İstinaf Uygulaması

1.1.3.1. İstinafın Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi

Vergi yargılaması açısından istinaf sisteminin tarihi süreçte değerlendirilebilmesi için Tanzimat öncesi ve sonrası dönem ile cumhuriyet dönemi birbirinden ayrılarak incelenmelidir.⁷⁰

1.1.3.1.1. Tanzimat’tan Önce

Osmanlı Hukuku’nda yargı yetkisini haiz olan padişah, bu yetkisini kadılar vasıtasıyla kullanmaktaydı. Şayet kadınların verdiği karara itiraz etmek istenirse bu itiraz Divan-ı Hümayun’a götürülebilirdi. Kadının verdiği hükmü inceleyen Divan, bu kararı hukuka aykırı bulur ise davayı yeniden görülmek üzere kararı veren mahkemeye veya

⁶⁷ Akil, **a.g.e.**, s. 222-223.

⁶⁸ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 209.

⁶⁹ VDDK, E: 1998/385, K: 1999/339, K. T. 11.06.1999, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

⁷⁰ “İstinaf modeli Cumhuriyet dönemi başında kısa bir süre için uygulanmış, daha sonra bundan vazgeçilmiştir. Halen adli yargı için bu modeli getiren bir tasan hazırlanmış bulunmaktadır. İstinaf modeli önerisine, kadro mülâhazaları ve başkaca pratik nedenlerle karşı çıkılabilir. Ne var ki özellikle idari yargı (ve vergi yargısı) söz konusu olduğunda, bu mülâhazaların geçerli görülemeyeceği düşüncesindeyiz. İstinaf modeli iş yükünün dengeli dağılımı ile birlikte yargılama çabukluğu da sağlayacaktır.” Ahmet Kumrulu, “Vergi Yargısında Sorunlar”, **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu-Antalya, 21-23 Mayıs 1990, Ankara, Şafak Matbaacılık, 1990, s. 119-136, 121.

başka bir mahkemeye gönderir ya da doğrudan kendisi davaya bakardı. Divan'ın kararına karşı ise herkesin padişaha başvurma hakkı bulunmaktaydı.⁷¹

Osmanlı Devleti'nde bugünkü şekliyle istinafa rastlanmamaktaydı. Zira bunun sebebi olarak da İslam Hukuku coğrafyasında Avrupa Hukuku'ndaki istinafi doğuran etkenlerin başında yer alan feodalitenin olmaması gösterilmiştir. Bunun yanında İslam Hukuku'nun istinafa elverişli olduğu ve hali hazırda devlet başkanının izniyle tatbik edildiği de modern müellifler tarafından ileri sürülmüştür.⁷² Mahkeme kararlarına karşı itiraz mekanizması, özellikle de istinaf, otoritenin merkezileşmesi için zorunlu görülmemiştir. Çünkü önemli sayılan davalar gerektiğinde merkezdeki mahkemelerde görülebilmekteydi ve bu mahkemelerin iş yükü de fazlaydı. Devletin yargı fonksiyonu çoğu zaman neredeyse bizzat merkezdeki mahkemeler tarafından yerine getirilmekteydi. Mahalli mahkemeler çeşitli sebeplerle davaları merkeze havale edip kendileri nizasız yargı işleri ile uğraşmaktaydılar. Dolayısıyla üst yargı kontrolü yapacak olan makam, zaten davayı birinci ve son derecede dinleyip karar vermiş oluyordu.⁷³

Osmanlı Devleti'nde yargı çevreleri coğrafi yakınlık, idari iş ve işlemlerin yürütülmesinde kolaylık gibi çeşitli nedenler gözetilerek oluşturulup değiştirilmekteydi ve bu işlem yapılırken o bölgenin getirmesi tahmin edilen geliri de esas alınmaktaydı.⁷⁴ Osmanlı Devleti'nde yargı yetkisi mekânla sınırlandırıldığından adli işlere bakan kadı olarak tabir edilen hâkimler ancak tayin edildikleri yargı çevresindeki kişilere ait davalara bakabilmekteydiler. Mekânla sınırlama söz konusu olduğundan da davayı istinaf yoluyla başka hâkime götürmek mümkün değildi.⁷⁵

⁷¹ Ekrem Buğra Ekinci, **Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü**, İstanbul, Filiz Kitabı, 2001, s. 83-84.

⁷² Ekrem Buğra Ekinci, "Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü (Klasik Devir)", **Belleten**, C: LXV, S: 244'ten ayrı basım, 2001 Aralık, s. 959-1005, 960-961.

⁷³ Ekinci, **Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü**, s. 85.

⁷⁴ Mustafa Şentop, "Tanzimat'tan Önceki Dönemde Osmanlı Mahkemelerinin Görev ve Yetkisi", **Türk Hukuk Tarihi Araştırmaları**, S:1, 2006 (Bahar), s.87-105, 95.

⁷⁵ "Bu sebeple Osmanlı hukukunda istinafin gelişmemesini, kadıların hükümlerinin yazılı bulunmaması, bunun için de o hükümden tatmin olmayan kimsenin bu hükmü yok farz ederek bir başka kadıya giderek hüküm çıkartabilmesi imkânına bağlamak doğru değildir. Kaldı ki mahkeme kararları titizlikle kaydedilirdi. Bu sebeple bir mahkeme tarafından usulüne uygun bakılıp neticelendirilen bir dava hakkında kazıyye-i muhkeme meydana gelirdi. Artık bu dava aynı veya başka mahkemeye götürülemezdi. Bunun istisnası merkezdeki Divan-ı Hümayun'dur. Divan, zaten eşit derecede olağan bir mahkeme değil; bir üst yargı merciiydi. Her çeşit davaya bakmak hususunda padişah tarafından genel izinli kabul edilirdi." Ekinci, **Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü**, s. 86, 94.

Tanzimat öncesi dönemde vergi uyumsuzlukları açısından sırf vergi davaları için ayrı bir sistemin getirilmemiş olduğu görülmektedir. Tanzimat Dönemi'ne kadar kadının başkanlığı altında mahalli ayan ve eşrafın katıldığı meclisler, verginin taksimi ve toplanması ve mahalli idarenin harcama ve giderlerinin tayini hususunda yetkili idi. Yani idari-mali davalara bütün davalarda olduğu gibi kadılar bakmaktaydı.⁷⁶ Çünkü Tanzimat'tan önceki dönemde idari işler ile yargısal işler teşkilat bakımından ayrılmamıştı.⁷⁷

1.1.3.1.2. Tanzimat'tan Sonra

Tanzimat'tan sonra kurulan taşra meclisleri, bidayet⁷⁸ ve istinaf mahkemesi olarak görev yapmaya başlamış ve Tanzimat'tan hemen önce kurulmuş merkezdeki Meclis-i Vâlâ da bunların kararlarına karşı gidilebilecek bir temyiz mahkemesi olarak görev yapmıştır. Sonrasında taşra meclisleri mahkeme haline getirilmiş, bidayet ve istinaf mahkemeleri oluşturulmuştur. Meclis-i Vâlâ'dan ayrılan Divan-ı Ahkâm-ı Adliye⁷⁹ de temyiz mahkemesi olarak kabul edilmişti. Böylece Avrupai anlamda sistematik istinaf ve temyiz kavramları hukukumuzda girmiş oluyordu. Konuya İslâm Hukuku açısından yaklaşan bazı çalışmalarda, Osmanlı hukuk tarihinde bizzat istinaf ve temyiz adıyla faaliyet gösteren mahkemelerin bulunmamasının, İslâm hukukunun bu kurumlara onay vermediği anlamına gelmeyeceği, zira hukuka aykırı verilmiş hükümlerin düzeltilmesi ve hukuka aykırı davranan hâkimlerin kontrolünün her türlü yolla ve her zaman mümkün olduğu savunulmaktadır.⁸⁰

Osmanlı mahkemelerinde Tanzimat sonrası yapılanma 1879 tarihli Teşkilat-ı Mehâkim Kanunu ile yapılmıştır. Söz konusu bu Kanun'u irdeleyen çalışmalarda, 1790 tarihli Fransa Teşkilat Kanunu'nun kopyası gibi olduğu, nitekim Fransa'daki ilk derece mahkemelerinin benzerinin Osmanlı Devleti'nde her kazada kurulmuş olduğu ve

⁷⁶ Halil İnalçık, "Tanzimat'ın Uygulanması ve Sosyal Tepkiler", **Belleten**, C. XXVIII, S: 109-112, s. 623-649, 633, Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar", **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 3, S: 1, Nisan 2016, s. 1-22, 5-6, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/510547>, 5 Ocak 2020.

⁷⁷ Orhan Özdeş, "Danıştay ve Tarihi Gelişimi", **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, S: 1, s. 22-32, 22.

⁷⁸ Bidâyet mahkemesi, eskiden asliye mahkemesine verilen isimdir. Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, 2007, s. 100.

⁷⁹ Ahkâm-ı adliyye, adliye nezaretinin yani günümüzdeki Adalet Bakanlığı'nın eski adıdır. Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, 2007, s. 17.

⁸⁰ Ekrem Buğra Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası Osmanlı Mahkemeleri**, 2. bs., İstanbul, Arı Sanat Yayınevi, 2017, s. 106.

Fransa’da adliye mahkemelerinin iki dereceli olup vilâyetlerde istinaf mahkemelerinin bulunduğu ifade edilmiştir. Osmanlı yargı teşkilatında da buna mukabil her vilâyete istinaf mahkemesi kurulmuştur.⁸¹

Tanzimat’tan sonra idari-mali davalara kadıların yerine muhassıl⁸² veya kaza müdürleri yani mülkiye memurları bakmaya başlamıştır.⁸³

1838 tarihinde kurulan Meclis-i Vâlâ⁸⁴ hem memurların yargılandığı hem de halkın idare aleyhine dava açabildiği bir idare merciiydi. 1861 tarihinden sonra bu görevi Meclis-i Vâlâ bünyesinde kurulan Muhakemat Dairesi devam ettirmiştir. 1868 yılında ise Meclis-i Vâlâ’nın yerine Şura-yı Devlet ve Divan-ı Ahkâm-ı Adliye isimli iki yeni kurum oluşturulmuştur ve bunlardan bugünkü Danıştay’ın temeli olan Şura-yı Devlet idari yargı görevini yerine getirmiştir.⁸⁵

1871 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilâyet Nizamnamesi’nin kabulünden sonra, vergi uyuşmazlıklarını çözmekle yetkilendirilmiş ilk müstakil oluşum karşımıza çıkmaktadır.⁸⁶ Doktrinde bir görüşe göre bu Nizamname’yle taşralardaki idare meclislerine yönetimle ilgili görevlerin yanı sıra idari yargı görevi de verilmiştir. Bu meclisler, görevini kötüye kullanan veya görevi esnasında suç işleyen memurların yargılamasına ve memurlar arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarının çözümüne baktığı gibi halkın devlet

⁸¹ Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası Osmanlı Mahkemeleri**, s. 70.

⁸² Muhassıllar Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan itibaren Anadolu ve Rumeli’de vergilerin tarh ve tahsilinde görev yapmış, dönemlere göre unvan ve yetkileri değişiklik göstermiş ve vergi toplamanın yanı sıra idari vazifeler de üstlenmiş görevlilerdir. Türkiye Diyanet Vakfı, İslam Ansiklopedisi, (Çevrimiçi) <https://islamansiklopedisi.org.tr/muhassil--tahsildar>, 5 Ocak 2020.

⁸³ İnalçık, **a.g.m.**, s. 633.

⁸⁴ “Vâlâ” kelime anlamı olarak yüksek, yüce anlarına karşılık gelmektedir. (1136) Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliyye; ıslahat hareketlerinin gerektirdiği yeni nizamnâmeleri hazırlamak, memurların muhakemeleriyle ilgilenmek ve lüzum görülen devlet işlerinde oy vermek üzere 1837’de kurulmuş meclistir. Devellioğlu, **a.g.e.**, s. 1136, 595. Belirtmek gerekir ki, Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliyye’nin kuruluş yılı bazı eserlerde 1837, bazılarında ise 1838 olarak yer almaktadır.

⁸⁵ Ekinci, **Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü**, s. 246. Divan-ı Ahkâm-ı Adliye özel kişiler arasında çıkan davaları çözümlmek ve Tanzimat’ın ilanından itibaren yürürlüğe konulan kanun ve tüzükleri uyuşmazlıklarda uygulamak üzere kurulmuş yüksek yetkili mahkemeydi. Bu mahkeme kişi ile idare arasındaki uyuşmazlıklardan doğan idari davalara bakma yetkisine sahip değildi. 1868 tarihli Şura-yı Devlet Nizamname-i Esasi’nin 3. maddesine göre Danıştay, Umuru Mülkiye ve Zabita ve Harbiye, Umuru Maliye ve Evkaf, Umuru Adliye, Nafia ve Ticaret ve Ziraat, Umuru Maarif olmak üzere beş daireden oluşuyordu. Bu daireler hem idari ve danışma hem de yargı görevini bir arada ifa etmekteydiler, ayrı bir dava dairesi bulunmamaktaydı. Özdeş, **a.g.m.**, s. 24-25.

⁸⁶ Vedat D. Özgözen, “Türk Mali Yargı Sistemi”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 17. Seri, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1367, 1968, s.267-293, s. 268, Cengizhan Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LXV, S: 1, s. 85-125, 95.

memurlarının resmi tasarruflarına karşı şikâyet merciidir. Aynı zamanda bu meclisler, vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili davaların çözümlendiği birer yüksek vergi mahkemesiydi.⁸⁷

“*Tekâlifin sureti taksiminden çıkacak münazaatı da halletme*” görevi olan ve yukarıda anılan Nizamname’ye göre kurulan Vilâyet Meclisleri’nin doktrinde bir görüşe göre gerçek anlamda vergi yargısıyla ilgili bulunduğunu söylemek pek mümkün değildir. O devirde alınan vergilerin iki kamu idaresi teşkilatı arasında taksimine ilişkin çıkacak uyuşmazlıkların çözümünü gösteren bu hüküm, tam da mali yargı teşkilatını ifade etmemekte, alacaklı kamu idareleri arasında çıkan uyuşmazlıkların ne şekilde çözümleneceğini göstermekteydi.⁸⁸

Tanzimat Dönemi’nde Osmanlı Devleti’nde gerçek anlamda bağımsız bir vergi yargısı kurulamamış ve vergi hukuku alanına giren hak ve özgürlüklere ilişkin uyuşmazlıkların çağdaş anlamda yargısal denetimi hiç gerçekleştirilememiştir.⁸⁹

1.1.3.1.3. Cumhuriyet Döneminde

Bu dönemde vergisel uyuşmazlıkların çözümü için şu yol izlenmekteydi: Gümrük vergileri dışındaki vergilere ilişkin uyuşmazlıklar, ilk aşamada vergi itiraz komisyonlarında karara bağlanmakta, vergi itiraz komisyonlarının kesin olmayan kararlarına karşı vergiler temyiz komisyonuna başvurulmakta ve son aşamada vergi uyuşmazlıkları Danıştay tarafından incelenmekteydi.⁹⁰

Vergi itiraz ve vergiler temyiz komisyonlarına ilk 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’ndan doğacak uyuşmazlıkları çözmek amacı ile yetki verilmiş, sonrasında ise yetkileri zamanla başka vergi kanunlarıyla genişletilmiştir.⁹¹

Vergi itiraz komisyonlarının bütünüyle tek bir kanun altında toplanması 1939 tarihli 3692 sayılı Kanun ile olmuştur.⁹² Kanun’un 35. maddesi uyarınca; bu komisyonlar, münhasıran bina ve arazi vergilerine ait itirazları inceleyen komisyon ile bunlar haricinde kalan ve Kanun’un 1. maddesinde yazılı olan vergilere ait itirazları inceleyen komisyon olmak üzere iki türdür. Söz konusu komisyonlar ayrıca, muvazzaf ve gayri muvazzaf

⁸⁷ Ekinci, *Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü*, s. 246.

⁸⁸ Özgözen, *a.g.m.*, s. 268.

⁸⁹ Kaşıkçı, *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi*, s. 59.

⁹⁰ Nami Çağan, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 1971, C. 28, S: 1-4, s. 183-204, 194.

⁹¹ Çağan, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, s. 184-185.

⁹² 06.07.1039 tarihli Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, R.G. t. 13.07.1939, S: 4257.

olmak üzere iki şekilde kurulmaktadır. İlk derece uyuşmazlığı ele alan bu komisyonlar haricinde vergi itirazlarını ikinci derecede inceleyen vergiler temyiz komisyonu yer almaktadır. Danıştay’la beraber o zaman vergi yargılamasının üç dereceli olduğu ifade edilmekteydi.⁹³

213 sayılı VUK’un 377 vd. maddelerinde vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin hükümler yer almıştır. Bu hükümler İYUK’un 63. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin kuruluşuna kadar uygulanmaya devam etmiştir. VUK’un mülga 406. maddesi uyarınca ise vergi uyuşmazlıklarında ilk önce itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurulması gerekmektedir. Bu komisyonlara başvurulmadan Danıştay’a temyize gidilmesi mümkün değildir. Bazı hallerde ise temyiz yolu kapalıdır.⁹⁴

Vergi itiraz ve vergiler temyiz komisyonlarının nitelikleri hakkında birçok farklı görüş dile getirilmiştir. Bir görüşe göre vergi cezaları alanında vergiler temyiz komisyonunun yaptığı yargılama istinaf mahiyetindedir.⁹⁵ Vergi uyuşmazlıklarında itiraz

⁹³ Özgören, **a.g.m.**, s. 273-276, Recep Turgay, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 8. Seri, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1056, 1964, s.169-198, 176, 180. 3692 sayılı Kanun ile kazanç ve muamele gruplarına giren vergiler açısından itiraz ve temyiz usulleri birleştirilmiş, gümrük ve pul vergileri dışındaki uyuşmazlıklarda itiraz ve temyiz komisyonlarına yetki verilmiş ve Kanun’un kapsamına girmeyen vergilerden doğan uyuşmazlıklarda doğrudan doğruya Danıştay’a başvurmanın önü açılmıştır. Zamanla komisyonların şeklinde değişiklikler meydana gelmiştir. Çağan, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, s. 185.

⁹⁴ **Madde 406 – (4/1/1961 tarih ve 213 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

(1) Bu kanunun birinci maddesinde yazılı vergi, resim ve harçlar hakkında mükelleflik, muaflık ve istina, mükelleflik şekli ve vergi cezalarının uygulanması bakımlarından doğan ihtilaflar için ilk önce itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurulur. Bu komisyonlara başvurulmadan bahsi geçen hususlara mütaallik ihtilaflar hakkında Danıştaya gidilemez. Komisyonlara dermeyan edilmeyen iddia ve hususlar Danıştayda ileri sürülemez.

(2) (30/12/1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunun hükmüdür.) Yukarıki fıkrada yazılı hususlar hariç olmak üzere miktarı altmış bin lirayı (İl özel idare vergilerinde on bin lirayı) aşmayan matrahlar üzerinden tarh olunan vergi, resim ve harçlar ile on bin lirayı aşmayan belediye gelirleri hakkında Temyiz Komisyonunca verilen kararlar kesin olup, aleyhine Danıştayda temyiz davası açılmaz.

⁹⁵ Yenisey, **a.g.e.**, s. 42. “1615 sayılı Gümrük Kanunu, bazı gümrük suçlarında Pazar cezası verme yetkisini Gümrük İdaresi Amirliğine vermiştir. Burada söz konusu olan, idari bir işlemdir, zira müdafaa yoktur. Cezaya muhatap olan, Gümrük Baş Müdürlüğüne, diğer bazı işlerde Genel Müdürlüğe, ‘itiraz’ diye adlandırılan ilkdava yolu ile başvurabilir. Genel Müdürlükte, iddia ve müdafaa bulunduğundan, yapılan, yargılamadır ve ilk dava üzerinde yapıldığından, istinaf mahiyetindedir.” Yenisey, **a.g.e.**, s. 44-45. Temyiz edilemeyecek kararlar başlıklı VUK mülga md. 392. madde uyarınca; “İtiraz komisyonlarının aşağıda yazılı itirazlar hakkındaki kararlar kesin olup temyiz olunamaz: 1. Kazançtan götürü olarak tesbit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerine yapılan itirazlar; 2. Bina Vergisinde 500 liraya kadar olan gayrisâfi iratlara, Arazi Vergisinde 5 000 liraya kadar olan kıymetlere yapılan itirazlar (verilen karar neticesinde irat veya kıymetin bu hadleri aşmamış olması şartıyla); 3. Her türlü vergi, resim ve harçlarda 500 lirayı aşmayan tarhlara yapılan itirazlar (verilen karar neticesinde vergi, resim ve harçların asılları bu haddi aşmamış olması şartıyla); Bu maddenin hükmü mükellefiyetin mevzuuna, esasına, şekline muafiyet ve istisna hükümlerinin ve miktarı ne olursa olsun vergi cezalarının uygulanmasına aidolan vergi ihtilâflarına şâmil değildir.” Temyiz komisyonuna yapılan başvurunun istinaf niteliğinde olduğu doktrinde ileri sürülmüştür. Bu başvuruya ilişkin hüküm incelendiğinde itiraz komisyonun belli meblağ altında kalan

komisyonlarının üzerinde temyiz komisyonları bulunmakta ise de bunların kararları da Danıştay'ın temyiz yoluyla denetimine tabi olduğundan bu alanda da istinaf var demektir. Bu mercilerin gerçekleştirdiği faaliyet her ne kadar temyiz adını taşısa da esas itibariyle gerçek hukuki mahiyetleri istinaftan ibarettir ve bu nedenle bu mercilere başvurunun istinaf yoluna başvuru olarak sayılması gerekeceği yönünde görüş bulunmaktadır.⁹⁶ Ancak ileride sebeplerini belirteceğimiz üzere söz konusu görüşe katılma imkânı bulamıyoruz.

Hileli vergi suçları dışında kalan ve kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük çeşitlerinden oluşan vergi suçlarında vergi dairesinin cezalı vergi alınmasına ilişkin verdiği karar, ceza kararnamesi niteliğindedir. Mükellef vergi idaresi tarafından kendisine tebliğ edilen bu ceza ihbarnamesine itiraz edebilir. (VUK mülga md. 377) Esas itibariyle hükümdeki itiraz tabiri de daha önce yargılama makamı karar vermediğinden hatalıdır. Burada itiraz kelimesi ile ifade edilmek istenen ceza kararnamesini kabul etmeyip yargılama makamından duruşmalı yargılanma istemek demek olan 'karşı gelme'dir.⁹⁷ Vergi itiraz komisyonuna başvuru, komisyon önünde iddia ve savunma dikkate alınarak toplu yargılama yapılacağından bu aşama ilk dava olarak nitelendirilmiştir. Bu ilk aşamanın yani vergi itiraz komisyonu kararının üzerine vergi temyiz komisyonuna başvurulur ve bu komisyonda, itiraz komisyonunun kararı hem maddi hem de hukuki açıdan ikinci defa incelenirdi. Bu sebeple burada yapılan yargılamanın da komisyonun adında temyiz yazmasına rağmen istinaf yargılaması olduğu ileri sürülmüştür.⁹⁸

kararları için kesinlik söz konusu olduğu ve bu kararlara karşı temyiz komisyonuna başvurunun mümkün olmadığı görülmektedir.

⁹⁶ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C: III, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1962, s. 1992. Ayrıca idari yargıda istinaf olarak nitelendirilebilecek bir hal daha bulunmaktaydı: "*İdari kaza teşkilatımız ise farklı durumdadır; çeşitli yargı mercileri vardır: kaza ve il idare kurulları arasında kaza tasarruflar bakımından bir derece durumu vardır, kaza idare kurulu kararları il idare kurullarında kaldırılır ve idari davalar yeniden karara bağlanır. Bu bakımdan bu sahada istinafyolu vardır.*". **A.e.**

⁹⁷ Nurullah Kunter, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 435, 1974, s. 535-536.

⁹⁸ VUK mülga md. 377 şöyledir: "*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebilirler. Vergi dairesi, tahrir, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara itiraz edebilir. Tahrir ve tadilat komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara il özel idareleri adına itiraz etme yetkisi il merkezinde özel saymanlık gelir müdürü, olmiyan yerlerde gelir memuru, ilçelerde özel saymanlık gelir memurları, şube kuruluşu olan yerlerde tahakkuk şubesi başmemurları veya bu görevleri yapanlar tarafından kullanılır. Belediyelerde itiraz yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmiyan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.*" Yenisey, **a.g.e.**, s. 42. Ancak vergiler temyiz komisyonunun vergi cezalarının uygulanmasına ilişkin vergi uyuşmazlıklarında verdiği kararlar kesin değildir. Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1974, s. 103.

Vergi itiraz ve vergiler temyiz komisyonlarını, 1961 Anayasası gereğince yargı organı olarak kabul etmek, yaptıkları işi ‘yargı mercii denetimi’ ve mensuplarını da hâkim olarak kabul etmek olanaklı değildir. Zira bu komisyonlar her ne kadar yargı yetkisini haiz olsalar da komisyonlarda görevli olan kimseler sadece vergi idaresinin birer memurudur, bu sebeple söz konusu komisyonlarda yargı mercii vasfı aramak mümkün değildir.⁹⁹ Nitekim Anayasa Mahkemesi de vergiler temyiz komisyonu ve vergi itiraz komisyonunun kendisine yaptığı anayasaya aykırılık itirazında bu komisyonları mahkeme olarak saymamış ve anayasaya aykırılık itirazını yapmaya yetkili görmeyerek itirazlarını reddetmiştir.¹⁰⁰ Bu kimseler ve komisyonlar her ne kadar kazai nitelikte hüküm verse de bu, mahkeme olarak sayılmaları sonucunu doğurmayacaktır.

Bu görünüm içerisinde söz konusu dönem için her ne kadar vergi yargılaması üç derecelidir dense de itiraz ve temyiz komisyonlarının bağımsız yargı mercii sıfatı bulunmadığından 1961 Anayasası’nın 140. maddesi uyarınca (Danıştay, kanunların başka idari yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece idare mahkemesidir) Danıştay, vergi uyuşmazlıklarını yargılayan yegâne merci olmaktadır.¹⁰¹ Bu nedenle her ne kadar ilgili vergi temyiz komisyonları, itiraz komisyonunun kararını hem maddi hem hukuki açıdan ikinci defa incelese de bu

⁹⁹ Tıpkı tahkim yargılamasında verilen hakem kararlarının hâkim kararı niteliğinde olmasına rağmen bu durumun tahkim hakemlerini, yargıç konuma getirmemesi halinde olduğu gibi benzer bir haldir. İrfan Barlass, **Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 40.

¹⁰⁰ Lütfi Duran, “Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akıbeti”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 14, S: 2, Mayıs 1967, s. 50-54, 50, Özgören, **a.g.m.**, s. 285, Galip Dolun, “Mali Kaza”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1180, İstanbul, 1966, s. 117-128, 122. “...Vergiler Temyiz Komisyonu, ... kazai usullerle karar vermekte ise de müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 sayılı Kanunla kurulmuş olup başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa’nın öngördüğü mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazai nitelikte ve kazai usullerle karar verseler dahi Anayasa’nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur. ...” AYMK, E: 1966/16, K: 1966/28, K. T. 27.06.1966, R.G. t. 02.01.1967, S: 12493. “...Elâzığ Bina ve Arazi Vergileri itiraz Komisyonunca verilmiş olan 30/7/1966 gün ve 63 sayılı kararda: 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 21 inci maddesinin Anayasa’ya aykırılığı belirtilerek iptaline karar verilmesi istenmektedir. ... Anayasa’nın 149 uncu ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri hakkındaki 22/4/1962 gün ve 44 sayılı Kanunun 21 inci maddelerinde iptal davası açmaya yetkili olan kişi, kurul ve makamlar açıkça gösterilmiştir. İstekte bulunan, bu maddelerde sayılanlardan olmadığı gibi mahkeme niteliğinde bulunmadığından Anayasa’nın 151 ve 44 sayılı Kanunun 27 nci maddeleri hükümlerinden yararlanması da mümkün değildir. Bu nedenle istemin, istekte bulunanın yetkisizliği yönünden reddi gerekir. ...” AYMK, E: 1966/22, K: 1966/37, K. T. 22.09.1966, R.G. t. 17.12.1966, S: 12480.

¹⁰¹ Turgay, **a.g.m.**, s. 195.

komisyonlar, mahkeme niteliği taşımadığından, yaptıkları incelemeyi de istinaf incelemesi olarak görmek mümkün değildir.

1982 yılında yapılan düzenleme¹⁰² ile vergi yargısı bağımsız bir yapıya sahip olmuştur. Bu düzenleme çerçevesinde kabul edilen kanunlar; 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile her ikisi de aynı tarihli 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur. Bu kanunlarla getirilen sistem ile vergi uyuşmazlıkları iki dereceli bir sistemde çözülür hale gelmişti. Bu sistem içerisinde vergi uyuşmazlıklarını ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri çözüme kavuşturacak ve tek hâkimle verilen kararlarda bölge idare mahkemesine itiraz edilecek, kurul halinde verilen kararlarda ise Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilecekti. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda ise temyiz talepleri yine Danıştay'a yapılacaktı.

Hem itiraz hem de temyiz kararları kesin karar niteliğinde olmakla beraber her iki karar karşı da karar düzeltme müessesesine başvuru imkânı bulunmaktaydı.¹⁰³

1.1.3.2. Ceza ve Hukuk Yargılamalarında İstinaf

Hukuk sistemimizde yer alan diğer yargılama hukuklarında da istinaf kurumu düzenlenmiştir. Bu alt bölümde ceza yargılamasında ve medeni yargılamada yer alan istinaf kanun yoluna ilişkin düzenlemelere kısaca yer verilecektir.

1.1.3.2.1. Ceza Yargılamasında İstinaf

Ceza yargılamasında istinaf, diğer hukuk dallarında olduğu gibi son kararların hem sübut meselesi yönünden hem de hukuki yönden denetlenmesine olanak veren olağan bir kanun yoludur.¹⁰⁴ Kural olarak ilk derece mahkemeleri tarafından verilen henüz

¹⁰² “Yeni yasal düzenleme vergi uyuşmazlıklarındaki başvuru yerleri olan İtiraz Komisyonu ve Vergiler Temyiz Komisyonu kademelerini ve Gümrük Hakem Kurulu’nu kaldırmıştır. Ayrıca, vergi uyuşmazlığı yaratmak işlemi, ‘dava açmak’ özelliğine bürünmüştür.” Adnan Tezel, **Vergi Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Nihad Sâyar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1982, s. 4.

¹⁰³ Ortaç, Ünsal, **a.g.m.**, s. 8.

¹⁰⁴ Devrim Güngör, **Ceza Muhakemesinde İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s. 16, Muharrem Özen, “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S: 65 (4), 2016, s. 2331-2388, 2336, Nur Centel, Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım, 2019, s. 869. 26.09.2004 tarihli ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun ile bölge adliye mahkemeleri düzenlenmiştir. 5235 sayılı Kanun’un geçici 2. maddesi uyarınca bölge adliye mahkemelerinin hizmette girmesi 2 yıl ertelenmiş, sonrasında ise 23.03.2005 tarihli ve 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 8. maddesinin ilk fıkrasının ilk cümlesi uyarınca uygulanması belirsiz bir süre ötelenmiştir. 07.11.2015 tarihli ve 29525 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Adalet Bakanlığı’nın Bölge Adliye Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurtta Göreve

kesinleşmemiş hükümlere karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilir.¹⁰⁵ Şayet hükümden önce verilen ve hükme de esas alınan veya başkaca kanun yolu öngörülmeleyen mahkeme kararları var ise ancak esas hükümle birlikte istinaf kanun yoluna götürülebilirler.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile kabul edilen ilk sistemin, her olayda yargılamanın yeniden yapılmasını öngören bir sistem olmayıp daha ziyade genişletilmiş temyiz olduğu yönünde doktrinde görüş ileri sürülmüştür.¹⁰⁶ Genişletilmiş temyiz, hukuk sistemlerinin tek dereceli yargılamayı benimsemesi halinde bundan doğacak sakıncaları ortadan kaldırmak için temyiz mahkemesinin yetkilerini aşarak vakıa denetimini de yapması veya istinaf yargılamasının olmamasının sakıncalarını gidermek için istinaf mahkemesi yetkileriyle donatılmış bir şekilde yargılama yapması şeklinde ortaya çıkan yöntemdir. Ancak istinaf mahkemelerinin yer aldığı hukuk sistemlerinde vakıa yargılaması ikinci kez yapılmaktadır.¹⁰⁷ Mahkeme sadece gerekli gördüğü hususlarda öğrenme muhakemesi yapmak suretiyle daha önce ilk derece mahkemesince yapılan tespitleri kontrol etmektedir. Bu itibarla CMK’da benimsenen sistem esas itibarıyla dar istinaftır diyebiliriz.¹⁰⁸

İlk derece mahkemelerinin bazı kararlarına karşı istinaf kanun yolu kapalıdır. Bu kararlar; suçluların geri verilmesi taleplerine ilişkin kararlar, hapis cezasından adli para cezasına çevrilenler hariç olmak üzere, sonuç olarak tayin edilen üç bin TL dâhil adli para cezasına mahkûmiyet hükümleri, üst sınırı beş yüz günü geçmeyen adli para cezasını

Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar’da bölge adliye mahkemelerinin 20.07.2016 tarihinde göreve başlayacakları belirtilmiştir.

¹⁰⁵ Hakan Karakehya, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s. 617. İstinaf kanun yoluna başvurulabilen kararlar; ilk derece mahkemelerinin verdiği beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşme kararlarıdır. Adli yargı dışındaki bir yargı merciine yönelik görevsizlik kararı da kanun yolları yönünden hüküm sayılır ve bu karara karşı da istinaf kanun yoluna başvurulabilir. Nevzat Toroslu, Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınları, 2019, s. 395. Suçluların iadesi ve diğer uluslararası adli yardım tiplerini bir araya toplayan Cezaî Konularda Uluslararası Adli İş Birliği Kanunu’nun 18. maddesinde düzenlenen ‘sanık veya suçluların geri verilmesi kararına’ karşı doğrudan temyiz yolu açılmıştır. Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 849. Özen, “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”, s. 2336.

¹⁰⁶ Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 847, Bahri Öztürk, vd., **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 693.

¹⁰⁷ Hasan Tahsin Gökcan, “İstinaf Yasa Yolunda İspat ve Delilleri Değerlendirme Esasları”, **TAAD**, Yıl:3, S:10 (Temmuz 2012), s. 421-454, 424.

¹⁰⁸ Ali Rıza Çınar, “Ceza Yargılamasında İstinaf Yasa Yolu”, **Prof. Dr. Ali Naim İnan’a Armağan**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s.1155-1187, 1162. İstinaf yargılamasında öğrenme muhakemesi yapılarak gerektiğinde deliller de incelenerek esas hakkında karar verilmektedir. Yenisey, Nuhoğlu, **a.g.e.**, s. 846, Yenisey, **a.g.e.**, s. 4.

gerektiren suçlar hakkında verilen beraat hükümleri ve kanunlarda kesin olduğu yazılı olan hükümlerdir. Bu tür kararlar verildikleri anda kesin hüküm etkisine sahiptirler.¹⁰⁹ Konuya ilişkin yapılan çalışmalarda, önemsiz sayılabilecek kararlardaki hatalara ve hukuka aykırılıklara göz yumulabileceği kabulünden hareketle bu sınırlamanın getirildiği¹¹⁰ yönünde tespit bulunsa da buna katılmamaktayız. Zira hukuk sistemimizde kararları, önemli-önemsiz ya da içindeki hataya göz yumulan-yumulmayan kararlar şeklinde tasnif etmeyi mümkün kılan bir norm bulunmamaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz kararlara karşı kapalı olan istinaf kanun yolu, bazı hallerde ise kendiliğinden devreye girmektedir. CMK'nın 272. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, on beş yıl veya daha fazla hapis cezalarına ilişkin hükümler, bölge adliye mahkemesince re'sen incelenmektedir. İdari yargılama ve medeni yargılamada olamayan bu usul, kamusal menfaat bakımından cezaların ağırlığı karşısında bir gereklilik olarak öngörülmüştür.¹¹¹

İstinaf kanun yoluna başvuru süresi, hükmün açıklanmasından itibaren yedi gündür. Şayet hüküm, istinaf kanun yoluna başvurma hakkı olanların yokluğunda açıklanmışsa, yedi günlük süre tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır.¹¹²

İstinaf kanun yoluna kimin başvuracağı hususunda CMK'da ayrıca özel bir belirleme olmadığından 260 vd. maddelerindeki genel hükümler uygulanmaktadır. Böylece ilk derece yargılamasında taraf olanların istinaf kanun yoluna başvuru hakkı olduğu kabul edilir. Cumhuriyet savcısı, sanık, sanığın kanuni temsilcisi veya eşi, avukat (vekil veya müdafî), katılan, katılma isteği karara bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görenler, müsadere edilen eşyada rehin hakkı

¹⁰⁹ Toroslu, Feyzioğlu, **a.g.e.**, s. 396.

¹¹⁰ Sarıgül, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf**, s. 20.

¹¹¹ Toroslu, Feyzioğlu, **a.g.e.**, s. 397.

¹¹² CMK'nın 'İstinaf istemi ve süresi' kenar başlıklı 273. maddesi şöyledir: (1) *İstinaf istemi, hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi veya zabıt kâtibine bir beyanda bulunulması suretiyle yapılır; beyan tutanağa geçirilir ve tutanak hâkime onaylatılır. Tutuklu sanık hakkında 263 üncü madde hükmü saklıdır.* (2) *Hükmün, istinaf yoluna başvurma hakkı olanların yokluğunda açıklanmışsa, süre tebliğ tarihinden başlar.* (3) *Ağır ceza mahkemelerinde bulunan Cumhuriyet savcıları, mahkemelerinin yargı çevresi içerisindeki asliye mahkemelerinin hükümlerine karşı, kararın o yer Cumhuriyet başsavcılığına geliş tarihinden itibaren yedi gün içinde istinaf yoluna başvurabilirler.* (4) *Sanık ve bu Kanuna göre katılan sıfatını almış olanlar ile katılma isteği karara bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş bulunanların dilekçe veya beyanında, başvuruya ilişkin nedenlerin gösterilmemesi inceleme yapılmasına engel olmaz.* (5) *Cumhuriyet savcısı, istinaf yoluna başvurma nedenlerini gerekçeleriyle birlikte yazılı isteminde açıkça gösterir. Bu istem ilgililere tebliğ edilir. İlgililer, tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde bu husustaki cevaplarını bildirebilirler.*

bulunan gibi şahsi hak sahipleri istinaf başvurusu yapabilir. İstinaf başvurusunda bulunan Cumhuriyet savcısının ilk derece mahkemesindeki olması kuraldır. Ancak kişi olarak cumhuriyet savcısı değişmiş olabilir.¹¹³ Buradan anlaşılması gerekeni, ağır ceza mahkemesi ve asliye ceza mahkemelerini ayrı ayrı ele almak suretiyle ortaya koymak gerekmektedir. Ağır ceza mahkemelerinde, duruşma savcısı istinaf kanun yoluna başvurmaktadır. Asliye ceza mahkemelerinde ise henüz duruşma savcısı bulunmadığından başsavcının görevi tevdi edeceği savcı tarafından istinaf kanun yoluna başvurulacaktır. Ancak gerek ağır ceza mahkemesindeki duruşma savcısının gerekse asliye ceza mahkemesi kararı istinafa başvurulmak üzere kendisine tevdi edilen savcının herhangi bir sebeple değişmesi de mümkündür.

İstinaf isteminin, hükmü veren mahkeme eliyle ilgili bölge adliye mahkemesine gönderilmesi gerekmektedir. CMK'nın 273. maddesinin ilk fıkrası uyarınca istinaf başvurusu, bir dilekçeyle veya zabıt kâtibine beyanda bulunarak ve bu beyanın tutanağa geçirilip hâkime onaylatılması suretiyle yapılır.

İstinaf kanun yoluna başvurulduğunda istinaf nedeni dilekçede gösterilebilir. Ancak istinaf sebeplerinin başvuru dilekçesinde gösterilmesi CMK'nın 273. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, sanık ve bu Kanun'a göre katılan sıfatını almış olanlar ile katılma isteği karara bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş bulunanlar açısından bir zorunluluk değildir; anılan kimselerin istinafa başvuru sebeplerini göstermemesi istinaf incelemesi yapılmasına engel değildir. Diğer bir ifade ile bu kimselerin istinaf nedeni ve gerekçe gösterme mecburiyeti bulunmamaktadır.¹¹⁴ Ancak aynı maddenin 5. fıkrası gereğince Cumhuriyet savcısı, istinaf kanun yoluna başvurma sebeplerini gerekçeleriyle birlikte yazılı isteminde açıkça göstermek zorundadır. Kamu adına iddia yürütmekle görevli kimsenin, diğerlerine nazaran başvuru gerekçelerini göstermekle yükümlü tutulması doğal kabul edilmektedir.¹¹⁵

¹¹³ Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s. 856-857.

¹¹⁴ “Nelerin istinaf nedeni olacağı Kanunda açıkça belirtilmemiştir. Nispi istinaf nedenleri, CMK 280. maddeden ve istinafın niteliğinden dolayı olarak çıkarılabilir. Bunlar maddi meseleye ilişkin olarak gerçeği yansıtmama, delillerin ispat bakımından değerlendirilmesinin yerinde olmaması veya delillerde ve işlemlerde eksiklik gibi hallerdir. Kanun bunun dışında mutlak istinaf sebebi diyebileceğimiz ‘hukuka kesin aykırılık’ hallerine de (CMK 289) yer vermiştir.” Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s. 853.

¹¹⁵ Karakehya, **a.g.e.**, s. 622. Cumhuriyet savcısı istinaf kanun yoluna başvurma nedenlerini gerekçeleriyle birlikte göstermezse ne olacağı doktrinde tartışma konusu edilmiş. Bir görüşe göre, Cumhuriyet savcısının

İstinaf başvurusunun etkisinin düzenlendiği CMK madde 275'e göre, süresinde yapılan bir istinaf başvurusu hükmün kesinleşmesini engellemektedir.

Hükmü veren mahkemeye verilen istinaf dilekçesi, mahkeme tarafından ilk inceleme sonucunda ya kabul edilerek belli işlemler yapıp bölge adliye mahkemesine gönderilir ya da reddedilir.¹¹⁶ CMK'nın 276. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, hükmü veren mahkeme istinaf istemi üç durumda reddedebilir: kanuni sürenin geçmesinden sonra başvurulması, aleyhine istinaf yoluna başvurulamayacak bir hükme karşı başvurulması ya da istinaf yoluna başvuranın buna hakkı olmaması.

İstinaf istemi şayet hükmü veren mahkemece kabul edilirse istinaf dilekçesi ya da istinaf talebine ilişkin beyan tutanağının bir örneği karşı tarafa tebliğ olunur ve karşı taraf buna tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde yazılı cevap verebilir. Karşı taraf sanık ise zabıt kâtibine yapacağı beyanın tutanağa geçirilmesi yoluyla da cevap verebilir. Cevabın verilmesi ve her hal ve kârda istinaf başvurusu için Kanun'da öngörülen sürenin geçmesi üzerine dosya, bölge adliye mahkemesine gönderilir. (CMK md. 277)

Bölge adliye mahkemesince yapılan ön incelemede istinaf başvurusunun kabul edilebilir olduğu anlaşılan dosyanın esastan incelenmesine geçilir.¹¹⁷ Bölge adliye mahkemesi, dosya ve içerisindeki delilleri inceledikten sonra farklı kararlar verebilir. Bu kararlar CMK'nın 280. maddesinin ilk fıkrasında bentler halinde sayılmıştır.¹¹⁸ Kısaca

istinaf kanun yolu başvurusunda gerekçe göstermemesinin yaptırımını CMK'da gösterilmemiştir. Bu sebeple Cumhuriyet savcısının gerekçe göstermeden yaptığı başvurunun incelemeye alınıp alınmayacağı tartışmalıdır. Yapılması gereken, nedenlerini bildirip gerekçesini göstermesi için dosyanın Cumhuriyet savcısına geri gönderilmesidir. Öztürk, v.d., **a.g.e.**, s. 700. Diğer bir görüşe göre ise CMK hükmü emredicidir. Bu sebeple, bu hükme uyulmamış ise gerekçe gösterilmesi için mümkün ise süre tanınmalıdır. Süre tanınması mümkün değilse veya süre tanınmasına rağmen gerekçe gösterilmemişse Cumhuriyet savcısının istinaf kanun yoluna başvurusu geçersiz sayılmalıdır. Mustafa Özen, **Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017, s. 743. Bir diğer tartışmalı husus da BAM'ın Cumhuriyet savcısının başvurusunda belirttiği gerekçelerle bağlı olup olmadığı noktasındadır. Doktrinde bir görüş bunu ayırarak değerlendirmiş ve Cumhuriyet savcısıyla birlikte başkaları da istinaf yoluna gitmiş ise BAM'ın gösterilen istinaf gerekçeleriyle bağlı olmadan kararı tüm yönleriyle inceleyeceği, şayet tek başına başvurdu ise temyizdeki gibi gerekçeler hususunda bir sınırlandırma olmadığından BAM'ın Cumhuriyet savcısının gerekçeleriyle bağlı olmadığını ifade etmiştir. Öztürk, v.d., **a.g.e.**, s. 700-701. Özen, **a.g.e.**, s. 743.

¹¹⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Sarıgül, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf**, s. 102 vd.

¹¹⁷ Centel, Zafer, **a.g.e.**, s. 879.

¹¹⁸ “a) İlk derece mahkemesinin kararında usule veya esasa ilişkin herhangi bir hukuka aykırılığın bulunmadığını, delillerde veya işlemlerde herhangi bir eksiklik olmadığını, ispat bakımından değerlendirmenin yerinde olduğunu saptadığında istinaf başvurusunun esastan reddine, 303 üncü maddenin birinci fıkrasının (a), (c), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentlerinde yer alan ihlallerin varlığı hâlinde hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine, b) Cumhuriyet savcısının istinaf yoluna başvurma nedenine uygun olarak mahkumiyete konu suç için kanunda yazılı cezanın en alt derecesinin uygulanmasını uygun görmesi hâlinde, hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun

belirtmek gerekirse bölge adliye mahkemesi üç farklı şekilde karar verebilir; istinaf başvurusunun esastan reddi yani ilk derece mahkemesi kararının onanması, kesin hukuka aykırılık dolayısıyla hükmün bozulması ya da gerekli tedbirler alındıktan sonra davanın yeniden görülmesi ve duruşma hazırlığı işlemlerine başlanması yönünde hüküm verebilir.¹¹⁹ Duruşma sonunda ise istinaf mahkemesi başvuruyu esastan reddeder veya ilk derece mahkemesinin hükmünü kaldırarak yeniden hüküm verir. (CMK md. 280/2) Duruşma sonucunda verilecek hükümler CMK md. 223'te düzenlenmiş hüküm çeşitlerinden biri olabilir.¹²⁰

Reformatio in peius olarak ifade edilen aleyhe değiştirme yasağı, CMK'da kanun yolları açısından düzenlenmiştir. Bu çerçevede istinaf kanun yolu açısından CMK md. 265'te; Cumhuriyet savcısının, sanık lehine kanun yoluna başvurusu durumunda yeniden verilecek hükmün tayin edilmiş olan cezadan daha ağır olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı şekilde CMK md. 307/5 hükmüne göre, hüküm sadece sanık tarafından veya şüpheli veya sanığın yasal temsilcisi ve eşi tarafından kanun yoluna götürülür ise yeniden verilen hüküm, önceki hükümle belirlenmiş olan cezadan daha ağır olamaz. Şayet sanıkla birlikte katılan veya sanık aleyhine olmak üzere savcı da kanun yoluna başvurmuş ise aleyhe değiştirme yasağı uygulama alanı bulamayacaktır. Aleyhe değiştirme yasağı, cezanın artırılmasını engellemekle birlikte suçun niteliğinin ağırlaşmasına etki etmemektedir.¹²¹

Kanun koyucu istinaf kanun yolunda ilk derece mahkemelerinin direnme yetkisini kabul etmemiştir. Buradaki amaç, yargılamayı hızlandırmak ve uyuşmazlığı mümkün olan en kısa sürede çözüme kavuşturmaktır.¹²²

Bölge Adliye Mahkemesi kararına karşı itiraz ve temyiz kanun yollarına belli

esastan reddine, c) Olayın daha fazla araştırılmasına ihtiyaç duyulmadan davanın reddine karar verilmesi veya güvenlik tedbirlerine ilişkin hatalı kararın düzeltilmesi gereken hâllerde hukuka aykırılığın düzeltilerek istinaf başvurusunun esastan reddine, d) İlk derece mahkemesinin kararında 289 uncu maddenin birinci fıkrasının (g) ve (h) bentleri hariç diğer bentlerinde belirtilen bir hukuka aykırılık nedeninin bulunması hâlinde hükmün bozulmasına ve dosyanın yeniden incelenmek ve hükmolunmak üzere hükmü bozulan ilk derece mahkemesine veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği diğer bir ilk derece mahkemesine gönderilmesine, e) Diğer hâllerde, gerekli tedbirleri aldıktan sonra (...) davanın yeniden görülmesine ve duruşma hazırlığı işlemlerine başlanmasına, karar verir."

¹¹⁹ Özen, **a.g.e.**, s. 748, Centel, Zafer, **a.g.e.**, s. 879, Toroslu, Feyzioğlu, **a.g.e.**, s. 403-404.

¹²⁰ Güngör, **a.g.e.**, s. 114.

¹²¹ Centel, Zafer, **a.g.e.**, s. 865-868, Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s. 879.

¹²² Erdener Yurtcan, **Ceza Yargılaması Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s. 533, Yenisey, Nuhoglu, **a.g.e.**, s. 879. Vergi yargılamasında da aynı amacın benimsendiği söylenebilecektir.

hallerde başvurulabilir. İlk derece yargılamasında itiraz yoluna gidilebilen kararlar ikinci derece yargılamasında verilmiş ise bu kararlara karşı itiraz yolu açıktır. Temyize konu olabilecek Bölge adliye mahkemesi ceza dairesi kararları ise hüküm niteliğinde olan kararlarıdır.¹²³

CMK'daki istinaf yargılamasına ilişkin hükümler topluca değerlendirildiğinde; dava sürelerinin uzamasının önüne geçilmesi fikrinin egemen olduğu, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve aynı zamanda yargılamanın makul sürede tamamlanmasının temin edilmesinin istendiği ve ayrıca ilk derece yargılamasının her seferinde tekrar edilmesini engelleyecek hükümlerin getirildiği görülmektedir. İstinaf mahkemesinde şayet yeniden yargılama yapılmadan sonuca ulaşılması mümkün olmayan durumlar söz konusu olur ise duruşma açılarak davaya başından itibaren bakılarak karar verilmektedir.¹²⁴

Çalışmanın doğrudan konusuna girmemekle birlikte ceza yargılamasında istinaf kanun yolunun kendisinden beklenen faydayı sağlayıp sağlamayacağı noktasında doktrinde fikir birliği bulunmamaktadır. İstinaf kanun yolunun yanlış bir tercih olduğu, istinaf kanun yolunun getirilmesine yerine temyiz kanun yolunun güçlendirilmesi gerektiği yönünde görüş ileri sürülmüştür.¹²⁵ Doktrinde bir diğer görüşe göre ise ilk derece mahkemeleri gerek alt yapı ve gerekse personel açısından donatılmadan, mevcut hâkim ve savcı eksikliği giderilmeden ve yargının etkinliği sağlanmadan istinaf mahkemelerinin kurulması yararlı değildir; istinaf mahkemelerinin kurulması yargılamanın gereksiz yere uzamasından ve kanun yolları ile ilgili düzenlemelerin daha karmaşık hale gelmesinden başka bir sonuç doğurmayacaktır, gereksiz yere yargılama süresini de uzatacağından adil yargılanma hakkını ihlal riskini doğurmaktan başka bir şeye yaramayacaktır. Ancak CMK'daki sistem, istinaftan ziyade genişletilmiş temyiz olduğundan istinaf lehine düşünmek gerektiği de ifade edilmiştir.¹²⁶

¹²³ Bahri Öztürk, v.d., **a.g.e.**, s. 733. Şu halde hangi kararların bu anlamda hüküm niteliğinde olduğunun açığa kavuşturulması gerekir. BAM, ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak davayı yeniden görmüş ise duruşma sonunda vermiş olduğu karar ancak hüküm niteliğinde olabilir ve bu kararlara karşı temyize gidilebilir. Bunlardan başka BAM'ın istinaf başvurusunun esastan reddine ilişkin kararı da (CMK m. 280/1-a) hüküm niteliğindedir. **A.e.**, s. 732.

¹²⁴ Özen, "Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf", s. 2341.

¹²⁵ Yurtcan, **a.g.e.**, s. 539.

¹²⁶ Öztürk, v.d., **a.g.e.**, s. 693.

1.1.3.2.2. Hukuk Yargılamasında İstinaf

26.09.2004 tarih ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun¹²⁷ ile adli yargılamada istinaf mahkemelerinin kurulması ve 1 Haziran 2005'ten itibaren yargılamanın ikinci derecesi olarak görev yapmaları kararlaştırılmıştır. Diğer taraftan istinaf mahkemeleri ancak 20 Temmuz 2016 tarihinde göreve başlayabilmiştir.

Medeni hukuk yargılamasında istinaf; teknik ve klasik anlamıyla, ilk derece mahkemesinin önünde cereyan etmiş yargılamadan tamamen bağımsız olarak, yeni ortaya çıkan değişiklikler ve bir sınırlamaya tabi olmaksızın ileri sürülebilen yeni delil ve olaylar da göz önünde tutularak bölge adliye mahkemesi tarafından aynen yeniden ele alınarak uyuşmazlık hakkında karar verilmesidir.¹²⁸

İdari yargılamada ve ceza yargılamasında olduğu gibi medeni yargılamada istinaf, olağan kanun yoludur.¹²⁹ İstinaf mahkemesi, denetim ve gerektiğinde yargılama yetkisini kullanırken kural olarak ilk derece mahkemesinde kabul edilen yargılama usulüne uygun olarak gerekli inceleme ve işlemleri gerçekleştirir. Ancak ilk derece yargılamasında gerçekleştirilen birtakım işlemlerin istinaf yargılaması sırasında yapılması yasaklanmıştır. Bu yasaklamanın amacı, bir kısım işlemlerin istinaf yargılamasına olumlu katkı sağlamayacağı, davanın bir an önce sonuçlandırılması ve adaletin hızlı tecelli etmesine engel olacağı düşüncesidir.¹³⁰ HMK'da benimsenen bu dar alanda istinaf yöntemiyle; yargılamada maddi gerçeğin ortaya çıkartılması amacı ile yargılamanın makul sürede bitirilmesi ilkesi dengelenmek istenmiştir.¹³¹

HMK'nın 341 vd. maddelerinde istinaf düzenlenmiştir. İstinaf kanun yoluna başvurulabilecek kararlar HMK'nın 341. maddesinde sayılmıştır. Medeni yargılama hukukunda da istinaf kanun yolu, ilk derece mahkemelerinin usule veya esasa ilişkin nihai kararlarına karşı başvurulacak bir kanun yoludur. Ancak ilk derece mahkemelerinin vermiş

¹²⁷ R.G. t. 07.10.2004, S: 25606.

¹²⁸ Dar anlamda istinafa ise ilk derece mahkemesinde tamamlanmış yargılama istinaf mahkemesinin önünde aynen ve baştan tekrarlanmaz, maddi vakıalar sadece gerekli hususlar açısından incelenerek karara varılır. Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku- Ders Kitabı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s. 579, Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Kanun Şerhi**, C. 3, s. 3237.

¹²⁹ Baki Kuru, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medenî Usul Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s. 473.

¹³⁰ Tülin Kurtoğlu, **Özel Hukukta İstinaf Denetimi ve Yargılaması**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 177.

¹³¹ Yılmaz, **İstinaf**, s. 57.

olduğu kararların hepsine karşı istinaf yolu açık değildir. İstinaf kanun yoluna gidilebilmesi, ilk derece mahkemesinin kararının niteliği ve niceliğine bağlıdır.¹³² İlk derece mahkemelerinin nihai kararları, ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz taleplerinin reddi ile bu taleplerin kabulü halinde itiraz üzerine verilecek kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulur. Anılan mahkemelerin ara kararlarına karşı ise kural olarak istinaf kanun yoluna başvurulamamaktadır. Ara kararlara karşı ancak nihai kararlarla beraber istinaf kanun yoluna gidilebilir.¹³³ İstinaf kanun yoluna başvurulabilmesi için kararın nicelik olarak da taşınması gereken özelliği bulunmaktadır. Manevi tazminat davalarında verilen kararlara karşı miktar ve değere bakılmaksızın istinaf kanun yoluna gidilebilirken, malvarlığına ilişkin davalarda ise parasal sınır bulunmaktadır. Kanun'a göre 2020 yılı için miktarı veya değeri 5.390 TL'yi geçen malvarlığına ilişkin davalar hakkındaki kararlar ancak istinaf kanun yoluna götürülebilmektedir (bu meblağ ve altındakilerin istinaf kanun yoluna götürülmesi mümkün değildir).¹³⁴ Şayet kısmi dava söz konusu ise alacağın tamamı dikkate alınmak suretiyle parasal sınır değerlendirilmektedir. Alacağın tamamı dava edilmişse, kararda asıl talebinin kabul edilmeyen bölümü 5.390 TL'yi geçmeyen taraf, istinaf yoluna başvuramayacaktır.¹³⁵ Yine aynı şekilde belirsiz alacak davasında da sınır, alacağın tamamına göre belirlenecektir.¹³⁶

Medeni yargılamada mahkeme kendiliğinden istinaf kanun yoluna başvuramamaktadır, diğer bir ifadeyle dosyayı re'sen istinaf mahkemesine gönderemez.¹³⁷

İstinaf dilekçesinin içeriği HMK md. 342'de düzenlenmiştir. Maddede istinaf başvurusunun dilekçe ile yapılacağı belirtildikten sonra dilekçede bulunması gereken

¹³² Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, C. 3, s. 3230.

¹³³ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku-Ders Kitabı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 470-471.

¹³⁴ Söz konusu parasal sınır icra mahkemelerinde 2020 yılı için 12.600 TL'dir. Doktrinde bir görüş bu ayrımın karışıklığa yol açtığından hak kayıplarına neden olabileceğinden eşitlenmesi gerektiği yönündedir. Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, C. 3, s. 3232.

¹³⁵ İstinaf edilebilen ve edilemeyen kararlar hakkında geniş bilgi için bakınız: Kuru, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku**, s. 473-476.

¹³⁶ Murat Özgür Çiftçi, **Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf**, 3. bs., Adalet Yayınevi, 2016, s. 57-58.

¹³⁷ Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, C. 3, s. 3253.

hususlar yer almıştır.¹³⁸ Bu unsurlardan istinafa başvuru sebepleri¹³⁹ ve talep sonucu özel öneme sahiptir. Zira bölge adliye mahkemesince istinaf incelemesi, istinaf sebepleriyle sınırlı olarak yapılmaktadır; bunun dışında mahkeme sadece kamu düzenine aykırılık hallerini kendiliğinden gözetmektedir.¹⁴⁰ Bu nedenle istinaf sebeplerinin yeterince açık ve tam gerekçeleri ile ortaya konulması gerekmektedir. İstinafa başvuru sebebinin tam olarak belirtilmediği dilekçelerle yapılan başvurularda istinaf mahkemesi, sadece kamu düzenine aykırılık yönünden inceleme yapabilecektir; bunun dışında bir inceleme yapamayacaktır. Talep sonucunun belirtilmesi de istinaf mahkemesinin vereceği karara yardımcı olacaktır. Zira kararın usulden mi esastan mı verileceği, verilecek kararın sadece ilk derece mahkemesi kararını mı kaldıracağı, yoksa davanın esası hakkında karar verilmesini mi gerekli kılacağı istem sonucuna göre tayin edilecektir.¹⁴¹

HMK'nın 342. maddesindeki unsurların hepsinin dilekçede belirtilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Zira maddenin son fıkrasında istinaf dilekçesinde, yalnızca başvuranın kimliği ile imzasının yanında, başvuru kararı yeterli bir şekilde belli edecek kayıtların olması durumunda dilekçenin diğer unsurların eksikliği dolayısıyla reddedilmeyip HMK md. 355 çerçevesinde kamu düzenine uygunluğu açısından inceleneceği belirtilmiştir.¹⁴² Buradan başvurunun inceleneceği sonucu çıksa da böyle bir başvuru, talep sonucunu her zaman sağlamayacaktır; zira özel hukuk alanında pek az uyuşmazlık vardır ki kamu düzenine temas etsin. Çünkü bu türlü bir başvuru sadece ilk

¹³⁸ HMK'nın 'İstinaf dilekçesi' kenar başlıklı 342. maddesinin ikinci fıkrası şöyledir: "İstinaf dilekçesinde aşağıdaki hususlar bulunur: a) Başvuran ile karşı tarafın davadaki sıfatları, adı, soyadı, Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası ve adresleri. b) Varsa kanuni temsilci ve vekillerinin adı, soyadı ve adresleri. c) Kararın hangi mahkemeden verilmiş olduğu ve tarihi ile sayısı. ç) Kararın başvurana tebliğ edildiği tarih. d) Kararın özeti. e) Başvuru sebepleri ve gerekçesi. f) Talep sonucu. g) Başvuranın veya varsa kanuni temsilci yahut vekilinin imzası."

¹³⁹ "İstinaf nedenlerinin açıkça belirtilmesi zorunluluğu taraflarca istinaf dilekçelerinin ciddiyetle ele alınması, istinaf mahkemelerinin gereksiz yere meşgul edilmemesi ve böylece önem taşıyan nitelikli başvurular üzerinde yoğunlaşmasını temin etmeye yöneliktir. İstinaf nedenlerinin belirtilmesi zorunluluğu en genel ifadesiyle hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan adaletin iyi yönetimi ve yargılamaların makul süre içinde tamamlanmasını hedeflemekte olup anayasal açıdan meşru bir amaca dayalıdır." AYMBBK, Groseri Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti. Başvurusu, Başvuru No: 2017/2998, K.T. 19.04.2018, R.G. t. 14.06.2018, S: 30451, (Çevrimiçi), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

¹⁴⁰ Kamu düzenine aykırılık mutlak istinaf sebebidir. Örneğin, ilk derece mahkemesinin görevsiz olduğunun istinaf dilekçesinde belirtilmesine gerek yoktur zira istinaf mahkemesince re'sen dikkate alınacaktır veya kararın gerekçesiz olması ya da ilk derece mahkemesinin kanuna uygun teşekkül etmemesi mutlak istinaf sebebidir. Kuru, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku**, s. 477.

¹⁴¹ Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 475.

¹⁴² Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, C. 3, s. 3254, Kurtoğlu, **a.g.e.**, s. 95.

derece mahkemesi kararının kamu düzenine aykırılık yönünden incelenmesi sonucunu doğuracaktır. Kaldı ki madde içerisinde 355. maddeye atıf yapılması da bu düşüncüyü haklı kılmaktadır.¹⁴³

Hukuk muhakemesinde istinaf kanun yoluna başvuru süresi HMK md. 345 uyarınca iki haftadır. Bu süre, özel kanun hükümleri saklı olmak üzere, ilamın taraflardan her birine tebliğiyle işlemeye başlamaktadır. Bu süre kesin ve hak düşürücü nitelikte olup taraflar anlaşarak bu süreyi uzatamazlar.¹⁴⁴ 20.07.2017 tarihli ve 7035 sayılı Kanun¹⁴⁵ ile istinafa başvuru süresi bir ay iken iki hafta olarak değiştirilmiştir.

İstinaf mahkemesi yalnızca taraflarca ileri sürülen istinaf sebepleriyle sınırlı olarak inceleme yaptığından ve hiçbir istinaf sebebi gösterilmemesi durumunda başvurunun reddine karar vereceğinden başvuru süresinin kısa tutulması hem tarafların aleyhine olacak hem de istinaf mahkemelerinin yetersiz denetim yapmasına sebep olacaktır. Bu sebeple gerekçelendirilmiş bir istinaf dilekçesinin yazılması için on beş günlük süre yeterli kabul edilmemektedir.¹⁴⁶ Ancak aksi yönde, söz konusu sürenin

¹⁴³ Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 475-476. Doktrinde aksi yönde olan bir görüşe göre; “HMK md. 342/3 hükmünün açık düzenlemesi sebebiyle istinaf sebep ve gerekçeleri gösterilmeyen dilekçelerin hemen reddedilmemesi, esasen istinaf başvurusunun kabule şayanlık şartlarının hukuki niteliği ile çelişmektedir. Başvurunun kabule şayanlık şartlarına ilişkin bir ihlal söz konusu olduğunda başkaca bir husus gözetilmeden dilekçenin reddedilmesi gerekir. Zira bu durumlarda ortada kabule şayan bir başvuru yoktur ki ilk derece mahkemesi yargılaması ve kararındaki ihlaller incelenibilsin. İstinaf sebep ve gerekçeleri de başvurunun kabule şayanlık şartları arasında sayıldığına göre artık kamu düzeni ile ilgili meselelerin inceleneneğinden bahisle dilekçenin reddine mani olunması kanımızca uygun bir düzenleme olmamıştır. Zira başvurunun kabule şayanlık şartlarının bizzatı kendisi kamu düzeni ile ilgilidir. Kamu düzenini ihlal eden bir durum varken kamu düzeni ile ilgili başka konuların incelenmesine cevaz vermek kamu düzeninin ihlalinden başka bir şey değildir. Şu durumda istinaf sebep ve gerekçeleri başvurunun kabule şayanlık şartı olarak kabul edilmemelidir -ki bu sistemin en önemli unsurlarından birisi olduğu için mümkün değildir- veya md. 342/3 hükmünde istinaf sebep ve gerekçeleri istisna tutularak hiçbir başvuru gerekçe ve sebepleri olmayan dilekçelerin doğrudan doğruya reddine cevaz verilmeliydi. Fakat md. 342/3 hükmünün emredici niteliği göz önüne alındığında hiçbir istinaf sebep ve gerekçesi bulunmayan dilekçeler hemen reddedilemeyecek, istinaf mahkemeleri bu durumda kamu düzenine ilişkin inceleme gerçekleştirmek zorunda kalacaktır. Bu da istinaf mahkemelerindeki iş yoğunluğunu oldukça arttıracaktır.” Çiftçi, **a.g.e.**, s. 213-214. Yine bu yöndeki bir diğer görüşe göre, başvuru sebep ve gerekçelerinin hiç gösterilmemiş olması halinde inceleme yapılmadan ön incelemede usuli bir kararla istinaf talebinin reddedilmesi gerekir. Bu görüşe göre istinaf sebeplerinin gösterilmemiş olmasına rağmen tahkikat yapılabileceği kabul edilirse ön inceleme aşamasının anlamı ve işlevselliği kalmayacaktır ve tahkikata bu olasılıkta girilmesi halinde yargılama uzayacaktır. Tolga Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s. 252.

¹⁴⁴ Kuru, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku**, s. 478.

¹⁴⁵ R.G. t. 05.08.2017, S: 30145/Mükerrer.

¹⁴⁶ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 155, dipnot 110. “İstinaf süresinin 30 gün olarak muhafaza edilmeliydi ve bu süre içerisinde istinaf sebeplerinin gösterilmemesi durumunda, başvurunun esas incelenmeden, başvuru şartlarındaki eksiklik sebebiyle istinaf başvurusunun usulden reddedilmesine yönelik açık bir şekilde düzenleme yapılmalıydı. Böylece, taraflar yeterli zamana sahip olmalarına rağmen gerekli hazırlıkları yapmadıkları takdirde, mahkemeler gereksiz yere meşgul edilmeyecek ve başarı ihtimali

temyiz süresi ile aynı olması ve eski hale getirme kurumunun da olmasından hareketle, istinafin aynı zamanda yargılamayı geciktirdiği de ifade edilerek sürenin adil yargılanma hakkına uygun, makul bir süre olduğu görüşü ileri sürülmüştür.¹⁴⁷

İstinafa davanın tarafları başvurabilir. Ancak belirtmek gerekir ki kanun yoluna başvuran tarafın, kanun yoluna başvurmakta hukuki yararı olmalıdır. Yargılama yokluğunda yapılmış ve yokluğunda karar verilmiş olan taraf da yokluğunda verilmiş kararı istinaf edebilir. Taraf vekili ise vekâletnamesinde istinaf için özel bir yetki bulunmasa dahi hükmü istinaf kanun yoluna götürebilir.¹⁴⁸

HMK md. 348 uyarınca katılma yoluyla istinaf da mümkündür.¹⁴⁹ İstinaf yoluna başvuran bu talebinden feragat eder ya da talebi istinaf mahkemesi tarafından esasa girilmeden reddedilirse katılma yolu ile başvuranın talebi de reddedilir.¹⁵⁰ HMK md. 349'a göre ise taraflar, ilam kendilerine tebliğ edilmedikçe istinaf hakkından feragat edemezler.

İstinaf dilekçesi ilk olarak bir ön incelemeden geçirilir. Bu ön incelemede; dosyanın incelenmesinin başka bir dairece veya bölge adliye mahkemesince yapılmasının gerekip gerekmediği, istinaf dilekçesinin süresinde verilip verilmediği, ilk derece mahkemesinin kararının kesin olup olmadığı, başvuru şartlarının yerine getirilip getirilmediği, başvuru sebeplerinin veya gerekçesinin gösterilip gösterilmediği hususları incelenir. Ön inceleme sonucunda eksiklik olmadığı tespit edilirse incelemeye geçilir.

İstinafta inceleme kural olarak duruşmalı olarak yapılır, bu hukuki dinlenilme hakkının bir gereğidir. HMK'nın 353. maddesinde istinaf incelemesinde, bazı hallerde duruşmasız karar verileceği hüküm altına alınmıştır. İlgili maddede, duruşmasız olarak karara bağlanacak esasa ilişkin ve usule ilişkin hususlar ayrı ayrı düzenlenmiştir.¹⁵¹

olmayan başvurularla ilgilenmek zorunda kalmayan istinaf mahkemeleri, usulüne uygun başvuruları incelemek için daha fazla vakit bulabilecektir.” A.e.

¹⁴⁷ **Hukuk Muhakemesinde İstinaf**, Yayına Hazırlayan: Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Dairesi Başkanlığı, 2016, s. 46.

¹⁴⁸ Kuru, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku**, s. 480.

¹⁴⁹ HMK'nın 'Katılma yolu ile başvurma' kenar başlıklı 348. maddesi şöyledir: *(1) İstinaf dilekçesi kendisine tebliğ edilen taraf, başvurma hakkı bulunmasa veya başvuru süresini geçirmiş olsa bile, vereceği cevap dilekçesi ile istinaf yoluna başvurabilir. İstinaf yoluna asıl başvuran taraf, buna karşı iki hafta içinde cevap verebilir. (2) İstinaf yoluna başvuran, bu talebinden feragat eder veya talebi bölge adliye mahkemesi tarafından esasa girilmeden reddedilirse, katılma yolu ile başvuranın talebi de reddedilir.*

¹⁵⁰ Kuru, **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku**, s. 483-484.

¹⁵¹ HMK'nın “Duruşma yapılmadan verilecek kararlar” kenar başlıklı 353. maddesi şöyledir: *“(1) Ön inceleme sonunda dosyada eksiklik bulunmadığı anlaşılırsa; a) Aşağıdaki durumlarda bölge adliye mahkemesi, esas incelemeden kararın kaldırılmasına ve davanın yeniden görülmesi için dosyanın kararı*

HMK md. 357 uyarınca, bölge idare mahkemesi hukuk dairelerine karşı dava açılması, davaya müdahale talebinde bulunulması, davanın ıslahı ve davaların birleştirilmesi ile ilk derece mahkemesinde ileri sürülmeyen iddia ve savunmaların ve yeni delillerin ileri sürülmesi mümkün değildir.

İİK'nın icranın geri bırakılmasıyla ilgili 36. maddesi hükmü saklı olmak üzere kural olarak istinaf yoluna başvurma, kararın icrasını durdurmamaktadır. Nafaka kararlarında icranın geri bırakılmasına karar verilemezken kişiler hukuku, aile hukuku ve taşınmaz mallar hakkındaki aynı haklara ilişkin kararlar kesinleşmedikçe icra edilmezler. (HMK md. 350)

Medeni yargılamada istinaf kanun yoluna başvuru erteleyici etki doğurmakta, mahkeme kararının şekli anlamda kesinleşmesini ertelemeaktadır. Aynı zamanda istinaf kanun yoluna başvuru, aktarıcı etki de doğurmaktadır; yani dava hakkında karar verme yetkisi başvurunun yapıldığı üst mahkemeye geçmektedir.¹⁵²

İstinaf incelemesi üzerine; istinaf başvurusu haksız bulunup talebin reddine veya başvurunun haklı bulunması üzerine kabulüne hükmedilir. İstinaf talebinin yerinde olması yani ilk derece mahkemesinin kararında usul veya esas yönünden hukuka aykırılık tespit edilmesi halinde istinaf mahkemesince verilecek kararlar farklılaşmaktadır. Bu halde üç türde karar verebilecek olan istinaf mahkemesi her olasılıkta ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına hükmeder; devamında ise ya dosyanın ilgili mahkemesine gönderilmesine ya davanın kısmen veya tamamen kabulüne veyahut ilk derece mahkemesinin yerine geçerek davanın reddine karar verir.¹⁵³

veren mahkemeye veya kendi yargı çevresinde uygun göreceği başka bir yer mahkemesine ya da görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine duruşma yapmadan kesin olarak karar verir: 1) Davaya bakması yasak olan hâkimin karar vermiş olması. 2) İleri sürülen haklı ret talebine rağmen reddedilen hâkimin davaya bakmış olması. 3) Mahkemenin görevli ve yetkili olmasına rağmen görevsizlik veya yetkisizlik kararı vermiş olması veya mahkemenin görevli ya da yetkili olmamasına rağmen davaya bakmış bulunması (...). 4) Diğer dava şartlarına aykırılık bulunması. 5) Mahkemece usule aykırı olarak davanın veya karşı davanın açılmamış sayılmasına, davaların birleştirilmesine veya ayrılmasına, (...) karar verilmiş olması. 6) Mahkemece, tarafların davanın esasıyla ilgili olarak gösterdikleri delillerin hiçbirini toplanmadan veya gösterilen deliller hiç değerlendirilmeden karar verilmiş olması. b) Aşağıdaki durumlarda davanın esasıyla ilgili olarak; 1) İncelenen mahkeme kararının usul veya esas yönünden hukuka uygun olduğu anlaşıldığı takdirde başvurunun esastan reddine, 2) Yargılamada eksiklik bulunmamakla beraber, kanunun olaya uygulanmasında hata edilip de yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmadığı takdirde veya kararın gerekçesinde hata edilmiş ise düzelterek yeniden esas hakkında, 3) Yargılamada bulunan eksiklikler duruşma yapılmaksızın tamamlanacak nitelikte ise bunların tamamlanmasından sonra yeniden esas hakkında, duruşma yapılmadan karar verilir.”

¹⁵² Çiftçi, **a.g.e.**, s. 10-16, Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 477.

¹⁵³ Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 484-486.

1.1.3.3. Seçilmiş Ülke Hukuklarında Vergi Yargılamasında İstinaf

Çalışmanın bu alt bölümünde seçilmiş ülke hukuklarındaki vergi yargılama sistemlerine ana hatlarıyla değinilecek ve söz konusu ülkelerdeki istinaf düzenlemelerinden bahsedilecektir.

İnceleme imkânı bulduğumuz kadarıyla ülke yargılama sistemlerinde vergi yargılamasının üç farklı şekilde olabileceği görülmüştür. Vergi yargılaması, İngiltere yargılama sistemindeki gibi adli yargının içerisinde, Fransa ya da İsveç yargılama sistemlerindeki gibi idari yargının içerisinde ya da Almanya yargılama sistemindeki gibi müstakil bir şekilde konumlanmaktadır.

1.1.3.3.1. Fransa

Fransız yargılama sisteminde idari yargılama; ilk derecede idare mahkemesi, idari istinaf mahkemesi (Cours administratives d'appel) ve idari temyiz mahkemesi (Conseil d'État) olmak üzere üç basamaklı teşkilat yapısına sahiptir. Hukuk yargılamasında da aynı şekilde üç basamaklı teşkilat yapısı mevcuttur: ilk derece mahkemesi, istinaf mahkemesi (Cours d'appel), temyiz mahkemesi (Cour de cassation). Temyiz mahkemeleri sadece uyuşmazlığı hukuki açıdan değerlendirmektedir.¹⁵⁴

Taraflardan biri ilk derece mahkemesinin kararından tatmin olmazsa, karar, ilgili idari istinaf mahkemesine veya istinaf mahkemesine (hukuk davaları için) istinaf başvurusu suretiyle götürülebilir. İstinaf başvurusu, hukuki ve maddi olgulara ilişkin olarak yapılmaktadır.¹⁵⁵ İlk derece mahkemesi tarafından hukuka aykırı ya da maddi olayın gerekleriyle örtüşmeyen bir karar verilmesi durumunda, idari istinaf mahkemesi kararı bozar ve kendisi yeniden bir yargılama yaparak uyuşmazlık hakkında yeni bir karar verir.¹⁵⁶

Fransız vergi yargısında istinaf incelemesi, ilk derece mahkemesi kararı hangi yönleriyle istinaf başvurusuna konu edilmişse bunlarla sınırlı olarak yapılır; bu hâkimin talepten fazlasına ya da talep dışında bir şeye karar verememesi prensipleriyle ilgilidir.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Nicolas Jacquot, Paul Mispelon, "Tax litigation in France: overview", **Practical Law-Global Guide 2018-Tax Litigation**, Ed. Thomson Reuters, Londra, (Çevrimiçi) <https://global.practicallaw.com/5-624-3429>, 5 Ocak 2020.

¹⁵⁵ Jacquot, Mispelon, **a.g.m.**

¹⁵⁶ Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", s. 41.

¹⁵⁷ René Chapus, **Droit du contentieux administratif**, 13. Baskı, Montchrestien, Paris, 2008, s. 1234'ten naklen Gürsel Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016, s. 92.

Fransa’da özel yetkili vergi mahkemeleri bulunmamaktadır. Vergi yargılaması, davanın yürütülmesinde hâkimin rolünü vurgulayan, yazılı prosedürle yürütülmektedir. Ayrıca vergi yargılamasında, jürili yargılama yapılmamaktadır. Vergi yargılamasında yazılı prosedür uygulandığından tarafların duruşmada bulunması zorunlu değildir. Duruşmalar kamuya açık olmakla beraber hâkim istisnai olarak duruşmanın kapalı yapılmasına hükmedebilmektedir. Ayrıca vergi mükellefi de duruşmanın kapalı yapılmasını talep edebilir.¹⁵⁸

2014 yılından beri gerek idari gerekse adli yargıda yargılama harcı alınmamaktadır.¹⁵⁹

Vergisel uyuşmazlıklarda yargılama, vergilerin türlerine göre idare mahkemelerinde veya adli mahkemelerde yapılmaktadır.¹⁶⁰ İdari mahkemelerde; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve yerel idarelerce salınan vergilerden doğan uyuşmazlıklar yargılanırken, gümrük vergisi, veraset ve intikal vergisi, servet vergisi ve belirli dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar ile cezai vergi konularına ilişkin uyuşmazlıklar adli mahkemelerde yargılanmaktadır. Fransa’da idari başvuru yolları tüketilmeden mahkemeye başvuru mümkün değildir.¹⁶¹ Vergi mükellefleri vergi idaresinin, başvurularını reddetmesi üzerine iki ay içerisinde, söz konusu vergiden muaf tutulması gerektiği iddiasını destekleyecek hukuki ve olgusal delillerle talebini mahkemeye sunmalıdır.¹⁶² İdarenin mahkemece tayin edilen ve genellikle iki ay olarak belirlenen sürede mükellefin iddiasına cevap vermesi gerekmektedir ancak uygulamada bu süre uzamaktadır.¹⁶³

İlk derece mahkemesinin kararını istinaf kanun yoluna götürebilmek için adli mahkemelerdeki yargılamalarda, karardan itibaren bir ay, idari mahkemelerdeki yargılamalarda ise iki ay içerisinde ilgili istinaf mahkemesine yazılı olarak başvurulmalıdır. İstinafa başvuran tarafın, ilk derece mahkemesinin kararına karşı argümanlar sunması gerekmektedir. İlk derece mahkemesinde ileri sürülmeyen konular,

¹⁵⁸ Jacquot, Mispelon, **a.g.m.**

¹⁵⁹ Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, s. 124.

¹⁶⁰ “... 1 Eylül 1992 tarihinde gerçekleştirilerek, ... vergi uyuşmazlıklarını konu edinen davalarda verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleme görevi istinaf mahkemelerine verilmiştir.” Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, s. 42-43.

¹⁶¹ Jacquot, Mispelon, **a.g.m.**

¹⁶² Code de Justice Administrative (CJA) m. R 811-2.

¹⁶³ Jacquot, Mispelon, **a.g.m.**

istinaf başvurusunda ileri sürülebilir. Şayet başvuran istinaf başvurusunda da istediği sonucu elde edemez ise temyiz kanun yoluna başvurabilecektir.¹⁶⁴

Fransız idari yargılamasında vergi uyuşmazlıklarında istinafa başvuru süresi iki ay olmasına rağmen Maliye Bakanlığı'na tanınan istinaf kanun yoluna başvurma süresi, iki aylık normal başvuru süresinin dolmasından itibaren işlemeye başlayacağından dört aya uzamış olmaktadır. Vergi idaresinin işleyişini göz önünde tutan yargı yerleri, bu düzenlemeyi eşitlik ilkesine aykırı görmemektedir.¹⁶⁵

Fransız yargılama sisteminde istinafa başvuru dilekçesi olarak ilk derece mahkemesi önünde ileri sürülen sebepleri tekrar eden bir dilekçenin verilmesi ya da istinaf talebini içeren dilekçede ilk derece mahkemesine verilen dilekçeye atıf yapılması ve bunun istinaf dilekçesine eklenmesi kabul edilmemektedir. Hatta 2005 yılına kadar Conseil d'Etat'ın içtihadı; istinaf dilekçesinde, istinaf başvuru sebeplerinin yalnızca maddi olarak değil, hukuki yönden de yani içerik ve kapsam bakımından da ilk derece mahkemesine sunulan dilekçeden farklı olması gerektiği, istinaf başvurusunun tamamen kendine özgü sebeplere dayanması gerektiği yönünde idi. Söz konusu karara gerekçe olarak, ilk derece mahkemesine sunulan dilekçelerin maddi ve hukuki olarak hiçbir değişikliğe tabi tutulmadan istinaf aşamasında hâkim önüne sunulmasının dilekçenin yeniden reddine sebep olacağından usul ekonomisine aykırı oluşu gösterilmekteydi. Ancak 2005 yılından sonra mahkeme bu içtihadını değiştirerek, ilk derece mahkemesi önünde ileri sebepleri yeniden ve daha anlaşılır bir biçimde ifade eden ve ilk derece mahkemesi kararına eleştiriler getiren istinaf dilekçelerinin kabul edileceğine hükmetmiştir.¹⁶⁶

Belirtmek gerekir söz konusu karara ilk haliyle katılmak mümkün görünmemektedir. Zira ilk derece mahkemesine sunulan dilekçenin söz konusu uyuşmazlığı gerek ilk derece gerekse istinaf mahkemesinde en iyi şekilde açıklayacak

¹⁶⁴ Jacquot, Mispelon, **a.g.m.**

¹⁶⁵ Livre des Procédures Fiscales, md. R 200-18, (Çevrimiçi) http://codes.droit.org/CodV3/impots_procedures_fiscales.pdf, 5 Ocak 2020. René Chapus, **Droit du contentieux administratif**, 13. Baskı, Montchrestien, Paris, 2008, s. 1217'den naklen Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, s. 121.

¹⁶⁶ Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, s. 124-127. "... yeni uygulamanın sağladığı kolaylıktan yararlanarak büyük ölçüde ilk derece mahkemesi önünde ileri sürdüğü sebepleri tekrarlamakla yetinen bir istinaf başvurusu başarısızlığa uğramaya mahkûmdur. Çünkü ilk derece mahkemesince kabul edilmemiş olan bu hukuki sebeplerin istinaf merciince de kabul edilmeme olasılığı oldukça yüksektir." **A.e.**, s. 127.

türden yazılmış bir dilekçe olması imkân dâhilindedir. Bu sebeple içeriğinin istinaf aşaması için de yazılabilecek en donanımlı dilekçe olmasına rağmen sırf ilk derece mahkemesine aynı dilekçenin verilmiş olması sebebiyle reddedilmesi hukuka uygun olmayacaktır.

Fransa’da mahkemeler davanın devamında, esasa girmeden önce, hükmün yorumu için Danıştay’dan yargısal görüş (avis contentieux) isteyebilmekteler.¹⁶⁷

İstinaf kanun yoluna başvurulması kural olarak hükmün icrasını durdurmamaktadır. Belediye seçimleri ve disiplin cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarda istisnai olarak istinaf kanun yoluna başvurulduğunda yürütme kendiliğinden duruyor ancak diğer durumlarda talep edilmesi gerekmektedir.¹⁶⁸

Fransız İdari Yargılama Sistemi’nde 2003 yılında yapılan bir değişiklik ile istinaf aşamasında hem davacı hem de davalı taraf için avukat tutma zorunluluğu getirilmiştir.¹⁶⁹ Böylelikle hem istinafin ciddiye alınarak rastgele başvuru olan bir usul olmasının önüne geçilmiş olduğu hem de dosyaların hukuki anlamda olgunlaşarak gelmesine katkı sağlandığı ve dosya yığılmasına engel olunduğu ifade edilmiştir.¹⁷⁰

İstinaf mahkemesi kararı üzerine dosya Danıştay’da temyiz edilebilir. Danıştay kararı bozduğu zaman dosya aynı istinaf mahkemesine gönderilmez, farklı istinaf mahkemesine gönderilir.¹⁷¹

Fransız İdari Yargılama Hukuku’nda istinafin temel şeklinden hariç, buna bağlı olarak ortaya çıkan katılma yoluyla istinaf da denilebilecek mukabil istinaf (l’appel incident) ve başkasına yöneltilen istinaf (l’appel provoqué) olarak isimlendirilen türev istinaflar bulunmaktadır.¹⁷²

Fransız İdari Yargı Kodu’nun R. 811-1 maddesi uyarınca idare mahkemelerince verilen bazı kararlara karşı istinaf kanun yolu kapatılmıştır, bunlara karşı temyiz yoluna başvurmak mümkündür.¹⁷³ İdari yargı yerlerince verilen kararlara karşı istinaf kanun

¹⁶⁷ Sancakdar, “İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar”, s. 40.

¹⁶⁸ Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, s. 101-102.

¹⁶⁹ Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, s. 39.

¹⁷⁰ Gülan, “Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek”, s. 25.

¹⁷¹ Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, s. 39.

¹⁷² Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları (Fransa-Türkiye Mukayeseli Bir Deneme)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 149.

¹⁷³ Code de Justice Administrative (CJA) m. R 811-1. Fransız sisteminde bazı kararların istinaf kanun yoluna kapalı olması temyiz yoluna da kapalı olduğu anlamına gelmemektedir. Temyiz yolu her halükarda

yoluna başvurabilmek için kararın ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilmiş olması gerekmektedir. Şayet anılan maddedeki gibi mahkemenin hem ilk hem de son derece mahkemesi sıfatıyla verdiği karar söz konusu ise bunlara karşı istinaf yolu kapalı olacak sadece temyize başvurulabilecektir. Adı geçen maddede 8 bent halinde sayılan durumlara örnek olarak; yerel ekonomik katkı mükellefiyetiyle ilgili anlaşmazlıklar hariç olmak üzere, yerel vergiler ve kamu yayıncılığı sektörü katkıları ile ilgili anlaşmazlıklar, tarh edilen vergiye karşı işlemi yapan mercie yapılan başvurunun reddine ilişkin uyuşmazlıklar, idarenin sorumluluğuna ilişkin davalarda dava konusu 10.000 Euro'yu geçmeyen uyuşmazlıklar söylenebilir.¹⁷⁴

İstinaf başvurusunda ileri sürülebilecek olan hukuki sebepler ise şu şekilde sınıflandırılmaktadır: ilk derece mahkemesi önünde ileri sürülmüş olan hukuki sebepler, ilk derece mahkemesi önünde ileri sürülmüş olan sebeplere zımnen dahil olduğu sayılan hukuki sebepler, kamu düzeninden sayılan hukuki sebepler, ilk derece mahkemesince verilen kararın yargılama hukuku kurallarına aykırı verildiğine ilişkin hukuki sebepler,¹⁷⁵ maddi olayın doğruluğuna ilişkin sebepler ve maddi olaylara ilişkin yeni deliller.¹⁷⁶

1.1.3.3.2. Hollanda

Hollanda'daki vergi yargılaması hukukunu irdeleyen çalışmalarda; ülkede vergi uyuşmazlıklarını tartışma geleneğinin yerleşik olmasından dolayı vergi davalarının sıklıkla görüldüğü söylenmektedir.¹⁷⁷

Vergi hukuku alanında uyuşmazlıklar üç başlıkta yoğunlaşmaktadır. Bunlardan ilki vergi kanunlarının uygulanması ve açıklanması ile ilgili konulardır. Bunun içerisine vergi kanunlarının doğru yorumlanması ile ilgili maddi vergi sorunları, vergi mercileri tarafından gösterilecek özenin derecesi, para cezalarının ödenmesi, vergi denetimlerinin yapılma şekli ve kanıt yükümlülüğüne ilişkin resmi vergi konuları girmektedir. İkincisi, vergi idaresi tarafından uygulanan cezalara ilişkin konulardır. Bu hususlar cezai vergi

açıktır. Ancak Türkiye'de istinaf ve temyiz aynı işleve sahip olduğu düşüncesi hâkim olduğundan birçok dava temyiz edilmeden kesinleşmektedir. Halil Altındağ, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu: İstinaf mı İtiraz mı?", **Legal Hukuk Dergisi**, S: 185, s. 2365-2382, 2371.

¹⁷⁴ Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, s. 115.

¹⁷⁵ Jean-Claude Ricci, **Contentieux administratif**, 5. bs., Paris, 2016, s. 247'den naklen Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, s. 92.

¹⁷⁶ Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları**, s. 142.

¹⁷⁷ Paul Kraan, "Netherlands", **The Tax Disputes and Litigation Review**, Editör: Simon Whitehead, Londra, Law Business Research Ltd, 2018, s. 250.

incelemelerinde ortaya çıkmakta ve vergi makamlarının soruşturmalarında yaptıkları seçime bağlı olarak, idari vergi mahkemesi veya ceza mahkemesi tarafından yargılanmaktadır. Son husus ise vergi taleplerine ilişkin üçüncü kişilerin itirazlarına ilişkin uyuşmazlıklardır. Vergi kanunlarının bazı ihlalleri cezai suçlardır. İdare hukuku, çeşitli hükümet düzeylerinin işleyişini ve kişilerin ve tüzel kişilerin, hükümetin kararlarına itiraz biçimini düzenlemektedir. Vergi hukuku, idari hukukun bir parçasıdır. Genel Devlet Vergi Yasası (GSTA), vergi davalarını yöneten idari kanunun ana kaynağıdır.¹⁷⁸ Tüm idari davalarda adı geçen kanun uygulanmakla birlikte vergi davalarında etkili vergi tahsilatının sağlanması amacıyla bu kanundaki usul kurallarının bazılarında bir dereceye kadar sapılmaktadır.¹⁷⁹

Vergi davaları, idari yargı kolunun görevi kapsamında yer almaktadır.¹⁸⁰ Vergi davaları genel idare hukuku prosedürüne tabi olağan bölge mahkemelerinin özel vergi bölümleri tarafından ele alınmaktadır. Vergi itirazları, istinaf mahkemelerinin huzuruna sunulmaktadır. İstinaf mahkemelerinin özel vergi bölümleri tarafından bu davalar ele alınmaktadır.¹⁸¹

Vergi davaları ilk derece yargılaması içerisinde idari davalar kategorisinde yer almakta iken istinaf ve temyiz aşamasında adli yargılamanın basamaklarından devam

¹⁷⁸ GSTA şunları düzenler: Vergi toplama usulü, vergi beyannamesi doldurma prosedürü, verginin tarhi ve yeniden tarhi, itirazlar ve başvurular ve mükelleflerin hakları ve görevleri. J. Arnaud Booi, Charlotte AH Bickers, “Tax litigation in The Netherlands: overview”, **Practical Law-Global Guide 2018-Tax Litigation**, Ed. Thomson Reuters, Londra, 2018, (Çevrimiçi) <https://global.practicallaw.com6-623-1826>, 5 Ocak 2020. 2016 yılında Hollanda’da ilk derece yargılamasına yapılan başvuruların tamamının sayısı 111.700’dür. Bunlardan istinafa götürülen vergi uyuşmazlığı sayısı 6.690; temyize götürülen ise 910. Bu davalardan 51.340’ı ilk derece mahkemesinde, 4410’u istinaf mahkemesinde ve 620’si de temyizde beklemekteydi. **Netherlands**, Country Reports, Association of the Councils of State and Supreme Administrative Jurisdictions of the European Union, s. 21, (Çevrimiçi) <http://www.aca-europe.eu/index.php/en/tour-d-europe-en>, 5 Ocak 2020.

¹⁷⁹ Philip Langbroek, Milan Remac, Paulien Willemsen, “The Dutch System of Dispute Resolution in Administrative Law”, **Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law**, Ed: Dacian C. Dragos, Bogdana Neamtu, Berlin Heidelberg, Springer, 2014, s. 113-151, 129.

¹⁸⁰ The judicial system and legislation, (Çevrimiçi) <https://www.rechtspraak.nl/English/Judicial-system-and-legislation/Pages/District-courts.aspx>, 5 Ocak 2020.

¹⁸¹ Rowie Stolk, Wim Voermans, Judicial Organization (Chapter 3), **Introduction to Dutch Law**, Editörler: Jeroen Chorus, Ewoud Hondius, Wim Voermans, Hollanda, Kluwer Law International, 2016, s. 35.

etmektedir.¹⁸² Vergi davaları istinaf aşamasında üç hâkimden¹⁸³ oluşan heyet tarafından görülmektedir.¹⁸⁴

Genel olarak ifade etmek gerekirse Hollanda vergi yargılaması bazı yönleriyle Türk vergi yargılaması sistemine benzemektedir. İlk derece idari yargı yerinde dava görüldükten sonra istinaf mahkemesine götürülebilir. İstinaf mahkemesi olayın hem maddi hem de hukuki incelemesini yapacaktır ki bu bir nevi ilk derece yargılamasının tekrarıdır. Sonrasında istinaf mahkemesi tarafından verilen karar, temyiz mahkemesinin önüne götürülebilir. Temyiz aşamasında yeniden yargılama yapılmamakta, istinaf mahkemesinin kararının hukuka ve usule uygunluğu denetlenmektedir. Şayet istinaf mahkemesinin hukuka ve usule aykırılık yaptığı tespit edilirse dosya kendisine iade edilecektir. Taraflar kararın kendilerine tebliğinden itibaren altı hafta içerisinde istinafa başvurabilirler, temyiz için de aynı süre geçerlidir.¹⁸⁵

Hollanda vergi yargılaması, bir mükellefin vergi idaresi tarafından verilmiş bir idari karara veya vergi müfettişlerinin yapmış olduğu bir tarhiyata itiraz etmesi ile başlamaktadır. Mükellef, vergi idaresinin, itiraz üzerine verdiği karardan tatmin olmaz ise ilk derece mahkemesine başvurabilmektedir. İlk derece mahkemesinde uyuşmazlık hem maddi hem de hukuki yönü ile ele alınmaktadır. Şayet taraflar, vergi idaresi veya mükellef, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karardan tatmin olmaz ise istinaf kanun yoluna başvurabilmektedirler.¹⁸⁶ İstinaf ve savunma beyanları bildirildikten sonra, tarafların en az üç hafta öncesinden, mahkemece belirtilen zamanda ve yerde duruşmanın görülmesi için davet edilmesi gerekir. Taraflar, duruşmadan en az on gün önce ek belgeler sunabilirler. Taraflar bu yönde talepte bulunursa, mahkeme duruşma yapılmamasına karar verebilir. Şayet mahkeme tahkikatın tamamlandığını düşünürse duruşmayı

¹⁸² Netherlands, **a.g.r.**, s. 21.

¹⁸³ Hollanda'da yargıçlık makamı meslekten hâkimlerden, hukuk eğitimi almış hâkimlerden oluşmaktadır. Mahkemelerde jüri bulunmamaktadır. Olağan mahkemelerdeki hâkimler kural olarak profesyonel hâkimlerdir. Ancak bu kuralın birkaç istisnası bulunmaktadır. İlk olarak, diğer hukukçular - avukatlar, noterlik avukatları, akademisyenler, işletmeler tarafından istihdam edilen avukatlar, memurlar - yargıç yardımcılar veya yardımcı yargıçlar olarak görev yapabilirler. Uzmanlaşmış bazı bölümlerin davalarında bu yardımcılar bulunabilir. Yardımcılar hariç hâkimlerin hepsi hukuk eğitimi almak zorundadır. Stolk, Voermans, **a.g.e.**, s. 42. Hâkim ve savcı yardımcılığı ülkemizde de üzerinde çalışılan ve yakın zamanda sisteme dâhil edilmesi planlanan bir kurumdur.

¹⁸⁴ Stolk, Voermans, **a.g.e.**, s. 42, 46.

¹⁸⁵ Booi, Bickers, **a.g.m.**

¹⁸⁶ Peter J. Wattel, "Tax Litigation in Last Instance in The Netherlands: The Tax Chamber of the Supreme Court", **Bulletin for International Taxation**, S: 70 (1/2), 2016, ss. 43-51, 43.

kapatmak zorundadır. Mahkemede yapılan tahkikat tamamlanmadan önce taraflara son bir söz hakkı verilmelidir. Mahkeme tahkikatı biter bitmez, başkan ne zaman karar verileceğini bildirmelidir. Mahkeme, tahkikatın bitmesinde sonra altı hafta içinde yazılı olarak bir karar vermelidir. Özel durumlarda, mahkeme bu süreyi en fazla altı hafta süreyle uzatabilir. Bu durum da taraflara bildirilmelidir. Kapalı duruşmada vergi mükellefinin davasını daha iyi savunacağından hareketle vergi hukuku davalarında tahkikat kamuya kapalı olarak yapılmaktadır. Karar verildikten sonra mükelleflerin isimleri veya kimliklerini açığa çıkaracak bilgiler olmaksızın karar yayımlanmaktadır.¹⁸⁷

İstinaf kanun yoluna başvurmak erteleyici etkiye sahip değildir ancak aktarıcı etkiye sahiptir.¹⁸⁸

İstinaf mahkemesi, vergi makamları tarafından verilen kararların hukuka uygunluğunu denetlemektedir. İstinaf edilen kararın gözden geçirilmesinde, mahkeme, vergi makamlarının gerekli özeni gösterip göstermediğine ve uygun akıl yürütme ilkelerine uygun davranıp davranmadığına büyük önem vermektedir. Mahkeme bir kararın hukuka aykırı olduğuna kanaat ederse, kararı iptal eder. Mahkeme, iptal edilen kararın yerine alternatif bir karar alabilir. Ayrıca, hükme göre yeni bir karar almak için vergi makamlarına da başvurabilir.¹⁸⁹

1.1.3.3.3. İsveç

İsveç idari yargılama sistemi, idare mahkemeleri, idari istinaf mahkemeleri ve temyiz mahkemeleri olmak üzere üç aşamalıdır. Bu mahkemelerde açılan davalara ilişkin prosedür İdari Yargı Usulleri Kanunu'nda düzenlenmiştir. İdari yargılamaya ilişkin hükümlerin yokluğu halinde Yargı Usulü Kanunu'na bakılmaktadır.¹⁹⁰

İsveç yargı sisteminde vergi uyuşmazlıkları idare mahkemeler nezdinde görülmektedir. Şayet ilk derece idare mahkemesinin kararı tarafın istediği şekilde olmaz ise kararın istinaf kanun yoluna götürülmesi mümkündür. Ancak ilk derece mahkemesinin kararının istinaf kanun yoluna götürülebilmesi için istinaf mahkemesi tarafından görülebilirlik izninin verilmiş olması gerekmektedir. Şayet görülebilirlik izni verilmez ise yani dosyayı inceleyen hâkimlerden en az ikisi istinaf yargılaması için

¹⁸⁷ Booij, Bickers, **a.g.m.**

¹⁸⁸ Langbroek, Remac, Willemsen, **a.g.m.**, s.122.

¹⁸⁹ Booij, Bickers, **a.g.m.**

¹⁹⁰ Laura Carlson, **The Fundamentals of Swedish Law**, Studentlitteratur AB, 2012, s. 192.

esastan inceleme yapılmasını uygun görmezse istinaf yargılaması yapılmayacak, ilk derece mahkemesinin kararı geçerli olmaya devam edecektir.¹⁹¹

İdari istinaf mahkemesi belli durumlarda istinafa gitme izni verebilmektedir. Bunlardan ilki istinaf başvurusunun kabul edilmesinin kanunun uygulanması açısından önem arz etmesi yani istinaf yargılaması sonucunda verilecek hükmün davalarda emsal oluşturması durumudur. İstinaf yargılaması için görülebilirlik izninin verilebileceği diğer durum, idare mahkemesi tarafından verilen kararın değiştirilmesi için bir sebebin olmasıdır. Delillerin hatalı değerlendirilmesi sebebiyle hukuka aykırı karar verilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Görülebilirlik izninin verilebileceği son hal ise ilk derece mahkemesinin kararının incelenmesini gerektiren olağandışı sebeplerin olmasıdır. Bu son hal, ilk derece mahkemesi kararında olağandışı bir usul eksikliğinin olmasıdır.¹⁹²

Vergi davalarında ise görülebilirlik izni aranmamaktadır. Bu davalar için istinaf başvurusu yapıldığında inceleme yapılmaktadır.¹⁹³

İstinaf başvurusunun yapılacağı süre ve yer ilk derece mahkemesinin kararında belirtilmektedir. Bu süre genellikle üç hafta olmakla birlikte vergi davalarında iki ay olmaktadır.¹⁹⁴

İstinaf yargılamasında genellikle davalar üç hâkimli heyet tarafından görülmektedir. Ancak belediyelerin vermiş olduğu kararlarda ve emlak vergisi tarhiyatlarına ilişkin davalarda hükümet tarafından atanan iki tane meslekten olmayan özel hâkim de yargılamada yer almaktadır.¹⁹⁵

İstinaf yargılamasında yazılı yargılama usulü geçerlidir. Ancak mahkeme yargılama açısından yararı olduğuna kanaat getirirse sözlü duruşma yapmaktadır.¹⁹⁶

¹⁹¹ İsveç İdare Mahkemesi Usul Kanunu (1971:291), md. 33-34a, (Çevrimiçi) https://www.government.se/49d550/contentassets/3b32f472f6ab436db12616d0171efb18/the-administrative-court-procedure-act-1971_291.pdf, 5 Ocak 2020.

¹⁹² İsveç İdare Mahkemesi Usul Kanunu (1971:291), md. 34a, Fikret Erkan, “İsveç İdari Yargı Sistemi (İdari İstinaf Sistemi) ve Analizi”, **TAAD**, Yıl:4, S: 12, Ocak 2013, s. 99-130, 120.

¹⁹³ Appeal to the administrative court of appeal, (Çevrimiçi) <http://www.stockholmstingsratt.se/Funktioner/English/Legal-proceedings/Public-authority-decisions/Appeal-to-the-administrative-court-of-appeal/>, 5 Ocak 2020.

¹⁹⁴ Appeal to the administrative court of appeal, (Çevrimiçi) <http://www.stockholmstingsratt.se/Funktioner/English/Legal-proceedings/Public-authority-decisions/Appeal-to-the-administrative-court-of-appeal/>, 5 Ocak 2020.

¹⁹⁵ Appeal to the administrative court of appeal, (Çevrimiçi) <http://www.stockholmstingsratt.se/Funktioner/English/Legal-proceedings/Public-authority-decisions/Appeal-to-the-administrative-court-of-appeal/>, 5 Ocak 2020.

¹⁹⁶ Bernard Michael Ortwein II, “The Swedish Legal System: An Introduction”, **Indiana International Comparative Law Review**, Vol: 13, No: 2 (2003), s. 405-445, 419.

Mükellefler vergi tarhiyatına karşı Yüksek Vergi Özelgesi Konseyi'ne itiraz edebilirler. Konsey'in itiraz üzerine verdiği yasal gücü haiz karar, vergi makamlarını bağlayacak niteliktedir. Bu sebeple Konsey'in kararına karşı doğrudan idari temyiz mahkemesine başvurulabilmektedir.¹⁹⁷

Avukatla temsil davalarda zorunlu değildir. Ancak başvurucunun hukuki yardım almasının gerekli olduğu zorlu vergi davalarında, mahkemenin bu hukuki yardım masrafları için tazminata hükmetmesi ihtimal dâhilindedir.¹⁹⁸

1.2. İstinafin Amaçları

Doktrinde yargılamanın amaçları arasında sayılan; uyuşmazlıkları sona erdirmeye, içtihat birliği sağlama, çıkarlar dengesini koruma, hukuki güvenliği sağlama ve somut olay adaletinin gerçekleştirilmesi yani vergi adaletini sağlama kanımızca istinaf için de aynen geçerlidir.

Olağan bir kanun yolu türü olan istinaf, yargılamanın doğru ve adil yapılmasının teminatlarından biridir. Verilen kararlar uyuşmazlığı sona erdirerek somut olay adaletinin gerçekleşmesine, hukukun gelişmesine ve hukuk birliğine katkı sağlarlar.¹⁹⁹ Böylelikle tarafların çıkarları korunurken hukuki güvenlik de sağlanmış olmaktadır.

Temel bir tespit olarak aşağıda paylaşacağımız istinafin amaçları arasında yoğun bir geçişkenlik olduğunu da ifade etmek isteriz.²⁰⁰ Şöyle ki söz konusu amaçlardan herbiri, bir diğer amaca riayet edilmesini sonuçlar. Yani uyuşmazlıkları sona erdirmeye, içtihat birliği sağlama, çıkarlar dengesini koruma, hukuki güvenliği sağlama ve somut olay adaletinin gerçekleştirilmesi amaçlarını birbirinden katı bir biçimde ayrı düşünemeyiz. Örneğin, içtihat birliğinin sağlanması ile hukuki güvenliği sağlama ilişkisi değildir.

1.2.1. Uyuşmazlıkları Sona Erdirme

Uyuşmazlıkları sona erdirmeye yalnızca istinaf kanun yolunun amaçlarından biri olmayıp, vergi yargılamanın genelinde geçerli olan bir amaçtır. Vergi mükellefleri ile

¹⁹⁷ Administrative Justice In Europe, Report for Sweden, (Çevrimiçi) http://www.aca-europe.eu/en/eurtour/i/countries/sweden/sweden_en.pdf, s. 6, 5 Ocak 2020.

¹⁹⁸ Administrative Justice In Europe, Report for Sweden, (Çevrimiçi) http://www.aca-europe.eu/en/eurtour/i/countries/sweden/sweden_en.pdf, s. 12, 5 Ocak 2020.

¹⁹⁹ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 26-27.

²⁰⁰ Benzer görüş için bakınız: Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 129, s. 84-96, 86.

vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların idari yollarla çözümlenmesi her zaman mümkün olamadığından yargısal yollara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu, hukuk devleti olmanın temel unsurları arasında yer alan ve Anayasa'nın 125. maddesinde düzenlenmiş olan idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olması ilkesinin doğal bir yansımasıdır.²⁰¹

Vergi yargısı, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek yoluyla vergilendirme işlemlerinin hukuk devleti ilkesiyle uyumlu olmasını sağlamaktadır. Vergi yargılaması hukukunun asli işlevi ise vergi uyuşmazlıklarını kesin olarak çözüme kavuşturmadır.²⁰²

Vergi yargısı organlarının asli fonksiyonu, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ya da vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen vergisel iş ve işlemlere ilişkin itirazları incelemek ve tetkik etmek suretiyle vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözmek ve sonlandırmaktır.²⁰³ Vergi yargısı, uyuşmazlıkları sonlandırma yani ihtilafli meseleleri ihtilafsız hale getirme fonksiyonu ile vergi uygulamasına yön vermiş ve vergi adaletinin gerçekleşmesine katkı sağlamış olur.²⁰⁴

1.2.2. İçtihat Birliğinin Sağlanması

İlk derece mahkemesi kararlarının kontrolü, objektif hukukun sağlanmasına diğer bir ifadeyle kararın hukuka uygunluğuna hizmet eder. Bu sayede hukuk birliği sağlanır ve hukukun gelişmesine katkıda bulunulmuş olunur.²⁰⁵ Asli işlevi vergi uyuşmazlıklarını kesin olarak çözüme bağlamak olan vergi yargılaması hukukunun, tali işlevi ise vergi hukukunun gelişmesine içtihat yoluyla katkıda bulunmadır.²⁰⁶

²⁰¹ “Adli yargının amacı, taraflar arasındaki uyuşmazlığın hak ve nasafet kurallarına göre çözülerek haksızlığın giderilmesi ve varsa zararın tazmin ettirilmesi olduğu halde idari yargı denetiminin ana ereği, idarenin, idare hukuku alanı ve kanun çerçevesi içinde kalmasını sağlamaktır. Başka bir deyimle idari yargı denetiminin amacı, idarenin, kanunların verdiği yetkileri asması veya kötüye kullanması, ya da hukuka ve mevzuata aykırı işlem veya eylem, tesis etmesi hallerinde, bu eylem ve işlemleri yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden iptal etmek suretiyle idareyi hukuk alanı içinde kalmaya zorlamaktır.” AYMK, E: 1976/1, K: 1976/28, K. T. 25.05.1976, R.G. t. 16.08.1976, S: 15679, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020, Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s. 623.

²⁰² Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 623-624.

²⁰³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s. 91-92.

²⁰⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s. 92.

²⁰⁵ Nevhis Deren Yıldırım, “Kanun Yollarına Dair Bazı Düşünceler”, **Medeni Usul ve İcra-İflas Hukukçuları Toplantısı VI-** Medeni Usul Hukukunda Kanun Yolları ve Arabuluculuk Kanun Tasarısı, 19-20 Ekim 2017, İzmir, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, s. 3-18, 13.

²⁰⁶ Dolun, **a.g.m.**, s. 118-119. Doktrinde bir görüşe göre içtihat farklılığının 6 sebebi bulunmaktadır: “1-Yargının (yargıçların) siyasal-ideolojik duruşu; 2-Yargının (yargıçların) güçlü yürütmeden-idareden

Pozitif hukuk kurallarının herkese eşit bir şekilde uygulanması Anayasa’da düzenlenmiş olan eşitlik ilkesinin bir gereği olmanın yanında adalet duygusunun topluma egemen olmasını da sağlar. Hukuk uygulayıcılarının her zaman adaleti gözeterek karar vermelerine rağmen bazı benzer durumlardaki mahkeme kararları arasında çelişkiler ortaya çıkabilmektedir. Mahkeme kararları arasındaki çelişkinin giderilip ahengin sağlanması, içtihatların birleştirilmesi yoluyla mümkün olmaktadır.²⁰⁷

Keyfi ve adaletsiz olmadığını telkin etmek isteyen hukuk uygulamasının, bir hukuk çevresinde içtihat birliğine ihtiyacı vardır. Bir ülkede yürürlükte olan kanun, farklı olay ve yerlerde başka anlaşılır ise değişik içtihatların doğmasına neden olabilir ve ülkede hukuka olan güveni zedeler.²⁰⁸ Hukuki güvenliğin ve yargıya olan güvenin sağlanmasında, hukukun yeknesak uygulanması önemli bir etkidir. Bu nedenle de sadece ilk derece mahkemesi kararlarının kanun yolu denetimine tabi olması yetmez, kanun yolu mercilerinin kararları arasındaki çelişkinin de giderilmesi gerekmektedir.²⁰⁹

Hukuk kurallarının ülke genelinde aynı şekilde uygulanması anlamına gelen içtihat birliği, kanunilik ilkesinin sağladığı güvencenin hayata geçirilebilmesi için son derece önemlidir. Zira hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için kanunun bilinmesi tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda kanunun nasıl uygulandığının bilinebilir olması gerekmektedir. Yorum farklılıklarının doğmaması için de içtihat birliğinin sağlanması gereklidir.²¹⁰ Bireyler haklarını kanunların yorumlanmasına göre arayacaklarından içtihatlardaki kararlılık; adalete saygınlığı ve hukuk devletine olan güveni artırır. Bu açıdan içtihatlarda birlik ve kararlılık toplumsal bir ihtiyaçtır.²¹¹

Yukarıdaki tespitlerimizi reddetmemekle birlikte yargıda içtihat birliğinin sağlanması şeklinde ifade edilen ilkeye fazla da anlam atfetmemeliyiz. Bir diğer söyleyişle içtihatların birleştirilmesi şeklinde ifade edilen amaç, yalnızca yanlış olduğu

*çekilmesi; 3-Mahkeme yapısında-üye sayısında değişim; 4-Hukuk kurallarının yorumunda farklılık-Hukuk kurallarının farklı yoruma müsait olması;5-Yargının boşluk doldurma konusunda bilgi eksikliği; 6-Haklı sebepler: olayın özelliği-mevzuat değişikliği-idari uygulama farklılığı.” Turan Yıldırım, “İdari Yargıda İctihat Farklılıkları Sorunu ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, 2017, s. 137-153, 137.*

²⁰⁷ M. Kürşat Coşkun, “İctihatların Birleştirilmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 88, s. 87-146, 88.

²⁰⁸ Karakehya, **a.g.e.**, s. 603.

²⁰⁹ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 72.

²¹⁰ Güngör, **a.g.e.**, s.17.

²¹¹ Sami Selçuk, “Konumu Açısından Yargıtay ve Üst ‘İstinaf’ Mahkemeleri Sorunu”, **Yargıtay Dergisi**, C. 2, Ekim 1976, S: 4, s. 33-51, 35.

görülen içtihatlarda ısrar edilmemesi anlamına gelmemelidir. Bir ülkedeki ekonomik ve sosyal değişiklikler de içtihatların değiştirilmesi gereğini doğurabilir. Kaldı ki içtihatlarla fazla sadakat, adil yargılanma hakkını da zedeleyecektir. Her yargılamada gerek hâkim gerekse taraflar yeni hukuki yaklaşımlarla önceki içtihatların terkedilmesi sonucuna ulaşabilirler ve ulaştıkları bu sonuç hukuka uygun olduğu müddetçe ayakta tutulmalıdır.²¹² Zaten bu sebeple içtihatlar bağlayıcı hukuk kuralları arasında da sayılmamaktadır. İctihat birliğini gereğinden fazla, sert yorumlamak hukuk güvenliğini zedeler. Örneğin; Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı ile aksi hale dönen bir hüküm, içtihat değişikliğini de beraberinde getirmektedir. İctihat birliği toplumsal bir ihtiyaçtır ancak hâkimin bağımsızlığı ilkesi de içtihat birliğine feda edilmemelidir.

Doktrinde istinaf kanun yolunun amacının maddi gerçeği ortaya çıkartmak olduğu ve tüm ülkede örnek bir uygulama getirme yani içtihat birliği sağlama gibi bir amacı olmadığı yönünde görüş ileri sürülmüş olsa da bu görüşe tam anlamıyla katılmak mümkün görünmemektedir.²¹³ İstinaf mahkemesinin, özellikle parasal sınır açısından temyiz merciine götürülemeyecek olan yargılamalar açısından içtihat birliğini gözetmesi gerekecektir. Ancak bu durum istinaf mahkemesini, temyiz makamı haline getirmeyecektir, zira bu aşamada istinaf mahkemesi somut olay yargılamasının yanında bölge idare mahkemesi içtihatlarını da göz önüne alarak yargılamasını yapıp eşitlik ilkesine aykırı sonuçların doğmasını engelleyecektir.

Vergi yargısı, hukuki içtihatlarla vergi kanunlarının boşluklarını doldurmakta ve tam anlaşılmayan ve karmaşık olan veya farklı şekillerde anlaşılmaya müsait kanun

²¹² Emsal kararlardan bahsedilmesinden maksat kararı zenginleştirmek değil, konuya ilişkin daha önce verilen kararların bilindiği, görüldüğünü ve karar verilirken göz önüne alındığını göstermek ve eğer farklı bir karar verilecekse neden farklı yönde karar verildiğinin bu suretle gerekçesini yazabilmek olmalıdır. Amaç içtihatları takip değil, içtihatların bilindiğini gösterdikten sonra farklı bir kararın verilmesini gerektiren, içtihattan ayrılan yönünü gerekçelendirmektir. (Gülan, “Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek”, s. 23-24, 26.) Bu husus aynı zamanda sadece üye değişikliğini, verilen kararlardaki farklılığın sebebi olmaktan çıkaracaktır. Diğer bir ifade ile önceki kararlara yapılan atıflar, kararlarda istikrarı ve sürekliliği sağladığı gibi çok sık yaşanan hâkim değişikliğinin olumsuz etkilerini de bertaraf edebilecektir. (Yıldırım, **a.g.m.**, 146.)

²¹³ Sami Selçuk, “Üst (İstinaf) Mahkemeler Tezelden Kurulmalı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 1, 1992, s. 20-25, 21, Nur Centel, Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., 2019, s. 875, Nevzat Toroslu, Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2019, s. 392. Belirtmek gerekir ki bu görüşte olmakla beraber istinaf aşamasında kesinleşen yargılamaların, hukukta yorum birliğini bozucu etki yapacağı, haklar arasında hiyerarşi yaratan seçkin bir seçime ve adalete yol açacağı; haklarda eşitliği, demokrasiyi ve hak arama özgürlüğünü örseleyeceği de ifade edilmiştir. Selçuk, “Üst (İstinaf) Mahkemeler Tezelden Kurulmalı”, s. 22.

hükümlerini doğru ve tutarlı bir biçimde yorumlamaktadır.²¹⁴ Esas itibarıyla verginin yasallığı ilkesi dolayısıyla vergi yargılamasında boşlukların yargı kararları ile tamamlanıp doldurulması hususunda vergi yargısı organlarının çekimser bir tutum izlediği ifade edilmiştir. Vergi yargısı organlarının özellikle de Danıştay'ın VUK'un 3. madde hükmünden yararlanarak kimi zaman hukuk yaratıp boşlukları doldurma suretiyle karar verdiği ve ancak her defasında bu hüküm sonucuna, daraltıcı ya da genişletici amaçsal yorum yoluyla ulaştıklarını beyan ederek hukuk yarattıklarını inkâr ettikleri de konuya ilişkin yazılmış eserlerde belirtilmiştir.²¹⁵

Kanunların yeknesak bir şekilde uygulanmasının sağlanması²¹⁶ için içtihatların uygun bir şekilde raporlanması şarttır. En azından temyiz ve istinaf mahkemelerinin yargılamalarının, yalnızca bireysel davanın taraflarına değil, diğer durumlarda da diğer

²¹⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s. 92.

²¹⁵ İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s. 292.

²¹⁶ Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir bireysel başvuru kararında, Danıştay'ın iki vergi dava dairesi arasında, ilgili kanun hükmünün 10 yıldır yürürlükte olmasına rağmen içtihat farklılığının giderilememesi ve kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması dolayısıyla hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır. AYMBBK, **Ford Motor Company Başvurusu**, Başvuru No: 2014/13518, K. T. 26.10.2017, R.G. t. 13.12.2017, S: 30269. “5. Kanunun yeknesak uygulanması, kanun önünde eşitlik ilkesinin temini için şarttır. Ayrıca hukuki belirginlik ve öngörülebilirlik hukukun üstünlüğünün doğal bileşenleridir. Hukukun üstünlüğünün hakim olduğu bir ülkede, vatandaşlar haklı olarak herkes gibi muamele görmeyi beklerler ve eylemlerinin veya kusurlarının yasal etkilerini tahmin edebilecekleri emsal kararlara itimat ederler.

6. Çelişkili mahkeme kararlarının sürekliliği, hukukun üstünlüğüne dayanan bir devletin zorunlu bileşenlerinden biri olan yargı sistemindeki kamu güvenini azaltabilecek yasal belirsizlik durumu yaratabilir. Kanunun yeknesak bir şekilde uygulanması, vatandaşların mahkemelere güvenine katkıda bulunur ve vatandaşların adil yargılanma ve adalet algısını güçlendirir.

7. Eğer taraflar, nerede durduklarını önceden bilirlerse, genellikle ilk etapta mahkemeye gitmemeye karar verebilirler. Mümkün olan en geniş ölçüde, avukatların müvekkillerine nasıl tavsiyede bulunacaklarını ve dolayısıyla davacıların haklarını bilmeleri mümkün olmalıdır. Net, tutarlı ve güvenilir içtihatlar, uyuşmazlıkların çözümünde yargı müdahalesine duyulan ihtiyacı azaltabilir. Benzer davalarda, özellikle de yüksek mahkemelerce, aha önceki kararlara dayanarak, davalar daha etkin bir şekilde çözülebilir.

8. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yorumlandığı gibi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı da kanunun yeknesak uygulanmasına ilişkin gerekliliklerle bağlantılıdır. Yorum farklılıkları, bir mahkeme ağına dayanan herhangi bir yargı sisteminin içsel bir özelliği olarak kabul edilebilir. Bu nedenle farklı mahkemeler, yine de benzer fiili olgulardan doğan aynı hukuki konuyla ilgili farklılık gösteren ancak mantıklı ve akılcı sonuçlara varılabilir

9. Ancak, bazı durumlarda yerel mahkemelerin, özellikle de yüksek mahkemelerin çelişen kararları, AIHS'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılama hakkının ihlali anlamına gelebilir. Dolayısıyla, (1) yerel mahkemelerin içtihadında “derin ve uzun süredir farklılıklar” olup olmadığı, (2) iç hukukun bu tutarsızlıkların üstesinden gelmek için mekanizma sağlayıp sağlamadığı (3) bu mekanizmanın uygulanıp uygulanmadığı ve, (4) uygun görüldüğü takdirde hangi etkiye sahip olduğu değerlendirilmelidir.” Avrupa Yargıçları Danışma Konseyi (Consultative Council Of European Judges-CCJE), Görüş No: 20 (2017), **Kanunun Yeknesak Uygulanmasında Mahkemelerin Rolü**, Strasbourg, 10 Kasım 2017, s. 2, (Çevrimiçi) <https://rm.coe.int/opinion-no-20-2017-on-the-role-of-courts-with-respect-to-the-uniform-a/16807661e3>, 5 Ocak 2020.

mahkemelere, avukatlara, savcılar, akademisyenler ve halka bu yargılara dayanmalarını sağlamak amacıyla yayınlanması gerekmektedir.²¹⁷ Gerek Anayasa Mahkemesi ve Danıştay gerekse istinaf mahkemesi kararlarının elektronik erişime açılması içtihat birliğinin sağlanmasında büyük etken olacaktır.²¹⁸ Bu yöndeki bir uygulama kararların ‘Türk Milleti adına’ verildiği de düşünüldüğünde gerekli anonimleştirmeler yapılmak suretiyle vergi mahremiyetine de aykırılık oluşturmayacaktır. Kaldı ki Yargıtay’ın kararlarının büyük bir çoğunluğunun elektronik erişime açılmış olduğu düşünüldüğünde Danıştay için de bunun mümkün olabileceği düşünülmektedir.

İstinaf yargılamasına ilişkin tereddüt oluşturan hususlardan biri de Danıştay içtihatlarına dahi bir birlik sağlanamamışken istinaf dava dairelerinin içtihatlarında birliğin sağlanıp sağlanamayacağıdır. 2576 sayılı Kanun’da, bölge idare mahkemesinin dava daireleri veya farklı bölge idare mahkemelerinin kararları arasında aykırılık veya uyumsuzluk bulunması durumunda bunu gidermeye yönelik bir düzenleme yapılmıştır.²¹⁹

1.2.3. Çıkarlar Dengesini Koruma

Çıkarlar dengesini koruma şeklinde ifadesini bulan kavram aslında adalete uygun sonuca varılması olarak anlaşılmalıdır. Bu ilke, yargılamanın genel amaçlarından biri olup istinaf da bu kapsamda ele alınmalıdır. Bir diğer söyleyişle çıkarlar dengesinin korunmasının istinafa özel bir fonksiyonu ve istinafi gerek yerel mahkemedeki gerekse temyizdeki yargılamadan ayrı kılan kuramsal bir hal bulunmamaktadır. Esas itibarıyla çıkarlar dengesini gözeten yargılama aşaması değil, yasama aşamasıdır. Çıkarlar dengesinin korunması aslında kanun koyucunun iradesindedir. Vergi hukukunun, verginin yasallığı ilkesine sıkı suretle bağlı şekillendiği düşünüldüğünde, özel hukuktaki hakkaniyet ve çıkarlar dengesinin gözetilmesi, vergi hukukunda o denli

²¹⁷ Avrupa Yargıçları Danışma Konseyi (Consultative Council Of European Judges-CCJE), Görüş No:14, **Adalet ve Bilgi Teknolojileri**, Strasbourg, 9 Kasım 2011, (Çevrimiçi) <https://rm.coe.int/168074816b>, 5 Ocak 2020.

²¹⁸ Akyıldız, “İstinafa İlkesel Bakmak”, s. 31. Onur Karahanoğulları, **İdari Yargı-İdarenin Hukukla Zorlanması (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 29.

²¹⁹ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 3/C maddesinde bulunan bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri arasında şu hüküm yer almaktadır: “c) Benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyumsuzluğun giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay Başkanlığına iletmek.”

uygulanmayacaktır. Çıkarlar dengesini koruma, özü itibariyle sadece kanun koyucunun vazifesidir. Vergi yargısı, kanun koyucunun iradesini hayata geçirme noktasında fonksiyon ifade eder. Dolayısıyla açıklamalarımızın bu perspektiften değerlendirilmesi gerekir.

Kamusal ihtiyaçların finansmanı için devlet, ihtiyaç duyduğu kaynağı mükelleflerden sağlarken, bireylerin mülkiyet hakkına vergilendirme suretiyle doğrudan müdahale gerçekleştirdiğinden devlet ve mükellefin çıkarları çatışmaktadır.²²⁰

Vergi hukuku, vergi borcu ilişkisi dolayısıyla devlet ve mükellef arasında ortaya çıkan zıtlığı, çıkarlar dengesini kurmak suretiyle birtakım kurallar çerçevesinde düzenleyen bir hukuk dalıdır ve geniş kapsamıyla yargılama hukukunun bir dalı olarak ifade edilebilecek olan vergi yargılama hukuku da vergi uyumsuzluklarının yargısal alanda çözülmesini sağlamakla birlikte bir yandan da çıkarlar dengesinin kurulmasına hizmet etmektedir.²²¹

Vergi hukuku, devlet ve mükelleflerin çatışan çıkarlarını birlikte gözeten bir hukuk dalıdır. Vergi yargılaması hukuku açısından da vergi hukukunun temel işlevi olan devlet ve mükellefler arasındaki çıkarlar dengesinin kurulması, yine birincil amaç olmaktadır. Vergilendirme işlemleri çeşitli unsurları itibariyle denetlenerek bir yandan mükellef devlet karşısında korunmakta; bir yandan da devletin kanun uyarınca doğan alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır.²²² Taraflar arasındaki çıkarlar dengesinin sağlanmasında vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanması büyük bir önem taşımaktadır. Böylece çıkarlar dengesi hukuki bir çerçevede gerçekleştirilirken hukuki güvenlik de kurulmuş ve korunmuş olmaktadır.²²³

Vergi yargısında idare ile mükellefler arasındaki çıkar dengesinin sağlanabilmesine ilişkin olarak, herhangi bir sebeple dava açılmadan kesinleşen vergiler için özel hukuktaki sisteme benzer olarak menfi tespit davasının açılabilmesi veya ödeme yapılmışsa istirdat davasının açılabilmesi için kanunda düzenlenmenin yapılması

²²⁰ Mülkiyet hakkına vergisel müdahale hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.

²²¹ Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", s. 119.

²²² Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (İşlev, Yapı, İlkeler, Nitelik)**, (Çoğaltma) Ankara, 1989, s. 5, 18-19.

²²³ Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 20-21.

yönünde görüş ileri sürülmüştür.²²⁴ Bir diğer görüş olarak, beyana dayalı tarhiyatlarda da çeşitli güvenlik önlemleri getirilerek dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden durmasına yönelik düzenlemenin yapılmasının çıkarlar dengesini sağlamaya hizmet edeceği ifade edilmiştir.²²⁵ Vergi yargısı organları vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, hukukilik ve kanunilik denetiminde kamu yararı ile kişisel yararın sentezini yapmalıdır.²²⁶

1.2.4. Hukuki Güvenliği Sağlama

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi bireylerin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi ve hareketlerini buna uygun olarak güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir.²²⁷ Yargılama aşamasında hukuki güvenliğin sağlanması ise esasında uyuşmazlığın kesin olarak sona erdirilmesidir.²²⁸

Hukuki güvenliği sağlama işlevi, uyuşmazlıkların sona erdirilmesi işlevinin doğal sonucudur. Bir diğer işlev olan çıkarlar dengesinin korunması da yine hukuki güvenliğin teminine katkıda bulunur.

Hukuki güvenlik ilkesi uyarınca vergi kanunları; kesin, yalın, açık ve anlaşılır olmalı ve kanun koyucu vergi kanunlarında soyut, belirsiz ve kıyas yolu ile yoruma açık kavramları kullanmaktan imtina etmelidir. Ayrıca bu ilke uyarınca vergi kanunları geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara da uygulanmamalıdır.²²⁹ Hukuki güvenlik ilkesi bir diğer boyutuyla ise yasama organı ile idarenin vergi ile ilgili iş ve işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulmasını gerektirir.²³⁰

Modern hukuk devletinde, vergilerin Anayasa'ya ve kanunlara uygun bir şekilde alınıp alınmadığının yargısal denetime tabi tutulması hem vergi mükellefi ve sorumlularına hem de vergi idaresine güvence sağlamaktadır. Ancak bu hukuki

²²⁴ Bekir Baykara, "Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 325, Eylül 2008, s. 10-14, 14.

²²⁵ Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2013., s. 87.

²²⁶ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 212, Nisan 1999, s. 88-98, 93.

²²⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 52.

²²⁸ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 75.

²²⁹ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 37, S: 1, 1980, s. 129-151, 141.

²³⁰ Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, 2010, s. 123-191, 134.

güvenliğin tam anlamıyla sağlanabilmesi için vergi yargısı organlarının uyuşmazlıkları mümkün olan en kısa sürede çözümleyip karar bağlaması gerekmektedir.²³¹ Vergi yargısının bu fonksiyonu, tek tek hadiseler bakımından önem taşımaktan ziyade vergi uygulamaları açısından genel bir sonuç ortaya çıkartmış olur.²³²

1.2.5. Somut Olay Adaletinin Gerçekleştirilmesi/Vergi Adaletini Sağlama

Kanun yolu, ilk aşamada iptali istenen kararın maddi adaleti gerçekleştirme amacına uygun olup olmadığını denetler.²³³ İstinaf kanun yolunun amaçlarından biri olan somut olay adaleti, hukukumuzda hakkaniyete göre karar verilmesi anlamında kullanılan somut olay adaleti kavramından farklı olarak daha genel ve üst bir kavrama karşılık gelmektedir ve somut olayda doğru karar verilmesini ifade etmektedir.²³⁴

Somut olay adaletinin gerçekleştirilmesinde olayın gerçeğe uygun olarak tespit edilmesi ve bu gerçeğe pozitif hukuk kurallarının uygulanması çoğunlukla yeterli olmakla beraber bazı durumlarda pozitif hukuk, sübjektif hakkı gerçekleştirmede yetersiz kaldığından hakkaniyete göre karar verme gereği doğmaktadır. Mahkemenin somut uyuşmazlıkla ilgili vakıaları tam ve doğru bir şekilde tespit etmesi ve bu olaylar açısından hukuk kurallarını yorumlayarak uyuşmazlık konusunda doğru bir sonuca varması somut olay adaletinin gerçekleşebilmesi için olmazsa olmazdır. Somut olay adaletine uygun karar verilmesi de istinaf kanun yolunun amaçlarından olan hem adalete hem de hakkaniyete uygun karar verilmesini gerçekleştirir.²³⁵

İstinaf kanun yolunun işlevlerinden olan somut olay adaletinin gerçekleştirilmesi, vergi yargılaması alanında vergi adaletini sağlama şeklinde varlık kazanmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin 2. fıkrasında "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmüne yer verilerek vergilendirmede hedefin, vergi yükünün adaletli dağıtılması olduğu yani vergi adaletinin sağlanması olduğu belirtilmiştir. Vergi yargısının asli fonksiyonu, vergi uyuşmazlıklarının adil bir şekilde

²³¹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 93.

²³² Dolun, **a.g.m.**, s. 118.

²³³ Deren Yıldırım, "Kanun Yollarına Dair Bazı Düşünceler", s. 10.

²³⁴ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 70.

²³⁵ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 70-71.

çözümlemesini sağlamak ve bu vesileyle vergi adaletinin gerçekleştirilmesini temin etmektedir.²³⁶

1.3. İstinaf Kanun Yoluna Başvurmanın Etkileri

Kanun yolları en genel tanımıyla mahkeme kararlarının gözden geçirilmesini sağlayan olanaklardır.²³⁷ Kanun yolları geniş anlamda kanun yolları ve dar anlamda kanun yolları olarak ikiye ayrılmaktadır. Geniş anlamda kanun yolu, hukuka aykırı olan veya hukuka uygunluğundan tereddüt olan bütün mahkeme hüküm veya kararlarının bir kez daha gözden geçirilmesi imkânını sağlayan bir denetim kurumudur. Bu çerçevede mahkemelerin nihai kararlarının yanında ara kararlarına karşı yapılan itirazlar da geniş anlamda kanun yolu kapsamında değerlendirilmektedir.²³⁸ Dar anlamda kanun yolu ise mahkemeler tarafından verilen ve yalnızca nihai kararların yani mahkemelerin işten el çekmesi sonucunu doğuran kararların bir kez daha gözden geçirilmesini sağlayan denetim yoludur. Yargılamanın genel amacına da uygun olarak dar anlamda kanun yolunun amacı, nihai kararın gerçeğe uygunluğunu denetlemek ve böylelikle uygulama birliğini sağlayarak hukuki güvenliği temin etmektir.²³⁹ İstinaf ve temyiz de bu açıdan dar anlamda kanun yoluna örnek teşkil eder.²⁴⁰

Dar anlamda kanun yolu olan istinafın bu denetim kurumuna özgü iki karakteristik özelliği taşıması gerekmektedir. Bunlar, aktarıcı etki ve erteleyici etkidir. Yapılan bir başvuru bu iki sonucun ikisini aynı anda doğurmaz ise o usulün dar anlamda kanun yolu niteliğinde olmadığı varsayılır.²⁴¹

²³⁶ Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, s. 86.

²³⁷ Ramazan Arslan, **Medeni Usul Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1977, s. 8. “...Türk hukukunda, ilk derece mahkemelerinden verilen kararlara karşı olağan (adi) ve olağaniüstü (fevkalade) kanun yolları öngörülmüş olup; bunun amacı ilk derece mahkemelerinden verilen ve taraflarca yanlış sayılan hüküm ve kararların aynı mahkeme veya bir başka mahkeme tarafından yeniden gözden geçirilmesini sağlamaktır...” Danıştay 5. Dairesi, E: 1989/498, K: 1989/506, K. T. 23.03.1989, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

²³⁸ “Bir davanın görülmekte bulunduğu mahkemede yapılan yargılama sonunda verilen nihai kararla çekişme, genellikle çözümlenmiş ve mahkemenin işi de sona ermiş olur. Ancak mahkemelerde sadece nihai kararlar verilmez. Davayı yürütmek ve nihai karara, yani sonuca ulaştırmak, için yardımcı karakterlerde birtakım ara kararları da verilir. Bu kararlar verilirken, hâkim işten el çekmez; davayı ilerletmeye ve sonuca ulaştırmaya çalışır.” Necip Bilge, **Medeni Yargılama Hukukunda Karar Düzeltme**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 320, 1973, s. 3.

²³⁹ Arslan, **a.g.e.**, s. 9.

²⁴⁰ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 53-54.

²⁴¹ Bilge, **Medeni Yargılama Hukukunda Karar Düzeltme**, s. 7-9, Arslan, **a.g.e.**, s. 9, Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 464.

Alman Hukuku'nda kanun yolu ve hukuki çare ayrımını yapabilmek için erteleyici etki ve aktarıcı etki kriter olarak kullanılmaktadır. Şayet bir hukuki çare, aktarıcı veya erteleyici etkiden en az birisine sahip ise kanun yolu olarak kabul edilmektedir.²⁴² Fransız ve İsviçre hukuklarında ise aktarıcı ve erteleyici etki hukuki imkânın kanun yolu sayılıp sayılmamasında değil, kanun yolunun olağan kanun yolu ya da olağanüstü kanun yolu olarak sınıflandırılmasında etkilidir.²⁴³

1.3.1. Aktarıcı Etki

Kanun yoluna başvuru üzerine ilk derece yargılaması sonunda verilen hükmün bir üst mahkeme tarafından ele alınması, uyuşmazlığın o yargı organına aktarılması kanun yolunun aktarıcı etkisini ifade etmektedir.²⁴⁴ Günümüzde genellikle kanun yollarında bu etki egemendir. Bu etki yani hükmün incelenmek üzere bir üst mahkemeye aktarılması etkisi, geliştirici etki olarak da isimlendirilmektedir.²⁴⁵

Alman Hukuku'nda aktarıcı etki bu şekilde tanımlanmışken²⁴⁶ Fransız Hukuku'nda da genel olarak benimsenen bu tanıma bir şart daha eklenmiş ve bazı yazarlarca ilk derece mahkemesinin kararını denetleyen üst mahkemenin ilk derece mahkemesi ile aynı yetkilere sahip olması gerektiği ifade edilmiştir.²⁴⁷

Kanun yolunun aktarıcı etkiye sahip olmasının en büyük yararı; kararın, ilk derece yargılamasında hükmü veren hâkim veya mahkeme heyetinden farklı, daha tecrübeli ve uyuşmazlıklar konusunda daha çok uzmanlaşmış hâkim veya mahkeme heyeti önünde denetlenmesidir.²⁴⁸ Kanun yolu, ilk derece mahkemesinde yargılamayı yapan mahkemenin hükmünün daha tecrübeli hâkim veya mahkeme heyetince denetlenmesini sağlama noktasında faydalı sayılmaktadır, ancak uyuşmazlığın, bir kez daha

²⁴² Leo Rosenberg, Karl Heinz Schwab, Peter Gottwald, **Zivilprozessrecht**, 16. Auflage, München, Beck Editions, 2004, § 132 I 1'den naklen Mert Namlı, **Türk ve Fransız Medenî Usûl Hukuku'nda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2014, s. 61.

²⁴³ Serge Guinchard, Frédérique Ferrand, **Procédure Civile: Droit Interne et Droit Communautaire**, 28. Éd., Paris, Dalloz, 2006, s. 1145'ten naklen

²⁴⁴ Arslan, **a.g.e.**, s. 9.

²⁴⁵ Kamil Yıldırım, **Hukuk Devletin Gereği: İstinaf**, İstanbul, Nesil Matbaacılık, 2000, s. 41.

²⁴⁶ Rosenberg, Schwab, Gottwald, § 135 I a, s. 697, Jürgen Blomeyer, **Schandenersatzansprüche des im Prozess Unterlegenen wegen Fehlverhaltens Dritter**, Köln 1972, § 95 I, s. 507, Friedrich Lent, Othmar Jauernig, **Zivilprozessrecht: Ein Studienbuch**, 24. Auflage, München, Beck Editions, 1993, § 72 I, s. 203'den naklen Namlı, **a.g.e.**, s. 66.

²⁴⁷ Namlı, **a.g.e.**, s. 66.

²⁴⁸ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 61, Bilge, "Üst Mahkemeler", s. 77.

denetlenmesinin, yargılamanın sona ermesini geciktirmesi olumsuz bir taraf olarak kabul edilmektedir.²⁴⁹

Aktarıcı etkinin doğabilmesi için usulüne uygun olarak kanun yoluna başvurunun yapılmış olması yeterlidir. Aktarıcı etkinin ortaya çıkması, kanun yoluna başvurunun haklılığı ile ilgili usule ve esasa ilişkin başka koşulların gerçekleşmesine bağlı değildir.²⁵⁰

1.3.2. Erteleyici Etki

Kanun yoluna başvurmanın doğal bir sonucu olan erteleyici etki, ilk derece mahkemesinin nihai kararının kesinleşmesini ve hukuki uyumsuzluğun sona ermesini engeller.²⁵¹ Diğer bir ifadeyle erteleyici etki, iptal edilen hükmün sahip olabileceği etkilerin ortaya çıkmasını önlemektedir.²⁵²

Erteleyici etki kanun yoluna başvurulmasıyla kendiliğinden ortaya çıkacağından mahkemece ayrıca bir erteleme kararının alınmasına gerek bulunmamaktadır.²⁵³ Bu etki, kesinleşme bakımından mutlak iken kararın icrası açısından aynı şeyi söylemek mümkün değildir.²⁵⁴

Erteleyici etki farklı hukuk sistemlerinde hükmün şekli anlamda kesinleşmesini engellemenin yanında hükmün icrasını da durdurabilmektedir ya da bunlardan sadece birisinin doğmasına sebep olmaktadır.²⁵⁵ Ülkemizdeki sistemde ise kanun yoluna başvuru, hükmün şekli anlamda kesinleşmesini ertelemekte iken hükmün icrasını kendiliğinden ertelememekte ancak talep ile hükmün icrasının ertelenmesi söz konusu olabilmektedir.

²⁴⁹ Bilge, **Medeni Yargılama Hukukunda Karar Düzeltme**, s. 5.

²⁵⁰ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 61.

²⁵¹ Pekcanitez, Atalay, Özekes, **a.g.e.**, s. 477, Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 57.

²⁵² Yıldırım, **Hukuk Devletin Gereği: İstinaf**, s. 35.

²⁵³ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 59.

²⁵⁴ Özekes, **Yeni Kanun Yolu Sistemi**, s. 25.

²⁵⁵ Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 57-58, Namlı, **a.g.e.**, s. 62 vd.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA İSTİNAFIN KURAMSAL TEMELLERİ VE DAYANAKLARI İLE İSTİNAF KANUN YOLUNA EGEMEN OLAN İLKELER

2.1. İstinafin Kuramsal Temelleri ve Dayanakları

2.1.1. İstinafin Kuramsal Temelleri

İstinafin kuramsal temellerinden kastımız hukuk devleti ilkesinin içerisinde yer alan ve istinaf kanun yolunun amaçlarından da bir tanesi olan hukuki güvenlik ilkesi ve bunun yanında adil yargılanma hakkıdır. *Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.*²⁵⁶ Hukuk devleti ilkesinin şekli gereklerinden birisi olarak nitelendirilebilecek olan hukuki güvenlik ilkesi ise geniş ve basit anlamıyla bireylerin hukuktan ve hukuku uygulayanlardan emin olmasını ifade etmektedir. Dar anlamda ise hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarının ve bu kuralların uygulanması ile uyumsuzluk ortaya çıktığı zaman yargı kararlarının belirlilik, istikrar ve öngörülebilirlik ilkelerine uygun olması anlamına gelmektedir. Dar anlamda hukuki güvenlik tanımında görüldüğü üzere hukukun, üç temel görünümü vardır. İlki, hukukun yapılması yani kuralların vaaz edilmesidir. İkincisi, kuralların idare tarafından uygulanması ve üçüncüsü ise kuralların uygulanmasında uyumsuzluk çıktığında mahkemeler tarafından yargılama yoluyla uyumsuzluğun giderilmesidir.²⁵⁷ Bu itibarla istinaf kanun yolunun temelinde de uyumsuzluğun giderilmesi amacı²⁵⁸ yani hukuki güvenliğin sağlanması yer almaktadır.

²⁵⁶ AYMK, E: 2013/44, K: 2013/59, K. T. 02.05.2013, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020. Yargısal denetim, hukuk devletinin yapıcı unsurlarındandır. Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2018, s. 114.

²⁵⁷ İsmail Köküsarı, **Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 3, 67-69.

²⁵⁸ Çalışmanın birinci bölümünde “1.2.4. Hukuki Güvenliği Sağlama” başlığı altında konuya ilişkin açıklamalara yer verildiğinden tekrara düşmemek adına atıf yapılmakla yetinilmiştir.

Diğer taraftan adil yargılanma hakkı da istinaf kanun yolunun kuramsal temelini oluşturmaktadır.²⁵⁹

2.1.2. İstinafın Pozitif Hukuktaki Temelleri

2.1.2.1. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi-İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları

İstinaf kanun yolunun pozitif hukuktaki temelleri çerçevesinde değerlendirilmesi gereken ilk husus İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin (İHAS) ilgili hükümleridir. Ayrıca İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (İHAM) konuya ilişkin içtihatlarının da değerlendirme kapsamına alınması gerekmektedir.

İHAS'ta istinaf kanun yoluna temel alabileceğimiz en önemli hüküm adil yargılanma hakkı²⁶⁰ ile etkili bir hukuki yola başvuru hakkıdır.²⁶¹ Adil yargılanma hakkı, sözleşmede kavram olarak tanımlanmayan, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usuli güvence sağlayan bir haklar bloğudur. Sayılan hak ve güvenceler, topluca adil yargılanma hakkını temin etmeye yönelmiştir.²⁶²

İHAS'ın 6. maddesinde düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkı incelendiğinde, sözleşmeden kaynaklanan bir kanun yolu hakkının varlığına ilişkin hüküm içermediği yalnızca adil yargılanma hakkının unsurlarını saymakla yetindiği görülmektedir.²⁶³ 13. maddede ise yine kanun yoluna başvuru hakkına ilişkin bir zorunluluğun düzenlenmediği sadece etkili bir hukuki yola başvurmanın düzenlendiği anlaşılmaktadır. Buradan hareketle İHAS çerçevesinde kanun yolunun düzenlenmesinin üye devletler açısından bir zorunluluk olmadığı ve üye devletlerin dereceli yargılama sistemi kurmakla yükümlü

²⁵⁹ Adil yargılanma hakkı, tüm boyutlarıyla “2.2.1. Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında ele alınmıştır.

²⁶⁰ İHAS'ın ‘Adil Yargılanma Hakkı’ kenar başlıklı 6. maddesinin ilk cümlesi şöyledir: “Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.”

²⁶¹ İHAS'ın ‘Etkili Başvuru Hakkı’ kenar başlıklı 13. maddesi şu şekildedir: “Bu Sözleşme’de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.”

²⁶² Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2006, s. 80.

²⁶³ “Afrika İnsan ve Halkların Hakları Sözleşmesi’nin 7. maddesinde “her birey kendi davasını gördürme hakkına sahiptir” denmekte ve bu hak “kişinin, sözleşmeler, kanunlar, yönetmelikler ve yapılageliş hukuku tarafından tanınan temel haklarının çiğnenmesi sonucunda kişiye yetkili ulusal bir temyiz merciine başvurma hakkı”nı da içermektedir.” Lars Wennerstorm, “Uluslararası Sözleşmeler ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Kapsamında İstinaf Mahkemesi Standartları”, Türkiye’de İstinaf Mahkemelerinin Kurulmasının Desteklenmesi Projesi Konferansı, Ankara, 2-3 Mart 2006, Adalet Bakanlığı Yayını, 2007, s. 13-18, 14.

olmadıkları sonucuna varılabilir.²⁶⁴ İHAM içtihatları incelendiğinde ise dereceli yargılama sisteminin zorunluluk olmadığı, bunun her ülkenin kendi iç hukuk düzenlemesine bırakıldığı görülmektedir.²⁶⁵

2.1.2.2. Anayasa

Pozitif hukuk bakımından temel norm niteliği taşıyan anayasa hükümleri, devletin temel organlarını, bunların örgütlenme biçimleri ile işleyişlerini, kişilerin devlete karşı olan temel hak ve ödevlerinin yanında diğer yazılı hukuk kurallarının uymak zorunda oldukları temel ilkeleri göstermektedir.²⁶⁶ Anayasa'nın üçüncü kısmında cumhuriyetin temel organları olarak yasama (md. 75-100) ve yürütmenin (md. 101-137) yanında yargı da düzenlenmektedir. Anayasa'nın üçüncü kısmının yargı kenar başlıklı üçüncü bölümünde (md. 138-160); mahkemelerin bağımsızlığı, hâkimlik ve savcılık teminatı, mahkemelerin kuruluşu gibi hususların yanında yüksek yargıya ilişkin hükümlere de yer verilmiştir. Anayasa uyarınca Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi yüksek yargı organlarıdır. Yüksek mahkemelerden sonra düzenlenmiş olan ancak bir yüksek mahkeme olmayan Sayıştay da Anayasa'da yargı bölümünde yer almaktadır.

Temyiz kanun yoluna ilişkin 1982 Anayasası'nda düzenleme yer almaktadır. Anayasa'nın 155. maddesi uyarınca “*Danıştay, idarî mahkemelerce verilen ve kanunun*

²⁶⁴ Franciscus J. H. Hovens, “Hukuk Yargılamasında İstinaf, Hukuk Davalarında İstinafın İşlevlerine Yönelik Mukayeseli Bir Araştırma”, Çev.: Mustafa Özbek, MİHDER, C. 2, S. 5: 1317-1324 (2006), s. 1318'den naklen Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 48-49.

²⁶⁵ “*Ceza yargılaması bütünsel bir yapı olup, icrai bir kararla sona erer; Temyiz Mahkemesi önündeki yargılama bu sürecin özel bir aşamasını oluşturduğundan Sözleşme'nin 6(1). fıkrasının dışında kaldığını düşünmek zordur. Sözleşme'nin 6(1). fıkrası Sözleşmeciler Devletleri Üst derece mahkemeleri veya Temyiz Mahkemesi kurmaya zorlamamaktadır; ancak bu tür mahkemeler kurmuş olan Devletler, bu mahkemeler önünde yargılanan kişilere 6. maddedeki hakları sağlamak zorundadırlar. Sözleşmedeki anlamıyla demokratik bir toplumda adil yargılanma hakkı öylesine öncelikli bir role sahiptir ki, 6(1). fıkranın dar yorumlanması bu maddenin amacına uygun düşmez. Bu nedenlerle Mahkeme, temyiz yargılamasında da 6. maddenin uygulanabilir olduğu sonucuna varmış, ancak uygulanma tarzının her davanın özel koşullarına bağlı olduğunu belirtmiştir.*” Delcourt/Belçika Kararı, Başvuru no:2689/65, K.T. 17.01.1970, (Çevrimiçi) <http://aihm.anadolu.edu.tr>, 5 Ocak 2020. “*Sözleşme'nin 6(1). fıkrası, öncelikle İlk Derece Mahkemeleriyle ilgilidir; daha yüksek derecelerde mahkemelerin varlığını zorunlu kılmamaktadır. Bu fıkradaki tarafsızlık gibi temel güvencelerin, Sözleşmeciler Devletlerin kurmayı yeğledikleri üst veya Temyiz Mahkemelerinde de bulunmasını gerektirdiği doğrudur (bk. yukarıda geçen Delcourt kararı, parag. ... ve en yakın tarihli karar olarak 22.02.1984 tarihli Sutter kararı, parag. 28). Ancak böyle bir durumda bile, buradan alt mahkemelerin gerekli güvenceleri taşımak zorunda olmadıkları sonucu çıkmaz. Böyle bir sonuç, birden fazla düzeyde mahkemelerin kurulmasındaki niyetle, yani uyuşmazlığın taraflarına sağlanan korumanın daha fazla güçlendirilmesi niyetiyle bağdaşmaz.*” De Cubber/Belçika Kararı, Başvuru no:9186/80, K.T. 26.10.1984, (Çevrimiçi) <http://aihm.anadolu.edu.tr>, 5 Ocak 2020.

²⁶⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s. 79.

başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.”. Konuya ilişkin yapılan çalışmalarda söz konusu hükümden hareketle temyiz kanun yolu ve Danıştay’ın anayasal temellerinin bulunduğu ve hatta buradan hareketle iki dereceli yargılamanın anayasal bir zorunluluk olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Ancak aynı çıkarıma bir üst derece mahkemesi olan bölge idare mahkemeleri için varmak mümkün görünmemektedir. Yine bu görüşlere göre bölge idare mahkemeleri anayasal bir kurum olarak nitelendirilemeyeceğinden devletin bu mahkemeleri kurma noktasında, yani ilk derece mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve temyiz mahkemesi şeklinde üçlü bir teşkilatlanma yapmasının anayasal bir zorunluluk olduğu söylenemez.²⁶⁷

Belirtmek gerekir ki Anayasa md. 155’i iki dereceli yargılamayı zorunlu kılan hüküm olarak değerlendirmek mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle temyiz kanun yolunun muhakkak her yargılamada tüketilmesi gereken bir yol olduğu kanımızca doğru bir tespit değildir ve temyiz kanun yoluna başvurulamayacak halleri düzenleyen normlar anayasaya aykırılık teşkil etmez. Ayrıca bölge idare mahkemelerine ve istinaf kanun yoluna Anayasa’da hasredilmiş hükümlerin olmaması bölge idare mahkemelerinin varlığını anayasal dayanaktan yoksun kılmaz. Zira Anayasa 142. maddesinde tüketici bir anlayışla tüm yargılama mercileri ve takip edecekleri usulleri düzenleme külfetinden kendini azade tutmuş, bunların düzenlenmesini kanunlara bırakmıştır.²⁶⁸

İstinaf kanun yolunun oluşturulmasının temel anayasal dayanağı ise Anayasa’nın 155. maddesidir. Söz konusu hükümde “*kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı*” hükümlerin Danıştay tarafından denetlenebileceği belirtilmiştir. Bu hükmünden Danıştay’ın ilk derece mahkemelerinin kararlarının incelenmesini başkaca mercilere bırakabileceği çıkarımı yapılabilmektedir. Danıştay’ın kararların incelenmesini

²⁶⁷ Tolga Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s. 43, Yavuz Alangoya, “Kanun Yolunun Anayasal Temeli HUMK m. 427 Hükümü İle Kanun Yolu Kapatılmış Olan Kararlara Karşı Kanun Yoluna Müracaat İmkânı”, **75. Yaş Günü İçin Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı**, Ankara, Türkiye Barolar Birliği, 2004, s. 17-48, 40. “*Konu sadece Türk Hukuku’nda değil, Alman Hukuku’nda da tartışmalıdır. Alman Federal Anayasa Mahkemesi’nin istikrar kazanmış kararlarına göre dereceli yargılama anayasal bir zorunluluk değildir.*” Cenk Akil, **İstinaf Kavramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, s. 226.

²⁶⁸ Benzer yönde görüş için bakınız: Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 43-45. Yazar eserinde temyiz kanun yolunun oluşturulmasının anayasal bir zorunluluk olduğunu ancak istinaf kanun yolu için böyle bir zorunluluğun olmadığını belirtmiştir. Ancak Anayasa’da ilk derece mahkemesi ve temyiz makamı arasında, ilk derece mahkemesinin kararlarının denetlemesini yapabilecek mercilerin oluşturulmasına temel teşkil edecek anayasal hüküm ve temellerin olduğunu ifade etmiştir.

başka mercilere bırakması halinde ise Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrası uyarınca bu kanun yolu ve merciinin hangisi olduğunun ve başvuru süresinin de belirtilmesi gerekmektedir.

2.1.2.3. Kanun

İstinaf kanun yolunun hukuki dayanağı esas olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesidir. İstinaf yargılamasını gerçekleştiren bölge idare mahkemelerinin kuruluşu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'a dayanmaktadır. 2576 sayılı Kanun'un 1. maddesi uyarınca; *Bölge idare mahkemeleri bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir.* Bölge idare mahkemelerinin kuruluşu, oluşumu, görevleri ve çalışma usulleri bu Kanun'da düzenlenmiştir.

2.1.3. Vergi Yargılamasında İstinafın Gerekliliği

Bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanması; hak veya menfaatlerinin ihlal edilmesi durumunda yargı yoluna başvurma hakkının tanınmasının yanında etkili hukuki himayeyi sağlayacak iyi teşkilatlanmış bir yargı örgütünün oluşturulmasına da bağlıdır. Yargılama yöntemlerinin güvence fonksiyonunu gerçekleştirebilmesi içinse 'iki dereceli' bir sisteme gerek duyulmaktadır. İki dereceli sistemde 'istinaf', ikinci bir hâkimin ilkinin yerine geçerek, aynı davayı bütün yönleriyle yeniden incelemesi ve kararı teyit ya da reforme etmesi yani değiştirmesi iken temyiz, uyuşmazlığın sadece hukuksal boyutuyla ele alındığı bir aşamadır.²⁶⁹ Çağdaş, çoğulcu, demokratik hukuk devletinde yargı iki dereceli olarak kurulmalıdır; teknik anlamıyla iki derece ile kastedilen de istinaf ya da Türkçeleştirilmiş adıyla üst mahkemelerdir, zira Danıştay'ın yaptığı ikinci derece yargılama değil, temyiz yargılamasıdır.²⁷⁰

Diğer taraftan istinaf kanun yolundan amaç, ilk derece mahkemesinin kararındaki maddi hatanın giderilmesidir. Zira her maddi hata, hukuki meseleyi ve dolayısıyla son kararı hatalı hale düşürmektedir. Bu sebeple her ne kadar bir sistemde kanun yolu kabul

²⁶⁹ İl Han Özey, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Alfa Basım-Yayım, 2002, s. 652. "Gerçekte ilk derece artı temyiz gibi görünmekteyse de Danıştay'ın idare ve vergi mahkemelerinin kararlarını inceleme yetkisinin kapsamı ve hele İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki 'Kararın bozulması' kenar başlıklı 49'uncu maddenin ilk şekli, Yüksek Mahkemenin, Yargıtay'ın aksine, aynı zamanda bir 'istinaf mercii' konumunda olduğunu söylemeyi haklı kılmaktadır." A.e., s. 652, 870. dipnot.

²⁷⁰ Özey, a.g.e., s. 671.

edilmesi zorunlu olmasa da şayet kanun yolu kabul edilecekse, bu kanun yolunun kararın doğru olmasını hedeflemesi gerekir ki sırf hukuki meseleyle uğraşan bir kanun yolu bunu sağlayamayacağından istinafa ihtiyaç duyulmaktadır.²⁷¹

İdari yargıda istinafa geçiş, ilk olarak Adalet Bakanlığı'nın '2009 Yargı Reformu Stratejisi'nde yer almıştır. Yargının verimliliği ve etkinliğinin artırılması hedefinin altında idari yargıda istinaf mahkemelerinin kurulması ve faaliyete geçirilmesine yer verilmişti. İstinaf yargılamasının sisteme dâhil edilmesiyle Danıştay'ın asli fonksiyonu olan içtihat yaratma fonksiyonuna kavuşturulacağı ve idari yargının etkili ve verimli çalışmasına katkıda bulunacağı ifade edilmişti.²⁷²

Gerek tasarının gerekçesine²⁷³ gerekse Yargı Reformu Stratejisi ve bu değişiklik sürecinde Adalet Bakanlığı bünyesinde yapılan çalışma ve faaliyetlere bakıldığında amacın Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve Danıştay'ın esas faaliyeti olan içtihat yaratma işlevini tam olarak yerine getirmesinin sağlanması olduğu görülmektedir. Bunların yanında davalara daha kısa sürede bakılıp karara varılması, bireylere etkin hukuki korumanın sağlanması ve adil yargılanma hakkının etkin bir şekilde temininin de amaçlar arasında olduğu anlaşılmaktadır.²⁷⁴

²⁷¹ Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1979, s. 236.

²⁷² T.C. Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, **Yargı Reformu Stratejisi 2009**, (Çevrimiçi) <http://www.sgb.adalet.gov.tr/Yargi-Reformu-Stratejisi.pdf>, 5 Ocak 2020.

²⁷³ İdari yargıya istinaf kanun yolunu dâhil eden kanun olan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde ise "İdari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların bir kısmı bölge idare mahkemesince, kalan kısmı ise Danıştay tarafından denetlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 inci maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayılmış olup, bunlar dışındaki tüm davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmişi Danıştay'da yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir. Anılan iş yükü sebebiyle Danıştay'a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktadır. Bu bağlamda idari yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu öteden beri yargı paydaşları arasında tartışılmaktadır. Tartışmaların sonucunda varılan mutabakata bağlı olarak Tasarıyla bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmaktadır. ... Böylece Danıştay'ın temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır." denilmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, 24. Yasama Dönemi, 4. Yasama Yılı, Sıra Sayısı 592, s. 11 (Çevrimiçi) <http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamaları/Kanunlasarı/2014Yılı/6545%20s%C4%B1ra%20say%C4%B1s%C4%B1.pdf>, 5 Ocak 2020.

²⁷⁴ Engin Saygın, "İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 69, S: 1-2, s. 635-648, 641. İstinafin leh ve aleyhinde ileri sürülmüş olan görüşler için bakınız: Cenk Akil, "İstinafin Aleyhindeki ve Lehindeki Görüşler ve Bu Görüşlerin Değerlendirilmesi", **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, S: 49-50, 2008, s. 28-74.

ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.²⁷⁷

Adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik toplumun değerlerini yansıtan haklar ve ilkeler bütünüdür.²⁷⁸ Haklar bütününden oluşan adil yargılanma hakkı incelenirken öncelikle maddenin ilk fıkrasında açıkça ifadesini bulan kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı ve açık yargılama ve açık hüküm hakkı, sonrasında ise adil yargılanma hakkının bileşenlerinden en çok önem verdiğimiz silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılanma hakkından başlamak suretiyle diğer haklar incelenecektir.²⁷⁹

²⁷⁷ (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, 5 Ocak 2020.

²⁷⁸ Osman Doğru, Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi-Açıklama ve Önemli Kararlar**, C:1, Ankara, Yargıtay Başkanlığı, 2012, s. 609.

²⁷⁹ Adil yargılanma hakkının içerisinde yer alan haklar bütünü açık haklar ve zımni haklar olarak iki sınıfa ayrılarak da incelenmektedir. 6. maddenin içerdiği açık haklar, mutlak haklardan olup bir kimsenin bu haklardan mahrum bırakılması adil olmayan sonuçlar doğuracaktır. Bu haklar ise şunlardır: makul sürede yargılanma hakkı, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkı, açık yargılanma ve açık hüküm hakkı (Richard Clayton, Hugh Tomlinson, **Fair Trial Rights**, 2. Bası, New York, Oxford University Press, 2010, s. 120-121, paragraf 11.322.) ve ceza davalarında sanıklara tanınan asgari haklardır. Ceza davalarında sanıklara tanınan asgari haklar çalışmamızı fazlasıyla genişleteceğinden ve doğrudan alakalı olmadığından kapsama dâhil edilmemiştir. Bu haklar şunlardır: Masumiyet karinesi, suçlama hakkında bilgilendirilme hakkı, savunmasını hazırlamak için yeterli zamana ve imkânlarla sahip olma hakkı, sanığın bizzat kendisini ya da seçeceği bir avukat ile kendini savunma hakkı, tanıkları sorgulama hakkı, tercümandan yararlanma hakkı. 6. maddenin içerdiği zımni hakların sınırlandırılması ise her zaman 6. maddenin ihlali anlamına gelmemektedir. Bu haklar ise şunlardır: silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama ilkesi, susma ve kendini suçlamama hakkı, mahkemeye erişim hakkı, duruşmada hazır bulunma hakkı ve gerekçeli karar hakkıdır. (Clayton, Tomlinson, **a.g.e.**, s. 121, paragraf 11.323.)

Adil yargılanma hakkının güvenceleri esas itibariyle tek dereceli mahkemelerde geçerli olsa da ilk derece mahkemelerinin dışında istinaf mahkemesi ve temyiz mahkemesi gibi birden fazla dereceli olarak düzenlenmiş sistemlerde de bireylere her derece mahkemesindeki yargılamada, adil yargılanma hakkının gereklerine uygun davranılması yükümlülüktür. Bu itibarla adli ve idari yargı sistemimizde gerçekleştirilen yargılamalarda ilk ve üst derece mahkemelerindeki yargılamalar esnasında tarafların adil yargılanma hakkı gözetilmek zorundadır.²⁸⁰

Kişinin hak ve özgürlükleri, bireyin devlete karşı korunan alanının sınırını çizen negatif statü haklarını oluşturmaktadır. Anayasa’da düzenlenmiş olan hak arama özgürlüğü kapsamında bulunan adil yargılanma hakkı da kişinin başta gelen temel hakları arasında yer alır.²⁸¹ Anayasa’nın 36. maddesi uyarınca, herkes adil yargılanma hakkına sahiptir. Adil yargılanma hakkı, 03.10.2001 tarihli 4709 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle Anayasa’da açık bir şekilde düzenlenmiştir. Türk Anayasası’nda adil yargılanma hakkı ile ilgili kurallar öteden beri bulunmakla birlikte kavram olarak ilk kez bu değişiklik ile getirilmiştir. Anayasa’da adil yargılanma hakkı güvenceye kavuşturulmuştur ancak içeriği ve bunun uzantısı niteliğindeki güvencelere yer verilmemiştir. Bu yüzden bu hakkın yorumunda İHAM tarafından benimsenen ilkeler Türk Hukuku açısından da geçerli olacaktır.²⁸²

²⁸⁰ Durmuş Tezcan, v.d., **İnsan Hakları El Kitabı**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 202, David Harris, Michael O’Boyle, Edward Bates, Carla Buckley, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku**, Ankara, Avrupa Konseyi, 2013, Çev.: Mehveş Bingöllü Kılıcı, Ulaş Karan, s. 301.

²⁸¹ Yılmaz Aliefendioğlu, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı”, **Anayasa Yargısı 10**, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 1993, s. 359-372, 365.

²⁸² Tezcan, v.d., **İnsan Hakları El Kitabı**, s. 199-200. “*Ancak Anayasa, adil yargılanma hakkının içeriğini tanımlamamış; söz konusu hakkı içeriğinin belirlenmesi işini, bu konuda yerleşmiş evrensel standartlara bırakmıştır. Bu standartları, en açık biçimde, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi organlarının uygulamasında görmek mümkündür. Anayasanın, bilinçli olarak adil yargılanma hakkını tanımlamamasının ve dolayısıyla bu konuda evrensel standartlara gönderme yapmasının önemi, kendini özellikle 2004 Anayasa değişikliklerinde açık biçimde göstermiştir. 2004 yılında 5170 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile temel haklara ilişkin uluslararası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermeleri halinde, andlaşma hükümlerinin esas alınacağına dair bir düzenleme getirilmiştir.*” Oya Boyar, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adli Yardım ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Disiplinlerarası Yaklaşımla İnsan Hakları**, Editör: Selda Çağlar, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2010, s. 187-209, 188. İHAS ülkemiz tarafından 1954 yılında onaylanmıştır. Anayasa’nın 90. maddesinin son fıkrası uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır. Bu sebeple esasında Anayasa’da yer almasaydı dahi adil yargılanma hakkı hukukumuzda nüfuz etmekteydi, çünkü sözleşme hukukumuzun bir parçası olarak kabul edilmiştir.

Adil yargılama, devletin adalet dağıtma görevinin özüdür.²⁸³ Adil yargılanma hakkı; hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik hukuk devletinde bireyin kendisiyle ilgili yargılama süreçlerinde adil bir karar verebilmesi için gerekli olan ön koşulları talep hakkı olduğundan devlete yargılamanın hakkaniyete uygun ve adil bir biçimde yerine getirilmesi ödevini yükler.²⁸⁴ Bireyin, adil yargılanma hakkı ve devletlerin bu hakkı gerçekleştirme yükümlülüğü, hukukun üstünlüğünün, hukuk kurallarının bir ülkede egemen olmasının sağlanmasının ve nihayetinde insan haklarını korumanın temel şartıdır.²⁸⁵

İHAS 6. madde uyarınca adil yargılanma hakkının bir yargılamada etkili olabilmesi için medeni hak ve yükümlülükler veya cezai konulara ilişkin uyuşmazlıkların söz konusu olması gerekirken, Anayasa md. 38’de böyle bir ayrıma gidilmemiş olduğundan idari yargılama uyuşmazlıkları açısından da adil yargılanma hakkı güvencesi getirilmiş demektir.²⁸⁶

Bireyin medeni hak ve yükümlülükleri ya da cezai konularla ilgili uyuşmazlıklar dışında kalan haller açısından 6. madde uygulama alanı bulamayacaktır. Bu nedenle 6. maddede yer alan güvenceler, bireylerin iç hukukta sahip oldukları hak ve özgürlüklerin tamamı açısından koruma sağlayamayacaktır.²⁸⁷ Ancak belirtmek gerekir ki İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergi orijinli davaları kabul edilebilir bulmamakta; vergi türevli davaları kabul edilebilir görmektedir.²⁸⁸

Vergisel uyuşmazlıklar açısından adil yargılanma hakkı ele alındığında üç farklı duruma göre yorum yapılabilir; sırf vergi aslına ilişkin davlarda, sırf vergi cezasına ilişkin davalarda ve vergi aslı ve vergi cezasının birlikte olduğu davalarda adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği meselesinde farklı değerlendirmelerin yapıldığı görülecektir.²⁸⁹

²⁸³ Hikmet Sami Türk, **Türkiye’de ve Dünya’da İnsan Hakları**, 2. Baskı, Ankara, İnsan Hakları Koordinatör Üst Kurulu Yayınları No: 5, 1999, s. 108.

²⁸⁴ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 81.

²⁸⁵ Safa Reisoğlu, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2001, 103.

²⁸⁶ Tezcan, v.d., **İnsan Hakları El Kitabı**, s. 202-203.

²⁸⁷ Gülay Arslan Öncü, “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **TAAD**, Yıl: 6, S: 20, 2015, s. 139-190, 144.

²⁸⁸ Selami Demirkol, “Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Kabul Edilebilir Bulunması”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 15, S:1, s. 33-70, 35.

²⁸⁹ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 83-103.

Sırf vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlık olarak kabul edilmemektedir. Kamu hukukuna dâhil olduğu halde medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlık olarak kabul edilen durumlar bulunmakla birlikte vergilendirme bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Devletin, medeni hak ve yükümlülükler üzerinde doğrudan belirleyici olan bir eylemi bulunmakta ise bu hak ve yükümlülükler 6. madde kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak medeni hak ve yükümlülükler üzerinde etkili olan idari kararlara ilişkin yargılama sürecinde adil yargılanma hakkı geçerli iken vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklarda uygulanmamaktadır.²⁹⁰

Vergi cezalarına ilişkin davalarda adil yargılanma hakkının uygulanıp uygulanmayacağı noktasında bir vergi suçlarından doğan cezalar bir de idari nitelikteki para cezaları karşımıza çıkmaktadır. Vergi suçları, ceza hukuku anlamında suç isnadı barındırdığından adil yargılanma hakkının kapsamında sayılacaktır. Burada tereddüt doğuran mesele idari nitelikteki para cezalarının adil yargılanma hakkının kapsamında olup olmayacağıdır.

²⁹⁰ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 85. Mahkemenin bu içtihadının istinasları da bulunmaktadır: sosyal güvenlik primlerine ilişkin davalar, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan zararın giderilmesini amaçlayan tazminat istemleri, vergi iade talepleri 6. madde kapsamında görülerek, mahkeme davanın konusu itibarıyla maddi menfaate ilişkin olduğuna hükmederek adil yargılanma hakkına ilişkin incelemesini gerçekleştirmiştir. Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 86-87. Madde 6'nın özel hukuk boyutuna dâhil olan vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklar da bulunmaktadır, ancak bunlar vergilendirmenin kendisinden değil, vergilendirme işlemleri dolayısıyla doğan zararın tazmininden doğan uyuşmazlıklardır. Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -I", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 143, s. 151-167, 158. Adil yargılanma hakkının saf vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklarda geçerli olamayacağına ilişkin önem taşıyan bir karar Ferrazzini/İtalya kararıdır. Ferrazzini/İtalya, 12 Temmuz 2001, Başvuru No: 44759/98. Mahkeme'nin bu kararına konu olan olay kısaca şöyledir: Başvurucu turistler için tarım turizmi organize etmek amacıyla kurduğu, hisse sermayesinin doğrudan ve dolaylı olarak neredeyse tamamının kendisine ait olduğu ve aynı zamanda da temsilciliğini üstlendiği şirketine arazi, mülk ve para devretmiştir. Başvurucu ilgili kanun uyarınca mal devri dolayısıyla tahakkuk eden vergilere indirim tatbik edilmesi için vergi idaresine başvurmuş ve ödemesi gerektiğini düşündüğü vergi tutarını ödemiştir. Ancak daha sonra vergi idaresi vergi indiriminden yararlanamayacağından bahisle ek vergi tarhiyatı yapmış ve bunu da belirtilen sürede ödemez ise ek verginin belli bir oranı kadar da ceza kesileceğini başvurucuya bildirmiş. Başvurucu bu olay üzerine açtığı davanın ilk derece ve temyiz yargılamasının on yılı aşkın bir süredir devam etmesi sebebiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle mahkemeye başvurmuştur. Mahkeme bu içtihadında medeni hak ve yükümlülükler kavramının özerk bir kavram olduğunu ve devletlerin iç hukukuna göre yorumlanamayacağını belirtmiştir. Vergi davalarında maddi menfaatin varlığı mevcuttur ancak bir uyuşmazlığı medeni hak olarak nitelendirebilmek için maddi menfaat barındırması tek başına yeterli olmamaktadır. Mahkeme vergi sorunlarının kamu makamlarının imtiyazlarının temelini oluşturduğu konusundaki görüşünü korumakta ve vergi mükellefleriyle vergi idaresi arasındaki ilişkinin kamusal yönüne ağırlık vermektedir. Bu sebeple vergi uyuşmazlıklarının, vergi mükellefleri için ortaya çıkan maddi yönüne karşılık medeni hak ve yükümlülükler kapsamına girmediğini kabul etmektedir. Gilles Dutertre, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003, s. 148-149.

Mahkeme 1994 yılında verdiği Bendenoun/Fransa kararıyla ilk kez idari nitelikli vergi cezalarına ilişkin davalarda vergi mükellefinin adil yargılanma hakkından faydalanabileceğine hükmetmiştir.²⁹¹ Daha sonra mahkeme içtihadını gözden geçirdiği Jussila/Finlandiya kararında,²⁹² Bendenoun kararından farklı olarak Engel kriterlerini açıkça tatbik etmiştir. Bu karar ile mahkeme Ferrazzini kararına ters düşmeden 6. maddenin uygulama alanını genişletmeye çalışmıştır.²⁹³

Vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin aynı mahkemede birlikte görülen davalarda ise mahkeme, adil yargılanma hakkının varlığını kabul etmiştir. Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin isnad ile uyuşmazlığın suç isnadı içermeyen vergi aslına ilişkin kısımlarının birbirinden ayrılmasının zor olması ve söz konusu başvurulara ilişkin değerlendirmenin vergi tarhiyatını kapsayacak şekilde yapılmasının mecburi olduğuna hükmetmiştir.²⁹⁴

²⁹¹ Bendenoun/Fransa, 24 Şubat 1994, Başvuru no: 12547/86. “Bendenoun davası, idari yaptırım olarak uygulanan ve ulusal hukukumuzda vergi ziyai cezası (VUK,344) ile karşılanan parasal yaptırımların, adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemenin koruması altında olduğunu ortaya koymaktadır. Hapis cezasına bağlanan kaçakçılık suçunun (VUK,359) faillerinin, Sözleşmenin koruması altında olduğu şüphesiz olmakla birlikte ayrıca belirtilmelidir. Bu durumda, hakkındaki cezalı tarhiyat işlemine karşı dava açan vergi yükümlüsü, vergi mahkemesinde veya itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesinde ya da temyiz yoluyla Danıştay’da geçen dava süreçleri için adil yargılanma hakkını ileri sürebilir ve davasını ulusal yargı yerlerini tükettikten sonra İHAM’a taşıyarak, adil yargılanma hakkının ve dolayısıyla Sözleşmenin ihlal edildiğinin tespitini talep edebilir.” Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -I”, s. 167.

²⁹² Jussila/Finlandiya, 23 Kasım 2006, Başvuru no: 73053/01. “Jussila kararı, iki yönüyle oldukça önemli bir karardır: Birincisi, kararda, vergi para cezalarının “suç isnadı” olduğuna ilişkin nitelendirme kriterleri yeniden değerlendirilmiştir. ... İkincisi, kararda, adil yargılanmaya ilişkin haklar blokunda yer alan duruşmalı yargılanma hakkı özelde vergi ceza davaları için ilk kez değerlendirilmiştir. Bu da, idari yargıda, vergi ceza davalarında dosya üzerinden yapılan yargılama usulünün adil yargılanma hakkına aykırı olmadığına göndermede bulunur.” Billur Yaltı, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2007, S: 225, s.7-20, s. 8. Jussila kararında mahkeme ilk olarak olaydaki idari para cezasının, ceza hukuku değil, vergi hukuku içerisinde konumlandığı tespitinde bulunmuştur. Devamında suçun niteliğine ilişkin olarak somut uyuşmazlıktaki idari para cezasının, vergi mükelleflerine genel olarak uygulanan kanun hükümlerinden kaynaklandığını belirlemiştir. Mahkeme somut olayda uygulanan vergi zamlarının, zararın tazminini hedefleyen parasal birer ödeme olmadığı ancak tekrar suç işlenmesini önlemeyi amaçlayan bir ceza olduğu kanaatine varmıştır. Mahkeme’ye göre bu hal, başka bir kriter ihtiyacı olmaksızın bir suçta cezai karakter kazandırır. Cezanın azlığı ise somut olayı 6. maddenin kapsamında çıkartmamaktadır. Yaltı, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, s. 11-12, Arslan Öncü, **a.g.m.**, s. 156.

²⁹³ Arslan Öncü, **a.g.m.**, s. 155-156. “Jussila v. Finlandiya davasında başvuru, vergi beyannamesinin hatalı olmasından ötürü ek tarhiyat ve bu ek tarhiyatın %10’u kadar idari para cezası ödemekle yükümlü tutulması üzerine idare mahkemesine dava açmış ve duruşma yapılması talebinde bulunmuş ancak bu talebi reddedilmiştir. Başvurucu, duruşma yapılmadığı için idari para cezası davasının AIHS md. 6 anlamında adil olmadığını ileri sürerek AIHM’e başvurmuştur.” **A.e.**, s. 156.

²⁹⁴ Georgiou/İngiltere, 16 Mayıs 2000, Başvuru No: 40042/98.

2.2.1.1. Kanunla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı

Yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkı, yargı yerinin, yasayla kurulmuş, her türlü organ-kişi ve kurumdan bağımsız, davanın taraflarına karşı nesnel, yargılama usulü güvencesine sahip olduğu anlamına gelmektedir.²⁹⁵

İHAM kararları çerçevesinde konuyu ele almadan önce Anayasa'daki duruma kısaca değinmekte fayda var. Anayasa'nın 9. maddesinde yargı yetkisinin 'Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı' hüküm altına alınmıştır. Anayasa'nın 138. maddesi mahkemelerin bağımsızlığını, 139. madde hâkimlik ve savcılık teminatını düzenlemektedir. 37. maddede ise kanuni hâkim güvencesi yer almaktadır. 'Mahkemelerin kuruluşu' kenar başlıklı 142. maddede ise mahkemelerin kanunla kurulacağı, görev ve yetkileri ile işleyiş ve yargılama usullerinin de kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler beraber ele alındığından Anayasa'da kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkının koruma altına alındığı söylenebilir.²⁹⁶

İHAS'ın 2. ve 5. maddelerinde yer alan 'mahkeme' deyiimi İHAM içtihatlarında; kanunla kurulan, yürütme organı ve taraflar önünde bağımsız ve tarafsız ve yargılama

²⁹⁵ Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., 2005, s. 158.

²⁹⁶ "Yargı bağımsızlığı da yargının hiç bir organ ve makama bağlı olmadan, emir ve talimat almadan görevlerini özgür biçimde yerine getirebilmesidir. Yargı görevine ilişkin olarak Mahkemelere hiçbir telkin ve tavsiyede bulunulamaz ve genelge gönderilemez. Herhangi bir baskının yapılması kadar yapılabilme olasılığı da yargı bağımsızlığını zedeler. Yargı bağımsızlığından yargının yalnızca yürütme organı karşısındaki bağımsızlığı anlaşılmaz. Bu bağımsızlığın yürütme organı yanında yasama organı ile devlet ve toplumda etkili olan sosyal-ekonomik baskı grupları karşısında da gerçekleştirilmesi gerekir. Yasamaya yürütmeye ya da öteki güçlerin denetimine bağlı ve etkisini açık olan, "yargı" bağımsız olamaz. Bağımsız yargı, insan haklarının ve özgürlüklerinin başlıca güvencesidir. Çünkü, hukuk devleti özünü yargının bağımsızlığında bulur. ... Mahkemelerin bağımsızlığı genellikle hâkimlerin bağımsızlığı ile eş anlamlı kullanılmaktadır. Nitekim, Anayasa'nın 9. maddesinde "Yargı yetkisi bağımsız mahkemelerce kullanılır" denilmesine karşın 138. maddesinde "Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar" anlatımına yer verilmesi bunu yansıtmaktadır. Anayasa'da mahkemeler kurum olarak ele alınmış ve onların bağımsızlığını gerçekleştirmek için yargı erkinin en önemli ögesi olan hâkimlerin görevlerinde bağımsız olması öngörülmüştür. Mahkemelerin bağımsızlığı, yargının, yasama ve yürütme organlarına karşı bağımsız yapısını, bu doğrultuda yetkilerini kullanmayı, görevlerini yerine getirmeyi anlatmaktadır. Hâkimlerin bağımsızlığı ise yasama ve yürütme organlarına bağlı olmadan Anayasa'ya ve hukuka uygun olarak vicdanî kanunlarına göre hüküm vermelerini amaçlar. ..." AYMK, E: 1992/37, K: 1993/18, K. T. 27.04.1993, R.G. t. 12.10.1995, S: 22431, Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020. AYMK, E: 2001/309, K: 2002/91 K. T. 15.10.2002, R.G. t. 12.12.2003, S: 25314. Esas itibarıyla bu karar incelendiğinde yargı bağımsızlığı ile kastedilenin hâkimlerin tarafsızlığı olduğu anlaşılmaktadır. Ozan Ergül, "Anayasa Mahkemesi ve Hâkim Tarafsızlığı", **TBB Dergisi**, S: 54, 2004, s. 245-257, 249.

usulü güvencesini haiz bir makamı ifade etmektedir. İHAM'a göre mahkeme kavramının taşınması gereken diğer nitelikler, organın yargısal rol ve adli fonksiyona sahip olması, görevine dâhil konularda belirli bir usul takip ederek ve hukuk kurallarına dayanarak, gereğinde devlet zoruyla yerine getirilmesi mümkün kararlar verme yetkisini elinde tutmasıdır. Sadece görüş bildirmekle görevli olan makamlar mahkeme olarak nitelendirilemez.²⁹⁷ Ayrıca bir organın, sayılan nitelikleri taşımakla kaydıyla genel ve olağan yargılama mercileri grubu dışında yer alması veya yargısal fonksiyonuna ek olarak başka görevler de yürütüyor olması mahkeme sayılmasına engel olmaz.²⁹⁸ Bir merciin mahkeme sayılabilmesi için tam yargı yetkisine sahip olması da yani dava konusu olayı hem fiil hem de hukuk açısından inceleme yetkisinin olması gerekmektedir.²⁹⁹

1982 yılına kadar vergi yargılamasında görev ifa eden vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının mahkeme olmadığı, bu kriterler çerçevesinde bir kez daha doğrulanmaktadır. Zira söz konusu komisyonlar idarenin içerisinde yer almaktadır. Kaldı ki görev alan kimselerin de idarenin birer memuru olmaları dolayısıyla bağımsız ve tarafsız oldukları söylenemeyecektir.

Kanunla kurulmuş mahkeme koşulu, yargılamada doğal hâkim ilkesini de sağlamaktadır. Bu kural uyarınca; gerek mahkemelerin kuruluş ve yetkileri gerekse izleyecekleri yargılama usulü, yürütmenin düzenleyici tasarruflarıyla değil, kanun yolunda, kanun ile ve dava konusu olay ortaya çıkmadan önce saptanacaktır. Böylelikle kişi ya da olaya göre yargılama mercii oluşturma yolu kapanacak, olası keyfilikler önlenecektir.³⁰⁰ Anayasa'da da 142. maddenin yanı sıra 37. maddedeki "Hiç kimse kanunen tâbi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz." ve "Bir kimseyi kanunen tâbi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz." hükümleri ile bu ortam ve şartlar sağlanmaktadır.

²⁹⁷ Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 298. Bağımsız, tarafsız ve kanunla kurulmuş bir mahkeme olması tüm davalar için aranan özelliklerdir. Ancak Sözleşme'deki mahkeme kavramı özerk bir kavram olduğundan, mahkeme ilgili iç hukukların mahkeme nitelendirmesi ile bağlı değildir. İHAM'a göre bir mahkeme, yalnızca olağan mahkemeleri değil, aynı zamanda adli işleve sahip olan ve 6. maddedeki şartları taşıyan disiplin veya diğer ihtisas kurullarını da kapsamına almaktadır. Clayton, Tomlinson, **a.g.e.**, s. 169, p. 11.460.

²⁹⁸ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 298.

²⁹⁹ Feyyaz Gölcüklü, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde 'Adil Yargılama'", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi (İlhan Öztrak'a Armağan)**, Ocak-Haziran 1994, C. 49, S: 1-2, s. 199-234, 210.

³⁰⁰ Gölcüklü, **a.g.m.**, s. 210.

Bağımsızlık³⁰¹ başka bir kişi yahut organdan emir almamak, özellikle yürütme erki ve tarafların etki alanı dışında olmak anlamına gelmektedir. İHAM, bir mahkemenin bağımsızlığını araştırırken; üyelerinin atanma ve görevden alınma usulüne, görev süresine, üyelere emir verme yetkisine sahip bir makamın mevcut olup olmadığına, üyelerin her türlü etkiden korunmasını sağlayacak önlemlerin alınıp alınmadığına ve nihayet mahkemenin küresel bir değerlendirme ile ‘bağımsız bir görünüm’ verip vermediğine bakmaktadır.³⁰²

Bağımsızlık kavramıyla ilişkili olan tarafsızlık,³⁰³ davanın çözümünü etkileyecek bir ön yargı yokluğu, özellikle mahkemenin veya mahkeme üyelerinden bazılarının

³⁰¹ “Yargıçların bağımsızlığına gerekçe oluşturan, Anayasa, yasa ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm vermesine ilişkin bu kuraldan yargıçların tarafsızlığı anlaşılmalıdır. Yargıçlara yönelik “meslek ahlaki standartlarını” oluşturmak amacıyla belirlenen ve Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun 27.06.2006 gün ve 315 sayılı kararıyla benimsenen, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komisyonu’nun 23 Nisan 2003 tarihli oturumunda kabul ettiği 2003/43 sayılı “Birleşmiş Milletler Bangolar Yargı Etiği İlkeleri”de yargıcın bağımsızlığı ile tarafsızlığına ilişkin bağlayıcı hükümler içermektedir. Birleşmiş Milletler Bangolar Yargı Etiği İlkelerinin “Bağımsızlık” ve “Tarafsızlık” değerleri şöyledir: Değer 1: BAĞIMSIZLIK- İlke: Yargı bağımsızlığı, hukuk devletinin ön koşulu ve âdil yargılanmanın temel garantisidir. Bundan dolayı hâkim, hem bireysel hem de kurumsal yönleriyle yargı bağımsızlığını temsil ve muhafaza etmelidir. - Uygulama:

1.1 Hâkim, doğrudan ya da dolayısıyla her hangi bir sebeple ya da her hangi bir yerden gelen müdahale, tehdit, baskı, teşvik ve tüm hâricî etkilerden uzak, hâkimin olayları değerlendirmesi temelinde, vicdanî hukuk anlayışı ile uyum içerisinde bağımsız olarak yargısal işlevini yerine getirmelidir.

1.2 Hâkim, genelde toplumdan, özelde ise karar vermek zorunda olduğu ihtilâfın taraflarından bağımsızdır.

1.3 Hâkim, yasama ve yürütme organlarının etkisi ve bu organlarla uygun olmayan ilişkilerden fiilen uzak olmakla kalmayıp, aynı zamanda öyle görünmelidir de.

1.4 Hâkim, yargısal görevlerini yerine getirirken, tek başına karar vermek zorunda olduğu hususlarda diğer yargıçlardan da bağımsızdır.

1.5 Hâkim, yargının kurumsal ve eylemsel bağımsızlığını sürdürmek ve arttırmak için, yargısal görevlerinin ifasına yönelik koruma tedbirlerini almalı ve bunları arttırmalıdır.

1.6 Hâkim, yargı bağımsızlığını sürdürmede esas olan yargıya yönelik kamusal güveni güçlendirmek amacıyla, yargı etiği ile ilgili yüksek standartlar sergilemeli ve bunları ilerletmelidir. ...” AYMK, E: 2011/144, K: 2013/23 K. T. 31.01.2013, Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁰² Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 299. Ayrıntılı bilgi için bkz: İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 168-187.

³⁰³ “Birleşmiş Milletler Bangolar Yargı Etiği İlkelerinin “Bağımsızlık” ve “Tarafsızlık” değerleri şöyledir: ... Değer 2: TARAFSIZLIK- İlke: Tarafsızlık, yargı görevinin tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesinin esasıdır. Bu prensip, sadece bizâtihi karar için değil aynı zamanda kararın oluşturulduğu süreç açısından da geçerlidir. - Uygulama:

1. Hâkim, yargısal görevlerini tarafsız, önyargısız ve iltimasız olarak yerine getirmelidir.

2. Hâkim, mahkemede ve mahkeme dışında, yargı ve yargıç tarafsızlığı açısından kamuoyu, hukuk mesleği ve dava taraflarının güvenini sağlayacak ve artıracak davranışlar içerisinde olmalıdır.

3. Hâkim, duruşma ve karar aşamalarında, kendisini yargılamadan zorunlu olarak el çektirecek olasılıkları makul ölçüler içerisinde asgariye indirecek şekilde hareket etmelidir.

4. Hâkim, önündeki bir dava veya önüne gelme ihtimâli olan bir konu hakkında, bilerek ve isteyerek; yargılama aşamasının sonuçlarını veya sürecin açıkça âdilânelik vasfını makul ölçüler çerçevesinde etkileyecek veya zayıflatacak hiçbir yorumda bulunmamalıdır. Ayrıca hâkim, her hangi bir şahsın ya da

taraflar düzeyinde, onların leh ve aleyhinde bir duyguya ya da çıkara sahip olmamasını ifade eder.³⁰⁴ İHAM’a göre tarafsızlık problemini, bağımsızlık probleminden ayırmak zor görünmektedir.³⁰⁵

1982 Anayasası’nda hâkimlerin tarafsızlığından açık bir şekilde söz edilmemiştir. Bununla birlikte tarafsızlık ilkesinin Anayasa’nın 138. maddesi hükmü ve demokratik hukuk devleti, adalet, kanun önünde eşitlik, doğal yargıç gibi temel ilkeler ile hak arama özgürlüğünün özünde saklı olduğu kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle hâkimin tarafsızlığı, anılan temel ilke ve haklarla birlikte güvence altına alınmıştır.³⁰⁶ Anayasa’nın 140. maddesinin 5. fıkrasındaki hâkimler ve savcılar, kanunda belirtilenlerden başka, resmi ve özel hiçbir görev alamayacaklarına ilişkin hüküm tarafsızlığın sağlanmasının teminatlarından biridir.³⁰⁷

meselenin âdil yargılanmasını etkileyebilecek aleni olsun veya olmasın her hangi bir yorum da yapmamalıdır.

5. Hâkim, tarafsız olarak karar veremeyeceği durumda veya makul olarak düşünme yeteneği olan bir kişide tarafsız olarak karar veremeyeceği izlenimi yaratması halinde, yargılamanın her hangi bir aşamasına katılmaktan çekinmelidir. Sınırlı sayıda sayılmamakla birlikte bu durum aşağıdaki ihtimâllerde söz konusu olur:

6. Hâkimin, yargılama aşamasında delil kâbilinden tartışılan olaylarla ilgili kişisel bir bilgiye sahip olması veya davanın bir tarafıyla ilgili gerçek bir önyargı veya taraflılık içerisinde olması veya,

7. Hâkimin ihtilâf konusu davada, olaya ilişkin bir tanıklığının olması ya da daha önceden bu konuda avukat olarak hizmet vermiş olması veya,

8. Hâkim ya da hâkimin ailesinden birisinin ihtilâf konusu dava sonuçlarıyla ilgili ekonomik bir çıkarının olması. Davaya bakmaya devam edecek yeni bir mahkemenin kurulamaması halinde veya hiçbir şeyin yapılmamasının durumun aciliyeti nedeniyle ciddi şekilde adaletsizliğe yol açacağı halde hâkime, görevden el çekirmek gerekmez.” AYMK E: 2011/144, K: 2013/23, K. T. 31.01.2013, Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁰⁴ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 300.

³⁰⁵ İHAM Langborger/İsveç Kararı, Başvuru No: 11179/84, Strazburg, 22 Haziran 1989, p. 32, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020. İHAM kararları uyarınca tarafsızlık, sübjektif ve objektif tarafsızlık olmak üzere iki türlüdür: Sübjektif tarafsızlık, mahkeme üyesi hâkimin birey sıfatıyla, kişisel tarafsızlığını ifade eder (Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 302.) ve aksi sabit oluncaya kadar var sayılır. (İHAM Hauschildt/Danimarka Kararı, Başvuru No: 10486/83, Strazburg, 24 Mayıs 1989, p. 47; Padovani/İtalya Kararı, Başvuru No: 13396/87, Strazburg, 26 Şubat 1993, p. 26, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.) Şayet hâkimin tarafsızlığından makul şüpheye düşülür ise davaya bakmaktan çekilmesi gerekmektedir. Objektif tarafsızlık da mahkemenin bir kurum olarak hak arayanlara güven veren, tarafsız bir görünüme sahip bulunması, tarafsızlığı temin için alınan tedbirlerin mahkemenin tarafsızlığına ilişkin makul tüm şüpheyi ortadan kaldırır nitelikte olmasıdır. Objektif tarafsızlık değerlendirmesi hem mahkemenin kuruluş şekli (organik) hem de görevini yerine getirme tarzı (fonksiyonel) açısından yapılmaktadır. “Divan, pek çok kararında, ‘adaletin yerine getirilmesi yetmez, aynı zamanda yerine getirildiğinin görülmesi de lazımdır’ öz deyimine atıfta bulunmuştur.” İHAM Delcourt/Belçika Kararı, Başvuru No: 2689/65, Strazburg, 17 Ocak 1970, p. 31; Campbell ve Fell/Birleşik Krallık, Başvuru No: 7819/77; 7878/77, Strazburg, 28 Haziran 1984, p. 81, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³⁰⁶ Merih Öden, “Anayasa Yargısında Yargıcın Davaya veya İşe Bakamaması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 43, S: 1-4, 1993, s. 61-124, 64.

³⁰⁷ İncoğlu, **a.g.e.**, s. 188.

İçtihadı birleştirme kararlarının, mahkemeleri bağlayıcılığının hâkimin bağımsızlığı ve tarafsızlığına ve ayrıca Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde kanaat bulunmaktadır.³⁰⁸ Belirtmek gerekir ki benzer uyuşmazlıklarda emsal karar arayışına girmek her ne kadar hukukun benzer olaylarda aynı şekilde uygulanmasına hizmet ediyor gibi gözükse de hâkimin bağımsızlığına tezat da oluşturmaktadır.³⁰⁹ Daha önce de belirttiğimiz üzere içtihat birliğini gereğinden sert yorumlamak hukuki güvenliği zedeler.

İHAM'a göre yargılama sırasında hâkimin veya mahkeme başkanının (ya da mahkeme oluşumunun) sanığa bildirilmeden değiştirilmesi tek başına tarafsızlığı zedeleyen bir unsur olarak kabul edilmemektedir, ancak söz konusu değişikliğin yargılamanın adil niteliğini etkileyip etkilemediği araştırılmalıdır.³¹⁰

Esas itibariyle hâkim değişikliği vergi mahkemelerinde sıklıkla rastlanılan bir durumdur. Ancak İHAM kararlarında da belirtildiği üzere hâkimin değişmiş olması tek başına tarafsızlığı zedelemeyecektir. Ancak mevcut yargılamada duruşma yapılmış ise duruşmaya katılan hâkim ile kararı verecek hâkim farklı kişiler ise bu durum, tarafsızlığın zedelenmesine sebep olabilir.³¹¹ Zira duruşma sözlü olduğundan ve ileride de ifade edileceği üzere medeni yargılama veya ceza yargılamasındaki gibi ifadelerin tümü tutanağa geçirilmediğinden, tarafın vermiş olduğu ifadenin tamamını dinlemeden eski hâkimin ifadenin tutanağa geçirdiği kısmı itibariyle, yeni hâkimin karar vermesi tarafsızlığını zedeleyecektir.

2.2.1.2. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Makul sürede yargılanma hakkı³¹² İHAS 6. maddesinin 1. fıkrasında “*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda*

³⁰⁸ Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 231.

³⁰⁹ Hakan Karakehya, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s. 605.

³¹⁰ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 302.

³¹¹ Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme İşlemlerine Karşı Mükelleflerin Yargıya Başvuru ve Savunma Hakları”, **Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır**, VEHUP 4. Ulusal Kongresi, 20.10.2017, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, Yayımlanmamış Tebliğ.

³¹² “Md. 6/1’de yer alan ‘makul süre’ kavramı bütün yargılama hukukunu ilgilendirdiği için ‘tutuklulukta makul süre’ (md 5/3) kavramından farklıdır. Md. 5/3 tutuklu kişinin makul süre içinde yargılanma veya yargılama sürerken salıverilme hakkı olduğunu belirtir. Md. 5/3 yargılamanın makul sürede yapılmasından çok tutukluluk süresinin makullüğüne ilişkindir. Md. 5/3’ten farklı olarak, md. 6/1’deki makul süre, kanun yolları da dahil olmak üzere yargılamanın bütününe içerir. Md. 5/3’ün amacı, kimsenin ‘tutuklu olarak çok uzun süre geçirmemesi’ iken, ceza davalarında md. 6/1’in amacı sanık kişinin ‘akıbetinin ne olacağına ilişkin belirsiz bir konumda uzun bir süre kalmamasıdır’. Bununla beraber, bu iki hüküm arasında çok yakın bir bağ vardır, tutuklu sanığın yargılanmasında bu iki güvence birlikte yer almaktadır.” İnceoğlu, **a.g.e.**, 371.

*kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda ... makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.” hükmü ile düzenlenmiştir.*³¹³

Makul süre güvencesinin getirilmesindeki amaç, davanın taraflarını aşırı usul gecikmelerine karşı korumaktır ve adaletin, etkinliğini ve saygınlığını tehlikeye atabilecek ertelemeler olmadan tesisinin sağlanmasıdır.³¹⁴ Makul sürede yargılanma hakkı ayrıca tarafların uzun süren yargılama dolayısıyla yaşayacakları maddi ve manevi baskı ve sıkıntılardan korunmasını sağlamak ve hukuki uyumsuzluğun çözümünde gerekli özenin gösterilmesini sağlamayı da amaçlar.³¹⁵ Yargılamanın kısa sürede tamamlanması yargılamanın taraflarının etkili bir savunma yapmasının güvencesini teşkil eder.³¹⁶

Makul sürenin tespitinde her olayın kendi özellikleri göz önünde bulundurularak değerlendirme yapılmaktadır.³¹⁷

³¹³ Anayasa Mahkemesi’ne yapılan bireysel başvuru ile başvuru, hakkında tarh edilen katma değer vergisi (KDV) ve vergi ziyai cezasına ilişkin açtığı davada makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunmuştur. Bu başvuruda makul sürede yargılanma hakkının uygulanabilir olup olmadığını mahkeme şu şekilde değerlendirmiştir: “Anayasa’nın 36. maddesi ve Sözleşme’nin 6. maddesi uyarınca, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyumsuzlukların makul sürede karara bağlanması gerekir. Hukuk sisteminde yer alan mevzuat hükümleri gereğince “kamu hukuku” alanına dâhil olan, ancak sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyumsuzlukları konu alan davalar da, Anayasa’nın 36. maddesi ve Sözleşme’nin 6. maddesinin koruması kapsamına girmektedir. Bu anlamda, belirtilen düzenlemelerde yer verilen güvenceler, başvuru hakkına zarar verdiği iddia edilen idari bir kararın iptali talebiyle açılan davalara da uygulanacaktır.” AYMBBK, Cemal Bayseferoğulları Başvuru, Başvuru No: 2013/2264, K. T. 26.02.2015, p. 46, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³¹⁴ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 121. İHAM’da 1959-2018 yılları arasında Türkiye aleyhinde verilen toplam ihlal kararı sayısı 3.532 iken bunun 603’ü yargılama süresine ilişkindir; İHAM’ın yargılama süresine ilişkin vermiş olduğu toplam ihlal kararı sayısı ise 5.778’dir. Bu sayılar dikkate alındığında ülkemizin yargılamanın uzunluğu sebebiyle hakkında en çok mahkûmiyet kararı verilen 2. ülke olduğu söylenebilecektir. Ayrıca ülkemizin en çok mahkûm edildiği hükümlerden biridir. European Court of Human Rights, **Annual Report 2018**, Registry of the European Court of Human Rights Strasbourg, France, 2019, s. 179, (Çevrimiçi) https://www.echr.coe.int/Documents/Annual_report_2018_ENG.pdf, 5 Ocak 2020. İHAM Gürkan/Türkiye Davası, Başvuru No. 1154/04, Strazburg, 29.03.2011, Dışişleri Bakanlığı Özet Çevirisi, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³¹⁵ AYMBBK, Zeliha Taşkın ve Aysel Taşkın Başvurusu, Başvuru No: 2013/8485, K.T. 18.06.2014, p. 40, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³¹⁶ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 121.

³¹⁷ Örneğin vergisel bir uyumsuzlukta makul süre değerlendirmesinde nazara alınacak zaman diliminin başlangıcı Anayasa Mahkemesi tarafından başvurucuya vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatlarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarih olarak kabul edilmiştir. “Makul süre değerlendirmesinde, sürenin başlangıcı kural olarak, uyumsuzluğu karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı tarih olmakla beraber, bazı özel durumlarda girişimin niteliği göz önünde tutularak uyumsuzluğun ortaya çıktığı daha önceki bir tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilebilmektedir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. König/Almanya, B. No: 51963/99, 23/5/2007, § 24; Poiss/Avusturya, B. No: 8163/07, 2/4/2013, § 21)” Cemal Bayseferoğulları Başvuru, p. 47.

Makul sürenin sonu ise mümkün ve olası kanun yolları dâhil olmak üzere yargılamanın kesin hükümle sonuçlandığı tarihtir.³¹⁸ Makul sürenin hesabında dikkate alınan bir husus da yargı kararlarının yerine getirilmiş olup olmadığıdır. İHAM, İHAS'ın 6. maddesinin 1. fıkrasında güvence altına alınan hakkın, şayet bir Sözleşmecî Devlet'in iç hukuk sistemince yargısal kararın yürütülmesi, taraflardan birinin zararına olarak kesin ve bağlayıcı bir şekilde sağlanamazsa bunun aldatıcı olacağını düşünmektedir.³¹⁹

İHAM, makul süreyi değerlendirirken üç ölçütten faydalanmaktadır. Bunlar; davanın karmaşıklığı³²⁰, yargılama sırasında şikâyetçinin ulusal makamlar önündeki tutumu ve ulusal yargılama makamlarının tutumudur.³²¹ Bu üç kriterin hiçbirisi tek başına sonuç verecek tarzda ele alınmaz, aksine her biri ayrı değerlendirilerek her birinin yargılama süresinin uzunluğuna etkisi tespit edilir ve bu üç kriter beraber ele alınarak sürenin makul olup olmadığına ilişkin değerlendirme yapılır.³²² İHAM, bu üç kriterin yanında başvurunun ne tür bir menfaatinin tehlikede olduğunu, diğer bir ifadeyle başvurunun ne tür bir riskle karşılaşmış olduğunu da dikkate almaktadır.³²³

³¹⁸ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 304. “Sürenin bitiş tarihi ise, çoğu zaman icra aşamasını da kapsayacak şekilde yargılamanın sona erme tarihidir. Bu kapsamda, somut yargılama faaliyeti açısından sürenin bitiş tarihinin, başvurunun karar düzeltme talebi hakkında verilen Danıştay Dördüncü Dairesinin E.2010/4764, K.2013/227 sayılı karar tarihi olan 31/1/2013 tarihi olduğu anlaşılmaktadır.” Cemal Bayseferoğulları Başvuru, p. 48, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³¹⁹ İHAM Bükker- Türkiye Davası, Başvuru No: 29921/96, Strazburg, 24 Ekim 2000, Dışişleri Bakanlığı Özet Çevirisi, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³²⁰ “Mahkeme bu kritere ilişkin değerlendirmeyi yaparken davanın konusuna, hukuki meselenin çözümündeki güçlükler, dava ile ilgili delillerin toplanmasında karşılaşılan engellere ve karmaşık durumlara, hastalık veya tutukluluk gibi ilgilinin özel haline ilişkin hususlara, delillerin hacmine, sanıkların ya da suçlamaların sayısına, bilirkişi raporu alınması gerekliliğine, tanıkların sayısına, davanın başka davalarla birleştirilmesine, yurtdışında yürütülmüş bir dava dosyasının elde edilmesi gerekliliğine, davanın uluslararası unsurları gibi hususlara bakmaktadır.” Nurcan Yılmaz Özel, **Adil Yargılama Hakkı Kriterlerinin Türk İdari Yargılama Hukuku Açısından Muhtemel ve Gerçekleşen Etkileri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 153.

³²¹ “Mahkeme, söz konusu kriterleri uygularken, öncelikle yargılamanın uzunluğuna bakar, bu süre çok kısa bir süre ise diğer kriterlere göre inceleme yapmaz. Aksine süre çok uzun ise sayılan kriterler etrafında davayı değerlendirir. Davanın karmaşıklığı incelenirken, davanın hukuksal ve olgusal yönleri, suçun niteliği ve ağırlığı, suç ve fiil sayısı, suçla soruşturma arasındaki zaman ve mekana dayalı mesafe, sanık veya tanık sıfatıyla dava ile bağlantılı kişilerin sayısı, kanıtların toplanmasında karşılaşılan güçlükler gibi faktörler ele alınır. Sanığın davranışlarının süreye katkısı değerlendirilirken, usuli hakların kullanımında kötüye kullanma olup olmadığı, soruşturma veya dava sırasında işbirliğinden kaçınılıp kaçınılmadığı ve mücbir sebepler göz önünde tutulur. Yetkili mercilerin davranışları bakımından, usuli önlem almayarak yargılamanın durmasına izin verilip verilmediği, bazı işlemlerin tamamlanması için makul olmayan süreler kullanılıp kullanılmadığı, gereksiz usuli önlemlerle yargılamanın uzatılıp uzatılmadığı, başvurunun süreyi uzatmaya yönelik taktiklerini nötralize etmeye yönelik önlemler alınıp alınmadığı değerlendirilir.” Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 122; Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 304.

³²² Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 122.

³²³ İncooğlu, **a.g.e.**, 373.

Anayasa Mahkemesi de bireysel başvuru kararlarında dava süresinin makul olup olmadığının tespitinde İHAM yaklaşımına paralel olarak, *davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvurucunun davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatinin niteliği gibi hususları* ele almaktadır.³²⁴ Makul sürenin değerlendirilmesinde dava sonucu önem taşımadığı gibi kamu davasının zamanaşımı sebebiyle düşmüş olması veya kavuşturmanın takipsizlik kararıyla sonuçlanmasının da bir önemi bulunmamaktadır. Davada uygulanacak kanun hükmünün Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne götürülmüş olması durumunda, bu mercii önünde geçen süre, Anayasa Mahkemesi niza yahut suçlamayı konu alan bir karar veremeyeceği için kural olarak hesaba katılmamaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin kararı, asıl davanın esasını doğrudan doğruya etkiler nitelikte ise bu yüksek mahkeme önünde geçen sürenin de makul süre hesabında göz önünde tutulması gerekmektedir.³²⁵

Anayasa’nın ‘Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması’ kenar başlıklı 141. maddesinin 4. fıkrası uyarınca “*Davaların ... mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir.*”. Anılan hükümdeki ‘mümkün olan süratle’ ifadesinin makul süre kavramını karşılayıp karşılamadığı hususu tartışma konusu edilmiştir. Bir görüşe göre şayet ‘mümkün olan’ ifadesi personel yetersizlikleri, ekonomik ve fiziksel yetersizlikler davaların uzamasına meşruiyet tanır şekilde yorumlanırsa İHAM’ın makul süre değerlendirmesini karşılamayacaktır.³²⁶ Katıldığımız bir diğer görüşe göre ise her ne kadar madde metninde makul süre terimine yer

³²⁴ AYMBBK, Zeliha Taşkın ve Aysel Taşkın Başvurusu, Başvuru No: 2013/8485, K.T. 18.06.2014, p. 41, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³²⁵ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 304, 306. “*Dava sonunda verilen kararın yorumu için mahkemeye başvuru yapılması durumunda ise, Komisyon’a göre, bu başvuru inceleme süresi dikkate alınacak süre hesabına dahil edilmemelidir. Ancak kararın yorumu yapılmadan uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, kararların uygulanmasının da ‘dikkate alınacak süre’ye dâhil olduğu düşünüldüğünde Komisyon’un bu içtihadına katılmak pek de mümkün olmayacaktır. Kanaatimiz, yorumlanmadan uygulanması mümkün olmayan kararlar bakımından bu inceleme süresinin de dikkate alınacak süre hesabına dâhil edilmesi gerektiği yönündedir.*” Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 150-151. Anayasa yargısı yönünden, iptal davalarında geçen süre “makul süre” hesabıyla ilgili değildir. Zira Anayasa Mahkemesi önündeki iptal davaları mahkemeler açısından bekletici mesele niteliğinde değildir. Anayasa Mahkemesi’ne itiraz yolu ile giden davalarda ise mahkemeler açısından bekletici mesele olması sebebiyle “makul süre”nin hesabında dikkate alınmaktadır. Yılmaz Aliefendioğlu, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 10, 1993, s. 359-372, 361.

³²⁶ Özgül Özkan, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Makul Süre ve Ülkemizdeki Durum”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 3-4, 1997, s. 323-361, 338.

verilmemiş olsa da md. 141, f. 4'te yer alan bu hüküm makul sürede yargılanma hakkının Türk Hukuku'nda bir anayasal ilke olduğunun kanıtıdır.³²⁷

İYUK'ta makul sürede yargılanma hakkına işaret eden açık bir hüküm olmamakla birlikte³²⁸ Anayasa Mahkemesi'nin makul sürede yargılanma hakkının ihlaline ilişkin bireysel başvurular üzere vermiş olduğu kararlarda referans aldığı İYUK maddeleri bulunmaktadır. Bu maddeler İYUK md. 1/2, 14/3-4, 20/5, 49/3 ve 60'dır.³²⁹

2016-2017 ve 2018 yılı Adli İstatistik raporlarında, vergi mahkemelerinde davaların ortalama görülme sürelerine bakıldığında, dosya sayısında büyük farklılığın olmadığı da göz önüne alındığında 2016 yılında 138, 2017 yılında 168, 2018 yılında ise 135 günde ortalama olarak davaların sonuçlandırıldığı görülmüştür. İstinaf mahkemelerindeki vergi uyuşmazlıklarına bakıldığında ise 2017 yılında 45.898 dosyanın 32.268 adedi ortalama 69 günde; 2018 yılında ise 66.710 dosyanın 56.961 adedi ortalama 77 günde karara bağlanmıştır.

³²⁷ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 169; Kemal Akkurt, **AİHM Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkında Makul Süre**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012, s. 24.

³²⁸ Hukuk yargılamasında cari olan ilkelerden bir tanesi olan ve HMK'nın 30. maddesinde düzenlenmiş olan usul ekonomisi ilkesi uyarınca "Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür." 2011 tarihli HMK'nın genel gerekçesine bakıldığında yargılamanın daha hızlı yürütülmesinin genel amaçlardan biri olduğu görülmektedir. Kanun gerekçesinde; "sözlü yargılama usulü de uygulamada yazılı yargılama usulü gibi uygulandığından, bu iki yargılama usulü kaldırılarak, basit yargılama usulü, yazılı yargılama usulüne nazaran daha hızlı daha kolay bir usul hâline gerilmeye çalışılmıştır" ifadelerine yer verilmiştir. (Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/574), S. Sayısı: 393, (Çevrimiçi) <http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamaları/Kanunlasan/2011Yili/kanmetni/6100ss.pdf>, 5 Ocak 2020.) Ceza yargılamasında makul sürede yargılamanın kaynağı ise Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer almaktadır. Ceza yargılamasında davaların sonuçlandırılması makul süreleri aştığı belirtilip davalara hız kazandırma düşüncesinin kanun yapım sürecinde etkili olan nedenlerden biri olduğu belirtilmiştir. (5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Genel Gerekçesi, (Çevrimiçi) www.cezabb.adalet.gov.tr/mevzuat/cmkgerekce.doc, 5 Ocak 2020.) Türk ceza mevzuatında makul sürede yargılanma hakkına ilişkin doğrudan doğruya bir düzenleme bulunmamakla birlikte, CMK ve TCK'da söz konusu hakka hizmet eden birçok düzenleme bulunmaktadır. (Ayrıntılı bilgi için bkz.: Canan Ahtuhan, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Ceza Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Makul Sürede Yargılanma İlkesi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s. 64-76.) CMK'da makul sürede yargılanma hakkına işaret eden bir hüküm "davanın makul sürede sonuçlandırılmasını olanaklı kılacak surette duruşmaya ara verilebilir" şeklindeki 190. maddedir.

³²⁹ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 171.

2.2.1.3. Açık Yargılama ve Açık Hüküm Hakkı

Yargılamanın açık ve duruşmalı yapılması ilkesi, adil yargılanma hakkının temel unsurlarından ve hukuk devletinin en önemli gerçekleştirme araçlarından birisidir.³³⁰ Bu ilkenin amacı saydamlığı, diğer bir deyişle adalet dağıtımında ve adli mekanizmanın işleyişinde kamu denetimini sağlamak ve keyfiligi doğurmaya elverişli olan gizli yargılamayı önlemektir.³³¹

6. maddede yer alan aleniyet ilkesi, davanın açık bir duruşmada görülmesi ve duruşma sonucu kararın aleni şekilde açıklanması yükümlülüğünü ifade eder. Aleni yargılama da duruşma yapılması ve duruşmanın açık olması üzere iki unsur içermektedir.³³²

Madde 6'nın gerekleri her ne kadar yargılamanın her aşamasından geçerli olsa da istinaf ve temyiz incelemelerinde söz konusu madde gerekleri, belli durumlarda daha da yumuşatılabilmektedir. Bu sebeple istinaf ya da temyiz derecelerindeki yargılamalarda açık duruşma zorunluluğuna uyulup uyulmadığı hususu, ilk derece mahkemesi kararına yapılan itirazın konusu ve önemi ve aynı zamanda yargılama faaliyetinin bütünü göz önünde tutularak, her bir derece mahkemesinin yargılamada oynadığı rol dikkate alınarak değerlendirilmektedir.³³³ İHAM kanun yolları aşamasında duruşmanın bir zorunluluk olmamasını, mahkemelerin dava yükünü ve makul sürede yargılamayı bitirme yükümlülüğünü dikkate alarak ihlal olarak görmemektedir.³³⁴ Ancak hukukilik denetiminin yanı sıra, maddi olayı bütün yönleriyle değerlendirme yetkisini haiz bir üst yargı mercii olmadıkça ilk derece mahkemesinde duruşma yapılmaması, istisnai koşullar haricinde, ihlale neden olacaktır.³³⁵

³³⁰ AYMBBK Nevruz Bozkurt Başvurusu, Başvuru No: 2013/664, K.T. 17.09.2013, p. 32; Lokman Sapan Başvurusu, Başvuru No: 2013/723, K. T. 21.11.2013, p. 49, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³³¹ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 306. İHAM Pretto ve diğerleri/İtalya Kararı, Başvuru No: 7984/77, Strazburg, 8 Aralık 1983, p. 21, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int/>, 5 Ocak 2020.

³³² İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 342, 343.

³³³ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 307.

³³⁴ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 347; İHAM Helmers/İsveç Kararı, Başvuru No: 11826/85, Strazburg, 29 Ekim 1991, p. 36, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³³⁵ "Göç-Türkiye davasında 466 sayılı yasa gereğince tazminat talep eden başvurusunun içi hukukta sürdürülen yargılaması sırasında, ne ilk derece mahkemesinde ne de Yargıtayda duruşma yapılmamış ve bu nedenle ihlal bulunmuştur. Hükümetin Yargıtay aşamasında duruşma talep etme hakkı olduğu fakat başvurusunun talep etmeyerek duruşma hakkından feragat ettiği yönündeki savunması da haklı bulunmamıştır. Çünkü İHAM'a göre, Yargıtay, başvurucuya tayin edilecek tazminat miktarını saptama

İlk derece mahkemesi önünde aleni duruşma yapılmamış olması halinde, bu eksiklik daha sonra, bazı şartlara sahip olması koşuluyla, üst yargı mercilerinde giderilmişse Sözleşme ihlal edilmiş sayılmayacaktır.³³⁶ Anayasa Mahkemesi'ne göre ise adil yargılama ilkeleri gözetilmek koşuluyla usul ekonomisi ve iş yükünün azaltılması amaçlarıyla kimi yargılamaların duruşmadan vareste tutulması ve duruşma olmaksızın karara bağlanması hak ihlali oluşturmaz. Şayet ilk derece mahkemesi önünde duruşma yapılmışsa, artık kanun yolu aşamasında duruşma yapılmaması da hak ihlali oluşturmaz.³³⁷

konusunda tam yetkili değildir, esas yetkili ilk derece mahkemesidir.-Göç/Türkiye Kararı, p. 48.” İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 344.

³³⁶ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 346-347.

³³⁷ AYMBBK Nevruz Bozkurt Başvurusu, Başvuru no: 2013/664, K. T. 17.09.2013, p. 32; Lokman Sapan Başvurusu, Başvuru no: 2013/723, K. T. 21.11.2013, p. 49, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020. “30. Sözleşme'nin “Adil yargılanma hakkı” kenar başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise herkesin davasının, kamuya açık olarak görülmesini isteme hakkına sahip olduğu, kararın aleni verileceği, ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonunun tüm dava süresince veya kısmen, basına ve dinleyicilere kapatılabileceği hükmüne bağlanmıştır. 31. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının temel unsurlarından birisi de Anayasa'nın 141. maddesinde düzenlenen yargılamanın açık ve duruşmalı yapılması ilkesidir (B. No: 2013/664, 17/9/2013, § 32). Buna göre, duruşmaların kamuya açık olarak yürütülmesine ilişkin gereklilik, adil yargılanma hakkının en önemli güvencelerinden biri olup; temel gayesi, kişileri, kamu denetiminden uzak, kapalı kapılar ardında yürütülmekte olan gizli bir yargılama ve bunun doğuracağı endişelerden korumaktır. Dolayısıyla yargılamanın şeffaflığı, mahkemeye duyulması gereken güvenin pekişmesini sağlamak ve davaların adil bir şekilde görülmesini temin etmek bakımından önemlidir. 32. Yargılamanın açıklığı ilkesinin amacı, adli mekanizmanın işleyişini kamu denetimine açarak yargılama faaliyetinin saydamlığını güvence altına almak ve yargılamada keyfiliği önlemektir. Bu yönüyle hukuk devletinin en önemli gerçekleştirme araçlarından birisini oluşturur. Özellikle ceza davalarında yargılamanın duruşmalı ve aleni yapılması silahların eşitliği ilkesinin ve savunma haklarının güvencesini oluşturur (B. No: 2013/664, 17/9/2013, § 32). 33. Diğer taraftan, duruşmaların teorik olarak kamuya açık olması yeterli olmayıp, bunun uygulamaya yansıtılması da, bu güvencenin sağlanması bakımından gereklidir. Bu bakımdan, davanın tarafları dışında, başta basın olmak üzere, duruşmayı izlemek isteyen kişilerin duruşmaya katılımlarının kolaylaştırılmasına yönelik bir takım tedbirler alınması devletin görevidir. Bu kapsamda, kamunun duruşmanın yeri ve tarihi ile ilgili olarak bilgi sahibi olabilmesi, bu bilgilerin gizli tutulmaması ve duruşmanın icra edileceği yerin fiilen erişime açık olması gereklidir. (Benzer yöndeki AİHM kararı için bkz. Riepan/Avusturya, B. No. 35115/97, 14/11/2000, § 29). 34. AİHM'e göre, duruşma yapmamayı haklı gösteren istisnai durumlar olmadığı sürece, ilk ve tek derece mahkemesinin huzurundaki yargılamalarda, AİHS'nin 6/1. maddesi uyarınca “açık duruşma hakkı” beraberinde “duruşma isteme hakkı”nı da getirir (bkz. Hakansson ve Stureson/İsveç, B. No: 11855/85, 21/2/1990, § 64; Fredin/İsveç (no:2), B. No: 18928/91, 23/2/1994, § 21; Allan Jacobsson/İsveç (no:2), B. No: 16970/90, 19/2/1998, § 46; Kılıç ve Korkut/Türkiye, B. No: 25949/03 ve 25976/03, 12/2/2008, § 21). 35. Ancak “duruşmalı yargılama hakkı”, her türlü yargılamanın mutlaka duruşmalı yapılması zorunluluğu anlamına gelmez. Adil yargılama ilkelerine uyulmak şartıyla usul ekonomisi ve iş yükünün azaltılması gibi amaçlarla bazı yargılamaların duruşmadan istisna tutulması ve duruşma yapılmaksızın karara bağlanması anayasal hakların ihlalini oluşturmaz. Özellikle ilk derece mahkemeleri önünde duruşmalı yargılama yapıp karar verildikten sonra, kanun yolu incelemesinin, tarafların iddia veya savunmaları yazılı olarak alındıktan sonra, dosya üzerinden yapılması halinde adil yargılanma hakkının ihlalinden söz edilemez (B. No: 2013/664,

İHAS md. 6, fıkra 1 yalnızca yargılamanın değil, yargı kararlarının da aleni olmasını öngörmektedir.³³⁸ İHAM’a göre ‘hükmün muhakkak açık duruşmada verilmesi’, mahkeme kararının her zaman ve muhakkak açık duruşmada okunması zorunluluğunu ifade etmez. İHAS’a taraf devletler, bu hükmün konu ve amacına uygun olmak şartıyla ve yargılama usulünün özelliklerine göre bu aleniyet şeklini kendileri belirleyebileceklerdir.³³⁹

Türk Hukuku’ndaki durum açısından ilk değerlendirilmesi gereken çalışmanın devamında ayrıntısıyla da ele alınacak olan duruşma meselesidir. İdari yargılama ve özelde vergi yargılamasında duruşmaya ilişkin hükümler İYUK md. 17, 18 ve 19 hükümlerinde düzenlenmiştir. İYUK md. 17 uyarınca; *Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.* Yani bu halde duruşma yapılması ihtiyari yetki kapsamında değil, zorunludur.³⁴⁰ Temyiz ve istinaf aşamalarında ise tarafların istemi ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararı ile duruşma yapılmaktadır, yani duruşma yapılması kararı mahkemenin takdirindedir. Danıştay ve mahkemeler, hiçbir koşulla bağlı olmaksızın, re’sen de duruşma yapılmasına da karar verebilirler.³⁴¹ İYUK’un ‘Duruşmalara ilişkin esaslar’ kenar başlıklı 18. maddesinin ilk fıkrasına göre duruşmalar

17/9/2013, § 32).” AYMBBK, Oğuz Tatiş ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2013/4186, K. T. 15.10.2014, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³³⁸ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 366.

³³⁹ Gölcüklü, **a.g.m.**, s. 217-218. Örneğin, mahkemelerdeki halka açık bir kayıt defterinde kararların yer alması ile aleniyetin sağlanabileceğini belirtmiştir. İHAM Sutter/İsviçre Davası, Başvuru No: 8209/78, K. T. 22.02.1984, p. 33, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³⁴⁰ “2577 sayılı Kanun’un 17. maddesinde; *Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılacağı; duruşmanın dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda istenebileceği kuralına yer verilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, davacının dava dilekçesinde duruşma istemi bulunmasına karşın, duruşma yapılmaksızın karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda; yasanın emredici kuralı gereği duruşma istemi dikkate alınarak; hakkın kullanımının sağlanması zorunlu olduğundan; duruşma yapılmaksızın verilen İdare Mahkemesi kararının, yasal zorunluluğun yerine getirilmemesi nedeniyle usul ve hukuka aykırı olduğu anlaşılmıştır.*” Danıştay 8. Dairesi, E: 2011/9465, K: 2013/84, K. T. 17.01.2013, LEXPERA (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁴¹ A. Şeref Gözüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C. II- İdari Yargılama Hukuku, 9. bs., Ankara, Turhan Kitapevi, 2017, s. 1023. Danıştay’ın duruşma istemini uygun bulmayıp duruşma yapılmaması yönünde verdiği karar için bakınız: Danıştay 5. Dairesi, E: 2004/291, K: 2004/3370, K. T. 29.09.2004, LEXPERA (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

açık yapılır ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin zorunlu kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararıyla duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılabilir. İYUK'un, HMK ve VUK'un uygulanacağı halleri yazan 31. maddesi gereğince, duruşma sırasında tarafların mahkemenin sessizlik ve düzenini bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler HMK hükümlerine tabidir.³⁴²

Belirtmek gerekir ki kanun yolları aşamasında özellikle istinaf aşamasında duruşma yapılmasının talep üzerine zorunlu hale getirilmesinin, aleni yargılanma hakkı için olmasa da diğer alt haklarıyla birlikte bir bütün olarak adil yargılanma hakkının gerçekleştirilmesi bakımından faydalı olacağı görüşüne katılmaktayız.³⁴³

Açık hüküm hakkı çerçevesinde Türk Hukuku açısından değerlendirilmesi gereken bir husus da mahkeme kararlarına erişimin durumudur. İçtihatların yayımlanması, hem onların eleştirilebilmesine hem de bilimsel denetime imkân sağlar. Bunun yanında karar mercilerinin benzer olaylarda tutarlı olmasına zemin hazırlar ve müstakar içtihatların oluşmasına katkı sağlar.³⁴⁴ Anayasa'nın 153. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi kararlarının hepsi yayınlanmaktadır. Yargıtay kararlarında da ilk olarak 2003 yılında 4949 sayılı İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁴⁵ ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun³⁴⁶ 14. maddesine yapılan ek ile icra ve iflas işlerine ilişkin kararların tamamının yayımlanması hüküm altına alınmıştır. Yargıtay'ın diğer kararları ise 2015 yılından itibaren tedrici bir şekilde tümü itibarıyla elektronik ortamda kamunun erişimine açılmıştır.³⁴⁷ Danıştay kararlarına ise tümü

³⁴²12.01.2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 450. maddesi uyarınca, 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ek ve değişiklikleri ile birlikte tümüyle yürürlükten kaldırılmıştır. HMK'nın 447. maddesinin 2. fıkrası uyarınca da yürürlükten kaldırılan 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır. İYUK'ta esasında 31. maddenin içeriğinde ilk fıkra HMK güncellemesi yapılmıştır ancak kenar başlık ve ikinci fıkra bunu görememekteyiz.

³⁴³ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 141.

³⁴⁴ Fahrettin Kayhan, "Özel Hukuk Uygulamasında Yargı İçtihatlarının ve İçtihadı Birleştirme Kararlarının Normatif Gücü", **TBB Dergisi**, 1999/2, s. 341-363, 353.

³⁴⁵ Kabul Tarihi : 17.07.2003, Yayımlandığı R.G. t. 30.07.2003, S: 25184.

³⁴⁶ Kabul Tarihi : 09.06.1932, Yayımlandığı R.G. t. 19.06.1932, S: 2128.

³⁴⁷ Yargıtay'ın kararlarının erişime açık olmadığı zamanlarda, bunların erişime açılması yönündeki taleplerin reddi üzerine idari yargıda yapılan başvuruların Danıştay'a gelmesi üzerine Danıştay şu gerekçelerle red kararı vermiştir: "*Yargıtay'ca verilen bütün kararların, hiçbir ayırım ve ayıklama yapılmadan, herkesin erişimine açılması, taraflara ait kişisel bilgilerin ifşasına neden olarak, 2709 sayılı T.C. Anayasası'nın 20. maddesinin "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz."* kuralını içeren 1. fıkrasına aykırılık oluşturabilecektir. Çok sayıda kararın ayırım ve ayıklama yapılarak erişime açılması ise, yüksek

itibariyle olmasa da bir kısmı itibariyle internet sitelerinden veya basılı dergilerinden ulaşabilmek mümkün olabilmektedir. İlk derece mahkemelerinin kararlarına ancak ilgilileri veya vekilleri erişebilmektedir. BİM kararlarının da ancak bazılarını ulaşılabilir. Danıştay her ne kadar, Yargıtay'ın kararlarının kamuya açılmasına ilişkin yapılan başvuru üzerine söz konusu kararların kamunun erişimine açılmasının Anayasa'nın 20. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz." hükmüne aykırı olacağı görüşünde olsa da adil yargılanma hakkının bir gereği yayımlanması gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki ilgili kararlarda tarafların bilgilerinin gizlenmesi halinde özel hayatın ve aile hayatının gizliliğinin ihlali söz konusu olmayacaktır. Danıştay kararlarının yayımlanması zorunluluğunun getirilmesi gerekmektedir. Tarafların, idari yargılamada ve vergi yargılamasında savunma araçlarından birisi olan içtihatlardan yeterli ölçüde bilgi sahibi olmaktan mahrum bırakılması aleniyet ilkesini ve sonuçta adil yargılanma hakkını ihlal edecektir.³⁴⁸ Fakat İHAM'ın açık hüküm hakkına ilişkin kararına bakıldığında Türk Hukuku'ndaki uygulaması açısından ihlal kararı verilemeyeceği söylenebilecektir.³⁴⁹

düzeyde mali ve personel altyapısını gerektireceği için, idarenin takdir yetkisi kapsamında alacağı karara bağlıdır. Kaldı ki, imkânlar dahilinde, Yargıtay'ca verilen bazı kararlar, ayırım ve ayıklama yapılarak, elektronik (Yargıtay web sitesi) ve basılı (Yargıtay kararları dergisi) ortamda halen erişime açık tutulmaktadır. Esasen, Türk Milleti adına verildiği için kamuya ait nitelik taşıyan Yargıtay kararlarının, 492 sayılı Harçlar Kanunu uyarınca harçlandırılmak suretiyle, onaylı örneklerinin alınmasına hukuki bir engel de bulunmamaktadır." Danıştay 10. Dairesi, E: 2009/3337, K: 2013/7110, K. T. 08.10.2013; *"Kuvvetler ayrılığı ilkesi uyarınca, idari vesayet veya hiyerarşi ilişkisi içinde bulunmayan, birbirinden bağımsız, Adalet Bakanlığı, Yargıtay ve Danıştay'ın, kanunlarca belirlenen görevleri yerine getirdikleri, bu nedenle, başvuru konusu talebin karşılanması hususunda davalı idarenin görev ve yetkisinin bulunmadığı, böylesi bir hizmeti sunmaya yargı kararıyla da zorlanılamayacağı, öte yandan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Türkiye hakkında verilmiş kararlar, imkânlar dahilinde elektronik ortamda yayımlandığından davanın reddedilmesi gerekir."* Danıştay 10. Dairesi, E: 2010/4711, K: 2013/7107, K. T. 08.10.2013; *"Kararların hiçbir ayıklama yapılmadan halkın bilgisine sunulması veya erişimine açılmasının, taraflara ait kişisel bilgilerin ifşasına neden olarak özel hayatın gizliliği ilkesine aykırılık oluşturacağı, çok sayıda kararda ayıklama yapılmasının ise, yüksek düzeyde mali ve personel altyapısını gerektirdiği ve davalı idarenin, görevleri arasında yer almayan böylesi bir hizmeti sunmaya yargı kararıyla da zorlanamayacağından davanın reddi gerekir."* Danıştay 10. Dairesi, E: 2013/689, K: 2013/7109, K. T. 08.10.2013, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

³⁴⁸ Celal Erkut, **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı**, İstanbul, Yenilik Basımevi, 2004, s. 253.

³⁴⁹ "AİHM'in Sutter-İsviçre içtihadı Türk idari yargısı ile paralellik göstermektedir. İsviçre ulusal mevzuatı uyarınca menfaatini ortaya koyan herkes kararları görebilmekte ve bir kopyasını alabilmekte, mahkemenin önemli kararları da derlemeye yayımlanmaktadır." Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 141.

2.2.1.4. Silahların Eşitliği İlkesi ve Çelişmeli Yargılanma Hakkı

Vergi yargılaması hukuku eşitlerarası bir yargılama olmadığından, silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılanma hakkı ayrı bir önem taşımaktadır. Silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarının usuli haklar açısından aynı koşullara tabi olması ve birinin diğerine oranla daha zayıf duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını mahkeme önünde makul bir şekilde dile getirme imkânına sahip olmasını ifade etmektedir.³⁵⁰ Silahların eşitliği ilkesi uyarınca yargılamanın taraflarına; yargılamanın her safhasında eşit imkânlar tanınmalı ve eşit muamele yapılmalıdır. Ayrıca her iki taraf da aynı kapsamda bilgilendirilmeli ve aynı koşullar altında görüşlerini ileri sürme fırsatına sahip olmalıdır.³⁵¹

Eşitlik ilkesi ile hukuki dinlenilme hakkının³⁵² kesiştiği noktada silahların eşitliği ilkesi ortaya çıkmaktadır. Silahların eşitliği ilkesi, hukuki dinlenilme hakkını gerekli kılar; gereği gibi tatbik edilen hukuki dinlenilme hakkı silahların eşitliği ilkesinin gerçekleşmesini sağlar.³⁵³

İHAM’da silahların eşitliği ilkesi her somut olayda baştan değerlendirilmektedir, yargılama faaliyetindeki her işlem davanın özelliğine göre ilke çerçevesinde incelenmektedir.³⁵⁴

³⁵⁰ AYMBBK, Yaşasın Aslan Kararı, Başvuru No: 2013/1134, K. T. 16.05.2013, p. 32, (Çevrimiçi), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁵¹ Tezcan, v.d., **İnsan Hakları El Kitabı**, s. 209. İdari yargılama alanında silahların eşitliği ilkesinin kapsamına bakıldığında delil sunma imkânı yönünden eşitlik, tanık dinlenmesinde ve bilirkişi yönünden eşitlik, bilgi ve belgelere ulaşmada eşitlik başta olmak üzere daha birçok hususa sirayet ettiği görülmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 222-249.

³⁵² Hukuki dinlenilme hakkı, yargılamayla hukuki durumu etkilenecek olan kişilerin, yargılamanın bir öznesi olarak, yargılama hususunda bilgi edinmelerini, açıklamada bulunmalarını, yargılamaya etki edebilmelerini ve yargı makamlarının bunları dikkate alıp değerlendirerek, gerekçeli karar vermesini sağlayan ve sürpriz kararlarla karşılaşmayı engelleyen temel bir hak ve yargılama ilkesidir. Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s. 31. “*Hukukî dinlenilme hakkı, Anayasanın 36 ncı maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının en önemli unsurudur. Hukuki Dinlenilme Hakkı*” gereğince davanın tarafları, müdahiller ve yargılamanın diğer ilgilileri, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip olup, bu hakkın yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunmasını, açıklama ve ispat hakkını, mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini içermektedir. Mahkemeler, kararlarını somut ve açık bir şekilde gerekçelendirmek zorundadırlar. Eksik, şekli ve görünüşte gerekçe yazılması adil yargılanma hakkının (hukukî dinlenilme hakkının), ihlâlidir.” Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E: 2014/10745, K: 2015/23837, K. T. 02.07.2015, LEXPERA (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁵³ Özkes, **Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, s. 49-50.

³⁵⁴ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 221.

*Bir davada, dosyaya sunulan ve sonucu etkileme olanağı bulunan tüm kanıtlara ulaşmak, bunları değerlendirip görüşlerini yargı yerine sunmak, davanın taraflarının “silahların eşitliği” ilkesi çerçevesinde korunması gereken haklarıdır. Ulusal yargılama sürecinde yer alan bağımsız bir organdan da gelse, mahkemeye verilecek kararı etkilemeyi amaçlayan her görüş ve istem, davanın yanlarına bildirilmeli, onlara bu istemleri yanıtlayıp yargıçlar önünde tartışma olanağı sağlanmalıdır.*³⁵⁵

İHAM’a göre silahların eşitliği ilkesi, daha geniş kapsamlı olan adil yargılanma hakkı vasıtasıyla aynı zamanda yargılamanın çelişmeli olma niteliğini de barındırır.³⁵⁶ Hatta çelişmeli yargılama zamanla ayrı bir ilke sayılabilecek niteliğe de bürünmüştür.³⁵⁷ Ancak silahların eşitliği ilkesinin bir görünümü olan çelişmeli yargılanma hakkına riayet edilmemesi her zaman silahların eşitliğini bozmamaktadır.³⁵⁸

Çelişmeli yargılama ilkesi, taraflara dava malzemesiyle ilgili bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili yorum yapma imkânının tanınması anlamını taşır.³⁵⁹ Çelişmeli yargılama ilkesi uyarınca tarafların yargılamanın bütününe açık bir şekilde uygun katılımlarının sağlanması, dinlenilmeleri ve deliller sunmaları ve sunulan delillere karşı görüş sunma olanaklarının sağlanması gerekir.³⁶⁰

Davanın her aşamasında bilgi ve belgelere ulaşma noktasında taraflar tamamen eşit konumda olmalılardır. Burada önem taşıyan husus taraflardan birini, diğerine göre daha avantajlı konuma getirmemektir. Yoksa taraflardan ikisi de eşit konumda ve bilgi ve belgelere ulaşamaz halde ise bu durumda silahların eşitliği ilkesine aykırılık değil, genel olarak hakkaniyete uygun yargılanma, çelişmeli yargılanma hakkı veya mahkemeye erişim hakkı açısından ihlal ortaya çıkabilir.³⁶¹

³⁵⁵ Güney Dinç, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İzmir, İzmir Barosu Yayınları, 2006, s.174

³⁵⁶ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 125.

³⁵⁷ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 284.

³⁵⁸ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 249.

³⁵⁹ “AİHM, Danıştayın ara kararının ve mahkemenin talebi üzerine Genel Müdürlük tarafından gönderilen görüşlerin başvurana tebliğ edilmemesi nedeniyle AİHS’nin 6/1 maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.” İHAM Gürkan/Türkiye Davası, Başvuru No. 1154/04, Strazburg, 29.03.2011, Dışişleri Bakanlığı Özet Çevirisi, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³⁶⁰ İHAM Feldbrugge/Hollanda, Başvuru No: 8562/79, Strasbourg, 29.05.1985, p. 44, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³⁶¹ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 236-237.

Vergi hukuku açısından çelişmeli yargılama ilkesinin tartışıldığı bir karar Bendenoun/Fransa kararıdır.³⁶² Burada Bendenoun, aleyhinde açılan davada vergi idaresi tarafından mahkemeye sunulan dosyanın tamamının kendisine verilmesini istemiş, dosyanın kopyasını alamadığı için hakkındaki vergi kaçakçılığı suçlamasının aksini ispat edemediğini iddia etmiştir. Fakat bu iddiasını destekleyecek hiçbir argüman ileri sürememiştir. Ancak Bendenoun soruşturma aşamasında dosyanın tamamına ulaşmış ve bazı belgelerin örneğini alabilmiş olduğundan mahkeme burada savunma hakkının veya silahların eşitliği ilkesinin ihlal edilmediğine hükmetmiştir. Çünkü yargılamanın bir aşamasında taraf belgelere nüfuz edebilme hakkını elde edebilmiş, bu haktan tümüyle mahrum bırakılmamıştır.³⁶³ Mahkeme'nin vermiş olduğu benzer bir kararda da istinaf yargılamasından önce yani ilk derece yargılaması esnasında taraflardan biri idarenin dosyaya sunmuş olduğu bilgi ve belgeleri inceleme, örnek alma imkânından yoksun bırakılmışsa ancak istinaf yargılaması aşamasında bunlara ulaşma imkânını elde etmiş ise silahların eşitliği ihlal edilmiş olmamaktadır.³⁶⁴

³⁶² “Bendenoun, eski para alım satımı yapmaktadır. Bu faaliyetini yürütmek üzere kanunlara uygun bir şekilde bir limited şirket kurmuştur. Kendisi bu şirketin en büyük hissedarı, yönetim kurulu başkanı ve genel müdürüdür. Şirket hakkında gümrük, vergi ve ceza alanlarında üç ayrı denetleme başlatılmış. İsimsiz ihbara dayanılarak başlatılan Gümrük incelemeleri çerçevesinde Bendenoun ve müşterileri sorgulanmış, belge ve mallara el konulmuş, şirketin eski ve yeni personeli ile görüşülmüş ve sonrasında Bendenoun gümrük rejimine aykırılıktan tutuklanmış. Bendenoun'un suçu kabul etmesi ve para cezasını ödemesi ile ceza davası sona ermiş ve el konulan malları kendisine verilmiştir. Bu süreçte Bendenoun'un gümrük dosyasındaki 24 adet tutanak ve 353 adet diğer belge ulaşma imkânına sahipti ve bunlardan 8 tanesinin de kopyasını almıştır. Gümrük yetkilileri daha sonra tüm dosyaları vergi idaresine göndermiştir ve vergi idaresinin de dosyayı savcılığa intikal ettirmesi üzerine vergi kaçakçılığı davası açılmıştır. Bendenoun hakkında verilen hapis cezası ertelenmiş ancak tarh edilen ek vergiyi ve vergi cezasını belirtilen sürede ödemez ise hapsen tazyik edileceği hükmüne bağlanmıştır. Son olarak vergi idaresi tarafından yapılan denetimde bazı satışların şirket hesaplarında gösterilmediği tespiti üzerine yönetim kurulu başkanı olarak Bendenoun'a 3 farklı vergi tarhiyatı ve bunların cezalarına ilişkin ihbarname tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine dava açılmışsa da hem ilk derece hem de temyiz de aleyhe sonuçlanmıştır ve dava İHAM önüne taşınmıştır.” Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -I”, s. 163-164.

³⁶³ Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-III”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 145, s. 108-129, 114-115. “Mahkemenin görevi, silahların eşitliği ilkesinin veya daha genel olarak savunma haklarının, Bendenoun'un suçunun karara bağlanması süreci bakımından ihlal edilip edilmediğini tespitle sınırlıdır. Başvurucunun defalarca talep ettiği belgeler, vergi yetkililerinin dayanarak olarak kullandıkları belgeler değildir. Hazine, Bendenoun'un suçunu ortaya koymak için, dört tutanağı kullanmıştır ki bunların içeriğinde başvuru gümrük suçlarını kabul etmiştir. Bu nedenle, iddia, başvuru hasmının dayandığı belgelerle değil, idari mahkemelerdeki dosyalara girmeyen belgelerle ilgilidir. Mahkeme, söz konusu koşullarda, adil yargılanma hakkı kavramının hazineye, kendisi hakkındaki dosyadan davacıya belirli belgeleri veya dosyanın tamamını verme yükümlülüğünü yüklediği sonucuna varmamaktadır. Ancak, asgari düzeyde, ilgili kişiye talebi ile ilgili özel delillerin, en azından özet olarak, verilmesi gerekir.” A.e., s. 114.

³⁶⁴ İHAM Schuler-Zraggen/İsviçre, Başvuru No: 14518/89, Strasbourg, 24.06.1993, p. 50-51, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

Silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde Türk Hukuku'nda vergi yargılaması açısından tartışılacak bir husus yargılama öncesinde mükellefe verilmeyen 'Vergi Tekniği Raporları'nın yargılama esnasında mükellefe verilmesi durumudur. 'Vergi Tekniği Raporları'nın inceleme aşamasında ilgililere tebliği meselesi yargıda çokça tartışılmış ve farklı yönlerde kararlar verilmiştir. Danıştay Dava Daireleri Kurulu, konuya ilişkin vermiş olduğu son kararında; ihbarname ekinde tebliğ edilmeyen VTR'nin daha sonra yargılama aşamasında dosyaya sunularak davacının incelemesine ve delillerini sunmasına imkân verilmek suretiyle eksikliğin tamamlanması halinde hukuka aykırılık oluşmayacağına hükmetmiştir.³⁶⁵ Ancak belirtmek gerekir ki bu karara katılmak mümkün değildir. Tarafların, iddia ve savunmalarına dayanak oluşturacak tüm bilgi ve belgelere yargılama aşamasından önce sahip olması silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin gereğidir. Zira iddia ve savunmalarını buna göre şekillendirmeleri

³⁶⁵ “Adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak inceleme, başvuru konusu yargılamanın bir bütün olarak adil olup olmadığının değerlendirilmesine yöneliktir. (AYM, Yüksel Hançer, B.No:2013/2116, 23/1/2014, §19) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) bir yargılamanın adil olup olmadığını değerlendirirken, usule aykırılıkların yargılamanın ileri aşamalarında giderilip giderilmediğini incelemektedir. (AİHM, Miaillhe/Fransa (No:2), B.No:18978/91, 26/9/1996, §§45-46) “Adillik” şartının, 6. maddenin tüm diğer unsurlarından temel farkı, yargılamayı bir bütün olarak kapsaması ve kişinin “adil” yargılanıp yargılanmadığına ilişkin meseleyi sadece belirli bir hadise veya usul ihlali açısından değil tüm aşamalara ilişkin kümülatif bir analizle ele almasıdır. Bunun bir sonucu olarak bir aşamadaki kusur sonraki bir aşamada telafi edilebilir. (AİHM, Monnell ve Morris / Birleşik Krallık, B.No:9562181, 9818182, 2/3/1987, §§55-70)” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2019/570, K: 2019/467, K. T. 03.07.2019, Danıştay Güncel Karar Arşivi (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100111.pdf, 5 Ocak 2020. Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında, İHAM kararına atıfla, yargılamanın kümülatif olduğunu ve bir aşamadaki eksikliğin ileriki aşamada giderilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal etmeyeceğini belirtmiştir. Ancak vurgulamak gerekir ki burada kastedilen yargılama aşamasının kendi içerisindeki usule ilişkin eksikliklerdir. Bu itibarla idari aşamada yer alan VTR'nin tebliği bu kapsamda değerlendirilemeyecektir.

“Danıştay 3. Dairesi'nin 24.3.2015 tarihli ve 2011/4773 E., 2015/1594 K. sayılı Kararında davalı idarenin savunma dilekçesi ekinde verdiği belgelerin (bu bağlamda VTR'nin) davalı tarafa bildirilmemesini bir hukuka aykırılık ve iptal sebebi olduğu belirtilmiştir. Ancak aynı Daire VTR'nin inceleme aşamasında ihbarname ile bildirilmemesini bir aykırılık sebebi olarak görmemektedir. Örn: Danıştay 3. Dairesi'nin 30.4.2015 tarihli ve 2015/2834 E., 2015/2734 K. sayılı Kararı. Buna karşılık Danıştay 4. ve 9. Daireleri inceleme raporu ile VTR'nin inceleme evresi sonunda dava açılmadan ihbarname ile birlikte tebliği gerektiği yolunda kararlar vermektedir. Örn: Danıştay 4. Dairesi'nin 24.09.2013 tarih ve 2013/1182 E., 2013/6242 K. sayılı Kararı ile Danıştay 9. Dairesi'nin 30.09.2015 tarih ve 2015/6077 E., 2015/10015 K. sayılı Kararı.

Danıştay Dava Daireleri Kurulu ise VTR'nin inceleme safhasında bildirilmemesini önce ihlal sonra hukuka uygun olarak gören kararlara imza atmıştır. 10.02.2016 tarihli ve 2016/91-91 sayılı Kararında ise bunun tam tersi yönünde bir karar tesis edilerek “Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür” denilmiştir.” Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 202, dn. 494.

bir yana belki VTR'nin içeriğinden haberdar olsa idiler o dava yoluna hiç başvurmayacak olabilirlerdi.³⁶⁶ Bu sebeple gerek ilk derece yargılamasından önce sunulmayan VTR'nin yargılama esnasında sunulması gerekse ilk derece yargılaması esnasında sunulmayan VTR'nin istinaf aşamasında dosyaya sunulması silahların eşitliği ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmeyecektir.

Ayrıca eklemek gerekir ki Danıştay yakın tarihli bir kararında, vergi inceleme raporunun ihbarnamenin ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etki eden şekil hatası ve iptal sebebi olmadığı yönünde karar vermiştir.³⁶⁷ Yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle bu karara da katılmamaktayız.

2.2.1.5. Susma ve Kendini Suçlamama Hakkı

Susma hakkı,³⁶⁸ bir suç isnadı altında bulunan kimsenin kendi aleyhinde delil vermeye zorlanamaması ve sessiz kalmasının kendi aleyhine delil teşkil etmemesini garanti etmektedir. Bu hak uyarınca, bireyler kendilerini suçlamaya ve kendi mahkûmiyetine katkıda bulunmaya zorlanamaz. Anayasa'nın 38. maddesinin 4. fıkrasında “suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz” şeklinde yer alan masumiyet karinesine³⁶⁹ ilişkin hüküm susma hakkı ile bir bütün oluşturmaktadır.³⁷⁰ Bu hak masumiyet karinesi ile bağlantılı bir haktır.³⁷¹

³⁶⁶ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 203.

³⁶⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2019/559, K: 2019/437, K. T. 03.07.2019, Danıştay Güncel Karar Arşivi (Çevrimiçi) http://www.danistay.gov.tr/upload/guncelkarar/03_10_2019_100050.pdf, 5 Ocak 2020.

³⁶⁸ Susma hakkının lehinde ve aleyhindeki görüşler için bkz: Faruk Erem, “Susma Hakkı”, **Yargıtay Dergisi**, Temmuz 1992, C. 18, S: 3, s. 296-299. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararına göre; ceza hukukunun evrensel bir ilkesi olan bu ilke, kişinin kendisini ve kanunda gösterilecek belli derecedeki yakınlarını suçlayıcı bir beyanda bulunmaya zorlayan bir düzenleme yapılmasını engellemektedir. AYMK, E: 2010/52, K: 2011/113, K. T. 30.6.2011, R.G. t. 15.10.2011, S: 28085.

³⁶⁹ “Masumiyet karinesi, *Kıta Avrupasına, 26 Ağustos 1789 tarihli Fransız Kişi ve Vatandaş Hakları Bildirgesi ile hukuken ayak basmış ve o tarihten sonra Fransız İhtilalinin rüzgarlarıyla tüm Kıtaya yayılmıştır.*” Metin Feyzioğlu, “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 48, S: 1, s. 135-163, 135. “Masumiyet karinesi, kişinin suç işlediğine dair kesinleşmiş bir yargı kararı olmadan suçlu olarak kabul edilmemesini güvence altına alır. Bunun sonucu olarak, kişinin masumiyeti “asıl” olduğundan suçluluğu ispat külfeti iddia makamına ait olup, kimseye suçsuzluğunu ispat mükellefiyeti yüklenemez. Ayrıca hiç kimse, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar yargılama makamları ve kamu otoriteleri tarafından suçlu olarak nitelendirilemez ve suçlu muamelesine tabi tutulamaz.” AYMBBK, Kürşat Eyol Başvurusu, Başvuru No: 2012/665, K. T. 13.06.2013, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁷⁰ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S: 1, 2013, s. 29-40, 30, Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 139; Erem, **a.g.m.**, s. 297, dn. 3.

³⁷¹ Gözübüyük, Gölçüklü, **a.g.e.**, s. 299.

Susma hakkı, kendini ve yakınlarını suçlamama hakkı, ilk önce sanığın susmaya yönelik iradesini korumayı hedefler ve sanığın iradesinin cebir, tehdit veya aldatma ile sakatlanarak ispat faaliyetinde bulunulmasını engeller.³⁷²

Esas itibarıyla İHAS'ta ve özellikle de adil yargılanma hakkına ilişkin maddede susma hakkı açık olarak belirtilmiş değildir. İHAM, adil yargılanma hakkının bir uzantısı olarak susma hakkını ilk olarak Funke/Fransa³⁷³ davasında değerlendirmiştir. Dava konusu olayda gümrük yetkilileri, başvurunun elinde bulunduğunu düşündükleri ancak bulunduğu emin olmadıkları birtakım belgeleri ibraz etmesini sağlamak amacıyla başvurunun mahkûm edilmesine karar vermiştir. Söz konusu belgeleri başka türlü elde edemeyen ya da elde etmek istemeyen gümrük yetkilileri, başvuru, isnad ettikleri suçun delilini sunmaya zorlamıştır. İHAS'ın 6. maddesi uyarınca bir suç isnadına muhatap olan kimse, susma hakkına ve kendini suçlandırmama hakkına sahiptir. Bu sebeple gümrük mevzuatının özel nitelikleri, bu hakkın ihlalini mazur gösteremez. Bu başvuruda mahkeme, kendini suçlandırmama hakkı yani susma hakkı açısından adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.³⁷⁴

³⁷² Mehmet Yayla, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2016, s. 78.

³⁷³ Dava konusu olay şöyledir: “Vergi müdürlüğünün ihbarı üzerine gümrük görevlileri adli polisle birlikte 14 Ocak 1980’de başvurunun ve eşinin ‘yurtdışındaki malvarlıklarına dair bir delil elde etmek üzere’ evlerinde arama yapmışlardır. Evde yapılan ve dört buçuk saat süren aramada yabancı bankalardan verilmiş çek defterlerine, bazı belgelere ve eşyalara el konulmuştur. Gümrük görevlileri başvurunun yurtdışındaki bankalarla ilgili başka bazı belgeleri de görevlilere ibraz etmelerini istemişlerdir, ancak başvuru bunları ibraz edemeyeceğini söylemiştir. Başvurucu hakkında mali suçlarla ilgili herhangi bir ceza davası açılmamıştır. Ancak ulusal mahkeme Mayıs 1982’de başvurunun belgeleri ibraz etmesine, etmemesi halinde her gün için 20 Frank para cezası ödemesine karar vermiştir. Bu karar üst mahkeme tarafından onanmıştır. Başvurucu, belgelerin ibraz etmemesi halinde para cezası yaptırımı verilmesi nedeniyle, gümrük makamlarının iddia tarafının yükümlülüğü olan delil sunma yükümlülüğünden kurtulduğunu ve kendini suçlandırmaya zorladığını, böylece masumiyet karinesi de ihlal ettiğini iddia etmiştir. Başvurucu İnsan Hakları Avrupa Komisyonu’na başvurarak Sözleşme’nin 6(1) ve (2). fıkraları ile 8. maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür.” (Aynı kararda konutta arama yapılması söz konusu olduğundan konutta saygı hakkının da ihlal edildiğine hükmedilmiştir.) Funke/Fransa Kararı, Başvuru No: 10828/84, K. T. 25.02.1993, (Çevrimiçi) <http://ihami.anadolu.edu.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁷⁴ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 140-141. “Funke Davası’nda Komisyon ve Mahkeme farklı görüşlere sahip olmuştur. Komisyon vergi kaçakçılığı davalarında kullanılmak üzere gelirin açıklanması yükümlülüğünü getiren mali yetkilerin Avrupa’da genel olarak geçerli olduğunu göz önünde tutarak ihlal olduğu görüşünde değilken, Mahkeme bu özel durumun kişinin kendini suçlamama hakkından sapmayı haklı kılmadığı görüşüne varmaktadır.” İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 274. İHAM’ın susma hakkına ilişkin olarak verdiği kararlar hep bir ele alındığında şu sonuçlara varmak mümkündür: suçlanan kişilerin susma hakkı vardır ve kaynağını İHAS’ın 6. maddesinin 1. fıkrasında yer alan adil yargılanma hakkından alır; İHAS’tan kaynağını alan susma hakkı, ticari kayıtları da koruduğundan ve tüzel kişiler tarafından da iddia edilebildiğinden Amerika’daki kendi kendini suçlamama imtiyazından daha geniş bir koruma alanına sahiptir; susma hakkı sadece ifade vermeyi reddetmeyi değil, belge ve ticari kayıtları vermeyi reddetme hakkını da kapsamına alır; vergi mükelleflerince de kullanılabilir olan bu hak hem dava öncesi araştırma

Kişinin kendi aleyhinde delil sunması için zorlayıcı yöntemlere maruz bırakılması susma hakkının ihlali sonucunu doğuracaktır. Bu noktada zorlayıcı yöntemin ne olduğuna ilişkin ölçü veya ölçüler ile susma hakkının kapsamı problemlili alanları oluşturmaktadır. Susma hakkının kapsamında problemlili olan husus, hakkın kişinin ifade ve beyanlarından başka belgeleri de kapsayıp kapsamadığıdır. Vergi hukuku alanında sistem, defter ve belge düzeni üzerine kurulu olduğundan susma hakkının sorunlu alanı aynı zamanda vergi hukuku açısından da geçerli olmaktadır. Bu çerçevede vergi hukukunda susma hakkı, vergi mükellefinin kendi aleyhinde delil olabilecek bilgi, belge ya da beyanları vergi idaresine vermeme hakkı, vergi idaresinin bu bilgi, belge ya da beyanlara ulaşabilme yetkisinin sınırını teşkil eder.³⁷⁹

Susma hakkı vergi hukuku açısından Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değiştirilen 359/a maddesinin 2. alt bendinin "... gizleyenler (*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.*) ... hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur" hükmü dolayısıyla tartışma konusu edilmiş ve ilgili hüküm Anayasa'nın 38. maddesine aykırılığı nedeniyle Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülmüştür. Ancak bu başvuru üzerine verdiği kararda Anayasa Mahkemesi; verginin kamu hizmetlerinin finansmanına amacıyla bireylere yüklenen anayasal bir ödev olduğunu, defter, kayıt ve

Komisyon, vergi müfettişlerince yürütülen soruşturmanın İHAS md. 6/1'deki yargısal güvencelere tabi kılınmasının mali makamların kamu menfaati çerçevesinde faaliyetlerinin etkili işleyişini engelleyeceği sonucuna varmıştır ve vergi müfettişlerinin sorularına cevap verme yükümlülüğünün susma ve kendini suçlamama hakkını ihlal etmediğine hükmetmiştir. Inceoğlu, **a.g.e.**, s. 278.

³⁷⁹ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 140. Karşıt görüş için bkz.: "...kendini suçlama hakkının, ceza hukukundaki içeriğiyle vergisel yaptırımlar bakımından da uygulama alanı bulmasını kabul etmek, büyük sorunlara yol açmaktadır. Kendisinden istenen bilgi ve belgeleri –kendini suçlamama hakkı temelinde- vermekten kaçınan ilgiliye, bu ödevini yerine getirmesini sağlamak üzere hiçbir yaptırım uygulanmamasını kabul etmek, defter tutma, belge düzenleme, alma-verme ve bunları saklama ödevleri ile diğer bilgileri verme ödevinin yerine getirilmesini mükellefin keyfine bırakmak anlamına gelmektedir. Defter, belge ya da diğer bilgileri vermekten kaçınma hakkına sahip mükellef, ibraz etmek zorunda olmadığı defterleri tutmaktan, belgeleri düzenleyerek alıp vermekten ve bunları saklamaktan da kaçınabilecektir. Diğer yandan, bilgi ve belge ibrazından kaçınma halinde vergi idaresinin kullanabileceği araçlar ise, re'sen tarhiyat ile arama olacaktır. Denetim sıklığının az olduğu bu ülkede, hatta bazen re'sen tarhiyat çerçevesinde gerçek matrahtan daha az takdir yapılabilmesi de düşünülürse, re'sen tarhiyat riski kolaylıkla göze alınabilecektir. Arama ise, mükellef bakımından çok daha ağır bir denetim yöntemidir. Dolayısıyla, kendini suçlamama hakkı, denetimin sık yapılmadığı ülkelerde, vergisel para cezaları alanında, kayıt dışılığı, vergi kaçakını, re'sen tarhiyatları ve aramaları artıran bir durum yaratabilecektir." Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 299, 2006, s. 116-147, 128.

belgelerini tutmak, saklamak ve talep edildiğinde görevlilere ibraz edilmesinin mükelleflerin ödevi olduğunu ve bu ödev yerine getirilmediğinde suç oluştuğunu ifade etmiştir. Ancak vergi kanunlarında öngörülen defterlerin tutulması ve istenildiğinde ibraz edilmesi zorunluluğunun, Anayasa'nın 38. maddesinin 5. fıkrası uyarınca kişinin kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanması olarak nitelendirilemeyeceğini belirterek itirazı reddetmiştir.³⁸⁰

Hem madde kenar başlığının “suç ve cezalara ilişkin esaslar” olması hem de madde metninde yer alan “suçlayan” ifadesinin cezai uyumsuzlukları işaret etmesinin Türk Hukuku'nda bu hakkın sadece ceza yargılaması açısından benimsendiği ve bu çerçevede de disiplin yargılamasında ancak geçerli olabileceği görüşü ileri

³⁸⁰ Kararda yer alan karşı oy gerekçesinde şu ifadelere yer verilmiştir: “Susma hakkının ancak belirli koşullarda yani kişi hakkında soruşturma veya kovuşturma başlaması durumunda doğacağı kabul edilmekle, bu temel hakkın ancak “sanık” ya da “şüpheli” konumundaki kişiler için geçerli olacağı sonucuna varılmakta ve böylelikle, hak sujesi yönünden bir sınırlandırma yapmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur. 38. maddedeki sınırlamalar sadece, onuncu fıkranın ikinci cümlesinde silahlı kuvvetler personeli yönünden, on birinci fıkra da Uluslar arası Ceza Divanına taraf olmanın getirdiği yükümlülükler yönünden yapılan sınırlamalardan ibarettir. Bunlar dışında, 38. maddeye yorum ve içtihat yoluyla sınırlama getirilemez. Kaldı ki, susma hakkının sanıklık veya şüphelilik hali ile sınırlı olduğu kabul edilecek olursa, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi karşısında, kendisi sanık veya şüpheli olmayan kişinin yakınları için de susma hakkından yararlanacağı nasıl olup da Anayasada belirtilmektedir? Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır. ... Esasen 38. maddedeki diğer hak ve güvenceler (lehe kanun uygulaması, masumluk karinesi, kanunsuz elde edilmiş delil, zamanaşımı gibi) ceza hukukundaki soruşturma ve kovuşturma işlemleri ile sınırlı olmayan, idari cezalar, disiplin cezaları ve kabahatler için de geçerli olan evrensel kurallardır. Susma ve kendisini veya yakınlarını suçlayıcı delil göstermeye mecbur edilememe hakkının farklı şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, İngiltere aleyhine açılan bir davada, 19.9.2000 tarihli ve 29522/95 sayılı kararı ile “... şirket devrini soruşturan müfettişlere cezai yaptırım tehdidi ile verilen ifadedeki beyanların yargılama sırasında kullanılması”nın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ihlalini oluşturduğuna hükmetmiştir. Bu karar, susma hakkının idari soruşturma aşamasında da geçerli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşüne karşıyım.” AYMK, E: 2004/31, K: 2007/11, K. T. 31.1.2007, R.G. t. 18.05.2007, S: 26526. Bu konuya ilişkin ilk karar E: 2002/55, K: 2003/8 sayılı ve 11.03.2003 tarihli Anayasa Mahkemesi kararıdır. “Kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır. Kaldı ki, devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi toplumsal sözleşme olarak nitelemek suretiyle Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen sözleşme kavramıyla bağdaştırmak da mümkün değildir. Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idari bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır. ... Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur.” R.G. t. 16.12.2003, S: 25318.

sürülmüştür.³⁸¹ Anılan görüş idari dava sürecinde tarafın susma hakkı olmayacağını savunmaktadır. Ancak bu görüşe vergi yargılaması açısından katılmak mümkün değildir. Vergi yargılamasına konu olan vergisel yaptırımlar da bir suç isnadını içerebileceğinden susma hakkının kapsamına girebilecektir.

Vergi yargılaması alanında susma hakkının kabul edilmesinin denetimin yapılmasını ve suçların ortaya çıkarılmasını imkânsız hale getireceğini ifade eden görüş de bulunmaktadır. Buna göre şayet kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nda belge düzenine ilişkin hükümler koymuş ve bunların zorunlu olduğunu belirtmiş ise bunlara uyulmamanın bir müeyyidesi de olmalıdır, zira kanun koyucu abesle iştigal etmeyecektir. Susma hakkı ile devletin vergi alma alanı çatışma içerisindedir. Bu çatışmanın çözümü olarak devlet ilkesel bir tercih yaparak kamusal düzenin, vergisel düzenin işlerliğini sağlamak üzere bir sınır, bir istisna alanı yaratabilir. Bunu da mali belgelere ilişkin Anayasa'ya koyacağı bir istisna hükmü ile sağlayabilir. Şayet mali belgeler açısından susma hakkının istisnası kabul edilmez ise beyan düzeni bozulur ve modern vergi sistemi işlemez hale gelir.³⁸²

³⁸¹ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 348-349.

³⁸² “Özellikle Vergi Usul Kanunu 359 a uygulamasında noter tasdikli defterlerin durumuna bakıldığında, notere tasdik ettirilen defterleri elde etmeye yönelik mevzuat zorlamaları, susma hakkının aktif hale gelmesini sağlayan koşulları taşıyor gibi görünse de yükümlünün burada başlangıçta resmi makam (noter) ile mutabakatı (tasdik işlemi yaptırma) dikkate alındığında zaten susma hakkına giden yolların çok önceden kapatılmış olduğunu izlemek mümkündür. Susma hakkının AHİM içtihadı uyarınca da ceza muhakemesinde sanıktan, onun iradesinden bağımsız nitelik taşıyan kan, nefes idrar örnekleri ve DNA testi için vücut dokusu elde edilmesini kapsamadığı belirtilmiştir.

Nasıl ki sanıktan onun izni olmaksızın bile kan, nefes, idrar örnekleri, DNA testleri için vücut dokusu elde etme, susma hakkını ihlal etmiyorsa, devletin alacaklı taraf ve hiyerarşik üst olarak yer aldığı vergi alacağı ilişkisinde yükümlünün kendi rızası ile notere tasdik ettirdiği defterlerini elde etmeye yönelik mevzuat zorlaması yapması da susma hakkını ihlal etmeyecektir.

Susma hakkı açısından vergisel alanın istisna alanı olarak kabul edilerek benimsenmesi ve gereğinde pozitif hukuk mevzuatında bunun açıkça düzenlenmesi uygun olacaktır. Gerçekten de vergi hukuku alanı ve zorlayıcı alanın (ceza hukuku, vergi icra hukuku) susma hakkının işlemediği, ona kapalı bir alan olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.” Gülsen Güneş, “Susma Hakkının Vergisel Alandaki Görünümü ve Karşılıklı Sınırlar”, **Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır**, VEHUP 4. Ulusal Kongresi, 20.10.2017, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, Yayınlanmamış Tebliğ.

Kişiden istenen bilgi ve belgeleri, susma hakkı kapsamında mahkemeye sunmamasının kabul edilmesi durumunda iki sorunun gündeme gelebileceği doktrinde ileri sürülmüştür. İlk olarak kişinin kendisinden talep edilen bilgi ve belgeleri susma hakkı kapsamında vermek istemediği yönündeki beyanının doğruluğunu denetleme yetkisinin kime ait olacağıdır. Bu yetkinin mahkemede olacağı söylenebilir ancak bu durumda da mahkemenin bilgi sahibi olduğu bir suç/kabahati gizlemesi gibi bir durum ortaya çıkacaktır. Şayet bu bilgi ve belgeler dosyaya ibraz edilirse bu sefer de alenileşme sağlanmış olacağından bir ceza soruşturması riski doğacaktır. Diğer yandan bu bilgi ve belgelerin sadece mahkeme tarafından incelenmesine imkân verilirse bu halde de yargılamanın karşı tarafı aleyhine adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olacaktır. İkinci husus ise mahkeme tarafından bilgi ve belgelerin dosyaya sunulmamasına müsaade

İYUK md. 20 düzenlemesi uyarınca, mahkemeler davalara ait incelemeyi yaparken lüzum gördükleri bilgi ve belgelerin verilmesini taraflardan isteyebilecekler ve bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Buradan hareketle yargılama esnasında tarafların kendilerinden istenen bilgi ve belgeleri mahkemeye sunma hususunda takdir hakkı bulunmamaktadır. Esas itibariyle idari davalarda çoğunlukla davacı olan kişiler, dava ve cevaba cevap dilekçelerinde kendilerini suçlayıcı bilgi ve belgeleri kullanmaktan sakınabileceklerdir. Ancak problem doğurabilecek durum, re'sen araştırma kapsamında mahkemece bilgi ve belgelerin istenmesi halidir.³⁸³ Ancak idari yargılama kapsamında olan vergi davaları açısından görüşümüz kişiden mahkemeye sunması istenen belge ve bilgilerden faydalanılarak kişinin suçunun/kabahatinin ortaya çıkarılması veya ispatlanması söz konusu olacak ise bunun susma hakkı kapsamına alınması gerektiğidir.

Belirtmek gerekir ki ilk derece yargılamasında vergi mahkemesinde kullanılan susma hakkı aynı şekilde istinaf mahkemesinde de kullanılabilir. Bu hak vergi hukuku alanında inceleme safhasıyla başlayıp yargılama aşamasında da devam etmektedir.

2.2.1.6. Mahkemeye Başvurma Hakkı/Hak Arama Hürriyeti

Hak arama hürriyeti diğer bir ifadeyle mahkemeye başvurma hakkı, genel olarak pozitif hukuk tarafından tanınan hakların önkoşulu ve usuli güvencesi olarak kabul edilmektedir. Hak arama özgürlüğü, başvuru hakkı ve başvuru yollarının tanınmasıyla gerçekleşmektedir. Ancak bu hak arama yollarının açık olması tek başına bu hakkın gerçekleştirilebilmesi için yeterli olmayıp aynı zamanda bu başvuru yollarının etkili olması da gerekmektedir.³⁸⁴

edilirse yani kişinin susma hakkı iddiası yerinde görülür ise bu durumda mahkemenin yargılamada hangi verilere göre karar vereceği meselesidir. Bu halde İYUK md. 20'de düzenleme altına alınan gizli bilgi ve belgelere ilişkin düzenlemeye benzer bir şekilde dosyada yer almayan bilgi ve belgelere göre karar verilemeyecek, ilgilinin başka bilgi ve belgelerle iddiaları çürütmesi beklenemez yoksa dosyada yer alan diğer verilere göre karar verilecektir. Melikşah Yasin, **İdari Yargılama Usulünde İspat**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015, s. 69.

³⁸³ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 348.

³⁸⁴ İbrahim Ö. Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, Ankara, İmge Kitabevi, 2002, s. 162-163. Hak arama özgürlüğü, hukukun üstünlüğü ve hukuk devletinin sağlanması açısından büyük önem taşıyan bir haktır. Anayasa'nın 36. maddesinde hak arama hürriyeti ve 125. maddesinde yargı yoluna başvuru düzenlenmiştir. 2001 yılında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkının kabul edilmesi ile de bu hak daha güvenceli hale getirilmiştir. (İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 105.) Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı, 07.05.2010 tarihinde kabul edilen 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Anayasamızda dahil olmuştur. Kanun 13 Mayıs 2010 tarihinde 27580 sayılı

Mahkemeye erişim hakkı kişiye sadece bir uyuşmazlık nedeniyle iddialarını ortaya koyabilme imkânı tanımaz, kesinleşmiş mahkeme kararlarının gerektiğinde cebri icra yoluyla yerine getirilmesini de kapsar.³⁸⁵

Hak arama hürriyeti İHAS'ın 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı ile 13. maddesinde düzenlenen etkili başvuru hakkı ile de bağlantılıdır. Sözleşme'nin 13. maddesi şöyledir: *Bu Sözleşme'de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.* Bu hüküm ile 6. maddedeki mahkemeye erişim hakkı bir ölçüde yarışmaktadır. Taraflara tanınan bir yargı yerine başvurma hakkının etkili olmaması halinde İHAM md. 13 ihlal edilmiş olacağından iki madde arasında bu yönden organik bir bağ bulunmaktadır.³⁸⁶

Mahkemeye erişim hakkının kanun yolları aşamasında da olup olmayacağı değerlendirilmesi gereken bir meseledir. İHAM tarafından dereceli yargılama zorunluluk olarak öngörülmemiştir. Ancak şayet dereceli yargılama yani istinaf ve/veya temyiz

Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruya ilişkin kanuni düzenlenme ise 30 Mart 2011 kabul tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45 ila 51. maddeleri arasında yapılmış ve bunların yürürlük tarihi 23 Eylül 2012 olarak tayin edilmiştir. - Hak arama hürriyeti çerçevesinde yetkili makamlara başvuru, idari, siyasal ve yargısal başvuru olmak üzere 3 türdür. (Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2005, s. 181-182.) Yargısal başvuru ise adli, idari ve anayasal başvuru olmak üzere 3 kola ayrılmaktadır. İdari yargı yolu, diğer yargı yollarında olduğu gibi Anayasa'nın 36. maddesi hükmünden ve bu yargı yoluna özgü olarak anayasada yer alan diğer madde hükümlerinden faydalanır. Anayasa'nın 125. maddesi uyarınca, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Ancak yine anayasa bazı işlemleri idari yargı denetimi dışında tutmuştur: Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler ile Yüksek Askeri Şuranın kararları (md. 125/2), Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararları (md. 159/10) ile Sayıştay kararları (md. 160) yargı denetimi dışında bırakılabilir. Olağanüstü yönetim usulleri altında yürütmenin durdurulması kararının verilmesi de sınırlanabilir.(md. 125/6) (Tanör, Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 181-182.) "... dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisini oluşturmaktadır. Kişinin, kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde hakkını arayabilmesidir." AYMK, E: 2004/95, K: 2008/156 K.T. 06.11.2008, R.G. t. 29.01.2009, S: 27125, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁸⁵ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 297.

³⁸⁶ M. Sezgin Tanrıkulu, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Etkili Başvuru Hakkı**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 208. Mahkemeye erişim hakkı, bireylerin bağımsız ve tarafsız bir yargı yerinde haklarını aramalarını güvence altına alırken etkili başvuru hakkı ise "ulusal otorite" önündeki etkili başvuru hakkını garanti altına alır. **A. e.**, s. 211.

kanun yolu bir ülkenin iç hukukunda benimsenmiş ise artık bu derecelerin her birinde bu hakkın gözetilmesi bir zorunluluktur.³⁸⁷

Hukuksal barışın sağlanmasında uyuşmazlıkların ne kadar sürede olursa olsun çözümlenmesi değil, kısa bir sürede sona ermesi önem taşımaktadır. Bu sebeple de kanun yolu sayısının sınırlanması zorunluluğunun doğduğu ve bu sınırlamanın da adalete aykırı olmayacağı düşüncesi ileri sürülmüştür. Ancak diğer taraftan uyuşmazlığın değeri ne kadar olursa olsun tüm yargı kararlarına karşı kanun yollarının açık olması gerekmektedir. Anılan görüşe göre kanun yollarına başvuru, uyuşmazlıkların çözüm süresini uzattığından ve önemsiz sayılan bazı uyuşmazlıklarda bu yolun kapatılması suretiyle sınırlandırma yapılması mümkün kabul edilmektedir.³⁸⁸ Ancak uyuşmazlıkları önemli ya da önemsiz olarak nitelendirmeye elverişli bir hukuk kuralı olmadığından bu görüşe katılamıyoruz.

İHAM'a göre mahkemeye erişim hakkı mutlak, diğer bir ifadeyle koşulsuz ve sınırsız bir hak değildir. Bu hakkın suistimalini önlemek amacıyla devletler amaca uygun ve amaçla orantılı olmak ve hakkın özüne dokunmamak koşuluyla gerekli tedbirleri almak konusunda serbesttir.³⁸⁹ Örneğin mahkemeye başvurunun süre itibariyle sınırlandırılması, parasal sınır konulması, yargılama giderlerinin yüksek olması, kanun yoluna başvuru sebeplerinin sınırlandırılması gibi durumlar düşünülebilir.

Dava açılmasındaki süre sınırlamaları, adaletin iyi bir biçimde işlemesi açısından kabul edilebilir görülmektedir. Zira bu kabul de eski iddiaların gündeme getirilmesinin ve tarafların geçmiş olaylara ilişkin tartışma konusu ettikleri delillere ulaşmada

³⁸⁷ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 297; İncoğlu, **a.g.e.**, s. 117. Mahkemeye erişim hakkı, hak arama hürriyetinin bir türevidir. Konuya ilişkin olarak bakınız: Mahmut Kaşıkçı, "Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütünü Hukukla Okumak)", **İÜHF**, C. LXXV, S: 2, s. 535-554.

³⁸⁸ Necip Bilge, **Medeni Yargılama Hukukunda Karar Düzeltme**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 320, 1973, s. 5.

³⁸⁹ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 296-297. "...aynı olaya ilişkin açılan para cezasına ilişkin davada beyanname arkasına yapılan işlemin teminat miktarının belirlenmesine yönelik olduğu ve idarece tahakkuk ettirilen KDV üzerinden hesaplanan para cezasının 24/2/2014 tarihinde tebliği üzerine itirazın süresinde yapıldığı kabul edilmiştir. Ancak bu bozma kararının ek tahakkuka ilişkin davada karar düzeltme dilekçesinde itiraz konusu yapılmasına rağmen Bölge İdare Mahkemesince bu itiraz hususunda bir değerlendirme yapılmamıştır. Dolayısıyla başvuru hakkına mahkemeye erişim hakkına yapılan müdahalenin orantısız olduğu sonucuna ulaşılmıştır." AYMBBK, Petrol Ofisi A.Ş. Başvurusu, Başvuru No: 2016/14254, K. T. 28.11.2019, p. 62, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Şubat 2020.

zorluklarla karşılaşmasının önlenmesi ve hukuki kesinliğin sağlanması gibi meşru amaçlara dayanmaktadır.³⁹⁰

Anayasa Mahkemesi bir bireysel başvuru kararında aynı doğrultuda “...Mahkemeye erişim hakkı, adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biridir. Mahkemeye ulaşmayı aşırı derecede zorlaştıran ya da imkânsız hale getiren uygulamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Dava açma ya da kanun yollarına başvuru için belli sürelerin öngörülmesi, bu süreler dava açmayı imkânsız kılacak ölçüde kısa olmadıkça hukuki belirlilik ilkesinin bir gereğidir ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık oluşturmaz. Ne var ki, öngörülen süre koşullarının açıkça hukuka aykırı olarak yanlış uygulanması ya da yanlış hesaplanması nedeniyle kişiler dava açma ya da kanun yollarına başvuru hakkını kullanamamışsa mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini kabul etmek gerekir. ... Mahkemelerin usul kurallarını uygularken bir yandan davanın hakkaniyetine hâle getirecek kadar katı şekilcilikten, öte yandan, kanunla öngörülmüş olan usul şartlarının ortadan kalkmasına neden olacak kadar aşırı bir esneklikten kaçınmaları gereklidir.”³⁹¹ ifadelerine yer vermiştir.

Temel hak ve özgürlüklerin sağlayıcısı olan hak arama hürriyetinin gereği gibi yerine getirilebilmesi için hak arama kapılarının varlığının yanında yargısal korumayla³⁹²

³⁹⁰ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 131. İHAM Ashingdane kriterlerini kullanmak suretiyle hukuk sistemlerinde öngörülen başvuru sürelerine ilişkin sınırlandırmaların mahkemeye erişim hakkını ihlal edip etmediğini değerlendirmektedir. Bu ilkeler ise sınırlamanın meşru bir amaca hizmet etmesi, hakkın özüne zarar vermemesi ve kullanılan araç ile ulaşılmak istenilen amaç arasında makul bir dengenin bulunmasıdır. İHAM Ashingdane/Birleşik Krallık Davası, Başvuru No: 8225/78, Strazbourg, 28.05.1985, p. 57, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

³⁹¹ AYMBBK, Kamil Koç Başvurusu, Başvuru No: 2012/660, K. T. 07.11.2013, p. 59 ve 65, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

³⁹² “37. Anayasa’nın 36. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin yargı organlarına davacı veya davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü -kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde- diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmayı ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir (Vedat Benli, B. No: 2013/307, 16/5/2013, § 30). 38. Anayasa’nın 36. maddesinde ifade edilen hak arama özgürlüğü, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmayı ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biri olmakla birlikte aynı zamanda toplumsal barışı güçlendiren, bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır. Hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, sadece yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada bulunma hakkını değil, yargılama sonunda hakkı olanı elde etmeyi de kapsayan bir haktır (Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım, B. No: 2013/711, 3/4/2014, § 40). 39. Mahkemeye erişim hakkı, Anayasa’nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının güvenceleri arasında yer almakta olup (Ahmet Yıldırım, B. No: 2012/144, 2/10/2013, § 28), bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına gelmektedir. Kişinin mahkemeye başvurmasını engelleyen veya mahkeme kararını anlamsız hâle getiren, bir başka ifadeyle mahkeme kararını önemli ölçüde etkisizleştiren sınırlamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir (Özkan Şen, B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52).” AYMBBK, Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, Başvuru No: 2013/7698, K.T. 18.2.2016, LEXPERA (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

ilgili özel güvencelerin de bulunması gerekir. Anayasa'nın 37. maddesinde düzenlenmiş olan kanuni hâkim güvencesi bunlardan birisidir.³⁹³

Hakkının özüne dokunacak derecede yüksek olan yargılama giderleri mahkemeye erişim hakkını ihlal eder.³⁹⁴ Buna ek olarak dava masraflarını güvence altına alabilmek için belli bir meblağın güvence bedeli olarak veya masraf olarak yatırılmasının zorunlu olması durumunda davacının maddi imkânları ile mahkeme masrafları arasında orantısızlık var ise bu durumda da mahkemeye erişim hakkının ihlali söz konusu olabilmektedir.³⁹⁵

Burada esasında medeni yargılamada çokça gündemde olan usul ekonomisi ilkesi de değerlendirilmelidir. Anayasa'nın 141. maddesinin son fıkrası uyarınca yargılama maliyetinin düşük olması yargının görevlerindendir. Usul ekonomisi ilkesi idari yargılama hukuku çerçevesinde “idari yargının basit ve az masraflı olması” şeklinde ele alınmıştır.³⁹⁶ Örneğin, İYUK md. 5'te düzenlenmiş olan aynı dilekçe ile dava açılması hükmü usul ekonomisi çerçevesinde getirilmiş bir hükümdür. Aslında en önemli husus yargı harçlarına ilişkin meseledir. Ülkemizde ne idari yargılama ne de vergi yargılaması harçtan muaftır. Bu ikisini ayrı ayrı belirtmemizin sebebi vergi yargılaması harçlarının 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda³⁹⁷ ayrı bir kısımda düzenlenmiş olmasıdır. Bölge idare mahkemesi ve Danıştay'da açılacak davalarda Harçlar Kanunu'na ekli bir sayılı tarifeye göre harç alınırken, vergi mahkemelerinde açılacak davalarda üç sayılı tarifeye göre harç

³⁹³ Tanör, Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 183-184. “Yargıç faaliyetini ‘önceden belirlenmiş usuller’e göre yürütür. Bu usuller, duruşmanın ve kararların açıklığını (aleniyet) gerekli kılar; taraflar için bütün kanıtları sunma olanağını içeren, savunma haklarına saygıyı öngören, ayrıca yargıç kararlarını gerekçelendirme yükümlülüğünü getiren ilkeler bütünüdür. ... Ne var ki, yargıca ve onun uygulamak durumunda olduğu hukuka ilişkin güvence ilkeleri, ancak ‘doğal yargıç’ ilkesinin tanınmasıyla gerçeklik kazanabilir. Doğal yargıç, suç ve suçluya göre mahkemelerin kurulamaması anlamına gelir.” Kaboğlu, **a.g.e.**, s. 166-167. Bu hükme göre, hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir makam önüne çıkarılamaz ve bir kimseyi kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir makam önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisini haiz makamlar oluşturulamaz. Anayasa’da yer alan yargılamaya ilişkin diğer güvenceler; haksız işlemler sonucu uğranılan zararın giderilmesi (md. 19- md. 40), suç ve cezaların kanuniliği (md. 38), duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması (md. 141), mahkeme kararlarının bağlayıcılığıdır (md. 138/son). Yargı örgütünün kuruluşu ve işleyişine ilişkin hükümler de hak arama hürriyeti açısından önem arz etmektedir. Bu çerçevede mahkemelerin bağımsızlığı (md. 9- md. 138), hâkim ve savcılık teminatı (md. 139), mahkemelerin kuruluşu ve işleyişinin kanunlarla düzenlenmesi (md. 142) hükümleri temel hak ve özgürlüklerin yargı yoluyla korunmasında rol alan güvenceleri oluşturmaktadır. Tanör, Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s. 184-185.

³⁹⁴ İncoğlu, **a.g.e.**, s. 124.

³⁹⁵ İncoğlu, **a.g.e.**, s. 131.

³⁹⁶ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 36. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 353, Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, Konya, Sayram Yayınları, 2018, s. 233-234.

³⁹⁷ Kabul tarihi: 02.07.1964, Yayımlandığı R.G. t. 17.07.1964, S: 11756.

alınmaktadır.³⁹⁸ Şayet Harçlar Kanunu'na ekli üç sayılı tarifede yazılı olmayan ve harç alınmasını gerektirir bir hal var ise bu durumda bir sayılı tarifeye başvurulmaktadır. Bu kapsamda konusu belli bir miktarı içeren davalarda esas hakkında karar verilmesi halinde hüküm altına alınan anlaşmazlık konusu değer üzerinden binde 68,31 harç alınmasının idari yargının az masraflı olması kuralını ihlal ettiği ileri sürülmüştür.³⁹⁹

Bir davada, davalı olarak savunma hakkını kullanmak bazı harcamaları gerektirmektedir ki bu harcamalar kimi zaman hak arayan veya kendini savunan kişinin mali gücünü aşan miktarlara ulaşabilmekte ve bu sebeple hakkını arayan ya da kendini savunan kişinin hakkını arayamaz, kendini savunamaz duruma düşmesine neden olabilmektedir.⁴⁰⁰ Dava masraflarının yüksekliği sebebiyle bu masrafları gerçekten karşılayamayacak olan kişilerin hiçbir şekilde davasını açamaması hak arama özgürlüğüne aykırı kabul edilmektedir.⁴⁰¹

Vergi yargılaması alanında yeni dava açıldığında harç ve posta masrafları 2020 yılı için 250 ila 500 TL arasında değişiklik göstermektedir. İstinaf aşamasında ise istinaf başvuru harcı 2020 yılı için 157.50 TL'dir. Esasında bakıldığından bu meblağlar çok yüksek olmamakla beraber yine de ödeyemeyecek durumda olanlar için adli yardımdan yararlanma imkânı mevcuttur.⁴⁰² İYUK md. 31'de HMK'ya atıf yapılan durumlardan bir

³⁹⁸ Doktrinde bir görüş yargı harçları ile vergi yargısı harçlarının farklı tarifeye tabi olmasının sebebinin vergi uyumsuzluklarının özelliği ve verginin devletin geliri olması dolayısıyla taşıdığı önemi olduğunu ifade etmiştir. (Turgut Candan, "İdari Yargı Harçları İle İlgili Bir İnceleme", **Danıştay Dergisi**, S: 58-59, s.3-29, 20.) Aksi yöndeki görüş ise bunun kanun yapım tekniğine uygun olmadığını ve tüm yargı harçlarının aynı tarife olmasını gerektiğini savunmaktadır. (Burak Pınar, **Yargı ve İcra Harçları**, İzmir, Günaydın Hukuk Yayınları, 2006, s. 49-50.)

³⁹⁹ Mahmut Ceylan, **İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 74-75.

⁴⁰⁰ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 831.

⁴⁰¹ İHAM Kreuz/Polonya Davası, Başvuru No: 28249/95, 19.06.2001, p. 66-67; Boyar, **a.g.m.**, s. 198. "Maddi imkânsızlıklarını öne süren başvuranlar aşırı yargılama masrafı tutarlarından şikayet etmektedirler. Başvuranlar bu hususta Ait Mouhoub – Fransa (28 Ekim 1998 tarihli karar) ve Kreuz – Polonya (no: 28249/95) davalarına atıfta bulunarak idare mahkemesi tarafından adli yardım taleplerini geri çevirmek üzere ileri sürülen gerekçelerden şikâyetçi olmaktadır. ... idare mahkemesi, bir avukat tarafından temsil edilmeleri sebebiyle başvuranların yargılama giderlerini ödemelerinin imkânsız olduğunu iddia edemeyeceklerini değerlendirmiştir. ... AİHM'ye göre idare mahkemesinin bu hususta sunduğu gerekçe uygun değildir. İdare mahkemesi, sadece bir avukat yardımından faydalanmış oldukları gerekçesiyle başvuranları yeterli gelire sahip kabul etmiştir. Böylece mahkeme ilgililerin gerçek mali durumlarını hesaba katmayan bir değerlendirmede bulunmuştur. İdare mahkemesine gönderilen 26 Ekim 1998 tarihli mektupta başvuranların avukatı, avukatlık ücretini tahsil edemediğini belirtmiştir." İHAM Bakan -Türkiye Davası, Başvuru No: 50939/99, Strazburg, 12 Haziran 2007, Dışişleri Bakanlığı Özet Çevirisi, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

⁴⁰² 2577 sayılı Kanun'un 6. maddesinin 5. fıkra hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğundan bahisle iptal başvurusunda bulunulmuştur. Anılan hüküm şöyledir: "Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ

tanesi adli yardımdan faydalanılması halidir. HMK md. 334-340 hükümleri arasında adli yardım düzenlenmiştir. Bu hükümlerdeki şartları taşımak koşuluyla vergi yargılamasında davası görülen kimsenin gerek ilk derece yargılamasında gerekse istinaf yargılamasında adli yardımdan faydalanabilmesi mümkün olabilecektir. HMK'nın 334. maddesinin ilk fıkrası uyarınca *kendisi ve ailesinin geçimini önemli ölçüde zor duruma düşürmeksizin, gereken yargılama veya takip giderlerini kısmen veya tamamen ödeme gücünden yoksun olan kimseler, iddia ve savunmalarında, geçici hukuki korunma taleplerinde ve icra takibinde, taleplerinin açıkça dayanaktan yoksun olmaması kaydıyla adli yardımdan yararlanabilirler*. Adli yardım kararı, yapılacak tüm yargılama ve takip giderlerinden geçici olarak ve bu giderler için teminat göstermekten muafiyet sağlar. Ayrıca davanın avukat ile takibi gerekiyorsa, ücreti sonradan ödenmek üzere bir avukat temini ve devlet tarafından, dava ve icra takibi sırasında yapılması gereken tüm giderlerin avans olarak ödenmesi imkânını kapsar. Talebin istinaf aşamasında da ileri sürülmesi mümkündür. Ancak istinaf dilekçesinde harç ve posta giderleri konusunda adli yardım talebi var ise ilk derece mahkemesi bu hususta karar verdikten sonra dosyayı istinaf merciine göndermelidir.⁴⁰³

Vergi yargılaması alanında⁴⁰⁴ ve istinaf özelinde mahkemeye erişim hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi gereken en önemli husus istinafa başvuruda öngörülen

işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, otuz gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak üç ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.” Ancak Anayasa Mahkemesi kararında “... davasının takibine ilişkin gerekli özeni gösterme yükümlülüğü bulunan davacıya iki kez otuzar günlük ve bir kez de üç aylık süre tanınarak posta ücretinde meydana gelen eksikliği tamamlaması için çeşitli imkânlar verildiği, davanın lehine sonuçlanması hâlinde ödemiş olduğu posta ücretinin diğer yargılama giderleriyle birlikte davacıya iade edileceği ve ödeme gücünden yoksun bulunanlar yönünden adli yardımdan yararlanma imkânının bulunduğu görülmektedir. Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde kural ile getirilen sınırlamanın davacıya aşırı ve olağandışı bir külfet yüklediği, kuralla hedeflenen kamu yararı ile davacıların mahkemeye erişim hakkı arasında makul dengenin gözetildiği sonucuna varılmıştır. Bu çerçevede kuralla mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlamanın orantısız, dolayısıyla ölçüsüz olduğu söylenemez.” ifadelerine yer vererek başvuruyu reddetmiştir. AYMK, E: 2018/150, K: 2019/79, K. T. 16.10.2019, R.G. t. 19.11.2019, S: 30953.

⁴⁰³ Danıştay 4. Dairesi, E: 2010/8142, K: 2010/5098, K. T. 20.10.2010, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁴⁰⁴ Vergi yargılama hukuku alanında hak arama hürriyetine aykırı olan ve Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bir hüküm, VUK mük. md. 49 hükmüdür. Anılan hükümde takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlara karşı dava açacak kimseler arasında vergi mükellefleri sayılmadığından Anayasa Mahkemesi bunu hak arama hürriyetine aykırı bulmuştur ve iptal etmiştir. AYMK, E: 2011/38, K: 2012/89, K. T. 31.05.2012, R.G. t. 13.10.2012, S: 28440. Vergi yargılama

parasal sınırdır. Çalışmanın usule ilişkin kısmında ayrıntısıyla ele alınacağı üzere istinafın getirilmesiyle oluşturulan sistemde miktarı belli bir sınırdan oluşan uyuşmazlıklar, ilk derece yargılaması sonunda kesinleşip istinaf ve temyiz kanun yoluna götürülemez iken istinaf kanun yoluna götürülen belli meblağın altında kalan uyuşmazlıklar da temyiz kanun yoluna götürülmeksizin kesinleşmektedir. Belirtmek gerekir ki gerçek bir istinaf sisteminde, vergi mahkemesi kararlarına karşı yargı yolu kapalı olmamalıdır. Bölge idare mahkemelerinin kesin nitelik taşıyan kararlarının ise mahkemeye erişim hakkını kısıtlayacağı kanaatini taşımaktayız.⁴⁰⁵ Aynı içeriğe sahip iki uyuşmazlıktan biri temyiz sınırının çok az üzerinde diğeri de çok az altında kaldığı zaman birinin temyize gidip diğerinin gidememesi hakkaniyete uygun olmayacak ve mahkemeye erişim hakkını bu yönüyle zedeleyecektir. Çeşitli vesilelerle değindiğimiz ve değineceğimiz üzere tüm kararların temyiz yargılamasına tabi olması yargılamada zorunluluk değildir. Fakat hem istinaf mahkemelerinin aynı konularda farklı kararlara varma ihtimali hem de aynı konuda parasal sınır dolayısıyla temyize giden veya gitmeyen davalar arasında farklı kararlar verilmesi yani içtihat farklılıklarının doğması riski bulunmaktadır.

2.2.1.7. Duruşmada Hazır Bulunma Hakkı

Duruşmada hazır bulunma hakkı, kişinin kendi davasına bizzat katılması hakkını içermektedir.⁴⁰⁶ Davaya taraf olanların duruşmada hazır bulunması ile yargılamanın açık duruşmada yapılması hususları birbirinden ayrı ve farklı iki sorunu teşkil etmektedir.⁴⁰⁷

hukukunda mahkemeye erişim hakkı çerçevesinde tartışma konusu edilen bir diğer husus kanuni süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu edilip edilemeyeceğidir. Danıştay'ın konuya ilişkin farklı kararları bulunmakla beraber son tarihli kararlarında, düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak tahakkuk ettirilen vergilerin idari davaya konu edilemeyeceğine hükmetmişti. Ancak bu durum doktrinde de eleştirilmiş ve bu kararların hak arama hürriyeti ve bu çerçevede mahkemeye erişim hakkı ve mülkiyetin korunması noktasında devletin pozitif yükümlülüklerine aykırılık teşkil ettiği yönünde görüş bildirilmiştir. Danıştay 4. Daire, E: 2015/6462, K: 2015/6173, K. T. 02.12.2015, Danıştay VDDK, E: 2014/1164, K: 2015/20, K. T. 25.02.2015, Cenker Göker, Yunus Emre Yılmazoğlu, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi**, 2017/3, s. 81-100, 84. Konu Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru kararında tartışılmış ancak mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirme yapılmayıp, mülkiyet hakkı çerçevesinde inceleme yapıp ihlal kararı verilmiştir. AYMBBK, Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, Başvuru No: 2015/15100, K. T. 27.02.2019, R.G. t. 03.04.2019, S: 30734.

⁴⁰⁵ Aksi görüş için bkz. Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 266.

⁴⁰⁶ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 330.

⁴⁰⁷ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 308.

Duruşmada hazır bulunma hakkının söz konusu olabilmesi için öncelikle yargılamada duruşmaya ihtiyaç duyulması gerekmektedir. Şayet duruşmaya ihtiyaç yok ise duruşma ile temin edilen amaca başkaca yöntemlerle ulaşılması, duruşmanın yargılamaya hizmet etmekten çıkması ya da esasa etkili olmadığı durumlarda duruşmada hazır bulunma hakkının gerekliliğinden ya da işlerliğinden söz edilemez.⁴⁰⁸ Davanın, tarafların hazır bulunacağı açık duruşmada görülmesi yargılama hukukunun sözlülük ve yüzyüzelik ilkelerinin doğal sonucudur.⁴⁰⁹

*İHAM'a göre duruşmada hazır bulunma hakkı kanun yolları aşamasında ilk derece yargılamasındaki kadar ciddi bir önemi haiz olmayıp istisnaları söz konusu olabilmektedir.*⁴¹⁰ Sadece hukukilik denetimi yapılan bir kanun yolu öngörülmüş ise duruşma yapılması genel olarak gerekmemektedir.⁴¹¹ Kanun yolu aşamasında, hukukilik denetiminin yanı sıra maddi esasa girilerek olaylar yönünden de denetim yapılıyorsa, kişinin duruşmada bulunma hakkı; olayların belirlenmesi ve elde edilecek sonucun kişi açısından önemli olup olmadığına göre değerlendirilecektir.⁴¹² Bu açıdan bakıldığında Danıştay'da yalnızca hukukilik denetimi yapıldığı durumlarda duruşmada hazır bulunmaya müsaade edilmemesi İHAM kararları uyarınca ihlal yaratmayacakken, istinaf yargılamasında ihlal yaratabilecektir.⁴¹³

Anayasa'da duruşmada hazır bulunma hakkı düzenlenmemiş olmakla birlikte bu hakkın Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenmiş olan hak arama hürriyetine zımnen dâhil olan bir hak olduğu söylenebilir.⁴¹⁴

Anayasa Mahkemesi, duruşmada bulunma hakkının ihlaline ilişkin vermiş olduğu bir bireysel başvuru kararında, başvurucunun "Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı" ifadesini kullanmış, yani bu hakkı Anayasa md. 36 kapsamında kabul etmiştir.⁴¹⁵

⁴⁰⁸ Hilmi Şeker, "Duruşmaya Katılma Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, 2017/1, s. 221-248, 222.

⁴⁰⁹ Gözübüyük, Gölcüklü, **a.g.e.**, s. 313.

⁴¹⁰ Dijk, Van Hoof, **a.g.e.**, s. 433'ten naklen İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 269.

⁴¹¹ Harris, vd., **a.g.e.**, s. 278.

⁴¹² İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 271.

⁴¹³ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 340.

⁴¹⁴ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 337.

⁴¹⁵ AYMBBK, Faik Gümüş Başvurusu, Başvuru No: 2012/603, K. T. 20.02.2014, p. 55, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020. "... duruşmalı yargılamanın her zaman gerekli olmamakla beraber iç hukuktaki duruşmada hazır bulunma hakkını kullanıp kullanmamaya karar verecek olan davanın bir tarafına duruşmaya katılma imkânı verecek şekilde duruşmanın bildirilmemesini, davanın diğer tarafının duruşmada yer alarak sözlü beyanlarda bulunduğunu da göz önünde bulundurarak ve

İdari yargılamada ve vergi yargılamasında yazılı usul geçerlidir. Ancak yazılı yargılama usulünün benimsenmiş olması duruşma yapılmayacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim İYUK md. 17 ve devamı hükümlerinde duruşmaya ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu hükümler arasında duruşmada hazır bulunma hakkına işaret eden hüküm, 18. maddenin 3. fıkrasıdır. Bu hükme göre duruşmaya gelen taraf dinlenir, hiç kimse duruşmaya gelmez ise duruşma açılmaz ve inceleme evrak üzerinden yapılır. Bu hükümden, duruşma yapılması olasılığında taraflara mahkemede hazır bulunma hakkının tanındığı anlaşılmaktadır ancak gıyapta duruşma yapılmasının önünde de bir engel bulunmamaktadır.⁴¹⁶

Danıştay ise vermiş olduğu bir kararda; iddia ve savunmanın yapılabilmesinin yargılamada hazır bulunma hakkını da beraberinde getirdiğini, bunun da adil yargılanma hakkının ikinci görüntüsü olan ‘silahların eşitliği’ yani iddia ve savunmanın eşit olması ilkesi içinde değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.⁴¹⁷ Danıştay’ın duruşmalara ilişkin vermiş olduğu farklı kararlar incelendiğinde, duruşmada hazır bulunma hakkının İHAM kararlarının aksine idari yargılama açısından adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak kabul gördüğü anlaşılmaktadır.⁴¹⁸

2.2.1.8. Gerekçeli Karar Hakkı

Gerekçeli⁴¹⁹ karar alma hakkı; İHAS’ın 6/1 maddesinde açıkça yer almayan, madde metninin yorumu ile edinilmiş, örtülü fakat mutlak olmayan ve hem yargı

başvuranların karşı tarafın beyanlarına karşı kendi beyanlarına sözlü olarak cevap veremediklerini belirterek adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır başvurucunun karar verilmesi gerekir.” Aynı karar p. 50. “AİHS’in 6. maddesinde açıkça belirtilmemiş olsa da duruşmada hazır bulunma hakkı AİHS’in 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki adil muhakeme hakkının bir parçasıdır. Bir sanığın aleyhine açılan ceza davasında duruşmada hazır bulunması genel bir haktır ve AİHS’in 6. maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan (c), (d) ve (e) bentlerinde yer alan hakların bir parçasıdır (bkz. Sejdovic/İtalya, B. No: 56581/00, 1/3/2006, § 81).” AYMBBK, Erol Aydeğer Başvurusu, Başvuru No: 2013/4784, K. T. 07.03.2014, p. 41, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

⁴¹⁶ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 338.

⁴¹⁷ “... tutuklu sanığın, tutuklama gibi özgürlüğünü kısıtlayan bir önlem alınması nedeniyle mahkeme önüne çıkması engellenemeyecektir. Zira tutuklu sanığın mahkeme önüne çıkmasının engellenmesinin anılan sözleşmenin 6. maddesinde yer alan “adil yargılanma hakkı” ile de doğrudan bağlantısı bulunmaktadır. Adil yargılanma hakkı: ceza yargılaması açısından, sanık ve iddia makamı arasında bir fark gözetmeksizin, karşılıklı olarak iddialarını ileri sürebilmeleri ve savunmalarını yapabilmeleridir. İddia ve savunmanın yapılabilmesi yargılamada hazır bulunma hakkını da beraberinde getirmektedir. Sanığın hazır bulunması, adil yargılanma hakkının ikinci görüntüsü olan “silahların eşitliği” yani iddia ve savunmanın eşit olması ilkesi içinde değerlendirilmelidir.” Danıştay 10. Dairesi, E: 1996/7166, K: 1998/5511, K. T. 03.11.1998, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁴¹⁸ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 339.

⁴¹⁹ En geniş anlamı ile gerekçe ile yargı mercilerinin yargısal etkinliklerine konu eylem, işlem ve kararlarının doğru, haklı, yasal, makul, vicdana uygun ve denetlenmesini sağlayacak şekilde

organının hem de yargılama konusunun özelliğine göre istisnalara maruz olabilecek haklardandır.⁴²⁰ İHAM'ın kararlarına göre gerekçeli karar ile davanın tarafları kararın dayanakları hakkında bilgi sahibi olmaktadır ve bu sayede demokratik bir toplumda bireylerin, yargı kararlarının sebeplerini bilmelerinin yanında ilgililerin de kanun yoluna başvurma hakkını etkili olarak kullanabilmelerine olanak sağlanmaktadır. Ayrıca gerekçe, kararların benimsenmesine de hizmet etmektedir.⁴²¹ İHAM içtihatları uyarınca gerekçenin zamanında öğrenilmemesi, gerekçede tarafların savlarına cevap verilmemesi, gerekçenin yetersiz olması veya yasaya dayanmayan bir gerekçe yazılması halinde sözleşmenin ihlali gündeme gelmektedir.⁴²²

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması aynı zamanda kanun yoluna başvurma imkânının olması durumunda hakkaniyete uygun yargılamanın önemli bir unsurunu oluşturmakta ve mahkemeye güveni sağlamaktadır.⁴²³

Kararın gerekçeli olması ilkesi, tarafların belirttiği her argümanı tartışma ve bunlara detaylı cevaplar verme zorunluluğunu mahkemeye yüklemesizdir.⁴²⁴ Gerekçeli karar verme yükümlülüğünü, mahkemelerin yargılamada ileri sürülen her türlü iddia ve savunmaya, ayrıntılı bir şekilde karar gerekçesinde yanıt vermesi gerektiği şeklinde anlamamak gerekmektedir. Şayet ileri sürülen iddia ve savunmalar, davanın sonucuna etki edebilecek ve davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikte ise makul bir gerekçe⁴²⁵ ile cevaplandırılması gerekmektedir. Verilen bu cevapların da şeklen verilmiş olması yeterli değildir, gerekçelerin dayanaktan yoksun olmaması, mantıklı ve tutarlı olması gerekmektedir.⁴²⁶

temellendirilmesi olarak tanımlanabilir. Hilmi Şeker, "Strazburg Yargı Kararlarında Doğru, Haklı, Yasal ve Makul Gerekçe Biçimleri", **Ankara Barosu Dergisi**, Bahar 2007, Yıl: 65, S: 2, s. 179-200, 180.

⁴²⁰ Şeker, "Strazburg Yargı Kararlarında Doğru, Haklı, Yasal ve Makul Gerekçe Biçimleri", s. 181.

⁴²¹ Nedim Bekri, "Gerekçeli Karar Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, 2014, Yıl: 72, S: 3, s. 205-228, 208-210.

⁴²² İncoğlu, **a.g.e.**, 324-329.

⁴²³ Gözübüyük, Gölçüklü, **a.g.e.**, s. 312, İncoğlu, **a.g.e.**, 322.

⁴²⁴ İHAM Van De Hurk/Hollanda Davası, Başvuru No: 16034/90, Strazburg, 19 Nisan 1994, p. 61, (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

⁴²⁵ "Makul gerekçe; davaya konu olay ve olguların mahkemece nasıl nitelendirildiğini, kurulan hükmün hangi nedenlere ve hukuksal düzenlemelere dayandırıldığını ortaya koyacak, olay ve olgular ile hüküm arasındaki bağlantıyı gösterecek nitelikte olmalıdır." AYMBBK, İbrahim Ataş Başvurusu, Başvuru No: 2013/1235, K. T. 13.06.2013, R. G. t. 27.07.2013, S: 28720, p. 24.

⁴²⁶ AYMBBK, Yıldırım Özbey ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2014/18932, K. T. 08.09.2015, R.G. t. 27.10.2015, S: 29515, p. 63-64-65. Benzer yönde: Selim Berna Altay Başvurusu, Başvuru No: 2013/8397, K. T. 16.10.2014, R. G. t. 10.01.2015, S: 29232, Münür Ata Başvurusu, Başvuru No: 2014/4958, K. T. 22.01.2015, R.G. t. 10.06.2015, S: 29382.

Anayasa'nın “*Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması*” kenar başlıklı 141. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılmak zorundadır. İYUK'un “Kararlarda Bulunacak Hususlar” kenar başlığını taşıyan 24. maddesinin (e) bendi hükmü uyarınca kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesinin kararda belirtilmesi zorunludur. Ayrıca Danıştay Kanunu'nun “Kararlar” kenar başlıklı 51. maddesine göre verilen kararlarda, kararların gerekçelerinin belirtilmesi gerekmektedir.

Danıştay; *mahkeme kararlarının hüküm fıkrası ile birlikte esas unsurlarından olan gerekçeyi, yargı mercilerinin yargısal kararlarının doğru, haklı, yasal, makul ve denetlenmesine olanak verecek şekilde temellendirilmesi olarak tanımlamaktadır.* Ayrıca Danıştay, “*Yargı kararlarının denetlenmesine olanak verecek şekilde temellendirildiğinden söz edilebilmesi için de davanın sonucuna etkili iddia, olay ve olguların açık bir şekilde ortaya konulması, temyiz başvuru hakkının etkili bir şekilde kullanılabilmesine olanak sağlayacak yeterlikte ve açıklıkta olması*” gerektiğini vurgulamaktadır.⁴²⁷ Danıştay verdiği kararlarında İHAM ile aynı ekseninde, yargısal inceleme neticesinde ulaşılan sonucun hukuki dayanaklarının gerekçede yer alması ve gerekçenin yeterli olması gereğini vurgulamıştır.⁴²⁸

Anayasa Mahkemesi'ne göre Anayasa'nın, bütün mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olarak yazılmasını ifade eden 141. maddesinin de hak arama hürriyetinin kapsamının belirlenmesinde gözetilmesi gerekmektedir.⁴²⁹ Anayasa Mahkemesi'ne göre *gerekçelendirme; davanın sonucuna etkili olay, olgu ve kanıtları açıklamak yükümlülüğü olmakla birlikte bu şekildeki gerekçelendirmenin detaylı olması şart değildir. Ancak gerekçelendirmenin, iddia ve savunmadan birinin diğerine üstün tutulma sebebinin ve bu kapsamda davanın taraflarınca gösterilen delillerden karara dayanak olarak alınanların mahkemelerce kabul edilme ve diğerlerinin reddedilmesi hususunda makul dayanakları olan bir bilgilendirmeyi sağlayacak ölçü ve özene sahip olması gerekmektedir.*⁴³⁰ Anayasa Mahkemesi'ne göre kural olarak kanun yolu

⁴²⁷ Danıştay 13. Dairesi, E: 2007/2822, K: 2008/4487, K. T. 28.05.2008, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁴²⁸ Yılmaz Özel, **a.g.e.**, s. 361.

⁴²⁹ AYMBBK, Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatıcılık San. ve Tic. Ltd. Şti. (Şah Tarım) Başvurusu, Başvuru No: 2013/7847, K. T. 09.03.2016, p. 36.

⁴³⁰ Şah Tarım Başvurusu, p. 39, Sencer Başat Ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2013/7800, K. T. 18.06.2014, p. 37. “38. Mahkemeler ‘kararlarını hangi temele dayandırdıklarını yeterince açık olarak

aşamasında inceleme yapan makamın, yargılamayı yapan mahkemeye aynı sonuca ulaşması ve bunu aynı gerekçeyi kullanarak veya atıfla kararına yansıtması yeterlidir.

Fakat kanun yolu aşamasındaki mahkemelerce verilen karar gerekçelerinin ayrıntılı olmaması, ilk derece mahkemesi kararlarının aynen onaylanmasıyla beraber ilk derece mahkemesinde tartışılmadığı dile getirilen esaslı noktaların bu aşamada tartışılmaması gerekçeli karar hakkının ihlali olarak kabul edilebilir.⁴³¹

Belirtmek gerekir ki ilk derecedeki ya da istinaf aşamasındaki kesinleşmelerde gerekçelerin daha doyurucu olması gerekmektedir. Zira bir üst mahkemede bu eksikliğin giderilmesi gibi bir imkân olmayacaktır.⁴³²

2.2.2. Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesi, ceza hukukunda, idari yargılama hukukunda⁴³³ ve vergi yargılama hukukunda geçerli olan bir ilkedir. Kamu hukukuna dâhil bu yargılama dallarında kamu düzeninin sağlanması amaç olup hâkimin gerekli gördüğü hususları kendiliğinden araştırma veya dikkate alma imkânı bulunmaktadır.⁴³⁴

5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda açıkça yazılmamış olsa da ceza yargılamasında sistemin, tahkik sistemine dayalı işbirliği sistemi olması dolayısıyla

belirtme' yükümlülüğü altındadır. Bu yükümlülük, tarafların temyiz hakkını kullanabilmeleri için gerekli olmanın yanı sıra (Hadjianastassiou/Yunanistan, B. No: 12945/87, 16/12/1992, § 33) tarafların; muhakeme sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun bir biçimde incelenip incelenmediğini bilmeleri ve ayrıca demokratik bir toplumda toplumun kendi adına verilen yargı kararlarının sebeplerini öğrenmelerinin sağlanması için de gereklidir (Sencer Başat ve diğerleri, § 34). ... 40. Zira bir davada tarafların hukuk düzenince hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmeleri için usulüne uygun şekilde oluşturulmuş, hükmün içerik ve kapsamı ile bu hükme varılırken mahkemenin neleri dikkate aldığı ya da almadığını gösteren, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuyla yer vermeyecek açıklıktaki bir gerekçe bölümünün ve buna uyumlu hüküm fıkralarının bulunması 'gerekçeli karar hakkı' yönünden zorunludur. Aksi bir tutumla mahkemenin, davanın sonucuna etkili olduğunu kabul ettiği bir husus hakkında 'ilgili ve yeterli bir yanıt' vermemesi veya yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddiaların cevapsız bırakılmış olması bir hak ihlaline neden olabilecektir (Sencer Başat ve diğerleri, §§ 38, 39)." Şah Tarım Başvurusu, p. 38 ile 40.

⁴³¹ Şah Tarım Başvurusu, p. 43, Faik Gümüş Başvurusu, Başvuru No: 2012/603, K. T. 20.02.2014, p. 49.

⁴³² Nurcan Yılmaz Özel, "AİHM İçtihatlarında İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Gerekçeli Karar Hakkı", İdari Yargıda Gerekçeli Karar Hakkı Paneli, İstanbul Barosu İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu ve İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 25.04.2019, Yayınlanmamış Tebliğ.

⁴³³ Kıta Avrupası idari yargılama usullerinde, davanın aydınlatılmasına yarayan vakia ve delilleri toplama görevi idari yargı yerlerine bırakıldığından, mahkemeler tarafların ileri sürdüğü vakia ve delillerle bağlı olmaksızın her türlü vakia ve delili kendileri araştırırlar. Mahkeme re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde yalnızca davacının talep sonucuyla bağlıdır. Re'sen araştırma ilkesinin cari olduğu bir sistemde tarafların ispat yükü yoktur. Bahtiyar Akyılmaz, "İdari Yargıda Hâkimin Hüküm Vermesi", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, 2017, s. 154-167, 163.

⁴³⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 223.

delillere ilişkin düzenlemelerden mahkemenin re'sen araştırma yetkisi olduğu anlaşılmaktadır.⁴³⁵

Medeni yargılama hukukunda dava malzemesinin toplanması yetkisi ve görevi esas itibarıyla taraflara aittir ve bu sebeple taraflarca getirilme ilkesi caridir. Şayet hâkim, dava malzemesini oluşturan vakıaları ve delilleri kendisi, görevinden ötürü toplayabiliyorsa araştırma ilkesinin kabul edildiği var sayılır.⁴³⁶ Medeni yargılama hukukunda hâkim, tarafların iddia, delil ve def'ileriyle bağlıdır, esas ilke dava malzemesinin taraflarca getirilmesi ilkesi olmakla beraber araştırma ilkesi de sınırlı bir şekilde uygulama alanı bulmaktadır.⁴³⁷ Medeni yargılama hukukunda araştırma ilkesinin uygulandığı davalar, kamu yararının ön planda olduğu, daha çok tarafların dava konusu üzerinde serbestçe tasarruf etmelerinin mümkün olmadığı türden davlardır. Bunlar; kişilik haklarını koruyan davalar, boşanma ve ayrılık davaları, babalık davaları, evlenmenin butlanı ve nüfus kayıt düzeltme davalarıdır.⁴³⁸

⁴³⁵ Yayla, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe**, s. 62. “Kullanılan ceza muhakemesi sistemine göre ispat yükünün kimde olduğu ve dolayısıyla yargılama makamının re'sen araştırma yetkisi olup olmadığı konusu değişmektedir. Kıta Avrupası Hukuk Sistemi'nde tahkik sisteminin etkisiyle, Anglo-Amerikan Hukuk Sistemi'nin aksine mahkemenin taraflardan bağımsız olarak gerçeği re'sen araştırma ve davayı yapılandırma yükümlülüğü kabul edilmiştir. Bu nedenle Kıta Avrupası'nda, tarafların ikame ettikleri delillerle yetinmesi gereken hâkimin varlığından bahsedilemez. Taraflar hiçbir çaba sarfetmese bile önüne gelen bir yargılamada hâkim gerekli araştırmayı yapıp maddi gerçeğe ulaşmalı ve karar vermelidir.” **A.e.**, s. 61.

⁴³⁶ Yavuz Alangoya, **Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1979, s. 3; Yavuz Alangoya, M. Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2009, s. 183-184.

⁴³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 223.

⁴³⁸ Abdurrahim Karşı, **Medeni Muhakeme Hukuku**, İstanbul, Alternatif Yayıncılık, 2014, s. 261. Medeni yargılama hukukunda hâkimin vakıaları araştırma yetkisini haiz olduğu haller şunlardır: (1) HMK md. 187/2 uyarınca maruf ve meşhur vakıalar hâkim tarafından re'sen dikkate alınabilecektir. (2) Kadastro mahkemelerinde görülen davalarda hâkim, tarafların delillerini topladıktan sonra re'sen tahkikatı genişletmek ve gerekli gördüğü diğer delilleri toplama yetkisine sahiptir. (3) Evliliği sona erdiren davalar; gaipliğin tespiti ve evliliğin feshi (MK md. 131), evlenmenin mutlak butlanı (MK md. 145 vd.), evlenmenin nispi butlanı (MK md. 148 vd.) ve boşanma (MK md. 161 vd.) davalarında araştırma ilkesi caridir. **A.e.**, s. 264-266. “Sosyal güvenlik hakkı kamu düzenine ilişkin olduğundan bu hakka ilişkin davalarda kendiliğinden araştırma ilkesi uygulanır. Kendiliğinden araştırma ilkesinin uygulandığı davalar, daha çok tarafların dava konusu üzerinde serbestçe tasarruf edemeyecekleri davlardır. Kendiliğinden araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda hâkimin kararını (hükümünü) tarafların bildirmiş oldukları vakıalara dayandırılabilmesi için onların varlığına kanaat getirmiş olması gerekir. Taraflar arasında çekişmeli olmayan vakıaları da hâkim kendiliğinden inceleme konusu yapar. Bundan başka hâkim tarafların ileri sürmedikleri vakıaları da kendiliğinden araştırıp kararını bu vakıalara dayandırabilir ve davanın ispatı için bütün delillere kendiliğinden başvurabilir.” (Yargıtay HGK, E: 2006/21-797, K: 2006/820, K. T. 20.12.2006) Kamu yararının bulunması halinde taraflarca hazırlanma ilkesi cari olmaz. Babalık davası kamu düzenine ilişkin olduğundan mahkemenin kendiliğinden inceleme yapması gerekmektedir. (Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, E: 2006/1223, K: 2006/2652, K. T. 02.03.2006.) Kamulaştırma bedel artırımına ilişkin davalar, kamu düzenine ilişkin olduğundan mahkemenin kendiliğinden inceleme yapması gerekmektedir. (Yargıtay HGK, E: 2005/18-567, K: 2005/757, K. T. 21.12.2005.) “İlke olarak tüm hukuk davalarında;

Re'sen araştırma ilkesi terim olarak ele alındığında doktrinde ve içtihatlarda farklı farklı şekillerde ifade edildiği görülmektedir; kendiliğinden inceleme⁴³⁹, re'sen icra, re'sen hareket,⁴⁴⁰ re'sen inceleme gibi.⁴⁴¹

İdari yargılama hukukunda ve özellikle vergi yargılaması hukukunda önemli bir yeri olan re'sen araştırma ilkesi uyarınca mahkeme taraflardan bağımsız olarak davanın maddi temelini aydınlatmak ve bunun için gerekli olan tüm olayları ve kanıtlama araçlarını bir araya getirerek incelemek zorundadır. Bu ilkeye, bu şekliyle yer verilmesinin nedeni ise idari yargılama ve vergi yargılamasında kamusal yararın baskın olmasıdır.⁴⁴² Bir diğer yandan da mahkemeye re'sen araştırma yetkisinin tanınmasını haklı kılan bir sebep olarak; davacıların, idarenin elinde bulunan delillere ulaşma konusunda dezavantajlı konumda oldukları ifade edilebilir. Ancak medeni usul hukukunda da tarafların karşı taraf uhdesinde bulunan delilleri mahkeme vasıtasıyla talep etme imkânı bulunmaktadır.⁴⁴³ İdari yargılama alanında, tarafların idare elindeki delillere ulaşma noktasında yaşadığı düşünülen zorluk medeni usul hukukunda kendisini çok yoğun bir şekilde göstermektedir. Örneğin, davanın karşı tarafının ticari defterlerinden delil olarak faydalanılmak istenilebilir. Esas itibarıyla idare kendi kayıtlarını paylaşmada, özel hukuk kişilerinden daha cömert davranmaktadır. Ayrıca 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu⁴⁴⁴ ile de bu pekiştirilmektedir. Re'sen araştırma ilkesine verilen anlam,

hâkim tarafların iddia ve savunmalarıyla bağlı olduğu halde, tescil davalarında adeta kendiliğinden araştırma, inceleme ve değerlendirme kuralı geçerlidir.” (Yargıtay İBK, E: 2005/1, K: 2007/1, K. T. 19.01.2007), Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁴³⁹ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2017, s. 351.

⁴⁴⁰ Gürsel Özkan, “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 30, S: 101, s. 13-40, 20.

⁴⁴¹ “...“re'sen araştırma” ve “re'sen inceleme” terimleri arasındaki ayrımı tespit etmekte fayda vardır. Vergi yargıcının, davayı sevk ve idare etmek ve maddi gerçeğe ulaşmak için yargılama esnasında sahip olduğu yetkileri ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bu ayrıma göre, dosyanın tamamlanması ve kamu düzenine ilişkin hususlar, yani dava dosyasının incelenmesi ile yargıç tarafından anlaşılabilir olan hususlar, re'sen inceleme kapsamına girmektedir. Örneğin, İYUK madde 14 fıkra 3'te düzenlenen dosya üzerinde ilk inceleme yetkisi, bu anlamda re'sen inceleme olarak değerlendirilebilir. Buna karşın, maddi olayın araştırılması ve maddi gerçeğe ulaşılması için dava dosyasında yer almayan bilgi ve belgelere yargıç tarafından ulaşılmaya çalışılması faaliyetine re'sen araştırma adı verilmektedir. Örneğin, vergi yargıcının maddi gerçeği araştırmak için bilirkişi veya keşif usullerine başvurması, re'sen araştırma olarak değerlendirilebilir. Re'sen inceleme ve araştırma arasında yapılabilecek bu ayrıma karşın, bu inceleme açısından re'sen araştırma terimi, re'sen incelemeyi de kapsar biçimde kullanılmaktadır.” Çağdaş Evrim Ergün, “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2006, C. 55, S: 2, s. 65-89, 69.

⁴⁴² Sadık Kırbaş, “Vergi Yargısında Kanıtlama”, **Selim Kaneti'ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayınları, 1996, s. 185-198, 193-194.

⁴⁴³ Yasin, **a.g.e.**, s. 14.

⁴⁴⁴ Kabul Tarihi : 09.10.2003, R.G. T: 24.10.2003 S: 25269.

davanın görülmesine katkı sağlayacağı düşünülen materyalin, taraflar için mahkeme aracılığıyla alınması olmayıp hâkimin re'sen almasından ibarettir.

İdari yargıda hâkimin, tarafların arasındaki uyuşmazlığın çözümünün yanı sıra somut olayın çözümünden hareketle idarenin bundan sonra benzer eylem ve işlemlerde daha dikkatli olması ve hukuka uygun hareket etmesi yönünde idareye bir nevi uyarıda bulunma görevi vardır. Bu nedenle de idari mahkemelerde yapılan yargılamanın amacının özel hukuk uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturan mahkemelerin amacından daha büyük ölçüde hukuk düzenini ilgilendiriyor olması dolayısıyla idari yargıda hâkime re'sen hareket etme yetkisi tanınmıştır.⁴⁴⁵

İdari yargının misyonunun “kamu yararının bekçisi” ve “kamu düzeninin koruyucusu” olmasının tabii sonucu idari yargıdaki uyuşmazlıklar, iki taraf arasındaki uyuşmazlık olmaktan çıkar ve mahkemeye uyuşmazlığın çözümü hususunda tarafların rızasını aşan yetkiler tanır.⁴⁴⁶

Re'sen araştırma ilkesi uyarınca hâkim öncelikle tarafların ileri sürdüğü vakıalarla ve hukuksal tavsifle bağlı kalmayarak uyuşmazlığın ortaya çıkmasındaki gerçek vakıaların neler olduğunu arayıp bulacaktır.⁴⁴⁷ Bu çerçevede, ilkenin esas anlamı olan maddi olayın araştırılması ve maddi gerçeğe ulaşılması için dava dosyasında yer almayan bilgi ve belgelere hâkim tarafından ulaşılmaya gayret edilir.⁴⁴⁸

Re'sen araştırma ilkesinin mahkemeye/hâkime tanınmış bir yetki değil aynı zamanda mahkemenin/hâkimin uymak zorunda olduğu usuli bir yükümlülüğü de ifade ettiği söylenebilir. Zira mahkeme yeterli veya gerekli incelemeyi yapmaz ise kararı, usuli açıdan hukuka aykırı bir hal alır. Ayrıca bu yetki kapsamında tarafların da mahkemeden araştırma yapmasını isteme hakları bulunmaktadır.⁴⁴⁹ Belirtmek gerekir ki hâkim bu yetkisini, takdir yetkisini aşacak surette keyfi bir şekilde kullanamayacaktır; hâkimin re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde sırf kendi kişisel merakını gidermek amacıyla bir inceleme yapabileceği düşünülemez.

⁴⁴⁵ Ejder Yılmaz, “İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 3-4, 1983, s. 11-34, 28.

⁴⁴⁶ Yasin, **a.g.e.**, s. 11-12.

⁴⁴⁷ Zabunoğlu, **a.g.m.**, s. 96.

⁴⁴⁸ Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 53, Ocak 1986, s. 31-38, 36.

⁴⁴⁹ Yasin, **a.g.e.**, s. 12, Onur Karahanoğulları, **İdari Yargı-İdarenin Hukukla Zorlanması (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 570.

Re'sen araştırma ilkesi,⁴⁵⁰ İYUK'un 'Dosyaların İncelenmesi' kenar başlıklı 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, görmekte oldukları davalara ait tüm incelemeyi kendiliğinden yaparlar ve mahkemeler lüzum gördükleri evrakın belirlenen süre içinde gönderilmesini ve taraflar ile ilgili diğer yerlerden talep ettiği bilgilerin verilmesini isteyebilirler, ilgililer bu talepleri süresi içerisinde yerine getirmeye mecburdurlar.⁴⁵¹

Bu açıdan re'sen araştırma yetkisi, ilk olarak davanın usule ilişkin ilkeleri bakımından uygulama alanı bulur. Mahkeme dava dilekçesi üzerinde yaptığı ilk incelemede;⁴⁵² görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup olmadığı,⁴⁵³ dava açma süresi, gerçek hasmın tespiti, cevap verme sürelerinin tayin edilmesi gibi usul kuralları bakımından, taraflarca

⁴⁵⁰ Zehreddin Aslan, "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Ekim 2000-Mart 2001, S: 23-24, s. 53-58.

⁴⁵¹ Yürürlükten kalkmış olan 521 sayılı Danıştay Kanunu'nda da 'Dosya dışında inceleme' kenar başlıklı 82. madde ile 'Duruşmalı işlerde kanun sözcülerinin istekleri' kenar başlıklı 80. maddede bu ilke düzenlenmiştir. 80. madde düzenlemesi şöyledir: *Duruşmalı işlerde, kanunsözcüleri, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tesbiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler.* 82. maddenin 1. fıkrası düzenlemesi ise şu şekildedir: *Dava daireleri veya Dava Daireleri Kurulu, bakmakta oldukları davalara ait her çeşiti incelemeleri kendiliklerinden yapabilecekleri gibi, tayin edecekleri süre içinde, lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.*

⁴⁵² İlk inceleme konuları kamu düzenine ilişkin olduğundan bunların Kanun'da yazılı olan sıraya uygun bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Danıştay VDDK, E: 2008/239, K: 2008/600, K. T. 11.07.2008, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

⁴⁵³ "Dava; tahakkuk fişi içeriği vergi ve ferilerinin iptali istemine ilişkindir. Davacı adına tarh edilen ve ihbarnameleri ilan edilerek tahakkuk etmesi sebebiyle tahsil edilebilir hale gelen vergi ve ferilerinin, varlıklarından e-devlet uygulaması aracılığıyla internetten haberdar olunduğu ileri sürülerek iptalleri istemiyle bu dava açılmış ise de, davada, kesinleşen söz konusu alacakların tahsili amacıyla düzenlenen bir ödeme emri davaya konu yapılmadığı gibi, anılan vergi borçlarıyla ilgili olarak davacı tarafından davalı idareye yapılmış bir başvuru ve bu başvuru sonucu tesis edilmiş, idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlemin de bulunmadığı anlaşılmakla, açılan davanın, 2577 Sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 14 ve 15. maddeleri uyarınca incelenmeksizin reddi gerekir.", Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E: 2016/1601, K: 2017/1209, K. T. 15.06.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

ileri sürülmesi bile re'sen araştırma yapar.⁴⁵⁴ Bu noktada ifade etmek gerekir ki ehliyet⁴⁵⁵ ve görev açısından mahkemece re'sen araştırma yapılması, idari yargılama usulüne özgü olmayıp HMK kuralları çerçevesinde yapılacak yargılamalarda da mümkündür. İkinci olarak ise uyuşmazlığa konu olan olayın gerçekliği ve hukuki nitelendirmesi hususunda mahkemenin, tarafların beyanlarına bağlı olmadan değerlendirme yapmasına imkân tanır.⁴⁵⁶

Re'sen araştırma, yalnızca hâkimin her incelemeyi mutlaka kendisinin yapması, kendi duyuları ile sonuca ulaşması anlamına gelen bir ilke değildir. Re'sen araştırma, serbest delil sistemi uyarınca tanık ve ihbar dâhil her türlü bulgunun delil boyutuna ulaşip ulaşmadığını takdir etmesi ve delil olarak kabul ettiğinde bunları hükme temel alabilmesidir. Kaldı ki burada belirleyici ve temel olan ilke, serbest delil ilkesidir. Bu ilke, bir kamu hukuku yargılama disiplini olan idari (vergi) yargılama hukukunda yargıcın da delil araştırması yapabilmesinin yasal dayanağı olarak algılanmalıdır.⁴⁵⁷

⁴⁵⁴ Yasin, **a.g.e.**, s. 16-17; Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2004, s. 43; Zuhâl Bereket, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996, s. 194-202. “İdari Yargılama Usulü Kanununun sözü edilen bu maddesi ile idari yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin benimsendiği, bu ilke ile mahkemelere uyuşmazlığın çözümünde her türlü evrak, bilgi ve belgeyi isteyebilme yetkisinin verildiği görülmektedir. Resen araştırma ilkesi, bir taraftan yargılamada, gözönüne alınması gereken kamu düzenine ilişkin hususlarda mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi, bir taraftan da idari yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığının bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle önemli bir ilkedir.” Danıştay 12. Dairesi, E: 2005/6399, K: 2006/220, K. T. 06.02.2006, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁴⁵⁵ “Dosyanın incelenmesinden; davaya konu vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ihbarnamesinin ‘Uğur Danışmaz’ adına düzenlendiği halde, davanın ‘BRT Metal Hırdavat İnş. İletişim ve Elektrik Sist. San. Tic. Ltd. Şti.’ tarafından açıldığı anlaşılmıştır. Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin birlikte incelenmesinden, idari davaya konu ihbarnamelerin asıl muhatabına dava açma hakkı tanınması ve bu hakkın bizzat veya vekil tarafından kullanılmasının sağlanması suretiyle korunmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Uğur Danışmaz adına düzenlenmiş olan vergi ve ceza ihbarnamesine karşı bu şahsın vergi mahkemesinde dava açma hakkının olduğu kuşkusuzdur. Mahkemece, öncelikle dilekçenin reddine karar verilerek adına ihbarname düzenlenen Uğur Danışmaz’ın usulüne uygun olarak davasını açmasının sağlanması ve Anayasal bir hak olan hak arama hürriyetinin korunması gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir.” İstanbul BİM, 3. VDD, E: 2017/193, K: 2017/847, K. T. 01.12.2016, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁴⁵⁶ Yasin, **a.g.e.**, s. 17; Yücel Oğurlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi”, **Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 75'inci yıl Armağanı, C. II, Yıl: 1998, S: 2, s. 120-133, 127. “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde, idare mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmıştır. Bu hükümle idari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu kabul edilmiş olup, bu ilkenin amacının maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için gerekli olan bilgi ve belgenin ve delillerin araştırılıp toplanması olduğu açıktır.” Danıştay 11. D., E: 2007/1564, K: 2007/4594, K. T. 04.05.2007, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁴⁵⁷ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 141-142, dn. 378.

İdari yargılama makamı, İYUK tarafından kendisine tanınmış re'sen araştırma yetkisi çerçevesinde, uyuşmazlığın çözümü, maddi ve hukuki uyuşmazlığın açıklığa kavuşturulması, kamu düzenine ilişkin meselelerde hukuka uygun davranılıp davranılmadığının ve tarafların iddia ve savunmalarının doğruluğunun saptanması amacıyla gerekli her türlü bilgi ve belgeyi, ilgili kişi ve kurumlardan isteyebilir, keşif yaptırabilir ve teknik ve özel bilgi gerektiren konuların açıklığa kavuşturulması için bilirkişiden faydalanabilir.⁴⁵⁸

Re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde hâkime tanınan bu yetkinin sınırları da mevcuttur. Öncelikle hâkim bu yetkisini, hukukun genel ilkeleri ve hukuk mantığı çerçevesinde kullanmak ve daha önce de belirttiğimiz üzere hiçbir durumda keyfi davranmamak zorundadır. Bir diğer sınır, taraflarca incelenebilirlik ilkesidir. Bu ilke uyarınca, yargı yerinin re'sen gerçekleştirdiği inceleme neticesinde elde ettiği bilgi ve belgelerin mahiyet ve muhteviyatlarını taraflara bildirmesi gerekmektedir. Aksi durumda tarafların bilgisi dâhilinde olmayan, taraflara tartışma imkânı verilmemiş, idarenin elinde olduğu iddia edilip ortaya konulmayan belgelere dayanılarak hüküm tesis edilemez.⁴⁵⁹ İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğundan re'sen araştırma yetkisi yerindelik denetimi yapılacak şekilde kullanılamaz, yani yerindelik denetimi yasağı, re'sen araştırma ilkesinin bir diğer sınırını teşkil eder.⁴⁶⁰

⁴⁵⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 613-614. Re'sen araştırma ilkesi uyarınca idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:1995/209, K: 1997/124, K. T. 21.02.1997, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

⁴⁵⁹ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 243-244.

⁴⁶⁰ Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1997, s. 20.

“...vergi yargı organları, vereceği kararlarla, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları bakımından ‘yerindelik denetimi’ yapamazlar ya da idarenin takdir yetkisini kaldıramazlar. ...vergi hukukunun, pozitif hukuk bakımından gösterdiği yoğun teknik özelliği, gerek vergi idarelerinin ve gerekse vergi yargı organlarının, vergi kanunlarını kavramada ve uygulamada zaman zaman sınırları geçmeyi zorlamaktadır. Yine kuramsal temelde vergi davasının hukuki mahiyetinin tartışmalı olması ve netliğe kavuşturulmasının da güç olması hususu yargı organlarının verdiği kararların yerindelik denetimi içeriğine havi olmasını kolaylaştırmaktadır. ... Vergi davalarında vergilendirmeye gerçekleştiren ve bir idari işlem olan tarhiyat işlemine karşı açılan dava, iptal davası olarak kabul edilmektedir. Tarhiyat işleminin vergi mahkemesince iptal edilmesi halinde söz konusu vergilendirme işlemi de kalkacağından mükellefin mamelekinde bir azalma olmayacaktır. Ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde olduğu gibi mükellef vergiyi ödemek zorunda bırakılmışsa ve dava sonunda da haklı çıkmışsa ödediği vergiyi geri almak durumundadır. Bu da vergi davalarının tam yargı davasına yaklaştıran yönü olmaktadır. Zira tam yargı davalarında dava

İdari yargılama hukukunda taleple bağıllık ilkesi cari olduğundan, re'sen araştırma yetkisi mahkemeye, davacının talep etmediği şeye veya talep ettiğinden daha fazlasına hükmetme yetkisini vermez.⁴⁶¹

Re'sen araştırma yetkisinin amaç ve işlevi göz önüne alındığında bu ilke, dava konusu işlem veya eylemin hukuka uygunluğunu denetleme hususunda gerekli tüm incelemeyi yapma yetkisini ifade ettiğinden yargı makamlarına baştan, yeni bir idari işlem tesis edercesine araştırma ve inceleme yapma yetkisi yüklememektedir. Zira mahkemeye bu türlü bir yetki tanınması, idare yerine geçerek işlem tesisi sonucunu doğurur ki bu da kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık oluşturur. Re'sen araştırma yetkisi mahkemeye, idarenin hiç yapmadığı ya da eksik yaptığı incelemeyi idarenin yerine geçerek yapma yetkisini vermese de idarenin işlemi gerçekleştirirken yaptığı inceleme ve araştırmaların doğru, kamu yararına ve hizmetin gereklerine uygun olup olmadığı denetleme imkânı verir.⁴⁶²

*konusunu geri ödenme talebini havi bir edim oluşturmaktadır. Tam yargı davalarında ise davacının zarar ve ziyanının giderilmesi için hakimın maddi bir tutar tespit etmesi beklenir. Oysa iptal davalarında hakimden daha çok söz konusu idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi beklenir ve sonuçta da idari işlem ya hukuka uygun bulunur ya da reddedilir. Vergi davasının niteliğinin kestirilmesinin önemi burada ortaya çıkmaktadır ki o da vergi mahkemesinin sınırını belirleyecektir. Vergi davalarının karma dava olduğunu kabul etmek yani iptal ve tam yargı davasının özelliklerini barındıran bir melez dava türü olarak görmek nihayetinde tam yargı davasının başat özelliği olan maddi bir edime hükmetme özelliğini de vergi davalarına intikal ettirme sonucunu doğuracak ve böylece hakime vergi davalarında maddi edime de hükmetme gibi bir zımni bir yetki sağlayacaktır.” Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2005, s. 164-165. “...vergi hakimi önüne gelen davada, dava konusu olan ihtirazi kayıt konulmuş matrah tutarını davacı olan mükellefin iddialarını dikkate alarak durumu mevzuat bakımından muayene ederek hukuka uygunluk denetimini sağlamakla sınırlı olmalıdır. Hakim vereceği kararla mükellefin ihtirazi kayıt koyduğu matraha ilişkin vergi idaresinin yaptığı tarhiyat işlemi ya gerekçeleriyle iptal edecektir ya da vergi dairesinin tarhiyat işlemi tasdik edecektir. Ya da mahkeme, davada tarafları kısmen haklı da bulabilir. Bunun dışında mahkemenin hakimi, vergi idaresine nasıl bir işlem yapması gerektiği hususunda ne bir karar, ne bir tembih ve ne de bir tavsiye vermemelidir. Zira bu gibi müdahaleler yerindelik denetimi anlamına geleceğinden davanın sonucunu etkiler ve vergi idaresini baskı altına alır.” A.e., s. 170. Vergi yargısının hüküm yetkisinin sınırları için bakınız: Lutfi Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, Mart 1988, s. 63-77, 67 vd.*

⁴⁶¹ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2009, s. 445-446.

⁴⁶² Yasin, **a.g.e.**, s. 22-23. “İdari yargı yerlerinin hukuka uygunluk denetimi sırasında bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapabilecekleri hususu İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak bu incelemenin kapsamının idari işlemin meydana getirilmesinde idarenin izlediği yol ve uyguladığı yöntemlerle sınırlı olması gerekmektedir. Vergi dairelerinde yapılan tarh işlemlerinde de vergiyi doğrudan olaya ilişkin idarece yapılan tesbitler veya matrahın saptanmasına ilişkin hesaplamalarla ilgili her türlü inceleme ve araştırmayı talep olması dahi vergi mahkemeleri yapabileceklerdir. Vergiyi doğuran olayı ortaya koyan bir tesbit yoksa, mahkemelerin vergiyi doğuran olayın tesbitine ilişkin bir inceleme ve araştırmaya girmeleri söz konusu olamayacaktır. Bu açıklamalar karşısında, uyumsuzluk konusu olayda idarece yapılan tarh işleminde, mükellefin defter ve belgelerin incelenmesi sonucu düzenlenen tutanakla tesbiti yapılan hususlar matrahın hesaplanmasında dikkate alınmayarak başka bir yöntem kullanılmışken, Vergi Mahkemesince İdarenin yerine geçilmek

Tarafların ileri sürdüğü maddi ve hukuki sebepler ile delillerle bağlı olmaksızın mahkemeye gerekli gördüğü tüm araştırmayı re'sen yapmayı sağlayan idari yargılama usulü, taraflara tam ve yeterli bir tartışma imkânı sağlayamadığından dolayı eleştirilmiştir. Re'sen araştırma yetkisinin idari hâkime mutlaka tanınması gerektiği ancak bir ara kararla, tarafların yeni ve bilgileri dışında olan bu dava malzemesini öğrenmesinin ve üzerinde tartışma imkânının sağlanmasının şart olduğu ifade edilmiştir. Aksi durumda tarafların bilgisi dışında kalan dava malzemesi, tarafların tam ve yeterli bir şekilde tartışmasına sunulmazsa re'sen araştırma ilkesinin gereği gibi işlediği söylenemez.⁴⁶³

Vergi yargılaması açısından vergiyi doğuran olayın, hukuksal biçimlerin de ötesine geçilerek, gerçek özünün saptanması ve idarenin hukuka uygun davranmasının temini için mahkemenin her türlü kanıtı kendiliğinden araştırması büyük önem taşımaktadır. Zira devlet vergilendirme yetkisini kullanırken bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunduğu ve vergilendirme alanındaki keyfi uygulamalar sorunların doğmasına neden olmaktadır. Bu sebeple de vergi yargılama hukukunda bu ilke, sınırlarına sıkı şekilde riayet edilmek suretiyle uygulanmalıdır.⁴⁶⁴

Vergi yargılamasında hâkimler, önlerine gelen uyuşmazlıkta her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapıp gerekli belge ve bilgileri taraflardan ve diğer ilgili kişi ya da kurumlardan isteyebilirler. Vergi yargılamasında yemin ve olayla bağlantısı tabii ve açık olmayan tanık ifadesi hariç olmak üzere kabul edilen delil serbestisi ilkesi de re'sen araştırma ilkesini tamamlamaktadır.⁴⁶⁵

Re'sen araştırma ilkesi, vergi yargılamasında adil yargılanma hakkının zedelenmesi riskinin de önüne geçmektedir. Örneğin, görevi sona ermiş kanuni temsilci kendi dönemine ilişkin sorumluluğu doğduğunda doğal olarak aleyhine salınmış vergi borcuna yönelik savunma hakkının sahibidir. Ancak yapacağı savunmada öncelikle

suretiyle, tutanakla tenkit konusu yapılmaksızın tesbit edilen konularla ilgili yeni bir matrah farkı yaratılmak suretiyle, tarh işleminin değiştirilmesinde isabet görülmemiştir.” Danıştay 3. Dairesi, E: 1989/1325, K: 1989/2825, K. T. 15.12.1989, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, 9 Mart 2018.

⁴⁶³ Sait Güran, “İdari Yargılama Usulü Üzerine Düşünceler”, **Prof. Dr. Tahsin Bekir Balta’ya Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi-Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 199-248, 229-230, 239.

⁴⁶⁴ Kırbaş, **a.g.m.**, s. 194.

⁴⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 223. Tanık ifadesinin vergi yargılamasında delil olup olamayacağına ilişkin görüşümüz üçüncü bölümde “İstinafta Duruşma” başlığı altında yer almaktadır.

ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgeler, zamanında kanuni temsilcisi olduğu ortaklığın uhdesinde olduğundan bu belgelere ulaşma imkânından yoksundur. Diğer yandan ortaklık da bu bilgi ve belgeleri herhangi bir sebepten dolayı görevi sona ermiş kanuni temsilci ile paylaşmakta isteksiz olabilir. Tam bu noktada re'sen araştırma ilkesi uyarınca hâkim tüm bilgi ve belgelerin mahkeme huzuruna getirilmesini hükme bağlayacaktır ve bu yöndeki hüküm de adil yargılanma hakkına hizmet edecektir.⁴⁶⁶

Re'sen araştırma ilkesi uyarınca davaya ilişkin malzemelerin toplanmasında ilk olarak vergi mahkemesi yetkili olmakla birlikte istinaf mahkemesi de uyumsuzluğu hem usulü hem de esası açısından incelediğinden re'sen araştırma yetkisini kullanabilecektir. Ancak temyiz aşamasında Danıştay'ca kullanılıp kullanılmayacağı noktasında çeşitli görüşler bulunmaktadır.⁴⁶⁷

Re'sen araştırma ilkesi gereği mücbir sebepler nedeniyle ya da usule uygun ileri sürülmesine rağmen mahkemece kararda dikkate alınmamış deliller, istinaf aşamasında tekrar ileri sürülebilmelidir. Mahkeme tarafından re'sen incelenebilecek hususlar da istinaf aşamasında taraflarca ileri sürülebilmelidir.⁴⁶⁸

Yine aynı şekilde idari aşamada yetkililere sunulmayan defter ve belgelerin yargılama aşamasında gerek ilk derece mahkemesine gerekse ilk derece mahkemesine getirilmeksizin istinaf mahkemesine getirilmesi halinde mahkemece dikkate alınıp alınmayacağı hususu re'sen araştırma ilkesinin kapsamı bakımından tartışmalıdır. Danıştay'ın idari aşamada ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye ibrazı hususunda birbirinden farklı kararları bulunmaktaydı. Danıştay, yakın tarihli bir İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ile inceleme aşamasında herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye sunulması halinde mahkemece incelenmesi gerektiği yönünde görüşünü ortaya koymuştur.⁴⁶⁹ Ancak söz konusu kararda mesele, sadece KDV mükellefleri açısından ele alındığından, diğer mükellefler açısından da kararın bağlayıcı olup olmadığı hususu tereddüt

⁴⁶⁶ İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s. 124.

⁴⁶⁷ Zehreddin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 203.

⁴⁶⁸ Oğuz Sancakdar, "İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 91, 2016, s. 29-113, 51-52.

⁴⁶⁹ Danıştay İBKK, E: 2013/3, K: 2019/1, K. T. 08.02.2019, R. G. t. 25.07.2019, S: 30842.

yaratmaktadır.⁴⁷⁰ Ancak belirtmek gerekir ki KDV mükellefleri için kabul edilen bir durumun diğer mükellefler açısından kabul edilmemesi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Aynı şekilde idari aşamada yetkililere sunulmayan defter ve belgelerin vergi mahkemesine sunulması nasıl kabul ediliyorsa istinaf mahkemesine sunulması da kabul edilmelidir. İstinaf yargılamasında amaç maddi gerçeğin ortaya çıkartılması olduğundan bu kabul zorunludur. Kaldı ki re'sen araştırma ilkesi de bunu gerektirmektedir.

Gizlilik ilkesi, vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesininin sınırını oluşturmaktadır. Gizlilik; bilgi, belge ve diğer verilerin açıklanmaması anlamına gelmektedir.⁴⁷¹ Her devletin açıklandığı zaman güvenliğini, menfaatlerini veya diğer devletlerle ilişkilerini zedeleyecek bilgi ve belgeleri bulunabilir ve bazı idari eylem ve işlemlerini de bu bilgi ve belgelere dayandırmış olabilir. Bu işlem ve eylemler dava konusu edildiğinde ise idare, bu bilgi ve belgeleri mahkemeye ibraz etmeyebilir.⁴⁷²

İYUK md. 20, fıkra 3 uyarınca re'sen araştırma ilkesi *çerçevesinde istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.*⁴⁷³ İdari yargılamada re'sen araştırma ilkesinin sınırı olan gizlilik ilkesi bu hükümde kendisine yer bulmuştur.⁴⁷⁴ Bu düzenleme ile amaçlanan,

⁴⁷⁰ İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 213.

⁴⁷¹ Musa Eken, "Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı", **Amme İdaresi Dergisi**, C. 27, S: 2, s. 25-54, 26.

⁴⁷² Yasin, **a.g.e.**, s. 25.

⁴⁷³ "Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez." cümlesi 1994 yılında getirilmeden önce, maddenin 4. fıkrasında "getirilen veya idarece gönderilen gizli belge ve dosyalar taraf ve vekillerine incelettirilemez" cümlesi bulunmaktaydı. Bu değişikliğin gerekçesi şöyledir: "Madde ile 2577 sayılı Kanunun 20. maddesinin 3. fıkrasının sonuna bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemeyeceği öngörülerek, adalete gölge düşürmesinin önüne geçirilmesi ve yargılama hukukunun delil sistemi korunmak istenmiştir. Yargılama usulü hukukunun amaç, davaya dayanak yapılan tüm belge ve delillerin tarafların bilgisine sunulması suretiyle gerçeğin ortaya çıkması ve bu suretle hukukun üstünlüğünün sağlanmasıdır. Taraf ve vekillerine incelettirilmeyen belge ve dosyaya dayanılarak karar verilmesi, davacılara gerçek anlamda iddiasını kanıtlama hakkı tanınmadığını gösterdiği gibi adalete de gölge düşürmektedir. Kaldı ki, uygulamada gizlilik taşımayan belge ve dosyalara gizlilik damgası vurularak bunların ilgililere incelettirilmesi engellenmektedir." Yasin, **a.g.e.**, s. 25, dn. 51.

⁴⁷⁴ Zabunoğlu, **a.g.m.**, s. 98.

ilgilisinin idari belgelere ulaşmasını temin değil, yargısal faaliyet bakımından mahkemenin belgeye ulaşarak adil bir yargılama yapabilmesini sağlamaktır.⁴⁷⁵

Vergi yargılamasında gizlilikle ilgili ortaya çıkabilecek durumlardan en temel olanları, dava dosyalarının içeriğinin ve duruşmaların açıklığına ilişkindir. Kurul halinde görülen davalarda müzakerelere tarafların katılması mümkün olmamakla birlikte duruşmaların açıklığı evrensel hukuk ilkesi olduğundan yargısal faaliyetteki açıklık bu suretle sağlanabilir. Yoksa müzakerelerin gizli olması yargılamanın açıklığını zedelemeyecektir. Dava dosyasının içeriği açısından ise taraflar dışında hiç kimsenin kesin bir yargısal kararla sonuçlanmamış davaya ait dosyayı inceleme hakkı bulunmamaktadır.⁴⁷⁶ Taraf olmayan kimselere karşı dosya içeriğinin gizli tutulması da yargılamanın açıklığını zedelemeyecektir.

Vergi yargılamasında gizlilik hususunda vergi mahremiyetinin de ele alınması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 'Vergi Mahremiyeti' kenar başlıklı 5. maddesi uyarınca, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde görev alan bilirkişiler; görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle alakalı kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların

⁴⁷⁵ Murat Sezginer, "İdari Belgelere Ulaşma Hakkı-Fransa Örneği", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1998, C. 6, S: 1-2, s. 299-343, 321. "... 20. maddenin 3. fıkrası, idari yargının var oluş amacıyla uyumlu olmadığı gibi silahların eşitliği ilkesi yönünden de adil yargılanma hakkını zedeleyici bir düzenlemedir. Zira, söz konusu madde ile talep edilen bilgi ve belgenin dosyaya sunulmama gerekçeleri tamamen yürütme organına bırakılmaktadır. Bu gerekçelerin mahkemece değerlendirilmesi imkanı öngörülmemiştir. Talep edilen bilgi ve belgeye davaya bakan yargıcın ulaşımının engellenmesi bu yönüyle eleştirilebilir bir husustur. Her ne kadar ilgili madde uyarınca gösterilmeyen bilgi ve belgeye dayalı bir savunmaya karar verilemeyeceği belirtilmişse de maddi gerçeğin aydınlatılması açısından bu bilgi ve belgenin davanın çözüm noktasında olduğu takdirde adil bir kararın nasıl verileceği tartışılabilir bir konudur." Mutlu Kağıtçıoğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 206.

⁴⁷⁶ "Bu konuda avukatlara, ilgili yasa gereği tanınan ayrıcalıklar saklıdır. Dava dosyalarının ancak yanlara ve ilgililere açık olması ilkesinin alenilik kuralını ihlal ettiği kanısında değiliz. Yalnız burada bir önemli saydığımız noktaya değinmekte yarar var: Duruşmalı incelemelerde, inceleme sırasında Danıştay Savcısının görüşünü öğrenebilen yanlara, aynı olanak duruşmasız işlerde sağlanmamakta, yanlar duruşmasız işlerde Savcının ne düşündüğünü ancak nihai karar ellerine geçtikten sonra öğrenebilmektedirler. Ayrıca, bilindiği gibi, yeni yasa yürürlüğe girdikten sonra, tetkik hâkimlerinin görüşlerine de nihai kararlarda yer verilmemesi yolu tutulmuştur. Her iki uygulamanın da sakıncalı olduğu kanısındayım. Özellikle yanlarla vekillerinin tetkik hâkimi ile savcının görüşlerinin ne olduğunu bilmelerinde yarar vardır." Zabunoğlu, **a.g.m.**, s.98.

yararına kullanamazlar ve bu yasak görevlerinden ayrılışları dahi devam etmektedir.⁴⁷⁷ Vergi mahremiyeti kapsamında vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görev alan kimseler sadece yargılama faaliyetinde bulunanlarla sınırlandırılmamalı, görev almak tabiri geniş anlamıyla ele alınmalıdır. Vergi mahremiyeti mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin özel hayatlarını korumak amacıyla öngörüldüğünden, bu kişilerin vergi sırlarını görevleri sebebiyle öğrenme olanağına sahip kimselerin tamamının vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olanlar kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁷⁸ “*Vergi ve bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanlar'dan maksat sadece hâkim veya savcı olarak bu organlarda vazife gören kimseler değildir: raportörler, yazı işlerinde çalışan memurlar, teftiş kurulunda görevlendirilen personel de aynı kavrama dahildir*”.⁴⁷⁹ Bu çerçevede gerek vergi yargılamasında gerekse istinaf aşamasında görevli hâkimler ve görevli diğer memurlar vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar.

2.2.3. Yazıllık İlkesi

Yargılama usulünde davanın görülüşü bakımından yazılı, sözlü ve karma olmak üzere üç şekil bulunmaktadır. Davacı ve davalının, iddia ve savunmalarını sözlü olarak hâkime aktardıkları duruşma safhasından ibaret olan sözlü yargılama, hukuk yargılamasında basit usulde yargılamaya temel oluşturmakta, ceza yargılamasında ise yargılama sisteminin esas şeklini teşkil etmektedir. Ancak idari davalar açısından idarenin diğer işlemleri gibi savunması da yazılı şekle tabi olduğundan sözlü usul tek başına uygulanmamaktadır.⁴⁸⁰ İdari yargılama hukuku açısından kural olarak yazıllık ilkesi kabul edilmektedir. Bu ilke vergi yargılaması hukuku açısından da geçerlidir.⁴⁸¹

⁴⁷⁷ Şayet ilgili maddede belirtilen kimselerden biri bu yükümlülüğe aykırı hareket eder ise VUK md. 362 uyarınca vergi mahremiyetini ihlal etme suçu dolayısıyla Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre cezalandırılacaktır.

⁴⁷⁸ İnci Solak Akman, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2012, s. 132-133.

⁴⁷⁹ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, 1988, s. 99, Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2015, s. 477.

⁴⁸⁰ “*Bu sistem idari davaların yapısı ile bağdaşamaz: yargı fonksiyonunun ve dava teorisinin en son ve müteakmil safhasını teşkil eden idari davalar iptal davaları gibi idari şekillerle, işlem ve eylemlerle doğmuş bir uyumsuzluğa dayandığı ve bunlara karşı açıldığı için sözlü bir şekilde görülemeyecekleri gibi tam yargı davaları da, ... idareye başvurma, bir karar istihsal etme gibi öncel (mukaddem) işlemlere dayanır.*” Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C: III, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1962, s. 1935-1936.

⁴⁸¹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 258.

Tek başına yazılılık usulünün uygulanmasının mahzuru doğacağından sözlü ve yazılı usulün birleştirildiği karma yargılama şekli de bulunmaktadır. Bu sistemde dilekçelerin teatisinden sonra taraflar iddia ve savunmalarını duruşmada sözlü olarak da ifade etmektedirler. Esas itibarıyla idari yargı davalarında tatbik edilen şekil bu olmakla birlikte yazılı safha ile sözlü safhanın derecesi, davanın mahiyeti, vakıa, derece mahkemesi ile temyiz merciinde olmasına göre değişiklik arz etmektedir.⁴⁸² Ancak uygulamada sözlü safhanın, yazılı usulün yanında çok istisna kaldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Günümüzde idari yargılamada duruşma az yapılmakla birlikte tam anlamıyla bir duruşma seyrinin de izlendiği söylenemeyecektir, zira ileri de açıklanacağı üzere duruşmalarda, duruşma tutanağı dahi tutulmamaktadır. İdari yargılamada, yazılılık tek şekil olmamakla birlikte hem yargısal korunma hem de hukuki güvence açısından tercih edildiği ifade edilmiştir.⁴⁸³ Belirtmek gerekir ki Anayasa Mahkemesi bir kararında: idari yargılama yönteminin baskın niteliği yazılı yargılama usulü olmakla birlikte kimi davalarda karma bir yöntemin uygulandığını ifade etmiştir.⁴⁸⁴

İYUK'un 1. maddesinin 2. fıkrası uyarınca; “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*” İdari yargılama usulünde başlangıçtan beri geçerli olan yazılı yargılama usulünde, taraflar iddia ve savunmalarını, dava ve cevap dilekçeleri ile yazılı olarak ortaya koymaktadırlar ve incelemeler de dosya ve yazılı belgelere üzerinden yapılmaktadır.⁴⁸⁵ Yazılı usul çerçevesinde dosyanın tekemmülünden önce taraflar arasında ikişer kez yazışma yapılır ve taraflar bu safhaların her birinde iddialarını ispatlayacak delil, bilgi ve belgeleri mahkemeye sunarlar. Şayet duruşmaya karar verilmiş ise duruşma esnasında da bu delil, bilgi ve belgeler mahkemeye sunulabilir. Bu aşamada ibraz edilmeyen belgeler, sunulmama gerekçesi ile birlikte mahkemeye verilir ve mahkeme gerekli görür ise karşı tarafa tebliğ ederek bunları da dosyasına koyar.⁴⁸⁶

⁴⁸² Onar, **a.g.e.**, C.III, s. 1936-1937.

⁴⁸³ Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 187.

⁴⁸⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, E: 1990/40, K: 1991/33, K. T. 01.10.1991, R.G. t. 07.02.1992, S: 21135.

⁴⁸⁵ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 258, Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 238.

⁴⁸⁶ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 238. İdari yargıda yazılılık ilkesinin tümüyle kabul edilmesi eleştirilmektedir. Bir görüşe göre dava ve cevap dilekçelerinin yazılı şekle tabi olmasının zorunlu ve yararlı olmasına karşılık yargılama sürecinin tümüyle ve mutlak bir şekilde yazılılık esasına göre yürütülmesi gereksiz olmasının yanında aynı zamanda sakıncalıdır. Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür**

İdari yargılamada ve özelde vergi yargılamasında yazılılık ilkesinden beklenen, davayı hızlandırmak, uyuşmazlığın makul ve hatta en kısa zamanda yargısal bir kararla çözümlenmesini sağlamaktır.⁴⁸⁷ Yazılılık ilkesi, çabukluk ilkesi ile yakından ilişkilidir; bu ilke sayesinde idari yargılama prosedürü, adli yargıya göre daha hızlı gitmektedir. Ancak vergiyi doğuran olayın özünü tespit edebilmek için her türlü delilden yararlanmayı sağlayan delil serbestisi ilkesi, re'sen araştırma ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesi ile yazılılık ilkesi çatışmaktadır.⁴⁸⁸

İdari yargıda yazılı yargılamanın zorunluluğu, her şeyden önce, davanın açılması sırasında kendini göstermektedir. Zira bir idari davanın konusunun ve çerçevesinin sözlü olarak açıklanabilmesi ve bunun kayıt altına alınabilmesi imkânsızlık derecesinde güçtür. Ayrıca aynı güçlük idarenin cevap hakkını kullanması aşamasında da söz konusu olacaktır. Bu sebeple idari yargılamada dava ve cevap hakkının esasen yazılı şekilde kullanılması gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır. Hatta bu görüşe göre bunun için yasal bir düzenleme olmasına dahi gerek bulunmamaktadır.⁴⁸⁹

Yazılı şeklin olumlu ve tek başına kullanıldığında olumsuz yanları bulunmaktadır. Yazılı şekilde, davacı iddiasını ve savunmasını düşünerek, danışarak sunabilmekte; beklemediği veya derhal cevaplandıramayacağı bir savunma veya karşılıklı iddia karşısında kalmamaktadır. Aynı zamanda bu usul, davalının cevap, def'i ve karşılıklı iddialarına karşı savunmasını da düşünerek ve danışarak yapabilmesine imkân sağladığından hukuki durumun aydınlanması ve gerçeğe varılması açısından teminatlı bir usuldür. Ancak bu usulde taraflar mahkeme karşısına çıkamayacakları, hâkime iddia ve savunmalarını sunamayacakları ve kendilerince önem taşıyan noktalara hâkimin dikkatini çekemeyeceklerinden tatmin edilmiş olamayacaklardır.⁴⁹⁰

İdari yargılamanın yazılı şekle tabi olmasının zorunlu ve yararlı olmasına karşılık yargılama sürecinin bütünüyle ve mutlak bir şekilde yazılılık esası üzerine oturtulması da belli sakıncalar içermektedir. Yinelemek gerekirse iddia ve savunmalarını duruşmada hâkime sözlü olarak sunma fırsatı bulamayan taraflar, özellikle de dava aleyhine

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 13, C. 13, S: 1, s. 33-46, (Çevrimiçi) <http://www.idare.gen.tr>, 5 Ocak 2020.

⁴⁸⁷ Zabunoğlu, **a.g.m.**, s. 97.

⁴⁸⁸ Kırbaş, **a.g.m.**, s. 193.

⁴⁸⁹ Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme".

⁴⁹⁰ Onar, **a.g.e.**, C.III, s. 1936.

sonuçlanan taraf, haklılığına ilişkin hususları yazılı olarak tam anlatamadığı hissiyle hâkimin davayı iyi kavrayamamış olacağından dolayı karara karşı güvensizlik duyacaktır. Karara etki edecek bir hususun hâkimin gözünden kaçabileceği, bu riskin duruşma ile tamamen ortadan kaldırılamayacak olsa da azaltılabileceği bir gerçektir.⁴⁹¹

Vergilendirmeye ilişkin tüm işlemler yazılı olduğundan yargılamanın da yazılı olmasının bunun doğal sonucu olarak karşılanması gerektiği yönünde bir görüş bulunmaktadır.⁴⁹² Ancak idari davalara konu işlemlerin yazılı olmasının, bu davalarda yazılı yargılama usulünü zorunlu kıldığı şeklindeki yaklaşım eleştiriye açıktır. Çünkü şayet dava konusu hukuki tasarrufun yazılı olması tek kriter olarak kabul edilecek ise adli yargıda dava konusu edilen birçok sözleşme ve tapu kayıtları gibi işlemler de yazılı şekle tabi olduğundan aynı yaklaşımın bu davalar açısından da kabul edilmesi gerekirdi.⁴⁹³

Vergi yargılaması hukukunda yazınlık ilkesini sadece İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre belirlemek eksik bir tespit olacaktır. Çünkü İYUK md. 31'in yaptığı atıf dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda, Vergi Usul Kanunu hükümleri de uygulanmaktadır. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu hükümleri, idari yargılama usulü kuralı niteliğindedir. Bu sebeple yazınlık ilkesine dayanak olarak VUK hükümlerini de göstermek gerekmektedir. İdari usul kanunu olan VUK, idari bir işlem olan vergilendirme işleminin ortaya çıkma sürecinde hem vergi idaresi hem de vergi ödevlileri tarafından uyulması gereken kuralları içermektedir.⁴⁹⁴

Yargılama sürecinin tümüyle yazılı yargılama usulü ile yürütülmesi hak arama özgürlüğü noktasında sakıncalar da doğurabilir. Kural olarak uygulanan yazılı yargılama usulünün yanında sakıncalarını giderebilmek için hâkime sözlü yargılama usulüne başvurma imkânı da tanınmalıdır.⁴⁹⁵ İYUK'ta ve dolayısıyla vergi yargılamasında yazılı

⁴⁹¹ Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme".

⁴⁹² Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 692; Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme".

"...Bürokrasinin yapısı ve yönetim sistemimizin özelliklerinden dolayı olaylar, durumlar ve bunların oluşturduğu olguların belgeye dökülmesi, yönetsel yargıda yazılı yargılama yönteminin benimsenmesini gerekli ve zorunlu kılmakla birlikte..." Danıştay 4. Dairesi, E: 1985/5491, K: 1987/3507, K. T. 26.11.1987, **Danıştay Dergisi**, S: 70-71, s. 208.

⁴⁹³ Yasin, **a.g.e.**, s. 37.

⁴⁹⁴ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 258. Örneğin VUK md. 3, sadece vergi idaresi ve mükelleflerince değil, aynı zamanda vergi yargısı organlarıncı da uygulanması gereken bir hükümdür. **A.e.**, s. 258.

⁴⁹⁵ Zehreddin Aslan, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 35.

usul kural olmakla beraber sözlü usule sınırlı da olsa yer verilmiştir. Vergi yargılamasında sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi için kanunda bu durumun açık bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. İYUK uyarınca belirli koşullarda duruşma yapılmasına izin verilmektedir; duruşmalarda dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülen neden ve kanıtlar geliştirilip, açıklanıp, tartışılmaktadır.⁴⁹⁶ İYUK md. 17 uyarınca; *Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin⁴⁹⁷ Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır, temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.*

Belirtmek gerekir ki vergi yargılama hukukunda sözlü yargılama gereksinimi kendini daha fazla hissettirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda buna ilişkin hüküm de yer almaktadır.⁴⁹⁸ Ancak duruşmanın; tarafları tatmin etme, yani bir çeşit doyum duygusu yaratmanın ötesinde yargılama faaliyetlerinin daha doğruyu ve adil olanı bulması açısından pek bir fayda sağlamadığını ifade eden bir görüş de bulunmaktadır.⁴⁹⁹

Yazılılık ilkesinin istisnası olan duruşma, vergi yargılaması hukukunda çokça tartışma konusu edilmekle birlikte bu tartışmanın büyük bir kısmını duruşmada tanığın dinlenip dinlenemeyeceği meselesi oluşturmaktadır.

⁴⁹⁶ Kırbaş, **a.g.m.**, s. 192. “Her ne kadar, idari yargıda re’sen araştırma ve inceleme ilkesi geçerli ise de; bu olgu mahkemenin araştırmalarının keyfi bir şekilde yürütülebileceği anlamına gelmez. Nitekim 2577 sayılı Kanunun 1. maddesinin 2. fıkrasında, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı belirtilmiş olup, aynı yasanın duruşma ve duruşmaya ilişkin esasları düzenleyen 17. ve 18. maddelerinde; duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış, ancak duruşma yapmaksızın taraflardan birinin çağırılması suretiyle bilgisine başvurulmasını mümkün kılacak bir hükme yer verilmemiştir. Öte yandan aynı Kanunun 31. maddesi gereği Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan atıftan da böyle bir uygulama olanağı doğmamaktadır. Bu durumda, Vergi Mahkemesince re’sen araştırma ve inceleme yapılırken yukarıda açıklandığı şekilde kanunda gösterilen esaslar çerçevesinde bir araştırma yapmaksızın duruşma dışında mükellefin bilgisine başvurulmasında isabet görülmemiştir.” Danıştay 3. Dairesi, E: 1989/452, K: 1989/2340, K. T. 25.10.1989, **Danıştay Dergisi**, S: 78-79, s. 176-177.

⁴⁹⁷ 2020 yılı itibariyle tek hâkimle görülebilecek olan uyuşmazlık sınırı 53.000 Türk Lirası’dır.

⁴⁹⁸ Kırbaş, **a.g.m.**, s. 192. VUK mükerrer madde 378 –*Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarihiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.*

⁴⁹⁹ Zabunoğlu, **a.g.m.**, s. 97.

Vergi yargılamasında tanık dinlemenin mümkün olacağı görüşü egemen olmakla beraber aksi yönde görüşler de bulunmaktadır.⁵⁰⁰ Vergi yargılamasında tanık dinlenemeyeceği yönündeki görüşler; vergi yargılamasında yazılı yargılama usulünün benimsenmiş olmasına, İYUK'ta tanık müessesesinin düzenlenmemiş olmasına ya da İYUK'un HMK'nın çeşitli maddelerine atıf yapan 31. maddesinde tanıklığa ilişkin bir düzenleme olmamasına dayanmaktadır.⁵⁰¹ Belirtmek gerekir ki katıldığımız görüş uyarınca vergi yargılamasında tanık dinlenilmesi mümkündür. Öncelikle vergi yargılamasında re'sen araştırması ilkesinin öngörülmesiyle ulaşılmak istenen, maddi gerçeğin ortaya çıkartılması olduğundan tanık dinlenebilmesi de mümkün olmalıdır.⁵⁰² Vergi yargılamasında belli şartlar altında duruşma yapılmasının mümkün olması, tanık dinlenilmesinin de mümkün olduğuna ilişkin ilk kanıttır. Bunun yanında İYUK md. 31 uyarınca HMK'ya atıf yapılan haller dışında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacağından ve VUK md. 3'te de olayla bağlantısı tabii ve açık olan tanık ifadesinden faydalanılabileceği hüküm altına alındığından duruşmada tanık dinlenilmesi mümkün olacaktır.⁵⁰³

⁵⁰⁰ Tanık dinlenebileceği yönündeki görüşler için bakınız: Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülşen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s. 509-512, Adnan Tezel, "Türk Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil Sistemi", **Ord. Prof. Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1981, s. 251-268, 254, 267, Selçuk Hondu, "İdari Yargılama Usulünde 'Duruşma' Yapılması ve Uygulamadaki Durum", **Danıştay Dergisi**, S: 89, 1995, s. 1-16, 14. AİHM bir başvuru üzerine verdiği kararında, tanık dinlenme talebinin kabul edilmemesini adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Başvuru konusu olayda; idare mahkemesi, tanık ifadeleri ile şirket hesaplarını inceleyen vergi idaresi raporuna dayanarak başvuran şirket aleyhine yapılan cezalı tarhiyatı hukuka uygun bulmuş ancak bu yargılama esnasında başvuran şirketin tanık çağırma talebini alakasız bularak reddetmiştir. AİHM bunun adil yargılanma hakkının ihlali olduğuna hükmetmiş ve söz konusu tanıkların dinlenememesi sebebiyle, başvuran şirketin yaşadığı sıkıntıları telafi edecek hiçbir usuli güvencenin bulunmadığını da belirtmiştir. Chap Ltd/Ermenistan, 2 Mayıs 2017, Başvuru no: 15485/09, p. 50-51, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020.

⁵⁰¹ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2015, s. 286. Yazar vergi yargılamasında tanık dinlenebileceği görüşündedir. Tanık dinlenemeyeceği yönündeki görüşler için bakınız: Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 46, Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2017, s. 468.

⁵⁰² Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 140-141. Doktrinde bir görüşe göre, yazılılık tanık beyanlarının dosyaya girmesine engel değil, yalnızca tanıkların duruşmada bir delil olarak dinlenilmesine, değerlendirilmesine engeldir. Yine bu görüşe göre hukuka aykırı olarak elde edilmemiş olması koşuluyla her türlü delilin, doğrulama aracı olarak dosyaya girmesi ve hakim tarafından kullanılması mümkündür. Karahanoğulları, **a.g.e.**, s. 27.

⁵⁰³ Gümüşkaya, **a.g.t.**, s. 287. "VUK'un 378'inci maddesinde Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkemenin vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile yükümlünün duruşmada hazır bulunduracağı mali müşavirinin veya muhasebecisinin de dinlenebileceği hükme bağlanmıştır. Bu durumlarda, inceleme elemanı veya muhasebeci/mali müşavir, davalı veya davacının kendisi ya da temsilcisi ile birlikte duruşmaya katılmalıdır. Söz konusu madde dayanak alınarak, vergi yargılamasında

2.2.4. Usul Ekonomisi İlkesi

‘Usul ekonomisi’⁵⁰⁴ ilkesi maddi gerçeğe ulaşma yolunda gereksiz gider ve işlemlerden kaçınarak, yargılamada çabukluk ve ucuzluğun sağlanmasını ifade eder.⁵⁰⁵ Anayasa’nın 141. maddesinde; *davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir* demek suretiyle usul ekonomisi ilkesi düzenlenmiştir.⁵⁰⁶ HMK’nın ‘Usul ekonomisi ilkesi’ kenar başlıklı 30. maddesi uyarınca “*Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakta yükümlüdür.*”.

Mahkemeler aracılığıyla bireylerin haklarını korumayı ve güvence altına almayı amaçlayan devlet, bireylerin en az gecikme, en az gider ve en az zahmetle haklarına kavuşmalarını sağlamakla yükümlüdür. Bu aynı zamanda anayasal hukuk devleti anlayışının bir sonucudur.⁵⁰⁷

tanık dinlenebileceği yönündeki görüşümüze karşı, yasa koyucunun vergi yargılamasında tanık olarak dinlenebilecek kişileri söz konusu maddede sınırlayıcı şekilde saydığı, VUK m. 3’te sözü edilen “tanıkların” ise idari aşamada vergi idaresinin bilgi alabileceği kişiler olduğu söylenebilir. Bu görüş ilk anda tutarlı görünse de, bize göre hatalıdır. Zira VUK m. 378’de belirtilen kişiler vergi hukukuna göre “tanık” niteliğinde değildir; çünkü vergiyi doğuran olay ile hiçbir bağlantısı bulunmayan, bu olayın gerçekleşmesinden sonra, vergisel ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi aşamasında görevli ve yetkili kişilerdir. Ayrıca bu kişilerin konumları nazara alındığında “tarafsızlığı”, dolayısıyla beyanlarının “güvenilirliği” de şüphelidir. Yasa koyucu bu kişileri, uyumsuzluğa ilişkin özellikle teknik olguların aydınlanmasına yardımcı olabilecekleri düşüncesiyle gerektiğinde dinlenebilmelerini ayrıca hükme bağlamıştır. Maddede yer alan “...mahkeme...inceleme elemanları ile...mali müşaviri...ve muhasebecisini de dinler” cümlesinde “de” bağlacının kullanılmasını da, yargılamada bu kişiler dışında dinlenebilecek kişiler olduğu yönündeki tezimizi destekleyici bir argüman olarak ileri sürebiliriz.” A.e., s. 287-288.

⁵⁰⁴ “Mahkemeye Başvurma Hakkı/Hak Arama Hürriyeti” başlığı altında usul ekonomisine ilişkin değerlendirmelere yer verildiğinden, bu kısımda tekrara düşmemek açısından yer verilmeyecektir.

⁵⁰⁵ Ejder Yılmaz, **Medeni Yargılama Hukukunda Islah**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s. 78-82. “Usul ekonomisi sayesinde, davalar daha çabuk ve ucuz olarak görülebilecektir. Ancak davaların çabuk görülmesi, başlı başına amaç değildir. Yargılamanın objektif hukuka ve maddi gerçeğe ulaşmayı amaçladığı asla unutulmamalıdır. Başka bir deyişle, maddi gerçeğe en çabuk bir şekilde varılması söz konusudur. Çabukluğun tek amaç olması ve yargılamanın ‘maddi gerçeğe ulaşma’ amacının göz ardı edilmesi halinde, verilen karar ilk bakışta, çabuk verilmiş ve gecikmemiş bir karar sayılabilir. Ancak verilen karar, ‘maddi gerçek’ unsurunu taşımadığı için tarafları tatmin edemeyeceğinden taraflar normal kanun yollarına, hatta yargılamanın yenilenmesi yoluna giderek maddi gerçeğe uygun karar verilmesini isteyeceklerdir. Bu ise, boş yere yeni davalar açılmasına neden olacağından, mahkemelerin işlerini artıracak ve yeni giderlerin yapılmasına yol açacaktır. Böylece, ilk bakışta ‘çabuk ve ucuz’ verilmiş gibi görünen kararın, gerçekte uyumsuzluğu çözmediği, hatta sorunu sürüncemede bırakan ve işleri uzatan bir karar olduğu ortaya çıkacaktır. Bu nedenle, usul ekonomisi ilkesini, maddi gerçeğe ulaşma yolunda ‘çabukluk ve ucuzluk’ olarak anlamak ve uygulamak gerekir.” Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995, s. 114.

⁵⁰⁶ Kırbaş, a.g.m., s. 193.

⁵⁰⁷ Yılmaz, **Medeni Yargılama Hukukunda Islah**, s. 78.

Usul ekonomisi temel olarak yargılamanın hem hızlı hem de az giderle görülmesini ifade eder. Yargı işlevinin gerçekleştirilmesinde çabukluk konusunda örgütlenme şekli önem taşımakla birlikte asıl önemli etken, kabul edilen yargılama modeli içerisinde yargılamanın hızlı yürütülmesidir. Vergi yargılaması alanında benimsenen yazılılık, re'sen araştırma gibi ilkelerin yanı sıra uygulanacak yargılama usulü kurallarının buna katkı sağladığı ifade edilmektedir.⁵⁰⁸ Ancak belirtmek gerekir ki çabukluk uğruna savunma hakkı kısıtlanmamalıdır. Savunmaya hazırlıklı olabilmek için taraflara makul sürenin verilmesi gerekli olup önemli olanın da yargılama makamınca sürat uğruna adaletsiz sonuçlara varılmasının önlenmesidir.⁵⁰⁹

Usul ekonomisinin bir boyutu olan ucuzluk ilkesi, yargılamanın kamuya yararlılığı açısından bir ölçüt oluşturmaktadır; objektif hukukun gerçekleştirilmesi ne kadar az masrafla sağlanır ise yargılamanın kamuya yararlılığı da o denli artmaktadır.⁵¹⁰ Yargının kamusal bir faaliyet olması dolayısıyla ondan yararlanılmasının karşılıksız olması gerektiği düşüncesi günümüzde kabul görmemektedir. Tüm kamusal hizmetlerde olduğu gibi yargı hizmetlerinde de bireylerin mali güçleri oranında ve makul bir biçimde katılmaları zorunluluğu vardır ve bu yükümlülüğün de ağır bir mali yük olmaması, dengeli olması gerekmektedir.⁵¹¹ İstinaf yargılamasında harçlar çok yüksek olmasa da davanın taraflarının şayet bu harçları ödeyecek maddi durumları yok ise HMK'daki 'Adli Yardım'a ilişkin maddelerdeki şartları gerçekleştirmek koşuluyla adli yardımdan faydalanabilmeleri mümkündür.

Vergi yargılamasında usul ekonomisi ilkesinin tipik uygulama örneği; İYUK md. 49 uyarınca, Danıştay'ın temyiz üzerine vereceği gerekçeyi değiştirerek onaması veya kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar bulunması

⁵⁰⁸ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 1995, s. 115.

⁵⁰⁹ Zabunoğlu, **a.g.m.**, s.94.

⁵¹⁰ "... diğer yargılama giderlerinin yanında yanı sıra, vergi yargısında alınacak harçlar da önem taşımaktadır. ... Harç uygulamasında. Maliyetin bir kısmına yararlananın katlanmasıyla birlikte, o kamu hizmetine yönelebilecek gereksiz talep bakımından caydırıcı etki yaratılması da amaçlanmaktadır. Ancak bunun ötesine geçilip, gerçek ihtiyaç sahiplerinin yargı hizmetinden yararlanması engellendiği takdirde, yani harç bu denli yüksek tutulduğu takdirde, yargılama bir kamu hizmeti olmaktan çıkar." Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 1995, s. 115-116.

⁵¹¹ Zabunoğlu, **a.g.m.**, s. 100.

halinde kararı düzelterek onamasıdır. Bu hüküm uyarınca uyuşmazlık, istinaf merciine geri gönderilmeden kısa sürede ve kesin olarak çözümlenmiş olmaktadır.⁵¹²

2.2.5. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi, belirli bir uyuşmazlığın ispatının kanunda önceden tespit edilmiş delillerle sınırlandırılmamasını, ispat edilmesi gereken uyuşmazlığın mahiyetine uygun olan her türlü delille ispat edilebilmesini ifade etmektedir.⁵¹³

Delil serbestisi ilkesi, vergi yargılaması hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergiyi doğuran olayların gerçek içeriğinin kavranması gereğinin bir sonucu olarak benimsenmiştir.⁵¹⁴ Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde hüküm altına alındığı üzere vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin⁵¹⁵ hariç her türlü delille ispatlanabilecektir.⁵¹⁶ Bu hükümden vergi yargılamasında delil serbestisine yemin açısından bir sınırlama-yasak getirilmiş olduğu görülmektedir. Aynı zamanda 3. maddede düzenlendiği üzere vergiyi doğuran olayla bağlantısı tabii ve açık bulunmayan tanık ifadelerinin de ispatlama aracı olarak kullanılamayacağı belirtilerek bir sınırlama daha getirilmiştir.

İYUK'un 20. maddesindeki “...mahkemeleri, her türlü incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirtilen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden

⁵¹² “Davaların usul ekonomisi ilkesine uygun olarak görülüp sonuçlandırılmasında hâkimin rolü önemlidir. Tarafların tutum ve davranışlarının bu konuda çık daha etkili olabileceği de bir gerçektir. Nitekim, tarafların davanın görülmesi sırasında dürüstlük kuralına uygun davranmaları halinde, davaların kısa sürede sonuçlandırılması mümkündür. Çünkü, tarafların dürüstlük kuralına uygun olarak davayı yürütmeleri, davada kendilerine tanınan usuli hak ve yetkileri verilmiş amacına uygun kullanmaları mahkemenin görevini gereği gibi yapabilmesinin ön şartıdır. Başka bir deyişle, tarafların veya bir tarafın davayı geciktirmeye çalışması, hâkimin görevini bu konudaki Anayasa ve Kanun hükümlerine uygun olarak yerine getirmesini zorlaştırmaktadır. O halde, tarafların davada usul işlemlerini dürüstlük kuralına uygun yapmaları, kendilerine tanınan yetkileri kötüye kullanmamaları usul ekonomisine uygun yargılama yapabilmesinin temelini oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, taraflar arasında uyuşmazlığın maddi gerçeğe uygun olarak çözümlenmesi ve boş yere yeni davaların açılmasına engel olunması gerekir. Kamu yararı da bunu zorunlu kılmaktadır.” Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 277.

⁵¹³ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 266.

⁵¹⁴ Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 82. “Ekonomik Gerçekliğin Tespitinde Delil Serbestisi” konusunda ayrıntılı bilgi için bakınız: Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 219-221.

⁵¹⁵ “Yemin delili, bir vakiya ilişkin ispat yükü kendisine düştüğü halde, bunu diğer kesin delillerle ispatlayamayan tarafın, son çare olarak karşı tarafın kutsal değerlerine sığınarak, vakıanın doğru olmadığı konusunda kanuna uygun şekilde beyanda bulunmasını istemesidir.” Murat Atalı, İbrahim Ermenek, Ersin Erdoğan, **Medeni Usul Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s. 507.

⁵¹⁶ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 1997, s. 79.

isteyebilirler...” hükmü de vergi yargılamasında delil serbestisi sisteminin geçerli olduğunun bir kanıtıdır.⁵¹⁷

Vergi Usul Kanunu’nda yemin deliline ilişkin açık düzenleme yapılmış olmasına karşılık idari yargılamaya bakıldığında bir düzenleme olmadığı görülmektedir. Aynı durum tanıklık için de geçerlidir. İYUK md. 31’in atfı ile HMK’nın ilgili hükümleri incelendiğinde yemine ilişkin düzenlemelerin kapsamda olmadığı görülmektedir. Bu nedenle yemin delilinin, idari mahkemelerde delil olarak kullanılamayacağı sonucuna varılır. Fakat vergi mahkemelerinde kanunda belirtilen sınırlar dâhilinde yani vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususların ispatı için bu delilden faydalanmanın mümkün olduğu da ifade edilmektedir.⁵¹⁸ Ancak belirtmek gerekir ki yemin delilinin vergi yargılaması hukukunda kabul edilmemesi, bu alanın özelliklerinden ve özellikle de kamu yararının bu yargılamada ağır basmasından kaynaklanmaktadır.⁵¹⁹

Vergi Usul Kanunu’nda tanık deliline⁵²⁰ ilişkin düzenleme yapılmakla birlikte tanık ile vergiyi doğuran olay arasındaki bağlantının hangi hallerde doğal ve açık bir bağlantı olarak kabul edileceğine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Ancak rastlantısal bir ilişki, tanık ifadesinin delil olarak kabul edilebilmesi için yeterli değildir. Tanık ifadelerinin delil değerini sınırlandıran bu hüküm vergi hukukuna özgüdür; bunun sebebi de vergi mükellefine bir ölçüde güvenlik sağlamaktır.⁵²¹

Delil serbestisi ilkesine yönelik bir diğer kısıtlamayı, belge ve kayıt düzeni oluşturmaktadır. VUK’un 227. maddesi uyarınca, kanunda aksi belirtilmedikçe kanuna göre tutulan ve 3. kişilerle olan iş ve işlemlerin belgeyle kanıtlanması mecburidir. VUK’un 227 ve devamı maddelerinde hangi eylem, işlem ve olayların ne tür belgelere bağlanması gerektiği ve bu belgelere ilişkin ayrıntılar düzenlenmiştir.⁵²² Kanun’da yazılı olan iş ve işlemlerin, yine Kanun’da belirtilen belgelerle ve kayıt düzeni çerçevesinde ispat edilmesi delil serbestisi ilkesinden sapma teşkil etmektedir. Vergi yargılaması hukukunda geçerli olan delil serbestisi ilkesi, bu ilkeyi sınırlandıran tanık, yemin ve

⁵¹⁷ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2017, s. 468.

⁵¹⁸ Şenlen Sunay, **a.g.e.**, s. 62.

⁵¹⁹ Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 84.

⁵²⁰ Çalışmanın üçüncü bölümünde ‘4. İstinafta Duruşma’ başlığı altında bu konudaki görüşlere ve tartışmalara yer verilmiştir.

⁵²¹ Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 84-87.

⁵²² Gümüşkaya, **a.g.t.**, s. 275-282.

belgelendirmeye ilişkin istisnalar dolayısıyla kısıtlanmış delil serbestisi olarak ifade edilmiştir.⁵²³ Ayrıca mükellefler tarafından belgeye bağlanması gereken vergisel olay ve işlemlerin ancak usulüne uygun nitelikteki belgelerle kanıtlanabileceği yönündeki görüşü⁵²⁴ olayların gerçek mahiyetinin esas olduğunu hükme bağlayan VUK düzenlemesi karşısında katı bir yaklaşım olarak değerlendiren görüş de bulunmaktadır.⁵²⁵

2.2.6. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi; hâkimin, delil olarak ileri sürülen hususların delil olabilme yani ispat değerini serbestçe takdir edebilmesini ifade etmektedir.⁵²⁶ Diğer bir ifadeyle mahkeme, iddia olunan hususların gerçek olup olmadığı takdir noktasında serbestiye sahipse delillerin serbestçe değerlendirilmesi söz konusudur.⁵²⁷

Delil serbestisi ilkesi ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi birbirleriyle aynı değildir. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, hüküm aşamasıyla ilgili bir ilkedir. Delil serbestisi ilkesi, delil oluşturabilecek unsurlar, delillerin sayısı ve nitelikleriyle alakalı iken delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, delil olarak kabul edilen ispat araçlarının önceden konulmuş bir sınırlamaya tabi olmadan serbestçe takdir edilmesi ve uyuşmazlık hakkında bir karara varılması aşamasına ilişkindir. Bu açıdan vergi yargılaması hukukunda nelerin delil olacağının tespiti esnasında delil serbestisi

⁵²³ Ahmet Kumrulu, “Vergi Yargısında Sorunlar”, **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu-Antalya, 21-23 Mayıs 1990, Ankara, Şafak Matbaacılık, 1990, s. 119-136, s. 129. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin tümü, vergi idaresinin bilgisi dışında, vergi mükellef veya sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında meydana geldiğinden, vergi idaresinin mükellef veya vergi sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan muamelenin taraflarının hangi niyet ve saik ile hareket ettiklerini somut olarak bilebilmesi mümkün değildir. Mükellef veya vergi sorumlusunun hangi niyet ve saikle hareket ettiklerinin tespiti için vergi idaresinin bazı araçlara, delillere ihtiyacı vardır. Şayet bu deliller sınırlı tutulursa, söz konusu gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması güçleşir. Diğer taraftan ispat vasıtalarının sınırsız oluşu da vergi idaresini keyfiliğe sürükler. Bu nedenle delil serbestisi kural olarak kabul edilmekle beraber bahsi geçen sakınca dolayısıyla bazı delil türleri ile ilgili sınırlamalar getirilmiştir. Turgut Candan, “Vergi Usul Kanununun 3’üncü Maddesi: Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat”, e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/>, 5 Ocak 2020. Alman Vergi Usul Kanunu’nun (Abgabenordnung) 92. maddesinde delil serbestisi ilkesine yer verilmiştir. Anılan hükme göre, gelir idaresi takdir yetkisini kullanarak maddi olayları tespit edebilmek için gerekli gördüğü delillere başvurabilecektir. The Fiscal Code of Germany, (Çevrimiçi) https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_aof/, 5 Ocak 2020.

⁵²⁴ Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 83-84.

⁵²⁵ İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 84.

⁵²⁶ Mahmut Koca, “Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delilleri Değerlendirme Yasağı”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 4, S: 1-2, s. 105-146, 105.

⁵²⁷ Alangoya, Yıldırım, Deren Yıldırım, **a.g.e.**, s. 296.

ilkesi; delillerin değerlendirilmesi aşamasında ise delillerin serbestęe değerlendirilmesi ilkesi benimsenmektedir.⁵²⁸

Vergi hukukunda re’sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak da yargılamada ileri sürölen deliller serbestęe değerlendirilerek hükme varılır.⁵²⁹



⁵²⁸ Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s. 86.

⁵²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 223, Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019, s. 444,

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İSTİNAF BAŞVURUSU VE SÜRECİ

3.1. İstinafın Konusu ve Niteliği

Vergi mahkemesinde görülen davada, davanın hâkimi yargılamasını iki aşamada gerçekleştirmektedir. İlk aşamada hâkim, hukuk bilgisinden faydalanma gereği olmaksızın vakıa incelemesi ve tespitini gerçekleştirir. İkinci aşama ise hâkimin, hukuk bilgisinden faydalanarak tespit ettiği vakıaya, hukuku uygulama aşamasıdır. Temyiz aşamasında sadece hukuki inceleme yapıldığından yargılama sadece vakıaya uygulanacak hukukun uygulanması denetimi ile sınırlı olacaktır. Temyiz makamı, vergi mahkemesinin yapmış olduğu vakıa tespiti ile bağlı kalacak iken istinafta hem vakıa incelemesi hem de hukukun doğru uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilecektir.⁵³⁰

6545 sayılı Kanun değişikliğinden sonra idari yargılama hukukunda kanun yolu incelemesinde beş farklı ihtimal söz konusu olabilmektedir:

- (1) idare ve vergi mahkemeleri tarafından kesin olarak verilen ve kanun yoluna başvurmaya elverişli olmayan kararlar;
- (2) idare mahkemelerince ivedi yargılama usulü ile merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılamalar kapsamında verilen kararların sıçramalı temyiz, yani doğrudan doğruya temyize götürülmesi;
- (3) idare ve vergi mahkemelerinin kesin olmayan kararlarına karşı yapılan istinaf başvurusu ve bu kararların bir kısmının bu aşamada kesinleşmesi;
- (4) idare ve vergi mahkemelerinin kesin olmayan bir kısım kararlarına karşı istinafa başvurulduktan sonra temyiz kanun yoluna başvurulabilmesi ve son olarak
- (5) Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar sonucunda verilen hükme karşı doğrudan temyize başvurulması.

⁵³⁰ Bahtiyar Akyılmaz, “İdari Yargıda Hâkimin Hüküm Vermesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, 2017, s. 154-167, 157-158. “*Davanın vakıalarını hukuki açıdan değerlendirmek, bu vakıaların hukukî nitelendirmesi (tavsifi) ve takdirini yaparak hukuki sonuca ulaşabilmek için yargılama sürecinde hâkimin yapması gereken ilk husus vakıa incelemesi ve tespitidir. ... Vakıa incelemesi ve tespiti sonunda bir vakıanın varlığına ya da yokluğuna karar verildiğinde gerçeklik yargısına dayalı bir hüküm verildiği görülür. Buna karşılık, herhangi bir vakıanın, herhangi bir ölçüyle oranlanarak değerlendirildiği ve takdir edildiği durumlarda değer yargısına dayalı bir hüküm verilmesi söz konusu olur.*” **A.e.**, s. 158.

Bu görünüm dolayısıyla idari yargılama usulünün aynı anda hem tek dereceli hem iki dereceli hem de üç dereceli⁵³¹ yargılama yapan karma, kendine özgü bir yargılama usulü haline geldiği ifade edilmiştir.⁵³² Belirtmek gerekir ki üç dereceli yargılama ifadesini idari yargılama hukuku açısından bir tür galat-ı meşhur olarak algılamak gerekmektedir.

İYUK'un 45 maddesinin ilk fıkrasında "İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı" denilmiş olması dolayısıyla söz konusu mahkemelerin istinaf

⁵³¹ Doktrinde bir görüşe göre temyiz ve istinafın birlikte olduğu sistemler üç dereceli değil, iki dereceli yargılamaya sahiptir. Zira üç dereceli yargılama şeklindeki kavramsallaştırmanın Türkçe olarak kaleme alınmış bazı eserlere özgü olduğu ifade edilmiştir. Mehmet Akif Bardakçı, "Medeni Usul Hukukunda İstinaf İle Karşılaştırmalı Olarak İdari Yargılama Hukukunda İstinaf", **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, C. 12, S: 34, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/>, 5 Ocak 2020. İstinaf mahkemeleri ise davayı baştan ve yeniden gördüğü için derece mahkemesi sayılmaktadır. Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C: III, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1962, s. 1991-1992. "Temyizin amacı ise, içtihat birliğini sağlamaktır. Maddi olay yargılaması yapılmadığından ne ikinci ne de üçüncü derecedir. Düzeltme değil, bozma yoludur. Esasa hükmedilmez." Sami Selçuk, "Üst (İstinaf) Mahkemeler Tezelden Kurulmalı", **Ankara Barosu Dergisi**, S: 1, 1992, s. 20-25, 21.

⁵³² Zafer Ertunç Şirin, "Vergi Yargılaması", **İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Kabul Edilişinin 35. Yıl Dönümü Sempozyumu**, Antalya, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanlığı- Antalya Barosu Başkanlığı, Editörler: Ahmet Kürşat Ersöz, Oğuzhan Güzel, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 102-112, 105. "1. Tek aşamalı yargılama: İlk derece mahkemelerinde kesinleşen davalar. İlk derece mahkemelerinde kesinleşen, yani istinaf ve temyize gidilemeyen davalar... 2. İki aşamalı yargılama: Bu durum üç halde ortaya çıkmaktadır. (a) Birincisi, ilk derece mahkemelerinde verilen ve doğrudan temyize tabi davalarda ortaya çıkmaktadır. 'Sıçramalı Temyiz' de denilen bu uygulama ivedi yargılamaya tabi konularda kabul edilmiştir. Nitekim İYUK, m. 20/A-1,g ve m. 20/B-1,f hükümlerine göre, ivedi yargılamaya tabi konularda istinaf yolu kapalı olup, doğrudan temyiz yolu açıktır. (b) İkincisi, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda, istinaf yolu mümkün değildir. Bunlara karşı dava daireleri nezdinde temyiz yoluna gidilebilir (DK, m. 38). (b) Üçüncüsü ise, istinafta kesinleşen kararlardır. İYUK 46. maddede, istinaf incelemesi sonucunda hangi kararların temyize tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre, bazı kararlar istinaf aşamasında kesinleşir, temyiz yoluna gidilemez. 3. Üç aşamalı yargılama: İlk derece mahkemesinin kararı istinaf yoluna, istinaf mahkemesinin kararının da temyiz yoluna tabi olduğu konular üç aşamalı yargılamayı oluşturmaktadır. Üç aşamalı yargılamaya tabi konular İYUK m. 46'da belirtilmiştir." Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 753-754. Doktrinde bir görüşe göre büyük oranda iki dereceli yargılama korunmuştur. Bu görüş şu şekilde ifade edilmiştir: "Görünen o ki, adeta eski 45. maddenin 2. fıkrasının başlığı değiştirilerek (itiraz yerine temyiz yazılarak) madde aynen korunmuştur. Yani, getirilen düzenleme teknik anlamda istinaf olmayıp, çok büyük oranda mevcut itiraz sisteminin kapsamının oldukça genişletilerek devamıdır. Diyebiliriz ki, Türk İdari Yargısında istinaf yargılaması kabul edilerek üç dereceli yargılamaya geçilmemiş, büyük ölçüde iki dereceli yargılama düzeni sürdürülmüştür: İvedi Yargılama Usulüne tabi davalar (İYUK, m.20/A) ile Merkezi ve Ortak Sınavlara İlişkin Yargılama Usulüne tabi davalarda (İYUK, m.20/B) ilk derece mahkemesi kararlarının istinafa tabi tutulmaksızın doğrudan temyiz edilmek suretiyle iki dereceli yargılama sonunda kesinleşmesi de öngörülmüştür. Öyle ki, bu tür davalarda Danıştaya itiraz yargı yolundaki bölge idare mahkemesinin rolü verilmektedir. Danıştayın ilk derecede gördüğü davalar bakımından da doğal olarak eskiden olduğu gibi iki dereceli yargılama istemi korunmuştur. Dahası, idare ve vergi mahkemesi kararlarının bazı konular bakımından kesin olduğu düzenlenmiş (m.45/1), bu davalar bakımından ise yargılama aşamaları iki dereceli yapısını da koruyamamış, tek dereceye düşürülmüştür." Ali Akyıldız, "İstinafa İlkesel Bakmak", **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu 147. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 89, 2015, s. 11-32, 22-23.

başvurusuna konu edilebilecek kararlarının nihai nitelikte olup olmadıklarının duraksamaya neden olabileceği düşünülmektedir.⁵³³ İYUK md. 46'da 'Danıştay dava dairelerinin nihai kararları...' için temyiz yoluna başvurulur denmesine rağmen gerek 46. maddenin devamında temyize konu olabilecek kararlar için ve 45. maddede istinafa konu olabilecek kararlar için nihai belirtmesinin yapılmamış olması buna neden olmaktadır. Ancak 45. maddenin dördüncü fıkrasında ilk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulunmadığı durumda kaldırılması üzerine bölge idare mahkemesinin işin esası hakkında karar vereceği ifadesinden, ilk inceleme üzerine yapılan başvurular dolayısıyla verdiği kararlar hariç olmak üzere, istinaf yolunun konusu kararların, nihai kararlar olduğu anlaşılmaktadır.⁵³⁴

3.1.1. Aleyhine İstinaf Kanun Yoluna Başvurulabilecek Kararlar

İstinaf başvurusuna konu edilebilecek kararlar idare ve vergi mahkemelerinin verdiği nihai kararlardır.⁵³⁵ Ara kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvurulamaz. Yazı ve hesap hatası gibi maddi hatalar için ise istinaf kanun yoluna gitmeye gerek yoktur.⁵³⁶ Bu durumda yanlışlıkların düzeltilmesi yoluna başvurulması mümkündür. İdare ve vergi mahkemelerinin davayı sonlandıran ve mahkemenin işten el çekmesi sonucunu doğuran nihai kararları, esasa ilişkin olabileceği gibi usule ilişkin olabilmektedir.⁵³⁷ İstinaf yoluna başvurulabilecek kararları, davanın esası hakkında verilen kararlar, usule ilişkin kararlar ve yargılamanın yenilenmesi istemleri hakkında verilen kararlar olarak sınıflandırmak mümkündür.⁵³⁸

⁵³³ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 961.

⁵³⁴ "Ayrıca; yürütmenin durdurulması istekleri hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'inci maddesinin 7'inci fıkrasında, ayrı bir itiraz yolu esasen öngörülmüştür. Bu yol varken, Kanunkoyucu'nun ayrıca, başka bir maddede aynı karar için ikinci bir başvuru yolu öngörmüş olması, söz konusu olamaz. İlk inceleme üzerine verilen kararlardan Kanunun 15'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında istinafa ve temyize tabi olduğu söylenenler ise, esasen nihai nitelikte olan kararlardır." Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 961-962. Çalışmanın bu kısmında anılan eserdeki sistematikten faydalanılmıştır.

⁵³⁵ İdare ve vergi mahkemelerinin belli miktarı aşan davalarda verdikleri nihai kararlar istinaf başvurusunun konusu olabilir. Yargılama hukuku bakımından nihai karar, hâkimin davadan elini çekmesini gerektiren, davayı sona erdiren karardır. Hâkimin davadan elini çektikten sonra davaya kendiliğinden dönmesi, verdiği kararı kaldırması veya düzeltmesi mümkün değildir. Nihai karar ancak kanunda yazılı sebeplerin varlığı ve tarafların birinin başvurusu üzerine, başvurunun türüne göre kararı veren mahkeme veya bir üst yargı yerince kaldırılabilir veya düzeltilebilir. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 960.

⁵³⁶ Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, Konya, Sayram Yayınları, 2018, s. 358; Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", s. 23.

⁵³⁷ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 758.

⁵³⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. Bası, s. 962-964.

İlk derece mahkemelerinin ister kurul halinde isterse tek hâkimle verdikleri kararlara karşı 2020 yılı itibarıyla yedi bin TL’lik parasal sınırı aşmak koşuluyla istinaf kanun yoluna başvurabilmek mümkündür.⁵³⁹ Konusu 2020 yılı için 176.000 TL’yi aşmayan davalar hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusu üzerine istinaf mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bu kararlar hakkında temyize başvurulamayacaktır.⁵⁴⁰ Ancak belirtmek gerekir ki bu sınırlamalar sadece parasal değer içeren uyuşmazlıklar için geçerlidir.

6545 sayılı Kanun ile getirilen sistemde ancak ilk derece yargılamasına konu uyuşmazlık yedi bin TL’yi aşıyor ise istinaf yoluna başvurulabilmektedir. Söz konusu miktar ve altında kalanlar da ise istinaf yoluna başvurabilmek mümkün değildir. Böyle bir sınırın getirilmemesi ve meblağı ne olursa olsun ilk derece mahkemesinin her türlü nihai kararına karşı istinafa gidilmesi, istinaf mahkemelerinin işlerini çok arttıracığı, bu türlü meblağ sınırı konulması halinde önemli olanın, meblağın çok yüksek tutulmaması olduğu ifade edilmiştir.⁵⁴¹

Söz konusu parasal sınırın, hukukun üstünlüğü ve hukuk devletinin sağlanması noktasında büyük bir önemi haiz olan haklardan, hak arama hürriyeti ve mahkemeye erişim hakkı çerçevesinde ele alınıp değerlendirilmesi gerekmektedir. Gerek söz konusu meblağın altında kalan yargılama konularının istinaf kanun yoluna götürülemeyecek olması gerekse meblağın herhangi objektif bir kriter esas alınıp tayin edilip edilmediği hususlarının hak arama hürriyetine uygunluğu tartışmaya açıktır.

⁵³⁹ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 758.

⁵⁴⁰ Danıştay 3. Daire, E: 2017/1893, K: 2017/3897, K. T. 16.05.2017, MEVBANK, (Çevrimiçi) https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2018-mart-sayi-171_mdergi_8758a-00_/yargi-kararlari-genelge-ve-ozelgeler/yargi-kararlari-genelge-ve-ozelgeler.html?query=istinaf, 5 Ocak 2020. “Uyuşmazlık konusu vergi ziyayı cezalı geçici vergi tarhiyatları da tutar itibarıyla söz konusu sınırın altında kaldığından, karar kesin olup, istinaf yoluna başvurulması hukuken mümkün değildir. Açıklanan nedenle, istinaf başvurusunun incelenmeksizin reddi gerekir.” İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi, E: 2017/931, K: 2017/1745, K. T. 15.06.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

Belirtmek gerekir ki zamanaşımı süresinin ilk yılında tespit edilen bir vergi kabahati yaptırımının parasal karşılığı ile zamanaşımı süresinin sonunda tespit edilenin parasal karşılığının kanun yollarına başvurma açısından eşitsizliğe sebep olacağı yönünde görüş ileri sürülmüş olsa da mevcut durum usul hükümlerinin derhal uygulanabilir nitelikte olmasından kaynaklanmaktadır. Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 3, S: 1, Nisan 2016, s. 1-22, 16, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/510547>, 5 Ocak 2020.

⁵⁴¹ Ejder Yılmaz, **İstinaf**, 2. bs., Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2005, s. 59-60.

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarından da daha önce aktardığımız üzere; hak arama özgürlüğü, toplumsal barışı güçlendiren, bireyin hakkı olanı elde etme ve haksızlığı giderme uğraşının uygar yöntemidir. Kanun yollarına başvurma hakkı da hak arama özgürlüğünün ayrılmaz bir parçasıdır.⁵⁴² Diğer bir ifadeyle mahkemeye erişim hakkı, ilk derece yargılamasında olduğu gibi kanun yolu aşamasında da geçerlidir. Bu hak, mutlak ve sınırsız bir hak değildir. Ancak bu hakka karşı yapılan sınırlandırmaların hakkın özüne dokunmaması ve amaca elverişli olması gerekmektedir.

İlk derece mahkemesini kararlarının denetiminde parasal sınır öngörülmesinin Anayasa'nın öngördüğü yargı denetimini kısıtlayıcı nitelikte olduğu, düzenlemenin hak arama özgürlüğünü ve adil yargılanma hakkını sınırlandırıcı nitelikte olduğunu ileri sürülmüştür.⁵⁴³ Doktrindeki aynı yöndeki bir diğer görüşe göre de söz konusu sınırlama Anayasa'nın 2, 10, 11,13 35, 36/1, 90/son maddeleri ve AİHS'ye Ek Protokol 1'in 1. maddesindeki mülkiyet hakkına ilişkin kurala açık olarak aykırılık taşımaktadır.⁵⁴⁴

Kanun yolu yargılamaları uzun ve masraflı süreçlerdir. Her karara karşı bu yolların açık tutulması bazen elde edilen faydadan çok kamusal zararın ortaya çıkmasına neden olabilir. Yargılama makamlarının iş yükü artacağından önlerine gelen uyuşmazlığa gereği gibi vakit ayıramayacaklar. Bu sebeple de denetimden geçirilmemesi, denetimden geçirilmesine nazaran kamusal menfaat bakımından daha yerinde olan bazı durumlarda kanun yolu kapalı tutulmuştur.⁵⁴⁵

İYUK'taki parasal sınır içeren hükümlerden önce HUMK md. 427/2'de yer alan "Miktar veya değeri yüzbin lirayı geçmeyen taşınır mal ve alacak davalarına ilişkin nihai kararlar kesindir." hükmünde parasal sınıra rastlanmaktaydı. Bu kararlar hakkında temyiz yoluna başvurulamayacaktır. Söz konusu hüküm, Anayasa'nın sosyal hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine, hak arama hürriyetine aykırı olduğunu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülmüştür. Ancak Anayasa Mahkemesi ise davaların hızlandırılması ve Yargıtay'ın yükünün bir ölçüde azaltılması amacıyla hükmün getirildiği, kamu yararı gerektirdiğinde bazı hükümler için kanun yollarına başvurma

⁵⁴² Ejder Yılmaz, "Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlanmasının Yerindeliği Sorunu", **TBB Dergisi**, 1988/1, s. 131-155, 135.

⁵⁴³ Züheyla Keskin, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", **TBB Dergisi**, Yıl: 2016, S: 126, s. 235-262, 243-244.

⁵⁴⁴ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 120.

⁵⁴⁵ Hakan Karakehya, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s. 618.

önlenmesinin mümkün olduğu ve adliye mahkemelerince verilen bütün kararların Yargıtay’ca incelenmesini istemenin bir anlamda ilk derece hâkimlerine güvensizliğin ifadesi kabul edilebileceği gerekçeleriyle hükmün Anayasa’ya aykırı olmadığına hükmetmiştir.⁵⁴⁶

Benzer durumlarda Anayasa Mahkemesi’nce verilen başka kararlar da bulunmaktadır. Danıştay Onuncu Dairesi, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun’un⁵⁴⁷ 26. maddesinin ikinci fıkrasının son tümcesindeki “İtiraz üzerine idare mahkemesince verilen kararlar kesindir.” hükmünün hiçbir sınırlama ve ölçüt getirmeden üst yargıya başvuru yolunu kapamasının hak arama özgürlüğü, etkili ve iki dereceli yargı denetimi ve yargı güvencesi kavramları ile bağdaşmadığını, bu nedenle hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla mahkemeye başvurmuştur. Anayasaya aykırılık iddiasını inceleyen mahkeme: anayasaya aykırılık iddiasında bulunulan kuralla, toplumsal düzeni bozan bazı durumlarda idare mahkemesi kararlarına karşı mahkemelerin iş yükünün azaltılması ve davaların hızlandırılması için kamu yararı maksadıyla kanun yoluna gidilmesinin önlenmesi suretiyle getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeninin gerekleri ile bağdaşmayan ve adalet duygusunu rencide eden bir tarafı bulunmadığına hükmetmiştir ve kamu yararı için hızlı bir usul benimsenmesini hak arama hürriyetine

⁵⁴⁶ AYMK, E: 1985/23, K: 1986/2, K. T. 20.01.1986, R.G. t. 16.04.1986, S: 19080, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020; HUMK’un adı geçen hükmü ile ilgili olarak doktrinde dile getirilen görüşlerden bir tanesi de şu şekildedir: “*Kanun yolları yararlı ise, ki bu konuda kimsenin şüphesi yoktur. Bu uygulama hiçbir ayırım yapılmaksızın bütün kararlar için söz konusu olmalıdır. Hele kanun yoluna başvurmada miktar ve değer nazara alınarak, davanın tarafları olan insanlardaki adalet duygusun bir değer biçilmek istenirse, işte bu çok yanlış olur. İş sahibi vatandaş haklılık ve haksızlık kavramları üzerinde durmaktadır. Haklı ise hakkının konusunun onun için önemi yoktur. Bu bir de olabilir, milyon da, hatta trilyon da. Bu nedenle gerçek adaletin sağlanmasında hizmet eden her müessese hiçbir ayırım yapılmaksızın herkes tarafından kullanılmalıdır. İş hacminin artması, maddi olanaksızlıklar gibi konular, bu konuda yani adalet konusunda geçerli ve haklı olamaz, olmamalıdır. Devlet madem ki temelini adalette bulmaktadır. Bunun sağlanmasını hiçbir özveriden kaçınmamalıdır. Bugün binlerle ifade edilen hâkim açığından bahsedilirken yığınla davaya bakmak zorunda kalan hâkimlerden kılı kırk yararcasına adalet dağıtmalarını beklemek nasıl büyük bir insafsızlıksa onların da bu ağır koşullarda verdikleri her kararın doğru usul ve kanunlara uygun olduğunu söylemek de o derece saf dillilik olur. Şu duruma göre biz gerçekten çok büyük özverilerle görev yapmaya kendilerini adeta mahkum etmiş olan hâkimlerimizin verdiği kararların mutlaka - herhangi bir miktar vs. söz konusu olmaksızın- denetimden geçmesinden yanayız. Ve buna engel olan her türlü müesseseyi içimize sindirmeye olanak bulamıyoruz.” Attila Elmas, “1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair 3156 Sayılı Kanuna Genel Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1985/2, s. 234- 256, 247. Doktrinde bir görüşe göre temyiz kanun yolu bakımından öngörülecek sınır açısından daha gerçekçi bir rakam belirlenmeliydi. Bu görüşe göre ülkemiz bakımından asgari işçi ücretinden daha düşük bir meblağ belirlenebilir ya da en azından işçiler için meblağ daha da düşürülebilirdi. Yılmaz, “Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu”, s. 149.*

⁵⁴⁷ Kabul tarihi: 07.11.2013, R.G. t. 28.11.2013, S: 28835.

aykırı görmemiştir. Ayrıca kararda Anayasa'nın 155. maddesindeki, Danıştay'ın idare mahkemelerince verilen kararların son inceleme mercii olduğu yönündeki hükmün, tüm kararların muhakkak Danıştay denetiminden geçirilmesini zorunlu kılmadığı ve bu sebeple de kanun koyucunun basit gördüğü bazı davalarda üst yargı yolunu kapatabileceği ifade edilmiştir.⁵⁴⁸ Dikkat çekmek gerekir ki söz konusu kararlar yargılamanın iki aşamalı olduğu zamanlarda verilmişlerdir.

Doktrinde bir görüşe göre ilk derece mahkemesinde kesinleşen davaların adedinin tespit edilerek, bunların istinaf yargılaması kapsamı dışında tutulmasının kanun yollarının iş yükü açısından verimliliği değerlendirilmeli, şayet bir fayda sağlamıyorsa istinaf sınırının belirlenmesinde verilerden ve istatistiksel sonuçlardan faydalanılmalıdır ve bu sınır tayin edilirken de tek başına iş yükünün azaltılması mantığı ile değerlendirme yapılmamalıdır.⁵⁴⁹ Belirtmek gerekir ki dayanaklarını göremediğimiz bu görüşe ilkesel olarak karşıyız. Kanaatimizce öncelikle iş yükünün ağırlığından bahisle kanun yolunun kapatılmaması gerekmektedir. Her durumda adil bir yargılamanın temin edilebilmesi için vergi mahkemesinin kararı bir üst denetimden geçmeli, yani verilen her kararın istinaf kanun yoluna tabi olması gerekmektedir. İlk derece yargılamasında kesinleşmeler esasında hak arama özgürlüğünü zedeler niteliktedir. Esas itibarıyla özel hukuk da dahil olmak üzere kanun yolu sistemlerinin tamamı parasal sınırlarla çerçevelendirilmiş durumdadır, bazı durumlarda kanun yollarında sonsuz istifade imkânı varken bazı durumlarda hiç yararlanılamamaktadır. Bu sebeple vergi mahkemesi kararlarının istisnasız istinaf kanun yoluna açık olması gerekmektedir. Kanımızca temyiz kanun yolunun ikinci kanun yolu olması sebebiyle parasal sınıra tabi olmasında ve temyiz sebeplerinin sınırlı olmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

Parasal sınır açısından ele alınması gereken bir diğer mesele de İHAS'ın 7 No'lu Ek Protokolü'nün onaylanması ile birlikte istinaf ve temyiz yolu kapatılan vergi cezaları için bir düzenlemenin yapılmasının gerekip gerekmediğidir. Zira ilgili Protokol'ün 2.

⁵⁴⁸ AYMK, E: 2001/232, K: 2001/89, K. T. 23.05.2001, R.G. t. 19.01.2002, S: 24645, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020. Anayasa Mahkemesi'nin ceza yargılaması açısından temyiz kanun yoluna getirdiği parasal sınırın anayasaya aykırılığının tartışıldığı ve ihlal olmadığı sonucuna varılan karar için bakınız: AYMK, E: 2006/65, K: 2009/114, K. T. 23.07.2009, R.G. t. 07.10.2009, S: 27369, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

⁵⁴⁹ Ramazan Yıldırım, "Türkiye' de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 89, 2015, s. 33-53, 51.

maddesi uyarınca istisnası olmakla beraber, ceza konularıyla ilgili verilen kararlar için temyiz şartı getirilmiştir. Miktarı istinaf ve temyiz sınırını aşmadığı için istinaf veya temyiz yolu kapatılan davaların büyük çoğunluğu vergi cezaları ile ilgilidir. Bu sebeple İHAM tarafından mahkûm edilmemek için bu yasaklamanın gözden geçirilmesi gerekmektedir.⁵⁵⁰ Vergi davalarının birçoğunda konu cezayı da kapsamaktadır, yani vergi aslı ve cezası aynı davanın konusunu teşkil etmektedir. Anılan Protokol'ün 2. maddesi 'Cezai konularda temyiz hakkı' kenar başlığını taşımaktadır. Madde kenar başlığı ceza davalarını değil cezai konuları kapsamına aldığından geniş yorumlamaya açıktır ve bu sebeple vergi cezaları da bu kapsama dâhil olacaktır. Protokol'ün 2. maddesi uyarınca cezanın idari bir otorite tarafından verilmiş olması halinde iki aşamalı bir bağımsız yargısal denetim gerekli olacaktır, hafif bir suçun olması durumunda ise temyiz yargılaması zorunlu görülmemektedir. Küçük suç ifadesi özellikle para cezaları açısından olaydan olaya göre yapılacak değerlendirmelerle tespit edilecektir.⁵⁵¹ Belirtmek gerekir ki 2020 yılı için yedi bin TL'nin altında kalan uyuşmazlıklar için istinaf kanun yoluna gidilemeyecektir. Ancak yedi bin TL'nin küçük olarak nitelendirilmesine imkân görünmemektedir. Kaldı ki 6545 sayılı Kanun ile parasal sınırlar getirilirken herhangi objektif bir kriter öne sürülmemiş, yalnızca meblağlar tespit edilmiştir. Bu nedenle tespitinde objektif bir kriterin olmadığı parasal meblağın küçük olduğu iddia edilemeyecektir. Tek başına getirilen bu parasal sınırlandırma hakkın özünü zedeler niteliktedir. Belirtmek gerekir ki söz konusu yedi bin TL'lik parasal sınırı küçük olarak nitelendirip nitelendirmemekteki objektif kriterimiz asgari ücrettir. Asgari ücretin bir kişinin ailesi ile birlikte zorunlu ihtiyaçlarının karşılanarak insan onuruna yaraşan şekilde

⁵⁵⁰ “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine ek 11 nolu Protokolla değişik, 7 nolu ek Protokolü, Türkiye, 8 Nisan 2016 gün ve 29678 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2016/8717 sayılı Kararla onayladı. Protokolün 2’nci maddesi, görmektedir. Konusu olan paranın miktarı beş bin ve yüz bin lirayı aşmadığı için, istinaf veya temyiz yolu kapatılan davaların büyük çoğunluğu vergi cezası veya idari para cezası ile ilgilidir. Bu nedenle; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin, Sözleşmenin 6’ncı maddesinin uygulanmasında, cezadan ne anladığı konusundaki içtihadı göz önünde bulundurarak, temyiz yolu ile ilgili yasaklamaların, anılan protokol maddesi çerçevesinde, gözden geçirilmesinde yarar olduğunu düşünüyorum.” Turgut Candan, “İdari İstinaf Sistemine Geçişin Temyiz Kanun Yoluna Getirdiği Değişiklikler[1],[2]”, e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2016/11/30/idari-istinaf-sistemine-gecisin-temyiz-kanun-yoluna-getirdigi-degisiklikler12/>, 5 Ocak 2020.

⁵⁵¹ Tolga Şirin, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ne Ek 7 No’lu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme”, e-makale, (Çevrimiçi) https://www.academia.edu/28122179/Avrupa_%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_S%C3%B6zleşmesi_7_nolu_Protokol, 5 Ocak 2020.

yaşam sürmesini sağlayacak meblağa denk olduğu düşünüldüğünde yaklaşık olarak net asgari ücret tutarının üç katı olan bir parasal sınırın küçük olduğu savunulamayacaktır.

Ayrıca eklemek gerekir ki istinaf kanun yoluna başvuruda davanın açıldığı günkü değil de istinafa tabi kararın verildiği günkü parasal sınırın dikkate alınması hak arama özgürlüğünü zedeler niteliktedir. İlk derece yargılamasında parasal sınır açısından davanın açıldığı, istinaf kanun yoluna başvuruda ise kararın verildiği tarihteki parasal sınırlar dikkate alınmaktadır. Ancak hak arama özgürlüğünün tam olarak temini için istinaf sınırının da davanın açıldığı tarihteki parasal sınır olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır.

3.1.1.1. Davanın Esası Hakkında Verilen Kararlar

İstinaf başvurusuna konu edilebilecek kararlar idare ve vergi mahkemelerinin vermiş oldukları nihai kararlardır. Konusu 2020 yılı için yedi bin TL'yi geçen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davalarında verilen kararlara karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde kararın tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde istinaf kanun yoluna başvurulabilir.⁵⁵² Ancak dava konusu yedi bin TL ve altında ise verilen karar kesin olacağından bu karara karşı hem istinaf hem de temyiz yolu kapalı olacaktır. Şayet söz konusu yargılama İYUK 20/A veya 20/B maddelerinde yer alan usule göre yürütülmüş ise bu yargılamalar sonucunda verilen kararlar istinaf kanun yoluna götürülemeyecektir; bu kararlara karşı doğrudan temyiz kanun yoluna başvurmak mümkündür. Ancak belirtmek gerekir ki bu sıramalı temyiz çerçevesinde yapılan incelemenin içeriği istinaf incelemesi olarak belirlenmiştir.⁵⁵³

Vergi uyuşmazlıklarındaki yedi bin TL'lik sınırın tespiti vergi, ceza ve faizin toplamının dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan vergi/ceza ihbarnamelerinde kök vergi ve ceza gözükmekle birlikte gecikme faizi hiçbir zaman yer almaz. Dolayısıyla sonucu itibarıyla parasal sınırın gerçekte çok üzerinde olan uyuşmazlıklar dava konusu yapılan idari işlemde tam olarak gösterilmediği için dikkate alınmamaktadır. Ancak

⁵⁵² A. Şeref Gözüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku-** C. II-İdari Yargılama Hukuku, 9. bs., Ankara, Turhan Kitapevi, 2017, s. 1033.

⁵⁵³ Kahraman Berk, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 220, 224, Onur Karahanoğulları, **İdari Yargı-İdarenin Hukukla Zorlanması (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 222.

mükellefe gönderilen ikinci vergi/ceza ihbarnamesinde faiz hesaplanmaktadır. Dolayısıyla vergi/ceza ihbarnamesine karşı açtığı davada istinaf kanun yoluna başvuramayan mükellef, ikinci vergi ceza ihbarnamesi üzerine açacağı davada bu imkânâ kavuşabilecektir. Diğer yandan ikinci vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılacak davanın ilgili bulunduğu yılda, istinaf sınırının yukarı doğru güncellenmesi sebebiyle somut olayın şartlarına göre yine istinaf mümkün olmayabilir.

Yargılamanın yenilenmesi istemleri hakkında verilen kararların istinaf başvurusunun konusu olabilmesi için istemin reddi veya kabulü ile davaya yeniden bakılması sonucunda verilen karar olması bakımından bir farklılık bulunmamakta, kararların her biri istinafa konu edilebilmektedir.⁵⁵⁴

3.1.1.2. Usule İlişkin Kararlar

İdare ve vergi mahkemelerinin istinaf başvurusuna konu edilebilecek usule ilişkin kararları şunlardır:⁵⁵⁵ Harç veya posta ücretinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle verilen davanın açılmamış sayılmasına ilişkin kararlar (İYUK md. 6), davanın adli yargının görev alanına girmesi sebebiyle verilen görevsizlik kararları (İYUK md. 15/1-a), süreaşımı, ehliyetsizlik veya ortada idari davaya konu edilebilecek nitelikte işlem olmaması sebebiyle verilen davanın reddine ilişkin kararlar (İYUK md. 15/1-b), davanın idari merci tecavüzü dolayısıyla reddine dair verilen kararlar (İYUK md. 15/1-e), yenileme dilekçelerinde aynı yanlışlıkların yapılması dolayısıyla verilen davanın reddine ilişkin kararlar (İYUK md. 15/5), sadece öleni ilgilendirdiği gerekçesiyle dilekçenin iptali yönünde verilen kararlar (İYUK md. 26/2), adrese tebligat yapılamaması dolayısıyla işlem den kaldırılan dosyaların, bir yıl içinde yeniden işleme konulmasının istenilmemesi sebebiyle davanın açılmamış sayılması yönünde verilen kararlar (İYUK md. 26/3), davacının davadan feragati, davalının davayı kabulü halinde verilen kararlar, istinaf dilekçelerindeki İYUK'un 3. maddesine olan aykırılıkların verilen süreye rağmen giderilememesi dolayısıyla istinaf başvurusunda istemde bulunulmamış sayılması

⁵⁵⁴ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 964.

⁵⁵⁵ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 963-964. Harç miktarının ve posta ücretinin yatırılmadığı gerekçesiyle davanın açılmamış sayılmasına dair kararlara karşı yapılan istinaf başvurularına örnek olarak; Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 8. İDD, E: 2017/596, K: 2017/610, K. T. 18.04.2017; Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İzmir BİM, 6. İDD, E: 2016/656, K: 2017/356, K. T. 02.03.2017; Açılan davada verilen dilekçe ret kararı üzerine süresinde dilekçenin yenilenmemesi suretiyle davanın açılmamış sayılması hakkında karar için bakınız: Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 5. İDD, E: 2017/1315, K: 2017/851, K. T. 31.05.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

yönünde ilk derece idari yargı yerlerince verilen kararlar, istinaf dilekçelerindeki harç ve posta pulu eksikliğinin İYUK md.48/6’da yazılı sürelerde tamamlanmaması sebebiyle ilk derece idari yargı yerlerince verilen kararın istinafa konu edilmemiş sayılmasına ilişkin kararlar, istinaf başvurusunun süresi içerisinde yapılmamış olması sebebiyle kararı bu başvurulara konu edilen ilk derece idari yargı yerlerince verilen süreç aşımı sebebiyle istemin reddine ilişkin kararlar.

3.1.2. Aleyhine İstinaf Kanun Yoluna Başvurulamayacak Kararlar

İstinaf kanun yoluna konu edilemeyecek kararları nihai kararlar ve nihai olmayan kararlar olarak ayırarak incelemek mümkündür.⁵⁵⁶

3.1.2.1. İstinaf Yargılamasına Konu Edilemeyecek Nihai Kararlar

Konusu para olan ve yedi bin TL’nin altında kalan davalar istinaf başvurusuna konu edilemeyecektir. Bunun dışında Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda ve ivedi yargılama usulüne tabi olan davalarda verilen kararlar aleyhine de istinaf kanun yoluna başvurulamayacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki ivedi yargılamanın söz konusu olduğu hallerden hiçbiri, vergi yargılamasının kapsamında değildir. Ayrıca İYUK’un 20/B maddesinde yer alan merkezi ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulüne göre yürütülmüş yargılamalar sonucunda verilen nihai kararlar da istinaf kanun yoluna götürülemeyecektir. Ancak bu son iki halde istinafa başvuru mümkün olmamakla birlikte temyiz kanun yolu açıktır.

Yargı düzeni yönünden yetkisizlik durumundan, verilen dava ret kararına karşı kanun yolu açık iken konu ve yer yönünden yetkisizlik halinde verilen dava red kararlarına karşı kanun yolu kapalıdır. İdari yargıda görevsizlik kararı yerine, dava ret kararı verilmektedir. Yer ve konu yönünden yetkisizlik durumlarında ise görev ve yetki yönünden davanın reddi kararı ile birlikte dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesinde karar verilmektedir, bu kararlara karşı kanun yolu bulunmamaktadır. Yargı düzeni yönünden yetki sakatlığı nedeniyle verilen dava ret kararı nihai karar olduğundan hâkim davadan elini çeker ve bu sebeple de kanun yolu açıktır. Diğer bir ifadeyle ilk derece mahkemesi ilk incelemesi sırasında davasını idare ve vergi mahkemelerinin yetkisinde

⁵⁵⁶ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 964-968.

görmez ise görevden reddeder ve böylelikle ilk derece yargılaması sona ermiş olur. Bu kararın üzerine ise istinafa başvurmak mümkündür. Şayet bir görev itirazı söz konusu ise ve bu da reddedilirse bu durumda bu bir ara karar olduğundan kanun yoluna açık olmayacaktır.⁵⁵⁷

Dava dilekçesinin İYUK'un 3. ve 5. maddelerine aykırılığı sebebiyle verilen dilekçenin reddine dair kararlar hakkında da uyuşmazlığı esastan çözümleyen kararlar olmadığından istinaf kanun yoluna başvurabilmek mümkün değildir.⁵⁵⁸ Diğer yandan önemle vurgulamak isteriz ki İYUK'un 3 ve 5. maddelerindeki usule aykırılıklara ilişkin kararların istinaf başvurusuna konu olmaması ile usule aykırılıkların süresi içerisinde giderilmemesi sebebiyle verilen red kararlarının istinafa konu olmaması birbirine karıştırılmamalıdır.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı hallerin bir kısmı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde, bir kısmı da özel kanunlarda belirtilmiştir. Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca Danıştay; Cumhurbaşkanının vergiye ilişkin kararlarına, bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca vergilendirmeye ilişkin çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlerine, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlerde görevli ve yetkili mahkemenin tespiti işlemlerine karşı yapılan başvuruları ilk derece mahkemesi sıfatıyla inceler. Bu uyuşmazlıklara ilişkin de istinaf yoluna başvurulması mümkün değildir.

⁵⁵⁷ Karahanoğulları, **a.g.e.**, s. 247-249.

⁵⁵⁸ Danıştay 5. Dairesi, E: 1986/990, K: 1988/1530, K. T. 11.05.1988, Danıştay Dergisi, S: 72-73, s. 313-314. *“Ancak; değişiklikten önce, yenileme dilekçesinde aynı yanlışlıkların yapılması nedeniyle verilen davanın reddi yolundaki kararların temyiz edilmeleri durumunda, temyiz mercii, önce verilen dilekçenin 3 veya 5'inci maddeye aykırılığı sebebiyle reddine dair kararın hukuka uygunluğunu inceleyerek, aykırı görmesi halinde, davanın reddine dair olan kararın bozulmasına karar vermektedir.”* Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 966. *“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/4. maddesinde dilekçe ret kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı hükme bağlanmış ise de; aynı maddenin 5. fıkrasında yer alan, dilekçenin reddedilmesi üzerine yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde davanın reddedileceği yolundaki hüküm gereğince, davanın reddi yolunda verilen kararın temyizen incelenmesi sırasında, 2577 sayılı Yasa'nın 15. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca verilen dilekçe ret kararının da, temyiz edilen “davanın reddi” kararının dayanağını oluşturması nedeniyle usul hükümleri yönünden hukuki isabet görülmemiştir.”* Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2008/3275, K: 2009/1059, K. T. 09.04.2009, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

Esas hükme karşı istinaf yolu kapalı hükümlerde reddi hâkim taleplerine ilişkin kararlar kesindir. Bu kararlara karşı da istinaf kanun yoluna başvurulamamaktadır.⁵⁵⁹

3.1.2.2. İstinaf Yargılamasına Konu Edilemeyecek Nihai Olmayan Kararlar

Ara kararlar, yürütmenin durdurulması istekleri hakkında verilen kararlar, bağlantılı davalarda bağlantı hakkında verilen kararlar, süre uzatma istekleri hakkında verilen kararlar, duruşma istemleri hakkında verilen kararlarla duruşmanın herhangi bir nedenle ertelenmesine dair kararlar, sonradan ibraz olunan belgelerle ilgili kararlar, dava dilekçesinin gerçek hasma tebliğine ilişkin kararlar, delil tespiti ile ilgili kararlar, bilirkişi incelemesi yaptırılması ile bilirkişi tayinine ve keşif yapılmasına dair kararlar, ihbarda bulunulmasına ilişkin kararlar istinaf kanun yoluna başvurulamayacak nihai olmayan kararlardandır.⁵⁶⁰

Kararın açıklanması veya aykırılığın giderilmesi (İYUK m. 29) ve yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin kararlar⁵⁶¹ da istinaf konusu yapılamaz. Ancak bu kararların, esas kararın hüküm fıkrasında değişikliğe neden olması durumunda, istinaf başvurusuna konu edilebileceği kabul edilmektedir.⁵⁶²

Dosyaların birleştirilmesine veya ayrılmasına ilişkin kararlar uyuşmazlığı sona erdiren nihai bir karar olmadıklarından⁵⁶³ istinaf kanun yoluna götürülemeyecek türde kararlardandır.

⁵⁵⁹ “Buna karşılık esas hükme karşı istinaf ve temyiz yolu açık ise bu davalarda verilen reddi hâkim talebine ilişkin kararlara karşı merci kararı ise istinaf, BİM kararı ise temyiz yolu açıktır.” Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 96.

⁵⁶⁰ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 966-967.

⁵⁶¹ “Vergi Mahkemesi kararlarındaki yanlışlığın düzeltilmesi istemi üzerine verilen kararların bir üst yargı merciinde temyize konu olabilecek nihai kararlardan olmadığı kuşkusuzdur. Çünkü söz konusu karar, evvelce verilmiş nihai karardaki 2577 sayılı Kanunun 30. maddesinde sayılan yanlışlıkların mevcudiyeti halinde, bu yanlışlıkların düzeltilmesi amacıyla yasanın yükümlüye tanıdığı başvuru yolunun kullanılması nedeniyle verilen ve ara kararı niteliği taşıyan bir karardır. Bu nedenle, kural olarak vergi. mahkemesi kararına karşı sözü edilen 2577 sayılı Kanunun 30. maddesi uyarınca yapılan başvuru üzerine verilen kararlara karşı yükümlülerce temyiz yoluna başvurma olanağı yoktur.” Danıştay 9. Dairesi, E: 1987/3901, K: 1989/205, K. T. 25.01.1989, **Danıştay Dergisi**, S: 76-77, s. 662-664.

⁵⁶² Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 967.

⁵⁶³ Danıştay 6. Dairesi, E: 1987/1021, K: 1988/387, K. T. 16.3.1988, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

Davaya müdahale isteklerinin kabulüne veya reddine ilişkin kararlar da nihai nitelikte olmadıklarından⁵⁶⁴ istinaf kanun yoluna yapılacak başvurunun konusu olamayacaklardır.

Görevsizlik itirazının reddine ilişkin kararlar da nihai karar niteliğinde olmadığından istinaf başvurusuna konu edilemeyecektir.⁵⁶⁵

İYUK'un 6. ve 26. maddelerinde yazılı hallerde verilen işlemde kaldırma kararları,⁵⁶⁶ adli yardım taleplerinin reddi ya da kabulü yolunda verilen kararlar⁵⁶⁷ ve bekletme kararları⁵⁶⁸ istinaf yargılamasına konu olamayacaklardır.

İYUK'un 48. maddesinin 2. ve 6. fıkraları uyarınca verilen, istinaf dilekçelerindeki noksanlıklarla harç ve giderlerdeki eksikliklerin tamamlattırılmasına ilişkin kararların istinaf yoluna götürülmesi mümkün değildir.⁵⁶⁹

3.1.3. İstinafın Hukuki Niteliği

Bir yargılama sonucu verilen hükmün haksız ve hukuka aykırı olduğunu düşünen tarafa, kararı bir üst derece mahkemesinde denetletme olanağı veren hukuki yolların tamamına genel olarak kanun yolu denilmektedir.⁵⁷⁰

⁵⁶⁴ Danıştay 8. Dairesi, E: 1991/3693, K: 1992/3, K. T. 06.1.1992, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. "... doktrinde, müdahale istemi hakkında verilen kararın, ara kararı niteliğinde olduğu ve bu nedenle tek başına temyiz edilemeyeceği, yargılama sonucunda verilen hükmün sadece müdahale talebinin reddine ilişkin kısmının temyiz edilebileceği belirtilmektedir.152 Aynı yönde Danıştay kararları da bulunmaktadır.153 Bununla birlikte, Danıştay eski tarihli bir kararında, davada taraf olmayan ya da davaya katılma istemi kabul edilmeyen kişilerin yargı kararlarına karşı bu yasal yola başvurma olanağı bulunmadığı gerekçesiyle, müdahale istemi reddedilen kişinin temyiz yoluna başvurma hakkının bulunmadığına karar vermiştir." Mehmet Tosun, Emre Tan, "İdari Yargıda Davaya Müdahale (Uygulama ve Teori Açısından İnceleme)", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S: 5, 2015, s. 827-877, 867.

⁵⁶⁵ Danıştay 5. Dairesi, E: 1993/1203, K: 1993/1433, K. T. 01.04.1993, **Danıştay Dergisi**, S: 88, s. 262-264.

⁵⁶⁶ Danıştay 7. Dairesi, E: 2008/4852, K: 2008/3754, K. T. 24.09.2008. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 967.

⁵⁶⁷ "Mahkemelerin adli yardım hakkında verdikleri kararların ara kararı niteliğinde olduğundan ancak nihai karar ile birlikte temyiz edilebilecektir." Danıştay 10. Dairesi, E: 2008/2007, K: 2010/1843, K. T. 09.03.2010, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁵⁶⁸ "Ön sorun sebebiyle verilen bekletme kararının nihai nitelikte olmadığı, temyiz başvurusuna konu edilemeyeceği hk." Danıştay 7. Dairesi, E: 2003/581, K: 2003/667, K. T. 23.03.2003. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 968.

⁵⁶⁹ Bunun yanında bu kararların hukuka uygun olup olmadıklarının, aynı fıkralar uyarınca verilecek istinaf veya temyiz edilmemiş ya da istinaf veya temyiz başvurusunda bulunulmamış sayılması yönündeki kararlara karşı yapılacak istinaf veya temyiz başvuruları dolayısıyla istinaf veya temyiz makamınca incelenmesi imkân dâhilindedir. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 968.

⁵⁷⁰ Turan Yıldırım, vd., **İdare Hukuku**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 783; Mahkemeler tarafından verilen kararın bir üst mahkeme tarafından incelenerek hukuka uygunluğunun denetlenmesi için taraflara sunulmuş olan başvuru imkânına kanun yolu denilmektedir. Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku-Ders Kitabı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, 462.

1938 tarihli 3546 sayılı Devlet Şûrası Kanunu ve 1964 tarihli ve 521 sayılı Danıştay Kanunu'nda kanun yolları ifadesi kullanılmış olmakla beraber, 2577 sayılı İYUK'ta 'Kararlara Karşı Başvuru Yolları' ifadesine yer verilmiştir. İYUK'ta kanun yolları ifadesinin kullanılmamasının Fransız İdare Hukuku'nun etkisiyle oluştuğu ifade edilmiştir. Zira Fransız Hukuku'nda başvuru yolları ifadesi kullanılmıştır.⁵⁷¹

Genel olarak kabul edildiği üzere, kanun yolunun ayırıcı özellikleri şunlardır: Kanun yolu hükmün kesinleşmesini önler, yargılamanın devam etmesini sağlar, yargılamayı bir üst mahkemeye aktarır ve aleyhine başvurulmuş hükmün doğru olup olmadığını karara bağlar. Kanun yollarının varlık nedeni, yargıçların yanılma olasılığıdır.⁵⁷²

Kararın kısmen veya tamamen aleyhine verilen taraf çoğunlukla mahkemenin yanlış karar verdiği görüşünü taşır. Bu sebeple kişinin, kısmen veya tamamen aleyhine olan kararı üst mahkemeye götürerek iptal ettirmeyi istemesi olağan karşılanmalıdır.

İstinaf, vergi mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek hukuka aykırılıkların ortadan kaldırılmasını içeren olağan bir kanun yoludur.⁵⁷³ İstinaf aşamasında uyuşmazlık, kural olarak hem maddi mesele hem de hukuki mesele açısından incelenmektedir. Maddi mesele ile kastedilen hukuk mantığı anlamında vakıa kavramıdır. Bu da zaman ve mekâna göre tespit edilebilen, dış dünyaya ya da insanların ruhsal yaşantılarına ilişkin olan ve objektif hukukun, hukuki bir sonucun şartı kabul ettiği geçmişe ya da şimdiye ait hadise ve durumdur.⁵⁷⁴ Olaya tatbik edilecek kanun hükmünün doğru tespit edilip edilmediğinin, görev-yetki kurallarının ihlâl edilip edilmediğinin, usul kurallarına uyulup uyulmadığının incelendiği aşama da hukuki denetim aşamasıdır.⁵⁷⁵ Bu nedenle istinaf kanun yolunda

⁵⁷¹ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları (Fransa-Türkiye Mukayeseli Bir Deneme)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 21. Fransız İdari Yargı Kanunu'nun (Code de justice administrative) 8. Kitabı (les voies de recours) başvuru yolları başlığını taşımaktadır. "Başvuru yolları" ile 'yargılamanın devamını sağlayan' yollara işaret edilmek istenmektedir. Gürsel Kaplan, **Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016, s. 83.

⁵⁷² Yılmaz, "Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu", s. 132.

⁵⁷³ Ali Rıza Çınar, "Ceza Yargılamasında İstinaf Yasa Yolu", **Prof. Dr. Ali Naim İnan'a Armağan**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s.1155-1187, 1187.

⁵⁷⁴ Cenk Akil, **İstinaf Kavramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, s. 205.

⁵⁷⁵ Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 83, 2013, s. 13-95, s. 23.

mahkeme, ilk derece mahkemesince incelenen olay ve delilleri yeniden değerlendirmektedir.⁵⁷⁶

İstinaf mahkemesinin uyuşmazlığa konu maddi vakıayı tekrar inceleyeceği yönündeki ifadeye konuya ilişkin yapılan çalışmaların birçoğunda rastlanmaktadır. Ancak burada yerel mahkemenin maddi vakıayı tekrar inceleyeceği ifadesinden anlaşılması gereken yerel mahkemenin yaptığı maddi vakıayı kavramaya ilişkin yargısal faaliyetin yetersizliği halinde maddi vakıayı kavramak için yapacağı faaliyettir. Aksi halde istinaf mahkemesi yerel mahkemenin maddi vakıaya ilişkin incelemesini tatmin edici bulmuş ve maddi vakıayı kavramışsa usul ekonomisi gereği kendisi tekrardan bir incelemeye girişmeyecektir.⁵⁷⁷ Dolayısıyla maddi vakıanın tekrar incelenmesi, istinaf aşamasında mahkemeye verilen kesin ve ifası zorunlu bir görev olmayıp, yerel mahkeme aşamasında maddi vakıaya ilişkin eksik veya yanlış yapılmış bir inceleme varsa bunu tamamlamaya yönelik bir yetkidir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁵⁷⁸ md. 45/4'te istinaf mahkemesinin, istinaf başvurusunu kabulü halinde işin esası hakkında yeniden bir karar vereceği hüküm altına alınmıştır. İstinaf mahkemesi tarafından verilecek 'yeniden kararın' dosyanın tümüyle, yeniden incelenerek ve delillerin yeniden toplanması suretiyle verilmesi klasik anlamda istinafa işaret etmektedir. Ancak bu hem usul ekonomisi hem de yargılamanın makul sürede tamamlanması ilkelerine tezat oluşturmaktadır. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi esasında olması gereken dar anlamda istinaftır. İstinaf mahkemesinin yalnızca tereddütlü noktalarda inceleme yapması ve vergi mahkemesinde ileri sürülmesine rağmen incelenmeyen delilleri yeniden incelemesi hem usul ekonomisine daha uygun olacak hem de yargılamanın makul sürede tamamlanmasına katkı sağlayacaktır. Ancak Kanun hükmünden böyle bir kanıya varmak mümkün görünmemektedir. Her ne kadar istinaf kanun yolunu sisteme dâhil eden 6545 sayılı

⁵⁷⁶ Gül Üstün, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme", **MÜHF - HAD**, C. 22, S: 2, s. 13-38, 16.

⁵⁷⁷ İstinaf kanun yolunda ilk derece mahkemesindeki gibi bağımsız bir yargılama yapılmayıp esasında ilk derece mahkemesinin kararını denetlemektir. Muhammet Özekes, **Sorularla Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2008, s. 6.

⁵⁷⁸ Kabul Tarihi: 06.01.1982, Yayımlandığı R.G. t. 20.01.1982, S: 17580.

Kanun tasarısının gerekçesinde⁵⁷⁹ “...İstinaf incelemesinde kural ilk derece mahkemesince verilen kararda tespit edilen maddi veya hukuki eksikliklerin istinaf mercii tarafından tamamlanarak nihai kararın da istinaf mercii tarafından verilmesidir.” ifadesine yer verilmiş olsa da gerekçeler metne dâhil olmadığından Kanun metninde ilk derece mahkemesinin eksikliklerinin tamamlanması hususuna rastlanmamaktadır. Yani gerekçede her ne kadar dar anlamda istinafin kural olduğu ifade edilmek istenmişse de Kanun’da geniş anlamda istinaf yer almaktadır. İstinaf mahkemesinde baştan bir inceleme yapılmak yerine yalnızca mahkemenin gerekli gördüğü haller ve taraflarca ileri sürülmesine rağmen vergi mahkemesince incelenmemiş deliller var ise bunların toplanması yani dar anlamda istinafin cari olması daha yerinde olacaktır ve kanun metninin de buna göre gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.⁵⁸⁰

3.2. İstinaf Başvurusu Usulü

İstinafa başvuru usulünün inceleneceği bu başlık altında istinaf mahkemesinin teşkilatlanması ve yapısı, başvuru hakkına sahip olanlar, istinafa başvuru süresi, istinaf dilekçesinin şekli, içeriği ve kararı veren mahkemece incelenmesi, istinaf dilekçesine cevap ve istinaf yoluna başvurma mahkeme kararının uygulanmasına etkisi konuları incelenecektir.

3.2.1. İstinaf Mahkemesinin Teşkilatlanması ve Yapısı

6545 sayılı Kanun değişikliği ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un bazı maddelerinde değişiklikler yapılarak ve yeni maddeler de eklenerek bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmiştir. Bu çerçevede bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısına, görevlerine, toplantı ve karar alma usulü ile bu mahkemelere atanacak başkan, daire başkanı ve üyelerin niteliklerine ve bu mahkemelerde kurulacak müdürlüklere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.⁵⁸¹

⁵⁷⁹ 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi, 24. Yasama Dönemi, 4. Yasama Yılı, Sıra Sayısı 592, s. 15, (Çevrimiçi) <http://www.kgm.adalet.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

⁵⁸⁰ Oğuz Sancakdar, “İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 91, 2016, s. 29-113, 41-42.

⁵⁸¹ 6545 sayılı Kanun Genel Gerekçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi, 24. Yasama Dönemi, 4. Yasama Yılı, Sıra Sayısı 592, s. 11 (Çevrimiçi) <http://www.kgm.adalet.gov.tr/TasariSamaLari/KanunLasiN/2014Yili/6545%20s%C4%B1ra%20say%C4%B1s%C4%B1.pdf>, 5 Ocak 2020. Ankara, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir, Konya ve Samsun da olmak üzere 7 ayrı ilde istinaf mahkemesi bulunmaktadır.

Bölge idare mahkemeleri; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşmaktadır. Her bölge idare mahkemesinin biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki dairesi bulunmaktadır.⁵⁸²

Bölge idare mahkemesinin daireleri, bir başkan ve iki üyenin katılımıyla toplanır. Bölge idare mahkemesi dairelerinin, istinaf yargılaması ve diğ er görevleri kapsamında yaptığı görüşmeler gizlidir ve kararlar da çoğunlukla verilir. İstinaf yargılaması için toplantı yeter sayısı üç, karar yeter sayısı ise ikidir. Şayet hukuki ya da fiili nedenlerle bir daire toplanamazsa, bölge idare mahkemesi başkanının kararıyla diğ er dairelerden; bu da mümkün olmazsa, HSK tarafından diğ er bölge idare mahkemelerinden yetkili olarak görevlendirilen üyelerle eksiklik tamamlanır. Eğer daire başkanı, hukuki veya fiili nedenlerle toplantıda bulunamaz ise dairenin en kıdemli üyesi daireye başkanlık yapar. İstinaf daireleri, üye sayısındaki eksiklikten ötürü bir aksama yaşanmaması için bünyesinde üçten fazla üyeyi barındırmaktadır.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri; istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, ilk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak, belli durumlarda davanın başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek ve diğ er kanunlarla verilen görevleri yapmaktır.

İstinaf incelemesinde yetkili merci, kararı veren idare veya vergi mahkemesinin yargı çevresinde bulunduğu bölge idare mahkemesidir. Bu itibarla istinaf dilekçeleri Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı'na hitaben yazılır. Burada esas olarak yetkili olan, bölge idare mahkemesinin bünyesinde yer alan dava daireleridir.

3.2.2. İstinafa Başvuru Hakkına Sahip Olanlar

Dava kısmen veya tamamen aleyhine sonuçlanan taraf, istinaf başvurusunda bulunabilecektir. Bu başvuruda karşı taraf, dava kısmen veya tamamen lehine sonuçlanan taraf olacaktır. İlk derece mahkemesinin kararının değ iş tirilmesinden menfaat elde edecek olan taraf ya da taraflar istinaf yoluna başvurabilecektir. Davanın reddedilmesi

⁵⁸² Bölge idare mahkemesi başkanlığı, başkanlar kurulu, bölge idare mahkemesi daireleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemesi adalet komisyonunun idari iş leriyle yazı iş leri hizmetlerinin yürütülmesi usul ve esasları, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İş ler ile Yazı İş leri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İliş kin Yönetmelik ile düzenlenmiştir. R. G. t. 11.07.2015, S: 29413.

durumunda davacı, kabul edilmesi durumunda ise davalının, davanın kısmen kabul edilmesi durumunda da her iki tarafın istinaf kanun yoluna başvurmada menfaatinin olduğu kabul edilmelidir.⁵⁸³

Kural olarak kararın hüküm fıkrası istinaf başvurusuna konu edilir. Ancak hüküm fıkrası lehine olan tarafın gerekçe dolayısıyla aleyhe sonuçla karşılaşma olasılığı söz konusu olur ise bu durumda hüküm lehine olmasına karşılık gerekçe yönünden kararı temyiz etmesi kabul olunmaktadır.⁵⁸⁴ Bu durumda hüküm lehine olan kimse de gerekçe yönünden istinaf kanun yoluna başvurabilecektir.

İdarenin karşı tarafında yer alan taraf, şayet davada avukatla temsil edilmişse avukat kural olarak iş sahibi aleyhine verilen istinaf yolu açık olan hükme karşı, hukuki yardım konusunda kabul ettiği işi sonuna kadar takip etmek zorundadır. Bu sebeple davanın tarafınca da aksine bir talimat verilmediği müddetçe avukat, istinaf kanun yoluna başvurma yükümü altındadır. Bu yükümlülük avukatın özen borcundan kaynaklanmaktadır.⁵⁸⁵ Ancak belirtmek gerekir ki idari yargılama sistemimizde davaların avukatla takibi zorunlu değildir. Fakat davayı takip için bir vekil tayin edilecekse bu kimsenin avukat olma zorunluluğu vardır. İYUK md. 31, tarafların vekillerine ilişkin olarak HMK'ya atıf yapmaktadır. Bu sebeple HMK md. 71 uyarınca, dava ehliyetini haiz

⁵⁸³ Bardakçı, **a.g.m.**. Menfaat konusu, bu başlığı takip eden 'Hukuki Yararın Bulunması-Menfaat İlişkisinin Bulunması' başlığı altında ayrıntılarıyla incelenecek olduğundan burada ayrıntı verilmeyecektir. Davaya ilişkin menfaati bulunanların istinaf kanun yolu başvurabileceği hk. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 4. İdari Dava Dairesi, E: 2017/939, K: 2017/663, K. T. 15.06.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün hasım olduğu davada verilen kararın Maliye Bakanlığı'nca temyiz edilebileceği yönünde karar, Danıştay 7. Dairesi, E: 2006/3077, K: 2008/2088, K. T. 03.04.2008, Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 973; "Davada taraf olmayan ya da davaya katılma istemi kabul edilmeyen kişilerin yargı kararlarına karşı temyiz yoluna başvurma haklarının bulunmadığı hk." Danıştay 8. Dairesi, E: 1991/715, K: 1991/997, K. T. 27.05.1991, **Danıştay Dergisi**, S: 84-85, s. 609-610; Danıştay 5. Dairesi, E: 1988/2122, K: 1988/2856, K. T. 06.12.1988, **Danıştay Dergisi**, S: 74-75, s. 320-322.

⁵⁸⁴ Hüküm fıkrasına zorunlu bir şekilde bağlı olan ve bu nedenle kesin hüküm oluşturan gerekçeye karşı da lehine hüküm kurulan tarafın temyiz yoluna başvurması mümkün olduğundan, mahkemece verilen iptal kararına karşı aleyhine hukuki sonuç doğurmaya elverişli olması nedeniyle davacının temyiz isteminde bulunabileceği hakkında karar için bakınız: Danıştay 2. Dairesi, E: 2008/53, K: 2009/2932, K. T. 08.07.2009, **Danıştay Dergisi**, S: 122, s. 196-198.

⁵⁸⁵ Tülin Kurtoğlu, **Özel Hukukta İstinaf Denetimi ve Yargılaması**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 60-61. "Vekilin özen borcunun gereği olarak, mesleki bilgi ve deneyimleri ile hayat deneyimlerine ve işlerin normal oluşuna göre gerekli girişim ve davranışlarda bulunması, başarılı sonucu engelleyecek davranışlardan kaçınıp, basiretli olarak hareket etmesi gereklidir. Vekil, amaçlanan sonucun elde edilmemesinden değil, bu sonuca ulaşmak için gerekli olan çalışmaların özenle yerine getirilmemesinden sorumludur. Bir avukatın yasa ile öngörülen süre içinde yapılması gereken işleri yapmaması, süresinde dava açmaması, müvekkili aleyhine verilen kararı temyiz etmemesi, özen borcunun gereği gibi ifa edilmediğini ve kusurlu olduğunu gösterir." Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, E: 2014/9011, K: 2014/19438, K. T. 17.06.2014, (Çevrimiçi) <https://emsal.yargitay.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

herkes, davasını kendisi veya seçeceği vekil aracılığıyla açabilir ve takip edebilir. Bu durum kanun yolu aşamasında da geçerlidir.

Bazı hukuk sistemlerinde istinaf aşamasında avukatla temsil zorunluluğu bulunmaktadır.⁵⁸⁶ Diğer bir ifadeyle taraflar, istinaf kanun yoluna başvurma hakkı ve bu hakkın kullanılması hususunda, sahip olduğu tasarruf yetkisini ancak avukat aracılığıyla kullanabilmektedir.⁵⁸⁷ Esas itibariyle yargılamada avukatla temsiline zorunlu kılınması ile ulaşılmak istenen amaç, yargılamanın arzu edilen ciddiyetle, profesyonellikle sürdürülmesini sağlamak, davayı başıboş bırakmamaktır. Bu sayede yargılama, derli toplu bir şekilde sürdürülecek, davanın hâkimleri açısından kolaylık sağlanmış olacak ve böylelikle de yargılama genel itibariyle kolaylaşacaktır.

3.2.2.1. Hukuki Yararın Bulunması-Menfaat İlişkisinin Bulunması

İdari yargılama kapsamındaki davalarda ehliyet, objektif ehliyet ve subjektif ehliyet olmak üzere iki kategoride incelenmektedir.⁵⁸⁸ Taraf ehliyeti ve dava açma ehliyeti, tarafların açtıkları davayı takip için taşımaları gereken objektif koşullara ilişkin olduğundan objektif dava ehliyetini; aktif ve pasif husumet ise dava ile taraflar arasındaki subjektif koşullara ilişkin olduğundan subjektif dava ehliyetini ifade etmektedir.⁵⁸⁹

Objektif dava ehliyetine ilişkin İYUK'ta hüküm yer almamaktadır. İYUK md. 31 atfı dolayısıyla ehliyet konusunda HMK düzenlemelerine bakmak gerekmektedir.⁵⁹⁰

⁵⁸⁶ Fransız İdari Yargılama Sistemi'nde 2003 yılında yapılan bir değişiklik ile istinaf aşamasında hem davacı hem de davalı taraf için avukat tutma zorunluluğu getirilmiştir. (Bkz: Çalışmanın birinci bölümünde yer alan '1.3.3.1. Fransa' başlığı.) Fransız Hukuku'nda olduğu gibi Alman İdari Yargılama Hukuku'nda da istinaf ve temyiz aşamalarında avukat ile temsil zorunludur, ancak ilk derece mahkemesinde avukatla temsil zorunlu değildir. Carsten Günther, **Administrative Justice in Europe - Report for Germany**, Association of Councils of State and Supreme Administrative Jurisdictions of the European Union, (Çevrimiçi) <http://www.aca-europe.eu/index.php/en/tour-d-europe-en>, 5 Ocak 2020.

⁵⁸⁷ Tolga Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s. 126. “*Kanımızca, üst mahkemeye başvurunun dava açmaktan farklı olarak yargılama hukukuna özgü uzmanlık bilgisi gerektirmesi, istinafa başvuran tarafın istinaf sebeplerini dilekçede gösterme zorunluluğu ve mahkemenin bu sebeplerle sınırlı olarak inceleme yapabilecek olması, ilk derece kararını yanlış ve yetersiz gören tarafın daha ehil bir incelemeye ihtiyaç duyması, üst mahkemede yapılacak inceleme nedeniyle oluşabilecek zaman kaybının asgari düzeye çekilmesi gibi ihtiyaçlar, avukatla temsil zorunluluğunu haklı kılmaktadır.*” Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 127.

⁵⁸⁸ Celal Işıklar, “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usulü”, **TAAD**, Yıl: 2, C. 1, S: 6, s. 69-140, 97.

⁵⁸⁹ Oytun Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **TAAD**, Yıl: 5, S: 19, 2014, s. 355-414, 357.

⁵⁹⁰ Konumuz kapsamında özellikle menfaat koşulunu inceleyecek olduğumuzdan kapsamımızı aşmamak için objektif dava ehliyeti hususunda ayrıntılı bilgiye girmiyoruz. Objektif dava ehliyeti için ayrıntılı bilgi için bakınız: Gürsel Kaplan, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”, **Maltepe**

Ancak belirtmek gerekir ki idari yargı ile medeni yargılama, tarafları ve ilkeleri açısından birbirinden farklı olduğundan atıf yapılan maddeler idari yargının niteliğiyle örtüştüğü oranda uygulanmalıdır.⁵⁹¹

Aktif ve pasif husumet ise sübjektif dava ehliyetinin bileşenleridir. Husumet, bir davada taraf olarak yer alan kişilerin, gerçekten o dava ile ilgili olup olmamalarını ifade eder. Pasif husumet, davalı ile idari işlem ve eylem arasındaki; aktif husumet ise davacı ile idari işlem ve eylem arasındaki bağlantıyı ifade eder.⁵⁹² Objektif dava ehliyetinin aksine sübjektif dava ehliyetine ilişkin hükümler İYUK'ta yer almaktadır. İYUK md. 14'te, 3. fıkranın f bendinde geçen husumet ile pasif husumet kastedilirken; İYUK md. 2'de yer alan 'menfaat ihlali' ile 'kişisel hak ihlali' kavramlarıyla ifade edilmek istenen aktif husumettir. Vergi davaları büyük bir çoğunluğu itibariyle iptal davası niteliğinde olduğundan, sübjektif dava ehliyeti menfaat ihlali şeklinde aranırken, tam yargı davalarında ise hak ihlali şeklinde aranmaktadır.⁵⁹³

İdari yargılamada menfaat, *“bir idari işlemin yargı yeri önüne götürülebilmesi için onunla davacı arasında var olduğu anlaşılan ve yeterli sayıldığı kabul edilen salt bir ilişki”* olarak tanımlanabilir.⁵⁹⁴

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2008/2, s. 23-54, Türk İdare Hukuku Sitesi, (Çevrimiçi) www.idare.gen.tr, 5 Ocak 2020, Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C.II, s. 805 vd., Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 46, S: 1-4, 1997, s. 185-208, 191.

⁵⁹¹ Canyaş, **a.g.m.**, s. 359 vd., Halil Altındağ, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 283.

⁵⁹² Canyaş, **a.g.m.**, s. 390.

⁵⁹³ Kaplan, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”.

⁵⁹⁴ Özay, İl Han, **Günışığında Yönetim II, Yargısal Korunma**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 152. “... Dosyanın incelenmesinden, idare mahkemesince davanın reddine karar verilmesine karşın, davalı idarece kanun yoluna başvurularak, kararın kaldırılması istenildiği anlaşılmaktadır. Buna göre, davalı idarenin istinaf başvurusunun, ... aleyhe istinaf başvurusunda bulunulan kararın kaldırılmasında hukuki yararın bulunmaması nedeniyle reddine ...”. Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 11. İDD, E: 2017/6317, K: 2017/30792, K. T. 21.04.2017, Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 764. “Yargılama Hukuku kurallarına göre; dava ehliyetinin varlığı, öncelikle dava açanın taraf olma; yani, hak ehliyetinin bulunmasına bağlıdır. Şirketler için söz konusu ehliyet, tüzel kişiliğin kazanıldığı tarihten kaybedildiği tarihe kadar mevcut olan bir niteliklerdir. Başka bir anlatımla; bir şirketin hak sahibi olması veya borçlu kılınabilmesi, ancak tüzel kişilik kazandığı tarihle bu kişiliğinin sona erdiği tarih arasında zaman diliminde olanaklı bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre de, şirketlerin tüzel kişiliği, ticaret sicilinden silinmesiyle sona erer. Dosyanın incelenmesinden; davacı şirketin, 07/07/2014 tarihinde yapılan tescille tüzel kişiliğinin terkin edildiği, bakılan davanın ise şirket temsilcisi, müdür sıfatıyla Mustafa Danacı tarafından, şirket adına 04/04/2016 tarihinde açıldığı anlaşılmaktadır. Hukukten var olmayan şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili olanaklı değildir. Bunun sonucu olarak, tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, olmayan şirket adına işlem tesis edilemez; tesis edilen işlemler de herhangi bir hukuki sonuç doğurmaz. Hukuki sonuç doğurmayan, başka deyişle hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin ise herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesi söz konusu

Esas ititbarıyla menfaat ihlali, her somut olayda değişebildiğinden içeriği içtihatlarla belirlenen bir kavramdır. Danıştay, içtihatlarla menfaat kavramının yargısal ölçütlerini tespit etmeye çalışmıştır. Danıştay'ın istikrarlı bir şekilde uyguladığı ölçütlere göre menfaatin, meşru, kişisel ve güncel olması gerekmektedir.⁵⁹⁵ Bu çerçevede subjektif ehliyet, bu davaların içtihat ve doktrinde belirlenen hukuki nitelikleri dikkate alınarak, idare hukuku alanında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemler ile meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi kurulabilenler tarafından iptal davası açabilme yeteneği olarak tanımlanabilir.⁵⁹⁶

İdari yargı alanında, yargılamanın yapılmasında menfaat ihlalinin tespiti zaruri iken vergi yargılamasında bazı hallerde dava açmada menfaati olanların kanun tarafından tayin edildiği ve husumet konusunda vergi yargılaması hukukunun kendine özgü kuralları olduğu yönünde doktrinde bir görüş bulunmaktadır.⁵⁹⁷ Belirtmek gerekir ki anılan görüşe tamamiyle katılmak mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'nda menfaati ihlal edilen kimseler sayılmış olmakla birlikte dava açabilecek olan kimselerin bunlarla sınırlı olduğunun söylenmesi yerinde olmayacaktır.⁵⁹⁸

Vergi Usul Kanunu'nda menfaati ihlal edilen kimselerin yazılı olduğu hükümler: mükerrer md. 49, md. 377/1, 2, 4, md. 378/2'dir. Ayrıca 6183 sayılı Kanun'da da belli

olamaz. Bu hukuki durum karşısında; ticaret sicilinden kaydı silinmekle tüzel kişiliği sona eren şirketin temsili de söz konusu olamayacağından, olmayan şirketi temsilen açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmakta olup; davanın kabulüne ilişkin mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” İstanbul Bim, 4. VDD, E: 2017/299, K: 2017/970, K. T. 28.03.2017, Kazancı İctihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁵⁹⁵ Zehreddin Aslan, **Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 46. “Binaenaleyh hiç kimseye tesir etmeyen, tamamiyle idarenin iç faaliyetine taallük eden ve idarenin içinde kalan davalar iptal davasına mevzu olamazlar. Bilindiği gibi her menfaat hak kuvvet ve mahiyetinde olmadığından bundan maksat kararın subjektif bir hakkı ihlal etmesi değildir. Buradaki menfaatten maksat ciddi ve makul bir alakadan ibarettir. Binaenaleyh menfaatin mutlaka para vesair maddi bir kıymet ölçüsü ile ölçülebilecek mali bir mahiyeti haiz olması lazım değildir. Ciddi ve makul olmak şartı ile manevi bir alaka ve menfaatin ihlal edilmiş olması da bu şartın tahakkuku bakımından kafidir.” Onar, **a.g.e.**, C:III, s. 1780. Menfaat maddi veya manevi olabileceği gibi iktisadi (finansal-mali-ticari) olabilir. İktisadi menfaate ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.: Cemil Kaya, “İptal Davalarında (Kişisel) Menfaat İhlalinin Genişlemesi: İktisadi Rekabet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2008, C. 66, S: 2, s. 273-284.

⁵⁹⁶ Bölge İdare Mahkemesi Kararı, İzmir BİM 1. Vergi Dava Dairesi, E: 2016/37, K: 2017/429, K. T. 28.02.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁵⁹⁷ Canyaş, **a.g.m.**, s. 391.

⁵⁹⁸ “... 213 sayılı Kanun'un 377'nci maddesinde mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerinin belirtilmiş olması mükellef ya da sorumlu olmayan, fakat vergilendirmeye ilgili bir idari işlem nedeniyle hak veya menfaatinin ihlal edildiğini iddia eden ilgililerin, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmamaktadır. ...” Danıştay İBK Kararı, E: 2009/1, K: 2012/2, K. T. 02.07.2012, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

hallerde dava açabilecek olanlar belirtilerek dolaylı olarak menfaat ilişkisi ortaya konulmuştur.⁵⁹⁹ 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesinde haklarında ihtiyati haciz uygulananların ve 58. maddesinde kendilerine ödeme emri tebliğ olunanların dava açabileceği hüküm altına alınarak menfaatlerinin varlığı kabul edilmiştir.

VUK mükerrer 49. madde uyarınca takdir komisyonlarının arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları dava açabiliyordu. Haliyle bu kimselerin menfaati olduğu kabul ediliyordu. Ancak bu hüküm, mükelleflerin menfaatinin varlığını kabul etmiyor ve onlara dava açma hakkı tanımıyordu. Başta hak arama hürriyetine aykırı olması dolayısıyla bu hüküm eleştiri konusu edilmiştir. İlgili maddeye mükelleflerin dava açmasına imkân tanıyacak şekilde hüküm eklenmesi yönünde görüş de ileri sürülmüştür.⁶⁰⁰ Daha sonra Anayasa Mahkemesi'ne yapılan iptal başvuru sonucu hüküm iptal edilmiş ve komisyon kararından etkilenen mükellefler de dava açabilir konuma gelmişlerdir.⁶⁰¹

VUK md. 377'de vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar belirtilmiştir. Maddenin ilk fıkrası uyarınca vergi mükellefleri ile kendisine vergi cezası kesilenler tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı dava açabileceklerdir. Hükmün ters anlamından vergi mükellefi ve kendisine vergi cezası kesilenler dışında kalan kimselerin dava açmada menfaatinin olmadığı anlaşılmaktadır.⁶⁰² Ancak belirtmek gerekir ki söz konusu hüküm

⁵⁹⁹ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 130.

⁶⁰⁰ Gülsen Güneş, Zafer Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 197, 2005, s. 135-145, 139.

⁶⁰¹ "Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkânı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır." AYMK, E: 2011/38, K: 2012/89, K. T. 31.5.2012, R.G. t. 13.10.2012, S: 28440.

⁶⁰² Doktrinde bu hüküm itibarıyla VUK ve İYUK hükmü arasındaki çatışma ele alınıp VUK hükmünün uygulanacağı şekilde ifade edilmiştir: "İlk olarak İYUK m.2/1-a normunun (ilk hali) yürürlüğe girdiği tarihten sonra VUK m.377'de değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla İYUK m.31/2 uyarınca uygulanması gereken sonraki tarihli genel norm, vergi uyumsuzluklarının çözümünde yerini VUK m.377'ye bırakmıştır. Ancak daha sonra 15/6/2000 tarihinde yasa koyucu subjektif ehliyet koşulunu düzenleyen genel normda (İYUK m.2'de) yeni bir düzenleme yapmıştır. Başka bir deyişle sürecin son halinde, önceki tarihli özel norm (VUK m.377), sonraki tarihli genel norm (4577 sayılı Kanun m.5 ile değişik İYUK m.2/1-a) ile değiştirilmiştir. Hatırlanacağı üzere, önceki tarihli özel normun uygulama alanı, daha sonra genel norm ile yapılan değişiklikten etkilenmemektedir. Diğer bir anlatımla, bu durumda klasik yöntem gereği özel norm (VUK m.377) uygulanmaya devam etmektedir." Oytun Canyaş, "İdari Yargılama Usulu Kanunu ve

VUK md. 8 f. 4'te düzenlenmiş olan, kanunda yer alan mükellef tabirinin sorumluları da kapsadığına dair hüküm ile beraber ele alındığında vergi sorumlularının da dava açabileceği söylenebilecektir.⁶⁰³

Ancak dava açabilecek kimselerin VUK'un 377 ve 378. maddelerinde sayılı olanlarla sınırlı olduğunu düşünmek yerinde olmayacaktır.⁶⁰⁴ Örneğin kod listede yer alan kimsenin listeden çıkartılma talebiyle açacağı davada menfaatinin veya vergi idaresince vergi mahremiyeti ihlal edilen kimsenin açacağı davada hakkının ihlal edilmediği iddia edilemeyecektir.⁶⁰⁵ VUK md. 377'de vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar, md. 378'de ise dava konusunun ne olduğuna ilişkin hüküm yer almaktadır. Ancak bu hükümler dolayısıyla dava açabilecek kişilerin ve davaların sınırlı sayıda olduğu şeklinde amaçtan uzak yorum yapılmamalıdır. VUK veya diğer vergi kanunlarında menfaatinin veya hakkının ihlal edildiği dolaylı olarak da olsa yazmayan kimseler kendilerine İYUK hükümleri çerçevesinde dava açma hakkı yaratabiliyorlarsa dava açabilmeleri mümkün olabilecektir.

Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", **TBB Dergisi**, 2014 (110), s. 189-218, 215.

⁶⁰³ "Vergi kesenlerin dava açıp açamayacağı hususunda farklı kararlara rastlamak mümkündür. Danıştay, "aynı tarih işlemi ile ilgili olarak mükelleflerin de dava açma olasılığı karşısında, -sorumluların da dava açmasının- uygulamada kanışıklık ve haksızlığa neden olacağı ve pratik sonuç yaratmayacağı" veya "aynı tarihyat nedeniyle hem yükümlülerin hem de vergi sorumlularının dava açma olasılığının uygulamada birçok kanışıklığa ve haksızlığa yol açacağı ve pratik hiçbir yarar sağlamayacağı" yönündeki gerekçelerle vergi sorumlusunun dava açamayacağı sonucuna varmaktadır. Ancak Danıştay'ın Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinin 4 üncü fıkrasından -bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir- hareketle sorumlunun dava açabileceği yönünde kararları da mevcuttur." Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Konumu", s. 197. Ancak belirtmek gerekir ki Danıştay daha çok vergi kesenlerin dava açabileceği yönünde hüküm kurmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Levent Yaralı, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.71, S: 2, 2013, s. 543-552. Danıştay VDDK, E: 2011/390, K: 2011/583, K. T. 12.10.2011, **Danıştay Dergisi**, S: 129, s. 450-453. Danıştay VDDK, E: 2013/424, K: 2013/872, K. T. 11.12.2013, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. Aksi yöndeki görüş için bakınız: Bumin Doğrusöz, "Vergi Kesenlerin Dava Hakkı", **Referans Gazetesi**, 01.03.2010, (Çevrimiçi) <http://www.muhasibetr.com>, 5 Ocak 2020.

⁶⁰⁴ Benzer yönde görüş için bakınız: İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 57.

⁶⁰⁵ "Yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer alması mümkün bulunmadığından, davacının özel esaslara tabi mükellefler listesine alınmasına ilişkin dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Dava dosyasının incelenmesinden; istinaf istemine konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve istinaf başvurusunda ileri sürülen sebepler ile dosyada mevcut bilgi-belgeler ışığında, ortada, kararın kaldırıl masını gerektiren nitelikte bir neden bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle, istinaf başvurusunun reddi gerekir." İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E: 2017/60, K: 2017/54, K. T. 31.10.2017, Kazancı İctihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

377. maddenin ikinci fıkrasında vergi dairesinin, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı dava açılabilceğı belirtilmiştir. Kanunlarda ayrıksı olarak belirtilen haller dışında komisyon kararlarına dava açabilecek olanlar bu kararlarının alınmasını isteyen, kendilerine bu kararlar tebliğ edilen vergi daireleridir. Bu sebeple bu aşamada menfaati ihlal edilen de yalnızca ilgili vergi dairesi olmaktadır.⁶⁰⁶ Vergi yargılama hukukunda, idari yargılamada olduğı gibi hemen hemen çoğı durumda, davalı tarafta olan vergi idaresi olmaktadır. Ancak ayrıksı hallerde vergi dairesi davacı konumuna geçmektedir. Mükelleflerin, kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığından takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma imkânı bulunmamaktadır, mükellefler ancak takdir komisyonu raporu dayanak alınarak yapılan tarhiyatlara karşı dava açabilmektedirler.

Ancak eğer kanunlarda VUK mük. md. 49'da düzenlenen hal gibi ayrıksı bir hal var ise veya takdir kararının, VUK md. 267'de hüküm altına alınan emsal bedelin takdir yöntemiyle belirlenmesi hali gibi bizzat mükellef tarafından istenilmesi durumunda, bu hüküm işler olmayacaktır. Zira bu gibi hallerde menfaat ihlali doğrudan mevcuttur.⁶⁰⁷

Komisyon kararlarına karşı doğrudan dava açabilme yetkisi vergi dairesindedir. Ancak bu halde de davanın kime karşı açılacağı meselesi gündeme gelmektedir. Danıştay'ın yerleşik içtihadı uyarınca vergi dairesi müdürlüğü ile takdir komisyonu başkanlığının her ikisi de hazinenin menfaatini korumakla yükümlü olduğundan davacı ve davalı olarak karşı karşıya gelmeleri kabul edilmemekte ve bu sebeple de takdir komisyonu başkanlığı yerine hasım olarak kendi menfaatini savunacak olan mükellef gösterilmektedir.⁶⁰⁸

VUK md. 377'nin dördüncü fıkrasında menfaatin tespit edildiğı bir hal daha bulunmaktadır. Buna göre; *Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.*

⁶⁰⁶ Candan, a.g.e., 7. bs., s. 126-127.

⁶⁰⁷ Candan, a.g.e., 7. bs., s. 126-127.

⁶⁰⁸ Danıştay 3. Dairesi, E: 1997/2455, K: 1999/426, K.T. 10.02.1999, **Danıştay Dergisi**, S: 101, s. 257-258. Husumetin komisyon başkanlıklarına yöneltilmesi hakkındaki görüş için bakınız: Turgut Candan, "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", **Danıştay Dergisi**, S: 64-65, s. 5-13, 11.

VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarına ilişkin açılan davalarda verilen kararlara karşı, aleyhine karar verilen vergi idarelerince temyiz başvurusunda bulunulabilmesi için ilgili makamın onayının alınmış olması gereklidir. VUK md. 377, f. 4 uyarınca, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairelerinin, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) onayının alınması gereklidir. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği bazı durumlarla sınırlı olmak üzere onay verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.

Temyize başvuru için onay alınması gereken parasal sınırlara bakıldığında bunların hepsinin istinafa başvurma sınırının çok üzerinde olması dolayısıyla istinafa başvuruda bir onayın gerekmeyeceği açıktır.⁶⁰⁹

VUK'ta menfaatin olduğu haller düzenlenmekle birlikte md. 378, f. 2'de menfaatin bulunmadığı hal düzenlenmiştir.⁶¹⁰ Buna göre mükellefler beyan ettikleri matraha ve bunun üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar ancak vergi hatalarına ilişkin hükümler saklıdır. Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde ise bu beyannameye dayanılarak yapılan tarhiyatlara karşı dava açmak mümkün olabilecektir.⁶¹¹

⁶⁰⁹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 399, Resmi Gazete Tarihi: 08.07.2010, Resmi Gazete No: 27635: *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı-100.000.000 (Davaya konu edilen meblağ); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- 2.000.000; Ankara ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları-1.750.000; Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya ve Mersin Vergi Dairesi Başkanlıkları-1.500.000; Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun ve Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlıkları-1.250.000; Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa ve Zonguldak Vergi Dairesi Başkanlıkları-1.000.000; Defterdarlıklar-800.000; İstanbul, Ankara ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesindeki vergi dairesi müdürlükleri (bağlı vergi daireleri dâhil)-100.000; Diğer vergi dairesi müdürlükleri (bağlı vergi daireleri dâhil)-75.000.*

⁶¹⁰ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 129.

⁶¹¹ İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılması konusunda ayrıntılı bilgi için bakınız: Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan ve Yargı Yolu**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2005, s. 163 vd. “Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kuralının iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde hüküm altına alınan ve aynı Kanun'un 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarına ilişkin hükümlerdir. İkinci istisna ise uygulamada ortaya çıkan ve 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir. Her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da, bazı hallerde mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedirler. Bu gibi durumlarda mükellefler, ihtirazi kayıtla beyanname vererek daha sonra dava yoluna gidip haksız

Danıştay'ın ikinci vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açılmayacağına yönelik kararları bulunsa da bu görüşe katılmak mümkün değildir.⁶¹² İkinci ihbarnamenin her ne kadar vergi mahkemesinin kararı doğrultusunda ve bu kararı uygun olarak düzenlendiği düşünülse de bunun aksinin gerçekleşmesi de imkân dâhilindedir. Bu sebeple ikinci ihbarnameye karşı da dava açılabilmesi mümkündür. Bu davanın, ilk ihbarnameye karşı açılacak olan davadan tek farkı yürütmenin durdurulmasına sebebiyet vermeyecek olmasıdır.⁶¹³

İstinaf aşamasında da tarafların, davaya taraf olma ehliyeti ve davayı takip ehliyetinin bulunması gereklidir. Aksi durumun varlığında başvuru incelenmeksizin reddedilecektir.⁶¹⁴ Yani ilk derece yargılamasından sonra istinafa gidildiğinde söz konusu ehliyet durumunun hala korunuyor olması zorunludur.⁶¹⁵ Tarafların istinafa başvurmada menfaatlerinin olması da gerekmektedir.

3.2.2.2. Müdahilin Durumu

Bir yargılama sonucunda verilen hüküm kural olarak yalnızca davanın tarafları açısından sonuç doğurmaktadır. Ancak bazı durumlarda, dava konusu uyuşmazlık ve yargılama sonucunda verilecek hükmün üçüncü kişileri etkileme olasılığı olduğundan bu kimselerinin de belli şartlar altında yargılamaya dâhil olmaları sağlanmıştır. Söz konusu üçüncü kişilerin tek başlarına davaya katılmaları mümkün değildir ancak taraflardan

ödediklerini düşündükleri vergileri geri isteyebilmektedirler. 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası şu şekildedir: "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemiden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemiden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilceğinin kanuni dayanağını oluşturan bu düzenleme, yalnızca ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayaacağı hüküm altına almaktadır." AYMK, E: 2017/24, K: 2017/112, K. T. 14.6.2017, R.G. t. 19.07.2017, S: 30128.

⁶¹² Danıştay 9. Dairesi, E: 1999/415, K: 2000/173, K. T. 26.01.2000, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁶¹³ Zehreddin Aslan, **Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 60.

⁶¹⁴ Adi ortaklık olan ve tüzel kişiliği bulunmadığı için taraf olma ehliyeti de olmayan iş ortaklığı adına temyiz başvurusunda bulunulamayacağı yönünde karar için bakınız: Danıştay 7. Dairesi, E: 2000/5830, K: 2002/3620, K. T. 19.11.2002, Candan, **a.g.e.**, 7. bs, s. 973.

⁶¹⁵ Danıştay 10. Dairesi, E: 2000/6026, K: 2003/5391, K. T. 26.12.2003, **Danıştay Kararlar Dergisi**, Yıl: 2, S: 5, 2004, s. 263.

birinin yanında davaya katılabilirler.⁶¹⁶ Üçüncü kişilerin, davanın taraflarından birinin yanında kendi isteği üzerine yer almasına ‘davaya katılma’ ya da ‘davaya müdahale’ denilmektedir. Davanın konusunda ve taraflarında herhangi bir değişiklik olmadan üçüncü kişilerin, tarafların yanında yer almasına imkân sağlayan bir diğer hal ise ‘davanın duyurulması’ ya da diğer bir adıyla ‘davanın ihbarı’dır.⁶¹⁷

İYUK’ta üçüncü kişilerin davaya katılmasına ilişkin ayrı bir hüküm bulunmamaktadır. İYUK md. 31 hükmü atfı dolayısıyla davaya müdahalede HMK hükümleri tatbik edilmektedir.⁶¹⁸ İYUK md. 31’in ilk cümlesinde “*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; ... üçüncü şahısların davaya katılması, ... işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.*” hükmü yer almaktadır. Anılan maddenin 2. fıkrasında ise “... *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*” düzenlemesi bulunmaktadır. Yine aynı şekilde davanın ihbarı açısından da İYUK md. 31’de HMK’ya atıf yapılmıştır ve ek olarak davanın ihbarının, Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re’sen yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

⁶¹⁶ Melikşah Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Prof. Dr. İl Han Özay’a Armağan, C. 69, S: 1-2 (2011), s. 439-451, 439; Kalabalık, **a.g.e.**, s. 260.

⁶¹⁷ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C:II, 9. bs., s. 839. “Kural olarak, bir davanın sonucunda verilen hüküm, sadece, o davanın tarafları açısından kesin hüküm ifade etmektedir. Bununla birlikte, dava sonucunda verilecek hükmün, üçüncü kişinin hukuki durumunu dolaylı biçimde etkilemesi söz konusu ise, üçüncü kişinin; taraflardan birinin yanında ve onun yardımcısı sıfatıyla davaya katılabilmesine olanak tanınmıştır. Pozitif hukukumuzda, bu katılmaya; ‘müdahale’; taraf sıfatına sahip olmayan üçüncü kişiye de; ‘müdahil’ denilmektedir.” Danıştay 2. Dairesi, E: 2006/470, K: 2008/1391, K. T. 21.3.2008, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁶¹⁸ İYUK’un 31. maddesinde HUMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 12.01.2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. HMK’nın 447. maddesi uyarınca, HUMK’a yapılan atıflar HMK’da karşılık gelen maddelere yapılmış sayılmaktadır. Davaya katılma HMK’nın 65 ila 69. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

“1 Ekim 2011 gününde yürürlüğe giren Hukuk Muhakemeleri Kanunu, HUMK’nda ayrı kısımlarda düzenlenen bu iki müesseseyi, “Davanın İhbarı ve Davaya Müdahale” başlığı altında aynı ayırım içerisinde düzenlemiştir. Yeni Kanunda, ayrıca, eskisinde olmayan asli müdahaleye de yer verilmiştir. HUMK’un yürürlükte olduğu dönemde, katılma isteğinin kabulü halinde, katılma isteğinde bulunanın davanın tarafı sıfatını kazanması; yani asli müdahale kabul edilmemişti. ... Özel Hukuk’ta, Uygulama’da, Yargıtay’ın bir iki kararı dışında, kabul görmeyen asli katılma türünün, idari uyuşmazlıkların özellikleri ve idari davaların süreye bağlı olmaları nedeniyle, İdari Yargı’da da uygulanabilirliğinin olmadığı kabul ediliyordu. Hukuk Muhakemeleri Kanunu 65’inci maddesinde, “asli müdahaleyi” ayrıca düzenlemiş bulunmaktadır. ... bu yeni müdahale türünün İdari Yargılama usulü ile ilgili olarak uygulanabilirliği, tartışma götürür niteliktedir.” Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 785-786. HMK md.70’te cumhuriyet savcısının müdahale talebi ve şartları düzenlendiğinden bu hükmün vergi yargılaması ile bir alakası bulunmamaktadır.

İdari yargı mercileri HMK'nın bu hükümlerini aynen değil,⁶¹⁹ idari yargının özelliklerini dikkate alarak uygulamaktadır.⁶²⁰ İYUK'un 31. maddesinin 1. fıkrasında yapılan göndermenin, HMK'nın göndermede bulunulan hükümlerinin aynen uygulanmasını gerektirmediği, söz konusu hükümlerin idari yargılama ile vergi yargılama usulünün özellik ve gereklerine uygun oldukları ölçüde davalarda uygulanabileceği düşünülmektedir.⁶²¹

Davaya katılma konusundaki istek, yazılı dilekçe ile yapılır. Kural olarak dava dilekçesinde bulunması gerekenler davaya katılma dilekçesinde de yer alır. Bu dilekçede katılan, hangi taraf yanında katıldığını ve katılma isteminin gerekçelerini açıkça belirtir.⁶²²

Davaya katılan, katıldığı tarafla beraber hareket edip davayı yürütür ancak davanın tarafı olmaz.⁶²³ Katılan davayı ancak talebinin kabul edildiği tarihten itibaren takip edebilir. Katılan, yanında katıldığı tarafın menfaatine olan iddia ve savunma vasıtalarını ileri sürebilir, destekleyici kanıtlar getirebilir ve onun işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemlerini yapabilir.⁶²⁴ Ancak buna karşılık katıldığı tarafla birlikte hareket etme, onun durumunu ağırlaştırıcı biçimde davranmama yükümlülüğü

⁶¹⁹ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2009, s. 483.

⁶²⁰ Yasin, "İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale", s. 439.

⁶²¹ Candan, **a.g.e.**, 7. bs, s. 791. Belirtmek gerekir ki kamu hukuku disiplini olan idari yargılama hukukunda özel hukukun kapsamında olan HMK'ya atıf yapılması yerinde değildir. İYUK'ta HMK'ya atıf yapılan konularda yargılama dalının gereklerini ile bağdaştır nitelikte hükümlere yer verilmelidir. Ancak hiç olmazsa ilgili HMK hükümlerinin her durumda birebir değil, idari yargılama ve vergi yargılamasının nitelikleri ile bağdaştığı ölçüde kullanılması gerekmektedir. Benzer yönde görüş için bakınız: İYUK md. 31 her ne kadar davanın ihbarı konusunda HMK'ya atıf yapmakta ise de idari yargının amaç ve işlevleri ile medeni yargılamanın temel prensipleri dikkate alındığında aynı kurumun idari yargıdaki işleyiş ve sonuçlarının medeni yargılamadakinden farklı olacağı açıktır. Murat Atalı, **Medenî Usûl Hukukunda Davanın İhbarı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 39, dipnot 16.

⁶²² Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C:II, 9. bs., s. 841. Müdahil dava dilekçesinde kimin yanında davaya katılmak istediğini belirtmemiş olsa da dilekçenin mahiyetinden bu anlaşılabilir ise mahkeme müdahale talebinde bu eksikliği gidererek müdahilin kimin yanında müdahil olarak kabul edildiğine ilişkin bir ara kararı alabilir. Şayet dilekçeden bu anlaşılmıyorsa dilekçe reddedilir ya da dilekçe ret kararlarındaki gibi eksikliğin giderilerek yeniden müracaat edilmesi için müdahile süre verilebilir. Ancak zaten davanın her aşamasında müdahale talebi yapılabileceğinden müdahale talebi, tarafın bildirmemesi dolayısıyla reddedilen bu eksikliği tamamlayarak tekrar başvurabilir. Yasin, "Müdahale", s. 444.

⁶²³ Yasin, "Müdahale", s. 448-449, Danıştay 11. Dairesi, E: 2003/3720, K: 2004/896, K. T. 24.02.2004. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁶²⁴ Davalı idare vekilinin duruşmaya gelmemesine durumunda, duruşmaya gelen davalı idare yanında davaya katılan müdahilin, duruşmaya katılmasının sağlanması gerektiği yönünde karar için bakınız: Danıştay 6. Dairesi, E: 2011/6116, K: 2015/386, K. T. 03.02.2015, **Danıştay Dergisi**, S: 139, s. 480-484.

bulunduğundan ondan bağımsız istekte bulunma hakkının olmadığı da ifade edilmektedir.⁶²⁵

Doktrinde, müdahillik sıfatının HMK bakış açısıyla ele alınması dolayısıyla müdahilin ancak davaya yanında katılmış olduğu tarafın iradesi ile uyduğu ölçüde müdahale hakkının bulunması ve hatta kanun yollarından tek başına yararlanma hakkından mahrum bırakılması, idari yargının genelliği ve özgünlüğü ilkeleri ile bağdaşmaması sebebiyle eleştirilmektedir.⁶²⁶

Doktrinde bir diğer görüşe göre idari yargıda davaya katılma kurumuna ve davaya katılma sonucunu doğuran davanın ihbarı kurumuna gerek bulunmamaktadır. Zira adli yargıda davaya katılma kurumunun düzenlenme sebebi, adli yargıda görev yapan hâkimin tarafların iddia ve savunmalarıyla bağlı olması sonucu davada re'sen kullanabileceği yetkilerinin sınırlı ve yetersiz olması ve buna bağlı olarak da davaya taraf olmayan üçüncü kişilerin haklarının davada yeterince korunamayacağı endişesidir. Ancak idari yargıda re'sen araştırma yetkisini haiz olan idari mahkeme hâkimi için aynı durum söz konusu olmayacaktır. Zira idari yargı hâkimi, tarafların iddia ve delilleriyle bağlı olmaksızın bizzat araştırma yapabilir, ilgili kişi ve kurumlardan belge talebinde bulunabilir yahut bilirkişi incelemesi veya keşif yaptırabilir, böylelikle de üçüncü kişilerinin haklarını koruyabilir.⁶²⁷ Yine bu görüşteki yazarlara göre hâkim tüm olasılıkları gözeterek karar vereceğinden müdahaleye ihtiyaç bulunmamaktadır.⁶²⁸ Aksi yöndeki görüşe göre ise idari yargıda hâkime re'sen araştırma yetkisinin verilmiş olması, aynı dava ile menfaat bağı olan kişinin uyuşmazlığın çözümüne katkı sunmasına engel teşkil etmez. Hâkim yetkisini bir yargıç gözüyle görebildiği çerçevede kullanabilmekte, taraflarca ileri sürülmedikçe

⁶²⁵ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C:II, 9. bs., s. 841-842. *Müdahilin, katıldığı tarafa birlikte hareket etmek zorunda olduğu; onun durumunu ağırlaştıramayacağı; onun yapmadığı yargısal işlemleri yapamayacağı, istekte bulunamayacağı; dolayısıyla, taraf olmayan müdahilin davadan feragatinin hukuki sonuç doğurmayacağı hakkında karar için bakınız:* Danıştay 6. Dairesi, E: 1991/3217, K:1992/1383, K. T. 31.3.1992, Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 793.

⁶²⁶ Celal Erkut, “İdari Yargının Yeniden Yapılandırılmasında Yargılama Hukuku Kurallarının Etkinleştirilmesi Sorunu”, **Danıştay 2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2001, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, 2003, s. 87-103, 97-98.

⁶²⁷ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 786, M. İlhan Dinç, Turgut Candan, “İdari Yargılama Usulünde Davanın İhbarı (Duyurulması)”, **Danıştay Dergisi**, S: 84-85, s. 3-8.

⁶²⁸ Metin Günday, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı”, **Danıştay 2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2001, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, 2003, s. 79-86, 83.

üçüncü kişilerin elindeki bilgi ve belgelerden haberdar olması her zaman mümkün olmamaktadır. Bu sebeple idari yargının temel amaçları olan ‘hukuki gerçekliğin ortaya çıkarılması’ ve ‘hukuk devletinin sağlanması’ için davaya müdahale yararlı hatta bazı durumlarda da gereklidir.⁶²⁹

Yargılamanın amacı sadece görünüşteki doğruyu bulmak olmayıp gerçeğin ortaya çıkarılması olduğundan bu ancak uyuşmazlığın en iyi şekilde açıklanmasıyla mümkündür. Bu nedenle gerek taraflarca getirilme ilkesi gerekse re’sen araştırma ilkesi ancak uyuşmazlığın daha iyi açıklanmasını mümkün kıldıkları sürece anlamlı olacaklardır. Müdahale kurumu söz konusu iki kurumla da çelişmemekte bilakis uyuşmazlığın en iyi şekilde açıklanması noktasında bu ilkelerle bütünleşmektedir.⁶³⁰ Bu sebeple kanımızca hâkimin re’sen araştırma yetkisinin olduğundan bahisle davaya müdehalenin kabul edilmemesi görüşü hukuk mantığıyla örtüşmemektedir.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bireysel başvuru kararlarında, idari yargı kapsamında dava konusu uyuşmazlıklarda bireylerin menfaatini etkileyen hususlar söz konusu ise bu kimselere mahkeme tarafından, davanın re’sen bildirilmesinin mahkemeye erişim hakkının bir gereği olduğuna hükmetmiştir. Ayrıca mahkemeye göre bu kimselere davanın ihbar edilmesi suretiyle uyuşmazlığın çözümü için gerekli ve sonuca etki edeceğini düşündükleri noktalarda açıklamada bulunabilme ve iddialarını ispata elverişli delil sunabilme imkânının sağlanması da gerekmektedir. Bu sayede mahkeme, tüm verileri dikkate alarak değerlendirme yapıp gerekçeli kararını verebilecektir. Bu da silahların eşitliği ve çelişmeli yargılanma ilkeleriyle yakından alakalıdır. Kaldı ki yargılamada hukuki dinlenilme hakkı gereği, mahkeme davanın taraflarına, müdahillere, yargılamanın diğer ilgililerine savunma hakkını kullanma imkânını vermeden davanın esası hakkında karar veremeyecektir.⁶³¹

⁶²⁹ Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale”, s. 443, Erkut, “İdari Yargının Yeniden Yapılandırılmasında Yargılama Hukuku Kurallarının Etkinleştirilmesi Sorunu”, 97.

⁶³⁰ Muhammed Erdal, **İdari Yargıda Fer’i Müdahale (Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanması Sorunu)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s. 45-46.

⁶³¹ “44. Bireylere menfaatlerini etkileyen işlemlere karşı dava açabilmelerinin yanı sıra üçüncü şahıslarca açılmış ve doğrudan taraf olmadıkları ancak sonucu itibarıyla menfaatlerini etkileyen bir davada iddia ve savunmalarını dile getirebilmeleri amacıyla davaya katılma olanağının sağlanması da mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirilmesi gereken güvencelerden biridir. Bu itibarla bir davanın sonucundan menfaati etkilenecek olan kişilerin bu yargılama hakkında bilgi sahibi olabilmelerine, uyuşmazlığın çözümü için gerekli ve sonuca etkili olduğunu düşündükleri hususlarda açıklamada bulunabilmelerine, iddialarını ispata yönelik delil sunabilmelerine imkân sağlanması gerekir. Bu husus aynı zamanda yargı mercilerinin tüm verileri dikkate alıp değerlendirme yaptıktan sonra gerekçeli karar vermesini

HUMK'tan farklı olarak HMK'da davaya müdahale asli müdahale ve fer'i müdahale olmak üzere iki türlü düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki dava kendisine ihbar edilen kimse de davaya fer'i müdahil olarak katılmaktadır.⁶³²

3.2.2.2.1. Asli Müdahale

HMK'nın 'Asli Müdahale' kenar başlıklı 65. maddesine göre yargılama konusu edilen bir hak veya şey üzerinde kısmen ya da tamamen hak iddia eden bir üçüncü kişi, bu durumu hüküm verilinceye kadar ileri sürerek mevcut yargılamanın taraflarına karşı aynı mahkemede dava açabilir. Bu asli müdahale davası, ilk dava ile birlikte yürütülerek karara bağlanır.

Asli müdahale, gerçekte üçüncü kişinin açılmış bir davaya müdahalesi olmayıp, ilk davanın taraflarına veya çekişmesiz yargı işinin ilgililerine karşı açılmış bağımsız bir davadır. Bu nedenle asli müdahalede iki dava bulunmaktadır. Bunlardan ilki, iki taraf arasında görülen dava; ikincisi ise asli müdahil tarafından ilk davanın iki tarafına karşı açılan davadır. Bu durumda da ilk davanın davacısı ve davalısı, asli müdahale davasında sadece davanın açılışı bakımından mecburi dava arkadaşı konumunda olup davada birlikte hareket etmek zorunda değildirler. Asli müdahilin, bu davayı açmakta hukuki yararının bulunması da gerekmektedir. Asli müdahale davası, bağımsız bir dava olduğundan, asli müdahil davayı açarken harç ödemelidir ve bu davanın da ilk davanın açıldığı görevli ve yetkili mahkemede açılması gerekir. Asli müdahale davasında, asli

sağlayacağından silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi ile de ilgilidir. Nitekim 6100 sayılı Kanun'un 27. maddesinde, mahkemeye erişim hakkının güvenceleriyle örtüşür nitelikte bir düzenleme getirilerek davanın taraflarının yanı sıra müdahiller ve yargılamanın diğer ilgililerinin de kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip oldukları belirtilmiştir. Dolayısıyla mahkeme; davanın taraflarına, müdahillere, yargılamanın diğer ilgililerine savunma hakkını kullanma imkânı vermeden davanın esasıyla ilgili değerlendirme yapamayacaktır (Benzer yöndeki bir karar için bkz. Mehmet Ali Bedir ve Teyfik Günay, B. No: 2013/4073, 21/1/2016, § 35). 45. Bireyin, sonucu itibarıyla menfaatini etkileyen bir davadan haberdar edilmeyerek davaya katılımının sağlanmaması ve mahkeme önünde argümanlarını öne sürme imkânından yoksun bırakılması mahkemeye erişim hakkına müdahale teşkil eder.” AYMBBK, Yusuf Bilin Başvurusu, Başvuru No: 2014/14498, K. T. 26.12.2017, p. 32-33,44-45, R.G. t. 21.02.2018, S: 30339. “Nitekim, dava dışı kişilerin hak ve yükümlülüklerini doğrudan etkileyen davalarda, davanın anılan kişilere ihbar edilmesi gerektiğine ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) Menemen Minibüsçüler Odası/Türkiye (Başvuru No:44088/04 09.12.2008) kararı da bu yöndedir.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı - Gaziantep BİM, 1. İDD, E: 2017/1226, K: 2017/1338, K. T. 08.11.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁶³² Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, **Medenî Usûl Hukuku-Ders Kitabı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 172.

müdahil de taraf olduğundan fer'i müdahilden farklı olarak asli müdahil hakkında hüküm verilmektedir.⁶³³

Maddede açıkça belirtildiği ve medeni usul hukuku doktrininde de ifade edildiği üzere hüküm verilinceye kadar asli müdahale mümkündür ancak sonrasında, kanun yollarında asli müdahale mümkün görünmemektedir.⁶³⁴

Asli müdahalede üçüncü kişi davasını, derdest olan davanın her iki tarafın da aynı şey üzerinde hak iddiası bulunduğundan her iki tarafa da açar. İdari yargılamada ise davalı ancak idare olabildiğinden, idare dışındakilerin davalı olabilmesi mümkün olmadığından, üçüncü kişinin asli müdahale davasını her iki tarafa karşı açması mümkün olmayacaktır. Bu sebeple idari yargı, asli müdahale kurumuna elverişli değildir.⁶³⁵

Ancak doktrinde hak arama hürriyetinin bir gereği olarak asli müdahalenin kabul edilebileceği⁶³⁶ ve İYUK'ta asli müdahale-fer'i müdahale ayrımı yapılmadığından ilgili yargılama çerçevesinde asli müdahale taleplerinin değerlendirilerek karara bağlanması⁶³⁷ gerektiği yönünde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.

3.2.2.2.2. Fer'i Müdahale

Hakkı veya borcu başkaları arasında derdest olan bir davanın sonucuna bağlı olan kişi, davaya, herhangi bir çağrı olmaksızın kendiliğinden, davanın taraflarından birinin yanında ve ona yardımcı olmak üzere müdahale talebinde bulunur ise bu tür katılmaya fer'i müdahale denilmektedir ve bu tür davaya katılma üçüncü kişiye taraf sıfatını kazandırmamaktadır.⁶³⁸

⁶³³ Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 176-179, Ejder Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s. 613-620.

⁶³⁴ Yılmaz, **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, s. 618, Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 176.

⁶³⁵ Halil Altındağ, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 297. Ancak Danıştay'ın bir kararında “Her idari işlem bakımından kesin veya mutlak bir niteleme yapılmamak koşuluyla idari davalarda davalı idare yanında davaya müdahalede bulunulmasını asli müdahale, davacı yanında bulunulmasını fer'i müdahale olarak kabul etmek mümkündür.” şeklinde kanaat belirttiği görülmüştür. Danıştay 6. Dairesi, E: 2017/915, K: 2017/2524, K. T. 12.04.2017, **Danıştay Dergisi**, S: 145, ss. 18-25, 23. Bu karara, asıl tarafında kanun yoluna başvurmamasına rağmen müdahilin tek başına başvurusunu kabul etmesi noktasında katılmakla beraber bu noktada katılmadığımızı belirtmek isteriz.

⁶³⁶ Ruhi Nedimoğlu, “Danıştayda Görülen Davalarda Katılma”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 1, s. 63-69, 67-68.

⁶³⁷ Tosun, Tan, **a.g.m.**, s. 832. Asli müdahalede talebini içerir dilekçe, derdest bir davada hüküm verilinceye kadar yargılamanın taraflarına karşı açılan asli müdahale davası niteliğinde olduğundan; bu dilekçenin İYUK md. 14 kapsamında ilk incelemeye tabi tutularak dosyanın tekemmül ettirilip, esas davayla sonuçlandırılması gerekeceği yönünde görüş bulunmaktadır. **A.e.**, s. 853.

⁶³⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 791-792. “2577 sayılı Yasa hükmünün yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükmünün, idari yargılama usulüyle bağdaştığı ölçüde uygulanacağı

HMK'nın 66. maddesinde fer'i müdahaleye, "*Üçüncü kişi, davayı kazanmasında hukuki yararı bulunan taraf yanında ve ona yardımcı olmak amacıyla, tahkikat sona erinceye kadar, fer'i müdahil olarak davada yer alabilir.*" düzenlemesiyle yer verilmiştir.⁶³⁹

Bu maddeden yola çıkılarak fer'i müdahalenin şartları şu şekilde sayılmıştır: İlk şart olarak ortada başka kişiler tarafından açılmış olan bir dava olması gerekmektedir. HMK uyarınca tahkikat tamamlandıktan sonra davaya katılma mümkün olmamaktadır. Belirtmek gerekir ki aynı sonuca, idari yargılama açısından ulaşmak mümkün değildir. Sözlü yargılamanın ve tarafların getirdikleri delillerle bağlılığın esas olduğu hukuk yargılamasında geçerli olan bu hükmün yazılı yargılama ve re'sen araştırma ilkesinin hâkim olduğu idari yargılama yerlerinde bir anlamı bulunmamaktadır. Zira İYUK md. 31, HMK'nın tahkikat aşamasına ilişkin hükümlerine atıf yapmamaktadır. Bu sebeple de idari yargı yeri, maddi ve hukuki gerçeği ortaya çıkartmak için davanın sonuçlanmasına

kuşkusuzdur. Üçüncü kişinin, görülmekte olan bir davaya taraflardan biri yanında katılabilmesi; davacı ya da davalı konumunda olmamasına karşın, tarafı olmadığı bir davanın sonucundan etkilenme olasılığının varlığı halinde mümkündür. Görülmekte olan davanın, yanında katılmak istediği tarafın aleyhine sonuçlanması durumunda, yanında katılmak istediği tarafın kendisine rücu etmesi veya hukuki durumunu etkileyen bir tasarrufta bulunabilecek olması halinde, üçüncü kişinin hakkı veya borcundaki etkilenmeden söz edilebilir. Davaya müdahale yoluyla, hakkı veya borcu davanın sonucuna bağlı olan üçüncü kişinin, yanında katıldığı tarafla birlikte yargılamaya katkı sağlaması bu nedene dayanmaktadır." Danıştay 10. Dairesi, E: 2007/4932, K: 2010/5301, K. T. 11.06.2010, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

⁶³⁹ Fer'i müdahale, üçüncü kişinin davaya katılarak, bu dava sonucunda verilecek hükmün kendisini olumsuz biçimde etkilemesini önleyebilmesini, dava sayılarının azalmasını ve çelişik hükümlerin önlenmesini, uyumsuzluğun daha iyi açıklanmasını sağlamayı amaçlar. (Hakan Pekcanitez, **Medeni Usul Hukukunda Fer'i Müdahale**, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1992, s. 21-25). İdari yargılamada fer'i müdahilin olup olmasının gerekliliği üzerinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Yukarıdaki ana başlık altında bu görüşlere yer vermiştik. Bunlara ek olarak bir diğer görüşe göre tam yargı davaları ve iptal davaları için ayrı değerlendirme yapılmalıdır. Tam yargı davalarında fer'i müdahale kabul edilebilir ancak iptal davaları için davalı ve davacının kimliğine göre değerlendirme yapmak gerekmektedir. İptal davalarında, davalı idarenin yanında yer alacak fer'i müdahilin yapacağı yardımı zaten mahkeme re'sen araştırma ilkesi gereği ortaya çıkaracağından bu durumda müdahalenin yararlı olmayacağı düşüncesi hâkimdir. Ancak davacı yanında yer alan müdahil hem mahkeme hem de davacının dikkatinden kaçan bir hukuka aykırılığı gündeme getirebileceğinden faydalı olacağı da ifade edilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki davalı yanında yer alacak olan fer'i müdahil de mahkeme ve davalının dikkatinden kaçan bir hususu gündeme getirebilir. Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 9. bs., s. 345-346. HMK'nın "*Fer'i müdahale talebi ve incelenmesi*" başlıklı 67 maddesinde, "(1) Müdahale talebinde bulunan üçüncü kişi, yanında katılmak istediği tarafı, müdahale sebebini ve bunun dayanaklarını belirten bir dilekçeyle mahkemeye başvurur. (2) Müdahale dilekçesi, davanın taraflarına tebliğ edilir. Mahkeme, gerekirse taraflarla birlikte üçüncü kişiyi de dinlemek üzere davet eder, gelmeseler dahi müdahale talebi hakkında karar verir." hükmü, "*Fer'i müdahilin durumu*" başlıklı 68. maddesinde de, "(1) Müdahale talebinin kabulü hâlinde müdahil, davayı ancak bulunduğu noktadan itibaren takip edebilir. Müdahil, yanında katıldığı tarafın yararına olan iddia veya savunma vasıtalarını ileri sürebilir; onun işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemlerini yapabilir. (2) Mahkeme, katıldığı noktadan itibaren, taraflara bildirilen işlemleri müdahile de tebliğ eder." hükmü yer almıştır."

kadar re'sen araştırma yetkisini kullanabildiğinden, fer'i müdahil de kendisine ihbarda bulunulan dava sonuçlanıncaya kadar davaya, taraflardan biri yanında katılabilecektir.⁶⁴⁰ Öte yandan medeni yargılamada kanun yolu aşamasında müdahalenin olup olmayacağı konusunda özellikle olan hukuk ve olması gereken hukuk ekseninde süregelen tartışmalar bulunmaktadır.⁶⁴¹

⁶⁴⁰ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 788-789.

⁶⁴¹ Bir görüşe göre mahkemede fer'i müdahil talebi hakkında hüküm vermişse fer'i müdahil hükmün kendisine ilişkin kısmı itibarıyla kanun yoluna başvurulabilir. (Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C: IV, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2001, s. 3478 Fer'i müdahilin sadece lehine davaya katıldığı kimsenin başvurusu halinde kanun yoluna başvurabileceği yönünde de görüş ileri sürülmüştür. Ancak yine bu görüşe göre müdahale istemi mahkemece yersiz olarak reddedilmiş ve daha sonra dava, müdahale isteminde bulunan kişinin yanında davaya katıldığı taraf aleyhine karara bağlanmış ise bu takdirde müdahale isteğinde bulunan kişinin kanun yollarına başvurma hakkına sahip olacağını kabul etmek gerekmektedir. (İlhan E. Postacıoğlu, Sümer Altay, **Medeni Usul Hukuku Dersleri**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015, s. 340-341.) Diğer bir görüşe göre ise asıl taraf kanun yoluna başvurmamış olsa da fer'i müdahil kanun yoluna başvurabilecektir. Çünkü fer'i müdahil asıl tarafın yardımcısı olduğundan, asıl taraf gibi gerekli usul işlemlerini yapabilecektir. Şayet asıl taraf fer'i müdahilin bu başvurusunu kabul etmez ise itiraz ederek bunları geçersiz kılabilir. Asıl taraf temyiz hakkından feragat eder ise bu sefer fer'i müdahilin temyize başvurabilmesi mümkün olmayacaktır. Bu görüş esas olarak fer'i müdahilin bağımsız olarak kanun yoluna başvuru hakkı olduğunu iddia etmemekte yalnızca asıl taraf aleyhine oluşabilecek durumları önleyebilmek adına başvuru hakkı olduğunu benimsemektedir. (Akkaya, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, s. 138-139.) Doktrinde de fer'i müdahilin hükmü tek başına temyiz edebileceği görüşü de bulunmaktadır. (Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku-C. I-II**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2000, s. 379.) Genel olarak Yargıtay'ın benimsediği görüş, fer'i müdahilin ancak kendisi hakkında hüküm verilen durumlarda davayı temyiz edebileceği yönündedir. (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E: 2003/7508, K: 2003/10845, K. T. 13.11.2003, Yargıtay 19. Hukuk Dairesi, E: 2002/9517, K: 2003/6708, K. T. 23.06.2003, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.) Medeni yargılamada, istinaf aşamasında davaya müdahaleye ilişkin de çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. İstinaf kanun yolu aşamasında davaya asli ya da fer'i müdahale olanağı bulunmadığı yönünde görüş vardır. (Kurtoglu, **a.g.e.**, s. 69.) İstinaf aşamasında fer'i müdahale talebinde bulunulmasının HMK'nın 357. maddesinin 1. fıkrası uyarınca mümkün olmadığı fakat istinaf aşamasında yeniden yargılama yapıyorsa bu durumda tahkikat aşamasının sonuna kadar fer'i müdahale talebinde bulunulabileceği, temyiz aşamasında ise tahkikat yapılmadığından fer'i müdahalenin mümkün olmadığı yönünde görüş de bulunmaktadır. Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s. 167. Bir diğer görüşe göre ise, "HMK m. 66 hükmünde, müdahale talebinde bulunabilmenin son anının, tahkikatın bitimi olduğu gibi bir izlenim doğurmaktadır. Fakat bunun yanında, bu hükümde, müdahil olarak davada bulunabilmenin (ve doğal olarak talepte bulunabilmenin) son anının tahkikatın bitimi olduğu kastedilmektedir. Daha açık bir ifadeyle, tahkikatın bitimi ile birlikte, müdahilin de görevi sona ermektedir. Bu nedenle fer'i müdahil, istinaf yargılamasında fer'i müdahil sıfatıyla, asıl tarafı yanında bulunamayacaktır. Oysa, her ne kadar, istinaf aşamasında davaya katılma talebinde bulunulması mümkün kılınmamış olsa da –ki kanımızca bu da mümkün olmalıydı- ilk derece yargılamasında fer'i müdahilliği kabul edilen kimsenin, müdahilliğinin istinaf aşamasında da devam edebilmesine cevaz verilmesi gerekirdi. Zira, istinaf mahkemeleri de, esas hakkındaki incelemeleri bakımından vakıa mahkemeleri olduklarına göre, bu mahkemelerde de tahkikat söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, ilk derece mahkemesinde fer'i müdahilliği kabul edilen kimsenin, istinaf yargılamasındaki tahkikat da (incelemede), asıl taraf yanında yer alması gerekirdi. Fakat bu şartlar altında, böyle bir şey mümkün görünmemektedir.". Murat Özgür Çiftçi, **Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, 2016, s. 202-203. Ancak yine bu görüşe göre asıl taraf hükmü istinaf etmemişse fer'i müdahilin 'birlikte hareket etme' esasına aykırı olarak hükmü istinaf edememesi gerekmektedir. Çiftçi, **a.g.e.**, s. 202.

Davaya müdahalede bir diğer şart da davaya müdahale etmek isteyen üçüncü kişinin, katılmak istediği tarafın durumuna göre davayı kazanmasında ya da davasının reddedilmesinde hukuki yararının bulunmasıdır. Bu yarar, meşru olmalıdır zira meşru olmayan menfaat, davaya katılma hakkı vermez. Bir diğer şart olarak da katılanın, katıldığı tarafın yardımcısı olduğundan hareketle katıldığı tarafın isteminden bağımsız, farklı bir istemde bulunamayacağı ifade edilmiştir.⁶⁴²

Dava kendisine ihbar edilen kimse de davaya fer'i müdahil olarak katılmaktadır. HMK'nın 61. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, *tarafılardan biri davayı kaybettiği takdirde, üçüncü kişiye veya üçüncü kişinin kendisine rücu edeceğini düşünüyorsa, tahkikat sonuçlanıncaya kadar davayı üçüncü kişiye ihbar edebilir.* HMK hükmüne ek olarak İYUK md. 31'de davanın ihbarının Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılacağı ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Davanın ihbarı (duyurulması), davanın üçüncü kişiye bildirilmesidir. Davanın ihbarı suretiyle üçüncü kişinin, ihbar yapanın yanında yer alması, davaya katılması, ona yardımcı olması hatta onun yerini alması istenir. Davanın ihbarı ile davaya katılma birbirinden farklıdır. Davaya katılma üçüncü kişinin isteği ile olmakta iken davanın ihbarı, tarafların istemi ile olmaktadır. Taraflar, ihbar ile dava sonunda kendilerine düşmesi ihtimali bulunan bir sorumluluğu, üçüncü kişilerin paylaşmasını sağlamak, üçüncü kişinin verilen karara itirazının⁶⁴³ ve bu davada verilecek hükmün etkilerinin daha sonra açılması muhtemel bir rücu ya da tazminat davasında yahut başka bir davada ileri sürülmesinin önüne geçmek isterler. Bunun yanında davanın ihbarının bir diğer önemli işlevi, kendisine dava ihbar edilen, çoğunlukla, davanın esası bakımından önem taşıdığı halde, ihbar eden tarafça bilinmeyen bilgi ve belgelere sahip olduğundan ihbar edenin davasını kazanmasına katkıda bulunmaktır.⁶⁴⁴

HMK md. 63 hükmü uyarınca dava kendisine ihbar edilen şahıs, davayı kazanmasında hukuki yararı bulunan taraf yanında davaya katılabilir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, kendisine ihbarda bulunulan kimse davaya katılmak zorunda değildir.⁶⁴⁵ Açılan bir idari davanın (vergi davasının) sonuçlarının davaya taraf olmayan

⁶⁴² Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 792, Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C:II, 9. bs., s. 840.

⁶⁴³ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C:II, 9. bs., s. 843.

⁶⁴⁴ Atalı, **a.g.e.**, s. 43.

⁶⁴⁵ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 788.

kişilerin hak ve borçlarını etkileyecek nitelikte olması durumunda, idari yargı yeri, bu konuda taraflardan bir istek gelmemiş olsa dahi davayı bu kişilere re'sen ihbar etmek zorundadır.⁶⁴⁶

3.2.2.2.3. İYUK Bağlamında İstinaf Başvurusu Açısından Müdahaleye İlişkin Değerlendirmeler

Bu alt başlık altındaki açıklamalarımız; istinaf aşamasında davaya müdahalenin mümkün olup olmadığı ile asıl tarafın istinaf kanun yoluna başvurmaması durumunda müdahilin tek başına istinaf talebinde bulunup bulunamayacağı üzerinden yapılacaktır.

3.2.2.2.3.1. İstinaf Aşamasında Davaya Müdahale

İdari yargılamada kural olarak ilk derece yargılaması bitene kadar davanın her aşamasında davaya müdahale mümkündür ve bu konuda bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak davanın bitmesinden itibaren özellikle kanun yolu aşamasında davaya müdahalenin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği tartışmalıdır. Bu tartışmalara girmeden önce idari yargılama hukuku ile medeni yargılama hukukunun istinaf aşamasında dosyaya yeni deliller konulmasına ilişkin yapısal farklılığının altını çizmek gerekir. HMK'nın 357. maddesi uyarınca, istinaf aşamasında yerel mahkeme huzurunda ortaya konmamış bir delilin bazı istisnalar⁶⁴⁷ dışında dosyaya konması mümkün değilken idari yargılama hukukunda egemen olan re'sen araştırma ilkesi uyarınca istinaf aşamasında dosyaya yeni delil sunulması mümkündür. Belirttiğimiz üzere fer'i müdahaleyi sonuçlayan davanın ihbarı kurumunun da temel işlevlerinden biri, ihbar eden tarafça bilinmeyen ve davanın esası bakımından önem taşıyan bilgi ve belgelerin muhakemeye dahil edilmesini sağlamaktır. Bu sebeple istinaf aşamasında, o ana kadar huzura getirilmemiş delillerin

⁶⁴⁶ Hasar tespit işlemine karşı kiracı tarafından dava açılmış ise de, davanın sonucu kiracıdan daha çok mülk sahibini etkileyeceğinden, davanın mülk sahibine de ihbar edilerek davaya katılımının sağlanması gerektiği, ilgilinin davaya katılımı sağlanmadan verilen kararda usul hükümlerine uyarlık görülmediği hakkında karar: Danıştay 11. Dairesi, E: 2005/1023, K: 2005/4242, K. T. 12.07.2005, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 36, S: 111, s. 332-334. Kendisine ihbarda bulunulana zorunlu sebeplerin varlığı nedeniyle şayet süre verilmişse, bu süreye uyarak katılma isteminde bulunmalıdır. Şayet bulunulmaz ise bu hal, onun daha sonra dava sonuçlanmadan katılma isteminde bulunma hakkını sona erdirmeyecektir. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 789. Medeni muhakemede istinaf kanun yolu aşamasında müdahaleye ilişkin olarak ileri sürülen görüş davanın ihbarı açısından da ileri sürülmüştür. İstinaf kanun yolu aşamasında davanın ihbarı mümkün değildir. Ancak istinaf yargılamasında ilk derece mahkemesinin kararı kaldırılıp dosyanın yargılama için ilk derece mahkemesine gönderilmesinden sonra yapılacak yargılamada davanın ihbarı mümkündür. Kurtoğlu, **a.g.e.**, s. 70, Çiftçi, **a.g.e.**, s. 203,210.

⁶⁴⁷ HMK'nın 357. maddesinin 3. fıkrası uyarınca; *ilk derece mahkemesinde usulüne uygun olarak gösterildiği hâlde incelenmeden reddedilen veya mücbir bir sebeple gösterilmesine olanak bulunmayan deliller bölge adliye mahkemesince incelenebilir.*

getirilmesi mümkün olduğundan, söz konusu yeni delillerin pek âlâ fer'i müdahilde de mevcut olabileceği düşüncesiyle istinaf aşamasında fer'i müdahalenin mümkün olduğu kanısındayız. Ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru kararında da belirtildiği üzere⁶⁴⁸ esas hakkında karar verilebilmesi için taraflara, müdahile ve yargılamanın diğer ilgililerine savunma hakkının verilmiş olması gerekmektedir. Bu sebeple istinaf aşamasında fer'i müdahale kabul edilmelidir. Özellikle istinaf kanun yolunda uyuşmazlığın esasının tekrar gözden geçirileceği hallerde⁶⁴⁹ fer'i müdahale talebinin kabul görmesinin gerekli ve zorunlu olduğu kanaatindeyiz.

İdari yargılamada geçerli olan "re'sen araştırma ilkesi" dikkate alındığında, hukuki yararının bulunması şartıyla, üçüncü kişinin davaya müdahalesinin, kanun yolu dâhil olmak üzere davanın her aşamasında olabileceğinin kabulü, idari yargılama

⁶⁴⁸ AYMBBK, Yusuf Bilin Başvurusu, Başvuru No: 2014/14498, K. T. 26.12.2017. "...davacı Banka tarafından, Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Projesi Temini İhalesini alan ... Çelik Boru Sanayi Anonim Şirketinin, proje kapsamında kullanılacak boruların üretimi ile ilgili olarak yapılacak ithalatın finansmanını teminen Güney Kore'ye açılan akreditif nedeniyle, yine davacı Banka tarafından ihtirazi kayıtlı ödenen damga vergisinin tahakkuk işlemine karşı işbu davanın açıldığı, daha sonra ... Çelik Boru Sanayi Anonim Şirketinin de davacı yanında müdahil olarak davaya katıldığı görülmektedir." Danıştay 7. Dairesi, E: 2004/304, K: 2007/730, K. T. 27.02.2007, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. "KARŞI OY :E... Anonim Şirketinin 3.4.2012 tarihli davacı yanında katılma istemli dilekçesi, bu dilekçenin verildiği tarihte dosyanın Kurulumuzda olması sebebiyle Kurulumuza gönderilmiştir. Katılma istemine dair dilekçede açıkça; davanın konusunu oluşturan 2 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünün 4 ve 6. paragraflarının yürütmesinin Dördüncü Daire tarafından durdurulması ve incelenen davada verilen iptal kararının Kurulumuzun 28.9.2011 tarihinde verdiği kararla bozulması sebebiyle düzenlemenin, şirket hakkında uygulanır hale gelmesinin davacı yanında müdahil olarak katılma istenmesini gerekli kıldığı belirtilmiştir. 2577 Sayılı Kanun hükümlerine göre vergi dava dairelerinden ilk derecede verilen kararların Kurulumuzca bozulması halinde ilgili dava dairesince dava hakkında, Kurulun bozma kararının gereklerine göre yeniden karar verilmesi zorunludur. Kurulumuzun bozma kararının düzeltilmesi istemi, dilekçenin verildiği tarihi izleyen gün görüşülmek üzere Kurul Gündemine alınmış ve Kurul Üyelerine duyurulmuştur. Henüz davacının karar düzeltme istemi sonuçlanmadan verilen katılma istemi, davacının karar düzeltme istemi reddedildiği takdirde davayı yeniden inceleyecek olan Danıştay Dördüncü Dairesince tekemmül ettirilerek karara bağlanabilecek niteliktedir. Nitekim, bu istem Kurulun bozma kararının verildiği 28.9.2011 tarihinden altı ay, davacının karar düzeltme dilekçesinin verildiği tarihten üç ay sonra yapılmıştır. Katılma isteyeninin amacı, davacının karar düzeltme isteminin reddi olasılığında davanın yeniden görülmesi gereken Dördüncü Dairede davacı yanında davaya katılmak olduğu anlaşılmakta ve bu istemin Dairede incelenmesine bir hukuksal engel de bulunmamaktadır. Katılma isteminin Kurulumuzdan istendiği ve kanun yollarına dair başvuruların incelendiği yargı yerlerindeki temyiz ve karar düzeltme yolları sırasında hükmün verilmesinden sonraki tarihte yapılmış bir başvuru bulunduğunun kabulü suretiyle katılma isteminin incelenmeksizin reddi yolundaki Kurul kararına yukarıda belirtilen sebeplerle katılmıyoruz." Danıştay VDDGK, E: 2012/29, K: 2012/149, K. T. 04.04.2012, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁶⁴⁹ "Kanunda ayrıca temyiz safhasında taraflardan biri yanında uyuşmazlığa müdahale imkânı veren ve bu hususu düzenleyen bir hüküm yer almamakla birlikte, mahkeme kararının bozulması halinde yeniden yargılama yapılacağından ilk derece mahkemesinde davaya müdahale talebinde bulunmak olanağı mevcuttur." Danıştay 9. Dairesi, E: 1991/2374, K: 1992/796, K. T. 11.03.1992, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

hukukunun temel ilkelerine, amaç ve işlevine uygun düşmektedir.⁶⁵⁰ Danıştay da eski tarihli olmayan bir kararında; adil yargılanma hakkının uygulanabilir olması ve etkili bir şekilde hayata geçirilmesi için hak arama özgürlüğü ve mahkemeye erişim hakkının, kararın sonucundan doğrudan etkilenen müdahiller açısından da sağlanması ve kanun yollarına başvuru hakkını da kapsayacak şekilde kabul edilmesi gerektiği şeklinde hüküm vermiştir.⁶⁵¹ Ancak Danıştay'ın kanun yolu aşamasında müdahalenin mümkün olup olmayacağı noktasında farklı kararları bulunmaktadır.⁶⁵²

⁶⁵⁰ Danıştay 13. Dairesi E: 2015/6176, K: 2016/849, K. T. 09.03.2016, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. Yasin, “Müdahale”, s. 447. “... temyizle konu kararın davalı konumunda bulunan Sağlık Bakanlığı tarafından süresinde temyiz edilmediği, davalı yanında müdahil olan Türk Cerrahi Derneğinin ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 66. maddesi kapsamında tek başına temyiz isteminde bulunamayacak olması karşısında temyiz isteminde bulunmasında hukuken olanak bulunmadığı sonucuna varılmıştır. ... KARŞI OY: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 68. maddesinde, müdahale talebinin kabulü hâlinde müdahilin, yanında katıldığı tarafın yararına olan iddia veya savunma vasıtalarını ileri sürebileceği; onun işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemlerini yapabileceği; hükmüne yer verilmiştir. Davaya katılma müessesesinin amacı; üçüncü kişilerin başkaları arasında görülmekte olan davanın sonuçlarından etkilenecek haklarının korunması olduğundan, müdahilin lehine katıldığı tarafın işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemleri de yapabileceği gözönünde bulundurulduğunda, dosya kapsamında müdahilin, lehine davaya katıldığı taraf temyiz isteminde bulunmasa dahi tek başına temyiz isteminde bulunabileceği, bu nedenle müdahilin temyiz isteminin esastan görüşülmesi gerektiği görüşüyle bu kısma ilişkin çoğunluk kararına katılmıyorum.” Danıştay 15. Dairesi, E: 2013/8464, K: 2013/4081, K. T. 04.06.2013, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁶⁵¹ “Öte yandan, idari yargı mercileri önünde görülen davalarda, davaya müdahalenin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda yer aldığı şekliyle uygulanacağı öngörülmesine rağmen, adli ve idari yargı düzeninde davaya müdahalede bulunan üçüncü şahısların uyumsuzluğun esastan etkilenme dereceleri farklılık arz edebilmektedir. İdari işlemlerin yargısal denetiminde işlemi tesis eden makam olarak kamu idareleri davalı konumunda yer almalarına rağmen, söz konusu idari işlem ile farklı bir statü sahibi olan üçüncü kişiler, idari işlemin hukukiliğini koruması ya da iptali sonucunu doğuracak yargı kararından, davalı konumundaki idarelerden daha fazla etkilenebilmektedirler. Bu açıdan idari yargı mercileri önündeki uyumsuzluklarda, müdahilin sadece davalı idare ile birlikte hareket edebileceği ve tek başına kanun yoluna başvuramayacağının mutlak bir şekilde kabulü halinde, davalı idarelerin kanun yoluna başvuramamaları durumunda, davalı yanında müdahil konumunda bulunan üçüncü kişilerin, adına tesis edilen bir idari işlem konusunda hak arama özgürlüğünün temin edilememesi, bir başka ifadeyle mahkemeye erişim hakkının kısıtlanması söz konusu olabilecektir. Bu şekilde yapılacak bir yorum, yukarıda yer alan düzenlemelere ve Mahkeme kararlarına aykırılık teşkil edecek, mahkemeye erişim hakkının özünü zedeleyecektir.” Danıştay 17. Dairesi, E: 2015/9316, K: 2015/1943, K. T. 08.05.2015, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁶⁵² Temyiz aşamasında müdahale isteminde bulunamayacağı yönünde kararlar için bakınız: Danıştay 9. Dairesi, E: 1991/2374, K: 1992/796, K. T. 11.03.1992 (**Danıştay Dergisi**, S: 86, s. 495-498); Danıştay 3. Dairesi, E: 1990/307, K: 1990/3629, K. T. 27.12.1990; Danıştay 10. Dairesi, E: 1991/3657, K: 1992/3867, K.T. 05.11.1992. Temyiz aşamasında davaya müdahale talebinde bulunulabileceğine ilişkin kararlar için bakınız: Danıştay 6. Dairesi, E: 1982/4812, K: 1983/3355, K.T. 31.10.1983; Danıştay 8. Dairesi, E: 1992/1530, K: 1993/1917, K.T. 04.05.1993; Danıştay 6. Dairesi, E: 1987/177, K: 1987/278, K.T. 19.03.1987. Yasin, “Müdahale”, s. 447-448, 21. ve 22. dipnotlardan naklen. Danıştay, ilk derece mahkemesinin kararında müdahale isteminin reddine ilişkin bir hüküm bulunması durumunda katılma isteminde bulunanın bu hüküm yönünden kararı temyiz edebileceğini ve temyiz aşamasında katılma talebinde bulunabileceğini kabul etmektedir. Danıştay 8. Dairesi, E: 1992/1530, K: 1993/1917, K. T. 04.05.1993, **Danıştay Dergisi**, S: 88, s. 378-379.

Doktrinde de kural olarak esas hakkında karar verilmeden önce katılmanın talep edilmesi⁶⁵³ gerektiğinden hareketle kanun yolu aşamasında müdahalenin mümkün olmayacağı yönünde görüş ileri sürülmüştür. Uygulamada da bölge idare mahkemesinin takip edebildiğimiz kararları hükümden sonra, kanun yolu aşamasında müdahale talebinde bulunulamayacağı yönündedir.⁶⁵⁴

3.2.2.2.3.2. Asıl Tarafın İstinaf Kanun Yoluna Başvurmaması Durumunda Müdahilin İstinaf Kanun Yoluna Başvurup Başvuramayacağı Sorunsalı

Doktrinde, müdahilin katıldığı tarafla beraber hareket etmek zorunda olduğu, tek başına kanun yolu başvurusunda bulunmasının onu davanın asıl tarafı haline getireceği⁶⁵⁵

⁶⁵³ Sancakdar, “İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, s. 52.

⁶⁵⁴ “...davaya müdahalenin, ilk derece mahkemesince işin esası hakkında hüküm verilinceye kadar yapılabileceği, zira idari yargılama usulünde tahkikat aşamasının, dosyanın tekemmülünden davanın ilk derece mahkemesi tarafından hükümle sonuçlandırılmasına kadar geçen süreye özgü bir konu olduğu, bu süreçten sonra karar aşamasına gelindiği, ayrıca istinaf aşamasında davaya müdahalenin yapılamayacağıının mevzuatta açıkça belirtildiği görülmüştür.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 4. İDD, E: 2017/246, K: 2017/136 K. T. 09.03.2017. “... kararın istinaf başvurusu isteminin incelenmesi aşamasında DR. K3 vekili AV. K4 tarafından davalı idareler yanında davaya katılma talebinde bulunulduğu görüldüğünden, dava dosyası incelenerek işin gereği görüşüldü: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31.maddesi ile atıfta bulunulan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 67. ve devamı ile ilgili maddeleri uyarınca DR. K3 vekili AV. K4'nun davalı idare yanında davaya katılma isteminin reddine...” Bölge İdare Mahkemesi Kararı - Ankara BİM, 10. İDD, E: 2017/952, K: 2017/1244, K. T. 18.12.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. İstinaf mahkemesinin bir kararının mefhumu muhalifinden şayet katılma talebinde bulunanın hak ve borcu etkileyecek ise istinaf aşamasında talebinin kabul edilebileceği sonucuna da varılabilmektedir. “Dava dosyasının incelenmesinden, davalı idare bünyesinde gelir uzmanı olarak görev yapan davacı tarafından, maaş ve tazminatlarının 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 10. maddesine bağlı (III) ve (IV) sayılı cetvellere göre ödenmesi talebiyle yaptığı başvurunun reddine dair işlemin; Anayasa'ya, hukuka ve eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali ile 15.01.2012 tarihinden itibaren mahrum kaldığı maaş ve tazminat farklarının yasal faiziyle birlikte ödenmesine karar verilmesi istemiyle açılan davada, davaya konu işlemin iptaline, davacının 15.01.2012 tarihinden itibaren mahrum kaldığı maaş ve tazminat farklarının idareye başvuru tarihinden itibaren işletilecek yasal faiziyle birlikte davacıya ödenmesine dair İstanbul 2. İdare Mahkemesi Hakimliği'nce verilen 13/11/2017 tarih ve E:2017/28, K:2017/2225 Sayılı kararın taraflara tebliğ edilmesi ve bu aşamadan sonra davalı idarece istinaf yoluna başvurulmasının ardından S.İ.B. tarafından kendisinin de gelir uzmanı olduğu ve aynı haklara sahip olduğu, verilecek kararın kendisini de etkilediğinden bahisle müdahale talebinde bulunulduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, davalı idare bünyesinde gelir uzmanı olarak görev yapan davacı tarafından, maaş ve tazminatlarının 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 10. maddesine bağlı (III) ve (IV) sayılı cetvellere göre ödenmesi talebiyle yaptığı başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada verilecek kararın davaya katılma isteminde bulunanın hakkını ve borcunu etkilemesinin söz konusu olmaması sebebiyle davaya katılma istemi yerinde görülmemiştir.” İstanbul BİM, 3. İDD, E: 2018/156, K: 2018/502, K. T. 21.05.2018, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁶⁵⁵ Candan, a.g.e., 7. Bası, s. 973. “... davanın taraflarından olmayan, dava sonucunda hakkında hüküm kurulmayan ve ancak yanında katıldığı tarafa yardımcı olabilen müdahilin, yanında davaya katıldığı tarafın kanun yollarına başvurmaması durumunda, tek başına kanun yollarına başvurmamasına hukuken olanak bulunmamaktadır.” Ancak bu karar da karşı oydaki görüş önem taşımaktadır: “Davaya katılma

yönündeki görüşlerin karşısında; fer'i müdahilin, asıl tarafın yararına tek başına kanun yoluna başvurabileceği, asıl tarafın kanun yoluna başvurmamasının, fer'i müdahilin başvurusunu engellemeyeceği yönünde görüşler bulunmaktadır.⁶⁵⁶ Fer'i müdahil, asıl tarafın yardımcısı olduğundan asıl tarafın yaptığı işlemlere katılmakla kalmayıp asıl olarak onun ihmal ettiği, yapmadığı işlemleri yaparak ona yardımcı olduğu ve onu koruma amacıyla hareket ettiğinden bahisle dava sonucunda verilen hükmü tek başına kanun yoluna götürebilmelidir. Hatta asıl tarafın işlemleri ile çelişik olmadığı sürece tüm usul işlemlerini de tek başına yapabilmelidir. Zira re'sen araştırma ilkesinin cari olduğu idari yargılama hukukunda fer'i müdahili asıl tarafa tabi tutmak uygun olmayacaktır. Diğer yandan fer'i müdahilin tek başına kanun yoluna başvuramayacak olması adil yargılanma hakkına da aykırılık oluşturacaktır.⁶⁵⁷ İdari yargılama usulünün, vergi hukukuna yansımada özellikli haller görüldüğünden bu görüşümüzü bir örnek yardımıyla somutlaştırmak isteriz; şirkete yapılan tarhiyatlar dolayısıyla eski dönem kanuni temsilcisi fer'i müdahil olma hakkı ile donatılmazsa, şirket kendisinden alacak tahsil edilemediğinde kanuni temsilciye gidileceğini bildiğinden yerel mahkeme aşamasından sonra davasını istinaf kanun yoluna götürme noktasında isteksiz ve ihmalkâr davranabilir. Sonrasında davanın aleyhe sonuçlanması durumunda, kanuni temsilciye ödeme emri gönderildiğinde ise kanuni temsilcinin bu ödeme emrine karşı açacağı davada hareket alanı kısıtlı olacaktır. Kanuni temsilci şirketin açtığı ancak istinaf aşamasına taşımadığı davayı şayet istinaf kanun yoluna götürebilirse savunma yapabilme noktasında daha geniş imkânlarla sahip olabilecektir. Bu sebeple şirket, istinaf kanun yoluna gitmese bile kanuni temsilci bu haktan faydalanmalıdır.

müessesesinin amacı; üçüncü kişilerin başkaları arasında görülmekte olan davanın sonuçlarından etkilenecek haklarının korunması olduğundan, müdahilin lehine katıldığı tarafın işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemleri de yapabileceği gözönünde bulundurulduğunda, dosya kapsamında müdahilin, lehine davaya katıldığı taraf temyiz isteminde bulunmasa dahi tek başına temyiz isteminde bulunabileceği, bu nedenle müdahilin temyiz isteminin esastan görüşülmesi gerektiği görüşüyle bu kısma ilişkin çoğunluk kararına katılmıyorum.” Danıştay 15. Dairesi, E: 2013/8464, K: 2013/4081, K. T. 05.06.2013, **Danıştay Dergisi**, S: 135, Yıl: 2014, s. 439; Danıştay 6. Dairesi, E: 1993/4593, K: 1994/1594, K. T. 25.04.1994, **Danıştay Dergisi**, S: 90, s. 678-680. Sancakdar, “İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, s. 52.

⁶⁵⁶ Onar, **a.g.e.**, C. III, s. 1960.

⁶⁵⁷ Hakan Pekcanıtez, “İdari Yargıda Fer'i Müdahil Hükmü Tek Başına Temyiz Edebilir mi? (Karar Tahlili)”, **Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001, s. 591-601, 594-598. Eski dönem kanuni temsilcinin kendisine yapılan tarhiyatı hukuki denetime tabi tuma imkânına sahip olması gerektiği hakkındaki görüş için bakınız: İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s. 124-126.

Danıştay’ın güncel sayılabilecek bir kararında “*Davanın sonucundan doğrudan etkilenme durumunda olan ve davanın aleyhe sonuçlanması halinde davanın konusu olan hakkını kaybedecek olan müdahilin, yanında davaya katıldığı davalıdan bağımsız olarak kanun yollarına başvuramaması ya da kanun yoluna başvurulmuş olmasına rağmen isteminin temyiz veya itiraz mercilerince incelenmemiş olması durumunda Anayasanın 36’ncı maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6’ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının sağlandığından söz edilemez.*” yönünde hüküm tesis ettiği görülmüştür.⁶⁵⁸

Ayrıca idari yargılamada davanın ihbarının mahkemece re’sen yapılması da fer’i müdahilin medeni yargılamadan daha ayrıcalıklı yetkilere sahip olacağına işaret etmektedir.⁶⁵⁹ Ancak bölge idare mahkemesinin takip edebildiğimiz kararlarından hareketle görüşünün bu yönde olmadığını belirtmek gerekir.⁶⁶⁰

Değerlendirilmesi gereken bir başka husus da fer’i müdahilin, yanında davaya katıldığı kişinin kanun yolu isteminden vazgeçmesi halidir. Danıştay vermiş olduğu bir

⁶⁵⁸ Danıştay 6. Dairesi, E: 2017/915, K: 2017/2524, K. T. 12.04.2017, **Danıştay Dergisi**, S: 145, ss. 18-25, 24. Aksi yönde görüşler için bakınız: “*Davanın taraflarından olmayan, dava sonucunda hakkında hüküm kurulmayan ve ancak yanında katıldığı tarafa yardımcı olabilen müdahilin, yanında davaya katıldığı tarafın kanun yollarına başvuramaması durumunda, tek başına kanun yollarına başvurmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.*” Danıştay 15. Dairesi, E: 2016/2841, K: 2016/2326, K. T. 06.04.2016. Benzer yönde karar: Danıştay 14. Dairesi, E: 2016/7341, K: 2017/2386, K. T. 13.04.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. Doktrinde aksi yöndeki bir görüşe göre ise müdahile tek başına temyiz hakkı tanınmanın mahkemeye erişim hakkı ile ilgisi bulunmamaktadır. Buna göre müdahil kendisine yazılı tebligat yapıldığı veya idarenin hukukunu etkileyen işlemini öğrendiği tarihten itibaren davacı olarak dava açma hakkına sahip olan kişi olduğundan, bu hakkını kullanmayarak başkasının açtığı davaya onun yanında katılması durumunda, yanında davaya katıldığı kişinin yapmadığı usul işlemlerini, bu nedenle yapamıyor olmasını, onun mahkemeye erişim hakkının engellendiği şeklinde yorumlanması mümkün değildir. Zira müdahile davanın taraflarının yapabileceği temyiz başvurusu hakkının tanınması, onu davanın asli tarafı haline getireceğinden usul hukukuna uygun olmayacağı ifade edilmektedir. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 794-795, dn. 1199.

⁶⁵⁹ Pekcanitez, **a.g.m.**, s. 594-598.

⁶⁶⁰ “...davalı idare yanında davaya katılan müdahilin mahkeme kararının kaldırılmasına ilişkin istinaf başvurusunda bulunduğu anlaşılmakta ise de; söz konusu kararın kaldırılmasına yönelik olarak davalı Türkiye Barolar Birliği Başkanlığınca istinaf isteminde bulunulmaması nedeniyle Hukuk Muhakemeleri Kanununun belirtilen hükümleri gereğince müdahilin “tek başına” bu yönde bir taleple bulunmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı - Ankara BİM, 12. İDD, E: 2017/1286, K: 2017/1164, K. T. 09.11.2017. “...İdari yargıda bir davada fer’i müdahil için 6100 sayılı Yasada yer alan düzenlemeye uygun olarak fer’i müdahale hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. İdari yargıda görülen uyuşmazlıklarda, davalının her zaman idare olması, idarenin istemde bulunmadığı ya da iradesini ortaya koymadığı durumlarda, yanında katılanın isteminin ya da itirazının kabul edilmesi özel hukuk kişilerinin iradesinin davalı idarenin iradesinin yerine geçmesi sonucunu doğurur ki, bu husus hem idari yargı tekniği, hem de Feri müdahil ile ilgili hükümlerle bağdaşmayacaktır. Buna göre İdari yargıda görülen uyuşmazlıklarda müdahilin tek başına kanun yollarına başvuramayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.” (Karşıoy) Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 8. İDD, E: 2017/46, K: 2017/96, K. T. 31.01.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

kararında, fer'i müdahilin yanında katıldığı tarafın temyiz isteminden feragat etmesi durumunda temyiz isteminin incelenmeksizin reddedilmesine hükmetmiştir. Ancak söz konusu kararın karşı oy gerekçesinde, müdahilin yanında katıldığı taraftan bağımsız kanun yoluna başvuramaması veya kanun yoluna başvurmuş olmasına karşılık isteminin temyiz veya itiraz mercii tarafından incelenmemesi durumunda adil yargılanma hakkının ve mahkemeye erişim hakkının gereklerinin sağlandığından söz edilemeyeceği, müdahilin tek başına kanun yoluna başvurması halinde, lehine yargılamaya katıldığı tarafın iddia ve savunmalarına aykırı olmaması durumunda talebinin incelenmesi gerektiği, asıl tarafın temyiz isteminin bulunup bulunmadığına veya temyiz isteminden feragat edip etmediğine bakılmaksızın fer'i müdahilin başvurusunun incelenerek istem hakkında karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁶⁶¹ Belirtmek gerekir ki temyiz için ileri sürülen bu görüşlerin istinaf için de kabulü mümkündür. Düşüncemiz asıl taraf istinaf kanun yoluna başvuramamış olsa dahi fer'i müdahilin tek başına istinaf kanun yoluna başvurabileceği yönündedir.⁶⁶² Zira önceki örneğimizden devam edersek kanuni temsilcinin fer'i müdahil olarak istinaf kanun yoluna davayı taşıma hakkını, şirketin talebine bağlı tutarsak⁶⁶³ bu durum kanuni temsilcinin birtakım kuralsız taleplere maruz kalması sonucunu da doğurabilir.

Ekleme gerekir ki yargılamaya fer'i müdahil olarak dahil edilen kimsenin adil yargılanma hakkına yönelik ihlal iddiaları bakımından mağdur statüsünün olduğunun Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararı ile kabul edildiği de göz önünde bulundurulduğunda da tek başına istinaf kanun yoluna başvurabileceği iddiası güçlenmektedir.⁶⁶⁴

⁶⁶¹ Danıştay 6. Dairesi, E: 2014/8142, K: 2014/8976, K. T. 18.12.2012, Tosun, Tan, **a.g.m.**, 844.

⁶⁶² Benzer yönde görüş için bakınız: “Ancak idari yargıda müdahilin yanında katıldığı tarafa bağımlılığı mutlak olmadığı için yanında katıldığı taraf temyizden feragat etmiş olsa bile, müdahilin kararı tek başına temyiz etmesi mümkündür. Bunun gibi idari yargıda karar müdahilin yanında katıldığı tarafın lehine olsa bile, müdahilin bu kararı temyiz edebilmesi gerekir. Zira idari yargıda görülen iptal kararlarının etkisi medeni usul hukukundan farklı olarak nisbi nitelikli değil; genel niteliklidir. İdari yargıda iptal kararlarının genel etkisi nedeniyle mahkeme kararı müdahilin yanında katıldığı tarafın lehine olsa bile, müdahilin bu kararı bağımsız bir biçimde temyiz edebilmesi gerekir.” (Erdal, **a.g.e.**, s. 152.)

⁶⁶³ Genel olarak üçüncü kişilerin davaya katıldığı taraf ile birlikte hareket etmesini hükmünü Danıştay, katı bir şekilde uygulamaktadır. (Danıştay 6. Dairesi, E: 1993/4593, K: 1994/1594, K. T. 25.04.1994, **Danıştay Dergisi**, S: 90, s. 678-680, Danıştay 6. Dairesi, E: 1996/278, K:1997/371, K. T. 20.01.1997, **Danıştay Dergisi**, S: 94, s. 404-406.

⁶⁶⁴ “35. Adil yargılanma hakkının yargılamanın bütününe ilişkin güvenceler sağlayan bir hak olduğu dikkate alındığında mahkemeye erişim hakkının sürece ilişkin diğer güvencelere ulaşmak adına ilk basamağı teşkil ettiği açıktır. Zira yargılama aşamasına yönelik güvencelere sahip olabilmek için önce yargılama sürecine erişimin sağlanması şarttır. İlgili kişilerin davaya katılımın sağlanmasının gerekçeli

3.2.3. İstinafa Başvuru Süresi

İYUK'un 45. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. İstinaf kanun yoluna başvuru süresi, vergi mahkemesi kararının taraflara tebliğini izleyen günden itibaren başlayacaktır. Dava açma sürelerinde olduğu gibi istinafa başvurma süresinin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar;⁶⁶⁵ istinafa başvurma süresinin bitimi çalışmaya ara verme süresine

karar hakkı, silahların eşitliği ilkesi, savunma hakkı gibi güvencelerle örtüşen, bu güvencelerin gerçekleşmesini sağlayan bir gereklilik olduğu ve yargılama sürecine dair güvencelerin ihlalinin müdahili de etkileyeceği dikkate alındığında müdahilin adil yargılanma hakkının sürece dair diğer güvencelerinden faydalandırılmayacağı veya bu güvencelere ilişkin şikâyetle bulunamayacağı söylenemez. Aksi yaklaşımın sonuca etkili iddialarda bulunulabilmesi, savunma yapılabilmesi, delil ileri sürülebilmesi adına sağlanan erişimin etkinliğini zedeleyeceği, anlamsız ve içerikten yoksun kılacağı ve bunun yanında bireysel başvurunun temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla da bağdaşmayacağı açıktır. 36. Bu belirlemeler ışığında davanın sonucundan etkileneceği öngörülerek yargılama sürecine müdahil olarak dâhil edilen başvuru sahiplerinin adil yargılanma hakkına yönelik ihlal iddiaları bakımından mağdur statüsünün bulunduğu ve başvurunun bu kısmının kişi bakımından yetkiye ilişkin kabul edilebilirlik kriterini sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.” AYMBBK, Cengiz İnş. San. ve Tic. A.Ş. ve Mirax Tur. İnş. Tic. A.Ş. Başvurusu, Başvuru No: 2015/7846, K. T. 26.06.2019, R.G. t. 19.07.2019, S: 30836.

⁶⁶⁵ İYUK'un 31. maddesi elektronik işlemlere ilişkin olarak da HMK'ya atıf yaptığından HMK'nın 445. maddesi uyarınca, elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de dava açılabilmesi mümkündür olduğundan sürenin sonu da çalışma süresinin sonu değil gün sonudur. “...Hukuk Muhakemeleri Kanununda yer alan elektronik işlemlere ilişkin düzenlemelere İdari Yargılama Usul Kanunu'nda atıf yapıldığı, atıf yapılan ilgili maddede elektronik ortamda yapılan işlemlerin gün sonuna kadar gerçekleştirilebileceği, gün sonu ifadesinin ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu Yönetmeliği'nde 00:00 olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacı vekili tarafından dilekçe ret kararı üzerine en son 27.11.2015 tarihinde saat 00:00'a kadar elektronik ortamda verilmesi gereken yenileme dilekçesinin 27.11.2015, saat 22.24'te verildiği anlaşıldığından, süresinde yenilenen davanın esasını incelenip karar verilmesi gerekirken, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/1-b maddesi uyarınca, süre aşımı nedeniyle Vergi Mahkemesince reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” Danıştay 9. Dairesi, E: 2016/13601, K: 2017/2726, K. T. 14.03.2017, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

“Kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali istemiyle açılacak davanın son günün pazar gününe denk gelmesi nedeniyle en geç belirtilen tarihte açılması gerekli ve zorunlu iken bu süre geçirilerek açıldığı anlaşılmakla açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasının incelenmesi olanağı bulunmamakta olup davanın süreden reddine karar verilmesi gerekmiştir. Dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğ tarihini izleyengünden itibaren dava açma süresinin başlayacağı, sürelerin, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacağı, tatil günlerinin süreler dahil olduğu, şu kadar ki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, sürenin tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı belirtilmiştir. Mahkeme kaydına geçen dilekçe ile açılan dava, süresi içinde açılmış bir dava olduğundan davanın süre yönünden ret kararında isabet bulunmayıp davacının istinaf başvurusunun kabulü gerekir.” İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 3. Vergi Dava Dairesi, E: 2017/181, K: 2017/1076, K. T. 27.02.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

rastlarsa bu süreler,⁶⁶⁶ ara vermenin bittiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır. Ancak bu haller dışında başka hiçbir halin istinaf kanun yoluna başvurma süresini, uzatma, kesme veya durdurma imkânı sağlamadığı⁶⁶⁷ konuya ilişkin yapılan çalışmalarda savunulsa da şüphesiz İYUK md. 48/3'ün göndermesinden hareketle katılma yoluyla istinaf, süreyi uzatan bir hal olarak ortaya çıkmaktadır.⁶⁶⁸ İYUK md. 45/2'de istinafin, temyizın şekil ve usullerine tabi olacağı belirtildiğinden katılma yoluyla temyiz gibi katılma yoluyla istinaf da mümkündür. İstinaf kanun yoluna süresinde başvurmayan taraf için katılma yoluyla istinaf kanun yoluna başvurma imkânı da söz konusudur. Taraflardan birisinin, ilk derece mahkemesinin kararını süresi içerisinde istinaf kanun yoluna götürmesi halinde, diğer taraf istinafa başvurma süresini kaçırmış olsa bile istinaf dilekçesine cevap süresi olan otuz gün içinde cevap verirken istinaf talebinde bulunabilir ve bu durumda cevap dilekçesi istinaf dilekçesi yerine geçer.⁶⁶⁹ Eğer ilk istinaf başvurusu usulüne aykırı veya süresi geçirildikten sonra yapılmışsa bu şekilde yapılan katılma yoluyla istinaf başvurusu incelenemeyecektir.⁶⁷⁰

İYUK'ta katılma yoluyla istinafin sınırına ilişkin bir açıklık bulunmadığından istinaf dilekçesi kendisine tebliğ edilen ancak istinafa başvurma hakkı bulunmayan tarafın katılma yoluyla istinafa başvurup vuramayacağı sorusu gündeme gelmektedir. Doktrinde bir görüşe göre bu konuda iki farklı yaklaşım benimsenebilir. İlk yaklaşım, usul kurallarında içtihat pek mümkün olmadığı ve kanunda açıkça düzenlenmediğinden hareketle, istinaf dilekçesi kendisine tebliğ edilen tarafın, istinafa başvurma hakkı bulunmuyorsa, katılma yoluyla istinafa başvuramayacağı şeklindedir. Diğer bir yaklaşım ise HMK hükümlerine benzer bir uygulamanın kabul edilebileceği şeklindedir.⁶⁷¹ HMK'nın 'Katılma yolu ile başvurma' kenar başlıklı 348. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, istinaf dilekçesini tebellüğ eden taraf, başvurma hakkı bulunmasa dahi vereceği cevap

⁶⁶⁶ Yedi günlük süre sadece dava açma süreleri açısından değil, kanun yollarına başvuru açısından da geçerlidir. Danıştay İDDK Kararı, K: 2010/115, K: 2010/246, K. T. 18.02.2010, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020.

⁶⁶⁷ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 982.

⁶⁶⁸ İYUK md. 48 f. 3 hükmü şöyledir: “Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay’a veya 4 üncü maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştay’ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyici dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.”

⁶⁶⁹ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 761-762.

⁶⁷⁰ Danıştay 3. Dairesi, E: 1989/624, K: 1989/2111, K. T. 10.10.1989, **Danıştay Dergisi**, S: 78-79, s. 174.

⁶⁷¹ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 762.

dilekçesi ile istinaf kanun yoluna başvurabilmektedir.⁶⁷² Belirtmek gerekir ki bu yaklaşımlardan ilki benimsenmelidir. HMK’da konuya ilişkin açık düzenleme varken kanun koyucunun İYUK’ta bilinçli sessiz kaldığı ve iradesinin HMK hükümlerinin uygulanması yönünde olduğu düşünülemez; aksine iradesinin, istinafa başvurma hakkı olmayan kimsenin katılma yoluyla istinafa da başvuramayacağı şeklinde olduğunun kabulü gerekmektedir.

Kanun yoluna başvuru açısından değerlendirilmesi gereken önemli bir mesele de mali tatildir. 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun’un⁶⁷³ 1. maddesi uyarınca her yılın temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) olan süre malî tatil olarak kabul edilmiştir. Haziran ayının son gününün tatil günü olması durumunda malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. Kanun’un 1. maddesinin 3 fıkrası uyarınca, vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince işlemez, mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar. Mali tatilin son günü (20 Temmuz) adli tatile denk geldiği için duran dava açma süresi, adli tatilin bitiminden itibaren yedi gün sonra İYUK’un 8. maddesine göre işlemeye devam edecektir. Kanunda, mali tatilin dava açma sürelerini durduracağı yazılmışsa da kanun yollarına başvuru süresi açısından bir açıklama yapılmamıştır. Ancak uygulamada amaçsal yorum yapılmak suretiyle⁶⁷⁴ kanun yoluna başvuru sürelerinin de mali tatil boyunca işlemeyeceğine dair kararlar bulunmaktadır.⁶⁷⁵

Bu noktada mücbir sebeplerin de istinaf başvurusuna etkisi bağımsız tartışmayı hak edecek önemde bir konudur. Mücbir sebep, önceden göz önüne alınması ve bunun sonucu olarak ortadan kaldırılmasına imkân bulunmayan ve bir dış etkenden ortaya çıkan,

⁶⁷² HMK’nın ‘Katılma yolu ile başvurma’ kenar başlıklı 348. maddesi şöyledir: (1) *İstinaf dilekçesi kendisine tebliğ edilen taraf, başvurma hakkı bulunmasa veya başvuru süresini geçirmiş olsa bile, vereceği cevap dilekçesi ile istinaf yoluna başvurabilir. İstinaf yoluna asıl başvuran taraf, buna karşı iki hafta içinde cevap verebilir.* (2) *İstinaf yoluna başvuran, bu talebinden feragat eder veya talebi bölge adliye mahkemesi tarafından esasa girilmeden reddedilirse, katılma yolu ile başvuranın talebi de reddedilir.*

⁶⁷³ Kabul tarihi: 15.03.2007. R. G. t. 28.03.2007, S: 26476.

⁶⁷⁴ İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 127-128.

⁶⁷⁵ Danıştay 4. Dairesi, E: 2013/930, K: 2013/3555, K. T. 17.05.2013, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. Aksi yönde karar da bulunmaktadır. “...mükelleflerin vergiyle ilgili işlemlerini takip eden 3568 sayılı Yasaya tabi meslek mensuplarına yoğun şekilde ihtiyaç duyulan dönemlerde, bu meslek mensuplarının yeterli ölçüde dinlenmelerinin temin edilmesi amacıyla kanunla öngörüldüğü anlaşılan mali tatil süresince, 5604 sayılı Yasada açıkça vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin işlemeyeceği de kurala bağlanmış iken benzer şekilde bir hükmün öngörülmediği temyiz başvurusuna ilişkin sürenin de işlemeyeceği sonucuna ulaşmaya olanak bulunmamaktadır.” Danıştay 3. Daire, E: 2007/3182, K: 2009/461, K. T. 23.02.2009, **Danıştay Dergisi**, S: 121, s. 165-167, 166.

kişinin iradesi ve kusuru olmaksızın gerçekleşen olay, zorlayıcı neden ya da borçluyu borcundan kurtaran bir olaydır.⁶⁷⁶ İYUK'ta mücbir sebeplerin dava açma süresini durdurup durdurmayaacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun ise 13. maddesinde mücbir sebepler sınırlı sayıda olmamak üzere düzenlenmiştir.⁶⁷⁷ Gerek doktrinde gerekse Danıştay kararlarında mücbir sebeplerin dava açma süresini durdurup durdurmayaacağı konusunda bir birlik olmadığı görülmektedir. Doktrinde Vergi Usul Kanunu'ndaki hükmün vergi ödevlerine ilişkin olduğu, dava açmanın da bir vergi ödevi olmaması sebebiyle VUK'ta öngörülen süreler üzerinde etkili olan mücbir sebep halinin dava açma sürelerinin işleyişini durdurucu etki yapmayacağı ileri sürülmüştür.⁶⁷⁸ Doktrindeki aynı yöndeki çoğunluk görüş ise İYUK'ta mücbir sebepler dolayısıyla sürenin uzatılmasına ilişkin hüküm bulunmamasından⁶⁷⁹ hareket ederek yorum yapmaktadır. Doktrindeki, daha yerinde olduğunu düşündüğümüz aksi görüşe göre ise mücbir sebebin dava açma süresini durdurmayaacağı yönündeki görüş ve içtihatlar kaynağını dava açma süresinin kamu düzeninden olduğu ve hak düşürücü nitelikte olduğu yolundaki bir ön kabulden almaktadır ki söz konusu yaklaşımın benimsenmesinde esas olarak kamu hizmetlerinin süratli, düzenli ve devamlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve kamu hizmetlerinin sekteye uğratılmasına meydan vermemek düşüncesi hâkimdir. Ancak kişilerin iradeleri dışında meydana gelen ve iradeleri ile engelleyip değiştirmeleri mümkün olmayan bu hallerde idari istikrar ve kamu hizmetlerinin devamlılığı ve düzenlediği ilkeleri adına, bu tür durumların görmezden gelinmesi hakkaniyete ve adalete uygun düşmeyecektir. Yine bu görüşe göre mücbir sebeplerin dava açma süresini durduracağı yönünde bir kuralın kanunda yer almaması bir eksiklik olmakla birlikte bu boşluğun yargı makamlarınca hukukun genel ilkelerinden yararlanılarak doldurulması mümkündür.⁶⁸⁰ Benzer yöndeki diğer bir görüşe göre ise

⁶⁷⁶ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 386.

⁶⁷⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 'Mücbir Sebepler' kenar başlıklı 13. maddesi şöyledir: "*Mücbir sebepler: 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.*"

⁶⁷⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 404.

⁶⁷⁹ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983, s. 170.

⁶⁸⁰ Gürsel Kaplan, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 146-148.

İYUK md. 31’de HMK’ya atıf yapılan haller dışında VUK hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarında uygulanacağı hüküm altına alındığından mücbir sebep halinin de vergi yargılamasındaki süreler açısından etkili olacağı kabul edilmelidir.⁶⁸¹ Danıştay ise kişilerin iradeleri dışında meydana gelen hukuki veya fiili engellerin dava açma süresini durduracağı⁶⁸² ve bunun hak arama hürriyetinin⁶⁸³ de bir gereği olduğu yönünde kararlar vermiştir. Ancak belirtmek gerekir ki Danıştay mücbir sebebin kanunda düzenlenmemiş olması ve vekil aracılığıyla dava açılabilmesinin mümkün olması nedenlerinden dolayı daha çok aksi yönde görüş bildirmektedir.⁶⁸⁴

Vergi dairesine, mükellefin (davacının) mücbir sebebinden menfaat elde edercesine hareket etme imkânı tanımak hakkaniyete uygun olmayacaktır. Mücbir sebep

⁶⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 127. Benzer yönde görüş için bakınız: Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”, **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2012/1, s. 43-56, 50. İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 128.

⁶⁸² “Yasalarla düzenlenen dava açma süreleri her ne kadar hak düşürücü süreler ise de, dava açma hakkının kişinin iradesi dışında kullanmasını engelleyen olağanüstü durumların bu açıdan bir istisna olarak kabulü gerçeklere ve hakkaniyet kurallarına daha uygun düşer. Bu nedenle günlük yaşamı büyük ölçüde etkileyen, kamu hizmetlerinin durmasına neden olan tabi afet nedeniyle dava açma süresi konusunda daha esnek davranılması ve bir haftalık gecikmenin doğal kabul edilmesi gerekeğinden, temyiz isteminin kabulüyle vergi mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmektedir. ... Danıştay kararlarında, kanunlarda belirtilmediği halde hukuki ve fiili engellerin dava süresini uzatan veya işlemlerini durduran sebepler olarak kabul edilmesiyle “mücbir sebep”lerin dava açma süresinin işlemlerini etkileyeceği görüşü kuvvet kazanmaktadır. Özellikle doğal afet gibi, kişilerin iradeleriyle değiştiremeyecekleri veya önleyemeyecekleri durumlarda mücbir sebep halinin nazara alınmayarak dava açma süresinin işlediğini kabul etmenin haklı bir nedeni olamaz.” Danıştay 4. Daire, E: 1995/6183, K: 1996/2698, K. T. 20.06.1996, **Danıştay Dergisi**, S: 92, s. 420-423.

⁶⁸³ “İdari Yargılama Usulü Kanununun ilgili maddelerinde dava açma ve kanun yoluna başvurma sürelerini durduran sebepler sayılmış ancak, hastalık hali bunlar arasında gösterilmemiştir. Bununla birlikte söz konusu sürelerin mücbir sebep sayılan durumların varlığı halinde işlememesi de hak arama özgürlüğünün niteliği ve önemi itibarıyla gereklidir. Hak arama özgürlüğünün kullanılması bakımından, kişinin iradesi dışında gelişen afet ve felaketler savaş hali ve benzeri durumlarla bu hakkın kullanmasını olanaksız kılan çok ağır hastalık halleri mücbir sebep sayılabilecek niteliktedir.” Danıştay 7. Daire, E: 1999/653, K: 1999/1305, K. T. 24.03.1999, **Danıştay Dergisi**, S: 101, s. 584-585.

⁶⁸⁴ “Anılan maddeler ise süre ile ilgili olmadığı gibi 13’üncü maddedeki mücbir sebepler vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmesini engelleyecek türde ağır hastalık vs. haller olarak sayılmıştır. Karar düzeltme istemleri vergi ile ilgili ödevler arasında sayılamayacağından 2577 sayılı Yasanın 31’inci maddesinin 2’nci fıkrasıyla yapılan göndermenin dava açma ve karar düzeltme süresi ile ilgisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.” Danıştay VDDK, E: 2000/316, K: 200/371, K. T. 17.11.2000, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. Dava açma süresinin hastalık veya sair mücbir sebepler halinde durmayacağı, rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacının, davasını her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla süresinde açmasının mümkün olduğu hakkında karar için bakınız: Danıştay 9. Dairesi, E: 2007/906, K: 2008/2530, K. T. 20.05.2008, **Danıştay Dergisi**, S: 120, s. 283-284. Vekâlet görevinin yürütülmesi sırasında vekilin geçici işgöremezliği hali, Vergi Usul Kanunu’nun mücbir sebeplerle ilgili 15’inci maddesinin, vergi mahkemesi kararının temyizi için öngörülen süre yönünden uygulanamayacağı hakkında karar için bakınız: Danıştay 3. Dairesi, E: 2006/4355, K: 2007/2579, K. T. 02.10.2007, **Danıştay Dergisi**, S: 118, s. 160-162.

kurumu, mükellef haklarını daraltan değil de genişleten bir yorum yapmaya imkân tanıdığından VUK'ta yer alan ödevler dışında mücbir sebepten faydalanılamayacağı yönündeki yorum günümüz gereklerini karşılamayacaktır. Pekâlâ ikincil önemde olan ikamet değişikliklerini bildirmemede mücbir sebeplerden faydalanılabiliyorken mükellef (davacı) için yıkıcı sonuçları olan bir hal için dava açma hakkında bundan yoksun bırakılması düşünülemeyecektir. Ancak belirtmek gerekir ki kanunda mücbir sebep halinin, vergi davaları açısından dava açma sürelerini uzatan bir hal olarak düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Mücbir sebep kuramsal olarak aslında kamu düzenindeki aksamaya işaret eder; yangın, sel, su basması, terör gibi hallerde bunlar ortadan kaldırılıp kamu düzeni sağlanamadığı için mükellef (davacı) hareketsiz kalmaktadır. Ancak burada şeyet somut kusuru yoksa idareye de kusur izafe edilemez. İdarenin, kamunun da davayı zamanında açmadın, bu sebeple gereğini yaparım demesi mümkün olmamalıdır. Bu düşüncemize göre kötü niyetli ya da gerçek manada mücbir sayılmayacak haller ile aşılabilecek engeller, mücbir sebep olarak sayılamayacaktır; yalnızca kişiye hiçbir şekilde kusur izafe edilemeyecek haller mücbir sebep kapsamında kabul edilecektir.

Anayasa md. 40/2 uyarınca, devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Anayasa'nın ilgili hükmü uyarınca kanunda yazan sürenin bir de idari işlem üzerinde yazması gerekliliği arandığından, bu türlü bir hassasiyeti taşıyan anayasa yapıcının, kendi kusurundan kaynaklanmayan bir sebep dolayısıyla dava açamamasının menfi sonucunu tek başına mükellefe (davacıya) yüklemeyi hedeflediği söylenemeyecektir.

Konuya ilişkin bir istinaf mahkemesi kararında, hak arama hürriyetinin kullanılması bakımından kişinin iradesi dışında gelişen ve bu hakkın kullanılmasını imkânsız hale getiren ağır hastalık hali, mücbir sebep sayılabilecek nitelikte kabul edilmiştir.⁶⁸⁵

İstinafa başvurma süresi açısından ele alınması gereken bir diğer husus, uygulamada idari izin günü olarak geçen günlerin başvurunun son günü olması halinde

⁶⁸⁵ Gaziantep BİM, 1. VDD, E: 2017/943, K: 2017/1480, K. T. 12.10.2017, Hakim Mehmet Fatih Erciyas tarafından paylaşılan yayınlanmamış karar.

sürenin uzayıp uzamayacağıdır. İdari izin günleri⁶⁸⁶ kanunla kabul edilmiş tatil günü olmadığından İYUK uyarınca belirlenmiş ve son günü bu günlere tesadüf eden süreleri, izleyen ilk çalışma gününün sonuna kadar uzatması mümkün değildir.⁶⁸⁷ Danıştay kararlarında ise konuyu ilişkin olarak bir birlik söz konusu değildir. İdari izin süresinin, başvuru süresinin son günü olması halinde, başvuru süresinin uzayacağını kabul eden⁶⁸⁸ kararlar olduğu gibi aksini kabul eden⁶⁸⁹ kararlar da bulunmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki hukuk devletinin gereği olarak bireylerin hakları kanunların yorumlanması esnasında sınırlandırılmamalı, hakları genişletecek türde yorum yapılmalıdır. Bu sebeple başvuru süresinin son gününün idari izin günlerine rastlaması halinde izleyen ilk çalışma günü açılan davaları kabul eden kararlara katılmak yerinde olacaktır.⁶⁹⁰ Ancak kalıcı çözüm, kanunda, bu hususta açık bir şekilde düzenlemenin yapılmasıdır. Şayet kanuni düzenleme yapılmıyorsa bu verilen yargı kararlarında birlik sağlanmak suretiyle mesele içtihadi anlamda açıklığa kavuşturulmalıdır. Kaldı ki Anayasa md. 40/2'deki sürelerin önemine vurgu yapan hüküm dolayısıyla vatandaşların adli tatil-idari tatil ayrımına her durumda varmaları beklenemeyecektir.

Süre açısından ele alınması gereken bir diğer mesele de tebliğdir. Tebliğ usulsüz yapılmış ve taraf bu usulsüz tebliği öğrenememişse istinaf süresi işlemeye başlamayacaktır. Ancak tebliğ usulsüz olmasına rağmen taraf tebligattan haberdar olmuş ise istinafa başvurma süresi öğrendiğini ifade ettiği tarihten itibaren başlayacaktır. Eğer dava, vekil aracılığıyla takip ediliyorsa bu durumda da sadece vekile yapılan tebligat ile süre işlemeye başlayacaktır, aksi halde sadece asile yapılan tebligat süreyi

⁶⁸⁶ İdari izin günü ile bayram arefelerinde resmi daire çalışanların yarım gün izinli oldukları günler kastedilmektedir.

⁶⁸⁷ Bumin Doğrusöz, “İdari İzin Gününe Dikkat”, **Dünya Gazetesi**, 18.08.2018, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/idari-izin-gunune-dikkat/425553>, 5 Ocak 2020.

⁶⁸⁸ Danıştay 11. Dairesi, E:1998/1621, K: 1999/3597, K. T. 13.10.1999, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. Danıştay 4. Dairesi, E: 1993/754, K: 1993/5242, K. T. 15.11.1993, Bumin Doğrusöz, “İdari İzin Gününe Dikkat”.

⁶⁸⁹ Danıştay 3. Dairesi, E: 1991/1566, K: 1992/1335, K. T. 08.04.1992, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. Danıştay 7. Dairesi, E: 1996/2050, K: 1997/402, K. T. 04.02.1997, Doğrusöz, “İdari İzin Gününe Dikkat”.

⁶⁹⁰ Doğrusöz, “İdari İzin Gününe Dikkat”. Aksi yönde görüş için bakınız: “... idari iznin dava açma süresini durdurduğuna ilişkin kararlara katılmak hukuken mümkün değildir. Çünkü kanunda dava açma süresini durduran haller sınırlı bir şekilde sayılmıştır. İdari iznin kanunda dava açma süresini durduran bir neden olarak sayılmamasına rağmen, idari yargı mercilerinin idari izni dava açma süresini durduran bir neden olarak değerlendirmesi doğru değildir.” Mehmet Akif Bardakçı, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 126.

işletmeyecektir.⁶⁹¹ Belirtmek gerekir ki vekil var iken asile tebligat yapılamayacağı kuralına ilişkin vergi idaresinin yanında mahkemeler de hatalı uygulamalar yapabilmektedir. Özellikle vekilin azledildiği hallerde vekile tebligat yapabilmektedir. Normal şartlar altında asilin, vekilini azletmesi halinde mahkemenin durumdan haberdar edilmesi gerekmektedir, aksi halde bu durum mahkeme ve karşı taraf için bir anlam ifade etmeyecek ve yapılan tebligatlar geçerli sayılacaktır.⁶⁹² Yine aynı şekilde vekilin, istifasını mahkemeye bildirmesi gereklidir. Azil ve istifanın mahkemeye bildirilmesine rağmen azledilen veya istifa eden vekile yapılan tebligatlar geçerli olmayacaktır.

Kanunda belirtilen süre geçirildikten sonra yapılan istinaf başvuruları süre aşımı sebebiyle kabul edilmemektedir. Diğer taraftan Anayasa md. 40/2’de belirtildiği üzere de istinaf başvurusuna konu kararda başvuru süresinin gösterilmesi gerekmektedir.⁶⁹³ İstinaf başvurusunun kanuni süresi geçtikten sonra yapılması dolayısıyla verilen istinaf başvurusunun reddine ilişkin karara karşı tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. İstinafa başvuru süresi geçirildikten sonra yapılan başvuru, süre aşımı olduğu fark edilmeksizin üst mercie gönderilir ise başvurunun süre

⁶⁹¹ Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C: V, s. 4557. 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 11. maddesine göre vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılmaktadır. Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebliğin vekile yapılması hakkında kararlar için bakınız: Danıştay 6. Daire, E: 1984/883, K: 1984/3078, K. T. 21.11.1984, Danıştay 5. Daire, E: 2012/7302, K: 2013/8867, K. T. 03.12.2013, Yargıtay HGK, E: 2014/662, K: 2015/781, K. T. 21.01.2015, Yargıtay 16. Hukuk Dairesi, E: 2015/8943, K: 2016/6173, K. T. 31.05.2016, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁶⁹² Yargıtay, HGK., E: 2012/1064, K: 2013/417, K. T. 03.04.2013. “Somut olayda, takip dayanağı ilamda borçlunun vekil ile temsil edilmesi nedeniyle icra takibinde tebliğ işlemlerinin adı geçen vekiline yapılması gerekmektedir. Ancak, icra emrinin borçlu asile tebliğ edilmesinden sonra, borçlu vekili İcra Mahkemesi’ne başvurarak, tebligatın asile gönderildiğinden bahisle, icra emrinin iptali istemi yanında, takibin esası ile ilgili itiraz ve şikayetlerini de ileri sürdüğü görüldüğünden, adı geçen tebligatın usulsüzlüğü nedeniyle icra emrinin iptalini talep etmesinde hukuki yararı kalmamıştır. Bu durumda icra emrinin iptali gerekmez.” Yargıtay 8. Hukuk Dairesi, E: 2016/318, K: 2016/9158, K. T. 26.05.2016, Yargıtay 8. Hukuk Dairesi, E: 2015/2666, K: 2015/6723, K. T. 24.03.2015 LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁶⁹³ VDDK, E: 2014/184, K:2014/299, K. T. 30.04.2014-VDDK, E: 2014/185, K: 2014/300, K. T. 30.04.2014, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. “Dava konusu edilen işlemde, idari yargı yolunun açık olduğu belirtilmesine karşın, davanın açılacağı sürenin gösterilmediği açıktır. Bu durum, Anayasanın 40’inci maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36’ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40’inci maddesine açıkça aykırılık oluşturmuştur. Bu itibarla; Anayasanın 40’inci maddesindeki düzenlemeye aykırı olarak, dava konusu işlemde dava açma süresi gösterilmediğinden, süresinde açıldığının kabulü suretiyle esasının incelenmesi gerekirken süre aşımı nedeniyle davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı, İstanbul BİM, 5. VDD, E: 2017/2892, K: 2017/2821, K. T. 13.09.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

aşımı nedeniyle reddine ilişkin karar, İYUK md. 48/7 uyarınca üst merci tarafından verilir ve bu karar kesindir. Keza istinaf dilekçesinin İYUK'un 3. maddesinde yazılı esaslara aykırılığı veya kesin bir kararın başvuruya konu edilmiş olması sebebiyle verilen istinaf başvurusunda bulunulmamış sayılmasına dair karar ile harç ve posta giderlerindeki eksikliğin on beş günlük süre içerisinde tamamlanmaması sebebiyle verilen kararın istinafa konu edilmemiş sayılmasına dair karara karşı yedi günlük süre içerisinde istinaf kanun yoluna başvurulabilmektedir.⁶⁹⁴

3.2.4. İstinaf Başvurusunun Şekli, Dilekçesinin İçeriği ve Ön İnceleme

3.2.4.1. İstinaf Başvurusunun Şekli ve İstinaf Dilekçesinin İçeriği

İYUK md. 45/2'de belirtildiği üzere istinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir.⁶⁹⁵ Bu sebeple istinaf dilekçelerinin de İYUK md. 3'te yer alan esaslara göre düzenlenmesi, temyiz dilekçeleri ile aynı şekilde yazılması gerekmektedir.

İstinaf kanun yoluna başvurusu dilekçesi, bölge idare mahkemesine hitaben yazılır.⁶⁹⁶ Söz konusu dilekçe, İYUK'un 'Dilekçelerin verileceği yer' kenar başlıklı 4. maddesi uyarınca, dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin tüm belgeler, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına ya da Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına şayet idare veya vergi mahkemesi bulunmayan bir yer ise büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine ya da yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilmektedir.

İYUK md. 3, f. 2 uyarınca dilekçelerde; *tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi ile vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar ve vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen*

⁶⁹⁴ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 982-983.

⁶⁹⁵ "İstinafın, temyizın şekil ve usullerine tabi olması istinafın, özgünlüğünü olumsuz etkilemiştir. Öte yandan anılan hükmün bir uzantısı olarak; ilk derece mahkemesi ile replik-düplik aşamalarındaki usuli talepler, istinaf aşamasında ileri sürülememelidir." Sancakdar, "İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar", s. 41-47.

⁶⁹⁶ İdari yargılamada yazılı usul esas olduğunda sözlü olarak dava açma olanağı yoktur. Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C: II, 9. bs., s. 940.

ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası yer almalıdır. Ayrıca dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir.

Davacının hüküm altına alınmasını istediği hususun dava dilekçesinde belirtilmesi gerekmektedir. Bu koşul her ne kadar İYUK'ta açıkça yer almasa da davacının neyin hüküm altına alınmasını istediği dava dilekçesinden anlaşılmalıdır. Aynı zamanda dilekçenin dava konusu ile sebeplerinin açıklandığı bölümü ile sonuç kısmında yapılan açıklamalarının da birbiriyle tutarlı olması gerekmektedir.⁶⁹⁷

İYUK md. 45/2'de yer alan hükme göre istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir. Diğer bir ifade ile şayet istinaf başvuru dilekçesinde hitap hatalı olur ise dilekçe yine de doğru mercie gönderilecektir. Buna göre istinaf başvurusuna tabi olan bir karar için temyiz başvurusunda bulunulsa dahi dilekçe yine istinaf başvuru olarak kabul olunacak ve istinaf mahkemesine gönderilecektir.⁶⁹⁸ İstinaf başvurusunun yapıldığı dilekçe, bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben ve istinaf istemli olarak yazılmasa dahi İYUK md. 3'te belirtilen şartları taşıması halinde işleme alınacaktır. Bu hükmün istinaf kanun yolunun genel kanun yolu olarak sistemde yer almasının bir sonucu olduğu ifade edilebilir.⁶⁹⁹

Ceza yargılamasında da benzer bir hükme yer verilmiştir. CMK'nın 'Kanun yolunun belirlenmesinde yanılma' kenar başlıklı 264. maddesi uyarınca; başvuru, kabul edilebilir bir başvuruda kanun yolunun ya da merciin tespitinde yanılır ise bu durum

⁶⁹⁷ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C:II, 9. bs., s. 941-943.

⁶⁹⁸ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 767. "Eski sistemde, itiraza tabi karar, yanlışlıkla Danıştay Başkanlığı yazılarak temyiz edildiğinde, ne yapılacağı konusunda kanunda bir düzenleme yoktu. Bu yüzden, uzun tartışmalardan sonra, bu tür başvuruların ilgili bölge idare mahkemesine gönderilmesi yolu, içtihatla, açıldı. Yeni düzenlemede, temyiz ilk incelemesini yapan yargı yerinin, hitaba bakmaksızın, dilekçeyi ilgili kanun yoluna göndermesi kabul edilerek, içtihadın bulduğu çözüm, yasa hükmü haline getirildi." Turgut Candan, "İdari İstinaf Sistemine Geçişin Temyiz Kanun Yoluna Getirdiği Değişiklikler[1],[2]", (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2016/11/30/idari-istinaf-sistemine-gecisin-temyiz-kanun-yoluna-getirdigi-degisiklikler12/>, 5 Ocak 2020. "Öğretmen olan davacının, naklen atanma nedeniyle tarafına yolluk ödenmesi için yaptığı başvurunun reddine ilişkin 6.2.2006 günlü Denizli-Kale İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü işleminin iptali ve yolluğunun yasal faiziyle birlikte ödenmesi istemiyle açtığı davada Denizli İdare Mahkemesince verilen 24.4.2006 günlü, E:2006/877, K:2006/884 sayılı kararın temyizen incelenerek bozulması İstenilmiş ise de; işlemi tesis eden makam ve işlemin konusu bakımından uyumsuzluğun 45. maddenin l/b fıkrası kapsamında olması nedeniyle, temyizen Danıştay'da incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin görev yönünden reddine ve 2577 sayılı Yasanın değişik 45/1. maddesinin son bendi uyarınca dosyanın Denizli Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesine..." Danıştay 2. Dairesi, E: 2006/3170, K: 2006/3557, K. T. 27.11.2006, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁶⁹⁹ Züleyha Keskin, "İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu", **TBB Dergisi**, S: 126, 2016, s. 235-262, 246.

haklarını ortadan kaldırmayacaktır, başvurunun yapıldığı merci, ilgili başvuruyu vakit kaybetmeksizin görevli ve yetkili olan mercie gönderecektir.⁷⁰⁰

Dilekçenin içeriğine ilişkin söylenebilecek son husus, yazılı şekle tabi işlemlerde şekil imza ile tamamlandığından dilekçe, davacı veya vekili tarafından imzalanmalıdır.⁷⁰¹ İYUK'un 31. maddesi, elektronik işlemlere ilişkin olarak da HMK'ya atıf yapmıştır. HMK'nın 445. maddesi uyarınca, elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de dava açılabilmektedir.⁷⁰²

⁷⁰⁰ “5271 sayılı yasanın 264. maddesinin ‘ kabul edilebilir bir başvuruda kanun yolunun veya merciin belirlenmesinde yanılma, başvuranın haklarını ortadan kaldırmaz. Bu halde başvurunun yapıldığı merci, başvuruyu derhal görevli ve yetkili mercie gönderir’ hükmü karşısında, 1412 sayılı CMUK’un 293. maddesinin cumhuriyet savcılarının başvurularında uygulanmayacağına ilişkin sınırlama getiren 22.01.1962 tarih ve 2/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararının uygulanma olanağı kalmamıştır. ... 1.CD, 28.06.2006, 3763/2838, YCGK, 5.2.2008, 266/13” Nur Centel, Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., 2019, s. 864, dipnot 39’dan naklen. Aksi görüşte olan yazarlara göre söz konusu kararlar sonuç itibarıyla doğru ise de kanun hükmünün kapsam ve mahiyeti değişmediği sürece sadece yasal değişiklik yapılmış olması İBK’nın bağlayıcılığını ortadan kaldırmayacaktır. Centel, Zafer, **a.g.e.**, 2019, s. 864.

⁷⁰¹ Onar, **a.g.e.**, C: III, s. 1947, Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C: II, 9.bs., s. 943. 2577 sayılı Kanun’un 3 ve 4. maddeleri uyarınca davanın imzalı dilekçe ile açılacağı düzenlendiğinden, faks ile gönderilen dilekçelerle dava açılmayacaktır. Danıştay 8. Dairesi, E: 2010/7637, K: 2010/7114, K. T. 21.12.2010, **Danıştay Dergisi**, S: 126, s. 283-284. “Dosyanın incelenmesinden, istinaf başvurusuna konu İstanbul 7. İdare Mahkemesi’nce verilen 14/10/2016 tarih E:2016/305, K:2016/1309 sayılı karara karşı davalı idare tarafından yapılan istinaf başvurusunda, başvuru dilekçesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 3. maddesi hükmüne aykırı olarak imzasız olduğu anlaşıldığından, Kanunu’nun 48. maddesi hükümleri çerçevesinde Mahkemesince, söz konusu eksikliğin, belirtilen Kanuni süre verilerek tamamlanmasından sonra, dosyanın tekemmül ettirilerek istinaf başvurusunun incelenmesi için dosyanın Dairemize gönderilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.” İstanbul BİM, 8. İDD, E: 2017/327, K: 2017/276, K. T. 28.2.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. “Dilekçenin sadece aslının imzalandığı veya eklerinin fotokopi olduğu hallerde, diğer suretleri eksik ise hemen dilekçeyi reddetmek Kanun’un lafzına uygun düşmekte ise de, gereği ve yararı olmayan bir uygulamadır. Kanaatimizce, bunlar, yargı merciince aslına uygunluğu kontrol ve tasdik edilerek karşı tarafa tebliğ edilmelidir. Böylece hem amaca, hem de usul ekonomisi esasına uygun hareket edilmiş olur. Bu uygulamanın davacı tarafından bilinçli olarak karşı tarafa tebligatı geciktirmek ve zaman kazanmak için yapıldığı ileri sürülebilir ise de, bunun dürüstlük ve hakkın kötüye kullanılmaması kuralıyla bağdaşmayacağı açıktır.” Işıklar, **a.g.m.**, s. 107.

⁷⁰² HMK’nın ‘Elektronik işlemler’ kenar başlıklı 445. maddesi şöyledir: “(1) Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP), adalet hizmetlerinin elektronik ortamda yürütülmesi amacıyla oluşturulan bilişim sistemidir. Dava ve diğer yargılama işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirildiği hallerde UYAP kullanılarak veriler kaydedilir ve saklanır. (2) Elektronik ortamda, güvenli elektronik imza kullanılarak dava açılabilir, harç ve avans ödenebilir, dava dosyaları incelenebilir. Bu Kanun kapsamında fizikî olarak hazırlanması öngörülen tutanak ve belgeler güvenli elektronik imzayla elektronik ortamda hazırlanabilir ve gönderilebilir. Güvenli elektronik imza ile oluşturulan tutanak ve belgeler ayrıca fizikî olarak gönderilmez, belge örneği aranmaz. (3) Elektronik ortamdan fizikî örnek çıkartılması gereken hallerde tutanak veya belgenin aslının aynı olduğu belirtilerek hâkim veya görevlendirdiği yazı işleri müdürü tarafından imzalanır ve mühürlenir. (4) Elektronik ortamda yapılan işlemlerde süre gün sonunda biter. (5) Mahkemelerde görülmekte olan dava, çekişmesiz yargı, geçici hukuki koruma ve diğer tüm işlemlerde UYAP’ın kullanılmasına dair usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.”

İstinaf dilekçesi ve ekleri karşı taraf sayısından bir fazla olarak hazırlanıp bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren mahkemeye sunulur. Şayet istinaf dilekçesi kararı veren mahkemeden farklı bir idare veya vergi mahkemesine verilmiş ise bu durumda istinaf dilekçesi kendisine verilen mercii istinaf dilekçesini, dosya ile birlikte bölge idare mahkemesine gönderilmesi için kararı veren ilk derece mahkemesine iletir. İdare ve vergi mahkemelerinin bulunmadığı yerlerde asliye hukuk hâkimlikleri, yurtdışında ise Türk konsoloslukları istinaf dilekçelerinin kararı veren ilk derece mahkemesine ulaştırılmasını temin etmektedir.

İstinaf dilekçesi hem dosyanın ilk derece mahkemesinde olması hem de dosyanın tekemmülünün ilk derece mahkemesi tarafından gerçekleştirilecek olması sebebiyle ilk derece mahkemesine verilmektedir, doğrudan bölge idare mahkemesine verilmemektedir.⁷⁰³

İstinaf dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilir ve karşı taraf istinaf dilekçesinin kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde cevap verir. İstinaf başvurusunda bulunan tarafın ise bu cevaba, cevap hakkı bulunmamaktadır. Aslında cevap dilekçesi başvuruda bulunana tebliğ edilmez; dosya, başvuru dilekçesine karşı tarafça cevap verilmesiyle ya da sürenin sessiz geçirilmesiyle tekemmül eder. Ancak şayet karşı taraf süresi içerisinde vermiş olduğu cevap dilekçesinde istinaf başvurusunda bulunursa, onun istinaf dilekçesi sayılan bu dilekçesine, başvuruda bulunanın cevap hakkı doğacaktır. Anılan cevap dilekçeleri süresi içerisinde sunulur ya da söz konusu süre sessiz geçirilir ise sürenin sonunda dosya tekemmül etmiş sayılır. Karşı tarafın istinaf dilekçesine cevap vermesinden veya cevap süresinin geçmesinin ardından kararı veren idari yargı mercii dosyayı dizi listesine bağlayarak istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesine gönderir. Yani istinaf başvurularında dosya, kararı veren idare veya vergi mahkemesince bölge idare mahkemesine gönderilir.⁷⁰⁴

Fakat istinaf dilekçesinde yürütmeyi durdurma talebi de varsa ilk derece mahkemesi yalnızca dilekçenin usule uygun olup olmadığını denetleyecek ve dosyayı doğrudan istinaf merciine gönderecektir.⁷⁰⁵ Kendisine dosya gelen bölge idare

⁷⁰³ “Ancak istinaf dilekçesinin doğrudan bölge idare mahkemesine gönderilmesi halinde, dilekçenin kaydedilerek ilgili ilk derece mahkemesine gönderilmesi usul ekonomisi açısından daha isabetli olur.” Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 763.

⁷⁰⁴ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 984-985.

⁷⁰⁵ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 766.

mahkemesi ise yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verdikten sonra tebligat işlemlerini de kendisi yaparak dosyayı tekemmül ettirir.⁷⁰⁶

3.2.4.2. İstinaf Dilekçesi Üzerindeki Ön İnceleme

İstinaf dilekçesinin verildiği (istinafa konu kararı veren) mahkeme, dilekçe üzerinde bir ön inceleme yapmaktadır. Vergi mahkemelerinde muhakemeyi⁷⁰⁷ başlatmak için sunulan dilekçeler üzerinde yapılan inceleme, ilk inceleme olarak adlandırılmışken istinaf aşamasında dilekçeler üzerinde yapılan inceleme terminolojik olarak bir karışıklığa sebep olmamak için ön inceleme olarak isimlendirilmiştir.⁷⁰⁸

Mahkeme bu ön incelemede öncelikle dilekçenin İYUK'un 3 ve 4. maddelerinde yer alan şartları taşıyıp taşımadığı, istinaf dilekçesinin süresinde verilip verilmediği, gerekli harçların ödenip ödenmediği noktasında incelemesini gerçekleştirir ve son olarak tebligat işlemlerini de gerçekleştirerek dosyayı bölge idare mahkemesine gönderir.⁷⁰⁹

⁷⁰⁶ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C: II, 9. bs., s. 1034.

⁷⁰⁷ “Yargılama bir süreç olarak üçlü bir yapıyı bünyesinde barındırır. Öncelikle bir iddia söz konusudur. Bu iddiaya karşı bir savunma vardır. Yargı faaliyeti; iddia ve savunmanın bağımsız yargı organları önünde usulüne uygun olarak yetki ve görev esaslarını da kapsayan ve muhakeme olarak adlandırılan bir faaliyettir. Muhakeme ve yargılama birbirinin yerine kullanılan iki terim olmakla birlikte aslında aynı şeyi ifade etmezler. Yargılama salt yargıcın yaptığı işi anlatır, oysa muhakeme biraz yukarıda sözünü ettiğimiz üçlü sürecin tamamını kapsar.” Yasemin Işıktaç, **Hukuk Başlangıcı**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2015, s. 129.

⁷⁰⁸ Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, s. 28.

⁷⁰⁹ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 765-766. “... istinaf ve temyiz dilekçelerinin kararı veren Bölge idare mahkemesi veya Danıştayca karşı tarafa tebliğ edilip dosyanın tekemmülünün sağlanacağı belirtildiğine göre mahkeme kararına karşı istinaf ya da temyiz yoluna gidilmesi durumunda da, dosyanın kararı veren mahkeme tarafından tekemmül ettirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu bağlamda istinaf istemine ilişkin dilekçenin kararı veren Mahkeme tarafından ilk incelemesi yapıldıktan ve söz konusu dilekçe karşı tarafa tebliğ edilmek suretiyle dosyanın tekemmülü sağlandıktan sonra Bölge idare mahkemesi kurullarına gönderilmesi gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden, davacının istinaf istemine ilişkin dilekçesinin İdare Mahkemesi tarafından davalı idareye tebliğ edilmeden sehven davacıya tebliğ edilerek Dairemize gönderildiği anlaşılmış olup, bu haliyle usule uygun olarak tekemmül ettirilmeyen istinaf başvurusunun tekemmülü sağlanmak üzere kararı veren mahkemeye iade edilmesi lüzumu hasıl olmuştur.” İzmir BİM, 4. İDD, E: 2017/1068, K: 2017/932, K. T. 23.05.2017.- “... idare mahkemesince verilen karara karşı yapılan istinaf başvurusuna ait dilekçenin usulüne uygun olup olmadığının incelenmesi ve olmadığı takdirde eksikliğin giderilmesinin sağlanarak dosyanın tekemmülünden sonra istinaf incelemesi için dosya tekrar Dairemize gönderilmek üzere; esas kaydının kapatılmasına...” İstanbul BİM, 2. İDD, E: 2017/64, K: 2017/43, K. T. 19.01.2017.- “... ilk derece mahkemesinin kararının taraflara tebliği üzerine davacının istinaf dilekçesinin davalı idareye tebliğ edildiği; davalının yanıt dilekçesinde ilk derece Mahkemesi kararına yönelik olarak “avukatlık ücreti yönünden” düzeltme istemine de yer verilmiş olmakla birlikte; Mahkemesince davalının “istinafa cevap veren” olarak verilen dilekçesinde bu yönde isteminin karşı “istinaf” niteliğinde olup olmadığına yönelik duraksamanın 2577 sayılı Yasanın 48/2 maddesi uyarınca bir ara kararla giderilmesi, istinaf istemi varsa aynı maddenin 6. fıkrası uyarınca yargılama giderlerindeki eksikliğin tamamlanması ve davalının karşı istinaf başvurusunun 48/3 maddesi uyarınca “tekemmül” ettirilmesi gerekirken; anılan eksiklikler giderilmeksizin ve davalının yanıt dilekçesi ile avukatlık ücreti yönünden “karşı istinaf” başvurusu tekemmül ettirilmeksizin dava dosyasının salt davacının istinaf başvurusu yönünden tekemmül ettirilerek gönderildiği görülmektedir. Açıklanan nedenlerle, anılan eksikliklerin giderilmesi, davalının yanıt dilekçesindeki eksiklikler giderilmek, karşı

Şayet İYUK md. 3 ve 5'te yer alan esaslara uygun bir istinaf dilekçesi düzenlenmez ise eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren vergi mahkemesi tarafından ilgiliye tebliğ edilir. Eğer bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa vergi mahkemesince istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına dair karar verilir. Vergi mahkemesinin istinaf isteminde bulunulmamış sayılmasına dair kararlarına karşı, tebliğini takip eden günden itibaren yedi gün içerisinde istinaf kanun yoluna başvurulabilecektir.⁷¹⁰

istinaf başvurusu tekemmül ettirilmek üzere dava dosyasının Mahkemesine gönderilmesine; ... İzmir BİM, 6. İDD, E: 2017/87, K: 2017/499, K. T. 28.03.2017.- “... istinaf başvurusuna konu edilen İdare Mahkemesi kararının tebliği üzerine davalı Çankaya Belediye Başkanlığı tarafından 27/02/2017 tarihinde, Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı tarafından ise 23/03/2017 tarihinde istinaf başvurusunda bulunduğu, anılan dilekçelerin tebliği üzerine davacı vekili tarafından verilen ve 24/04/2017 tarihinde Ankara 3. İdare Mahkemesi Yazı İşleri Müdürlüğü'nde kayda giren dilekçede “Mahkemece karara esas alınan gerekçenin hukuka aykırı olduğu öne sürülerek iptal gerekçesinin değiştirilmesi suretiyle Mahkeme kararının onanmasına” karar verilmesinin istenildiği anlaşıldığından, anılan dilekçe her ne kadar ek beyan dilekçesi olarak dosyaya sunulmuş ise de, bu haliyle sözkonusu dilekçenin istinaf başvurusu niteliğinde olduğu sonucuna varıldığından, **gerekli harç ve noksan posta ücreti ikmal** edildikten sonra ilgili yasal düzenlemeler uyarınca istinaf başvurusuna ilişkin dilekçenin, kararı veren Mahkemece karşı tarafa (davalılara) tebliğ edilip cevap dilekçeleri verildikten veya cevap verme süresi geçtikten sonra Ankara Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesi gerekmektedir.” Ankara BİM, 6. İDD, E: 2017/778, K: 2017/758, K. T. 07.06.2017.- “Dosyanın incelenmesinden; tarafların istinaf başvurusuna konu edilen İdare Mahkemesi kararının 23/02/2017 tarihinde taraflara tebliğ edildiği, davalı idare tarafından 22/03/2017 tarihinde istinaf başvurusunda bulunulduğu, anılan dilekçenin tebliği üzerine davacı vekili tarafından verilen ve 24/04/2017 tarihinde Ankara 3. İdare Mahkemesi Yazı İşleri Müdürlüğü'nde kayda giren dilekçede “Mahkemece karara esas alınan gerekçenin hukuka aykırı olduğu öne sürülerek iptal gerekçesinin değiştirilmesi suretiyle Mahkeme kararının onanmasına” karar verilmesinin istenildiği anlaşıldığından, anılan dilekçe her ne kadar **ek beyan dilekçesi olarak dosyaya sunulmuş ise de, bu haliyle söz konusu dilekçenin istinaf başvurusu niteliğinde olduğu sonucuna varıldığından**, gerekli harç ve noksan posta ücreti ikmal edildikten sonra ilgili yasal düzenlemeler uyarınca istinaf başvurusuna ilişkin dilekçenin, kararı veren Mahkemece karşı tarafa (davalı) tebliğ edilip cevap dilekçesi verildikten veya cevap verme süresi geçtikten sonra Ankara Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesi gerekmektedir.” Ankara BİM, 6. İDD, E: 2017/734, K: 2017/666, K. T. 25.05.2017.- “Dava dosyasının incelenmesinden; Mahkemenin davanın reddine ilişkin kararına davacı vekilince 12/12/2016 tarihli dilekçe ile istinaf başvurusunda bulunulduğu, dilekçenin karşı taraf olan davalı idareye tebliğ edildiği ancak müdahile tebliğ edilmediği diğer bir ifadeyle dosya müdahil yönünden tekemmül ettirilmeden 26/01/2017 tarihinde Dairemize gönderildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda yukarıda anılan usul kuralları gözönünde bulundurularak, davacının istinaf başvurusunun müdahil yönünden tekemmül ettirilmek üzere Mahkemesine gönderilmesi gerekmektedir.” İzmir BİM, 6. İDD, E: 2017/191, K: 2017/385, K. T. 09.03.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷¹⁰ Konumuzla doğrudan bağlantılı olmasa da konuya ilişkin doktrinde şu türlü bir eksikliğe de işaret edilmiştir: “Gözümüze çarpan bir başka eksiklik de İYUK 48. maddede yer alan temyiz dilekçelerinin 3. madde esaslarına göre düzenlenmesi gerekliliğidir, düzenlenmemiş ise eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesince ilgiliye tebliğ olunur ifadesidir. Çünkü temyiz başvurusu sadece Danıştay ve bölge idare mahkemesine yapılmayacak ivedi yargılama durumunda idare ve vergi mahkemelerine de yapılacaktır. Bu durum gözden kaçırılmıştır.” Yıldırım, “Türkiye’de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, s. 47. “Mahkemece, öncelikle 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3. maddesine uygun düzenlenmeyen dava dilekçesinin reddedilmesi suretiyle, davanın konusu ve sebebin açıklığa kavuşturulması ve yenilenen dilekçeye göre, “kesin hüküm” bulunup bulunmadığı hususunun incelenmesi gerekirken, davayı, “2981 Sayılı Kanun uyarınca tapu verilmesi” talebine hasren ele almak suretiyle, kesin hüküm bulunduğu kabulüyle verilen

Gerekli harçların tam olarak ödenip ödenmediği de ön inceleme aşamasında incelenir. Şayet ödenmesi gereken harçlar hiç ödenmemişse veya eksik ödenmişse tamamlanması gereği hususu ilgili yazılı olarak tebliğ edilir; bu bildirimde yedi günlük süre içerisinde eksik harcın tamamlanması veya hiç ödenmeyen harcın ödenmesi aksi halde istinaf isteminden vazgeçilmiş sayılacağı hususu yer alır. Şayet belirtilen süre içerisinde harç ve giderler tamamlanmazsa ilgili makam, kararın istinaf edilmemiş sayılması yönünde hüküm verir.

3.2.5. İstinaf Yoluna Başvurmanın Mahkeme Kararının Uygulanmasına Etkisi

İdari mahkemelerde ve Danıştay'da dava açılması, dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Ancak vergi uyuşmazlıkları dolayısıyla vergi mahkemelerinde dava açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin, bunların zam ve cezalarının dava edilen kısmı itibariyle tahsil işlemlerini durdurur. Diğer taraftan ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan tarhiyatlar ve tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmamaktadır.

İstinaf kanun yoluna başvurulmuş olması da hâkim veya mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmamaktadır. İdare, ilk derece yargılaması sonucunda verilen kararların gereklerine göre gecikmeksizin işlem tesis etmek veya eylemde bulunmak yükümü altındadır. Başvuruyu inceleyen istinaf mercii istek üzerine, teminat karşılığında başvuruya konu kararın yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir.

Ancak burada istinaf başvurusunu inceleyecek olan mercii durdurulmasına karar vereceği husus, vergi mahkemesindeki gibi idari işlemin yürütülmesi değil, vergi mahkemesinin kararının yürütülmesidir.⁷¹¹

incelenmeksizin ret kararında usul hükümlerine uygunluk görülmemiştir.” İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin, 5. İdari Dava Dairesi, E: 2017/259, K: 2017/423, K. T. 30.03.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁷¹¹ Turgut Candan, “İtiraz ve Temyiz Başvuruları Dolayısıyla Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İptal Davasına Konu İdari İşlemin Yürütülebilirliği Üzerinde Etkileri”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 49, S: 1992/4, s. 558-570, 559. İlgili hususun düzenlendiği İYUK'un 52. maddesinin, 4001 sayılı Kanun ile yapılan ek öncesindeki şeklinde, verilecek kararın, ilk derece idari yargı merciiince hukuka uygunluk denetimine tabi tutulan işlemin hukuki durumu ve dolayısıyla icrailik niteliğine nasıl etki yapacağına veya üst yargı merciiinde bu konuda da bir karar verilmesinin gerekli olup olmadığına ilişkin bir açıklama yoktu. 4001 sayılı Kanun ile eklenen “*Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27'nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır.*” hükmü ile bu boşluk doldurulmuştur. Candan, **a.g.e.**, 7. bs, s. 1112.

Yürütmenin durdurulması, iptali istenen idari işlemin uygulanmasını, iptal davasına bakan yargı merciinin kararıyla belli bir süre içinde en geç dava sonuçlanıncaya kadar erteleyen istisnai ve geçici bir tedbirdir.⁷¹²

İlk derece yargılaması sonucunda davanın reddine, kabule veya kısmen kabul/kısmen reddine karar verilebilir. Öncelikle davanın kabul edildiği yani dava konusu idari işlemin iptal edildiği olasılıkta; işlem yapıldığı tarihten itibaren hukuk düzeninden çıkar ve hiç doğmamış hale bürünür, ancak şayet dava konusu işlemin hukuk düzeninde yarattığı değişiklikler var ise bu değişikliklerin de kaldırılması gerekmektedir.⁷¹³ Davanın reddine ilişkin kararlarda yani dava konusu işlemin hukuka aykırılığı iddialarının yerinde görülmediği durumda; verilen karar ile hâkim davadan elini çeker, öncesinde yürütmenin durdurulması kararı da alınmışsa veya vergi davalarındaki gibi kendiliğinden yürütme durmuş ise yürütülebilirliği dava sebebiyle kesintiye uğramış olan idari işlemin icrailiği devam eder.

İlk derece yargılamasının sonunda şayet istinaf yargılamasına elverişli bir karar söz konusu ise ve istinafa da başvurulmuş ise belirttiğimiz gibi mahkeme kararlarının yürütülmesi durmayacaktır. Ancak ilk derece mahkemesinde davanın kabul edilmesi yani idari işlemin iptali durumunda ortada icra edilecek bir karar olmayacaktır. Diğer taraftan ilk derece mahkemesinin davayı reddetmesi yani idari işlemi iptal etmemesi durumunda alınmış olan veya kendiliğinden gerçekleşen yürütmenin durdurulması hali ortadan kalkacağından idari işlemin icrasına devam olunacaktır.

İstinafa başvurulması durumunda ilk derece mahkemesi kararı hakkında yürütmenin durdurulması kararı alınmış olmadıkça, karar icra edilebilir nitelikte olacaktır. Kanun koyucunun vergi mahkemesinde benimsediği yürütmenin durdurulmasına ilişkin anlayışının istinaf aşamasına da genişletilerek ele almak faydalı olacaktır.⁷¹⁴

3.3. İstinaf Sebepleri

İYUK'un 45. maddesine göre istinaf kanun yolu, temyiz kanun yolunun usul ve şekline tabi olup kanunda da temyiz sebepleri gösterilmediğinden istinaf kanun yoluna

⁷¹² Kalabalık, **a.g.e.**, s. 306.

⁷¹³ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 1113-1114.

⁷¹⁴ Yürütmenin durdurulması konusu çalışmanın dördüncü bölümünde '2. Yürütmenin Durdurulması' başlığı altında incelenecek olduğundan burada sadece görüşümüzü belirtmekle yetiniyoruz.

başvuru sebepleri de sınırlı sayıda değildir.⁷¹⁵ Temyizde olduğu gibi istinaf başvurusunda da istinaf sebebinin açıkça belirtilmesi zorunlu değildir, dilekçeden istinaf başvurusunda bulunulduğunun anlaşılması yeterlidir.⁷¹⁶ Ancak dava sonucunda hüküm altına alınması istenilen husus, dava dilekçesinden anlaşılabilir olmalı ve dava konusu ile sebeplerinin açıklandığı bölüm, sonuç bölümüyle tutarlı olmalıdır.

İstinaf kanun yoluna ilişkin düzenlemelere ve istinafin niteliğine bakarak istinaf sebepleri genel olarak ilk derece mahkemesinin kararında yapılan usul hukukuna veya maddi hukuka ilişkin hatalar olarak ifade edilebilir.⁷¹⁷ Bu noktada, temyizde bozma sebeplerinden bir tanesini teşkil eden hukuka aykırı karar verilmiş olması hali ayrıca incelenmelidir. Zira hukuka aykırılık, mahkeme kararında uyuşmazlığa konu maddi olay ile ilgili tespitin yanlışlığı veya delillerin değerlendirilmesindeki hatayı, uyuşmazlığa ilişkin hukuki tespitin hatalı yapılmasını ve hatalı normun olaya uygulanmasını da kapsar. Lakin bu şekliyle bir yorum yapıldığında istinaf ve temyiz kanun yollarının arasında bir farkın olmadığı düşünülebilir.⁷¹⁸ Ancak Danıştay Kanunu'nun 'Danıştay'ın görevleri' kenar başlıklı 23. maddesine yapılan ekleme⁷¹⁹ ile Danıştay'ın temyiz makamı olarak görevinin, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması suretiyle ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmak olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm ile hukuka aykırı karar verilmesi halinin ne şekilde anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Hukuka aykırı karar verilmesi, uyuşmazlığa tatbik edilen hukuk kuralıyla sınırlıdır. Bundan hariç uyuşmazlık konusu olayla ilgili hukuka aykırılık iddialarının temyizde ele alınması mümkün değildir.⁷²⁰

⁷¹⁵ Üstün, a.g.m., s. 27.

⁷¹⁶ Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 764-765.

⁷¹⁷ Serkan Çınarlı, **İdari Yargılamada İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 68, Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 764.

⁷¹⁸ Murat Sezginer, "İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları ile İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 99, 2018, s. 111-134, 114. "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 'İstinaf' kenar başlıklı 45. maddesinin 2. fıkrasında; istinafin, temyiz şekli ve usullerine tabi olduğu belirtilmiş, aynı Yasanın 'Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar' kenar başlıklı 49. maddesinin 2. fıkrasında ise; 'görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksiklikler bulunması' bozma nedenleri olarak belirlenmiş bulunmaktadır." İstanbul BİM, 1. VDD, E: 2017/712, K: 2017/1305, K. T. 21.03.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁷¹⁹ 01.07.2016 tarihli ve 6723 sayılı Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6. maddesi. (R.G. t. 23.07.2016, S:29779/2. mükerrer)

⁷²⁰ Sezginer, "İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları ile İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları", s. 115.

3.3.1. Hukuka Aykırı Karar Verilmiş Olması

Uyuşmazlığın ve bu uyuşmazlıkla alakalı maddi olayların saptanmasında ve maddi yönleriyle ortaya konulmasında, bu uyuşmazlık ve olayların hukuki nitelendirilmesinde, uyuşmazlığa tatbik edilecek hukuk kurallarının belirlenmesinde, bu hukuk kurallarının yorumlanmasında veya bu hukuk kurallarının uygulanmasında yapılacak hatalar istinaf merciinin denetimine tabi olacaktır.⁷²¹

Yargı organları öncelikle vergiyi doğuran olayın özelliklerini araştırarak maddi olayı saptarlar sonrasında ise söz konusu olaya uygulanacak hukuk kuralını tespit ederler.⁷²² Uygulanacak hukuk kuralı tespit edildikten sonra da bu hukuk kuralının yorumlanıp olaya uygulanması gerekir. Yargılama makamınca verilen bir kararın hukuka uygun olabilmesi; öncelikle davaya konu edilen uyuşmazlığın ve bu uyuşmazlıkla ilgili olayların doğru saptanması ve olayın uyuşmazlığın özüne temas eden, çözümüne hizmet eden tüm boyutlarının ortaya konulmasına bağlıdır. Şayet uyuşmazlık ve ilgili olduğu olaylar doğru saptanamamışsa ya uygulanacak hukuk kuralı yanlış tespit edilmiş olacak ya da uygulanacak hukuk kuralına maddi olayı karşılamayan sonuçlar bağlanacaktır.⁷²³

Dava konusu olayın; davacıdan yapılan gelir vergisi kesintisinin hukuka uygun olup olmadığına değil de davacıya bu nedenle yapılan eksik ödemeden doğan farkın anılan sözleşme çerçevesinde davalı idarece davacıya ödeme yükümlülüğünün olup olmadığının hukuki tespitine ilişkin olması⁷²⁴ uyuşmazlığın ve bu uyuşmazlığa ilişkin maddi olayların tespitinde yapılan hataya örnek olarak gösterilebilir.

Uyuşmazlığın ve bu uyuşmazlığa ilişkin olayların doğru bir şekilde saptanmasına rağmen bu uyuşmazlık ve olayların nitelendirilmesinde⁷²⁵ hata yapılmış olabilir. Hukuki

⁷²¹ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 992.

⁷²² Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 21.

⁷²³ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 992.

⁷²⁴ Bölge İdare Mahkemesi Kararı, Ankara BİM, 1. VDD, E: 2016/1296, K: 2017/559, K. T. 23.03.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷²⁵ “*Nitelendirme, gerçekleşen (somut)maddi olgunun hukuki anlamının, kapsamının ve içeriğinin belirlenmesi işlemidir. Diğer bir ifadeyle nitelendirme, somut maddi olayın hukuksal unsurlarının ve biçiminin belirlenmesidir. Bu şekilde somut maddi olayın hangi soyut hukuki olayın (hukuk kuralının) kapsamına girdiği tespit edilebilir. Yukarıda belirtildiği üzere kanunda hukuksal olguların soyut unsurları, yer almaktadır. Bu çerçevede nitelendirme süreci gerçekleşen somut maddi olayın hukuksal açıdan yorumlanması ve soyut olay kapsamında yer alıp almadığının tespitidir. Kısaca nitelendirme, somut maddi olayın hukuksal niteliklerini, unsurlarını anlamını ve kapsamını belirleme işlemidir.*” Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 153.

nitelendirme hataları da çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir.⁷²⁶ Örneğin dava konusu edilen idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliğinde olmaması,⁷²⁷ idari

⁷²⁶ “Her ne kadar, Vergi Mahkemesince, matrah farkının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111 inci maddesinin 2 nci fıkrasında düzenlemesini bulan asgari gayri safi hasılat esasından hareketle belirlendiği açıklandıktan sonra gayrisafi hasılat tesbiti yapılan çim ile bir önceki günün hasılatı arasında fark bulunduğu gerekçesiyle re’sen takdir nedeninin varlığı kabul edilmiş ise de; tarhiyatın dayanağını teşkil eden inceleme raporunda asgari gayrisafi hasılat esasına göre bulunan gayri safi hasılatın beyan edilen gayrisafi hasılatın altında kaldığının, ancak beyan edilen safi hasılatın mutad giderlerinin %20 sinden az bulunduğu nedeniyle dönem matrahının re’sen takdiri yoluna gidildiğinin anlaşılmış bulunması karşısında, maddi olayın yanlış nitelendirilmesi sonucunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.” Danıştay 3. Dairesi, E: 1993/1335, K: 1993/3373, K. T. 24.11.1993, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷²⁷ “Mükelleflerin vergi idaresine olan borçlarını gösterir, bilgilendirici mahiyette olan, borç bilgilendirme ekranından öğrenilen borç listeleri, idari davaya konu olabilecek kesin ve icrai nitelikte işlem olmadıklarından borç bilgilendirme ekranı ile öğrenilen gelir vergisi, gelir (stopaj) vergisi, katma değer vergisi, fon payı ve cezaların kaldırılması istemiyle açılan davanın 2577 Sayılı Kanun’un 15/1-b maddesi uyarınca incelenmesine olanak bulunmamaktadır.” Danıştay 4. Dairesi, E: 2014/4347, K: 2017/5093, K. T. 12.06.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. “Her ne kadar, Mahkemece davanın konusu, davacı Şirket adına yapılan ek tahakkuk olarak kurulmuş ve bu konuda hüküm tesis edilmiş ise de; yukarıda açıklandığı üzere, olayda, henüz Gümrük Kanununun 24’üncü ve izleyen maddeleri uyarınca tespit edilmiş bir kıymet farkı ve bu fark üzerinden yapılmış ek tahakkuk olmadığı gibi, dava konusu işlemin, ileride doğması olası vergi farkına esas olmak üzere alınan teminata ilişkin olduğu ve bu nedenle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14’üncü maddesi uyarınca tesis edilmiş kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliği taşımadığı görülmektedir. Bu itibarla; Mahkemece, söz konusu işlem hakkında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14’üncü maddesi ile 15’inci maddesinin l/b bendi uyarınca yapılacak yargılama sonucu karar verilmesi gerekirken; dava konusu uyuşmazlığın hatalı nitelendirilmesi suretiyle, hüküm kurulmasında isabet görülmemiştir.” Danıştay 7. Dairesi, E: 2005/2517, K: 2005/2042, K. T. 21.9.2005- Bir kararda yazılan karşı oy yazısında uyuşmazlığa ilişkin nitelendirme hatası yapıldığı ifade edilmiştir: “Davacı adına, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek Mart, Mayıs ilâ Eylül, Kasım ve Aralık 2003 dönemleri için re’sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergileri, bir kısım alışlarını sahte faturalarla belgelendirdiğinden bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353’üncü maddesinin 1’inci bendi uyarınca; defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle de aynı Kanunun mükerrer 355’inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davada; üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergileri yönünden davanın reddine ilişkin ısrar kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir. Uyuşmazlıkta, davaya konu yapılan ve katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek re’sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin maddi ve hukuki nedeni, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi olarak tespit ve gösterilmiş olmasına karşın, vergi mahkemesi tarafından gerçek emtia teslimine dayanmayan faturalara (incelemeye de ibraz edilmeyen) yasal kayıtlarında yer verildiği kabul edilerek hüküm kurulmuştur. Bu durumda, uyuşmazlığın nedeni hatalı nitelendirildiği ve bu incelemeden hareketle verilen kararın yargılama hukukuna aykırılık oluşturduğu açıktır. Uyuşmazlığın yasal defter ve belgelerin inceleme elamanına ibraz edilmemesinden kaynaklandığı dikkate alınarak yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.” VDDK., E: 2016/247, K: 2016/527, K. T. 11.05.2016- “Davaya konu istemin, gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti kaydının kapatılması isteminin reddi yolundaki işlemin iptali olduğunu belirten ve hüküm fıkrasında sözü edilen işlemi iptal eden Vergi Mahkemesinin ilk kararında ısrar etmemekle birlikte, maddi olayı yanlış nitelendirerek, uyuşmazlığı mükellefiyet tesisi işleminin hukuka uygunluğu yönünden inceleyip sonuçlandırması hukuka uygun düşmediği gibi, davacının mükellefiyet kaydının kapatılması istemiyle davalı idareye yaptığı başvurusunun kayda girdiği tarihten çok önce 28.1.2011 tarihinde mükellefiyet kaydının kapatıldığı, başka bir ifadeyle davacının mükellefiyet kaydının kapatılmasını talep ettiği tarihte davacının mükellefiyet kaydının zaten kapatılmış olduğu ve davacının başvurusunun bu sebeple reddedildiği hususu göz ardı edilerek karar verildiği anlaşıldığından, sözü edilen hususun uyuşmazlığa etkisi değerlendirilmek suretiyle dava, gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti kaydının kapatılması isteminin reddine yönelik 31.10.2011 gün ve 15291 sayılı işlemin hukuka uygun olup

işlemin maddi ve hukuki sebeplerinin nitelendirilmesinde⁷²⁸ veya dava açma hakkının varlığı ve kullanımına ilişkin hata yapılması.⁷²⁹

Yargılama sırasında uyuşmazlık ve uyuşmazlığa ilişkin maddi olayların tespitinin ve nitelendirilmesinin doğru bir şekilde yapılmasına karşılık uygulanacak olan hukuk kuralı hatalı olarak tespit edilmiş olunabilir.⁷³⁰ Somut olayın soyut hukuk normuna uygun olması gerekmektedir.⁷³¹ Söz konusu hatalı uygulama, normlar hiyerarşisine dahil tüm hukuk kurallarına, bunların yürürlük tarihlerine⁷³² ilişkin olabileceği gibi bir genel hukuk ilkesine⁷³³ ilişkin de olabilir.⁷³⁴

Vergi yargılamasında yorumun önemli bir yeri vardır. Vergi yargısı organları, önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken zorunlu olarak yorum yapmaktadırlar.

olmadığı yönünden incelenerek sonuçlandırılmak üzere vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.” Danıştay 3. Dairesi, E: 2014/5111, K: 2015/1661, K. T. 25.03.2015, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷²⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 995. Devre tatil sözleşmesi ile yapılan işin ticari faaliyet, elde edilen kazancın da ticari kazanç olduğu ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesinin gerektiği yönünde karar için bakınız: Danıştay VDDGK, E: 2002/465, K: 2002/540, K. T. 27.12.2002, **Danıştay Kararlar Dergisi**, Y:1, S:2, 2003, s. 152-154.

⁷²⁹ Candan, **a.g.e.**, 7. Bası, s. 997.

⁷³⁰ “...ileri sürülen hatanın düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilmesi imkânı bulunmadığından, hukuki bir sorun teşkil eden, yasa ve tebliğ hükümlerinin yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan uyuşmazlıkta, düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesi sonucu tesis edilen işlemi iptal eden mahkeme kararında usul ve hukuka uygunluk görülmemiştir.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı, İzmir BİM, 3. VDD, E: 2017/1111, K: 2017/954, K. T. 19.06.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 100 vd.

⁷³² “...yasa hükmü 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girdikten sonra bu tarihten önce yürürlükte olan kusur cezası uygulaması sona ermiştir. Bu nedenle 1999 yılı için tarh edilen katma değer vergisine bu tarihte yürürlükte olmayan yasa hükmünün öngördüğü bir cezanın uygulanması mümkün değildir.” Danıştay 9. Dairesi, E: 2000/6317, K: 2003/4811, K. T. 09.10.2003- “1981 yılından önceki dönemlere ait üreticinin beyanı dışında kalıp noksan ödenmiş vergilerin 1.5.1981 gününden sonra davacı genel müdürlükle ilişkilendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Söz konusu vergilerin, 6802 sayılı Yasanın 1 ve 13 üncü maddeleri ve yasaya ilişik (III) sayılı tablo uyarınca asıl yükümlüler olan üreticilere duyurulması gerekirken, yürürlükte olmayan ve incelemeyle bulunan farklar üzerinden salınması gereken vergilerle ilgili yükümlülük ve sorumluluğu bulunmayan davacıdan istenmesini yasaya uygun bulan kararın bozulması hakkında karar.” VDDK, E: 1994/77, K: 1995/42, K. T. 24.02.1995, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷³³ “Hukuk devletinin temel ilkelerinden bir diğeri de hukuki belirlilik ilkesidir. Bu ilke, düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin ve yorumcuların keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi zorunluluğunu ifade etmektedir. Olayda, davacı tarafından iptali istenen düzenleme ile idarenin nesnel ve somut kriterler belirlemeksizin dilediği an veya kendisince gerekli gördüğü herhangi bir zamanda, daha önce verdiği çalışma izinlerini iptal edebilmesine imkân tanınmaktadır. Bu düzenleme, müktesep hakların yok sayılması sonucunu doğurabilecek ve idarenin keyfi uygulamalarının önünü açabilecek soyut, belirsiz ve sübjektif nitelikler taşıdığından hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.”, Danıştay 8. Dairesi, E:2015/2339, K: 2015/4632, K. T. 14.05.2015, **Danıştay Dergisi**, Yıl:2015, S: 140, s. 131-134.

⁷³⁴ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 997-998.

Yargı makamları, somut olayın nitelendirmesini yaparak kanun kapsamına girip girmediğini değerlendirirken yaptıkları yorumda mantık kurallarından faydalanırlar. Ancak kanun hükümlerinin somut hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasında mantık kuralları tek başına yeterli olmadığından yorum yöntemlerinden ve yorumun vergi hukukuna özgü niteliklerinden faydalanılmaktadır.⁷³⁵ Hukuka uygun bir kararın varlığından söz edebilmek için öncelikle uyuşmazlığın doğru tespit edilip nitelendirilmesi, doğru hukuk kuralının uygulanması ve aynı zamanda uygulanan hukuk kuralının doğru bir şekilde yorumlanması gereklidir.⁷³⁶

Doğru tespit edilen hukuk kuralının olaya hatalı uygulanması hali de kararı hukuka aykırı hale getirir. İYUK'un 14. maddesi uyarınca kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki idari işlemler idari davaya konu edilebildiklerinden, idarenin davaya konu edilen işleminin bu nitelikte olmadığını ve bu sebeple idari davaya konu edilemeyeceğini söyleyen mahkemenin davanın reddine karar vermek yerine söz konusu işlemin iptaline hükmetmesi buna örnek olarak gösterilebilir.⁷³⁷

3.3.2. Usul Hükümlerinin Uygulanması Hata veya Eksiklik Olması

Usul hükümlerinin hatalı veya eksik uygulanması sonucu verilen kararlar her olay özelinde farklılaşacağından bir sınıflandırmaya tabi tutulması mümkün görünmemektedir. Zira her olayın kendi özelinde bir değerlendirme yapılarak usul kuralına uymamanın bozmayı gerektirip gerektirmeyeceğine karar verilmektedir.⁷³⁸

⁷³⁵ Bir yasa kuralını yorumlarken izlenebilecek yöntemlere yorum yöntemi denir. Yorum yöntemleri; yasama yorumu, idari yorum, yargısal yorum ve bilimsel yorum çeşitlerinin tümü açısından geçerli olabilir. Yorum yöntemleri; deyimisel (lafzi) yorum, sistematik yorum, tarih yorum ve amaçsal (gai) yorumdur. Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, **a.g.e.**, s. 21-26. Vergi hukukunda yorum konusunda ayrıntılı bilgi için bakınız: Hakan Birsenoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019.

⁷³⁶ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 999. “...dolayısıyla hukuki yorumu gerektiren bu durumun 211. madde kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 5. VDD, E: 2016/124, K: 2017/647, K. T. 21.03.2017- “...ileri sürülen hatanın düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilmesi imkânı bulunmadığından, hukuki bir sorun teşkil eden, yasa ve tebliğ hükümlerinin yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan uyuşmazlıkta, düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesi sonucu tesis edilen işlemi iptal eden mahkeme kararında usul ve hukuka uygunluk görülmemiştir.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İzmir BİM, 3. VDD, E: 2017/1111, K: 2017/954, K. T. 19.06.2017, Benzer şekilde: Bölge İdare Mahkemesi Kararı - Ankara BİM, 2. VDD, E: 2016/85-86, K: 2017/541-542, K. T. 29.03.2017, Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İzmir BİM, 3. VDD, E: 2017/879, K: 2017/791, K. T. 23.05.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷³⁷ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 1000.

⁷³⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 1002.

Örnek vermek gerekirse; hukuksal konularda bilirkişiye başvurulması,⁷³⁹ duruşma yapılması talep edilmesine rağmen duruşmanın yapılmaması⁷⁴⁰ usul hükümlerinin uygulanmasına ilişkin birer hata halidir.

İlk incelemenin gereği gibi yapılmamış olması⁷⁴¹, 15. maddeye göre verilmesi gereken kararın verilmemesi⁷⁴², duruşmada hazır bulunmayan üyenin duruşma

⁷³⁹ “Gümrük tarife ve istatistik pozisyonlarının tayini bakımından bilirkişi incelemesi yaptırılması, eşyanın teknik niteliği ve yapısı konusundaki belirsizliklerin giderilmesi için gerekli olup, teknik niteliği ve yapısı açıkça bilinmekte olan ithal edilen eşya için Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesindeki açıklamalar dikkate alınmak suretiyle çözümlenebilecek nitelikte olan davada bilirkişi incelemesi yaptırılması ve salt bilirkişi kanaatine dayalı bir gerekçeyle karar verilmesi yerinde görülmemiştir.” VDDK, E: 2000/249, K: 2000/441, K. T. 15.12.2000, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁴⁰ “... davada duruşma yapılması istendiği ve Vergi Mahkemesince yukarıda açıklanan maddede öngörülen koşullara uygun olan davacı istemi yerine getirilerek duruşma yapılması gerektiği halde, usul hükümlerine uyulmaksızın duruşma yapılmadan karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” Danıştay 3. Dairesi, E: 2014/7433, K: 2015/1229, K. T. 16.03.2015, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁴¹ “...ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk alemindeki varlığı sona eren (münfesi) şirketin, dava açma hakkı olmadığı gibi vergi dairelerince de takibi mümkün olmadığından, dava açma ve hak ehliyeti olmayan şirket tarafından açılan bu davada, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.” Gaziantep BİM, 1. VDD, E: 2017/864, K: 2017/869, K. T. 23.05.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁴² “... dava dilekçesinin, 2577 sayılı Kanun'un 15. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca, katma değer vergisi ve kesilen vergi ziyai cezasına karşı ayrı, özel usulsüzlük cezasına karşı da ayrı olmak üzere toplam iki dilekçeyle dava açılmak üzere reddine karar verilmesi gerekirken, davanın esası incelenerek verilen kararın kaldırılması gerekmiştir.” Ankara BİM, 2. VDD, E: 2017/404, K: 2017/1307, K. T. 23.06.2017.- “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. ve 8. madde hükümleri uyarınca, özel tüketim vergisine ilişkin vergi ceza ihbarnamesinin de tebliğ tarihi olan 15.11.2016 tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde en geç 15.12.2016 tarihinde dava açılması gerekirken bu tarih geçirildikten sonra 16.12.2016 tarihinde kayda giren dilekçeyle özel tüketim vergisine karşı açılan davanın da süre aşımı nedeniyle esasını inceleme olanağı bulunmamaktadır.” Erzurum BİM, 1. VDD, E: 2017/458, K: 2017/571, K. T. 09.06.2017.- Benzer yönde; Gaziantep BİM, 2. VDD, E: 2017/880, K: 2017/849, K. T. 08.06.2017.- “Somut uyuşmazlıkta, davacı tarafından, Kırkpınar Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapılan 30.04.2015 tarih ve 10906 sayılı düzeltme başvurusunun 13.05.2015 tarih ve 17485 sayılı yazı ile reddi üzerine bakılan davanın açıldığı davacı tarafından, 30.04.2015 tarihinde davalı idareye yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine, şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına herhangi bir başvuru yapılmadığı, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca uyuşmazlığa ilişkin olarak tesis edilmiş başkaca bir işleminde bulunmadığı dikkate alındığında, Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulmadan açılan davada, davanın reddi yönünde verilen itiraza konu kararın usule ve hukuka uygun bulunmadığı sonucuna varılmakla, itiraza konu kararın bozularak, merciine tevdi kararı verilmesi gerekmiştir.” İstanbul BİM, 2. VDD, E: 2016/1440, K: 2017/2547, K. T. 31.05.2017.- “...Dosyanın incelenmesinden, 14.3.2012 tarihli haciz bildirisine konu 38.017,00-TL'lik 2010 ila 2012 dönemlerine ait muhtelif borcun trafik para cezaları ve yargılama giderlerine ilişkin olduğu anlaşılmış olup; bu durumda, dava konusu işlemin hangi kısmının genel görevli idare mahkemesi alanına giren trafik para cezalarında, hangi kısmının vergi mahkemesi görev alanına giren yargı harçlarına dair olduğu tespit edilip buna göre dilekçe ret kararı ile ayrılarak haciz işleminin görev esasına göre her birini incelemeye yetkili ilk derece mahkemesi önüne getirilmesinin sağlanması gerekirken, tümü hakkında işin esası yönünden karar verilmesinde usule uygunluk görülmemiştir.” İzmir BİM, 3. VDD, E: 2017/760, K: 2017/725, K. T. 03.05.2017.- “... dava dilekçesinin; 2577 sayılı Kanunun 15. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca vergi ziyai cezalı gelir vergisine karşı, vergi ziyai cezalı katma değer vergisine karşı dilekçeyle dava açılmak üzere reddine karar verilmesi gerekirken, davanın esası incelenerek verilen kararın bozulması gerekmiştir.” Ankara BİM, 1. VDD, E: 2016/1478, K: 2017/871, K. T. 27.04.2017.- “...mahkemece, otuz (30) günlük genel dava açma süresinde açılan işbu davanın süresinde

sonrasındaki görüşmelerde bulunarak karara katılması⁷⁴³, taleple bağıllık ilkesine aykırı karar vermek,⁷⁴⁴ davacı adına tesis edilen dava konusu işlemde başvuru yolları ve

olduğu kabul edilmek suretiyle işin esası hakkında karar verilmesi gerekirken, süre aşımı yönünden reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”, Gaziantep BİM, 2. VDD, E: 2017/105, K: 2017/653, K. T. 25.04.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁴³ “ ... mahkemece verilen kararın hukuken geçerlilik kazanabilmesi için kanunen zorunlu unsurları taşıması; kararın usulüne uygun olduğundan söz edilebilmesi için de yapılan görüşme sonucunda verilen kararın tutanağa bağlanmasından sonra görüşmeye katılan başkan ve iki üye tarafından imzalanması gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden, istinaf başvurusuna konu mahkeme kararına ilişkin görüşme tutanağında üye KI'nın imzasının bulunmadığı, bunun yerine “imzada bulunamadı” kaşesinin vurulduğu, ayrıca mahkeme kararının görüşme tutanağında yer almayan bir başka üye tarafından imzalandığı anlaşılmakta olup, ortada 2577 sayılı Kanunda öngörüldüğü şekilde usulüne uygun alınmış bir karardan söz edilemeyeceğinden vergi mahkemesi kararının yeniden bir karar vermek üzere kaldırılması gerekmiştir.” İstanbul BİM, 3. VDD, E: 2017/1428, K: 2017/2920, K. T. 23.05.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁴⁴ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesinde, davanın konusunun dava dilekçesinde gösterilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Anılan düzenleme uyarınca, davanın konusunu belirlemek ve iptali istenilecek işlemi veya iadesine hükmedilmesi gereken miktarı göstermek yükümlülüğü davacının üzerindedir. İdari yargı yerince, davanın konusunun kendiliğinden belirlenmesine olanak bulunmamaktadır. 2577 sayılı Kanunun 15. maddesinde dava dilekçelerinin 3. maddeye aykırı olması halinde reddedileceğine ilişkin düzenleme de bu düşünceye dayalıdır. Bu bakımdan, mahkemece, taleple bağıllık ilkesi gereği dava konusu işlem veya işlemlerin unsurları bakımından hukuka uygunluğunun denetlenmesi suretiyle idari yargı denetiminin işletilmesi gerekmektedir. ... Bu bakımdan; Mahkemece, taleple bağıllık ilkesi gereği idari davaya konu edilen itirazın incelenmeksizin reddi yolunda tesis edilen işlemin unsurları yönünden hukuka uygunluğu irdelenmek suretiyle hüküm kurulması yerine ihtirazi kayıtlı beyan edilen vergilerin unsurları yönünden hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilmek suretiyle itirazın incelenmeksizin reddi yolunda tesis edilen işlemin iptaline karar verilmiş ise de, bu durum sonucu itibarıyla yerinde olan kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.”, İstanbul BİM, 5. VDD, E: 2016/1838, K: 2017/1305, K. T. 27.04.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

süresinin gösterilmemesi⁷⁴⁵ ve tebligat hükümlerine uyulmamış olması⁷⁴⁶ usule aykırılık hallerindendir.⁷⁴⁷

3.4. İstinafta Duruşma

İdari yargılama ve vergi yargılamasında yazılilik ilkesi esastır ve yargılama dosya üzerinden yapılmaktadır. Ancak belli durumlarda duruşma yapılması da mümkündür. Sadece yazılı yargılama usulünün benimsenmesi davanın taraflarını tatmin etmekten uzaktır. Bu sebeple taraflar, dava dilekçesi, savunma ve yazılı belgeler dışında hâkim veya mahkeme huzuruna çıkarak uyuşmazlığı sözlü olarak açıklamak, bir kere de konuyu hâkimin yönetiminde karşılıklı olarak anlatmak ve tartışmak isteyebilirler.⁷⁴⁸ Belirtmek gerekir ki adil yargılamanın varlığı zorunlu olarak sözlü yargılama hakkını da içermektedir.⁷⁴⁹

⁷⁴⁵ “Somut olayda, davacı adına Borçlar Listesi adı altında bir işlem düzenlendiği, bu işlemin 1.226,56-TL’lik kısmının ilan ve reklam vergisine ilişkin olduğunun açıkça yazılı olmasına rağmen dava konusu miktarın büyük bir kısmını teşkil eden 33.900,52-TL’lik kısmın ise genel tahakkuk adı altında belirtildiği görülmekte olup, bu genel tahakkukun hesaplanma şekli, gerekçesi ve niteliğinin tam olarak ortaya konulmadığı ve dolayısıyla davacının bu tahakkuka ilişkin nitelemeyi tam olarak yapması ve bu doğrultuda dava açmasının beklenemeyeceği gibi dava konusu işlemde bu işleme karşı başvurulacak kanun yolu ile başvuru süresinin gösterilmediği de dikkate alındığında, davacı tarafından söz konusu işlem ve işlem dayanağı düzenleyici işleme karşı İdare Mahkemesi’nde dava açma süresi olan altmış günlük süre içinde açılan davanın süresi içinde açılmış dava olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu itibarla; Anayasanın 40’ıncı maddesindeki düzenlemeye aykırı olarak, davacı adına tesis edilen dava konu işlemde başvuru yolları ve süresi gösterilmediğinden, davaya konu işlem ile dayanağı düzenleyici işlemin iptali istemiyle açılan davanın süre aşımı yönünden reddi yolunda verilen Mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.” Bölge İdare Mahkemesi Kararı, Erzurum BİM, 1. VDD, E: 2017/13, K: 2017/257, K. T. 22.03.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁴⁶ “...tebligatın, Tebligat Kanunu ile Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerine aykırı, dolayısıyla usulsüz olarak yapıldığının kabulü halinde, davacının dava dilekçesinde belirttiği ittila tarihinin dava açma süresinin hesabında esas alınması gerekmekte olup, dava dilekçesinde ittila tarihi olarak 06.08.2016 yazıldığı, bu tarihe göre 30 günlük dava açma süresinin son gününün 05.09.2016 tarihi olduğu ve bakılan davanın bu süre geçirildikten sonra verilen dilekçe ile 06.09.2016 tarihi itibarıyla açıldığı anlaşıldığından, Mahkemece, bu gerekçe ile süre ret kararı verilmesi gerekirken 04.08.2016 tarihli tebligat esas alınarak verilen süre ret kararında sonucu itibarıyla usule aykırılık görülmemiştir.” İzmir BİM, 3. VDD, E: 2017/510, K: 2017/858, K. T. 30.05.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁴⁷ Bunlardan hariç savunma ve cevap haklarının ihlali, dosya tekemmül ettirilmeden karar verilmesi, yanlış hasımla davaya bakılması, eksik inceleme ile karar verilmesi, bilirkişi seçiminde hata yapılması, bilirkişi incelemesinin usulüne uygun olmaması, bilirkişi raporu irdelenmeden karara dayanak alınması, davaya katılma istemi konusunda hatalı karar verilmesi, kararın gerekçesiz olması, gerekçe yönünden başka karar yollama yapması, iki farklı gerekçe ile karar verilmesi halleri hep usule aykırılık hallerindendir. Candan, a.g.e., 7. bs., s. 1001-1009.

⁷⁴⁸ Selçuk Hondu, “İdari Yargılama Usulünde ‘Duruşma’ Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, S: 89, 1995, s. 1-16, 4.

⁷⁴⁹ Danıştay 13. Daire, E: 2016/4111, K: 2017/55, K. T. 06.01.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

Duruşma, dava konusu uyuşmazlığın iptalini gerektirecek hususların davacı tarafından bir kere de sözlü olarak ortaya konulmasını, dosya içerisinde yer alan önemli ancak dikkatten kaçabilecek hususlara dikkat çekilmesini, idarenin de uyuşmazlığa konu işleminin sebep ve dayanaklarını açıklayarak işlemini savunmasını ve bu tartışmaları takip eden hâkimin, söz konusu dosyaya, duruşmada öne sürülen bilgiler ışığında yaklaşmasını sağladığından kararların kalitesini arttıracak nitelik taşımaktadır.⁷⁵⁰

İHAM başlangıçta, idari vergi cezaları için duruşma yapılmasının şart olmadığı yönünde hüküm kurmakta iken⁷⁵¹ 2014 yılında şayet duruşmada delillerin inandırıcılığı ve güvenilirliği belirlenecekse duruşmanın yapılmasının zorunlu olduğuna hükmetmiştir.⁷⁵²

Duruşmaya ilişkin hükümler İYUK'un 17. ve devamı maddelerinde yer almaktadır. İYUK md. 17 "Duruşma" kenar başlığını taşırken; 18. maddede duruşmalara ilişkin esaslar, 19. maddede ise duruşmalı işlerde karar verilmesi düzenlenmektedir.⁷⁵³ Ayrıca 24. maddenin d bendinde "Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları" kararlarda bulunacak hususlar arasında sayılmıştır. İYUK md. 31'de duruşma esnasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak

⁷⁵⁰ Bumin Doğrusöz, "Duruşmanın Önemi", **Dünya Gazetesi**, 26 Nisan 2016, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/durusmanin-onemi/27928>, 5 Ocak 2020. İdari yargıda duruşmanın, adli yargıdan farklı olarak yargılamanın zorunlu ve vazgeçilmez bir aşaması olmaktan ziyade, iddia ve savunmalarını mahkemede bizzat anlatmak isteyen tarafların psikolojik tatmin vasıtası olduğu ifade edilmiştir. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 609.

⁷⁵¹ Jussila/Finlandiya, 23 Kasım 2006, Başvuru no: 73053/01.

⁷⁵² Pákozdi/Macaristan, 23 Mart 2015 (Final), Başvuru no: 51269/07, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int>, 5 Ocak 2020. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Ayşe Nil Tosun, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 7, S: 2, 2017, s. 83-94.

⁷⁵³ İYUK'un 'Duruşmalara ilişkin esaslar' kenar başlıklı 18. maddesi şöyledir: "1. Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır. 2. Duruşmaları başkanı yönetir. 3. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. 4. Danıştayda görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir. 5. Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler." 'Duruşmalı işlerde karar verilmesi' kenar başlıklı 19. madde şöyledir: "Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir."

işlemler hakkında HMK'ya atıf yapılmıştır.⁷⁵⁴ HMK'ya atıf yapılan bir diğer hal de ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma yapılması halidir.⁷⁵⁵

İYUK md. 17 hükmü uyarınca; Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde görülen iptal ve konusu 2020 yılı için 53.000 TL'yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları toplamı 2020 yılı için 53.000 TL'yi aşan vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birisinin isteği üzerine duruşma yapılırken; kanun yolu aşamasında tarafların istemi ve Danıştay veya istinaf mahkemesinin kararı üzerine duruşma yapılmaktadır. Vergi mahkemesinde duruşma yapılabilmesi için bir iptal davasının olması ya da tam yargı davası veya tarhiyata ilişkin bir uyuşmazlık söz konusu ise uyuşmazlığın belirli parasal sınırın üzerinde olması gereklidir. İstinaf ve temyiz kanun yolunda duruşma yapılmasına karar verilmesinde parasal sınır koşulu aranmamaktadır. Ancak istinaf aşamasında hâkimin duruşma yapılmasına karar verebilmesi dava bakımından bir yarar görmesine bağlıdır.⁷⁵⁶ Ayrıca hem vergi mahkemesindeki yargılama hem de kanun yolu aşamasında hâkim, parasal sınır şartı olmaksızın re'sen duruşma yapılmasına da karar verilebilmektedir.

⁷⁵⁴ Bunlar haricinde de İYUK'ta duruşmaya ilişkin hükümler yer almaktadır. Yargılamanın yenilenmesi evresinde duruşmaya ilişkin İYUK md. 55'te hüküm yer almaktadır. İYUK md. 22/A ve 22/B hükümlerinde "...duruşma yapılması gibi işlemler ivedilikle sonuçlandırılır." denmektedir. İYUK md. 21'de sonradan ibraz olunan belgelerin duruşmada sunulması durumunda diğer taraf da cevabını hemen verebileceğini beyan ederse veya cevap vermeye gerek görmezse kararın ayrıca tebliğ edilmeyeceği düzenlenmiştir.

⁷⁵⁵ 17.10.2019 tarihli ve 7188 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle 31 maddede yer alan "işlemler ile elektronik işlemlerde" ibaresi "işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında" şeklinde değiştirilmiştir. HMK'nın "Ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrası" kenar başlıklı 149. maddesi şöyledir: "(1) Mahkeme, tarafların rızası olmak şartıyla, kendilerinin veya vekillerinin, aynı anda ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla bulundukları yerden duruşmaya katılmalarına ve usul işlemleri yapabilmelerine izin verebilir. (2) Tarafların rızası olmak kaydıyla, mahkeme; tanığın, bilirkişinin, uzmanın veya bir tarafın dinlenilmesi esnasında başka bir yerde bulunmalarına izin verebilir. Dinleme, ses ve görüntü olarak aynı anda duruşma salonuna nakledilir."

⁷⁵⁶ A. Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü (Kanun-Açıklama-İçtihat)**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s. 625. "Kanımızca yasa koyucunun duruşma konusunda getirdiği bu ayrıcalık, yargı yerlerinde yetki farkı yaratılmasından ziyade, davanın çeşitli safhalarındaki durumundan kaynaklanmaktadır. Zira uyuşmazlığın en detaylıca incelendiği aşama, ilk derece mahkemesindeki safhasıdır. Uyuşmazlığın şekillendiği yer burasıdır. Her ne kadar yazılı usul uygulanmakta ise de, tarafların görüşlerini açıkladıkları ve incelemenin derinleşmesi bu arada olmaktadır. Bu nedenle bu safhada tarafların duruşma talepleri kabul edilmelidir." Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1982, s. 82. "...vergi mahkemelerinde tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılan davalar ile vergi mahkemelerinde açılan tam yargı davaları Kanun'da belirtilen miktar sınırlamasına tabi olup, bu sınırın üzerindeki davalarda talep halinde duruşma yapılması zorunlu iken; bu davalar dışında kalan ve vergilendirme sürecindeki kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki idari işlemlerin (ödeme emri, haciz işlemleri gibi) iptaline ilişkin davalarda, herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmaksızın, talep halinde duruşma yapılması zorunludur." İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 192.

Söz konusu duruşma talebine, dilekçenin herhangi bir yerinde yer vermek mümkündür, bu hususta bir şekil kuralı yer almamaktadır.⁷⁵⁷ Duruşma talebinin dilekçeden açık bir şekilde anlaşılabilir olması önemlidir ve bu talep hem davacı hem de davalı tarafından yapılabilir.⁷⁵⁸ İYUK'ta bir hüküm bulunmamakla birlikte duruşma talep eden tarafın, bu talebinden vazgeçmesi de mümkündür. Tarafların isteğine bağlı olarak yapılacak duruşmalarda, ek dilekçe ile veya sonradan verilecek savunma veya dilekçe ile duruşma talebinden vazgeçilmesi mümkündür.⁷⁵⁹

İstinaf aşamasında duruşma taleplerinin istinaf veya cevap dilekçelerinde yapılması gerekmektedir, aksi halde söz konusu istekler istinaf mahkemesince değerlendirmeye alınmak zorunda olmayacak,⁷⁶⁰ fakat istinaf mahkemesi dilerse re'sen duruşma yapabilecektir. İlk derece yargılamasında duruşma yapılabilmesi için parasal sınır şartı bulunmaktayken istinaf aşamasında tam yargı davaları ve tarhiyata ilişkin davalarda duruşmanın talep edilebilmesi için parasal sınır şartı öngörülmemiştir. İlk derece yargılamasında duruşma yapılabilmesi için aranan parasal sınır şartının, uyuşmazlığı ilk derece yargılamasından sonra istinafa götürmek için gerekli olan parasal sınır koşulu gibi adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturduğu düşüncesindeyiz.

Yargılama süresince duruşmanın kaç kez yapılabileceğine ilişkin kanunda bir hüküm bulunmadığı gibi duruşmanın birden fazla kere yapılmasını yasaklayan bir hüküm de bulunmamaktadır. Bir görüşe göre duruşmanın görevsiz veya yetkisiz mahkemede yapıldığı hal hariç olmak üzere⁷⁶¹ duruşma sadece bir kere yapılır.⁷⁶² Buna karşılık hukuki dinlenilme hakkının gereği olarak makul sürede yargılanma hakkının da zedelenmemesi koşuluyla gerekli görüldüğü takdirde duruşmanın tekrar yapılabileceği yönünde de görüş bulunmaktadır.⁷⁶³ Bu görüşe gerekli görme halinin gerçekten çok önemli ve o ana kadar dosyaya sunulan iddia ve savunmaları değiştirir nitelikte olması halinde katılırız. Gerekli görme hali, yazılı usulde dilekçelerde yer verilen hususların bir kez de sözlü olarak ifade

⁷⁵⁷ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 604.

⁷⁵⁸ Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 66, S: 2, s. 15-47, 23.

⁷⁵⁹ Hondu, "İdari Yargılama Usulünde 'Duruşma' Yapılması ve Uygulamadaki Durum", s. 6.

⁷⁶⁰ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 1061.

⁷⁶¹ Duruşmanın yetkili ve görevli mahkemede tekrar yapılması gerektiği hakkında karar için bakınız: Danıştay 8. Dairesi, E: 1990/1045, K: 1991/781, K. T. 29.04.1991, **Danıştay Dergisi**, S: 82-83, s. 712-713.

⁷⁶² Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 609.

⁷⁶³ Gümüşkaya, **a.g.m.**, s. 31.

edilip genişletilmesi değildir. Buradaki gereklilik, davanın seyrini değiştirebilecek nitelikte olmalıdır.

Genel olarak uygulamada duruşma yapmama alışkanlığı vardır şayet yapılacaksa da bir kez duruşma yapılmaktadır. Öte yandan birçok alışkanlık gibi bu da anlamlı kabul edilebilecek bir gerekçeye sahiptir. Dilekçeler aşaması tamamlandıktan sonra mahkeme on beş gün içerisinde hüküm vermek zorunda olduğundan, duruşma zaten istisnai olduğu halde yapılmışken sonrasında da tekrar yapılması düşünülemeyecektir. Ancak belirttiğimiz gibi şayet davanın seyrini değiştirecek bir gereklilik varsa tekrar duruşma yapılabilecektir.

İYUK'un 17. maddesinin 5. fıkrasında; 'Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.' hükmü yer almaktadır. İlgili fıkra da yer alan 'gönderilir' ifadesi ile kastedilen duruşma yapılması kararlaştırılmış ise taraflara gönderilecek davetiyelerin duruşma gününden en az otuz gün önce tebliğe çıkarılmasıdır.⁷⁶⁴ Doktrindeki bir görüşe göre ise taraflara duruşmaya hazırlık yapmaları için imkân tanıma amacı taşıyan bu sürenin, duruşma davetiyesinin 'tebellüğ' tarihi olduğunun kabulü gerekmektedir. Zira bu görüşe göre aksi halin kabulü, postada yaşanacak gecikmeler dolayısıyla tarafların duruşma için hazırlık yapma sürelerinin kısalmasına neden olacaktır.⁷⁶⁵ Ancak Danıştay vermiş olduğu bir kararında, duruşma davetiyesinin duruşmaya yirmi dokuz gün kala tebliğe çıkarılması ve tebliğe çıkarıldıktan üç gün sonra taraflara ulaşmasını, tarafların duruşmaya katılmasını engelleyici ya da zorlaştırıcı bir durum olarak nitelendirmemiştir.⁷⁶⁶ Danıştay'ın konuya ilişkin, çok da fazla olmadığını öngördüğümüz, kararlarından ulaştığımız kanaat, söz konusu otuz günlük süreden anlaşılması gerekenin tebellüğ tarihi değil duruşma davetiyesinin tebliğe çıkarıldığı tarih olduğudur.

Duruşma günü tayin edilip davetiye de tebliğ edildikten sonra, duruşmaya gelemeyecek olan taraf ulaşım engeli, dinlenmeyi zorunlu kılacak hastalık gibi haklı bir neden göstererek ve ertelenme talebini duruşma saatinden önce ilgili yargı yerine ulaştırmak suretiyle duruşmanın ertelenmesini talep edebilir. Şayet haklı nedene rağmen

⁷⁶⁴ Hondu, "İdari Yargılama Usulünde 'Duruşma' Yapılması ve Uygulamadaki Durum", s. 7, Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 606.

⁷⁶⁵ Gümüşkaya, **a.g.m.**, s. 29. Aksi yönde karar için bkz: Danıştay 4. Dairesi, E: 1967/2458, K: 1969/3738, K. T. 24.09.1969. Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 532.

⁷⁶⁶ Danıştay 7. Dairesi, E: 1988/894, K: 1992/1608, K. T. 20.05.1992, **Danıştay Dergisi**, S: 86, s. 400-402.

erteleme talep eden tarafın isteği kabul görmez ise kararın bozulmasını gerektirecek bir hukuka aykırılık teşkil eder.⁷⁶⁷

Davanın nasıl ki görevli ve yetkili mahkemede açılması gerekiyorsa duruşmanın da görevli ve yetkili mahkemede görülmesi gerekmektedir.⁷⁶⁸

Duruşmanın yapılmasına ilişkin esaslar İYUK'un 18. maddesinde düzenlenmiştir.⁷⁶⁹ Duruşmanın yapılmasından sonra en geç on beş gün içinde mahkeme kararını verir.

⁷⁶⁷ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 607. Doktrinde bir görüşe göre; 17. maddenin 4 nolu fıkrasında *Danıştay ve mahkemelerin re'sen duruşma yapılmasına karar verebilecekleri öngörüldüğüne göre, belirtilen türden hususların yargı yerinin takdir hakkı içinde olduğu dolayısı ile gerekli görürse başka bir duruşma günü tespit ederek taraflara bildirebileceğinin kabulü gerekir.* Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 372. "... davacı şirket vekilinin dava dilekçesinde duruşma yapılması talebinde bulunduktan sonra 26.3.2001 tarihinde Mahkeme kayıtlarına giren dilekçesinde rahatsızlığı nedeniyle 27.3.2001 tarihinde yapılacak olan duruşmaya katılamayacağını, duruşmanın başka bir tarihe ertelenmesini istediği ve bu konuya ilişkin olarak Hastanesinden almış olduğu 23.3.2001 tarihli istirahat raporunu Mahkemeye sunduğu halde Vergi Mahkemesince bu husus dikkate alınmadan davacı şirket vekilinin hastalığı nedeniyle duruşmaya gelmediği belirtilerek sadece davalı idare vekili dinlenerek yapılan duruşma sonucu karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda Vergi Mahkemesince davacı şirket vekilinin duruşmanın ertelenmesi talebi incelenmeksizin verilen kararda yukarıda anılan Kanunun 19'uncu maddesinin 1.c bendi hükmü uyarınca isabet görülmemiştir." Danıştay 9. Dairesi, E: 2001/2913, K: 2002/3838, K. T. 02.10.2002, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. "... yükümlü vekili Avukat ... 'nun 23.12.1987 tarihli dilekçesi ile aynı gün ve saatte İstanbul Şişli 3. Sulh Hukuk Mahkemesinde derdest olan 1987/104 esas numaralı davada da duruşması olduğunu belirterek, duruşmanın ileri bir tarihe ertelenmesini talep ettiği, isteminin incelenmesi neticesinde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1/2 nci maddesi hükmü uyarınca vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulandığı ve incelemenin evrak üzerinde yapıldığı, bu sebeple yükümlü vekilince duruşma gününden altı gün önce verilen dilekçeyle duruşmanın ertelenmesi yerine yazılı açıklama verilmesi mümkün olduğu halde bu yola başvurulmaması ve yükümlü vekilinin duruşmaya gelmesine engel teşkil edecek ciddi bir mazeretinin de olmaması nedeniyle, mazeret talebi kabul edilmeyerek duruşmanın hazır bulunan Hazine Avukatı dinlenilmek suretiyle yapıldığı, ... Gönderme ve tebliğ tarihleri itibariyle yükümlü şirketin duruşmaya katılmasını engelleyici ya da zorlaştıracı bir durum söz konusu olmadığı gibi esasen bu yönde herhangi bir iddia da ileri sürülmemiştir. Diğer taraftan 2577 sayılı Kanunun 31 inci maddesinde, H.U.M. Kanunu'nun uygulanacağı haller arasında, duruşmalar yer almamıştır. İdari Yargıdaki duruşmalara ilişkin esaslar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiş olup, taraf vekillerinin duruşmanın ertelenmesi isteminde öne sürdükleri erteleme sebeplerinin takdiri münhasıran mahkemeye aittir. Bu itibarla yükümlü şirket vekilinin, H.U.M. Kanunu uyarınca mahkemenin duruşmayı ertelemesi gerektiği yolundaki iddialarının hukuki dayanağı yoktur." Danıştay 7. Dairesi, E: 1988/894, K: 1992/1608, K. T. 20.05.1992, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁷⁶⁸ Danıştay 8. Daire, E: 1990/1045, K: 1991/781, K. T. 29.04.1991, **Danıştay Dergisi**, S: 82-83, s. 712-713.

⁷⁶⁹ İlgili madde şöyledir: "**1. Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır. 2. Duruşmaları başkan yönetir. 3. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. 4. Danıştayda görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir. 5. Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler."**

Vergi yargılamasında duruşma konusunda tartışılmalı bazı hususlar bulunmaktadır. İlk derecede yargılamasında tartışılan bu meselelerin istinaf aşamasında da tartışılması gereklidir. Duruşmaya ilişkin sorunsallardan bazıları; duruşmayı yapan hâkim ile karar veren hâkimin farklı kimseler olması, duruşma yapılmasına rağmen duruşma tutanağının olmaması, duruşmada tanık dinletebilmenin mümkün olup olmaması ve istinaf aşamasında duruşma yapılmasına ilişkin kararın mahkemenin takdirinde olmasıdır.

Vergi yargılamasında duruşma çok yapılmamaktadır ancak duruşmayı yapan hâkim/heyet ile uyuşmazlık hakkında karar veren hâkim/heyet farklı olabilmektedir. Duruşma yapıldıktan sonra mahkeme heyeti birtakım belgelerin getirilmesi ya da bilirkişi incelemesi yaptırılması gibi ara kararlar verebilmekte ve bu kararların yerine getirilmesi de zaman aldığından, bu süreçte mahkeme üyelerinin değişmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda da duruşmayı yapan heyet ile karar verecek heyet farklılaştığından, duruşmanın bir kere daha yeni heyet huzurunda yapılması gerekmektedir. Ancak yeni heyet tarafından duruşma tekrarlanmamakta, eski heyetin duruşma yapmış olmasından hareketle karar verilmektedir ve bu durumda da duruşma işlevini kaybetmiş olmaktadır. Bu sebeple duruşmayı yapan heyet ile karar veren heyetin farklılaşması durumunda, duruşmanın tekrarlanması yolunun en azından içtihatla açılması gerektiği ileri sürülmüştür.⁷⁷⁰ Danıştay da duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklı olması halinde, kararı verecek olan heyetin yeniden duruşma yapıp, ona göre karar vermesi gerektiği yönünde karar vermiştir.⁷⁷¹

Vergi yargılamasında, duruşma tutanağına ilişkin kanuni düzlemde bir hüküm bulunmamaktadır. Şüphesiz duruşmayı yapan heyet ile kararı veren heyetin farklı olması bizatihi bir mahsurken duruşmada tutanağın tutulmaması da başka bir mahsuru doğurmaktadır. Duruşma tutanağına ilişkin kanuni düzenleme yapıp, duruşmada tarafların vermiş olduğu ifade ve savunmalar özet olarak değil de bütün olarak zapta geçirilir ise bu durumda heyetin değişmesi durumundaki sakınca da azaltılmış olacaktır.

Duruşma tutanağına ilişkin Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler ile Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve

⁷⁷⁰ Doğrusöz, “Duruşmanın Önemi”.

⁷⁷¹ Danıştay 4. Dairesi, E: 1977/3499, K: 1978/1718, K.T. 24.05.1978, Zehreddin Aslan, Kahraman Berk, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar (İçtihatlı)**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2011, s. 596.

Esaslarına İlişkin Yönetmeliğin 69. maddesinde düzenleme yer almaktadır.⁷⁷² Bu hükümde, duruşma tutanağının ne şekilde düzenleneceği ve içeriğinde nelerin yer alacağı belirtilmektedir. Kanun koyucunun, duruşmaya ilişkin düzenlemeyi yönetmeliğe bırakmasının sebebinin, duruşmanın istisnai olmasından kaynaklandığı düşünülebilir.

Diğer taraftan belirtmek gerekir ki özet şekilde olsa da tutanağın bulunduğu inkâr edilemeyecektir. Ancak bu tutanak dosyaya ve merciin kendi işleyişine ilişkin olup davanın taraflarına verilmemektedir. Kanun yoluna gelindiğinde de dava dosyasında yer almamaktadır.⁷⁷³

İYUK'ta duruşmaya ilişkin hükümler yer aldığından, ayrıca kanunda duruşma tutanağına ilişkin bir hüküm olmasa dahi duruşmanın tutanağa bağlanması zorunludur. HMK'taki gibi açıkça tutanaktan bahsedilmemiş olmasını idari yargılamanın tabi olduğu yazılılıkta aramak gerekmektedir. Duruşmaların tutanağa bağlanması gerektiği hususundaki tereddütleri yenmek açısından şüphesiz İYUK'ta duruşma tutanağına ilişkin düzenlemenin olması daha yerinde olurdu. Diğer yandan bizim anlayışımıza göre Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler ile Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmeliğin 69. maddesi uyarınca duruşmaların tutanağa bağlanması gerekmektedir.

Vergi yargılaması usulünde duruşmanın yapıldığı durumlarda, duruşmadan beklenen etkinliği ve ciddiyetin sağlanabilmesi için duruşma, tutanağa bağlanmalıdır. Kaldı ki duruşma tutanağının varlığı; duruşmanın usulünce yapılıp yapılmadığını, tarafların açıklamalarının tarafsız bir şekilde tespit edilip edilmediğini denetleme imkânı vermektedir.⁷⁷⁴ Uygulamada bazı idare, vergi ve bölge idare mahkemelerinde duruşma tutanağı düzenlendiği ve tarafların dosyasına konulduğu, bazılarında ise düzenlenmediği ifade edilmektedir.⁷⁷⁵

⁷⁷² R.G. t. 11.07.2015, S: 29413. Yönetmeliğin 'Tutanaklar' kenar başlıklı 69. maddesi şöyledir: "(1) Tutanaklar, her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyeler ile tarafların ad ve soyadları, incelenen dosyanın numarası, dava konusu, verilen kararların sonucu ile çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösterir şekilde düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyasında saklanır. (2) Duruşmalara ait tutanaklarda, ayrıca, taraf ve vekillerinin iddia ve savunmaları ile duruşma safahatına ait kısa bir özet yazılır. (3) Tutanaklar kâğıdın bir tarafına yazılır ve her sayfa başına sıra numarası konulur."

⁷⁷³ Mutlu Kağıtçıoğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 197.

⁷⁷⁴ Gümüşkaya, **a.g.m.**, s. 32-33.

⁷⁷⁵ Hondu, "İdari Yargılama Usulünde 'Duruşma' Yapılması ve Uygulamadaki Durum", s. 10.

Vergi yargılaması aşamasında duruşmada tutulan tutanağın taraflara verilmemesi ve tutanağın tutulması aşamasında tarafların aktif katılımlarının sağlanmaması eleştiriye açıktır. Duruşma tutanağının, duruşmanın bitimiyle taraflara verilmemesi silahların eşitliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira taraf, duruşma esnasında karşı tarafın beyanlarına yönelik duruşmada esnasında sunamadığı karşı cevaplarını, yeni bir dilekçeyle mahkemeye ibraz edebilmek için duruşma tutanağına ihtiyaç duymaktadır.⁷⁷⁶

Duruşma istenilmesi ve İYUK'a göre duruşma yapılması zorunlu olan bir uyuşmazlıkta, ilk derece mahkemesi tarafından duruşma yapılmaksızın karar verilmiş olmasının usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata ve eksiklik teşkil edeceğinden bölge idare mahkemesince istinaf isteminin kabulüne ve kararın kaldırılarak vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerektiği yönünde düşünülebilir. Ancak bölge idare mahkemesince duruşma yapılarak karar verilmesinin adil yargılama hakkı kapsamında makul sürede uyuşmazlığın sonuçlandırılması ilkesine daha uygun olacağı yönünde görüş de ileri sürülmüştür.⁷⁷⁷ Bölge idare mahkemesince verilen bazı kararlarda ise: *Kanun'un 17. maddesi hükmü uyarınca, temyiz ve istinaflarda duruşma yapılmasının tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesinin kararına bağlı olduğu, bir diğer deyişle, üst kanun yolu denetiminde, salt tarafların istemiyle bağlı olarak duruşma yapmak gibi bir zorunluluk da bulunmadığı göz önünde tutulduğunda, ilk derece mahkemesince karşılanmayan duruşma isteminin, zorunlu olarak, üst kanun yolu denetiminde istinaf/temyiz merciince karşılanması ve duruşma yapılmamak suretiyle yol açılan hak ihlalinin istinaf/temyiz merciince giderilmesi gerektiğinin kabulü de mümkün bulunmadığı gibi, bu yaklaşımın, dereceli yargılamanın sağladığı hukuki güvenceyi ve buna bağlı olarak adil yargılanma hakkını ihlal eden bir sonuç doğuracağı kanaatine varılmıştır.*⁷⁷⁸

⁷⁷⁶ İrfan Barlass, "Silahların Eşitliği İlkesi ve Yazılı İdari Yargılama Usulü", Vergi Hukuku Platformu 1. Ulusal Kongresi, **İdari Yargılama Usulündeki Olası Değişikliklerin Vergi Hukuku Alanına Yansımaları**, II. Oturum: Adil Yargılanma İlkesi Işığında İdari Yargılamadaki Bazı Temel Usuller ve İşleyişler, 19 Şubat 2016, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Yayınlanmamış Tebliğ.

⁷⁷⁷ Ali Telli, "İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, , Ankara, Danıştay Yayınları No: 91, 2016, s. 141-154, 146-147. Danıştay 4. Dairesi, E: 2013/9157, K: 2014/1768, K. T. 18.03.2014,

⁷⁷⁸ Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 2. VDD, E: 2017/361, K: 2017/3698, K. T. 29.09.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. "...*uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak verilmiş kararlar ile görev ve davanın kabul koşullarına ilişkin olarak verilmiş kararlara yönelik olarak istinaf aşamasında verilecek kararlar ve inceleme yöntemi yönünden açık kurallara yer verilirken; uyuşmazlığımızın maddi çerçevesine özgü olarak ilk derece Mahkemesi'nin "duruşma" yapılmasına ilişkin usul kurallarına aykırılık taşıyan kararına ilişkin istinaf incelemesi ve verilecek kararlar bakımından 2577 Sayılı Yasada açık bir kuralın yer almadığı, bu bakımdan "yasal boşluk" bulunduğu görülmektedir. Anılan yasal boşluk, istinaf incelemesine ilişkin olarak usul kurallarına yer verilmiş olmakla birlikte, yukarıda*

İHAM kararlarında ise daha önce belirttiğimiz üzere ilk derece mahkemesinde yapılmayan duruşmanın üst derece yargılamalarında giderilmesinin ihlal doğurmayacağına hükmedilmiştir.

Konuyla ilgili yapılan çalışmalarda, bölge idare mahkemesinin istinaf yetkisinin, ilk derece mahkemesinin yargılama yetkisini alamayacağından bahisle belge ve bilgi eksikliğinin tamamlanması, getirilmiş belgelere ilişkin taraflardan savunma alma işlemlerinin istinaf aşamasında yapılabilmesi mümkünse de uyuşmazlığın tüm hukuksal niteliğinin değiştirilmesi ve yeni nitelermeye bağlı yeni bir inceleme başlatılması gereken hallerde ya da temel araştırma eksikliklerinde bölge idare mahkemesinin dosyayı yargılanmak üzere ilk derece mahkemesine göndermesi gerektiği, şeklinde yaklaşımlar söz konusudur.⁷⁷⁹ Öncelikle bu yaklaşımlara Kanun'un 45. maddesinin 5. fıkra hükmü uyarınca iştirak etme olanağı bulamıyoruz. Zira söz konusu hükümden de takip edilebileceği şekliyle hükümde eksik incelemelerin varlığından bahisle kararın yerel mahkemeye gönderileceğine dair hüküm yoktur.⁷⁸⁰ Şayet bu düşüncelyi olan değil olması gerekene yönelik bir öneri olarak ele alacaksak dahi bu öneri de kanaatimizce yerinde olmayacaktır. Zira alıntıladiğimiz bu görüşle ifadesini bulduğu şekliyle örneğin, yerel mahkemece bilirkişi incelemesi ya da keşfin yapılmamasının özünde yatan neden mahkemenin bu çalışmaları yapmaya gerek görmemesidir. Bu gerek görmeme hali de bütünüyle hukuki bir değerlendirmeye dayanır. Yani mahkeme uyuşmazlığa ilişkin değerlendirmesinde bunların bir katkı sağlamayacağı düşüncesiyle hareket etmiştir.

yasal düzenlemelerin “duruşma” yapılmayarak karar verilmesi durumunda istinafin incelemesi ve vereceği karar konusunda düzenlemeye yer verilememesi nedeniyle “gerçek olmayan” nitelikte “açık olmayan” bir boşluk niteliği gösterdiğinden; 2557 Sayılı Kanun'un 45/5. maddesinin önümüzdeki “usul” sorununun giderilmesi için “yeterli” ve “tatmin” edici bir düzenlemeyi içermediğinin kabulü gerekmektedir. Bu kabulün bir gereği olarak, ilk aşamada görevli Mahkemenin yargılama usulüne ilişkin “duruşma” yapılması gereğini yerine getirmeksizin verdiği kararın, Yasada gerek duruşma, gerekse istinaf incelemesine ilişkin diğer usul kuralları ile birlikte değerlendirilerek, özellikle istinaf incelemesinin niteliği, bu aşamaya ilişkin duruşma kuralları, adil yargılama ilkesinin gerekleri göz önünde bulundurularak kaldırılması, istinaf yeri olarak bu aşamada usuli eksikliğin giderilmesi olanağı bulunmadığından, duruşma yapılarak bir karar verilmek üzere dava dosyasının Mahkemesine geri gönderilmesi gerekmektedir.” İzmir BİM, 6. İDD, E: 2018/1615, K: 2019/82, K. T. 24.1.2019, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁷⁷⁹ Karahanoğulları, **a.g.e.**, s. 716. “İlk derece mahkemesi özensizlikten keşif ve bilirkişi kurumlarına başvurusu gerekirken, zorunlu iken başvurmadan karar verdi ise istinaf mahkemesi dosyayı iade etmelidir. İstinaf mahkemelerine bu yetki tanınmamakla birlikte uygulamada bu şekilde bir yol izlenmektedir.” Halil Altındağ, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu: İstinaf mı İtiraz mı?”, **Legal Hukuk Dergisi**, S: 185, s. 2365-2382, 2375-2376.

⁷⁸⁰ Benzer yönde görüş için bakınız: Turgut Candan, “Eksik İncelemeyle Verilen Kararlar Üzerinde İstinaf İncelemesi”, e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/>, 5 Ocak 2020.

Belirtmek gerekir ki istinaf kanun yolunun dereceli yargılama ile sağlamaya çalıştığı hukuki güvenceden anlaşılması gereken, muhakemeye ilişkin yapılabilecek herşeyin ilk derece aşamasında eksiksiz yapılması ve sonrasında istinaf aşamasında gerekli görülmesi halinde tekrarlanması değil, ilk derece aşamasında maddi gerçeğin ortaya çıkartılabilmesi için gerekli görülenlerin yapılıp sonrasında istinaf aşamasında ise eksik kalanların tamamlanabilmesidir. Her ne kadar ilk derece mahkemesinin eksik inceleme yapması halinde dosyadaki eksiklerin istinaf mahkemesince tamamlanması, istinafin ilk derece mahkemesinin yargı yetkisini alacağı şeklinde yorumlanmışsa da esasında eksikler hususunda ilk derece mahkemesine göndermesinin kabulü de aynı sonucu doğuracaktır. Zira ilk derece mahkemesi, maddi gerçeğin ortaya çıkartılması noktasında eksiksiz bir inceleme yaptığı iddiasında olsa dahi, istinaf mahkemesinden kendisine gelen dosyaya ilişkin direnme hakkı ya da son sözü söyleme kudreti bulunmadığından, kanunda yazmamasına rağmen istinaf mahkemesi kararında belirtilen eksiklikleri tamamlamak zorunda kalacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki İYUK md. 45/5 hükmü lafzi itibariyle bu tür bir tartışmayı doğuracak nitelikte de değildir. Mevcut durum esasında bizim ülkemizde kabul edilen istinaf sisteminin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. İstinaf sistemimizde istinaf mahkemesi her türlü durumda değil de sadece kanunda sınırlı şekilde sayılan üç halde kararı ilk derece mahkemesine geri gönderme yetkisine sahiptir. Kaldı ki bölge idare mahkemesine istinabe yetkisinin tanınmasındaki amaç da eksik inceleme durumunda bu eksiklikleri kolaylıkla tamamlayabilmesini sağlamaktır.⁷⁸¹

Ancak aynı yorumu şu olasılıkta yapabilmek mümkün görünmemektedir: İlk derece mahkemesince işin esasına girilmeden verilen karar, istinaf mahkemesi tarafından da esasına girilmeksizin onaylandığında ve sonrasında Danıştayca kararın usuli gerekçesi yerinde görülmeyle esasa girilmesi gerekçesiyle bozulduğunda dosya karar verilmek üzere ilk derece mahkemesi yerine bölge idare mahkemesine gönderilmektedir.⁷⁸² Göreve ilişkin kurallardan kaynaklanan bu durumun hukuka aykırılık oluşturacağı yönündeki görüşe katılmaktayız. Zira bu gibi durumda davanın esasına ilk kez istinaf mahkemesince

⁷⁸¹ Candan, “Eksik İncelemeyle Verilen Kararlar Üzerinde İstinaf İncelemesi”.

⁷⁸² Danıştay 4. Dairesi, E: 2018/2845, K: 2019/1661, K. T. 04.03.2019, (Yayımlanmamış Danıştay Kararı) Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s. 525’ten naklen.

girileceğinden dereceli yargılamanın sağlamış olduğu güvence fonksiyonu gerçekleşmeyecek ve adil yargılanmaya ilişkin bazı haklar ihlal edilecektir.⁷⁸³

Vergi mahkemesinde taraf, duruşma yapılmasını talep ettikten sonra duruşmanın yapılması zaruri iken istinaf aşamasında duruşmanın yapılmasının taraf talebinden sonra mahkemenin onayına bağlı olması da sorun doğurması muhtemel olan bir meseledir. İstinaf aşamasına ilişkin olan ve aynı zamanda temyiz aşamasında duruşma yapılmasına ilişkin geçerli olan bu hüküm, duruşma talebinde bulunanın söz hakkının kısıtlanmasına ve davasını karşı tarafla bir kez de istinaf veya temyiz makamı önünde tartışma hakkının elinden alınmasına sebep olur. Yargılamanın tarafları açısından önemli olduğu ve savunulması gerektiği düşünülen bir durum var ise burada duruşma yapılması konusunda mahkemeye takdir yetkisi verilmesi adil yargılanma hakkının gerçekleşmesini zedeleyecek nitelikte olabilecektir.⁷⁸⁴ Sonuç itibarıyla istinaf aşamasında duruşmanın taraf talebi halinde yapılmasının zorunlu olması gerektiği kanaatindeyiz.

Duruşmanın salt şekli bir merasimi tamamlamak için olduğu anlaşılmamalıdır. Duruşma, hukuki argümanların ortaya konulabileceği bir ortamdır. Ancak duruşma, sadece dilekçeye aktarılması ihmal edilen hususların sözlü olarak ifade edilmesi fırsatı değildir. Uygulamada mahkemelerin duruşmayı, yazılı olarak ifade edilmemiş hususları dinlemek için oluşturduğu görülmektedir; esas olarak yazılı olarak söylenen ama vurgulanmak istenen hususlar için de duruşma yapılabilmelidir.

Uygulamada duruşmanın yapılmasının kabul görmediği hallere ilişkin, dosyadaki belgelerin yeterli olduğu veya uyuşmazlığın geldiği safhada usul ekonomisi de dikkate alınarak duruşma yapılmasına gerek olmadığı şeklindeki açıklamalarla yetinildiği görülmektedir.⁷⁸⁵ Oysa duruşmaya neden gerek görülmediği sağlam ve doyurucu gerekçelerle ortaya konulmalıdır.

⁷⁸³ Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 525.

⁷⁸⁴ Doğrusöz, “Duruşmanın Önemi”. Hollanda vergi yargılaması sisteminde taraflar istinaf kanun yoluna başvurduğunda iki tarafında beyanları alındıktan sonra mahkeme en az 3 hafta sonrası için bir duruşma günü tayin ederek taraflara tebliğ etmektedir. Taraflar şayet duruşma yapılmasını istemezler ise mahkemeden duruşmanın yapılmaması yönünde talepte bulunmaktadırlar. Bu perspektiften bakacak olursak duruşmanın her halükarda istinaf aşamasında yapılması şayet taraflar istemezler ise yapılmaması gereklidir.

⁷⁸⁵ “İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesince; davacı tarafından itiraz dilekçesinde duruşma isteminde bulunulmuş ise de; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 17. maddesinin 2. fıkrasına göre, temyiz ve itirazlarda duruşma yapılmasının, tarafların istemi yanında bölge idare mahkemesi kararına bağlanmış bulunduğu, uyuşmazlığa ait tüm bilgi ve belgelerin dosya ile UYAP kayıtları kapsamında ve karar vermeye yeterli olduğu, uyuşmazlığın geldiği safhada usul ekonomisi de dikkate

Vergi yargılamasında duruşma açısından değerlendirilmesi gereken bir diğer husus da duruşmada tanık dinletilip dinletilemeyeceğidir. Genel olarak vergi yargılamasında tanığın dinlenmesinin mümkün olduğu⁷⁸⁶ yönünde görüşler mevcut iken tanığın dinlenmeyeceğini ifade eden görüşler de bulunmaktadır.⁷⁸⁷

İYUK'un yazılı usulü benimsemiş olması ve tanık kurumunu düzenlemediği gerekçesiyle duruşmada tanığın dinlenmesinden imtina edilmesi, vicdani kanaatin oluşmasını engelleyen bir unsurdur.⁷⁸⁸

Tanık dinlenemeyeceği yolundaki görüşler ağırlıklı olarak; İYUK'ta tanık dinlenmesine ilişkin bir hüküm olmadığı ve İYUK'un 31. maddesinde tanıklığa ilişkin olarak HMK'ya atıf yapmadığı, duruşma ile ilgili düzenlemelerde böylesi bir kabul olmadığı, idari yargılama usulünde yazılilik ilkesinin geçerli olduğu gerekçelerine dayandırılmaktadır.⁷⁸⁹ HMK'ya atıf yapılmamış olması da tanığın dinlenemeyeceği

alınarak duruşma yapılmamasına karar verildikten sonra işin gereği görüldü..." Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İzmir BİM, 3. VDD, E: 2016/896, K: 2017/234, K. T. 23.02.2017 – Benzer yönde; Bölge İdare Mahkemesi Kararı-İzmir BİM, 3. VDD, E: 2017/1672, K: 2017/2004, K. T. 26.12.2017, Gaziantep BİM, 1. VDD, E: 2017/1649, K: 2017/1733, K. T. 14.11.2017, Gaziantep BİM, 1. VDD, E: 2017/1647, K: 2017/1735, K. T. 14.11.2017. "... istinaf isteminde bulunan davacının duruşma talebinin yerine getirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna varılarak..." Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 2. VDD, E: 2017/237, K: 2017/2946, K. T. 19.07.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁷⁸⁶ Doğrusöz, "Duruşmanın Önemi", Barlass, "Silahların Eşitliği İlkesi ve Yazılı İdari Yargılama Usulü", Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 509-512, Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 295 vd., Hondu, "İdari Yargılama Usulünde 'Duruşma' Yapılması ve Uygulamadaki Durum", s. 14. Ramazan Çağlayan, "İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S: 3-4, 2003, s. 195-206, 206, Turan Yıldırım, **İdari Yargı**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2010, s. 499. "Ne var ki, yazılilik ilkesinin tek başına uygulanmasının yaratabileceği birtakım sakıncalar da yok değil. Bir başka ifadeyle, anılan sebeplerle dava ve cevap dilekçelerinin yazılı şekle tabi olması ne kadar zorunlu ve yararlı ise, yargılama sürecinin bütünüyle ve mutlak bir şekilde bu esas üzerine oturtulması da o denli gereksiz ve sakıncalıdır. Sakıncaların başında, iddia ve savunmalarını duruşmada hâkime sözlü olarak anlatma olanağından yoksun bulunan tarafların verilen karara karşı duyacakları güvensizlik gelmektedir." Gürsel Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 13, S: 1, s. 33-46, (Çevrimiçi) <http://www.idare.gen.tr/kaplan-tanik.pdf>, 5 Ocak 2020.

⁷⁸⁷ İl Han Özay, **Günlük Yönetim II, Yargısal Koruma**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s.259. Gözübüyük, **Yönetim Yargı**, 2017, s.468; Celal Işıklar, "İdari Yargıda Duruşma", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:2, C. 2, S: 4, s. 45-100, 81.

⁷⁸⁸ Doğrusöz, "Duruşmanın Önemi".

⁷⁸⁹ Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2015, s. 286. "... İdari Yargılama Usulü Kanununda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan Erhan Özarslan'ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır." Danıştay 3. Daire, E: 1986/1201, K: 1986/2706, K. T. 24.12.1986; "... 2577 sayılı Kanunun 17 ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinlenileceği hükmüne bağlanmış, şahit

anlamına gelmemektedir. Zira İYUK'ta tanık dinlenebileceğine ilişkin hüküm bulunmamakla birlikte bunu yasaklayan bir hüküm de bulunmamaktadır. Kaldı ki tarafı olduğumuz İHAS'ın, 6. maddesinin 3. fıkrası da 'iddia tanıklarının sorguya çekmek veya çekirtmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek' şeklindeki düzenlemesiyle, bir suç ile ve bu bağlamda vergisel kabahat ile isnat edilen herkesin tanık dinletme hakkına sahip olduğunu hükme bağlamıştır.⁷⁹⁰ Yazıllık ilkesinin tek başını uygulanması da tarafların tatminini sağlayamayacağından tarafların gerek kendilerinin gerekse tanıklarının hâkim veya mahkeme önünde dinlenmesinin uyumsuzluğun çözüme kavuşturulmasında etkili olacağı, en azından tarafların tatminini sağlayacağı aşikârdır.

Tanık ifadelerin idari aşamada vergi dairesince alınıp vergi tarhına dayanak oluşturması mümkünken yargılama aşamasında tanık dinlenmemesi adil yargılanma hakkı ve özellikle silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.⁷⁹¹

Vergi yargılamasında duruşmada tanık dinlenilmediğinden bir çözüm yolu olarak noter aracılığıyla alınan beyanların tanık ifadesi olarak mahkeme dosyasına sunulması yöntemi uygulamada kullanılmaktadır.⁷⁹² Ancak belirtmek gerekir ki noter vasıtasıyla alınan beyanların mahkeme dosyasına sunulması, kesinlikle tanığın dinletilmiş olması

dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Aynı Kanunun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine de yollama yapılmamıştır." Danıştay 3. Dairesi, E:1989/3460, K: 1990/3569, K. T: 25.12.1990, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020. Doktrinde, Türkiye'de idari yargılama yöntemlerinin saptanmasında Fransız Danıştay'ın önemli etkilerinin olduğu ve tanık dinlenilmemesinin de Fransız Danıştay'ın eski içtihadından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Ancak Fransız Danıştay'ı içtihadında değişikliğe giderek tanık dinlenilmesi mümkün kılmıştır. Güney Dinç, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İzmir, İzmir Barosu Yayınları, 2006, s. 180.

⁷⁹⁰ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 142-143.

⁷⁹¹ İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 194.

⁷⁹² Noterlik Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca, "Noterler bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklini, kıymetini, ilgili şahısların kimlik ve ifadelerini tespit ederler." Anılan Kanun'un 102. maddesi uyarınca söz konusu tespit tutanak şeklinde yapılır. Yargıtay da, Anayasa'nın 9. maddesi uyarınca yargı yetkisi ancak bağımsız mahkemelerce kullanılacak olduğundan, noterlikçe düzenlenen tespit tutanağının hukuki değer taşımayacağına hükmetmiştir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E: 1990/2-31, K: 1990/169, K. T. 14.03.1990, LEGALBANK-Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net>, 5 Ocak 2020. Delil tespiti yargısal bir faaliyet olduğundan, delil incelemesi ve değerlendirmesinin mahkeme eliyle yapılmasının incelikleri bulunduğu, noterlerden bunu yapması beklenemeyecektir. Ancak doktrinde bir görüşe göre noter tespitlerinin hukuki değerinin olmadığı yönündeki yorum hem Noterlik Kanunu'na aykırıdır hem de noterlerin adalete olan hizmetlerini haksız şekilde yok saymaktır. Bu görüşe göre noterler, bu konudaki tespitlerini daha ayrıntılı olarak yaparlar ise mahkemelere de katkı sağlamış olacaktırlar. Ejder Yılmaz, "Noterlik İşlemlerinin Hukuk Davalarındaki ve İcra-İflas Takiplerindeki Önemi", **Noterlik Hukuku Sempozyumu I-II**, Ankara, Noterlik Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1997, s. 41-62, s. 54.

anlamına gelmeyecektir. “Zira tanık hâkimin, karşısına alarak uyuşmazlığın çözümünde hukuki değer ifade edecek bilgileri almak için uygun gördüğü soruları sorduğu kişidir. Aldığı cevapları şayet doyurucu bulmuyorsa tanıktan açıklama ister, yeni sorular sorar, duruşmanın taraflarının soru sormasına müsaade eder. Tüm bunların neticesinde de vicdani kanaati doğrultusunda tanığın beyanlarının dürüstlüğüne ve tutarlılığına itibar eder yahut etmez.”⁷⁹³ Diğer taraftan 3. kişilerin ifadelerinin noter tarafından tespit edilmesi durumunda, Anayasa’ya göre yargı yetkisi ancak bağımsız mahkemelerce kullanılacağından ve tanık dinlenmesi de yargısal bir faaliyet olduğundan noter tarafından tespit edilen ifadelerin ‘tanık ifadesi’ niteliğinde olmayacağı da açıktır. Ancak bu durum, vergi yargılamasında tanık beyanına duyulan ihtiyacın göstergesidir.⁷⁹⁴

İYUK md. 31’de HMK hükümlerine atıf yapılan hallere bir yenisi olarak eklenen, görüntü ve ses nakledilmesi yoluyla duruşma yapılması hali, adil yargılanma hakkının gereği olarak duruşmalara daha da önem atfedildiğini göstermektedir. Bunun yanında, uygulamada tanık dinleme noktasında başvuru bu usulün idari yargılamaya da dahil edilmesinin, aynı zamanda vergi yargılamasında tanık dinlenilmesinin mümkün olduğuna ilişkin görüşümüzü de destekler bir yanı bulunmaktadır.

Temyiz aşamasında maddi vakıa yeniden incelenmediğinden sadece hukuka uygunluk denetimi yapıldığından bu aşamada duruşma yapılsa dahi tanık dinlenebilmesi mümkün olamayacaktır. Ancak istinaf yargılaması aşamasında maddi inceleme de yapılacağından tanığın dinlenmesi mümkün olmalıdır. Ancak ilk derece mahkemesinde dinlenen tanığa ilişkin tutanak bulunmakta ve istinaf yargılamasında hâkimin başkaca sormak isteyeceği bir husus yok ise dinlenmesi gerekli değildir. Fakat taraflar ilk derece mahkemesinde alınan tanık ifadesinin yetersiz olduğunu düşünüyorlarsa tanık istinaf aşamasında da dinlenebilmelidir. Yerel mahkeme aşamasında gösterilmeyen tanığın istinaf aşamasında gösterilebilmesi de mümkün olmalıdır.

VUK mükerrer md. 378 hükmü uyarınca, şayet iddia ve savunmanın gerekli kıldığı bir hal varsa ise Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, dava konusu tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapan inceleme elemanları ile mükellefin

⁷⁹³ Barlass, “Silahların Eşitliği İlkesi ve Yazılı İdari Yargılama Usulü”, Gümüşkaya, **a.g.m.**, s. 37-38.

⁷⁹⁴ İrfan Barlass, Gamze Gümüşkaya, **Açıklamalı ve İctihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 194.

duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisi dinlenir.⁷⁹⁵ Ayrıca 659 sayılı KHK'nın 6. maddesinin 4. fıkrasında, idari davalarda; gerekli görülmesi halinde, idarede görevli bir personelin, uzmanlığından faydalanılmak üzere bir vekil veya temsilcisi ile birlikte duruşmalara iştirak ettirilebileceği düzenlenmiştir.

Danıştay bu kimselerin dinlenilmesini, yerine göre kendiliğinden uyguladığı uzman dinleme yöntemi olarak ifade etse de⁷⁹⁶ bu görüş kanaatimizce yerinde değildir. Burada herhangi biri değil mükellefin nezdinde, yapılan işlemin merkezinde olmasa da içerisinde yer alan kimselerin tanık olması söz konusudur. Bu kimselerin olayla ilişkileri uzmanlıklarının önüne geçmektedir ve kendilerine tanık sıfatını kazandırmaktadır.⁷⁹⁷ Ayrıca bu kimselerin mükerrer 378. madde uyarınca dinlenilmeleri yönündeki istemlerinin duruşma istemi olarak kabulü gereklidir.⁷⁹⁸ Bunun doğal sonucu olarak; inceleme elemanı veya mükellefin, muhasebecisi ya da mali müşavirinin, davalı veya davacının kendisi yahut yetkili temsilcisi ile birlikte duruşmaya katılması gerekmektedir. Mükellefin kendisi ya da avukatı durumundaki vekili olmaksızın mali müşaviri ya da muhasebecisinin dinlenebilmesi mümkün değildir. Özellikle mali müşavirin dinlenilmesinde, dava konusu vergi ve cezanın ilgili olduğu yılda mali müşavir olması şartı aranmaktadır.⁷⁹⁹

Vergi kaçakçılığı suçları dolayısıyla ceza mahkemesinde yapılan yargılamada tanık dinlenilmesi mümkün iken üç kat vergi ziyaı cezasının vergi yargılamasında ele

⁷⁹⁵ İnceleme elemanı, mali müşavir ya da muhasebecinin beyanları, vergi incelemeleri ve muhasebe, kanuni defterler ile hesap planının açıklanmasından ibarettir. Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 451. VUK mükerrer md. 378 uyarınca dinlenebilecek kimseler şahit değildir ayrıca hukuki nitelendirme ya da hukuki savunma da yapamazlar. M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Yargısında Duruşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 144, s. 147-161, 156.

⁷⁹⁶ Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 534.

⁷⁹⁷ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 144.

⁷⁹⁸ "213 sayılı Kanun'un mükerrer 378. maddesinde düzenlenen dinlenilme hakkının kullanılmasının, yazılı yargılama usulünün benimsendiği idari yargılama usulümüzde, ancak, duruşma yapılmak suretiyle mümkün olabileceği dikkate alındığında, tarafların, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 378. maddesi uyarınca dinlenilmeleri yönündeki istemlerinin duruşma istemi olarak kabulü gerekeceği açıktır. Söz konusu vergi incelemesi uyarınca gerçekleştirilen vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin dava konusu edildiği Bursa 1. Vergi Mahkemesi'nin İstinafa konu dosyalarında, davalı idarenin duruşma istemi karşılanmadan karar verildiği görülmektedir." Bölge İdare Mahkemesi Kararı - İstanbul BİM, 2. VDD, E: 2017/356, K: 2017/3703, K. T. 29.09.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. Aynı yönde görüş için bkz: Danıştay 4. Dairesi, E: 2007/1959, K: 2007/2845, K. T. 19.09.2007, **Danıştay Dergisi**, S: 117, s. 145-146. Aksi yönde görüş için bakınız: Danıştay 3. Daire, E: 1995/3755, K: 1996/4486, K. T. 13.11.1996, **Danıştay Dergisi**, S: 93, s. 182-184.

⁷⁹⁹ Özbacı, **a.g.e.**, s. 373.

alınması sırasında tanık dinletilememesi şeklindeki yaygın uygulama da bir çelişki ve haksızlık doğurmaktadır.⁸⁰⁰

Duruşmaya ilişkin duraksama yaratacak bir husus da duruşmada iddia ve savunmaların genişletilip genişletilemeyeceği ve değiştirilip değiştirilemeyeceğidir. Dilekçe ve savunmaların sonuç ve talep kısmında bulunan hususların genişletilmesi ve değiştirilmesi dışında gerek uyuşmazlığın maddi yapısı gerekse hukuki değerlemesine ilişkin yeni unsurların duruşmada ileri sürülmesi mümkündür.⁸⁰¹

İYUK md. 31’de HMK’ya atıf yapılan bir hal olarak duruşma esnasında tarafların mahkemenin düzenini bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler düzenlenmiştir. HMK’nın ‘Duruşma düzeni’ kenar başlıklı 151. maddesinin ilk fıkrasına göre, hâkim, duruşmanın düzenini bozan kişiyi bunu yapmaktan men eder ve gerektiğinde avukatlar hariç olmak üzere vakit geçirmeksizin duruşma salonundan çıkarılmasını emreder.⁸⁰²

Sonuç itibariyle vergi mahkemesindeki yargılamada taraflara davanın miktarından bağımsız olarak duruşma talep etme imkânının verilmeli ve gerek vergi mahkemesi gerekse istinaf mahkemesinde yapılan yargılamalarda yazılı yargılama usulüne ilişkin kuralların yumuşatılması, hâkime yargılamanın gidişatının gerekli kıldığı durumlarda duruşma yapma serbestisinin tanınması ile duruşmaya ilişkin hükümlerin düzenlenip duruşma tutanağının zorunlu olması yönündeki görüşe katılmaktayız.⁸⁰³

3.5. İddia ve Savunmanın Genişletilmesi ve Değiştirilmesi

İdari yargılamanın amacına ulaşabilmesi, yargılama kurallarının doğurduğu biçimsel gerçeklikten ziyade maddi gerçekliğin ortaya çıkarılabilmesidir. Bu sebeple davacı, idare aleyhine dava açarken yanlışlık yaparsa ve bunun sonucunda da istemini hatalı veya eksik ifade ederse, sonradan bu yanlışlığı düzeltebilmek ve eksikliği tamamlayabilmek için istem sonucunu ve dayandığı vakıaları değiştirebilmeli veya

⁸⁰⁰ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 145.

⁸⁰¹ Özbacı, **a.g.e.**, s. 374, Hondu, “İdari Yargılama Usulünde ‘Duruşma’ Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, s. 9.

⁸⁰² HMK’nın 151. maddesinin devam eden fıkraları şöyledir: “(2) Bir kimse, ihtarla rağmen mahkemenin düzenini bozar veya mahkeme huzurunda uygun olmayan bir söz söylemeye veya davranışta bulunmaya devam ederse derhâl yakalanır ve hakkında dört güne kadar disiplin hapsi uygulanır. Bu fıkra hükmü avukatlar hakkında uygulanmaz. (3) Mahkemenin düzenini bozan eylem veya mahkeme huzurunda söylenen uygun olmayan söz veya davranış, ayrıca bir suç oluşturuyor ise bu durum bir tutanak ile Cumhuriyet başsavcılığına gönderilir ve gerekiyorsa, avukatlar hariç, fiili işleyenin tutuklanmasına da karar verilir.”

⁸⁰³ Erkut, “İdari Yargının Yeniden Yapılandırılmasında Yargılama Hukuku Kurallarının Etkinleştirilmesi Sorunu”, s. 90.

tamamlayabilmelidir. Yine aynı durumda idare de savunmasını eksik veya hatalı yapar ise bu yanlışlığı düzeltebilmeli veya eksikliği tamamlayabilmelidir.⁸⁰⁴

İYUK'ta iddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesine ilişkin İYUK md. 16, f. 4'teki "*Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir.*" hüküm yer almaktadır. Bu hükme bakıldığında, dava konusu yapılmış taleplere yenisinin eklenemeyeceği, daha açık bir ifadeyle başlangıçta talep edilmeyen yeni bir hak iddiasında bulunulamayacağı anlaşılmaktadır.

Diğer yandan söz konusu düzenlemeyi onu temel bağlamından koparacak biçimde yorumlamamak gerekir. Söz konusu düzenleme dava dilekçesinde yer verilmiş hak taleplerini gerekçelendiren ve onları kuvvetlendiren yeni iddialara yer verilmesini sınırlandırmamaktadır. Bir diğer söyleyişle ilk netice-i talebin doğal sonucu olan ve hak talebini destekleyenler iddialara yer verilmesini yasaklamamaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki söz konusu hüküm, her bir idari işleme karşı ayrı dava açılır kuralını aşacak şekilde de yorumlanamayacaktır. Şöyle ki açılan bir davaya, bu dava ile bağı zayıf olan ve aslında başka davanın konusu olacak hak iddialarının eklenmesi mümkün değildir. Örneğin kanun yolu başvurusu yapıldığında süresi dolmadan istinaf dilekçesine ek olarak verilen dilekçe ile yargılama giderleri ve vekâlet ücreti yönünden de taleplerde bulunulabilirdi.⁸⁰⁵ Örneğin bir mükellef, KDV iadesine ilişkin olarak davasını açtıktan sonra bu talebine kod listesinden çıkarılmayı da eklemek isteseydi, süresinde başvurmak şartıyla bu kabul olunacaktır. Tabii ki bu örnekte tersi mümkün olmayacaktı; zira ilk talep kod listeden çıkarılma olsa idi, kod listeden çıkarılma talebinin kabulü aynı zamanda KDV iadesini engelleyen dayanak işlemin iptali anlamına da geleceğinden ilk talebe KDV iade isteminin eklenmesi gerekmeyecektir. Örneğin mükellef, hakkındaki ihtiyati

⁸⁰⁴ Ejder Yılmaz, "İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı", **Ankara Barosu Dergisi**, S: 3-4, 1983, s. 11-34, 29.

⁸⁰⁵ "Davalı idare tarafından temyiz süresi geçtikten sonra temyiz dilekçesinde ek dilekçe verilerek mahkeme kararının yargılama giderleri ve vekalet ücreti yönünden bozulması istenilmiş ise de, ilk temyiz dilekçesinde belirtilen istemlerden farklı olarak temyiz isteminin genişletilmesi mümkün değildir." Danıştay 6. Dairesi, E: 2006/3758, K: 2008/2782, K. T. 07.05.2008, **Danıştay Dergisi**, S: 119, s. 238-239.

haciz kararı ile evi ve bankadaki parası haczediliyor. Mükellef evi üzerindeki haczin kaldırılmasına ilişkin açtığı davada süresi içerisinde olmak kaydıyla bankadaki parası için de talep ekleyebilecektir. Eklemek gerekir ki bu hüküm özü itibariyle hakkı daraltan değil, genişleten bir hükmüdür.

Ayrıca İYUK md. 16/4'teki hüküm, iddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağının varlığına da işaret etmemektedir. Zira idari yargıda re'sen araştırma ilkesi cari olduğundan böyle bir yasaktan bahsedilemeyecektir. Bu hükmün getirilişinin bir amacı da her iki tarafın iddia ve savunma nedenlerini davanın başında hazırlamaları ve yargılamanın bu çerçevede sürmesi, ayrıca davanın neye ilişkin olduğunun diğer tarafça öğrenilmesi ve mahkemenin de yapacağı yargılamanın neye ilişkin olduğunu başlangıçtan itibaren bilebilmesidir. Taraflar iddia ve savunma nedenlerinde yanlışlıkla, unutkanlıktan veya hukuku iyi bilmemelerinden dolayı bir yanlışlık veya eksiklik yapmışlarsa bunu giderebilme imkânına sahip olmalılardır. Aksi halin kabulü sakıncalar doğuracaktır.⁸⁰⁶ Ancak yinelemek gerekir ki şayet yeni bir hak iddiasında bulunulacaksa bunun dava açma süresi dolmadan yapılması gerekmekte olup Danıştay da genel olarak bu görüşü taşımaktadır.⁸⁰⁷ Ancak dava açma süresi sona erdikten sonra iddia genişletilemez.⁸⁰⁸

İddianın değiştirilmesi ve genişletilmesi kapsamında ele alınması gereken bir diğer hüküm de İYUK'un 21. maddesidir. İYUK'un 'Sonradan ibraz olunan belgeler' kenar başlıklı 21. maddesi uyarınca, dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilmesi halinde kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Şayet bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez.

⁸⁰⁶ Yılmaz, "İdarî Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı", s. 30.

⁸⁰⁷ "Temyiz isteminden vazgeçilmesine ilişkin hiçbir işlem yapılmamış olması, kamu düzenini ilgilendiren bir husus olması nedeniyle resen gözönüne alınabileceğinden, 90 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra davacı vekiline verilen ek dilekçeyi davanın tevsii anlamında kabul etmemek gerekmektedir." Danıştay 13. Dairesi, E: 1976/1061, K: 1976/3605, K. T. 21.12.1976, **Danıştay Dergisi**, 1977, S: 26-27, s. 610.

⁸⁰⁸ Danıştay 5. Dairesi, E: 2009/973, K: 2009/1073, K. T. 09.03.2009, **Danıştay Dergisi**, S: 122, s. 286-287. Doktrinde, iddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağının HMK hükümleri çerçevesinde ele alınıp, her iki yargı kolundaki uygulamalarda bir bütünlük oluşturmalarının faydalı olacağı yönünde de görüş bulunmaktadır. Cemil Kaya, Recep Akcan, "Medeni ve İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi veya Değiştirilmesi Yasağı", **İÜHF**, C. LXVII, S: 1-2, 2009, s. 123-141, s. 141.

İYUK md. 21'e ihtiyatlı yaklaşmak gerekmektedir. Bu madde ilk nazarda re'sen yargılama ilkesi ile yarışan değil, çelişen bir görünümdeydir. Diğer yandan hukuk alanında kanun koyucuya kusur izafe edilerek yorum yapılamayacağından bu hükmün yorumlanması ve hukuki sonucunun ortaya konulması gerekmektedir. Bu maddeyi re'sen araştırma ilkesi karşısında yok saymak, uygulama alanından mahrum bırakmak mümkün değildir.

Bizim anlayışımızda bu hükmün de her hükümde olduğu gibi bir ratio legis vardır. Buna geçmeden önce temel bir prensibi hatırlatmak gerekmektedir. Sonradan ibraz edilen bilgi ve belgelerin yargılamaya esas alınması, mahkemece vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına kanaat getirilmesi ve karşı tarafa tebliğ edilmesi şartlarına bağlanmıştır. Şayet bir bilgi veya belge sonradan ibraz olundu ise adil yargılanma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin gereği olarak bunun karşı tarafa da sunulması gerekmektedir, aksi halde bozma sebebi oluşturacaktır.⁸⁰⁹

Bu noktada 21. maddede yer alan dosyaya sunulan belgelerin karşı tarafa tebliği şartı, yargılama sürecini kötü niyetli uzatmaya yönelik girişimlerin önüne geçmek için vardır. Basit bir örnek vermek gerekirse, tarhiyata karşı açılan davalarda tahsil işlemleri kendiliğinden duracaktır; dava açıldıktan sonra davanın sonuca bağlanmasını istemeyen davacı, zaten tarh işlemi de durduğundan, mahkemeye yeni talepler içerir dilekçeler verip bunun da karşı tarafa tebliğini sağlayıp hukuken hiçbir gerekçesi olmadığı halde davayı uzatabilir ve tarhiyat durduğundan, salt davanın uzaması sebebiyle kendisine menfaat sağlayabilir. Kanun koyucu bunun önüne geçebilmek amacıyla bu hükmü getirmiştir. Ekleme gerekir ki her ne kadar istinaf aşamasında yürütme kendiliğinden durmasa da yürütmenin durdurulması yönünde karar verilmiş olması halinde aynı olası durumun yaşanabilmesi muhtemeldir.

Bunun haricinde şayet uyuşmazlığın hukuki yönüne ait bir belge var ise mahkemece hiçbir şarta tabi tutulmadan dikkate alınmalıdır. Şayet bu belge, ilgili taraf vermese dahi idari yargı yerinin re'sen getirtip inceleme ihtiyacı duyacağı bir belge ise

⁸⁰⁹ “Adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarından biri olan savunma hakkını tam olarak kullanabilmesi için 2577 sayılı Kanun'un yukarıda değinilen 21. maddesine uygun şekilde, bahsolunan dilekçenin davacıya tebliği ile dilekçe ekindeki raporu inceleyebilme imkânı tanınması suretiyle raporda yer alan hususlara karşı cevap verebilme olanağı sağlandıktan sonra bir karar verilmesi gerektiği halde bu yapılmadan karar verilmiş olmasında yasa ve usule uyarlık görülmemiştir.” Danıştay 5. Dairesi, E: 2005/2698, K: 2005/6541, K. T. 30.12.2005, **Danıştay Dergisi**, S: 173-175, 174.

vaktinde ibraz edilmesine imkân bulunup bulunmadığına bakılmamalıdır. Zira mahkemenin maddi olayı açıklığa kavuşturmak için zaten re'sen araştırma görevi çerçevesinde bu belgeyi elde etmesi gerekli olup bu sebeple tarafın zamanında bu belgeyi sunmasının mümkün olup olmadığını araştırması yersiz olacaktır.⁸¹⁰

İYUK'ta re'sen yargılama ilkesi yer almaktadır. İlkeleri, normlardan daha üstün konumlandırmak gerekmektedir. Bunun bir gereği olarak da normlar, ilkeye uygun yorumlanmalıdır; ilkeyle çelişen yorum yapılmamalıdır. İlk nazarda, 21. madde re'sen yargılama ilkesi ile yarışan değil, çelişen bir hüküm olarak görülse de ilkeye uygun yorumlandığında amacı anlaşılmaktadır.

Diğer yandan kanaatimizce hükümdeki “kabul eder” mefhumu muhalifinden “kabul edilmez” şeklinde anlaşıldığından bunun yerine, nazara alınır veya alınmaz şeklinde bir ifadenin kullanılması yerinde olur. Zira verilen dilekçenin kabul edilmemesi, iadesini zorunlu kılar. Dilekçe, dilekçeyi verenin iradesini yansıttığından, kabul edilmemesi hukuka aykırı olur. Bu sebeple hükümde ifadenin nazara ya da dikkate alınır şeklinde olması yerinde olurdu.

Uygulamada mahkemeler, sonradan ibraz edilen belgeleri genellikle kabul etmektedir. Vergi yargılamasındaki yakın tarihli İBKK⁸¹¹ ile bu görüşün benimsendiği bir kez daha görülmüştür. Kanaatimize göre ilk derece mahkemesinde sunulmamakla beraber istinaf aşamasında sunulan belgelerin 21. madde kapsamında mahkemece kabul edilmesi gerekmektedir.⁸¹² Aksi hal, yukarıda da açıklanan nedenlerle hem re'sen araştırma ilkesine hem de hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

⁸¹⁰ Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 553-554, Karahanoğulları, **a.g.e.**, s. 616.

⁸¹¹ Danıştay İBKK, E: 2013/3, K: 2019/1, K. T. 08.02.2019, R. G. t. 25.07.2019, S: 30842.

⁸¹² Mutlu Kağıtçıoğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 226. “Vergisi ihtilaflı dönemde tarımsal faaliyette bulunan ve götürü gider emsali uygulanarak tespit edilen ortaklık kazancından, ödediği kredi faizini indiren davacı, üretici firma olan Çukobirlik'den vergilendirme döneminde aldığı gübre ve ilaç faturalarını temyiz dilekçesiyle birlikte sunmuştur. Her ne kadar taraflarca iddiaların kanıtlanmasına ilişkin belgelerin ve kanıtların davayı inceleyen yargı yerlerine Yasada öngörülen süre içinde ve cevap yahut cevaba cevap dilekçeleri ile birlikte sunulması gerekmekte ise de 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 21. maddesinde; süresinde sunulmasına olanak bulunmadığı için taraflarca sonradan dosyaya ibraz edilen belgelerin, sunulma olanaksızlığına ilişkin açıklamalar yeterli görüldüğünde Mahkemelerce kabul ve gerekli görülürse karşı tarafa tebliğine karar verilmesi öngörüldüğünden, hüküm verildikten sonra temyiz incelemesi sırasında dosyaya davacı tarafından sunulan Çukobirlik tarafından düzenlenen gübre ve tarım ilacı faturaları göz önüne alınıp, değerlendirildikten sonra yeniden karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.” Danıştay 3. Dairesi, E: 2000/2570, K: 2003/3077, K. T. 14.05.2003, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İSTİNAF MAHKEMESİNİN VEREBİLECEĞİ KARARLAR

VE

BU KARARLARA KARŞI OLAĞAN BAŞVURU YOLU

4.1. İstinaf Başvurusunun Bölge İdare Mahkemesince (İstinaf Mahkemesince) İncelenmesi

İlk derece vergi mahkemeleri, kendilerine açılan vergi davalarında ilk inceleme yaparak dava dilekçesinde eksikliklerin, dava açma tasarruf ve şartlarının ve unsurlarının bulunup bulunmadığını incelemektedir. Bu ilk incelemeden sonra yukarıda belirtilen eksiklikler yoksa vergi mahkemesince davanın esasına girilir. Bu haliyle ilk derece vergi mahkemesinde görülen vergi davalarının, dava dilekçesinin şekil şartları açısından denetlenmesi ve sonra da dava dilekçesinin kabulü ile davanın esasına geçilmesi aşamalarından ibaret olduğu ifade edilebilir.⁸¹³

İstinaf başvurusu, kararı veren ilk derece mahkemesine verilen dilekçe ile yapılmaktadır. İstinaf dilekçesini alan ilk derece mahkemesi, bunu bir ön incelemeden geçirmektedir. İlk derece mahkemesi kendisine gelen dilekçeyi İYUK'un 3 ve 4. maddelerinde yer alan şartları taşıyıp taşımadığı, gerekli harçlarının tam ve eksiksiz ödenip ödenmediği hususlarında incelemektedir. İlk derece mahkemesi bu incelemesinden sonra tebligat işlemlerini de gerçekleştirerek dosyayı istinaf incelemesi yapılmak üzere bölge idare mahkemesine göndermektedir. Bunun üzerine kendisine dosya gelen istinaf makamı dosyayı incelemektedir.

İstinaf mahkemesi önüne gelen dosyayı inceleyerek; ilk derece mahkemesinin ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olduğu hallerde istinaf başvurusunu kabul edip, ilk derece mahkemesinin kararını kaldırarak dosyayı incelenmek üzere ilk derece mahkemesine geri gönderebilecek ki bu durumda istinaf mahkemesinin verdiği kararlar kesin nitelik taşır ya da ilk derece mahkemesinin esastan vermiş olduğu kararın hukuka aykırı olduğuna

⁸¹³ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C:III, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1962, s. 1973.

hükmediyorsa ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp kendisi incelemesini yaparak hükmünü verebilecektir.

Belirtmek gerekir ki vergi mahkemesince işin esası hakkında karar verilmiş olması istinaf mahkemesinin ilk incelemeye ilişkin değerlendirme yapmasına mani olmayacaktır.⁸¹⁴

İlk incelemede mahkeme başkanı veya görevlendireceği üye tarafından dilekçe; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet ve İYUK 3 ve 5. maddelere uygunluğu yönünden incelenmektedir. İlk inceleme⁸¹⁵ hususunu tümüyle ele almak hem çalışmamızın kapsamını aşacağından hem de çeşitli vesilelerle bu hususlardan bazılarını değerlendirmiş olmamız sebebiyle bu alt bölümde sadece ilgili fıkrada ayrıca zikredilmiş olan davaya reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hali ile davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme tarafından bakılmış olması hali irdelenecektir.

4.1.1. Davaya Yasaklanmış ya da Reddedilmiş Hâkim Tarafından Bakılması

Anayasa'nın 36. maddesinin 2. fıkrasına göre hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz. Bu kuralın istisnası, hâkimin yasaklılığı ve reddi sebeplerinin varlığıdır.

Hâkimlerin bir yargılamayı yürütürken sadece yasama ve yürütme organları karşısında bağımsız ve tarafsız olmaları yeterli olmayıp aynı zamanda yargılamanın tarafları olan davacı ve davalı karşısında da bağımsız ve tarafsız olmaları gerekmektedir.⁸¹⁶

Bu kurumların düzenlenmesinin temelinde, verilen kararlara güvenin, tarafsızlık ve bağımsızlık duygusunun en üst düzeyde teminini sağlamak amacı yatmaktadır.

⁸¹⁴ Hüseyin Bilgin, **99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvuru Rehberi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 98-99.

⁸¹⁵ İlk inceleme konusunda ayrıntılı bilgi için bakınız: Halit Eyüp Özdemir, **İdari Yargıda Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

⁸¹⁶ A. Şeref Gözüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C.II-İdari Yargılama Hukuku, 9. bs., Ankara, Turhan Kitapevi, 2017, s. 768.

Hâkimin, tarafsız olmasının yanı sıra tarafsızlığını kuşkuya düşüren hallerden de sakınması, aksi takdirde davaya bakmaması gerekmektedir.⁸¹⁷

İYUK md. 31 hükmünde, HMK'ya atıf yapılan hallerden bir tanesi de hâkimin davaya bakmaktan yasaklılığı ve reddi halidir. Ancak burada bir kez daha belirtmek gerekir ki HMK'ya yapılan atıf sadece İYUK md. 31'de sayılan kurumlarla sınırlıdır.⁸¹⁸

HMK md. 34'te hâkimin davaya bakmaktan yasaklılığı, md. 35'te çekinme kararının sonuçları, md. 36'da ret sebepleri, md. 37'de hâkimin bizzat çekilmemesi hali düzenlenmiştir. HMK md. 38/8'de ise hâkimi çekilmeye davet etmenin, hâkimin reddi hükmünde olacağı belirtilmiştir.

Hâkimin davaya bakmaktan yasaklılığı ve reddine ilişkin olarak İYUK'ta yer alan hükümler ise md. 56 ve 57 hükümleridir. Bunlardan İYUK md. 56'da Danıştay'da çekinme ve ret düzenlenmişken⁸¹⁹ md. 57'de mahkemelerde çekinme ve ret hali düzenlenmiştir.

Yasaklılık durumunda çekinme ve çekilmeye davet; ret sebeplerinin varlığında ise çekilme, ret veya ret hükmündeki çekilmeye davet söz konusu olabilecektir. Her iki kurum da adil yargılanma hakkının bir yansıması olarak, yargı makamlarını işgal eden kişilerin tarafsız olmaları gerekliliğinden hareketle düzenlenmiştir.⁸²⁰

⁸¹⁷ Yasin Sezer, Osman Erumcu, Hüseyin Bilgin, "Yeni Düzenlemeler Işığında İdari Yargıda Hâkimin Çekinmesi ve Reddi", **TAAD**, C. 1, Yıl: 2, S: 5, s. 123-158, 123.

⁸¹⁸ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda hüküm bulunmayan hususlarda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı haller 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesinde belirtilmiş olup; Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na gönderme yapılan hususların bu hallerle sınırlı olduğuna dair karar için bakınız: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E: 2010/3538, K: 2011/1, K. T. 27.01.2011, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 2011, S:127, s. 63-64.

⁸¹⁹ İYUK'un 'Danıştayda çekinme ve ret' kenar başlıklı 56. maddesi şöyledir: "1. Davaya bakmakta olan dava dairesi başkan ve üyelerinin çekinme veya reddi halinde, bunlar hariç tutulmak suretiyle, o daire kurulu tamamlanarak, bu husus incelenir, çekinme veya ret istemi yerinde görülürse işin esası hakkında da bu kurulca karar verilir. 2. Çekinen veya reddedilenler ikiden fazla ise bu husustaki istem, idari dava dairesi başkan ve üyeleri için İdari Dava Daireleri Kurulunda, vergi dava dairesi başkan ve üyeleri için Vergi Dava Daireleri Kurulunda incelenir. Çekinen veya reddedilen başkan ve üyeler bu kurullara katılamazlar. Üye noksanı diğer dava dairelerinden tamamlanır. Bu kurullarca çekinme veya ret istemi kabul edildiği takdirde davanın esası hakkında da bu kurullarca karar verilir. 3. İdari Dava Daireleri Kurulu ile Vergi Dava Daireleri Kurulu başkan ve üyelerinden davaya bakmaktan çekinmesi veya reddi halinde noksan üyelikler diğer dava dairelerinden tamamlanır. 4. İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının toplanmasına engel olacak sayıda ret istemlerinde bulunulamaz ve çekinilemez. 5. Danıştay Tetkik hâkimleri ve savcılarını sebeplerini bildirerek çekinebilecekleri gibi taraflarca da reddedilebilirler. Bunlar hakkındaki çekinme veya ret istemleri davaya bakmakla görevli daire tarafından incelenerek karara bağlanır."

⁸²⁰ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 171, Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 753. "Açılan bir davada, hâkimin taraflardan biri veya dava ile yakın ilgisinin bulunması halinde hâkimin o davada tarafsız kalamayacağından endişe duyulur. Bu nedenle hâkimin

4.1.1.1. Hâkimin Yasaklılığı, Çekinme/Çekinmeye Davet

Çekinme, HMK'nın 34. maddesinde yedi bent halinde tahdidi olarak sayılan yasaklılık nedenleri⁸²¹ ile sebep-sonuç ilişkisi içinde olan bir kurumdur.⁸²² Yasaklılık sebeplerinin bulunduğu bir hal olması durumunda hâkim davaya bakamaz, taraflardan bir talep gelmese dahi kendiliğinden davadan çekinmek zorundadır.

HMK md. 35'te ise çekinme kararlarının sonuçları düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca çekinme kararına karşı üst mahkemeye başvurulabilmesi mümkündür. Ayrıca yasaklama sebebinin ortaya çıktığı tarihten itibaren o hâkimin huzurunda yapılan bütün işlemler, bir üst mahkemenin kararıyla iptal olunabilir; hüküm ve kararlar da her durumda iptal olunmaktadır. Yasaklılık sebebinin varlığına rağmen hâkim davayı yürütmüş ise

tarafsız kalamayacağı varsayılan veya tarafsızlığından kuşku duyulabilecek hallerde, hâkimin kendi mahkemesinin yetki ve görevine giren belli bir davaya bakamayacağı kabul edilmiştir. Hâkimin davaya bakmaktan çekinmesi, hâkimin tarafsız kalamayacağı varsayılan ve kanun tarafından sayma yoluyla gösterilen hallerdir. Buna karşılık, hâkimin reddi halleri kanunda yer alan sebeplerle sınırlı değildir. Hâkimin tarafsızlığından kuşku duyulan hallerde ileri sürülen ret sebebinin reddedilen hâkimin katılmadığı mahkeme tarafından, reddedilen başkan ve üye birden çok ise başka mahkeme tarafından incelenip kabul edilmesinden sonra, hâkimin o davaya bakamayacağını belirlenmesi usulü uygulanmaktadır.” Danıştay 1. Dairesi, E: 2008/126, K: 2008/181, K. T. 08.02.2008, **Danıştay Dergisi**, 2008, S:118, s. 21.

⁸²¹ HMK'nın “Yasaklılık sebepleri” kenar başlıklı 34. maddesi şöyledir: (1) Hâkim, aşağıdaki hâllerde davaya bakamaz; talep olmasa bile çekinmek zorundadır: a) Kendisine ait olan veya doğrudan doğruya ya da dolayısıyla ilgili olduğu davada, b) Aralarında evlilik bağı kalksa bile eşinin davasında, c) Kendisi veya eşinin altsoy veya üstsoyunun davasında, ç) Kendisi ile arasında evlatlık bağı bulunanın davasında, d) Üçüncü derece de dâhil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı kalksa dahi kayın hısımlığı bulunanların davasında, e) Nişanlısının davasında, f) İki taraftan birinin vekili, vasisi, kayıymı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davada.” Örneğin, eşinin ya da çocuklarının yönetiminde görev aldıkları şirketin vergi borçları dolayısıyla açılan vergi davalarında da bunların ileride VUK md. 10 uyarınca takip edilmeleri olasılığı bulunduğundan vergi hâkimini dolayısıyla ilgilendirmektedir. Yine aynı şekilde avukat davayı açtıktan sonra hâkim olursa ve ilgili davanın hâkimi olarak atanır ise bu davaya bakamayacaktır. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 753-755. HMK'nın 45. maddesinde, davada görevli zabıt kâtibi hakkında HMK'nın 34. maddesinde düzenlenen yasaklılık veya 36. maddesinde düzenlenen ret sebeplerden birisiyle ret talebinde bulunulabileceği, bu talebin, zabıt kâtibinin görev yaptığı mahkeme tarafından karara bağlanacağı ve zabıt kâtibinin reddi ile ilgili verilecek kararların kesin olduğu hüküm altına alınmıştır. İYUK'ta zabıt kâtibinin yasaklılığı ve reddine ilişkin bir hüküm bulunmamasıyla birlikte İYUK md. 31/1'de HMK'ya yapılan atıflar içerisinde de bu husus yer almamaktadır. Dolayısıyla bu konuda İYUK'ta bir boşluk olduğu söylenebilecektir. Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 172-173, dn. 450. Ancak idari yargılamada duruşmada zabıt tutulmadığı gibi münhasıran davalardan biri ile görevli zabıt kâtibi de bulunmamaktadır. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 759. Adli yargıda duruşmalara katılıp ifadeleri zapta geçiren ve bu zabıtları davada önem arz zabıt kâtibinin durumu ile yazılı yargılama usulünün cari olduğu idari yargılama usulünde zabıt kâtibinin durumu aynı değildir. İdari yargılamada zabıt kâtibinin davanın gidişatına etkisi ve katkısı mahkemede görevli diğer memurlar kadardır. İdari yargılamada kalem hizmetlerinde görevli her kâtibin, her dosya ile çalışma olasılığı olduğundan ret edilecek kâtibi belirlemek zor olacaktır ve ret sebepleri de somutlaştırılamayacaktır. Bu sebeplerle zabıt kâtibinin çekinmesi veya reddinin idari yargılama açısından işlevsel bir kurum olduğunu söyleyebilmek mümkün olmayacaktır. Sezer, Ermumcu, Bilgin, **a.g.m.**, s. 155.

⁸²² Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 172, Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 9. bs., s. 768.

hüküm ve kararlar iptal olsa bile hâkim, söz konusu yargılamanın giderlerini ödemeye mahkûm edilmektedir.

Hâkimin yasaklılık sebebini biliyor olup olmaması, karar veya hükmün iptal edilmesinde etkili olmayacak ve karar veya hüküm her durumda iptal edilecektir. Ancak hâkimin mahkûm edileceği yargılama giderleri noktasında, söz konusu yasaklılık sebebini bilmiyor olması etkili olabilir.⁸²³

4.1.1.2. Hâkimin Tarafsızlığı Konusunda Kuşku Yaratabilecek Sebepler/Ret Sebepleri, Çekilme/Çekilmeye Davet

HMK'nın 36. maddesinde⁸²⁴ sayılan hallerin birinin ortaya çıkması durumunda hâkimin tarafsızlığından kuşku yaratabilecek hallerin varlığı karine olarak kabul edilmiştir. 36. maddede belirtilen sebeplerden birinin varlığı halinde hâkim durumdan etkilenmeyerek davasını karara da bağlayabilir. Ancak bu durumun varlığı taraflarda, davanın yansız olarak yürütülemeyeceği hususunda kuşku yaratabilecek nitelikte ise hâkim davadan çekilmelidir. Hâkim ret sebeplerinin bulunması halinde davadan bizzat çekilebilir, çekilmez ise iki taraftan biri talepte bulununcaya kadar davaya bakmaya devam eder.⁸²⁵

HMK'nın 36. maddesinde sayılan bu sebepler, yasaklılık sebeplerinde olduğu gibi sınırlı sayıda değildir.⁸²⁶ Maddenin düzenleniş şekline bu sebeplerin sınırlı sayıda

⁸²³ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 753.

⁸²⁴ HMK'nın 'Ret sebepleri' kenar başlıklı 36. maddesi şu şekildedir: (1) Hâkimin tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin bulunması hâlinde, taraflardan biri hâkimi reddedebileceği gibi hâkim de bizzat çekilebilir. Özellikle aşağıdaki hâllerde, hâkimin reddi sebebinin varlığı kabul edilir: a) Davada, iki taraftan birine öğüt vermiş ya da yol göstermiş olması. b) Davada, iki taraftan birine veya üçüncü kişiye kanunen gerekmediği hâlde görüşünü açıklamış olması. c) Davada, tanık veya bilirkişi olarak dinlenmiş veya hâkim ya da hakem sıfatıyla hareket etmiş olması. ç) Davanın, dördüncü derece de dâhil yansoy hısımlarına ait olması. d) Dava esnasında, iki taraftan birisi ile davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması.

⁸²⁵ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 755-756, Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 173.

⁸²⁶ Ancak bir görüşe göre hâkimin çekinmesi veya reddi sebeplerinin ikisi de sınırlı sayıda kanunda sayılmıştır, bu sebeplerden başkasına dayanılarak başvuru yapılamayacaktır. Serkan Çınarlı, **İdari Yargılamada İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 84. Kanımızca yazar bu kanıya varırken atıf yapmış olduğu Yargıtay kararından yola çıkmıştır. "Şöyle ki; 6100 Sayılı H.Y.Y.nun 34. maddesinde hâkimin yasaklı olduğundan çekinmesini gerektiren hususlar tahdidi olarak belirtildikten sonra, aynı Kanunun 36. maddesinde de hâkimin çekilmesini veya reddini gerektiren haller belirtilmiştir. Davalı tarafından ret nedeni olarak belirtilen nedenlerin hiç birisi H.Y.Y.nun 36. maddesi gereğince belirtilen ret nedenlerinden değildir. Bu nedenle, talebin reddine karar verilmesi gerekirken, yazılı olduğu şekilde kabulüne karar verilmesi usul ve yasaya aykırıdır." Yargıtay 20. Hukuk Dairesi, E: 2012/7240, K: 2012/9493, K.T. 25.06.2012, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. Ancak bu görüşe ret sebepleri açısından katılmak mümkün değildir.

olmadığı, hâkimin tarafsızlığından şüphe duyuracak başka sebeplerin de olabileceği anlaşılmaktadır. Fakat yine de her türlü durum, hâkimin reddi için sebep teşkil etmeyecektir. Hâkimin tarafsızlığından şüphe uyandıran nedenin, hâkimin reddine sebep olabilmesi için önemli olması gerekmektedir. Sebebin önemli sayılabilmesi için HMK md. 34 veya md. 36'da sayılan dereceler dışındaki derecelerde akrabalık, çok yakın dost olmak veya taraf ile hâkim arasında sözlülük ilişkisi örnek verilebilir.⁸²⁷

HMK'nın 38. maddesi uyarınca hukuk yargılamasında; hâkimin reddinde usul, hâkimin reddi sebebinin bilen tarafın, ret talebini en geç ilk duruşmada ileri sürmesi,⁸²⁸ tarafın, ret sebebinin davaya bakıldığı esnada öğrenmiş olması durumunda ise en geç öğrenmeden sonraki ilk duruşmada ve yeni bir işlem yapılmadan önce hemen bildirmesi kuraldır. Şayet bu sürede ret talebini bildirmez ise daha sonra yapılan talepler dinlenmemektedir. Vergi yargılamasında ise ret sebebinin öğrenen tarafın, yapılacak ilk duruşmada reddi (çekilmeyi) talep etmesi ile alakalı HMK hükmü; ancak öğrenmenin

Zira HMK'nın 36. maddesinden sebeplerin sınırlı sayıda olmadığı anlaşılmaktadır. İlgili görüşün, bir Yargıtay kararına atıf yapmak suretiyle bu kanaata varıldığı anlaşılmaktadır. Ancak değerlendirme pek yerinde değildir. Zira anılan kararda hâkimin çekilmesi ve reddi sebeplerinin tahdidî sayıldığı ifade edilmemiş sadece karara konu olaydaki sebebin kanunda belirtilen sebeplerden olmadığı ifade edilmiştir. Buradan sebeplerin sınırlı sayıda olduğu sonucuna varmak daraltıcı bir yorum olacaktır.

⁸²⁷ Candan, a.g.e., 7. bs., s. 756. "H.M.K.nun 297 ve 298. maddeleri uyarınca hükümde, tarafların iddia ve savunmalarının özetini, anlaştıkları ve anlaşamadıkları hususları, çekişmeli vakıalar hakkında toplanan delilleri, delillerin tartışılması ve değerlendirilmesini, sabit görülen vakıalarla bunlardan çıkarılan sonuç ve hukuki sebeplerini gösterir gerekçesiyle birlikte varsa karşı oya da yer verilmesi yasal zorunluluk olduğundan, hakim, tarafları ve konusu benzer olan ayrı davalarda verdiği ret veya kabul kararlarının sebeplerinin gerekçeli kararda açıkça gösterilmesi, H.M.K. 36/1-b maddesinde düzenlenen iki taraftan birine veya bir üçüncü kişiye kanunen gerekmediği halde, görüşünü açıklamak veya ihsası reyde bulunmak olarak değerlendirilemez." Yargıtay 20. Hukuk Dairesi, E: 2013/6729, K: 2013/8282, K. T. 23.09.2013, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. Hâkimin dava dosyasındaki tarafların dilekçe ve layihaları üzerine oylamalarındaki görüşleri benimseyip benimsemediği hakkında notlar yazması veya yazdığı bir makalede veya kitapta o dava konusu hakkında görüşünü bildirmiş olması md. 36-1/b'ye göre ret sebebi sayılabilir. Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku-Ders Kitabı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s. 101.

⁸²⁸ HMK md. 31'deki 'hüküm verilinceye kadar' ibaresi idari yargı açısından da açık bir hükümdür. Fakat talebin 'en geç ilk duruşmada bildirilmesi' ifadesi muğlaktır. Çünkü idari yargılama ve medeni yargılama usulleri birbirinden farklı olduğundan medeni yargılamadaki 'ilk duruşma'dan idari yargılamada ne anlaşılması gerektiğinin tespit edilmesi gerekecektir. Doktrinde bir görüşe göre, 'ilk duruşma' ifadesi İYUK md. 14 uyarınca 'dilekçeler üzerinde yapılan ilk inceleme' olarak, 'taraf, red sebebinin davaya bakıldığı sırada öğrenmiş ise en geç öğrenmeden sonraki ilk duruşmada' ifadesini ise ilk inceleme üzerine verilen 'ara kararları' (idareden işlem dosyasının istenmesi, yürütmenin durdurulması isteminin idarenin birinci savunmasının alınmasından sonra incelenmesi, uyuşmazlığın çözümü için keşif ve bilirkişi incelemesi yapılması gibi) anlamak gerekmektedir. Celal Karavelioğlu, **Açıklamalı, İctihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 9. baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 1225. Kural olarak idari yargıdaki duruşma, dosyanın tekemmül etmesinden sonra ve bir kereye mahsus yapılmaktadır. Bu nedenle doktrinde buna katılmayan bir görüşe göre ise burada kelime anlamı ile duruşmayı değil, dosya hakkında bir karar verilmek üzere dosyanın hâkim ya da heyet huzuruna alınmasını anlamak gerekmektedir. Sezer, Ermumcu, Bilgin, a.g.m., s. 142.

vergi davasında duruşma yapılan işlerde ve duruşmadan önce gerçekleşmesi halinde uygulanabilir. Ret sebebinin duruşmadan sonra ya da duruşmasız işlerde öğrenilmiş olması halinde ise verilecek bir dilekçe ile ilk derece yargılamasında ya da istinaf veya temyizde ileri sürülebilecektir.⁸²⁹ Vergi yargılamasında, bu konudaki istek, davanın karara bağlanmasına kadar her zaman yapılabilecektir.⁸³⁰

HMK'nın 38. maddesinin 6. fıkrası hükmü gereğince, ret sebebinin kabul edilebilmesi için sabit olması şart olmayıp talebi değerlendirecek mercii tarafından muhtemel görülmesi yeterlidir.⁸³¹

HMK'nın 41. maddesinin ilk fıkrası uyarınca hâkimin reddi talebi; ret talebinin süresinde yapılmaması, ret sebebi ve bu sebebe ilişkin inandırıcı delil veya emare gösterilmemesi ve ret talebinin davayı uzatmak amacıyla yapıldığının açıkça anlaşılması halinde kabul edilmeyerek geri çevrilecektir.

Davada bilirkişi olarak görev almış olan kimsenin, statüsü değişip davanın kanun yolu aşamasında hâkim olarak görev alması halinde tarafsızlığına şüphe düşebilir. Yine aynı şekilde ilk derece yargılaması aşamasında hâkim olarak görev almış kimsenin kanun yolu aşamasında da görev alması tarafsızlığına şüphe düşürür.⁸³²

Bir dava hakkında görevsizlik kararı veren hâkim bilâhare görevli mahkemeye atanıp görevsizlik kararı verdiği dosyaya bakarsa reddi hâkim sebebi olmaz. Çünkü hâkim ilk kararında esas hakkında karar vermemiştir.⁸³³

⁸²⁹ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 174.

⁸³⁰ Danıştay 5. Dairesi ise, “*Davacı avukatlarının duruşmadan hemen sonra 5.11.2003 günü saat:14.25'te reddi hâkim istemine ilişkin dilekçelerini Mahkemeye vermeleri, davanın incelenmeksizin reddi yolunda aynı gün alınan kararın da, usulde öngörülmemesi nedeniyle hangi saatte alındığının belli olmaması karşısında; olayın akışı dikkate alınarak, reddi hâkim isteminin duruşmadan hemen sonra ve karardan önce verildiğinin kabulü, adil yargılama ilkesinin gereğidir. Dolayısıyla karardan sonra verildiği kanıtlanamayan reddi hâkim istemli dilekçenin, karar öncesi verildiği kabul edilip, istemin incelenmesi gerekir...*” şeklinde karar vererek, nihai karara kadar ret talebinde bulunulabileceğini vurgulamıştır. Danıştay 5. Dairesi, E: 2004/291, K: 2004/3370, K. T. 29.09.2004, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁸³¹ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 9. bs., s. 769.

⁸³² Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 757. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne göre idarenin düzenleyici işlemi konusunda görüş bildiren bölümdeki hâkimlerin, daha sonra bu işleme karşı açılan davayı görececek yargı bölümünde de görev almaları, yargı organlarının tarafsızlığını tartışmalı hale getirir. Zira davacının, davaya bakacak hâkimlerin, daha önce açıkladıkları görüşle kendilerini bağlı saymayacakları konusundaki haklı duraksaması, mahkemenin tarafsızlığına gölge düşürecektir ve İHAS md. 6'da düzenlenen adil ve tarafsız yargılama ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 9. bs., s. 768.

⁸³³ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 101.

Ret sebeplerinden, dava sırasında hâkim ile taraflardan biri arasında bir dava veya düşmanlık bulunması hali, idari yargı yönünden davacı açısından ele alınmalıdır. Zira idari yargıda davalı genellikle idaredir, bazı istisnai durumlarda idare hem davalı hem de davacı olabilmektedir. Bu sebeple hâkim ile idare arasında düşmanlık veya davalık olma durumları olamaz.⁸³⁴

Hâkimin, önündeki davada, taraflardan birine veya üçüncü bir kişiye kanunen gerekmediği halde görüşünü açıklaması red sebeplerinden biridir. Belirtmek gerekir ki, yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlarda yazılan gerekçeler dolayısıyla ‘hâkimlerin reylerini belli ettikleri’ iddiasıyla reddi hâkim talebinde bulunulamayacaktır. Zira buradaki görüş açıklaması, İYUK md. 27/2 uyarınca, kanunen öngörülmüş bir gereklilik dolayısıyla yapılmıştır.⁸³⁵

Davalı idarenin gerek hukuk işlerini yürüten temsilcileri gerekse diğer yetkilileri daire veya mahkeme başkanlarıyla yüz yüze görüşebilmektedirler. Hâkimlerin uyuşmazlığa ilişkin vicdani kanaatlerinin oluşumuna etki edecek, dosyaya yazılı olarak girmeyen ve bu sebeple de karşı tarafın cevap hakkını kullanamayacağı bir şekilde tarafla görüşmesi hâkimin tarafsızlığından şüphe gerektiren önemli bir sebeptir.⁸³⁶

4.1.1.3. Çekinme ve Ret İsteminin Karara Bağlanması

Hâkimin davaya bakmaktan reddi veya çekinmesi kendiliğinden sonuç doğurmamaktadır, sonuç doğurabilmesi için kanun tarafından tayin edilmiş yargı yerince karara bağlanması gerekmektedir.⁸³⁷ Danıştay’da hâkimin çekinme ve reddi hakkında karar verilme usulünü düzenleyen hüküm İYUK md. 56, idare ve vergi mahkemelerinde

⁸³⁴ Sezer, Ermumcu, Bilgin, **a.g.m.**, s. 136.

⁸³⁵ Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1222. Burada hâkimin ihsas-ı reyde bulunmuş olmasındaki sınır ‘kanunen gerekmediği halde’ görüş bildirilmiş olması durumudur. Hâkimin heyete sunmak üzere aldığı notlar İYUK md. 29/2’ye göre ret sebebi olarak kabul olunmayacaktır. Zira dosya sahibi hâkim, heyetin kararını verebilmesi için dosya hakkındaki kendi görüşünü de belirtmelidir. Burada karar o hâkim tarafından değil, heyetçe verileceğinden ve dosya üzerine alınan notlar da mahkeme işleyiş usulünün ve kanunda belirtilen dosya sunma aşamasının zorunlu bir parçası olduğundan ihsası rey sayılmayacaktır. Sezer, Ermumcu, Bilgin, **a.g.m.**, s. 134.

⁸³⁶ Onur Karahanoğulları, **İdari Yargı-İdarenin Hukukla Zorlanması (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 82-83. Davalı idare yetkilileri bazı hallerde, tesis edecekleri bir işlemten önce idari yargı hâkimleriyle görüşerek, tesis edecekleri işlemin doğru olup olmayacağı ya da davacı mevkiinde olacak kişi ya da idare yetkilileri açacakları davada ne gibi sonuçlar çıkabileceği hakkında bilgi alışverişinde bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda paylaşılacak mahiyeti ve kapsamı ret sebebi oluşturabilir. Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1223.

⁸³⁷ Recep Akcan, Cemil Kaya, “Medeni ve İdari Yargıda Hâkimin Davaya Bakmaktan Yasaklılığı ve Reddi”, **İÜHF**, C. LXVIII, S: 1-2, s. 171-196, 191.

hâkimin çekinme ve reddi hakkında karar verilme usulünü düzenleyen hüküm ise 57. maddeleridir.

Ret talebini incelemeye yetkili mercii İYUK'ta düzenlenmiş olduğundan, HMK'nın 'Ret talebini incelemeye yetkili merci' kenar başlıklı 40. maddesi uygulama alanı bulamayacaktır.⁸³⁸ HMK'nın ret usulüne ilişkin 38. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, mahkemeye hâkimin reddi talebinde bulunulduktan sonra ret dilekçesinin, varsa karşı tarafın cevabı ve eklerinin, dosya ile birlikte reddi istenen hâkimlere verilmesi gerekmektedir. Hâkimlerin, bir hafta içinde dosyayı inceleyerek ret sebeplerinin kanuna uygun olup olmadığı hakkındaki düşüncelerini yazı ile bildirmeleri gerekmektedir. Ancak bu görüş alındıktan sonra dosya bölge idare mahkemesine gönderilebilmektedir.⁸³⁹

İYUK'un 'Mahkemelerde çekinme ve ret' kenar başlıklı 57. madde hükmüne göre, tek hâkim tarafından görülen davalarda hâkimin reddi talebi, reddi istenilen hâkimin katılmadığı idare veya vergi mahkemesi tarafından incelenir. Bölge idare mahkemesi ile idare ve vergi mahkemesi başkan ve üyeleri hakkında ret istemi, reddedilen başkan ve üyenin yer almadığı bölge idare, idare ve vergi mahkemesi tarafından incelenir. Şayet idare veya vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üye sayısı birden fazla ise talep bölge idare mahkemesince;⁸⁴⁰ bölge idare mahkemesinde reddedilen başkan veya üye sayısı birden fazla ise talep, Danıştay tarafından incelenir. Danıştay'ca veya bu mahkemelerce ret istemlerinin yerinde görülmesi durumunda işin esası hakkında da karar verilmektedir.⁸⁴¹

⁸³⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 761.

⁸³⁹ Bölge İdare Mahkemesi Kararı, Konya BİM, 1. VDD, E: 2017/512, K: 2017/870, K. T. 04.05.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁸⁴⁰ Danıştay 10. Dairesi, E: 1985/891, K: 1985/1098, K. T. 27.05.1985, **Danıştay Dergisi**, S: 60-61, s. 475-476; Danıştay 6. Dairesi, E: 1997/4680, K: 1998/2489, K. T. 13.05.1998, **Danıştay Dergisi**, S: 98, s. 323-326.

⁸⁴¹ "... davanın önce Edirne İdare Mahkemesinde açıldığı ancak bu mahkemenin başkan ve üyelerinin davanın sonucunun dolaylı olarak kendilerini de ilgilendirdiği gerekçesiyle davaya bakmaktan çekinmeleri üzerine dosyanın Edirne Bölge İdare Mahkemesine gönderildiği bu mahkeme başkan ve üyelerinin de aynı gerekçeyle çekinme kararı almaları nedeniyle dosyanın 2577 sayılı Yasanın 57. maddesinin 3. fıkrası uyarınca Danıştay'a gönderildiği anlaşılmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinin yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 28. maddesinin 1. bendinde, hâkimin kendisine ait olan veyahut doğrudan doğruya veya dolayısıyla ilgili olduğu davalarda davaya bakmaktan çekinebileceği hükme bağlanmış olup, konut tahsisine ilgili bu uyuşmazlıkta verilecek karar davacıyla aynı koşullarda bulunan hâkimlerin durumunu da ilgilendirmekte olduğundan Edirne İdare Mahkemesi ve Edirne Bölge İdare Mahkemesince davaya bakmaktan çekinilmesi yolunda verilen kararlar usule uygun görülerek işin esasına geçildi..." Danıştay 5. Dairesi, E: 1990/129, K: 1990/998, K. T. 15.05.1990, **Danıştay Dergisi**, S: 81, s. 162-154. İYUK md. 57, f. 4 hükmü uyarınca Danıştay ve bu mahkemeler tarafından ret istemlerinin yerinde görülmesi halinde bu mahkemeler işin hakkında da karar

Ancak belirtmek gerekir ki, vergi mahkemelerin üye sayısı göz önüne alındığında reddedilen hâkim sayısı birden fazla olsa dahi mahkeme üyesi reddedilmeyen diğer hâkimler ile kurul oluşturulabiliyor ise dosyanın bölge idare mahkemesine gönderilmemesi gerekmektedir. Zira gönderilir ise talep yerinde görülürse bölge idare mahkemesi işin esası hakkında da karar vereceğinden davacı dereceli yargılama hakkının sağladığı güvenceden mahrum kalmış olacaktır.⁸⁴²

İYUK'un 57. maddesinin ilk dört fıkrasında, çekinme halinden söz edilmeyerek sadece hâkimin reddi hali düzenlenmiştir. 5. fıkra ise hâkimin davaya bakmaktan çekinmesi durumunda, başka bir hâkimin görevlendirilmesi veya mahkemenin eksik üyesinin tamamlanmasında ya da görevli mahkemenin tespit edilmesinde redde ilişkin hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

İdari yargıda istisnai olan duruşma, hâkimin reddi isteminin karara bağlanması esnasında yapılmamaktadır. HMK md. 42 hükmü uyarınca, istem hakkında karar

verebileceklerdir. Bu kural, işin doğal sonucudur. Zira ret talebinin kabulü hâkimin söz konusu davaya bakamamasını sonuçlar. Bu halde de esasında, tek hâkimle görülen davalarda, talep kabul edilince, talebi inceleyen makama davaya bakacak başka bir hâkimi tayin etme yetkisi de verilebilirdi. Fakat bu da yeni retlere sebep olabileceğinden ve yargılamayı uzatabileceğinden pek makul görülmemektedir. Aynı mercii tarafından karar verilmesinin yargılamanın çabukluğuna katkı sağlayacağı bir yana yargılamanın doğal seyrini değiştireceği de gerçektir. Sezer, Ermumcu, Bilgin, **a.g.m.**, s. 152.

⁸⁴² "...57. madde hükümleri birlikte, bir bütün olarak madde metninin amacı doğrultusunda değerlendirildiğinde; idare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üyenin birden çok olması nedeniyle bir başkan ve iki üyeden oluşan kurulun (heyetin) oluşmaması halinde ret isteminin ancak bölge idare mahkemesince inceleneceği; idare ve vergi mahkemesinde reddedilen başkan ve üye birden fazla olmakla beraber reddedilen başkan ve üyenin katılmadığı durumda, bunların dışında mahkemede mevcut hakimlerden kurulun (heyetin) oluşması halinde, ret isteminin bölge idare mahkemesince incelenemeyeceği, bu istemin mahkemesince inceleneceği ve dava hakkında da reddedilmeyen hakimlerden oluşan kurulca (heyetçe) karar verileceği sonucu açıkça ortaya çıkmaktadır. Zira; idare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üyenin birden çok olması halinde, geride reddedilmeyen üç ya da daha fazla hakim bulunması durumunda, anılan maddenin üçüncü fıkrası ikinci fıkrasından farklı bir içerik ve anlam taşımamaktadır. Öte yandan, idare ve vergi mahkemelerinde birden çok başkan ve üye hakkındaki ret isteminin bölge idare mahkemesince yerinde görülmesi halinde reddedilen birden fazla başkan ve üyenin bakmakta olduğu davanın esası hakkında da karar vereceği yönündeki maddenin dördüncü fıkrası hükmü, idare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üyenin birden çok olması nedeniyle heyetin oluşmaması durumuna vurgu yapmaktadır. İdare ve vergi mahkemelerinde reddedilen birden fazla başkan ve üyenin dışında anılan mahkemelerde, kurulu (heyeti) oluşturacak üç ya da daha fazla hakim bulunduğu halde, bölge idare mahkemesinin ret istemini incelemesinin ve reddedilen birden fazla başkan ve üyenin bakmakta olduğu davanın esası hakkında da karar vermiş olmalarının hiç bir hukuksal mantığı bulunmamaktadır. Aksini düşünmek maddenin 1. ve 2. fıkrasını amaç bakımından anlamsızlaştırmaktadır. İdare ve vergi mahkemelerinde reddedilen birden fazla başkan ve üyenin dışında geride, kurulu oluşturacak üç ya da daha fazla hakim bulunduğu halde, sırf kanun lafzına bakarak reddedilen birden fazla başkan ve üyenin ret istemlerinin bölge idare mahkemesinde karara bağlanması ve ret istemlerinin kabulü halinde, reddedilen birden fazla başkan ve üyenin bakmakta olduğu dava hakkında da bölge idare mahkemesince karar verilmesi doğal hakim ilkesine de aykırıdır." Bölge İdare Mahkemesi Kararı, Konya BİM, 1. VDD, E: 2017/512, K: 2017/870, K. T. 04.05.2017, (Karşı Oy), LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

verilinceye kadar reddedilen hâkim kurula katılmaz, tek hâkimle görülen dava ise keşif, bilirkişi incelemesi gibi gecikmesinden zarar doğacak bir iş veya yürütmenin durdurulması gibi bir karar verilmesi hali dışında dava görülmez.⁸⁴³ Ancak daha önce hakkındaki ret talebi merci tarafından reddolunan hâkimin, aynı durum ve aynı olaylara dayanarak yeniden reddedilmesi, hâkimin davaya bakmasına engel oluşturmaz. Şayet ret talebi merci tarafından kabul edilmezse reddi istenen hâkim davaya bakmaya devam eder.

Sonuç olarak davaya reddedilmiş veya yasaklanmış bir hâkim tarafından bakılmış olması sebebiyle istinaf kanun yoluna başvurulması mümkündür. Böyle bir sebeple istinaf kanun yoluna başvurulur ve sebep yerinde görülür ise ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verilir. Bunun üzerine istinaf mahkemesi dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verir. Bu karar kesin olduğundan aleyhine kanun yoluna da gidilmesi mümkün değildir.

4.1.2. Davaya Görevsiz veya Yetkisiz Mahkeme Tarafından Bakılması

Bir davaya aynı yargı düzeni içinde yer alan ilk derece yargı yerlerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara görev ve yetki kuralları denilmektedir. Anayasa'nın 142. maddesi uyarınca mahkemelerin görev ve yetkileri, kanunla düzenlenir. Bu hüküm aynı zamanda doğal hâkim ilkesinin de bir sonucudur. İdari yargı makamlarının görev ve yetkileri; 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunlarla düzenlenmiştir.

844

4.1.2.1. Vergi Yargılamasında Görev ve Yetki

Görev, bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı kolunda yer alan mahkemelerden hangisinin bakması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına genel idari yargı kolunda yer alan vergi mahkemeleri bakmakla görevlidir.⁸⁴⁵ Bazı hallerde Danıştay da ilk derece mahkemesi olarak vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmaktadır.

⁸⁴³ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 761.

⁸⁴⁴ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 9. bs., s. 773.

⁸⁴⁵ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 'Vergi Mahkemelerinin görevleri' kenar başlıklı 6. maddesi şöyledir: "Vergi mahkemeleri: 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 davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler." Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde çalışmakla beraber şu

Yargılamada görev kuralları kamu düzenine ilişkin olduğundan yargılamanın her safhasından ileri sürülebileceği gibi mahkemece re'sen de dikkate alınabilir.⁸⁴⁶ Ayrıca yine bu nedenle taraflar anlaşarak görevli mahkemeyi belirleyemez veya değiştiremez.⁸⁴⁷ Bir davaya bakmakta olan mahkeme, görevsizlik kararı vermediği sürece, o davaya bakmanın kendi görevi içinde olduğunu kabul etmiş sayılır. Ancak görev ve yetki ilk inceleme aşamasında ele alınan hususlardan olduğundan mahkemenin ayrıca görevli veya yetkili olduğuna dair karar vermesi gerekmemektedir. Şayet görev itirazında bulunulur ise mahkeme bunu karara bağlamak zorundadır. Mahkeme görevli olduğu kanısındaysa görevsizlik itirazını reddeder ve görevli olmadığı sonucuna varır ise görevsizlik kararı verir.⁸⁴⁸

Karar kesinleştikten sonra ise artık görevsizlik itirazı ileri sürülemeyecektir. Kararı veren mahkemenin görevsiz olduğundan bahisle verilen karar geçersiz sayılamayacak ya da yargılamanın yenilenmesi istenemeyecektir.⁸⁴⁹

Görev, yargı çevresinin belirlenmesini etkilediğinden yetkiden önce gelmektedir. Diğer bir ifadeyle dava görevli yerde açılmamışsa davanın yetki konusuna girilmeksizin görev yönünden reddine karar verilmesi gerekmektedir.⁸⁵⁰

Görev uyuşmazlığı; olumlu görev uyuşmazlığı ve olumsuz görev uyuşmazlığı olmak üzere iki çeşittir. Olumlu görev uyuşmazlığı, idari yargı alanında idare ve vergi mahkemelerinin veya ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın, yani iki yargı yerinin, bir davanın çözümünü, kendi görevi içerisinde görmeleri halinde ortaya çıkar. Uygulamada

hallerde tek hâkimle dava görülmektedir: genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ile bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin olan uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri 53.000 Türk Lirasını (2020 yılı için) aşmayan davalar. Vergi uyuşmazlıkları açısından Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken davalar 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre Bakanlar Kurulu kararlarına, bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere ve birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere ilişkin davalarda Danıştay ilk derece mahkemesi olarak yetkilidir. Ayrıca bunlar dışında bazı özel vergi kanunları hükümleri (VUK mük. md. 49/a) uyarınca Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılan davalar da bulunmaktadır. Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 199.

⁸⁴⁶ Danıştay 13. Dairesi, E: 2009/2335, K: 2010/2589, K. T. 29.03.2010, **Danıştay Dergisi**, S: 124, s. 486 vd.

⁸⁴⁷ Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, Konya, Sayram Yayınları, 2018, s. 235.

⁸⁴⁸ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 9. bs., s. 783.

⁸⁴⁹ Kalabalık, **a.g.e.**, s. 236, Çınarlı, **a.g.e.**, s. 91.

⁸⁵⁰ Celal Işıklar, "İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usulü", **TAAD**, Yıl: 2, C. 1, S: 6, s. 69-140, 91.

pek karşılaşılan bir durum olmamakla birlikte, çoğu kez karşı taraf derdestlik def'inde bulunarak açılan ikinci davayı reddettirme imkânına sahiptir. Uygulamada daha çok olumsuz görev uyuşmazlığı ile karşılaşılmaktadır.⁸⁵¹ Olumsuz görev uyuşmazlığı ise tarafları, konusu ve sebebi aynı olan dava hakkında iki mahkemenin ayrı ayrı görevsizlik kararı vermeleri sebebiyle davayı çözümleyecek mahkemenin kalmaması halinde ortaya çıkan uyuşmazlıktır.⁸⁵²

İdari yargı makamlarınca iki türlü görevsizlik kararı verilebilir. İlk olarak idari yargı yeri davayı, idari yargının görev alanı içerisinde görmezse davanın görev yönünden reddine karar verir. Bu olasılıkta davanın görevli olan mahkemede tekrar açılması gerekecektir. İkinci durumda ise davayı idari yargının görev alanında görmekle birlikte kendi görev alanının dışında görür ise görevsizlik kararı vererek dosyayı görevli idari yargı yerine gönderecektir. Dosyanın görevli idari yargı yerine gönderilmesi için davacının bir istemde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.⁸⁵³

Davanın görev yönünden reddine ilişkin kararlar, nihai karar olmasına karşılık, görevsizlik talebinin reddine ilişkin kararlar ara karar niteliğinde olduğundan ancak nihai kararlarla birlikte istinaf veya temyiz kanun yoluna götürülebileceklerdir.⁸⁵⁴

Yetki kuralları ise bir uyuşmazlığa görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakacağını belirleyen kurallardır.⁸⁵⁵ Yetki, davaya bakmakla görevli mahkemeler arasında yargılama yetkisinin dağılımını ifade eder.⁸⁵⁶ Her mahkemenin yargılama yetkisi belirli bir bölge ile diğer bir ifadeyle yargı çevresi ile sınırlıdır.⁸⁵⁷

Yetki sorunu, idare mahkemeleri arasında ya da vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkabilir. Yetki sorununun ortaya çıkabilmesi için aynı tür mahkemeden, ülkede birden çok bulunması gerekmektedir.⁸⁵⁸

⁸⁵¹ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 360-361. Üst derece mahkemesi sıfatıyla istinaf kanun yolunda veya temyiz kanun yolunda bakılan davalarda olumlu görev uyuşmazlığı çıkması hukuken olanaklı değildir. Yunus Eraslan, Hüseyin Bilgin, "İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 2016, S: 8, s. 151-187, 167.

⁸⁵² Ramazan Yıldırım, "Türk İdari Yargısında Görev ve Yetki", **Amme Dergisi**, C. 29, Eylül 1996, S: 3, s. 87-115, 94.

⁸⁵³ Gözübüyük, Tan, **İdare Hukuku**, C. II, 9. bs., s. 783.

⁸⁵⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s. 664.

⁸⁵⁵ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 665.

⁸⁵⁶ AYMK, E: 2012/146, K: 2013/93, K. T. 17.07.2013, R. G. t. 25.04.2014, S: 28982.

⁸⁵⁷ Kalabalık, **a.g.e.**, s. 238.

⁸⁵⁸ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2017, s. 362.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkiyi düzenleyen madde İYUK'un 37. maddesidir. Bu hükme göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme; dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren ve zam ile cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi, Gümrük Kanunu uyarınca alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine dair işlemlerde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi, 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi ve diğer uyuşmazlıklarda da dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Vergi yargılamasında genel yetki kuralının iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi merci tayini diğeri ise bağlantılı davalardır.⁸⁵⁹

Medeni yargılamadan farklı olarak idari yargılama İYUK 32. maddesinin ilk fıkrasında da hükme bağlandığı üzere idari yargılamada yetki, kamu düzenindendir. Bu sebeple görev itirazında olduğu gibi yetkiye ilişkin itiraz, yargılamanın her safhasında taraflarca ileri sürülebilir ya da mahkeme tarafından re'sen dikkate alınabilir.

İYUK'un 43. maddesinde görevsizlik ve yetkisizlik halinde yapılacak işlemler belirtilmiştir. Buna hükme göre vergi mahkemeleri, idari yargının görevi kapsamındaki bir davada görevsizlik ya da yetkisizlik dolayısıyla davanın reddine karar verirse dosyayı Danıştay'a veya görevli ve/veya yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderir. Danıştay görevsizlik nedeniyle kendisine gönderilen dosyayı görevi dâhilinde görmezse dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. *Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare*

⁸⁵⁹ Merci tayini, İYUK'un 44. maddesinde şöyle düzenlenmiştir: 1. Yetkili mahkemenin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hallerde dava dosyaları, tarafların veya mahkemelerin istemi üzerine merci tayini için: a) Uyuşmazlığın aynı yargı çevresindeki mahkeme veya mahkemeler arasında çıkması halinde, o yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, b) Sair hallerde Danıştaya, Gönderilir. 2. Danıştay ve bölge idare mahkemesi görevli ve yetkili mahkemeyi kararlaştırır. 3. Danıştay ve bölge idare mahkemesinin bu konuda vereceği kararlar kesindir. Doktrinde fiili engellere örnek olarak; mahkeme binasını yerle bir eden veya görev yapmasını imkânsız kılan yer sarsıntısı, benzer nitelikteki yangın, sel, isyan veya işgal gibi olaylar gösterilmiştir. Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 941. Bağlantılı davalara ilişkin hükümler ise İYUK'un 38 ila 42. maddelerinde yer almaktadır.

mahkemesince, aksi halde Danıştay’ca çözümlenir. Görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir. Bu çerçevede verilen kararlar ile görevli ve yetkili kılınan mahkemede yeniden dava açılması halinde harç alınmaz.

4.1.2.2. İstinaf Kanun Yolunda Görev ve Yetki İncelemesi

İYUK’un 49. maddesine göre görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması ise bir bozma sebebi teşkil etmektedir. Yine İYUK md. 14 gereğince idare ve vergi mahkemelerine verilen dilekçeler üzerinde yapılacak ilk incelemede, ilk değerlendirilecek husus görev ve yetkidir. Şayet dava görevsiz ve yetkisiz mahkemede görüldüyse bu durum istinaf aşamasında dikkate alınacak ve istinaf mahkemesince ilk derece mahkemesinin kararı kaldırılarak yeniden karar verilmek üzere dosyanın görevli ve yetkili mahkemesine iadesine karar verilecektir.⁸⁶⁰

İstinaf mahkemesinin davanın görevsiz ve yetkisiz mahkemede açılması dolayısıyla vereceği kararlarından bazıları tartışmaya açıktır. Bölge idare mahkemesi tarafından Danıştay’ın görevli mahkeme olarak tayin edilmesi halinde kararın kesin olacağını ifade eden 45. madde hükmü ile Danıştay’ın dosyayı kendi görev alanı dâhilinde görmemesi durumunda görevli mahkemeye göndereceği yönündeki 43. madde hükmü birbiriyle çelişmektedir.⁸⁶¹ İYUK md. 43 hükmü gereğince, farklı bir bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki mahkemelerin görevli veya yetkili olup olmadıklarının tespitinin Danıştay tarafından yapılması gerekmektedir. İYUK 45. madde düzenlemesi uyarınca bölge idare mahkemesinin kararının kesin olduğunun kabulü ise Danıştay’ın yetkisinin kısıtlanmasına neden olur. 45. madde düzenlemesinin mevcut şekliyle uygulanması halinde bir bölge idare mahkemesinin kararının, başka bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki mahkeme açısından kesinlik taşıyıp taşımadığı veya o mahkemenin bulunduğu yargı çevresinde bulunan bölge idare mahkemesinin farklı karar

⁸⁶⁰ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 772.

⁸⁶¹ Gül Üstün, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, **MÜHF - HAD**, C. 22, S: 2, s. 13-38, 28. “...görevsiz ve yetkisiz mahkemeye görülen dava nedeniyle dosya kararı veren mahkemeye değil görevli veya yetkili mahkemeye gönderilecektir. İlgili mahkeme ifadesinden bu anlaşılmaktadır. Muhakemenin hızlanması bakımından olması gereken de budur. Görevli mahkemenin Danıştay olduğu yönünde bir karar verilir ise bu durumda bölge idare mahkemesinin bu konuda verdiği karar nasıl kesindir denebilir.” Ramazan Yıldırım, “Türkiye’de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 89, 2015, s. 33-53, 43.

vermesi halinde görev uyuşmazlığının nasıl çözümleneceği sorunları ortaya çıkacaktır. Bu sorunların doğmaması için md. 43 ile md. 45 uyumlaştırılmalıdır. Bu tartışmayı da dile getiren görüşe göre 45. maddede bulunan bölge idare mahkemelerinin yetki ve göreve dair kararlarının kendi yargı çevreleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere Danıştay'a gönderilmeleri şeklinde düzenlenmesi gerekmektedir.⁸⁶²

Buna ek olarak istinaf mahkemesi, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olması gereken davanın, idare mahkemesi tarafından görüleceği kanaatindeyse bu kararının nasıl kesin olabileceği tartışma konusudur. Zira bu hal de açıkça İYUK md. 43 ile çelişmektedir.⁸⁶³

⁸⁶² Üstün, a.g.m., s. 28-29. "Görevli mahkemenin Danıştay olduğu yönünde bir karar verilir ise bu durumda bölge idare mahkemesinin bu konuda verdiği karar nasıl kesindir denebilir. Danıştay, bölge idare mahkemesinin kararı ile bağlı olamayacağına göre burada yasa koyucunun bir açıklama getirmesi gerektiğini düşünüyoruz. Görevli ve yetkili mahkeme farklı bir bölge idare mahkemesinin görev alanına giriyorsa bu durumda çıkabilecek olan bir olumsuz görev veya yetki uyuşmazlığını çözümlmeye yetkili Danıştay olduğuna göre, "bölge idare mahkemesinin bu konudaki kararı nasıl kesindir" denebilir. Bölge idare mahkemesi ayrı bir yargı kolunun görev alanına girdiği gerekçesi ile görevsiz mahkemede davanın görüldüğü gerekçesinde ise bu durumda ilgili mahkeme görevsiz olan mahkeme mi olacaktır? Yoksa davacı tarafın veya tarafların görevli yargı kolunda dava açmaları için dosya bölge idare mahkemesinde mi bekleyecektir? Bu soruların cevaplarını mevcut yasal düzenlemelerde bulamamaktayız. Çünkü İYUK görevsizlik ve yetkisizlik hallerinde yapılacak işlem başlıklı 43. maddenin 1-b fıkrası; Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştayca çözümlenir şeklinde düzenlenmiştir. Yani yukarıda belirttiğimiz gibi birinci derece mahkemesinin başka bir bölge idare mahkemesinin görev veya yetkisine girdiği halde gördüğü bir dava istinaf edildiği durumda bölge idare mahkemesi bu görüşte ise bu durumda kesin karar veremeyecek, Danıştay bu konuda son kararı verecektir. 43. madde ile 45. madde uyumlu hale getirilmelidir." Yıldırım, "Türkiye' de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri", s. 42-43.

⁸⁶³ Yıldırım, "Türkiye' de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri", s. 48. "Bu noktada ilk derece mahkemesi kararının istinaf incelemesi sonucunda davaya ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da bakılması gerektiğinden bahisle kaldırılması ve dosyanın Danıştay'a gönderilmesi halinde, Danıştay'ın bölge idare mahkemesinin bu kararı ile bağlı olup olmayacağı sorusu akla gelmektedir. İYUK'un 45/5. maddesinde istinaf incelemesi neticesinde bölge idare mahkemesinin ilk inceleme konularında verdiği kararların kesin olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte, temyiz mercii olarak üst konumda bulunan Danıştay'ın, bölge idare mahkemesi kararı ile bağlı olup olmayacağı yasada açık değildir. Bu durum giderilmesi gereken bir belirsizlik yaratmakta, yasada bu hususta açık bir düzenleme yapılana kadar bu belirsizliğin yorum ile doldurulması gerektiği anlaşılmaktadır. ... Buna göre bölge idare mahkemesinin, başvuru üzerine yapacağı istinaf incelemenin aksine, Danıştay, kendi önüne ilk defa gelmiş olan dosyada doğrudan görev ve yetki yönünden inceleme yapabilecek; bu incelemede İYUK'un 15/1-a maddesi uygulanacağından dava adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılmış ise davanın reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemede açılmış davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilebilecektir. Bu bakımdan, Danıştay'ın, istinaf mahkemesinin görev ve yetkiye ilişkin kararı ile bağlı olmadığı sonucuna varılabilir. Diğer yandan, istinaf mahkemesinin istinaf incelemesi neticesinde Danıştay'ın görevli olduğuna karar vererek dosyayı ilgili mahkeme olarak Danıştay'a göndermesi karşısında Danıştay da kendisini görevli veya yetkili görmez ise bu durumda ortaya çıkan uyuşmazlığa ilk derece mahkemesi ile Danıştay arasındaki olumsuz görev uyuşmazlığına ilişkin hükümlerin kıyasen uygulanması düşünülebilir. Bu halde Danıştay kendini görevli görürse davayı sonuçlandıracaktır. Danıştay kendini görevli görmez ve

Ayrıca anılan maddedeki ilgili mahkemeye göndermeye ilişkin kararının görevli yargı yeri açısından nasıl uygulanacağı konusu da tartışmalıdır. Zira istinaf mahkemesi tarafından söz konusu uyuşmazlığın idari yargının görevi kapsamında olmadığına hükmedilince örneğin adli yargı yerinin görev alanına girdiği yönünde karar verilirse hangisinin ilgili mahkeme olacağı belirsizdir. Doktrinde bir görüşe göre idari yargı makamı, adli yargı makamına dosya gönderemeyeceğinden, istinafa konu kararı veren ilk derece mahkemesine dosyanın gönderilmesi yönünde yorum yapılmak mümkünse de usul ekonomisi açısından bu yorum yerinde görülemeyecektir.⁸⁶⁴ Bir diğer görüşe göre ise bu halde verilen karar kesin olduğundan idare mahkemesine dosyanın gönderilmesi usul ekonomisi açısından yerinde olmayacağı için dosyanın, otuz gün içerisinde adli yargıda dava açmak üzere kararı veren bölge idare mahkemesinden alınması uygun olacaktır.⁸⁶⁵

4.2. Yürütmenin Durdurulması

4.2.1. Genel Olarak Yürütmenin Durdurulması

Anayasa'nın 125. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, *idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.*

Yürütmenin durdurulması hukuka aykırılık iddiası ile iptal davasına konu olan bir idari işlem hakkında yetkili yargı yerinin 'kanunilik karinesi'ni, geçici olarak askıya alması, durdurmasıdır."⁸⁶⁶ Dar anlamda yürütmenin durdurulması bu şekilde ifade edilmekteyken geniş anlamda yürütmenin durdurulması ise idari işlemlerin yanında yargı kararlarının da uygulanmasının durdurulması anlamına gelmektedir.⁸⁶⁷

Yürütmeyi durdurma kararlarının idareye, işlemini yeniden gözden geçirme ve gerekirse düzeltme imkânını yaratarak, idari işlemlerdeki hukukilik, sürat ve istikrarı sağlamada fonksiyon üstlendikleri düşünülebilir.⁸⁶⁸ Diğer yandan uygulamada bunu görememekteyiz.

ilk kararı veren idare veya vergi mahkemesini görevli sayarsa bu sefer dosyayı artık idare veya vergi mahkemesine değil istinaf mahkemesine göndermesi gerekir." Çınarlı, **a.g.e.**, s. 110-111.

⁸⁶⁴ Üstün, **a.g.m.**, s. 29.

⁸⁶⁵ Yıldırım, "Türkiye' de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri", s. 49.

⁸⁶⁶ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 408.

⁸⁶⁷ Metin Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C. 21, S: 4, s. 173-196, 178-179.

⁸⁶⁸ İsmail Hakkı Ülgen, Danıştay Günü Açılış Konuşması, **Danıştay Dergisi**, 1977, S:20-21, s.8.

Yürütmenin durdurulması, temel hak ve hürriyetlerin korunması ile idari işlemler arasında adil bir denge sağlamanın yanında, hukuk devletinin gerçekleşmesini sağlayan en ivedi ve etkili yoldur.⁸⁶⁹

İlk derece vergi yargılaması hariç olmak üzere idari yargıda dava açılması ya da kanun yoluna başvurulması, aksi kanunda öngörülmedikçe dava konusu idari işlemlerin ya da yargı kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Mahkeme, bu yönde bir karar vermemişse ya da kanunda açıkça öngörülmemişse yürütme kendiliğinden durmaz.⁸⁷⁰ İYUK'ta yürütmenin durdurulması ilk derece yargılaması ve kanun yolu aşamasında olmak üzere iki farklı maddede düzenlenmiştir. Yürütmenin durdurulması genel olarak İYUK'un 27. maddesinde; istinaf ve temyiz aşamalarında yürütmenin durdurulması ise 52. maddede düzenlenmiştir.

Yürütmenin durdurulması kararının yönetime ilişkin ve esasa ilişkin şartları bulunmaktadır. Yönetime ilişkin şartlar; açılmış bir davanın olması, yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi, yürütmenin durdurulması kararı verilen dosyaların öncelikle incelenmesi⁸⁷¹ ve teminat istenmesidir. Esasa ilişkin şartlar ise hukuka aykırılık şartı, telifisi güç ve imkânsız zararların doğması şartı ve bu kararların gerekçeli olması şartıdır.⁸⁷²

İlk derece mahkemesinin yürütmenin durdurulması hakkında verdiği karara itiraz bölge idare mahkemesine yapıldığında, itirazı inceleyen bölge idare mahkemesinin kararının ihsas-ı rey oluşturacağı ve ilk derece mahkemesinin vereceği kararı etkileyeceği düşünülebilir.⁸⁷³ Ancak bu durum istinaf kanun yolu ile gündeme yeni gelmiş değildir, yürütmenin durdurulması kurumunun özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Doktrinde bu sakıncayı giderebilmek için ilk derece yargılamasında görev alan hâkimler nasıl ki istinaf

⁸⁶⁹ Sami Akural, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Etki ve Sonuçları", **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, 1976, s. 116-134, 117.

⁸⁷⁰ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 454-455.

⁸⁷¹ İYUK md. 27/8 uyarınca; yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

⁸⁷² Ayrıntılı bilgi için bakınız: Zehreddin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 68-85, Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arisan Matbaacılık, 1983, s. 577-586.

⁸⁷³ Aslan, **a.g.e.**, s. 261.

yargılamasında yer alamıyorsa, yürütmenin durdurulması kararına yapılan itirazı inceleyen hâkimlerin de istinaf yargılamasında yer almaması gerektiği ifade edilmiştir.⁸⁷⁴

4.2.2. İstinaf Aşamasında Yürütmenin Durdurulması

İYUK'un 'Temyiz veya istinaf istemlerinde yürütmenin durdurulması' kenar başlıklı 52. maddesinin ilk fıkrası uyarınca, istinaf kanun yoluna başvurulmuş olması hâkim ve mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak kararların yürütülmesinin durdurulmasına teminat karşılığında istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Ancak davanın reddi hakkındaki kararlara karşı istinaf yoluna başvurulması durumunda, dava konusunu işlem hakkında yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için İYUK'un 27. maddesinde öngörülen

⁸⁷⁴ Üstün, **a.g.m.**, s. 33.

koşulların⁸⁷⁵ varlığı aranmaktadır. Aynı maddenin 4. fıkrası uyarınca istinaf incelemesi esnasında verilen yürütmenin durdurulması istemleri hakkındaki kararlar kesindir.⁸⁷⁶

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı itiraz yalnızca ilk derece yargılamasına ilişkindir. Kanun yolu olarak da yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı itiraz yolu bulunmamaktadır.⁸⁷⁷

Yürütmenin durdurulması istemi bulunan istinaf dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden yani dosya tekemmül ettirilmeden; dosya ile birlikte istinaf merciine gönderilmektedir.

⁸⁷⁵ İYUK'un 'Yürütmenin durdurulması' kenar başlıklı 27. maddesi şöyledir: "1. Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.

2. Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Ancak, kamu görevlileri hakkında tesis edilen atama, naklen atama, görev ve unvan değişikliği, geçici veya sürekli görevlendirmelere ilişkin idari işlemler, uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerden sayılmaz. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.

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

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

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

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

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

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

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

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

⁸⁷⁶ İYUK md. 52 hükmünün diğer fıkraları şu şekildedir: "...2. İptal davalarında teminat istenmeyebilir. 3. İdareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz. ... 5. Kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur."

⁸⁷⁷ Karahanoğulları, a.g.e., s. 539.

İstinaf başvurusunda mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulması şartlarına geçmeden önce belirtmek gerekir ki kanun koyucunun vergi mahkemesinde benimsediği yürütmenin durdurulmasına ilişkin anlayışını istinaf aşamasına da genişletilerek ele almak faydalı olacaktır. Esasında istinaf aşamasında hâkim, yürütmenin devamına karar vermelidir; yürütmenin durdurulması kural, devamı istisna olmalıdır. Vergi tarhiyatına karşı dava açan mükellefin dava ile eş zamanlı olarak iptal edilmesi muhtemel olan bir meblağı ödemesi bazı hallerde onun ekonomik hayatını tamamen bitirebilecek, en iyi ihtimalle sekteye uğratabilecek nitelikte olabilir. Ancak devletin alacağına geç kavuşması, devlet için yıkıcı bir etki yaratmayacaktır.⁸⁷⁸ Bu sebeple, vergi uyuşmazlıklarında, vergi mahkemelerinde açılan davalarda kabul edilen kendiliğinden yürütmenin durmasının, istinaf aşamasında da kabul edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Ancak bu sefer idarenin alacağına geç kavuşma ya da kavuşmama riskinin önüne geçmek için burada zorunlu bir teminatın öngörülmesinin de faydalı olacağını düşünmekteyiz.

4.2.2.1. İstinaf Başvurusunda Mahkeme Kararının Yürütülmesinin Durdurulması Şartları

İYUK md. 52’de davanın kısmen veya tamamen kabulüne ilişkin kararların kanun yolu başvurusuna konu edilmesi dolayısıyla yürütülmelerinin durdurulması ile davanın kısmen veya tamamen reddine ilişkin kararların kanun yolu başvurusuna konu edilmesi dolayısıyla yürütülmelerinin durdurulması birbirinden farklı düzenlenmiştir.

4.2.2.1.1. Davanın Kısmen veya Tamamen Kabulüne İlişkin Kararların İstinafa Konu Edilmesi Dolayısıyla Yürütülmelerinin Durdurulması

İYUK md. 52’de vergi mahkemesinin, davanın kısmen veya tamamen kabulüne ilişkin kararlarının istinaf kanun yoluna götürülmesi üzerine yürütülmesinin durdurulması kararı verilebilmesi için teminat şartı dışında bir şart bulunmamaktadır. Vergi mahkemesinin red kararları üzerine yapılan istinaf kanun yolu başvurularında

⁸⁷⁸ “... verginin derhal tahsili, ilgiliyi ‘müzayaka’ya sokarak, ‘mahv ve perişan’ olmasına sebebiyet verip, iflâsa kadar götürebilecek sonuçlara yol açtığı ve böylece vergi kaynağını kurutarak Hazine’nin de çıkarına ters düştüğü hallerde, ‘telâfisi güç veya imkânsız zararlar’ın varlığından söz edilebilir.” Lûtfi Duran, “Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulmasını Önlüyor (V-VI)”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, C. 30, S: 2, Şubat 1983, s. 81-86, 83.

yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için İYUK md. 27'deki şartların gerçekleşmesi aranırken, burada bu türlü bir atıf yapılmamıştır. Ancak bu halde yürütmenin durdurulması talep edildiğinde istinaf makamı karar verirken tamamen bağımsız bir şekilde takdir yetkisini kullanamayacaktır. İstinaf makamı, idari yargılama hukukunun gerekleri ve içtihatlarla oluşturduğu bazı gereklerle bağlıdır. Bu itibarla ilk derece yargı yerinin kararı hukuka aykırı görülüyorsa ve kararın uygulanması durumunda telafisi güç ve imkânsız zararlar doğacaksa yürütmenin durdurulması kararı verebilecektir. Burada şartlar 27. maddedeki şartlara benzer olmakla birlikte bizim de benimsediğimiz görüşe göre şartların varlığı aynı anda aranmamakta sadece birinin gerçekleşmiş olması yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için yeterlidir.⁸⁷⁹

Belirtmek gerekir ki her ne kadar teminat şartı bulunmakta ise de istinaf kanun yoluna başvuranın idare olması durumunda idareden teminat aranmayacaktır. Doktrinde bir görüşe göre bir hukuk devletinde özellikle iade talepli davalarda, davanın kabulünü temyiz eden idareden de teminat istenmesi ve bu konuda mahkemeye bir takdir yetkisi dahi tanınmaması gerekmektedir. Bu görüşe göre, idarenin borçlu sıfatı ile taraf olduğu iptal davalarında ve aleyhine nihai karar ile sonuçlanan tam yargı davalarında kendisinden temyiz aşamasında teminat istenmemesi, eşitlik ve sosyal devlet ilkeleri başta olmak üzere Anayasa'ya aykırılık oluşturmaktadır.⁸⁸⁰ Aynısını istinaf aşaması için de düşünmek mümkündür.

4.2.2.1.2. Davanın Kısmen veya Tamamen Reddine İlişkin Kararların İstinafa Konu Edilmesi Dolayısıyla Yürütölmelerinin Durdurulması

Bu kararlara yönelik istinaf yoluna başvurulması durumunda dava konusunu işlem hakkında yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için İYUK'un 27. maddesinde öngörölen koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

İYUK'un 52. maddesinin ilk fıkrasına, 4001 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle eklenen üçüncü cümle, ilk derece idari yargı yerinde açılan davaya konu idari işlemin yürütölmelerinin durdurulmasına karar verilmesinin mümkün hale geldiğini düşündürse de

⁸⁷⁹ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 1116.

⁸⁸⁰ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s. 532.

bu düşünüş doğru sayılmayacaktır. Zira kanun koyucunun, istinaf ve temyiz kanun yolları için benimsemiş olduğu dil, işlemin değil kararın durdurulması şeklindedir. Söz konusu maddede “dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi” denmiş olsa da bu kavramsal olarak hatalıdır ve esasında kanun koyucunun ifade etmek istediği kararın yürütülmesinin durdurulmasıdır. Aksi kabul edilirse 52. madde, ilk cümleleriyle çelişmiş olur. Bu nedenle kanun koyucu abesle iştigal etmeyeceğinden burada kanun yazımında meydana gelen bir aksaklık olduğunu düşünmekteyiz.

4.2.2.2. İstinaf Aşamasında Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararının Sonuçları

Uygulamada davanın reddi hem ilk incelemeye ilişkin hem de esasa ilişkin kullanılmakta ve 52. madde hükmü gereğince doğrudan doğruya yürütmenin durdurulması kararı verilmektedir. Doktrinde ilgili hükmün sadece esastan red durumunda uygulanması gerektiği, ilk incelemeye ilişkin davanın reddi durumlarında bu hükümlerin uygulanması daha ilk derece mahkemesince hiç incelenmeyen dava konusu işlem hakkında istinaf mahkemesinin görüş bildirmesi sonucunu doğuracağı ifade edilmiştir.⁸⁸¹

Belirtmek gerekir ki bu görüş haklı bir eleştiriye işaret etmektedir. Açıkça hukuka aykırı karar ve telafisi güç ve imkânsız bir zarar doğma ihtimali varsa; burada vergi mahkemesinde dava usulden reddedildiği için mükellefin yürütmeyi durdurma talebinden mahrum bırakılması, mükellefin hakkını zedeleyecektir. Bu da şunu göstermektedir ki istinaf aşamasında da vergi mahkemesinde olduğu gibi kendiliğinden yürütmenin durması kabul edilmelidir. Şayet mahkeme, ilk görünüşte yürütmenin devam etmesi gerektiği kanaatine varabiliyorsa, mahkemenin kendiliğinden yürütmesi durmuş olan kararın ayrıca yürütmesinin devamına karar vermesi daha yerinde olacaktır.

İYUK’un 52. maddesinde kararın bozulmasının, kararın icrasını kendiliğinden durduracağı ifade edilmiştir. Doktrinde bir görüşe göre bu düzenlemenin istinaf incelemesi sonucunda, ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verilmesi halinde uygulanıp uygulanmayacağı belirsizdir. İstinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesi kararını hukuka aykırı bulması durumunda vereceği karar bozma değil, kararın kaldırılmasıdır. Bu açıdan İYUK md. 52’nin 4. fıkrasının sadece temyiz

⁸⁸¹ Aslan, **a.g.e.**, s. 99-100.

incelemesi sonucunda kararın bozulması haline özgü olduğu bir görüş tarafından dile getirilmiştir. Yine bu görüşe göre istinaf incelemesinde, istinaf mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararını kaldırarak kendisi yeniden karar vereceğinden bu aşamada istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulması dolayısıyla dava konusu işlemin yürütmesinin kendiliğinden duracağını düşünmek mümkün değildir. Ancak istinaf mahkemesi kendisinde kalan dosya hakkında yürütmenin durdurulması kararı verebilecektir.⁸⁸² Belirtmek gerekir ki bu düşünüş şekli kanımızca istinaf yargılamasının sistematiğine uygun değildir. İstinaf başvurusu yapıldığında, yürütmenin durdurulması talebi varsa bu da istinaf başvurusu ile birlikte yapılmaktadır. İstinafın işleyiş şekli itibariyle de istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp kendisinin yeni bir karar vermesi ise birbirinden bağımsız iki aşamayı oluşturmayıp aksine birbirine geçmiş tek bir aşamayı oluşturmaktadır. Bu sebeple istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararını kaldırması pek tabii ki dava konusu işlemin yürürlüğünü kendiliğinden durdurmayacaktır. Zira yürütmenin durdurulması talebi zaten öncesinde mahkemeye yapılmış ve mahkemenin de istinaf incelemesini yapmadan önce bu hususta karar vermiş olması gerekmektedir.

4.3. İstinaf Mahkemesinin Verebileceği Kararlar

İstinaf mahkemesinin verebileceği kararlar, istinaf başvurusunun haklı bulunup bulunmamasına göre farklılık göstermektedir. Bu doğrultuda istinaf mahkemesi yapılan istinaf başvurusunu haklı bulur ise istinaf başvurusunun kabulüne; haklı bulmaz ise istinaf başvurusunun reddine hükmeder. Bunlar haricinde istinaf mahkemesi, davadan feragat edilmesi, davanın kabul edilmesi ya da davanın konusuz kalması durumlarında da uyuşmazlık hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair karar vermektedir.

4.3.1. İstinaf Başvurusunun Haklı Bulunması Durumunda Verilen Kararın Sonucu

Bölge idare mahkemesi, istinaf kanun yoluyla önüne getirilen vergi mahkemesinin kararını (kısmen veya tamamen) hukuka uygun bulmaz ise başvuruyu kabul ederek vergi mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verir. Sonrasında ise dosyayı ilk derece mahkemesine geri göndermeyip kendisi tüm maddi ve hukuki

⁸⁸² Çınarlı, a.g.e., s. 143.

incelemeyi yapmak suretiyle işin esası hakkında yeniden karar verir. Bu esnada bölge idare mahkemesinin ihtiyaç duyması halinde, kararı veren vergi mahkemesi ya da başka bir vergi mahkemesi istinabe olunabilir. Şayet istinabe gerçekleşir ise ilgili mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle gerçekleştirmekle yükümlüdür.

İstinabe genel olarak, bir davada, mahkemenin yargı çevresi dışında bir işlemin yapılmasının gerektiği hallerde, davaya bakan mahkemenin, o işlemin yapılması için başka bir (yargı çevresi içinde o işlemin yapılacağı) mahkemeden yardım istemesi halidir.⁸⁸³ İYUK, HMK'daki istinabeye ilişkin hükümlere atıf yapmamaktadır. İYUK'ta da hangi hallerde istinabe olunacağı düzenlenmediği için istinabenin yapıldığı başlıca haller olarak delillerin incelenmesi (HMK md. 197), yemin edilmesi (HMK md. 236), tanıkların dinlenmesi (HMK md. 259) ve keşif yapılması (HMK md. 289) örnek verilebilir. Vergi yargılaması alanında istinabe çok özel bazı hallerde mümkün olabilecektir. Örneğin zirai kazançlar açısından bir mükellefin küçük çiftçi mi yoksa büyük çiftçi mi olduğunun tespiti ancak keşif ile mümkün olabilecektir.⁸⁸⁴ Bu durumda da ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesinin aynı yerde olmaması olasılığı göz önüne alındığında istinabe yoluyla keşfin yapılması gerekecektir. Ancak istinabe olunabilecek hususlardan vergi yargılaması açısından en çok önem taşıyanı tanık dinlenmesidir. Belirtmek gerekir ki istinaf aşamasında istinabenin mümkün olması ve istinabeye de tanık dinlenmesi noktasında başvurulabilecek olması vergi yargılamasında tanık dinlenilmesine ilişkin görüşümüzü desteklemektedir.

Bölge idare mahkemesi, istinaf başvurusunu haklı bulduğu bazı olasılıklarda istinaf başvurusunu kabul edip ilk derece mahkemesinin kararını kaldırmakla beraber bu sefer dosyayı ilgili mahkemesine göndermektedir. İstinaf mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde verilen kararlara karşı yapılan başvuruyu haklı bulduğunda, vergi mahkemesinin kararını kaldırarak dosyayı geri göndermektedir. Bu haller dolayısıyla bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu kararlar kesin nitelik taşımaktadır, kendisine dosya gönderilen ilk derece

⁸⁸³ Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 190.

⁸⁸⁴ İşletme büyüklüğü ölçüleri için bakınız: GVK md. 54.

mahkemesi de bölge idare mahkemesinin bu kararına uymak zorundadır, ilk derece mahkemesinin ilk kararında direnme imkânı yoktur.

Konuyla ilgili yapılan çalışmalarda, bazı durumlarda (mahkeme kararına katılan hâkimlerin ıslak veya elektronik imzalarının eksik olması, görüşme tutanağı ile karar tutanağı arasında çelişki bulunması gibi) bölge idare mahkemesinin dosyayı ilk derece mahkemesine iade etmeyip eksiklikleri tamamlamasının yerinde ve doğru olacağı ifade edilmiştir.⁸⁸⁵ Ancak konuya ilişkin yapılan başkaca çalışmalarda bu yaklaşımın, ilk derece mahkemelerinin yargılama refleksini zayıflatacağı ve istinafin ilke ve amaçlarına uygun düşmeyeceği dile getirilse de usul ekonomisinin yeğ tutulması gereğinden hareketle dava sürelerinin uzamasının önüne geçmek için istinaf yargılamasında giderilebilmesi mümkün olabilecek eksikliklerin ise istinaf mahkemesinde tamamlanmasına olanak sağlanması görüşüne ağırlık verilmektedir.⁸⁸⁶

İstinaf mahkemelerinin, vergi mahkemesi kararının hukuka uygun olduğu ancak gerekçesinin yanlış tespit edildiği kanaatinde olması durumunda gerekçeyi değiştirerek istinaf başvurusunu reddedip reddedemeyeceği hususu da açık değildir. Belirtmek gerekir ki İYUK md. 45, istinaf mahkemelerine böyle bir durumda gerekçeyi düzelterek istinaf başvurusunu reddetme yetkisi tanımamaktadır. Kararların doğru gerekçe ile verilmesi bir zorunluluk olduğundan, istinaf mahkemesi gerekçesini doğru bulmadığı kararı kaldırdıktan sonra hukuka uygun gerekçeyle yeniden karar vermelidir.⁸⁸⁷

4.3.2. İstinaf Başvurusunun Haklı Bulunmaması Durumunda Verilen Kararın Sonucu

İYUK'un 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, istinaf mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir.

İstinaf mahkemesinin, vergi mahkemesinin kararındaki maddi yanlışlıkları düzelterek aynı kararı vermesi noktasında, vergi mahkemesinin kararını kaldırıp mı yoksa

⁸⁸⁵ Bilgin, **a.g.e.**, s. 87.

⁸⁸⁶ Nilay Arat, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 381.

⁸⁸⁷ Turgut Candan, "İstinaf Başvurusu, İlk Derece Mahkemesinin Kararının Gerekçesi Değiştirilerek Reddedilebilir Mi?", e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2019/05/23/istinaf-basvurusu-ilk-derece-mahkemesinin-kararinin-gerekcesi-degistirilerek-reddedilebilir-mi/>, 5 Ocak 2020. Gaziantep BİM, E:2019/269, K:2019/419, K. T. 02.04.2019, **A.e.**

kaldırmadan mı bu kararı vereceği hususunda da bir düzenleme bulunmamaktadır. Burada mahkeme yeni bir karar vermediğinden istinaf başvurusunu haklı bulmadığı düşünülür. Kaldı ki istinaf aşamasında ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılması hukuka uygun olmaması şartına bağlanmıştır. Maddi yanlışlıkların ise hukuka aykırılık hali olarak görülmediği 45/4'ün ikinci cümlesinden anlaşılmaktadır. Bu durumun da istinaf mahkemesi açısından karar yazımı noktasında soruna sebep olacağı görüşü ifade edilmiştir.⁸⁸⁸

4.3.3. İstinaf Yargılamasının Karar Verilmesine Yer Olmaması Sebebiyle Sona Ermesi

İstinaf yargılaması hüküm dışında başka nedenlerle de sona erebilir. Feragat ve kabul durumu ile davanın konusuz kalması hallerinde istinaf mahkemesi, uyuşmazlık hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair karar vermektedir.

İYUK md. 31'de HMK'ya atıf yapılan müesseseler arasında feragat ve kabul de düzenlenmektedir. HMK'nın 307. maddesinde düzenlenen feragat, davacının, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesini ifade etmektedir. İptal davasında feragatte bulunmak suretiyle davacı, dava konusu yaptığı işlemin iptali talebinden vazgeçmiş sayılır. Bu sebeple feragat, doğurduğu sonuç itibarıyla iptal davasının reddi ile aynıdır.⁸⁸⁹ Feragat ile davanın sona ermesinden sonra aynı dava konusunun yeniden dava edilebilmesi mümkün değildir.⁸⁹⁰ Davadan feragat, şahsa bağlı bir hak olan dava açma hakkının doğal sonucudur.⁸⁹¹ Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma

⁸⁸⁸ Candan, **a.g.e.**, 7. bs., s. 1010. "...istinafa tabi kararın kaldırılmasını gerektirecek başka hukuka aykırılıklar mevcut değilse; başvuruyu inceleyen bölge idare mahkemesi dava dairesince, görüşme tutanağına, "Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilerek aynı kararın verilmesine" yazılması; karardaki maddi yanlışlıklar düzeltildikten sonra da, kararın hüküm fıkrasında, "Bu nedenlerle, 2577 sayılı Kanunun 45'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan, '...' hüküm uyarınca, davanın (kısmen veya tamamen) reddine/dava konusu işlemin (kısmen veya tamamen) iptaline/tazminat talebinin (kısmen veya tamamen) kabulüne, (kısmen veya tamamen) davanın reddine" şeklinde hüküm kurulması, duraksamanın giderilmesinde, ilk seçenek olabilir. Kararda, "Türk Milleti Adına"dan sonra, "Hüküm veren ... Bölge İdare Mahkemesi ... Dava Dairesince, 2577 sayılı Kanunun 45'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan, '...' hüküm uyarınca, gereği görüşülüp, düşünüldü." Denildikten sonra, ilk derece mahkemesinin kararının, maddi yanlışlıkları düzeltilerek aynen yazılması ikinci bir seçenek olarak düşünülebilir." **A.e.**, s. 1010-1011.

⁸⁸⁹ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 553.

⁸⁹⁰ Halil Altındağ, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 305.

⁸⁹¹ Metin Günday, "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı", **Danıştay 2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2001, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, 2003, s. 79-86, 82.

hakkı gereği iddia ve savunma hakkının varlığı, bu haktan feragat edebilmeyi de içermektedir.⁸⁹²

HMK'nın 308. maddesinde düzenlenen kabul ise davacının talep sonucuna, davalının kısmen veya tamamen muvafakat etmesidir. Bu hüküm uyarınca kabul, sadece tarafların üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilecekleri davalarda hüküm doğurur. Aynı şekilde feragatin hukuksal sonuç doğurabilmesi de tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri bir hakkın varlığına bağlıdır.⁸⁹³

HMK'nın 309. maddesi uyarınca, feragat veya kabulün dilekçe ya da yargılama sırasında sözlü olarak yapılması mümkündür. Ancak idari yargılama usulünde yazılılık esas olduğundan bu talebin mutlaka yazılı bir şekilde, davaya bakmakta olan makama yapılması gerekmektedir.⁸⁹⁴ Feragat ve kabulün sonuç doğurması, karşı tarafın ya da mahkemenin onayına bağlı değildir. Kısmen feragat veya kabul halinde ise feragat edilen veya kabul edilen kısmın dilekçede açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca feragat ya da kabul yapılacaksa hiçbir kayıt veya şarta bağlanmaması gerekmektedir.⁸⁹⁵ Feragat

⁸⁹² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E: 1976/12-2053, K: 1977/658, K. T. 24.6.1977, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁸⁹³ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 218. “*Türk Danıştay bazı kararlarında idari işlemlere karşı açılan ve kamuoyunu ilgilendiren iptal davalarında, sadece davacının menfaati dışında, hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi, kamu yararı gibi nedenlerle temyiz aşamasında davadan feragata cevaz vermemektedir. Ancak İYUK’un 46. maddesinde de sayılan sebepler dışında temyiz yolu birçok idari işlem için kapanmakla beraber davadan feragatin ve davayı kabulün istinaf aşamasında da mümkün olması, fakat hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi, kamu yararı gibi nedenlerle bazı iptal davalarında feragatin kabul edilmemesi gerektiği düşünülmelidir.*” Yıldırım, “Türkiye’ de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, s. 50.

⁸⁹⁴ “... Konya Bölge İdare Mahkemesine gönderildiği bu arada davacı vekilince sunulan 05.09.2016 tarihli dilekçe ile “kararı temyiz etmekten vazgeçiyor TEMYİZDEN FEREGAT EDİYORUZ” şeklinde beyan sunulduğu, anlaşılmaktadır. Davacı beyanında her ne kadar “temyizden feragat edildiği” ifadesine yer verilmiş isede, davanın niteliği istinafa tabi olup Danıştayca da dosya istinaf incelemesi için Dairemize gönderildiğinden anılan beyanı “istinaf incelenmesinde feragat” olarak kabul etmek gerekir. Bu durumda da istinaf hakkında karar verme olanağı bulunmamaktadır.” Konya BİM, 4. İDD, E: 2017/3060, K: 2017/734, K. T. 08.06.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020. “Ancak duruşmalı işlerde, duruşma sırasında sözlü olarak yapılan feragat beyanı da mahkeme tutanaklarına geçirilerek beyanda bulunan tarafından imzalanır. Feragat beyanının keşif esnasında yapılması da geçerlidir.” Melikşah Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, 2004, S: 3-4, s. 149-184, 162. Davadan feragat, davacı veya vekâletnamede bu konuda açıkça yetki verilmiş olması halinde avukat olan vekil tarafından uyuşmazlığı çözmekle görevli olan mahkemeye karşı yazılı olarak yapılan tek taraflı irade beyanı ile gerçekleşir. Kalabalık, **a.g.e.**, s. 328. Asil, davayı vekille takip ediyor dahi olsa feragat veya kabul beyanında bulunabilir. Candan **a.g.e.**, 7. bs., s. 801.

⁸⁹⁵ Davayı takipten vazgeçme dilekçesinin davadan feragat sayılmayacağı hakkında karar için bakınız: Danıştay 6. Dairesi, E: 1991/4453, K: 1992/772, K. T. 27.02.1992, **Danıştay Dergisi**, S: 86, s. 344.

şarta bağlanamayacağı gibi feragatten rücu edilebilmesi de mümkün değildir.⁸⁹⁶ HMK'nın 310. maddesine göre feragat ve kabul, hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilecektir. HMK'nın 311. maddesine göre ise feragat, kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğuracaktır.⁸⁹⁷ Ayrıca feragat ve kabulün son istemle ilgili olması gerekmektedir.⁸⁹⁸

İstinaf kanun yolu getirilmeden önce Danıştay, bazı kararlarında ilk derece mahkemesinde iptal kararı verildikten sonra da hukuk yargılamasının feragate ilişkin ilke ve kurallarını aynen benimseyerek feragatin mümkün olduğunu kabul etmekteydi.⁸⁹⁹ Bazı kararlarında ise hukuk yargılamasının feragate ilişkin hükümlerinin ancak idari yargılama usulü ile bağdaştığı ölçüde uygulanması gerektiğinden hareketle feragatin ancak dava

⁸⁹⁶ “feragatin tek taraflı irade beyanı ile tamamlanması, feragatin geçerliliği için mahkemeye ulaşması yeterli olup davalının ya da mahkemenin kabulüne gerek bulunmaması, mahkemenin bu konudaki yetkisinin feragatin gerçek olup olmadığı ve kanuna uygun olarak yapılıp yapılmadığı yönünden inceleme yapmakla sınırlı olması ve feragatin kesin bir hükmün hukuki neticelerini doğurup, bu nedenlerle feragatten rücu edilememesi karşısında, davacının feragattan vazgeçme isteminin kabul edilmesi olanaksızdır.” Ankara BİM, 2. İDD, E: 2017/1745, K: 2017/766, K. T. 06.04.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁸⁹⁷ “Feragat hakkın özünden vazgeçme olduğundan, bu nedene dayanılarak görevsiz mahkemenin verdiği karardan sonra, görevli mahkemede tarafları, konusu ve dava sebebi aynı olan yeni bir dava açılması halinde dahi, kesin hüküm vardır ...”. AYİM, 1. Daire, E: 1992/1087, K: 1993/76, K. T. 02.02.1993, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁸⁹⁸ “...Bakılan davada her ne kadar idare mahkemesince davacının 17.11.2016 tarihinde mahkemeye sunduğu dilekçe bir davadan feragat dilekçesi olarak değerlendirilmiş ise de; anılan dilekçede davacının davalı ve müdahilin isimlerini yazarak “15.11.2016 tarihinde adlarına karşı şikayetimden feragat ediyorum. İşleme konulmamasını saygılarımla arz ederim.” ifadelerini kullandığı, bahsi geçtiği üzere 15.11.2016 tarihinde mahkemeye sunduğu dilekçede de; davalı ve/veya müdahile yönelik olarak şikayetçi olduğunu beyan ettiği, şu hâliyle 17.11.2016 tarihli dilekçesinin bir davadan feragat dilekçesi değil, önceden (15.11.2016 tarihinde) verdiği şikayet dilekçesinden feragat yönünde ve anılan şikayet dilekçesinin işleme konulmamasına ilişkin bir dilekçe niteliğinde olduğu, 6100 sayılı Yasanın 307. maddesinde öngörüldüğünün aksine davacının işbu davada “talep sonucu”ndan, başka bir deyişle davadan feragat etmediği, böyle olunca idare mahkemesinin istinaf istemine konu olan “feragat nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına” dair kararında da hukuki isabet bulunmadığı sonuç ve kanaatine varılmıştır.” Konya BİM, 2. İDD, E: 2017/155 K. 2017/162 T. 8.3.2017.- “Davacı vekili, 28/02/2017 tarihli dilekçesinde, mahkemece tarafına takdir edilen yargılama gideri ve avukatlık ücretinden de feragat ettiğini belirtmekte ise de, yukarıda yer verilen hükümlere göre feragat ancak davacının talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesi olduğundan, karardan veya kararın bir kısmından feragat kanunda düzenlenmediğinden bu talebi dikkate alınmamıştır.” İstanbul BİM, 9. İDD, E: 2017/1154, K: 2017/1796, K. T. 30 Mayıs 2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁸⁹⁹ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, E: 1998/249, K: 1998/278, K. T. 26.06.1998, **Danıştay Dergisi**, S: 98, s. 70-73. Taraflar yargılamanın her evresinde isteklerinden vazgeçebileceklerine ve temyiz aşamasında da mahkeme kararı kesinleşmeyip yargılama sürdüğüne göre, lehine karar verilmiş de olsa davacının davasından feragat edebileceği hakkında karar için bakınız: Danıştay 3. Dairesi, E: 1991/258, K: 1991/3082, K. T. 06.12.1991, **Danıştay Dergisi**, S: 84-85, s. 195-198.

karara bağlanmadan önceki aşamada mümkün olabileceğini, kanun yolu aşamasında feragatin mümkün olmayacağına hükmetmiştir.⁹⁰⁰

Feragate ilişkin hükümlerin uygulanmasında davanın, iptal davası ve tam yargı davası niteliğinde olup olmamasına göre ayrı ayrı değerlendirilme yapılmasını ileri süren görüş bulunmaktadır. Buna göre feragate ilişkin hükümleri özellikle iptal davalarında uygulamamak gerekmektedir. Çünkü davacı, davaya konu işlemin hukuka aykırılığı saptandıktan sonra davadan feragat eder ise hukuka aykırılığı tespit edilmiş olan işlemin uygulanmasına devam edilecek ve bu da kamu yararına aykırılık teşkil edecektir. Bu sebeple bu görüş uyarınca, hukuka aykırılık saptandıktan sonra feragat talebinde bulunulmaması hatta yürütmenin durdurulmasına karar verilmişse o aşamadan sonra da feragatin talep edilememesi gerekmektedir.⁹⁰¹ Doktrinde bir diğer görüşe göre iptal davasında yürütmenin durdurulması kararı verilip uygulanmışsa feragat mümkün iken dava esastan karara bağlanmış ve karar uygulanmışsa artık kanun yolu aşamasında feragat mümkün olamayacaktır. Ancak karar uygulanmamış ise davacı davasından feragat edebilecektir.⁹⁰² Tam yargı davalarında ise idari eylem veya işlemlerin hukuka aykırılığından ziyade idarenin sorumluluğunun koşullarının oluşup oluşmadığı araştırılacağından yargılamanın her safhasında feragat edilmesi kamu yararını olumsuz etkilemeyecektir.⁹⁰³

İptal davalarında feragat konusunda Danıştay ikili bir ayrıma gitmektedir: Şayet dava konusu işlem bireysel menfaati ihlal ediyorsa hem ilk derece yargılaması hem de kanun yolu aşamasında feragati kabul etmekte ancak tarihi ve kültürel değerlerin korunması gibi kamusal menfaatin bireysel menfaate üstün geldiği durumlarda feragati

⁹⁰⁰ Danıştay 10. Dairesi, E: 1995/5846, K: 1996/6434, K. T. 30.10.1996, **Danıştay Dergisi**, S: 93, s. 527-529; Danıştay 9. Dairesi, E: 1994/62, K: 1994/3627, t.y., **Danıştay Dergisi**, S: 90, s. 965-967. Günday, **a.g.m.**, s. 82-83.

⁹⁰¹ Günday, **a.g.m.**, s. 85. Benzer yönde bir görüşe göre feragat ancak idari yargılama hukukuyla bağdaştığı ölçüde ve iptal davalarının objektifliği ve kamuya yönelik sonuçları dikkate alınmak suretiyle uygulanabilir. İdari yargı tarafından verilen yürütmenin durdurulması ve iptal kararlarının kamu düzeni açısından ortaya koyduğu hukuki sonuçları bertaraf anlamına gelecek feragat taleplerinin sadece kişisel hakları ilgilendirse dahi kabulü mümkün değildir. Celal Erkut, “İdari Yargının Yeniden Yapılandırılmasında Yargılama Hukuku Kurallarının Etkinleştirilmesi Sorunu”, **Danıştay 2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2001, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, 2003, s. 87-103, 98. Münci Çakmak, “İdari Yargıda Davadan Feragat”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 53, 2004, S: 1, s. 185-194, 188.

⁹⁰² Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, s. 155.

⁹⁰³ Günday, **a.g.m.**, s. 85, Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, s. 155.

kabul etmemektedir. Danıştay tam yargı davalarında ise davanın sübjektif niteliğini göz önünde tutarak her aşamada feragati kabul etmektedir.⁹⁰⁴ Belirtmek gerekir ki vergisel işlemler birel işlem niteliğinde olduğundan kamusal menfaat değil, bireysel menfaat söz konusudur. Bu sebeple de vergisel işlemlere karşı açılan davalarda belli şartlar altında feragat mümkün olabilecektir.

Davanın kabulüne ilişkin HMK hükümlerinin idari davalar açısından yeterli olmayacağı doktrinde ifade edilmiştir. Kabul, davacının talep sonucunun davalı tarafından aynen yerine getirileceğine ilişkin irade açıklaması olduğundan; iptal davasında dava konusu yapılan idari işlemin geri alındığı yönündeki davalı idare iradesinin, tam yargı davasında ise davacı isteminin yerine getirileceğine ilişkin idare iradesinin davaya bakan yargı yerine açıklanması ile olur. Bu sebeple kabulün, idari davaların ve bu davalara konu yapılan idari işlem ve eylemlerin özellikleri dikkate alınarak İYUK'ta tanımlanması ve ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilebilmesi için kabulün iptal ve tam yargı davalarının hukuki sonuçlarını doğuracağının hükme bağlanması gerektiği yönünde görüş ileri sürülmüştür.⁹⁰⁵

İptal davalarında kabul; dava konusu işlem veya kararın geri alınması, kaldırılması veya değiştirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.⁹⁰⁶

⁹⁰⁴ Halil Altındağ, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 309. “Bireysel menfaat ihlaline dayanan iptal davalarında davacının herhangi bir kısıtlama olmaksızın davasından feragat edebileceğinde duraksama bulunmamaktadır. Bununla birlikte, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren idari işlemlere karşı açılan iptal davalarında feragat isteminin kamu yararı ölçütü kullanılarak karara bağlanması gerekmektedir. Dava konusu işlemin kamu yararını yakından ilgilendiren bir başka ifade ile davacının bireysel menfaatini aşan kamusal bir yönünün bulunmadığı dikkate alındığında, yasal şekle uygun olarak yapılan davadan feragat başvurusu hakkında idare mahkemesince bir karar verilmesi gerekmektedir.” Danıştay 10. Daire, E: 2016/8498, K: 2017/1031, K. T. 23.02.2017, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁹⁰⁵ Günday, **a.g.m.**, s. 85-86.

⁹⁰⁶ A. Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü (Kanun-Açıklama-İçtihat)**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s. 766. Dava henüz sonuçlanmadan, idarenin dava konusu işlemi kaldırması veya geri almasının davayı kabul anlamına gelip gelmediği tartışılabilir. İdari işlemin kaldırılması ve geri alınması sonuçları itibarıyla birbirinden farklıdır. Dava konusu işlemin dava süresince geri alınması geçmişe etkili olarak sonuçlarını ortadan kaldırdığından yargı mercilerinin iptal kararına benzer. İdari işlemin kaldırılması ise sadece geleceğe etkilidir ve davanın kabulü anlamına gelmemelidir. Zira kabul, idari yargıda davacının talebi doğrultusunda karar verilmesi ile aynı anlamdadır. Kabul iptal davalarında işlemin iptali, tam yargı davalarında ise talep edilen hakkın verilmesi anlamına gelir. Kabul beyanı davayı kesin hükümle sona erdiren bir irade açıklaması olduğundan işlemin sadece ileriye dönük olarak kaldırılması kabul anlamına gelmez ve bu sebeple idari işlemin kaldırılmasının, idari yargı mercii tarafından kabul beyanı olarak kabul edilmemesi gerektiği savunulabilir. Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, s. 181. İdare hukukunda yer alan geri alma halinin, kabul beyanı şeklinde değerlendirilmesi gerektiği yönündeki görüş için bakınız: Halil Altındağ, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari**

Vergi davalarında da söz konusu feragat ve kabulün sonuç doğurabilmesi için bahsedilen şartların varlığı gerekmektedir. Bunlara ek olarak vergi davalarında, davadan ya da davayı kanun yollarında sürdürmekten vazgeçme yetkisi 659 sayılı KHK⁹⁰⁷ ile düzenlenmiştir.⁹⁰⁸ Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli kamu idarelerinde davayı kabul yetkisi söz konusu KHK'nın "Adli uyuşmazlıkların sulh yoluyla halli, uzlaşma ve vazgeçme yetkileri" kenar başlıklı⁹⁰⁹ 11. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde uyarınca yetki ancak maddede belirtilen kimseler tarafından ve maddede belirtilen koşullarda kullanılır.⁹¹⁰

Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 313.

⁹⁰⁷ 659 sayılı ve 26.09.2011 tarihli Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname. R.G. t. 06.04.2011, S: 6223.

"...bu tür düzenlemelerin yasa ile değil, bir KHK ile yapılmış olması eleştirilebilir. Zira, temel hak ve özgürlüklerin (bu bağlamda idare ajanlarının disipliner ve mali sorumluluklarının) KHK ile sınırlanamayacağı ve aykırılıkların da bu tür bir genel düzenleyici işlem ile belirlenemeyeceği hukukun bir gereğidir. Burada sorumluluk iki şekilde ortaya çıkabilir. Birincisi kamu görevlisinin disipliner sorumluluğudur. İkincisi ise davanın açılması dolayısı ile idare ve/veya kişilerin uğradığı zararlardan sorumluluktur. Mali sorumluluk boyutunda; (i) idare uğranılan zarardan dolayı görevliye karşı rücu kurallarını işletebilecek, (ii) kişiler ise karşılaştıkları zararlar (örn: kişilerin zamanaşımına uğramış bir kamusal alacağın tasarrufun iptali davası yolu ile takibinden dolayı uğradıkları zarar) dolayısı ile Devlete karşı idari yargıda tazminat davası açabilecektir. Bu nedenle de vergisel konularda açılacak davalarda dava malzemesinin iyi hazırlanması ve alacağın zamanaşımına uğramamış bir alacak olup olmadığının ön tespiti sorumluluk açısından önem arz etmektedir." Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 219, dn. 520.

⁹⁰⁸ Kalabalık, **a.g.e.**, s. 328.

⁹⁰⁹ "Madde "adli uyuşmazlık" başlıklı olmasına rağmen 3. fıkrasında, "her türlü hukuki uyuşmazlıktan, bu bağlamda cezai uyuşmazlıktan dahi" söz edilmiş ve bu tür uyuşmazlıklarda kabul ve feragat yetkisi ele alınmıştır. Madde başlığı "adli uyuşmazlık" olmasına ve yazımda netlik bulunmamasına rağmen; bizce burada, idari davalardan ve vergi davalarından feragate ve bu davaların kabulüne ilişkin bir kural getirilmeye çalışıldığı ve kabul ve feragat konusunda bu hükmün dikkate alınması gerektiği kabul edilmelidir." Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 219-220.

⁹¹⁰ KHK'nın 11. maddesi şöyledir: (1) İdarelerin; a) Kendi aralarında ortaya çıkan her türlü hukuki uyuşmazlığın sulh yoluyla hallinde, dava açılmasında, bunlardan yargı veya icra mercilerine intikal etmiş olanların takiplerinden veya davalarda verilen kararlara karşı kanun yollarına gidilmesinden vazgeçilmesinde, sözleşmelerin değiştirilmesinde veya sona erdirilmesinde, b) Gerçek veya tüzel kişilerle aralarındaki sözleşmelerde belirtilen sebeplerle yapılan her türlü sözleşme değişikliklerinin yapılmasında, bu hususlarla ilgili olarak çıkabilecek uyuşmazlıkların sözleşme hükümleri çerçevesinde sulh yoluyla hallinde, hukuk birimlerinin uyuşmazlığın bu şekilde sonlandırılmasında maddi ve hukuki sebeplerle kamu menfaati bulunduğu yönündeki görüşü üzerine, buna dair onay ve anlaşmaları imzalamaya bakanlıklarda bakan, diğer idarelerde üst yönetici yetkilidir. Bakan ya da üst yönetici bu yetkisini sınırlarını açıkça belirlemek suretiyle alt kademelere devredebilir.

(2) Birinci fıkrada belirtilenler dışında, idarelerin, herhangi bir sözleşmeye dayanıp dayanmadığına, yargıya intikal edip etmediğine bakılmaksızın gerçek veya tüzel kişilerle aralarında çıkan her türlü hukuki uyuşmazlığın sulh yoluyla halline, her türlü dava açılmasından veya icra takibine başlanılmasından, bunlardan yargı veya icra mercilerine intikal etmiş olanların takiplerinden veya verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilmesi dışındaki kanun yollarına gidilmesinden vazgeçmeye, davaları kabule, ceza uyuşmazlıklarında şikayetten vazgeçmeye veya uzlaşmaya, davadan feragat etmeye, sözleşmede belirtilmeyen sebeplerle sözleşmelerin değiştirilmesinde veya sona erdirilmesinde maddi ve hukuki

Anılan hükümde açıkça yazmasa da idarelere verilen yetkilerin kabul bakımından da geçerli olduğunu ifade eden görüş bulunmaktadır.⁹¹¹ Belirtmek gerekir ki 11. madde kenar başlığında ve içeriğinde sulh de yer almakla birlikte vergi davaları açısından sulhün uygulanabilirliği söz konusu değildir. Vergi hukukunda bir vergisel işlemin sonuçlarının yargı aşamasında idarenin sulh teklifi ya da yapılan teklifin kabulü yolu ile ortadan kaldırabilmesinin hukukten mümkün olmadığı kabul edilmelidir. Aksi yönde bir kabulün Anayasa'nın "vergilerin ancak yasa ile konulup, değiştirilip, kaldırılabilmesi" yolundaki yasallık ilkesine aykırılık oluşturacağı kanaatindeyiz. Bu konuda VUK ya da İYUK'ta bir düzenlemeye yer verilse dahi, konu uzlaşma örneğindeki gibi tartışma konusu olacaktır. Dolayısı ile katıldığımız görüş uyarınca "sulh" vergi yargılamasında davayı ortadan kaldıran bir sebep olarak kabul edilemez.⁹¹²

Vergi daireleri kamu alacağının takibi ile görevli olduklarından vergi hataları gibi kanunda açıkça öngörülen haller dışında vergi alacağından vazgeçmeleri, davayı kabul ederek davacıyı borçtan kurtarmaları mümkün değildir. Kanunda öngörülen haller dışında vergi idarelerinin yapacağı kabuller sonuç doğurucu nitelikte değildir.⁹¹³

sebeplerle kamu menfaati görülmesi halinde, buna dair onay veya anlaşmaları imzalamaya, vazgeçilen veya tanınan ya da terkin edilen hak ve menfaatin değeri dikkate alınmak suretiyle;

a) Tutara ilişkin olmayanlar ile 1.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (1.000.000 Türk Lirası dahil) hukuk biriminin görüşü alınarak, ilgili harcama yetkilisinin teklifi üzerine üst yönetici,

b) 1.000.000 Türk Lirasından fazla olanlardan 10.000.000 Türk Lirasına kadar olanlarda (10.000.000 Türk Lirası dahil), hukuki uyumsuzluk değerlendirme komisyonunun görüşü alınarak, üst yöneticinin teklifi üzerine ilgili bakan, Milli Savunma Bakanlığında Müsteşarın teklifi üzerine Bakan,

c) 10.000.000 Türk Lirasından fazla olanlarda, ilgili bakanlık hukuki uyumsuzluk değerlendirme komisyonunun ve Maliye Bakanlığının görüşü alınarak, ilgili bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu, yetkilidir. Bakan ya da üst yönetici bu yetkisini sınırlarını açıkça belirlemek suretiyle alt kademelere, münhasıran taşra birimlerinin iş ve işlemleriyle ilgili olup illerde valilik, ilçelerde kaymakamlık onayına bağlanan iş ve işlemlerden kaynaklanan uyumsuzluklarda vali ve kaymakamlara devredebilir.

(3) Açılmasında ve takibinde Hazine veya idareye ait herhangi bir hak ve menfaat bulunmayan, yanlışlıkla açılan veya konusu kalmayan dava ve icra takipleri ile her türlü davada karar düzeltme yoluna başvurulmasından vazgeçmeye, davayı takip eden hukuk müşaviri veya avukatın gerekçeli teklifi üzerine hukuk birimi amiri yetkilidir. Hukuk birimi amiri bu yetkisini alt kademelere devredebilir.

(4) 7 nci maddeye göre başka idare tarafından takip edilen davalar ile Maliye Bakanlığı tarafından takip edilen diğer idarelere ait dava ve icra işlemlerindeki vazgeçme, feragat ve kabul işlemleri ile yargıya intikal etmiş uyumsuzlukların sulhen çözümlenmesine ilişkin işlemler, dava veya icra dosyasını takip eden idarenin tabi olduğu usulde yapılır.

⁹¹¹ Kalabalık, a.g.e., s. 331.

⁹¹² Kaşıkçı, Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, s. 216. Verginin yasallığı ilkesinin devlet yönünden alt boyutlarından bir tanesi, verginin alınması zorunluluğu boyutudur. Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 21.

⁹¹³ Candan, a.g.e., 7. bs., s. 804-805. VUK'un 377. maddesi uyarınca, Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.

Davadan feragat kesin hükümden önce yapılabileceğinden, olağan kanun yollarında da yapılmasında bir engel bulunmamaktadır.⁹¹⁴ Kanun yolları aşamasında feragatte, taraf ancak kanun yolu başvurusundan vazgeçmiş olur.⁹¹⁵ Ancak söz konusu feragat hakkı, henüz istinafa başvurmadan önce istinafa başvurma hakkından feragat etme şeklinde kullanılamayacak, istinafa başvurulduktan sonra feragat edilebilecektir; zira feragat edilebilmesi için yürümekte olan bir davanın varlığı gereklidir.⁹¹⁶ Ancak ilk derece mahkemesinde dava lehine sonuçlanmış kimsenin kanun yolu aşamasında davadan feragati mümkün değildir.⁹¹⁷

İstinaf aşamasında feragat edildiğinde, dava kabul ve feragat ile doğrudan sona ermemekte⁹¹⁸ istinaf istemi hakkında karar vermeye yer olmadığına hükmedilmektedir.⁹¹⁹

Davanın geri alınması müessesesine de burada değinmekte fayda görmekteyiz. HMK md. 123'te düzenlenen davanın geri alınması müessesesi, davacıya, hükmün kesinleşmesine kadar, ancak davalının açık rızası ile davasını geri alma imkânı tanır. Davadan feragat halinde, esas haktan feragat eden tarafın karşı tarafın rızasına ihtiyacı

⁹¹⁴ Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, s. 152.

⁹¹⁵ Kalabalık, **a.g.e.**, s. 327. Uygulamada temyiz kanun yolunda yapılan feragatte yargı yerince feragat hakkında kesin karar verilmemekte, alt derece mahkeme kararı bozularak o aşamada yapılmamış olan feragat istemi konusunda karar verilmek üzere dosya geldiği yere gönderilmektedir. **A.e.**, s. 327, dipnot 268: “... Bu durumda, davacı tarafından yasal şekle uygun olarak davadan feragat edilmesi karşısında feragat başvurusu hakkında idare mahkemesince yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, Kocaeli 1. İdare Mahkemesince verilen 27/02/2015 tarihli, E:2014/53, K:2015/227 sayılı kararın BOZULMASINA, dosyanın adı geçen Mahkemeye gönderilmesine, bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 20/04/2017 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.” Danıştay 6. Dairesi, E: 2015/2901, K: 2017/2826, K. T. 20.04.2017-13. Dairesi, E: 2015/5418, K: 2017/1042, K. T. 17.04.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁹¹⁶ Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, s. 151.

⁹¹⁷ “Hukuk düzeninde, temyiz incelemesiyle alt derece yargı yerinin kararının hukuka uygunluğunun denetini amaçlanmıştır. Bu amaçla, alt derece yargı yerinin kararını temyiz etmekte korunmaya değer bir hukuki yarar gören tarafın temyiz merciine başvurması gerekir. Bu aşamada, temyiz isteminde bulunanın temyize konu karar üzerinde tasarruf imkanı bulunduğundan, tarafiradesiyle davaya son veren işlemlerden olan feragat, yalnızca temyiz başvurusunda bulunan taraf için sözkonusu olabilir. Alt derece yargı yerinde lehine karar verilmiş olması sebebiyle temyiz başvurusunda bulunmayan tarafın temyiz aşamasında ilk davasından vazgeçmesi, alt derece yargı yeri kararının hukuka uygun olup olmadığının, temyiz mercii dışındaki kişilerce saptanması gibi bir sonuç doğuracağından, üst yargı mercii yerine geçecek böyle bir irade beyanına hukuken cevaz verilemez. Aksi takdirde, hukuka aykırılığı alt derece yargı yerince saptanan bir idari işleme, tarafiradesiyle uygulanabilirlik kazandırılmış olur. Bu durum ise, iptal kararıyla giderilen kamu düzenindeki bozulmanın tarafiradesiyle devamı sonucunu doğurur.” Danıştay 9. Dairesi, E: 1994/62, K: 1994/3627, K. T. 27.09.1994, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁹¹⁸ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 222.

⁹¹⁹ İstanbul BİM, 4. İDD, E: 2017/33, K: 2017/485, K. T. 01.06.2017- İstanbul BİM, 2. VDD, E: 2017/1445, K: 2017/1952, K. T. 26.04.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

bulunmamaktadır. Ancak davadan vazgeçilmesi halinde esas haktan vazgeçme olmadığından karşı tarafın rızasına ihtiyaç duyulmaktadır ve esas haktan vazgeçilmediği için davanın ileride tekrar açılabilmesi de mümkün olacaktır.⁹²⁰ Bu noktada cevaplandırılması gereken soru vergi yargılamasında istinaf başvurusunun geri alınıp alınamayacağı meselesidir. İYUK md. 31’de HMK’da yer alan müesseselerden hangilerinin idari yargılama ve vergi yargılamasında uygulanabileceği HMK’ya atıf yapılmak suretiyle belirtilmiştir. Bu müesseseler arasında davanın geri alınması yer almadığından ne vergi mahkemesinde davanın ne de bölge idare mahkemesinde istinaf başvurusunun geri alınması söz konusu olacaktır.

HMK’nın 312. maddesi uyarınca feragat beyanında bulunan taraf davada aleyhine hüküm verilmiş gibi yargılama giderlerini ödemeye mahkûm edilecektir.⁹²¹ Ancak belirtmek gerekir ki alacakların yapılandırılmasına ilişkin kanun⁹²² uyarınca yapılmak zorunda kalınan feragat için aynı şey söylenemeyecektir. Vergi ve cezalarında veya idari para cezalarında yapılandırma yapılması durumunda, açılan davalardan feragat etme şartı öngörülmektedir. Bu durumda yapılan feragatte, davacının davadan feragat beyanı bulunmakla birlikte, bu kendine has bir feragat iradesi olmaktadır. Feragat, davacının haksızlığını kabul etmesinden ziyade, ilgili yapılandırmadan yararlanabilmek için yerine getirmesi gereken yasal bir zorunluluktur. Bu sebeple bu durumda verilen feragat dilekçesi üzerine haklı haksız tespiti yapılmadan yalnızca uyuşmazlığın sona erdirilmesi

⁹²⁰ “Davaya son veren taraf işlemlerinden olan davadan feragat ile davanın geri alınması, mahiyeti ve sonuçları itibariyle birbirinden farklı kavramlardır. Davanın geri alınması, ileride tekrar dava açabilme hakkını saklı tutarak davanın takibinden vazgeçilmesi olup burada, davacı talep ettiği haktan (talep sonucundan) feragat etmemektedir. Davadan feragat ise, talep edilen haktan, talep sonucundan vazgeçmektir. Davadan feragat davalının rızasına (muvafakatına) bağlı olmadığı halde, davacının davasını geri alabilmesi için davalının rızası şarttır. Davadan feragat halinde, feragat edilen hak ileride tekrar dava konusu yapılamaz ve yapılır ise mahkemece feragat nedeniyle davanın reddine karar verilir. Davanın geri alınması durumunda ise, geri alınan dava ileride tekrar açılabilir.” Yargıtay 17. Hukuk Dairesi, E: 2015/12284, K: 2018/6018, K. T. 18.06.2018, (Çevrimiçi) <https://www.hukukihaber.net/kararlar/davadan-feragat-ile-davanin-geri-alinmasi-arasindaki-fark-h430229.html>, 5 Ocak 2020.

⁹²¹ Gaziantep BİM, 1. İDD, E: 2017/652, K: 2017/523, K. T. 18.05.2017 - İstanbul BİM, 2. VDD, E: 2017/1657, K: 2017/1949, K. T. 26.04.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁹²² 19.08.2016 günlü Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun’un “Ortak hükümler” kenar başlıklı 10. maddesinin 13/a alt bendi uyarınca “Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ve ilgili maddeler uyarınca dava açmamaları veya açılan davalardan vazgeçmeleri gereken borçluların, bu Kanun hükümlerinden yararlanabilmeleri için ilgili maddelerde belirtilen başvuru sürelerinde, yazılı olarak bu iradelerini belirtmeleri şarttır.”

yönünde hüküm kurulması, taraflar leh veya aleyhine vekâlet ücretine hükmedilmemesi gerekmektedir.⁹²³

05.12. 2019 tarihinde kabul edilen 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁹²⁴ 27. maddesi ile VUK'un mülga 379. maddesi yeniden düzenlenmiş ve 'Kanun yolundan vazgeçme' hükmü kanuna eklenmiştir.⁹²⁵ Ayrıca VUK

⁹²³ “Bu durumda, davacının feragat dilekçesi usule uygun olup, uyumsuzluk konusu dava hakkında feragat nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına kararı vermek gerekmektedir. Yargılama giderlerine gelince: Hukuk Muhakemeleri Kanununun 326. maddesi uyarınca; yargılama harç ve giderleri ile vekalet ücreti kural olarak davada haksız çıkan yani aleyhine hüküm verilen tarafa yükletilir. Ancak, davada iki taraftan her biri kısmen haklı çıkarsa mahkemenin yargılama giderlerini tarafların haklılık oranına göre paylaştırılacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 312. maddesinde ise, feragat beyanında bulunan tarafın davada aleyhine hüküm verilmiş gibi yargılama giderlerini ödemeye mahkum edileceği belirtilmiştir. Bunun yanında HMK 330. maddesi uyarınca vekalet ücreti de yargılama giderleri içinde değerlendirilmektedir. Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 6736 Sayılı Kanun'un 3/4 . maddesinde, idari para cezaları yönünden de yeniden yapılandırmadan yararlanılabileceği kuralı düzenlenmiş, 3/10. fıkrada ise, “bu madde hükmünden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması” koşuluna yer verilmiştir. Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin idari para cezası ile cezalandırılmasına ilişkin işleme karşı yapılan itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, idare mahkemesince dava konusu işlemin kısmen iptaline, kısmen reddine karar verildiği; istinaf aşamasında sunulan dilekçe ile, “6736 Sayılı Kanundan yararlanabilmek amacıyla” davadan feragat edildiği anlaşılmaktadır. Yukarıda anılan yasa hükümlerinin değerlendirilmesinden, yargılama giderlerinin davada haksız çıkan tarafa yükleneceği, bu bağlamda serbest irade ile koşulsuz yapılan feragat beyanında da feragat edenin haksızlığını kabul ettiği varsayılarak davanın safahatına göre yargılama giderlerini feragat edenin üstlendiği sonucuna varılmaktadır. Ancak bakılan ihtilafta davacının davadan feragat beyanı bulunmakla birlikte, bunun kendine özgü bir feragat iradesi olduğu, davacının haksızlığını kabul etmesinden ziyade, 6736 sayılı Kanunda düzenlenen haklardan yararlanabilmenin ön koşulu olduğundan ve bu haktan yararlanmak amacıyla bir yasal zorunluluk olarak feragat dilekçesi sunduğu, dolayısıyla, anılan dilekçeye göre hüküm kurulması halinde, davada haklı haksız tespiti yapılmadan sadece ihtilafın sonlandırılması yönünde hüküm kurulması gerekmektedir. Hal böyle olunca da, yukarıda yer verilen Yasa hükümlerinden yararlanmanın zorunlu ve önkoşulu olan feragat nedeniyle yapılan yargılamada davaya haklı haksız tespiti yapılmadan son verileceğinden, taraflar leh veya aleyhine yargılama giderine hükmedilmemesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, davacı tarafından 6736 Sayılı Kanundan yararlanmak amacıyla sunulan feragat dilekçesi nedeniyle; itiraz konusu Adana 3. İdare Mahkemesi'nin 19/01/2017 gün ve E:2016/251, K:2017/94 sayılı kararının kaldırılmasına, davadan feragat edildiği için ihtilaf hakkında karar verilmesine yer olmadığına, aşağıda dökümü gösterilen 63,60-TL yargılama giderlerinin davacı üzerinde bırakılmasına, taraflar leh veya aleyhine vekalet ücretine hükmedilmemesine, artan posta ücretinin kararın kesinleşmesinden sonra mahkemesince taraflara iadesine, 25/05/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.” Konya BİM, 4. İDD, E: 2017/3240, K: 2017/641, K. T. 25.05.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

⁹²⁴ Yayımlandığı R.G. t. 07.12.2019, S: 30971. Madde 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Konuya ilişkin olarak hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tebliğ Taslağı da 27.12.2019 tarihinden Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde görüşlere sunulmuştur.

⁹²⁵ “Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i,

md. 112'ye de kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacağına dair hüküm eklenmiştir.

Konuya ilişkin çıkarılan 517 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, yargılama sürecinin sonuçlanması beklenmeksizin idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlığın mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sona erdirilmesi ve yargı mercilerinin iş yükünün azaltılması kurumun getirilme amaçları olarak ifade edilmiştir. Söz konusu hükme göre vergi/ceza ihbarnamelerine karşı süresinde açılan davalarda, şayet istinaf ve temyiz kanun yolu açık ise ve mükellef süresi içerisinde istinaf veya temyiz kanun yoluna başvurmadan vazgeçerse vergi idaresi tarafından da uyuşmazlık devam ettirilmeyecek ve yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalarda belirli oranlarda indirim yapılacaktır. Ayrıca kanun yolundan vazgeçme suretiyle tahakkuk ettirilen vergi ve/veya cezaların gecikme faiziyle süresinde ödenmesi halinde indirim de

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,

mükellefi için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

uygulanacaktır.⁹²⁶ Bu düzenleme ile af kanunları ile yapılan düzenlemelerin kanun hükmü ile kalıcı hale getirildiği ifade edilmiştir.⁹²⁷

Belirtmek gerekir ki söz konusu maddede yer alan; yargı organlarınca vergi ve cezanın kaldırılması üzerine mükellefin kanun yolundan vazgeçmesi halinde vergi tutarının % 60'ının tahakkuk edeceği şeklindeki düzenleme idari yargı kararlarının uygulanmasının zorunluluğu ilkesi ile çelişki içerisinde. Mahkeme kararlarının uygulanmamasına neden olabilecek bu düzenleme Anayasa'nın 138. maddesinin son fıkrasında yer alan "Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez." hükmüne aykırılık taşımaktadır. Bu olasılıkta zaten mükellefin kanun yoluna başvurmada menfaati olmadığından kanun yoluna başvurmadan vazgeçmesi düşünülemeyecek olsa da buradaki vazgeçme başvurusunun idarenin kanun yoluna başvurmamasının önüne geçmek maksadıyla yapılacağı açıktır. Ancak mükellefin lehine sonuçlanmış bir uyuşmazlıkta kanun yoluna gitmemesi koşuluyla uyuşmazlık konusu verginin % 60'ını ödemeyi tercih etmeye yönlendirilmesi mükelleflerde kanun yoluna olan güveni zedeleyecek niteliktedir. Diğer taraftan idare de yargı mercii tarafından hukuka aykırılığına hükmedilmiş bir verginin tahsilatını gerçekleştirmiş olmaktadır.

Kanun yolundan vazgeçme kurumunun feragat niteliğinde olup olmadığı değerlendirilebilir. Daha önce de ifade edildiği üzere ilk derece mahkemesinde dava lehine sonuçlanmış kimsenin kanun yolu aşamasında davadan feragati mümkün değildir. Bu itibarla vergi mahkemesinde davasını kazanan mükellefin kanun yolundan vazgeçmesi feragat niteliğinde olmayacaktır. Şayet dava lehine sonuçlanmış kişi kanun yolundan feragat ederse, bu durumda vergi mahkemesinin kararının hukuka uygun olup olmadığına üst mercii dışından birilerince karar verilmiş olacaktır. Ayrıca hukuka aykırılığı saptanmış bir idari işleme taraf iradesiyle uygulanabilirlik kazandırılmış olacaktır.⁹²⁸

⁹²⁶ R.G. t. 20.02.2020, S: 31045.

⁹²⁷ Ekrem Öncü, "Vergi Davalarında Af Niteliğinde Düzenleme Kalıcı Hale Gelecek Ve Mahkemelerin Yükü Hafifleyecek!", Vergi Sorunları Dergisi- Köşe Yazısı, 31.10.2019, (Çevrimiçi) <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/ekrem-uncu/vergi-davalarinda-af-niteliginde-duzenleme-kalici-hale-gelecek-ve-mahkemelerin-yuku-hafifleyecek!/201>, 5 Ocak 2020.

⁹²⁸ Danıştay 9. Dairesi, E: 1994/62, K: 1994/3627, K. T. 27.09.1994, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

İlk derece mahkemesinin feragat üzerine verdiği kararın istinaf kanun yoluna götürölüp götürülemeyeceği de tartişılabilir. Davacının feragat beyanının kabulü veya reddine ilişkin mahkeme kararları usul hukukuna ilişkin karar olduğundan kanun yoluna götürülebilecektir. Feragat yetkisi olmayan vekilin feragat talebinin kabul edilmesi ya da şartlı feragatin kabul edilmesi gibi durumlarda ilk derece mahkemesi kararı, istinaf kanun yoluna götürülebilecektir.⁹²⁹

İstinaf yargılamasında tarafların kişiliğinde veya niteliğinde değişiklik meydana gelebilir. Ayrıca adrese tebligat yapılamaması hali de gündeme gelebilir. Bu hallerde istinaf mahkemesi ilk derece mahkemesinin de yaptığı gibi dosyanın işlemiden kaldırılmasına ya da davanın açılmamış sayılmasına hükmedebilir. Gerek davanın gerekse kanun yoluna başvuran tarafın kişiliğinde veya niteliğinde değişiklik meydana gelebilir. İYUK'un 26. maddesinde böyle durumda ne olacağı hüküm altına alınmıştır. şayet davacı bir gerçek kişi ise dava devam ederken ya da kanun yolu aşamasında iken ölmüşe idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosya işlemiden kaldırılır.⁹³⁰ Davacının yargılama esnasında ölümüne bağlı sonuçlar idari davanın türüne göre farklılık göstermektedir. Tam yargı davalarında ölenin mirasçılarının davaya devam etmesi mümkündür. İptal davalarında ise değerlendirme iki hususta yapılmaktadır. şayet yalnızca öleni ilgilendiren iptal davası söz konusu ise dilekçeler iptal edilir, mirasçıların bu davaları takip etme hakkı bulunmamaktadır. Davacının şahsı dışında, malvarlığı üzerinde hukuki sonuç doğuran işlemler için ise davayı takip hakkı mirasçılara geçer.⁹³¹ Anılan maddede *davalı konumunda bulunan (veya aleyhine kanun yolu başvurusu yapılan) ve kişilik veya niteliğinde değişiklik olan tarafın tüzel kişilerden olması halinde nasıl bir yol izleneceği düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, bu halde, gerçek kişilerden olan tarafın ölümü hâlinde uygulanacak kurala benzer şekilde idarenin davayı ya da kanun yolu başvurusunu yenilemesine kadar ilgili mahkemece dosyanın işlemiden kaldırılmasına karar verilmelidir.*⁹³² Ancak şayet bir kamu tüzel kişiliği kanun yolu ile

⁹²⁹ Yasin, “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, s. 176.

⁹³⁰ Dosyanın işlemiden kaldırılması kararı, nihai karar olmadığından kanun yoluna götürülemez. Ancak davanın açılmamış sayılması kararı nihai karar olduğundan kanun yoluna götürülebilir.

⁹³¹ Gözübüyük, Tan, **a.g.e.**, s. 834-836, Mutlu Kağıtcıoğlu, **Açıklamalı ve İctihath İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte**, Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 236-240.

⁹³² Danıştay 13. Dairesi, E: 2015/3900, K: 2016/3277, K. T. 17.10.2016, Kazancı İctihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

sona erdirildiğinde topyekûn başka bir kamu kurumuna devri söz konusu olacağından burada dosyanın işlemiden kaldırılması değil, hasım düzeltme kararı verilmelidir.⁹³³

Davanın taraflarında değişme meydana gelirse ise dosyanın işlemiden kaldırılmasına karar veriliyorken adrese tebligat yapılamaması halinde belli şartlar da gerçekleşir ise davanın açılmamış sayılmasına hükmedilmektedir. Belirtmek gerekir ki ilk derece mahkemesinde olduğu gibi istinaf mahkemesinde de bu kararların verilebilmesi mümkündür.⁹³⁴ İYUK'un 26. maddesinin 3. fıkrası uyarınca *“Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemiden kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemiden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.”*

4.4. İstinaf Mahkemesi Kararının Şekli ve İçeriği ile Gerekçesi

Yargı kararları belli amaçlara hizmet ederler ve bunların başında yargılamada davayı kazanan tarafın neden kazandığının, kaybeden tarafın da neden kaybettiğinin açıklanması ve keyfilik önüne geçmesi gelmektedir.⁹³⁵ Bunu sağlayabilmesi için de kararların belli şekil ve içerikte olması gerekmektedir. Kararların içeriğinde ise en önemli unsurunu gerekçe oluşturmaktadır.

4.4.1. İstinaf Mahkemesi Kararının Şekli ve İçeriği

Kararların içeriği İYUK md. 24'te bentler halinde belirtilmiştir. Kararlarda; *tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,*

⁹³³ Kağıtçıoğlu, **a.g.e.**, s. 241. Dosya işlemiden kaldırıldığında davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmaya kadar askıya alınmış olur. Ancak söz konusu davada yürütmenin durdurulması kararı verilmişse, dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmezse karar kendiliğinden hükümsüz kalır.

⁹³⁴ “... dava esnasında gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemiden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verileceği de belirtilerek, gerçek kişilerin idari yargıda davalı konumunda bulunabilecekleri istisnai hâllerde (idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklarda) gerçekleştirilecek ölüm olayının dava takibi bakımından doğuracağı sonuca dair düzenleme yapılmıştır. Ancak, gerçek kişilerden olan tarafın ölümünün (tarafların kişilik veya niteliğinde olabilecek değişikliğe benzer şekilde) kanun yolu safhasında da gerçekleştirileceği dikkate alındığında, anılan kuralın bu safhayı da kapsar biçimde anlaşılması gerekmektedir.” Danıştay 13. Dairesi, E: 2015/3900, K: 2016/3277, K. T. 17.10.2016, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi), <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁹³⁵ Gerald Lebovits, Alifya V. Curtin, Lisa Solomon, “Ethical Judicial Opinion Writing”, **The Georgetown Journal Of Legal Ethics**, S:21, s. 237-309, 244. (Çevrimiçi) http://jay.law.ou.edu/faculty/Jmaute/Issues%20in%20Professionalism%20and%20Externships/SSRN_ID_1299767_code882062.pdf, 5 Ocak 2020.

davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti, duruşma yapıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunanların ad ve soyadları, kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm: tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı, yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği, kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği, kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları ile kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası yer alır.

İstinaf mahkemesi kararlarında, sayfanın en üstünde kararı veren bölge idare mahkemesinin adı ve dava dairesi ile esas ve karar numaraları bir antet olarak yer almaktadır. Sonrasında istinaf yoluna başvuranın ve karşı tarafın ve varsa bu kimselerin vekillerinin adı, soyadı ya da ünvan ve adresleri yer alır. Devamında istem ve savunmanın özetlerine yer verilir. İstinaf mahkemesi kararlarında olmayan bir husus, Danıştay kararlarında yer alan tetkik hâkimi ve savcının adı ve soyadı ile uyuşmazlık hakkındaki düşüncesidir. İstem ve savunma özetlerinden sonra büyük harflerle ‘Türk Milleti Adına’ başlığı yer alır. Hemen peşinden olaya uygulanan hukuk kuralları ve maddi olaya yer verilir. Sonrasında mahkemenin kendi değerlendirmesine ve hükmün açıklandığı bölüme geçilir. İstinaf mahkemesi kararı, kararı veren başkan ve üyelerin adları ve soyadları ile imzalarıyla kapatılır. Kararın en sonunda ise yargılama giderlerine yer verilir.⁹³⁶

İstinaf mahkemelerinde kararların yazım şekline baktığımızda aslında Danıştay kararlarından farklı olmadığı görülmektedir. İstinaf mahkemesi kararlarının şekline ilişkin de Kanun’da ayrıca bir düzenleme bulunmamaktadır. Bölge idare mahkemesi kararlarından bizim takip edebildiklerimiz incelendiğinde AYM bireysel başvuru kararları benzeri sistemle yazılmış bir karara da rastlanmıştır.⁹³⁷

4.4.2. İstinaf Mahkemesi Kararının Gerekçesi

İYUK’un 24. maddesinde kararda bulunacak hususlar arasında sayılan gerekçe esasında anayasal bir hükümdür. Anayasa’nın “Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması” kenar başlıklı 141. maddesinin 3. fıkrası uyarınca tüm mahkemelerin, her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır.

⁹³⁶ Serkan Kızılyel, “İdari Yargı Kararlarının Şekli Üzerine Eleştirel Bir İnceleme”, *AÜHFD*, S: 63-3, 2014, s. 509-550, 518.

⁹³⁷ Ankara BİM, 11. İDD, E: 2017/234, K: 2017/36238, K. T. 07.12.2017, LEXPERA, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 5 Ocak 2020.

Gerekçe, hâkimin hükmünü dayandırdığı nedenler, bir kanunun neden çıkarılmış olduğunu gösteren açıklama ve esbab-ı mucibe olarak tanımlanmıştır.⁹³⁸ Bir diğer tanımla gerekçe, yargı makamlarının kuşku ile başlayan ve infazla sonlanan zaman kesitinde, vicdani kanı ile hukuki tanı sürecinin yaşandığı farklı yer ve zamanlarda, çeşitli form ve kimliklerle karşımıza çıkan, hükmün yazgısını belirleyen eylem, işlem, söz ve kararlarının, savunma hakkı ile kanun yollarının etkili olarak kullanılmasına imkân verecek şekilde tutarlı, yeterli, doğru, haklı, yasal, makul, vicdana uygun olarak açıklanmasını hedefleyen, derinlemesine bir etkinliktir.⁹³⁹

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması tarafların, mahkemenin tarafsız ve hukuka uygun bir karar verdiğine inanmalarına, hukuka güvenmelerine ve hukukun gelişmesine katkı sağlar. Ancak daha da önemlisi gerekçe, kararın denetlenebilmesi için var olmak zorundadır. Taraflar ve başvurulması durumunda üst mahkeme, davaya bakan mahkemenin hangi delillere dayandığını ve bunları nasıl değerlendirdiğini, taraf iddialarının karşılanıp karşılanmadığını, hangi hukuk kuralının uygulandığını, hukuk kuralının doğru yorumlanıp doğru sonuca ulaşıp ulaşılmadığını gerekçe ile denetleme imkânı elde eder.⁹⁴⁰ Davaya bakan yargı yerinin karara, hangi maddi ve hukuki dayanaklardan hareketle, nasıl ulaştığını gösterdiği yer, kararın gerekçesidir. Gerekçe yazılırken maddi olay anlatılıp, ilgili hukuk kuralı yazılıp, duruma göre hukuka uygun ve

⁹³⁸ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 10. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 469.

⁹³⁹ Hilmi Şeker, **Esbab-ı Mucibe'den-Retoriğe Hukukta Gerekçe**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2010, s. 13-14. "Hâkim, hüküm verirken hukuk kuralları varsa bu kuralları, yoksa yasama organı imiş gibi koyacağı hukuk kuralını olaya uygulayacaktır. Kuralın olaya uygulanması bir mantık ve yorum işlemidir. Bu işlemin nasıl yapıldığını, kural boşluğunun nasıl doldurulduğunu, kural çatışmalarının nasıl giderildiğini, işlemlerde ve sonuçta mantıklı ve etik doğruluğun bulunup bulunmadığını ancak gerekçeden anlamak mümkün olur. Tabiatıyla gerekçenin ve varılan sonucun anlaşılabilmesi için hükümde olayın, çekişmeli hususun mahiyeti hakkında yeterli bilgi bulunması şarttır." Yaşar Karayalçın, Aynur Yongalık, **Hukukta Öğretim-Kaynaklar-Metod-Problem Çözme**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2008, s. 157.

⁹⁴⁰ Candan, Turgut, "Karara Her Yazılan Gerekçe Sayılır Mı? Karar Nasıl Kaleme Alınırsa Gerekçeli Olur?", 08.06.2016, e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2016/06/08/karara-her-yazilan-gerekce-sayilir-mi-karar-nasil-kaleme-alinirsa-gerekceli-olur/>, 5 Ocak 2020. "...kararda, hâkimi, uyumsuzluğun çözümünde tek başına yargıya götürmeye yeterli bir gerekçe gösterilmiş iken, farklı ikinci bir gerekçeye daha dayanılması, yargı yerinin ilk gerekçeye ve bunun sonucu olan yargıya güvensizliğini gösterdiği gibi, tarafların aralarındaki uyumsuzluğun adilane bir çözüme kavuşturulduğu konusundaki inançlarını da zedeler." Danıştay 7. Dairesi, E: 2000/7374, K: 2003/3622, K. T. 18.06.2003, "...kararın dayandığı hukuki sebeplerin, gerekçe ve hükmün kararda belirtilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemelerle, yargı organlarının verilen kararların açık ve anlaşılır gerekçeye dayanması ve gerekçelerin tek tek kararda gösterilmesi suretiyle hem davanın taraflarına kararın metninin açıklanması, hem de yargı denetiminin kolaylaştırılarak etkili kılınması sağlanmıştır." Danıştay 3. Dairesi, E: 2001/3496, K: 2002/4361, K. T. 19.12.2002, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

değil demek tek başına gerekçe değildir.⁹⁴¹ Ayrıca konuya ilişkin yapılan çalışmalarda sadece taraflardan birinin savlarının benimsenmesi ile gerekçenin oluşturulamayacağı, bunların mahkemenin elde ettiği verilerle desteklenmesi gerektiği, aksi halde taraflardan birinin savlarının verilerle desteklenmeden gerekçe yazılmasının tarafsız ve çelişmeli yargılama ilkelerine aykırılık oluşturacağı ifade edilmiştir.⁹⁴²

Bir yargı kararında, kararın dayanağı olan hukuk kurallarının, nitelendirilmesi yapılan maddi olaya ne şekilde uygulandığının ve bu uygulama sonucunda hükme nasıl ulaşıldığının açıklanmış olması gereklidir. Ayrıca buna ek olarak, maddi olayın nitelendirmesi ve maddi olaya uygulanacak hukuk kuralının tayininde ve yorumlanmasında taraf iddialarının karşılanması da gerekmektedir. Bu açıklamaların tümü, karardaki gerekçeden anlaşılmaktadır.⁹⁴³

Kararların gerekçeli olması, adil yargılanma hakkı kapsamındaki, hukuki dinlenilme hakkının vazgeçilmez temel öğelerindendir. Hukuki dinlenilme hakkı, kararların gerekçeli olmasını zorunlu kılar.⁹⁴⁴ Belirtmek gerekir ki kararların gerekçeli olmasının en önemli amacı, taraflara zihinlerinde kendi gerekçelerini yaratma imkânını vermemektir ve böylelikle istenmeyen sonuçların önüne geçmektir. Kararların gerekçeli olması; tarafların yapılan yargılamadan tatmin olmasını temin etmeli ve taraflarda adalet hissinin oluşmasını sağlamalıdır. Aksi halde tarafların, kararın gerekçesi hususunda spekülasyon yapmalarının önüne geçilmesi mümkün olamayacaktır.

Anayasa Mahkemesi'ne göre gerekçeli karar hakkı, yargılamada ileri sürülen bütün iddiaların ayrıntılı şekilde yanıtlanması anlamına gelmemekte, kararın niteliğine göre gerekçe gösterme zorunluluğunun kapsamı değişmektedir.⁹⁴⁵ Mahkeme kararlarının gerekçeli olmasından maksat, mahkemelerin tüm soru ve iddialara ayrıntılı olarak yanıt

⁹⁴¹ Danıştay 7. Dairesi, E: 2005/3853, K: 2007/1037, K. T. 12.03.2007. Candan, "Karara Her Yazılan Gerekçe Sayılır mı? Karar Nasıl Kaleme Alınırsa Gerekçeli Olur?".

⁹⁴² Karahanoğulları, **a.g.e.**, s. 683.

⁹⁴³ Candan, "Karara Her Yazılan Gerekçe Sayılır mı? Karar Nasıl Kaleme Alınırsa Gerekçeli Olur?".

⁹⁴⁴ Gerekçeli karar hakkı, kişilerin adil bir şekilde yargılanmalarını sağlamayı ve denetlemeyi amaçlamaktadır. Bu hak, tarafların muhakeme sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun biçimde incelenip incelenmediğini bilmeleri ve demokratik bir toplumda kendi adlarına verilen yargı kararlarının sebeplerini toplumun öğrenmesinin sağlanması için de gereklidir. (Sencer Başat ve Diğerleri Başvurusu (Genel Kurul), Başvuru No: 2013/7800, K. T. 18.06.2014, p. 31, 34, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.)

⁹⁴⁵ Mehmet Yavuz Başvurusu, Başvuru No: 2013/2995, K. T. 20.02.2014, p. 51; Güney Atmaca Petrol A.Ş. Başvurusu, Başvuru No: 2016/9567, K. T. 18.07.2018, p. 23, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

vermeleri değildir. Fakat davanın sonucunu temelden etkileyecek bir talep varsa mahkeme kararlarında özellikle bu hususun üzerinde inceleme yapılması gerekmektedir.⁹⁴⁶ Derece mahkemeleri, kendilerine sunulan tüm iddialara yanıt vermek zorunda değilse de gerekçeli karardan davanın esas sorunlarının incelenmiş olduğu anlaşılmalıdır.⁹⁴⁷ Davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikte bulunması durumunda davayla ilgisi doğrudan olan bu hususların mahkemelerce makul bir gerekçe ile karşılanması gerekir.⁹⁴⁸

Kanun yolu incelemesinde, istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesiyle aynı sonuca ulaşması, bunu aynı gerekçeye dayanarak veya atıfla kararında yansıtması ile gerekçeli karar hakkının gereği sağlanmış olacaktır.⁹⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, birçok kararında istinaf kanun yolunda ilk derece mahkemesinin nihai kararındaki gerekçelerin yerinde görülmesi halinde, kararın gerekçeli sayılması gerektiğini vurgulamıştır. İlk derece mahkemesi tarafından bir gerekçe gösterilip, tarafların iddiaları ile sebep-sonuç ilişkisi içinde gerekçeleri tartışılmış ise hak ihlalinin söz edilemeyeceği açıktır. Ancak hükümle sebep-sonuç ilişkisi içinde bulunan, ısrarla üzerinde durulup ileri sürülmüş hususların ilk derece mahkemesinin kararında karşılanmaması, sonrasında kanun yollarında da karşılanmaması ya da “*ilk derece mahkemesi kararının dayandığı gerekçeler karşısında bozulmasını gerektiren bir hususa rastlanılmamıştır....*” şeklindeki şablon gerekçe ile karşılanması halinde gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği açıktır. Söz konusu hal istinaf yargılaması açısından da geçerli olacaktır.⁹⁵⁰

Kararlarla ilgili olarak değinilebilecek bir diğer husus da kararlarda bilimsel eserlere atıfla gerekçe yazılıp yazılamayacağı meselesidir. Danıştay vermiş olduğu bir

⁹⁴⁶ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 108. “Mahkeme kararlarının hüküm fıkrası ile birlikte esas unsurlarından olan gerekçe, yargı mercilerinin yargısal kararlarının doğru, haklı, yasal, makul ve denetlenmesine olanak verecek şekilde temellendirilmesi olarak tanımlanabilir. Yargı kararlarının denetlenmesine olanak verecek şekilde temellendirildiğinden söz edilebilmesi için de davanın sonucuna etkili iddia, olay ve olguların açık bir şekilde ortaya konulması, temyiz başvuru hakkının etkili bir şekilde kullanılabilmesine olanak sağlayacak yeterlikte ve açıklıkta olması gerekmektedir.” Danıştay13. Dairesi, E: 2007/2822, K: 2008/4487, K. T. 28.05.2008, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020.

⁹⁴⁷ Yasemin Ekşi Başvurusu, Başvuru No: 2013/5486, K. T. 04.12.2013, p. 56, Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 5 Ocak 2020.

⁹⁴⁸ Sencer Başat ve Diğerleri Başvurusu, p. 35, 39; Mehmet Yavuz Başvurusu, p. 51.

⁹⁴⁹ Yasemin Ekşi Başvurusu, p. 57.

⁹⁵⁰ “Buna karşılık ilk derece mahkemesi bir gerekçe göstermemişse, onun kararının aynı gerekçelerle uygun bulunduğundan bahisle verilen kararın da gerekçesiz bir karar olarak kabul edilmesi gerektiği açıktır.” Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 109-110.

kararında belli kişilerin düşünce veya eserlerine atıfla karar yazılmasının hâkimlerin tarafsız ve objektif düşünceleriyle değil sübjektif düşüncelerle karar verdikleri kanaatini oluşturacağı ve bunun da kararı tartışılabilir hale getireceğine hükmetmiştir.⁹⁵¹ Ancak bu karara katılmak mümkün görünmemektedir. Doktrin; hukuk kurallarının gelişimini, var olan durumlarını ve gelecekte almaları gereken biçimlerini araştıran yürürlükteki kuralların anlamlarını, uygulanmalarındaki ilkeleri ve birbirleri arasındaki ilişkileri karşılaştırmalı olarak inceleyen, tartışan, eleştiren ve bunları yayınlayan hukukçuların çalışmalarıdır.⁹⁵² Bu bilimsel çalışmalar, bir hukuk düzeninin meydana getirilmesinde, korunmasında ve geliştirilmesinde önemli bir işleve sahiptir. Doktrinin ayrıca mahkemeler açısından da önemi yadsınamaz. Kanun hükümleri çoğu kez yorumlanmaya muhtaç olduklarından, doktrin, kanunda yer alan bir normdan nasıl ve ne gibi bir kararın çıkarılabilmesi noktasında hâkimlere yol gösterici olmaktadır.⁹⁵³ Özellikle hâkimlerin kararları gerekçelendirmelerinde doktrin işlevseldir.⁹⁵⁴ Hâkimin bir hukuki çekişmede doğrudan doğruya bağlı olmamasına rağmen doktrindeki çözüm yollarına göre karar vermesi hukuki uygulamada ideal olanı gösterir. Çünkü böylece mahkemenin kararı keyfî bir karar ya da peşin bir hüküm olmaktan kurtulur.⁹⁵⁵

⁹⁵¹ “T.C. Anayasasının 138.maddesine göre hakimler görevlerinde bağımsızdırlar, Anayasa kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre karar verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere talimat veremez, tavsiye ve telkinde bulunamaz. Öte yandan idari yargıda mahkemelerce verilecek kararlarda bulunacak hususlar 2577 sayılı Kanunla belirlenmiş olup Türk Milleti Adına İdare Mahkemesi tarafından verilen kararların yukarıda belirtilen mevzuatta öngörülen şekle ve usule uygun olarak, söz konusu unsurları barındıran biçimde ve dosyadaki belgelerin ilgili mevzuata göre hukuki irdelemesi yapılmak suretiyle oluşturulması, yargıç tarafından İdari Yargılama Hukuku usul, esas ve ilkeleri, mevzuat ve yargısal içtihatlar ve hukukun genel esasları dikkate alınarak ulaşılan sonuca ve vicdani kanaate göre hüküm kurulması gerekir. Mahkeme kararında belli kişilerin düşünce veya eserlerine atıf yapılması durumunda bazı düşünce ve kişilerin özellikle işaret edilmesi suretiyle yargıçların tarafsız ve objektif düşünceleriyle değil sübjektif düşüncelere dayalı karar verdikleri kanaati oluşabileceği ve bu durumun kararları tartışmaya açık hale getireceği tabiidir. Bu itibarla karara esas alınan düşünceyi atıfla ve dipnotta kişiye ve esere bağlayarak atıflı, dipnotlu bir şekil kullanmak suretiyle makale veya eser biçiminde karar yazılamayacağından, İdare Mahkemesince verilen temyize konu karar mevzuata ve hukuka aykırıdır.” Danıştay 6. Dairesi, E: 2008/13112, K: 2010/9098, K. T. 12.10.2010, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com>, 5 Ocak 2020. Hakimın önünde olan bir davaya ilişkin olarak hediye kitap almasının yargı etiğine aykırı olacağı yönündeki HSK Genel Kurulu Kararı, Yargı Etiği Tavsiye Kararı, Başvuru No: 2019/1, Karar No: 2019/1, Başvuru Tarihi: 03.09.2019, Karar Tarihi: 25.09.2019

⁹⁵² Yasemin Işıқтаç, **Hukuk Başlangıcı**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2015, s. 115.

⁹⁵³ Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 108.

⁹⁵⁴ Işıқтаç, **a.g.e.**, s. 115.

⁹⁵⁵ Aral, **a.g.e.**, s. 108. Belirtmek gerekir ki mahkemeler kararlarını zaten bilimsel eserlerden hareketle yazmaktadırlar. Bu noktada faydalandıkları eserlere atıf yapmamaları ‘usulsüz alıntı’yı gündeme getirecektir. Konuya ilişkin bakınız: Kemal Gözler, “Anayasa Mahkemesinin Usûlsüz Alıntısı - Anayasa

Ancak şayet hâkim önündeki davanın vekili olan kimsenin kitabına atıfla kararını veriyor ise bu durumun adil yargılanma ilkesi ile örtüşmediği düşünülebilir. Devamında söz konusu vekilin, dilekçesinde kendi eserine atıfta bulunmuş olması yahut davacı için aleyhe verilmiş kararda o vekilin eserine atıfta bulunulmuş olması yadırganmamalıdır.

4.5. İstinaf Mahkemesi Kararlarının Temyizi

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğundan esasında çalışmamızın birçok kısmında bahsettiğimiz hususlar aynı zamanda temyizi de kapsamına almaktadır.

İYUK md. 46 ve devamında temyize ilişkin hükümleri barındırmaktadır. Kanun'da istinaf kanun yoluna başvuruda 2020 yılı için yedi bin TL'lik parasal sınır dışında başka bir sınırlandırma bulunmaz iken temyiz kanun yolu açısından temyize başvurulabilecek kararlar İYUK md. 46'da tahdidi olarak sayılmıştır. Danıştay Dava Daireleri'nin vermiş olduğu nihai kararlar⁹⁵⁶ ile başta düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları ve konusu 2020 yılı için 176.000 TL'yi aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan davalarda ve maddede belirtilen diğer davalarda⁹⁵⁷ vermiş oldukları kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm olsa dahi Danıştay'da temyiz

Mahkemesinin Ali Kızık Kararındaki Prima Facie İhlâl Doktrininin Sahibi Kim?", e-makale, Türk Anayasa Hukuku Sitesi, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gen.tr/aym-usulsuz-alinti.htm>, 5 Ocak 2020.

⁹⁵⁶ 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 38. maddesi uyarınca; İdari Dava Daireleri Kurulu, İdari dava dairelerince ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları; Vergi Dava Daireleri Kurulu ise Vergi dava dairelerince ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler.

⁹⁵⁷ İYUK'un 46. maddesinin ilk fıkrasında sayılan diğer davalar şunlardır: "c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları. d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları. e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları. f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar. g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar. h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar. ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar. i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar. j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar. k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar. l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar. m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar."

edilebilir. Temyize başvurma süresi istinaf kanun yoluna başvuruda olduğu gibi kararın tebliğinden itibaren otuz gündür.

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay çeşitli şekillerde karar verebilir. Önüne gelen kararı hukuka uygun bulması durumunda kararı onar; kararı hukuka uygun ancak gerekçesini hatalı ya da eksik bulur ise kararın gerekçesini değiştirerek onar; kararda yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen maddi hatalar olduğunu tespit ederse kararı düzelterek onar. Danıştay, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması veya usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek türden hata ve eksikliklerin bulunması halinde kararı bozar.⁹⁵⁸ Danıştay, onama ve bozma kararlarından başka kısmen onama ve kısmen bozma şeklinde de karar verebilir. Bu son halde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

Danıştay; bozma kararı vermesiyle dosyayı, temyize konu kararı veren istinaf mahkemesine geri göndermektedir. İstinaf mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uyabilir ya da kararında ısrar edebilir. Şayet istinaf mahkemesi bozma kararına uyar ve söz konusu kararın temyizi gündeme gelir ise temyiz incelemesi bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. Şayet istinaf mahkemesi kararında ısrar eder⁹⁵⁹ ise ısrar kararının temyizi durumunda inceleme Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca karara bağlanır ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarına uyulması zorunludur. Ancak Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde şayet Dava Daireleri Kurulu bozma kararı verirse daire kararında ısrar edemeyecektir.

İstinaf mahkemesi kararında ısrar eder ise ısrar gerekçesini belirtmek zorundadır; şayet uyma kararı verir ise gerekçe belirtmek zorunda değildir.

⁹⁵⁸ Temyizen verilen karar üzerine yapılacak işlem İYUK md. 50'de belirtilmiştir. Maddenin ilk 2 fıkrası şöyledir: "1. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. 2. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir."

⁹⁵⁹ Mahkemenin ısrar kararından önce her iki taraf da mahkemeye başvurarak bozma ilamına uyulmasını talep ederlerse, kamu düzeni ile ilgili bir sorun söz konusu değilse mahkemenin ısrar kararı veremeyeceği yönünde doktrinde görüş mevcuttur. Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 731.

Temyiz mercii, taraflarca ileri sürülen temyiz nedenleri ile bağılı değildir. Danıştay, taraflarca ileri sürülmeyen bir temyiz nedeninin varlığını tespit ederse kararı bozar.⁹⁶⁰

Vergi yargılamasında ilk derece yargılamasının sonunda mahkemenin kararının benimsenmemesi üzerine dava konusu yedi bin TL'nin üzerinde ise uyuşmazlık istinaf kanun yoluna götürülmüş olabilir. İstinaf mahkemesinin vermiş olduğu karar da benimsenmezse ve söz konusu uyuşmazlık, 176.000 TL'nin de üzerinde ise istinaf mahkemesinin vermiş olduğu kararın tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçe ile temyiz kanun yoluna götürülebilir. Anlaşılacağı üzere istinaf mahkemesinin vermiş olduğu kararların hepsi temyiz kanun yoluna götürülememekte, bazı kararlar istinaf aşamasında kesinleşmektedir.

Konuya ilişkin yapılan çalışmalarda konusu para olmayan vergilendirme işlemlerine ilişkin davaların temyiz edilebilir kararlar arasında sayılmadığı⁹⁶¹ ifade edilmiş olsa da bunun doğru olmadığını belirtmek gerekmektedir. Konusu para olan vergilendirme işlemlerine karşı istinaf ve temyize başvurmada parasal sınır olmakla beraber aynı şey konusu para olmayan vergilendirme işlemleri için geçerli değildir. Örneğin ihtiyati haciz kararına karşı veya kod listelere ilişkin açılmış bir dava hem istinaf hem de temyiz kanun yoluna götürülebilecektir.

⁹⁶⁰ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları (Fransa-Türkiye Mukayeseli Bir Deneme)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 407.

⁹⁶¹ Karahanoğulları, **a.g.e.**, s. 719-720.

SONUÇ

“Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf” isimli çalışmada sistematik, etkili ve adil bir vergi yargılaması sisteminde yer alacak istinaf kanun yolunun taşınması gereken niteliklerin ortaya konulmasına çalışılmıştır. Bu çerçevede değerlendirmelerimiz, genel olarak adil yargılanma hakkı ve istinaf kanun yoluna hâkim olan diğer ilkeler ekseninde yapılmıştır. Mevcut vergi yargılaması sistemimizdeki istinaf kanun yolundaki aksaklıklar çalışmanın genelinde tartışma konusu edilmiş ve çözüm önerileri getirilmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde yaptığımız ilk değerlendirme: istinafin hem kanun yolunun ismi olduğu hem de yerleşik bir kullanım olarak bölge idare mahkemesinin vergi mahkemesi kararlarına karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyen vergi dairesini ifade etmek üzere mahkemeye verilen isim olduğudur.

İstinafin vergi yargılamasındaki tarihsel sürecine bakıldığında ise göze çarpan vergi uyuşmazlıklarında, 1982 yılından önce mevcut vergi yargılaması sisteminde itiraz komisyonlarının üzerinde yer alan temyiz komisyonlarının gerçekleştirdiği faaliyetlerdir. Vergiler temyiz komisyonlarının kararları Danıştay’ın temyiz yoluyla denetimine tabi olduğundan, bu komisyonların yaptığı faaliyetin istinaf niteliğinde olduğu ileri sürülmüştür. Komisyonun isminde her ne kadar temyiz yazılı olsa da gerçek hukuki mahiyetlerinin istinaf olduğu da ifade edilmiştir. Ancak bu komisyonu yargı organı olarak kabul etmek, yaptıkları işi ‘yargı mercii denetimi’ ve mensuplarını da hâkim olarak kabul etmek olanaklı değildir. Zira bu komisyonlar her ne kadar yargı yetkisini haiz olsalar da komisyonlar da görevli olan kimseler yargıç değil sadece vergi dairesinin birer memurudur, bu sebeple söz konusu komisyonlarda yargı mercii vasfı aramak mümkün değildir.

Tespit edilen bir diğer husus da istinaf kanun yolunun amaçlarında yer verdiğimiz içtihat birliğini gereğinden fazla sert yorumlamanın hukuk güvenliği ilkesini zedeleyeceğine ilişkindir. Ancak istinaf mahkemesinin, özellikle parasal sınır açısından temyiz merciine götürülemeyecek olan yargılamalar açısından içtihat birliğini gözetmesi gerekmektedir.

Birinci bölümde ayrıca gerek uygulamada gerekse doktrinde yargılama alanında en büyük aksaklık olarak görülen Danıştay ve istinaf mahkemesi kararlarına kısıtlı erişim hususunda gerekli anonimleştirmenin sağlanıp tüm kararların elektronik erişime

açılmasının içtihat birliğinin sağlanmasında büyük etken olacağı kanaati paylaşılmıştır. Kararların tümünün erişime açılması meselesi ayrıca ikinci bölümde açık hüküm hakkı çerçevesinde de ele alınmıştır. Belirtmek gerekir ki içtihatların yayımlanması, hem onların eleştirilebilmesine hem de bilimsel denetimine imkân sağlar.

İkinci bölümde ilk olarak istinafin pozitif hukuktaki temelleri tartışma konusu edilmiş ve istinaf kanun yolunun anayasal dayanağının Anayasa'nın 155. maddesi olduğu sonucuna varılmıştır. Bu kapsamda İHAM içtihatları incelendiğinde ise dereceli yargılama sisteminin zorunluluk olmadığı, bunun her ülkenin kendi iç hukuk düzenlemesine bırakıldığı görülmektedir.

Vergi yargılamasında istinafin gerekliliği üzerine yaptığımız incelemede ise istinaf kanun yolu getirilirken Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve Danıştay'ın esas faaliyeti olan içtihat yaratma işlevini tam olarak yerine getirmesinin sağlanması amacının ön plana çıkartıldığı görülmüştür. Ancak yinelemek isteriz ki istinaf kanun yolunun getirilmesindeki esas amaç adil ve etkili bir yargılama sisteminin oluşturulması arzusudur. İstinaf yargılamasında ilk derece yargılamasından süzülerek gelmiş deliller ve olaylar elde olacağından sadece aydınlanmamış ve tartışmalı meseleler üzerinde durulabilecektir. Böylece istinaf mahkemesinde faaliyetler belli noktalarda yoğunlaştığından dava daha da olgunlaşabilecektir.

İstinaf kanun yoluna egemen ilkelerden adil yargılanma hakkı içerisinde yer alan açık yargılama ve açık hüküm çerçevesinde şayet ilk derece mahkemesi önünde duruşma yapılmışsa, artık kanun yolu aşamasında duruşma yapılmaması hak ihlali oluşturmayacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki kanun yolları aşamasında özellikle istinaf aşamasında duruşma yapılmasının talep üzerine zorunlu hale getirilmesinin, aleni yargılanma hakkı için olmasa da diğer alt bileşenleriyle birlikte bir bütün olarak adil yargılanma hakkının gerçekleştirilmesi bakımından faydalı olacağı görüşündeyiz.

Silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama ilkesi kanımızca adil yargılanma hakkı içerisinde yer alan haklar bloğunda en önemlisidir. Bu çerçevede değindiğimiz meselelerden bir tanesi vergi tekniği raporlarıdır. Gerek ilk derece yargılamasından önce sunulmayan VTR'nin yargılama esnasında sunulması gerekse ilk derece yargılaması esnasında sunulmayan VTR'nin istinaf aşamasından dosyaya sunulması silahların eşitliği ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmeyecektir.

İkinci bölümde adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirdiğimiz susma hakkı, ilk derece yargılamasında vergi mahkemesinde nasıl kullanılabiliriyorsa aynı şekilde istinaf mahkemesinde de kullanılabilir. Bu hak vergi hukuku alanında inceleme safhasıyla başlayıp yargılama aşamasında da devam etmektedir.

Adil yargılanma hakkının bileşenlerinden olan hak arama hürriyeti kapsamında değerlendirme konusu yaptığımız mesele, istinaf ve temyiz kanun yoluna başvurmada aranan parasal sınır şartıdır. Öncelikle belirtmek gerekir ki gerçek bir istinaf sisteminde, ilk derece mahkemesi kararlarına karşı yargı yolu kapalı olmamalıdır. Bölge idare mahkemelerinin kesin nitelik taşıyan kararlarının mahkemeye erişim hakkını kısıtlayacağına şüphe bulunmamaktadır. Aynı zamanda bu durum içtihat farklılıklarının doğması riskini de barındırmaktadır.

İkinci bölümde adil yargılanma hakkından sonra incelediğimiz diğer ilke, re'sen araştırma ilkesidir. Re'sen araştırma ilkesi uyarınca davaya ilişkin malzemelerin toplanmasından ilk olarak vergi mahkemesi yetkili olmakla birlikte istinaf mahkemesi de uyuşmazlığı hem usulen hem de esası hakkında inceleme yaptığından re'sen araştırma yetkisini kullanabilecektir.

Danıştay yakın tarihli bir İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ile inceleme aşamasında herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye sunulması halinde mahkemece incelenmesi gerektiği yönünde görüşünü ortaya koymuştur, bu görüşü istinaf aşamasına da genişletmek kanaatimizce mümkündür. Re'sen araştırma ilkesi gereği mücbir sebepler nedeniyle ya da usule uygun ileri sürülmesine rağmen mahkemece kararda dikkate alınmamış deliller, istinaf aşamasında tekrar ileri sürülebilecektir. Ayrıca mahkeme tarafından re'sen incelenebilecek hususlar da istinaf aşamasında taraflarca ileri sürülebilecektir.

İkinci bölümde incelediğimiz yazılılık ilkesine ilişkin olarak kanaatimiz: bu ilkenin yargılama süresince bütünüyle ve mutlak bir şekilde kabul edilmesinin hak arama özgürlüğü noktasında sakıncası olduğu yönündedir. Kural olarak uygulanan yazılı yargılama usulünün yanında sakıncalarını giderebilmek için hâkime sözlü yargılama usulüne başvurma imkânının daha elverişli bir şekilde tanınması gerekmektedir. Bu çerçevede elverişlilikten kastımız, duruşmada tanık dinlenilmesinin mümkün olmasına

dairdir. Kaldı ki kanaatimizce re'sen araştırma ilkesi ile ulaşılacak istenen maddi gerçeğin ortaya çıkarılması olduğundan tanık dinlenebilmesi de mümkündür.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, ilk olarak istinafin niteliğine ilişkin tartışmaya yer verilmiştir. İstinafin niteliği konusunda tartışmalı olan husus vergi yargılamasında benimsenin istinafin dar mı yoksa geniş anlamda mı istinaf olduğudur. Diğer hukuk dallarında da olduğu gibi esasında olması gereken dar anlamda istinaftır. İstinaf mahkemesinin yalnızca tereddütlü noktalarda inceleme yapması ve vergi mahkemesinde ileri sürülmesine rağmen incelenmeyen delillerin yeniden incelemesi hem usul ekonomisine daha uygun olacak hem de yargılamanın makul sürede tamamlanmasına katkı sağlayacaktır. Kanunun gerekçesinde her ne kadar getirilmek istenenin dar anlamda istinaf olduğu anlaşılsa da kanun metninin lafzından çıkartılan klasik anlamda istinafin getirildiğidir. Ancak dar anlamda istinafin cari olması ve kanun metninin de buna göre gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.

Üçüncü bölümde aleyhine istinaf kanun yoluna başvurulacak kararlar başlığı altında ele aldığımız önemli bir mesele de adil yargılanma hakkında da değindiğimiz başvuru şartı olan parasal sınırdır. Söz konusu parasal sınırın, hukukun üstünlüğü ve hukuk devletinin sağlanması noktasında büyük bir önemi haiz olan haklardan hak arama hürriyeti ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık taşıdığını ifade etmiştik. Bu haklar ilk derece mahkemesindeki yargılamalarda geçerli olduğu gibi kanun yolundaki yargılamalarda da geçerlidir. Gerek söz konusu meblağın altında kalan yargılama konularının istinaf kanun yoluna götürülemeyecek olması gerekse meblağın herhangi objektif bir kriter esas alınıp tayin edilmemiş olması bu hakkı zedelemektedir.

Kanaatimizce öncelikle iş yükünün ağırlığından bahisle kanun yolunun kapatılmaması gerekmektedir. Her durumda adil bir yargılamanın temin edilebilmesi için vergi mahkemesinin kararı bir üst denetimden geçmeli, yani verilen her kararın istinaf kanun yoluna tabi olması gerekmektedir. İlk derece yargılamasında kesinleşmeler hak arama özgürlüğünü zedeler niteliktedir. Esas itibarıyla özel hukuk da dâhil olmak üzere kanun yolu sistemlerinin tamamı parasal sınırlarla çerçevelendirilmiş durumdadır. Bazı durumlarda kanun yollarında sonsuz istifade imkânı varken bazı durumlarda hiç yararlanılamamaktadır. Bu sebeple vergi mahkemesi kararlarının, istisnasız istinaf kanun yoluna açık olması gerekmektedir. Kanımızca temyiz kanun yolunun ikinci kanun yolu

olması sebebiyle parasal sınıra tabi olmasında ve temyiz sebeplerinin sınırlı olmasında bir sakınca bulunmamaktadır. 2020 yılı için yedi bin TL'nin altında kalan uyuşmazlıklar için istinaf kanun yoluna gidilemeyecektir. Ancak yedi bin TL'nin küçük olarak da nitelendirilmesine imkân görünmemektedir. Kaldı ki 6545 sayılı Kanun ile ilgili parasal sınırlar getirilirken herhangi objektif bir kriter öne sürülmemiş, yalnızca meblağlar tespit edilmiştir. Bu nedenle sınır olarak tespitinde objektif bir kriterin olmadığı parasal meblağın küçük olduğu iddia edilemeyecektir. Tek başına getirilen bu parasal sınırlandırma hakkın özünü zedeler niteliktedir. Belirtmek gerekir ki söz konusu yedi bin TL'lik parasal sınırı küçük olarak nitelendirip nitelendirmemekteki objektif kriterimiz asgari ücrettir. Asgari ücretin bir kişinin ailesi ile birlikte zorunlu ihtiyaçlarının karşılanarak insan onuruna yaraşan şekilde yaşam sürmesini sağlayacak meblağa denk olduğu düşünüldüğünde yaklaşık olarak net asgari ücret tutarının üç katı olan bir parasal sınırın küçük olduğu savunulamayacaktır.

İstinafa başvuru hakkına sahip olanlar başlığı altında tartışma konusu edilen ilk husus, hüküm fıkrası lehine olan tarafın gerekçe dolayısıyla aleyhe sonuçla karşılaşma olasılığı söz konusu olur ise bu durumda hüküm lehine olmasına karşılık gerekçe yönünden kararı istinaf kanun yoluna götürüp götüremeyeceğidir ki buna cevabımız olumludur.

Bu başlık altında tespit edilen bir diğer husus da her ne kadar, Vergi Usul Kanunu'nda menfaati ihlal edilen kimseler sınırlı sayı prensibi ile sayılmış olduğu ifade edilse de dava açabilecek olan kimselerin bunlarla sınırlı olmadığıdır. VUK veya diğer vergi kanunlarında menfaatinin veya hakkının ihlal edildiği dolaylı olarak da olsa yazmayan kimseler, kendilerine İYUK hükümleri çerçevesinde dava açma hakkı yaratabiliyorlarsa dava açabilmeleri mümkün olabilecektir. Buna ek olarak, Danıştay'ın ikinci vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açılmayacağına yönelik kararları bulunsa da bu görüşe de katılmamaktayız. İkinci ihbarnamenin her ne kadar vergi mahkemesinin kararı doğrultusunda ve bu kararı uygun olarak düzenlendiği düşünülse de bunun aksinin gerçekleşmesi de imkân dâhilindedir. Bu davanın ilk ihbarnameye karşı açılacak olan davadan tek farkı yürütmenin durdurulmasına sebebiyet vermeyecek olmasıdır.

Üçüncü bölümde istinafa başvuru hakkına sahip olanlar başlığı altında ele aldığımız bir diğer konu müdahaledir. Kanımızca hâkimin re'sen araştırma yetkisi olduğundan davaya müdahalenin kabul edilmesi hukuk mantığıyla örtüşmektedir.

Asli müdahil ve fer'i müdahil ayrımında konuya bakıldığında ise ilk olarak idari yargının asli müdahale kurumuna elverişli olmadığı kanaatine varılmıştır. Zira asli müdahalede üçüncü kişi davasını, derdest olan davanın her iki taraf da aynı şey üzerinde hak iddiasında bulunduğundan her iki tarafa da açar. İdari yargılamada ise davalı ancak idare olabildiğinden, idare dışındakilerin davalı olabilmesi mümkün olmadığından, üçüncü kişinin asli müdahale davasını her iki tarafa karşı açması mümkün olmayacaktır.

Fer'i müdahil açısından ise değerlendirme iki noktada yapılmıştır: ilki istinaf aşamasında davaya müdahalenin mümkün olup olmadığı, ikincisi ise asıl taraf istinaf kanun yoluna başvurmasa dahi müdahilin kanun yoluna başvurup başvuramayacağıdır.

Özellikle istinaf kanun yolunda uyuşmazlığın esasının tekrar gözden geçirileceği hallerde fer'i müdahale talebinin kabul görmesinin gerekli ve zorunlu olduğu kanaatindeyiz. İdari yargılamada geçerli olan “re'sen araştırma ilkesi” dikkate alındığında, hukuki yararının bulunması şartıyla, üçüncü kişinin davaya müdahalesinin, kanun yolu dâhil olmak üzere davanın her aşamasında olabileceğinin kabulü, idari yargılama hukukunun temel ilkelerine, amaç ve işlevine uygun düşmektedir.

Asıl taraf istinaf kanun yoluna başvurmasa dahi müdahilin kanun yoluna başvurup başvuramayacağı meselesinde ise kanaatimiz; fer'i müdahil, asıl tarafın yardımcısı olduğundan asıl tarafın yaptığı işlemlere katılmakla kalmayıp asıl olarak onun ihmal ettiği, yapmadığı işlemleri yaparak ona yardımcı olduğu ve onu koruma amacıyla hareket ettiğinden bahisle dava sonucunda verilen hükmü tek başına kanun yoluna götürebileceği yönündedir. Hatta asıl tarafın işlemleri ile çelişik olmadığı sürece tüm usul işlemlerini de tek başına yapabilmelidir.

Değerlendirilmesi gereken bir başka husus da fer'i müdahilin yanında davaya katıldığı kişinin kanun yolu isteminden vazgeçmesi halidir. Fer'i müdahilin, lehine yargılamaya katıldığı tarafın iddia ve savunmalarına aykırı olmaması durumunda talebinin incelenmesi gereklidir. Asıl tarafın temyiz istemin bulunup bulunmadığına veya temyiz isteminden feragat edip etmediğine bakılmaksızın fer'i müdahilin başvurusunun incelenerek istem hakkında karar verilmesi gerekir. Ayrıca yargılamaya müdahil olarak

dahil edilen kimsenin adil yargılanma hakkına yönelik ihlal iddiaları bakımından mağdur statüsünün bulunduğu Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararı ile kabul edildiği de göz önünde bulundurulduğunda tek başına istinaf kanun yoluna başvurabileceği iddiası güçlenmektedir.

İstinafa başvuru süresine ilişkin tartışma konusu ettiğimiz hususlar; mali tatil, mücbir sebepler ve idari izindir. Kanunda mali tatilin dava açma sürelerini durduracağı yazılmışsa da kanun yollarına başvuru süresi açısından bir açıklama yapılmamıştır. Ancak amaçsal yorum yapılmak suretiyle kanun yoluna başvuru sürelerinin de mali tatil boyunca işlemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

İYUK'ta mücbir sebeplerin de dava açma süresini durdurup durdurmayacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Belirtmek gerekir ki kişilerin iradeleri dışında meydana gelen ve iradeleri ile engelleyip değiştirmeleri mümkün olmayan bu hallerde idari istikrar ve kamu hizmetlerinin devamlılığı ve düzenlediği ilkeleri adına bu tür durumların görmezden gelinmesi hakkaniyete ve adalete uygun düşmeyecektir. Mücbir sebeplerin dava açma süresinin durduracağı yönünde bir kuralın kanunda yer almaması bir eksiklik olmakla birlikte bu boşluğun yargı makamlarınca hukukun genel ilkelerinden yararlanılarak doldurulması da mümkündür.

İdari izin gününün gerek dava açma gerekse kanun yoluna başvuru süresinin son günü olması halinde, bu sürelerin uzayıp uzamayacağı meselesinde de tartışma yaşanmaktadır. Belirtmek gerekir ki hukuk devletinin gereği olarak bireylerin hakları kanunların yorumlanması esnasında sınırlandırılmamalı, hakları genişletecek türde yorum yapılmalıdır. Bu sebeple başvuru süresinin son gününün idari izin günlerine rastlaması halinde izleyen ilk çalışma günü açılan davaların ve yapılan istinaf başvurularının kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak kalıcı çözüm, kanunda, bu hususta açık bir şekilde düzenlemenin yapılmasıdır. Şayet kanuni düzenleme yapılmıyorsa bu verilen yargı kararlarında birlik sağlanmak suretiyle mesele içtihadi anlamda açıklığa kavuşturulmalıdır.

Üçüncü bölümde duruşma başlığı altında da çeşitli tartışmalı meseleler tespit edilmiştir. İlk olarak belirtmek isteriz ki istinaf aşamasında duruşmanın talep edilebilmesi için tam yargı davaları ve tarhiyata ilişkin davalarda parasal bir sınır öngörülmemiş olmakla birlikte ilk derece yargılamasında duruşma yapılabilmesi için aranan parasal

sınırın, uyuşmazlığı ilk derece yargılamasından sonra istinaf yargılamasına götürmek için gerekli olan parasal sınır koşulu gibi adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturduğu düşüncesindeyiz. Duruşmaya ilişkin tartışmalı bir diğer mesele yargılama süresince duruşmanın kaç kez yapılabileceğidir. Buna ilişkin kanunda bir düzenleme bulunmadığı gibi duruşmanın birden fazla kere yapılmasını yasaklayan bir hüküm de bulunmamaktadır. Ancak davanın seyrini değiştirecek bir gereklilik varsa tekrar duruşma yapılmalıdır.

Duruşmaya ilişkin sorunlu bir başka mesele duruşmayı yapan heyet ile karar verecek heyetin farklılaşması meselesidir. Ancak mevcut uygulamada duruşma tutanağı olmadığından duruşmanın bir kere daha yeni heyet huzurunda yapılması gerekmektedir. Duruşma tutanağına ilişkin İYUK'ta düzenleme yapıp, duruşmada tarafların vermiş olduğu ifade ve savunmalar özet olarak değil de bütün olarak zapta geçirilir ise bu durumda heyetin değişmesi durumundaki sakınca da azaltılmış olacaktır.

Ayrıca duruşma yapılması istenilen ve İYUK'a göre duruşma yapılması zorunlu olan bir uyuşmazlıkta, ilk derece mahkemesi tarafından duruşma yapılmaksızın karar verilmiş olması, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata ve eksiklik teşkil edeceğinden Bölge İdare Mahkemesince istinaf isteminin kabulüne ve kararın kaldırılarak vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerektiği düşünülebilir. Konuyla ilgili yapılan çalışmalarda, eksik inceleme halinde dosyanın ilk derece mahkemesine gönderileceği yönünde görüşler de ileri sürülmüştür. Bu yaklaşımlara Kanun'un 45. maddesinin 5 fıkra hükmü uyarınca iştirak etme olanağı yoktur. Zira söz konusu hükümden de takip edilebileceği şekliyle hükümde eksik incelemelerin varlığından bahisle kararın yerel mahkemeye gönderileceğine dair hüküm yoktur.

Uygulamada duruşmanın yapılmasının kabul görmediği hallere ilişkin, dosyadaki belgelerin yeterli olduğu veya uyuşmazlığın geldiği safhada usul ekonomisi de dikkate alınarak duruşma yapılmasına gerek olmadığı şeklindeki açıklamalarla yetinildiği görülmektedir. Oysa duruşmaya neden gerek görülmediği sağlam ve doyurucu gerekçelerle ortaya konulmalıdır.

Duruşmaya ilişkin tartışılabilir en önemli mesele duruşmada tanık dinletilip dinletilemeyeceğidir. İYUK'ta tanık dinlenebileceğine ilişkin hüküm bulunmamakla

birlikte bunu yasaklayan bir hüküm de yer almamaktadır. Kanaatimizce vergi yargılamasında tanık dinlenilmesi mümkündür zira özünde de bir ihtiyaçtır. Vergi yargılamasında tanık dinlenebileceği şeklindeki görüşümüz, istinaf yargılamasında maddi inceleme de yapılacağından bu aşamada da geçerlidir. Ayrıca istinaf aşamasında istinabenin mümkün olması ve istinabeye de tanık dinlenmesi noktasında başvurulabilecek olması vergi yargılamasında tanık dinlenilmesine ilişkin görüşümüzü desteklemektedir. Aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçları dolayısıyla ceza mahkemesinde yapılan yargılamada tanık dinlenilmesi mümkün iken üç kat vergi ziyaı cezasının vergi yargılamasında ele alınması sırasında tanık dinletilememesi şeklindeki yaygın uygulama da bir çelişki ve haksızlık doğurmaktadır.

Üçüncü bölümde ele aldığımız son konu, yapılan çalışmalarda iddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi olarak ifade edilen ancak esasında doğru bir nitelendirme olmadığı sonucuna vardığımız konudur ki bu kapsamda da İYUK md. 16/4 hükmü ile İYUK md. 21 hükmü inceleme konusu yapılmıştır. İYUK md. 16/4 hükmüne bakıldığında, dava konusu yapılmış taleplere yenisinin eklenemeyeceği daha açık bir ifadeyle başlangıçta talep edilmeyen yeni bir hak iddiasında bulunulamayacağı anlaşılmaktadır. Ancak bu hüküm ilk neticeyi talebin doğal sonucu olan ve hak talebini destekleyenler iddialara yer verilmesini yasaklamamaktadır. Belirtmek gerekir ki söz konusu hüküm, her bir idari işleme karşı ayrı dava açılır kuralını aşacak şekilde de yorumlanamayacaktır.

İYUK'un 'Sonradan ibraz olunan belgeler' kenar başlıklı 21. maddesine de ihtiyatlı yaklaşmak gerekmektedir. Bu madde ilk nazarda re'sen yargılama ilkesi ile yarışan değil, çelişen bir görünümündedir. Bu maddeyi re'sen araştırma ilkesi karşısında yok saymak, uygulama alanında mahrum bırakmak mümkün değildir. Şayet bir bilgi veya belge sonradan ibraz olundu ise adil yargılanma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin gereği olarak bunun karşı tarafa da sunulması gerekmektedir, aksi halde bozma sebebi oluşturacaktır. Dosyaya sunulan belgelerin karşı tarafa tebliği şartı, yargılama sürecini kötü niyetli uzatmaya yönelik girişimlerin önüne geçmek için vardır. Bunun haricinde şayet uyuşmazlığın hukuki yönüne ait bir belge var ise mahkemece hiçbir şarta tabi tutulmadan dikkate alınmalıdır. İYUK'ta re'sen yargılama ilkesi hâkimdir. İlkeleri, normlardan daha üstün konumlandırmak gerekmektedir. Bunun bir gereği olarak da

normlar, ilkeye uygun yorumlanmalıdır; ilkeyle çelişen yorum yapılmamalıdır. İlk nazarda, 21. madde re'sen yargılama ilkesi ile yarışan değil, çelişen hüküm olarak görülse de ilkeye uygun yorumlandığında amacı anlaşılmaktadır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümde, ilk olarak istinaf başvurusunun bölge idare mahkemesince incelenmesi kapsamında davaya yasaklanmış ya da reddedilmiş hâkim tarafından bakılması durumunda istinaf mahkemesinin vereceği kararlar incelenmiştir. Bu kapsamda vergi mahkemelerin üye sayısı göz önüne alındığında reddedilen hâkim sayısı birden fazla olsa dahi mahkeme üyesi reddedilmeyen diğer hakimler ile kurul oluşturulabiliyor ise dosyanın bölge idare mahkemesine gönderilmemesi gerekmektedir. Zira gönderilir ise talep yerinde görülürse bölge idare mahkemesi işin esası hakkında da karar vereceğinden davacı, dereceli yargılama hakkının sağladığı güvenceden mahrum kalmış olacaktır.

Vergi mahkemesinde benimsenen yürütmenin durdurulmasına ilişkin anlayışının istinaf aşamasına da genişletilerek ele almak faydalı olacaktır. Vergi uyuşmazlıklarında, vergi mahkemelerinde açılan davalarda kabul edilen kendiliğinden yürütmenin durmasının, istinaf aşamasında da kabul edilmesi fakat mahkemenin gerekli görmesi halinde yürütmenin devamına karar vermesi gerektiği düşüncesindeyiz. Ancak bu sefer kendiliğinden yürütmenin durması sebebiyle idarenin durumunun ağırlaşması riskinin önüne geçmek için burada zorunlu bir teminatın öngörülmesinin de faydalı olacağı kanaatindeyiz.

İstinaf mahkemesinin, vergi mahkemesi kararının hukuka uygun olduğu ancak gerekçesinin yanlış tespit edildiği kanaatinde olması durumunda gerekçeyi değiştirerek istinaf başvurusunu reddedip reddedemeyeceği hususu da açık değildir. Belirtmek gerekir ki İYUK md. 45 istinaf mahkemelerine böyle bir durumda gerekçeyi düzelterek istinaf başvurusunu reddetme yetkisi tanımamaktadır. Kararların doğru gerekçe ile verilmesi bir zorunluluk olduğundan, istinaf mahkemesi gerekçesini doğru bulmadığı kararı kaldırdıktan sonra hukuka uygun gerekçeyle yeniden karar vermelidir.

İstinaf mahkemelerinde kararların yazım şekline baktığımızda aslında Danıştay kararlarından farklı olmadığı görülmektedir. İstinaf mahkemesi kararlarının şekline ilişkin de Kanun'da ayrıca bir düzenleme bulunmamaktadır. İstinaf mahkemesi kararlarından bizim takip edebildiklerimiz incelendiğinde AYM bireysel başvuru

kararları benzeri sistemle yazılmış bir karara rastlanmıştır. Belirtmek gerekir ki örnek olarak tespit edebildiğimiz karar hem içtihat birliğinin sağlanması noktasında hem de kolay takip noktasında amaca elverişli bir karar yazım şekline sahiptir.



KAYNAKÇA

- Adalet İstatistikleri-2015 T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2016, (Çevrimiçi)
http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/AdaletIstatistikleriPdf/Adalet_ist_2015.pdf.
- Adalet İstatistikleri-2016 T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2017, (Çevrimiçi)
<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191126572016.pdf>.
- Adalet İstatistikleri-2017 T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018, (Çevrimiçi)
<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2682019155449istatistik2017.pdf>.
- Adalet İstatistikleri-2018 T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2019, (Çevrimiçi)
<http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2182019155518istatistik2018.pdf>.
- Akil, Cenk **İstinaf Kavramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010.
- Akkaya, Mustafa “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 46, S: 1-4, 1997, s. 185-208.
- Akkaya, Tolga **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009.
- Akkurt, Kemal **AİHM Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkında Makul Süre**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012.
- Aksoy, Şerafettin **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996.

- Akural, Sami “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Etki ve Sonuçları”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I**, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 21, 1976, s. 116-134.
- Akyıldız, Ali “İstinafa İlkesel Bakmak”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 89, 2015, s. 11-32.
- Akyılmaz, Bahtiyar “İdari Yargıda Hâkimin Hüküm Vermesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, 2017, s. 154-167.
- Akyılmaz, Bahtiyar **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.
- Alangoya, Yavuz “Kanun Yolunun Anayasal Temeli HUMK m. 427 Hükmü İle Kanun Yolu Kapatılmış Olan Kararlara Karşı Kanun Yoluna Müracaat İmkânı”, **75. Yaş Günü İçin Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı**, Ankara, Türkiye Barolar Birliği, 2004, s. 17-48.
- Alangoya, Yavuz **Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1979.
- Alangoya, Yavuz; Yıldırım, M. Kamil; Deren Yıldırım, Nevhis, Aliefendioğlu, Yılmaz **Medeni Usul Hukuku Esasları**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2009.
- Altındağ, Halil “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açından Adil Yargılanma Hakkı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 10, 1993, s. 359-372.
- Altındağ, Halil “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu: İstinaf mı İtiraz mı?”, **Legal Hukuk Dergisi**, S: 185, s. 2365-2382.
- Annual Report 2018 European Court of Human Rights, Registry of the European Court of Human Rights Strasbourg, France,

- 2019, s. 179, (Çevrimiçi)
https://www.echr.coe.int/Documents/Annual_report_2018_ENG.pdf.
- Aral, Vecdi **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Arslan, Ramazan **Medeni Usul Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1977.
- Arslan Öncü, Gülay “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **TAAD**, Yıl: 6, S: 20, 2015, s. 139-190.
- Aslan, Zehreddin “Türk İdari Yargı Sisteminde Re’sen Araştırma İlkesi”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Ekim 2000-Mart 2001, S: 23-24, s. 53-58.
- Aslan, Zehreddin **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Aslan, Zehreddin; Berk, Kahraman **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar (İçtihatlı)**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2011.
- Atalı, Murat **Medenî Usûl Hukukunda Davanın İhbarı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Aslan, Zehreddin; Barlass, İrfan; Berk, Kahraman; Arat, Nihal; Sayhan, Şebnem; Bardakçı, Mehmet Akif; Gümüşkaya, Gamze; Kağıtçıoğlu, Mutlu; Altındağ, Halil **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte** Editör: Zehreddin Aslan, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Atalı, Murat; Ermenek, İbrahim; Erdoğan, Ersin **Medeni Usul Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018.

- Atlıhan, Özen “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Sisteminde Adil Yargılanma Hakkının Temel Unsuru Olarak ‘Masumiyet Karinesi’”, **AÜEHFD**, C: 8, S: 3-4, s. 291-328.
- Avcı, Mustafa “İdari Yargıda İstinaf”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 96, 2011, s. 179-204.
- Avrupa Yargıçları **Adalet ve Bilgi Teknolojileri**, Strasbourg, 9 Kasım Danışma Konseyi 2011, (Çevrimiçi) <https://rm.coe.int/168074816b>.
(Consultative Council Of European Judges-CCJE)-
14 No’lu Görüş
- Avrupa Yargıçları **Kanunun Yeknesak Uygulanmasında Mahkemelerin Danışma Konseyi Rolü**, Strasbourg, 10 Kasım 2017, s. 2, (Çevrimiçi) <https://rm.coe.int/opinion-no-20-2017-on-the-role-of-courts-with-respect-to-the-uniform-a/16807661e3>.
(Consultative Council Of European Judges-CCJE)-
20 No’lu Görüş
- Barlass, İrfan **Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Barlass, İrfan **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.
- Başaran Yavaşlar, Funda “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 299, 2006, s. 116-147.
- Bekir Baykara “Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 325, Eylül 2008, s. 10-14.
- Bekri, Nedim “Gerekçeli Karar Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014, Yıl: 72, S: 3, s. 205-228.
- Bereket, Zuhale “İdari Yargılama Usulü Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 28, S: 94, s. 11-27.

- Bereket, Zuhâl **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Ankara, Yetkin Yayınları, 1996.
- Bilge, Necip “Üst Mahkemeler”, **Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay’ın Hatırasına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 194, 1964, s. 61-89.
- Bilge, Necip **Medeni Yargılama Hukukunda Karar Düzeltme**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 320, 1973.
- Bilgin, Hüseyin **99 Soruda İdari Yargıda İstinaf Başvuru Rehberi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Birsenoğul, Hakan **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019.
- Booij, J. Arnaud; Bikkers, Charlotte AH “Tax litigation in The Netherlands: overview”, **Practical Law-Global Guide 2018-Tax Litigation**, Ed. Thomson Reuters, Londra, 2018, (Çevrimiçi) <https://global.practicallaw.com6-623-1826>.
- Boyar, Oya “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adli Yardım ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Disiplinlerarası Yaklaşımla İnsan Hakları**, Editör: Selda Çağlar, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2010, s. 187-209.
- Candan, Turgut “Eksik İncelemeyle Verilen Kararlar Üzerinde İstinaf İncelemesi”, e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/>.
- Candan, Turgut “İdari İstinaf Sistemine Geçişin Temyiz Kanun Yoluna Getirdiği Değişiklikler[1],[2]”, e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2016/11/30/idari-istinaf-sistemine-gecisin-temyiz-kanun-yoluna-getirdigi-degisiklikler12/>.
- Candan, Turgut “İdari Yargı Harçları İle İlgili Bir İnceleme”, **Danıştay Dergisi**, S: 58-59, s. 3-29.

- Candan, Turgut “İstinaf Başvurusu, İlk Derece Mahkemesinin Kararının Gerekçesi Değiştirilerek Reddedilebilir Mi?”, e-makale, (Çevrimiçi)
<https://turgutcandan.com/2019/05/23/istinaf-basvurusu-ilk-derece-mahkemesinin-kararinin-gerekcesi-degistirilerek-reddedilebilir-mi/>.
- Candan, Turgut “İtiraz ve Temyiz Başvuruları Dolayısıyla Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İptal Davasına Konu İdari İşlemin Yürütülebilirliği Üzerinde Etkileri”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 49, S: 1992/4, s. 558-570.
- Candan, Turgut “Karara Her Yazılan Gerekçe Sayılır Mı? Karar Nasıl Kaleme Alınırsa Gerekçeli Olur?”, 08.06.2016, e-makale, (Çevrimiçi)
<https://turgutcandan.com/2016/06/08/karara-her-yazilan-gerekce-sayilir-mi-karar-nasil-kaleme-alinirsa-gerekceli-olur/>.
- Candan, Turgut “Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, S: 64-65, s. 5-13.
- Candan, Turgut “Vergi Usul Kanununun 3’üncü Maddesi: Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat”, e-makale, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/>.
- Candan, Turgut **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2012.
- Candan, Turgut **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.
- Canyaş, Oytun “İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, **TBB Dergisi**, 2014 (110), s. 189-218.

- Canyaş, Oytun “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **TAAD**, Yıl: 5, S: 19, 2014, s. 355-414.
- Carlson, Laura **The Fundamentals of Swedish Law**, Studentlitteratur AB, 2012.
- Centel, Nur; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Beta Basım
Zafer, Hamide Yayın Dağıtım A. Ş., 2019.
- Ceylan, Mahmut **İdari Yargıya Hakim Olan İlkeler**, İstanbul, On İki
Levha Yayıncılık, 2017.
- Clayton, Richard; **Fair Trial Rights**, 2. Bası, New York, Oxford
Tomlinson, Hugh University Press, 2010.
- Çağan, Nami “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”,
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37,
S: 1, 1980, s. 129-151.
- Çağan, Nami “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, **Ankara
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1971, C.
28, S: 1-4, s. 183-204.
- Çağlayan, Ramazan **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık,
2019.
- Çağlayan, Ramazan “İdari Yargılama Usulünde Tanık Delilinin Yeri”,
Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S:
3-4, 2003, s. 195-206.
- Çağlayan, Ramazan **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları
(Fransa-Türkiye Mukayeseli Bir Deneme)**, Ankara,
Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Çağlayan, Ramazan **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**,
Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2004.
- Çakmak, Münci “İdari Yargıda Davadan Feragat”, **Ankara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 53, 2004, S: 1, s. 185-194.
- Çınar, Ali Rıza “Ceza Yargılamasında İstinaf Yasa Yolu”, **Prof. Dr. Ali
Naim İnan’a Armağan**, Ankara, Seçkin Yayıncılık,
2009, s.1155-1187.

- Çınarlı, Serkan **İdari Yargılamada İstinaf ve Bölge İdare Mahkemeleri**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Çiftçi, Murat Özgür **Medeni Yargılama Hukukunda İstinaf**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, 2016.
- Çoşkun, M. Kürşat “İçtihatların Birleştirilmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 88, s. 87-146.
- Demirkol, Selami “Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Kabul Edilebilir Bulunması”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 15, S: 1, s. 33-70.
- Deren Yıldırım, Nevhis “Kanun Yollarına Dair Bazı Düşünceler”, **Medeni Usul ve İcra-İflas Hukukçuları Toplantısı VI- Medeni Usul Hukukunda Kanun Yolları ve Arabuluculuk Kanun Tasarısı**, 19-20 Ekim 2017, İzmir, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, s. 3-18.
- Devellioğlu, Ferit **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Ankara, Aydın Kitabevi Yayınları, 2007.
- Dinç, Güney **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İzmir, İzmir Barosu Yayınları, 2006.
- Dinç, M. İlhan; Candan, Turgut “İdari Yargılama Usulünde Davanın İhbarı (Duyurulması)”, **Danıştay Dergisi**, S: 84-85, s. 3-8.
- Doğru, Osman; Nalbant, Atilla **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi-Açıklama ve Önemli Kararlar**, C. 1, Ankara, Yargıtay Başkanlığı, 2012.
- Doğrusöz, Bumin “Duruşmanın Önemi”, **Dünya Gazetesi**, 26 Nisan 2016, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/durusmanin-onemi/27928>.
- Doğrusöz, Bumin “İdari İzin Gününe Dikkat”, **Dünya Gazetesi**, 18.08.2018, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/idari-izin-gunune-dikkat/425553>.

- Doğrusöz, Bumin “Vergi Kesenlerin Dava Hakkı”, **Referans Gazetesi**, 01.03.2010, (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com>.
- Doğrusöz, Bumin “Vergilendirme İşlemlerine Karşı Mükelleflerin Yargıya Başvuru ve Savunma Hakları”, **Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır**, VEHUP 4. Ulusal Kongresi, 20.10.2017, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, Yayınlanmamış Tebliğ.
- Doğrusöz, M. Ezhan “Vergi Yargısında Duruşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 144, s. 147-161.
- Dolun, Galip “Mali Kaza”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1180, İstanbul, 1966, s. 117-128.
- Duran, Lûtfi “İdari Yargı Adlileşti”, **İdare Hukuku ve İlimler Dergisi (Sarıca’ya Armağan)**, C. 3, S: 1-3, İstanbul, 1982, s. 53-83.
- Duran, Lûtfi “Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akıbeti”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 14, S: 2, Mayıs 1967, s. 50-54.
- Duran, Lûtfi “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, Mart 1988, s. 63-77.
- Duran, Lûtfi “Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulmasını Önlüyor (V-VI)”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 30, S: 2, Şubat 1983, s. 81-86.
- Dutertre, Gilles **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003.
- Eken, Musa “Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 27, S: 2, s. 25-54.
- Ekinci, Ekrem Buğra **Tanzimat ve Sonrası Osmanlı Mahkemeleri**, 2. bs., İstanbul, Arı Sanat Yayınevi, 2017.

- Ekinci, Ekrem Buğra **Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü**, İstanbul, Filiz Kitabı, 2001.
- Elmas, Attila “1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair 3156 Sayılı Kanuna Genel Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1985/2, s. 234- 256.
- Eraslan, Yunus; Bilgin, Hüseyin; Erdal, Muhammed “İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 2016, S: 8, s. 151-187.
- İdari Yargıda Fer’i Müdahale (Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanması Sorunu)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009.
- Erdem, Mustafa Ruhan **Ceza Muhakemesinde Yeni Bir Denetim Muhakemesi Yolu Olarak İstinaf**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Erem, Faruk “Susma Hakkı”, **Yargıtay Dergisi**, Temmuz 1992, C. 18, S: 3, s. 296-299.
- Erginay, Akif **Vergi Hukuku**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1974.
- Ergül, Ozan “Anayasa Mahkemesi ve Hâkim Tarafsızlığı”, **TBB Dergisi**, S: 54, 2004, s. 245-257.
- Ergün, Çağdaş Evrim “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2006, C. 55, S: 2, s. 65-89.
- Erkan, Fikret “İsveç İdari Yargı Sistemi (İdari İstinaf Sistemi) ve Analizi”, **TAAD**, Yıl:4, S: 12, Ocak 2013, s. 99-130.
- Erkut, Celal “İdari Yargının Yeniden Yapılandırılmasında Yargılama Hukuku Kurallarının Etkinleştirilmesi Sorunu”, **Danıştay 2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2001, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, 2003, s. 87-103.

- Erkut, Celal **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı**, İstanbul, Yenilik Basımevi, 2004.
- Erman, Sahir **Vergi Suçları**, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Atölyesi, 1988.
- Feyzioğlu, Metin “Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 48, S: 1, s. 135-163.
- Furtun, İdris Hakan **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009.
- Gökcan, Hasan Tahsin “İstinaf Yasa Yolunda İspat ve Delilleri Değerlendirme Esasları”, **TAAD**, Yıl: 3, S:10 (Temmuz 2012), s. 421-454.
- Gökçay, Şerif Emre **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Göker, Cenker; Yılmazoğlu, Yunus Emre “Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2017/3, s. 81-100.
- Gölcüklü, Feyyaz “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ‘Adil Yargılama’”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi (İlhan Öztrak’a Armağan)**, Ocak-Haziran 1994, C. 49, S: 1-2, s. 199-234.
- Gözler, Kemal “Anayasa Mahkemesinin Usûlsüz Alıntısı - Anayasa Mahkemesinin Ali Kıdık Kararındaki Prima Facie İhlâl Doktrininin Sahibi Kim?”, e-makale, Türk Anayasa

- Hukuku Sitesi, (Çevrimiçi)
<http://www.anayasa.gen.tr/aym-usulsuz-alinti.htm>.
- Gözübüyük, A. Şeref
Gözübüyük, A. Şeref;
Dinçer, Güven
Gözübüyük, A. Şeref;
Tan, Turgut
Gözübüyük, Şeref;
Gölcüklü, Feyyaz
Gözüyük, A. Şeref;
Tan, Turgut
Gülan, Aydın
Gülan, Aydın
Gümüşkaya, Gamze
Gümüşkaya, Gamze
Gümüşkaya, Gamze
Günel, A. Nadi
Günday, Metin
- Yönetmelik Yargı**, 36. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017.
- İdari Yargılama Usulü (Kanun-Açıklama-İçtihat)**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.
- İdare Hukuku**, C. II, 7. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- İdare Hukuku- C. II-İdari Yargılama Hukuku**, 9. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017.
- “İstinaf”, İstanbul Barosu-İdare Hukuku ve Vergi Hukuku Komisyonu Toplantısı- 15.02.2017, Yayınlanmamış Tebliğ.
- “Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 91, 2016, s. 19-27.
- “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Duruşma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 66, S: 2, s. 15-47.
- Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2015.
- Roma Medeni Usul Hukukunda Yargılama Süreci ve İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı”, **Danıştay 2001 Yılı**

- İdari Yargı Sempozyumu**, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2001, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 63, 2003, s. 79-86.
- Güneş, Gülsen **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Güneş, Gülsen “Susma Hakkının Vergisel Alandaki Görünümü ve Karşılıklı Sınırlar”, **Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır**, VEHUP 4. Ulusal Kongresi, 20.10.2017, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, Yayımlanmamış Tebliğ.
- Güneş, Gülsen “Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 53, Ocak 1986, s. 31-38, 36.
- Güneş, Gülsen; Şirin, Zafer Ertunç “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 197, 2005, s. 135-145.
- Güngör, Devrim **Ceza Muhakemesinde İstinaf**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.
- Günther, Carsten **Administrative Justice in Europe - Report for Germany**, Association of Councils of State and Supreme Administrative Jurisdictions of the European Union, (Çevrimiçi) <http://www.aca-europe.eu/index.php/en/tour-d-europe-en>.
- Güran, Sait “İdari Yargılama Usulü Üzerine Düşünceler”, **Prof. Dr. Tahsin Bekir Balta’ya Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi-Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara, Sevinç Matbaası, 1974, s. 199-248.

- Güran, Sait **Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerine Yapısal Bir Deneme**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 509, 1977.
- Harris, David;
O'Boyle, Michael;
Bates, Edward;
Buckley, Carla
Hatipoğlu, Cengizhan **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku**, Ankara, Avrupa Konseyi, 2013, Çevirmenler: Mehveş Bingöllü Kılıcı, Ulaş Karan.
- “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LXV, S: 1, s. 85-125.
- Hondu, Selçuk “İdari Yargılama Usulünde ‘Duruşma’ Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, S: 89, 1995, s. 1-16.
- Işıklar, Celal “İdari Yargıda Duruşma”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:2, C. 2, S: 4, s. 45-100.
- Işıklar, Celal “İdari Yargılamada İlk İncelemenin Sıra, Düzen ve Usulü”, **TAAD**, Yıl: 2, C. 1, S: 6, s. 69-140.
- Işıқтаç, Yasemin **Hukuk Başlangıcı**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2015.
- İnalçık, Halil “Tanzimat’ın Uygulanması ve Sosyal Tepkiler”, **Belleten**, C. XXVIII, S: 109-112, s. 623-649.
- İnceoğlu, Sibel **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., 2005.
- Jacquot, Nicolas;
Mispelon, Paul “Tax litigation in France: overview”, **Practical Law-Global Guide 2018-Tax Litigation**, Ed. Thomson Reuters, Londra, (Çevrimiçi) <https://global.practicallaw.com/5-624-3429>.
- Kaboğlu, İbrahim Ö. **Özgürlükler Hukuku**, Ankara, İmge Kitabevi, 2002.
- Kalabalık, Halil **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, Konya, Sayram Yayınları, 2018.
- Kaneti, Selim; **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019.

Ekmekci, Esra;
Güneş, Gülsen;
Kaşıkçı, Mahmut
Kaplan, Gürsel

“İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S: 2008/2, s. 23-54, Türk İdare Hukuku Sitesi, (Çevrimiçi) www.idare.gen.tr.

Kaplan, Gürsel

“İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 13, C. 13, S: 1, s. 33-46, (Çevrimiçi) <http://www.idare.gen.tr>.

Kaplan, Gürsel

Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.

Kaplan, Gürsel

İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.

Karadeniz Çelebican,
Özcan

Roma Hukuku (Tarihî Girişi-Kaynaklar-Genel Kavramlar-Kişiler Hukuku-Hakların Korunması), Ankara, Yetkin Yayınları, 2010.

Karafakih, İsmail Hakkı

Hukuk Muhakemeleri Usulü, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1952.

Karahanoğulları, Onur

İdari Yargı-İdarenin Hukukla Zorlanması (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Ankara, Turhan Kitabevi, 2019.

Karakehya, Hakan

Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016.

Karakoç, Yusuf

“Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 129, s. 84-96.

Karakoç, Yusuf

“Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri” **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 212, Nisan, 1999, s. 90- 93.

- Karakoç, Yusuf **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- Karakoç, Yusuf **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 1997.
- Karakoç, Yusuf **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.
- Karakoç, Yusuf **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995.
- Karavelioğlu, Celal **Açıklamalı, İctihatlı ve İstinaf Kurumuyla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 9. baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Karayağın, Yaşar; Yongalık, Aynur **Hukukda Öğretim-Kaynaklar-Metod-Problem Çözme**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2008.
- Karslı, Abdurrahim **Medeni Muhakeme Hukuku**, İstanbul, Alternatif Yayıncılık, 2014.
- Kaşıkcı, Mahmut “Vergi Yargısında ‘Karar Düzeltme’ Kanun Yolu (Sorunsallar-Öneriler)”, **Ersin Çamoğlu’na Armağan**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2013, s. 715-730.
- Kaşıkcı, Mahmut “Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütününü Hukukla Okumak)”, **İÜHFM**, C. LXXV, S: 2, s. 535-554.
- Kaşıkcı, Mahmut **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017.
- Kaya, Cemil “İptal Davalarında (Kişisel) Menfaat İhlalinin Genişlemesi: İktisadi Rekabet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 2008, C. 66, S: 2, s. 273-284.

- Kaya, Cemil;
Akcan, Recep “Medeni ve İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi veya Değiştirilmesi Yasağı”, **İÜHFM**, C. LXVII, S: 1-2, 2009, s. 123-141.
- Kayhan, Fahrettin “Özel Hukuk Uygulamasında Yargı İçtihatlarının ve İçtihadı Birleştirme Kararlarının Normatif Gücü”, **TBB Dergisi**, 1999/2, s. 341-363.
- Keskin, Züleyha “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu”, **TBB Dergisi**, S: 126, 2016, s. 235-262.
- Kıratlı, Metin “Yürütmenin Durdurulması”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C. 21, S: 4, s. 173-196.
- Kırbaş, Sadık “Vergi Yargısında Kanıtlama”, **Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayınları, 1996, s. 185-198.
- Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhale “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- Kızılyel, Serkan “İdari Yargı Kararlarının Şekli Üzerine Eleştirel Bir İnceleme”, **AÜHFD**, S: 63-3, 2014, s. 509-550.
- Koca, Mahmut “Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delilleri Değerlendirme Yasağı”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 4, S: 1-2, s. 105-146.
- Kocahanoğlu, Osman “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar”, İstanbul, Yayıncılık Matbaası, 1982.
- Selim Köküsarı, İsmail “Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Kraan, Paul “Netherlands”, **The Tax Disputes and Litigation Review**, Editör: Simon Whitehead, Londra, Law Business Research Ltd, 2018.
- Kumrulu, Ahmet “Vergi Yargısında Sorunlar”, **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu-Antalya, 21-23 Mayıs 1990, Ankara, Şafak Matbaacılık, 1990, s. 119-136.

- Kumrulu, Ahmet **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (İşlev, Yapı, İlkeler, Nitelik), (Çoğaltma)** Ankara, 1989.
- Kunter, Nurullah **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 435, 1974.
- Kurtoğlu, Tülin **Özel Hukukta İstinaf Denetimi ve Yargılaması**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.
- Kuru, Baki **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C: IV, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2001.
- Kuru, Baki **İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2019.
- Kuru, Baki;
Arslan, Ramazan;
Yılmaz, Ejder **Medeni Usul Hukuku- Ders Kitabı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013.
- Langbroek, Philip;
Remac, Milan;
Willemsen, Paulien “The Dutch System of Dispute Resolution in Administrative Law”, **Alternative Dispute Resolution in European Administrative Law**, Ed: Dacian C. Dragos, Bogdana Neamtu, Berlin Heidelberg, Springer, 2014, s. 113-151, 129.
- Lebovits, Gerald;
Curtin, Alifya V.;
Solomon, Lisa “Ethical Judicial Opinion Writing”, **The Georgetown Journal Of Legal Ethics**, S:21, s. 237-309, 244. (Çevrimiçi)
http://jay.law.ou.edu/faculty/Jmaute/Issues%20in%20Professionalism%20and%20Externships/SSRN_ID1299767_code882062.pdf.
- Mutluer, M. Kamil **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- Namlı, Mert **Türk ve Fransız Medenî Usûl Hukuku’nda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2014.

- Nedimoğlu, Ruhi “Danıştayda Görülen Davalarda Katılma”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 1, s. 63-69.
- Netherlands Country Reports, Association of the Councils of State and Supreme Administrative Jurisdictions of the European Union, (Çevrimiçi) <http://www.aca-europe.eu/index.php/en/tour-d-europe-en>.
- Oğurlu, Yücel “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, **Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 75’inci yıl Armağanı, C. II, Yıl: 1998, S: 2, s. 120-133.
- Oktar, Ateş **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019.
- Onar, Sıddık Sami **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C: III, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1962.
- Onar, Sıddık Sami **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. I, 3. bs., İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.
- Ortaç, Fevzi Rifat; Ünsal, Hilmi “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 3, S: 1, Nisan 2016, s. 1-22, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/510547>.
- Ortwein II, Bernard Michael “The Swedish Legal System: An Introduction”, **Indiana International-Comparative Law Review**, Vol: 13, No: 2 (2003), s. 405-445,
- Öden, Merih “Anayasa Yargısında Yargıcın Davaya veya İşe Bakamaması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 43, S: 1-4, 1993, s. 61-124.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami; Göker, Cenker **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019.
- Öncel, Mualla; **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.

- Kumrulu, Ahmet;
Çağın, Nami;
Özay, İl Han
Özay, İl Han
Özbalcı, Yılmaz
Özdemir, Halit Eyüp
Özdeş, Orhan
Özekes, Muhammet
Özekes, Muhammet
Özen, Muharrem
Özen, Mustafa
Özgözen, Vedat D.
Özkan, Gürsel
Özkan, Özgöl
Öztürk, Bahri; Tezcan,
Durmuş; Erdem, Mustafa
Ruhan; Sırma Gezer,
- Günlüğünde Yönetim II, Yargısal Korunma**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Günlüğünde Yönetim**, İstanbul, Alfa Basım-Yayım, 2002.
- Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010.
- İdari Yargıda Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- “Danıştay ve Tarihi Gelişimi”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, S: 1, s. 22-32.
- Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003.
- Sorularla Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2008.
- “Türk Ceza Muhakemesinde İstinaf”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S: 65 (4), 2016, s. 2331-2388.
- Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017.
- “Türk Mali Yargı Sistemi”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 17. Seri, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1367, 1968, s. 267-293.
- “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 30, S: 101, s. 13-40.
- “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Makul Süre ve Ülkemizdeki Durum”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 3-4, 1997, s. 323-361.
- Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Özge; Saygılar Kırıt,
Yasemin F.; Özaydın,
Özdem; Alan Akcan,
Esra; Erden Tütüncü,
Efser; Altınok Villemin,
Derya; Tok, Mehmet Can

Pekcanitez, Hakan

“İdari Yargıda Fer’i Müdahil Hükmü Tek Başına Temyiz Edebilir mi? (Karar Tahlili)”, **Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001,s. 591-601.

Pekcanitez, Hakan

Medeni Usul Hukukunda Fer’i Müdahale, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1992.

Pekcanitez, Hakan;

Atalay, Oğuz;

Özekes, Muhammet

Medeni Usul Hukuku-Ders Kitabı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Peter J. Wattel

“Tax Litigation in Last Instance in The Netherlands: The Tax Chamber of the Supreme Court”, **Bulletin for International Taxation**, S: 70 (1/2), 2016, ss. 43-51.

Pınar, Burak

Yargı ve İcra Harçları, İzmir, Günaydın Hukuk Yayınları, 2006.

Postacıoğlu, İlhan E.,

Altay, Sümer

Reisoğlu, Safa

Medeni Usul Hukuku Dersleri, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015.

Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2001.

Sancakdar, Oğuz

“İdari Yargı İstinaf Sistemindeki Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 91, 2016, s. 29-113.

- Sancakdar, Oğuz “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 83, 2013, s. 13-95.
- Sarıgül, Ali Tanju **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf**, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2017.
- Saygın, Engin “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.69, S: 1-2, s. 635-648.
- Selçuk, Sami “Konumu Açısından Yargıtay ve Üst ‘İstinaf’ Mahkemeleri Sorunu”, **Yargıtay Dergisi**, C. 2, Ekim 1976, S: 4, s. 33-51.
- Selçuk, Sami “Üst (İstinaf) Mahkemeler Tezelden Kurulmalı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 1, 1992, s. 20-25.
- Sezer, Yasin; Ermumcu, Osman; Bilgin, Hüseyin “Yeni Düzenlemeler Işığında İdari Yargıda Hâkimin Çekinmesi ve Reddi”, **TAAD**, C. 1, Yıl: 2, S: 5, s. 123-158.
- Sezginer, Murat “İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları ile İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 99, 2018, s. 111-134.
- Sezginer, Murat “İdari Belgelere Ulaşma Hakkı-Fransa Örneği”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1998, C. 6, S. 1-2, s. 299-343.
- Solak Akman, İnci **Vergi Mahremiyetini İhlal**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2012.
- Stolk, Rowie; Voermans, Wim Judicial Organization (Chapter 3), **Introduction to Dutch Law**, Editörler: Jeroen Chorus, Ewoud Hondius, Wim Voermans, Hollanda, Kluwer Law International, 2016.

- Surlu, Mehmet Handan “Türk Hukuk Uygulamasının Tarihsel Perspektifi Açısından İstinaf (Üst) Mahkemeleri veya Türk Yargı Sisteminin Bitmeyen Özlemi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 2, 2000, s. 459-480.
- Şeker, Hilmi “Duruşmaya Katılma Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2017/1, s. 221-248.
- Şeker, Hilmi “Strazburg Yargı Kararlarında Doğru, Haklı, Yasal ve Makul Gerekçe Biçimleri”, **Ankara Barosu Dergisi**, Bahar 2007, Yıl: 65, S: 2, s. 179-200.
- Şeker, Hilmi **Esbab-ı Mucibe’den-Retoriğe Hukukta Gerekçe**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2010.
- Şenlen Sunay, Süheyla **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1997.
- Şentop, Mustafa “Tanzimat’tan Önceki Dönemde Osmanlı Mahkemelerinin Görev ve Yetkisi”, **Türk Hukuk Tarihi Araştırmaları**, S:1, 2006 (Bahar), s.87-105.
- Şenyüz, Doğan “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S: 1, 2013, s. 29-40.
- Şenyüz, Doğan **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2015.
- Şirin, Tolga “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ne Ek 7 No’lu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme”, e-makale, (Çevrimiçi)
https://www.academia.edu/28122179/Avrupa_%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_S%C3%B6zleşmesi_7_nolu_Protokol.
- Şirin, Zafer Ertunç “Vergi Yargılaması”, **İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun Kabul Edilişinin 35. Yıl Dönümü Sempozyumu**, Antalya, Akdeniz Üniversitesi Hukuk

- Fakültesi Dekanlığı- Antalya Barosu Başkanlığı,
Editörler: Ahmet Kürşat Ersöz, Oğuzhan Güzel,
İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 102-112.
- Tan, Turgut **İdare Hukuku**, 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.
- Tanör, Bülent; **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**,
Yüzbaşıoğlu, Necmi İstanbul, Beta Yayıncılık, 2005.
- Tanör, Bülent; **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**,
Yüzbaşıoğlu, Necmi İstanbul, Beta Yayıncılık, 2018.
- Tanrıkulu, M. Sezgin **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Etkili Başvuru Hakkı**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Tekbaş, Abdullah “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”,
Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010, s. 123-191.
- Telli, Ali “İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 91, 2016, s. 141-154.
- Tezcan, Durmuş; Erdem, **İnsan Hakları El Kitabı**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Mustafa Ruhan;
Sancakdar, Oğuz; Önok,
Rifat Murat
- Tezel, Adnan **Vergi Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Nihad Sâyar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1982.
- Tezel, Adnan “Türk Vergi Hukuku’nda İspat ve Delil Sistemi”, **Ord. Prof. Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1981, s. 251-268.
- Toroslu, Nevzat; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2019.
- Feyzioğlu, Metin
Tosun, Ayşe Nil “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında

- Duruşmasız Yargılama”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S: 2, 2017, s. 83-94.
- Tosun, Mehmet;
Tan, Emre “İdari Yargıda Davaya Müdahale (Uygulama ve Teori Açısından İnceleme)”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S: 5, 2015, s. 827-877.
- Tosun, Öztekin **Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri**, C. 2, 2. bs, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1976.
- Turgay, Recep “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 8. Seri, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1056, 1964, s.169-198.
- Turmangil, Civan “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 39, S: 1-4, s. 125-156.
- Türk, Hikmet Sami **Türkiye’de ve Dünya’da İnsan Hakları**, 2. Baskı, Ankara, İnsan Hakları Koordinatör Üst Kurulu Yayınları No: 5, 1999.
- Ülgen, İsmail Hakkı Danıştay Günü Açılış Konuşması, **Danıştay Dergisi**, 1977, S:20-21, s.8.
- Üstün, Gül “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme”, **MÜHF - HAD**, C. 22, S: 2, s. 13-38.
- Üstün, Ümit Süleyman **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2013.
- Üstündağ, Saim **Medeni Yargılama Hukuku-C. I-II**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2000.
- Üzülmez, İlhan “Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları”, **TBB Dergisi**, S: 58, 2005, s. 41-72.
- Wennerstorm, Lars “Uluslararası Sözleşmeler ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Kapsamında İstinaf Mahkemesi Standartları”, Türkiye’de İstinaf Mahkemelerinin Kurulmasının Desteklenmesi Projesi Konferansı,

- Ankara, 2-3 Mart 2006, Adalet Bakanlığı Yayını, 2007, s. 13-18.
- Yaltı, Billur “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları**, S: 225, s. 7-20.
- Yaltı, Billur “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 143, s. 151-167.
- Yaltı, Billur “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-III”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 145, s. 108-129.
- Yaltı, Billur “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 285, s. 24-33.
- Yaltı, Billur **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2006.
- Yaralı, Levent “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 71, S: 2, 2013, s. 543-552.
- Yargı Reformu Stratejisi 2009 T.C. Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (Çevrimiçi) <http://www.sgb.adalet.gov.tr/Yargi-Reformu-Stratejisi.pdf>.
- Yasin, Melikşah “İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, 2004, S: 3-4, s. 149-184.
- Yasin, Melikşah “İdari Yargılama Usulünde Davaya Müdahale”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Prof. Dr. İl Han Özay’a Armağan, C. 69, S: 1-2 (2011), s. 439-451.

- Yasin, Melikşah **İdari Yargılama Usulünde İspat**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015.
- Yayla, Mehmet **Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2016.
- Yayla, Yıldızhan **İdare Hukuku**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2009.
- Yeğin, Abdullah;
Badıllı, Abdulkadir;
İsmail, Hekimoğlu;
Çalım, İlham,
Yenice, Kazım;
Esin, Yüksel
Yenisey, Feridun **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Büyük Lügat**, İstanbul, Doğu Matbaası, 1978.
- Yenisey, Feridun **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983.
- “İstinaf”, **Adalet Dergisi**, S: 2, Ocak 2000, (Çevrimiçi) <http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/02.sayi/2feridun.pdf>.
- Yenisey, Feridun **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1979.
- Yenisey, Feridun;
Nuhoğlu, Ayşe
Yerlikaya, Gökhan
Kürşat
Yerlikaya, Gökhan
Kürşat **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.
- Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2005.
- “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”, **Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2012/1, s. 43-56.
- Yıldırım, Kamil **Hukuk Devletin Gereği: İstinaf**, İstanbul, Nesil Matbaacılık, 2000.
- Yıldırım, Ramazan “Türk İdari Yargısında Görev ve Yetki”, **Amme Dergisi**, C. 29, Eylül 1996, S: 3, s. 87-115.
- Yıldırım, Ramazan “Türk İdari Yargısından Yargılamanın Yenilenmesi”, **Prof. Dr. Nuri Çelik’e Armağan**, C. I, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A. Ş., 2001, s. 418-447.

- Yıldırım, Ramazan “‘Türkiye’ de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 89, 2015, s. 33-53.
- Yıldırım, Turan “İdari Yargıda İçtihat Farklılıkları Sorunu ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu**, Ankara, Danıştay Yayınları No: 93, 2017, s. 137-153.
- Yıldırım, Turan **İdari Yargı**, İstanbul, Beta Basım A. Ş., 2010.
- Yıldırım, Turan; Yasin, Melikşah; Kaman, Nur; Özdemir, H. Eyüp; Üstün, Gül; Okay Tekinsoy, Özge **İdare Hukuku**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Yılmaz Özel, Nurcan **Adil Yargılanma Hakkı Kriterlerinin Türk İdari Yargılama Hukuku Açısından Muhtemel ve Gerçekleşen Etkileri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- Yılmaz, Ejder “İdarî Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S: 3-4, 1983, s. 11-34.
- Yılmaz, Ejder “Noterlik İşlemlerinin Hukuk Davalarındaki ve İcra-İflas Takiplerindeki Önemi”, **Noterlik Hukuku Sempozyumu I-II**, Ankara, Noterlik Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1997, s. 41-62.
- Yılmaz, Ejder **Hukuk Muhakemeleri Şerhi**, C. 3, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.
- Yılmaz, Ejder **Hukuk Sözlüğü**, 10. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.
- Yılmaz, Ejder **İstinaf**, 2. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2005.

- Yılmaz, Ejder **Medeni Yargılama Hukukunda Islah**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013.
- Yılmaz, Ejder “Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988/1, s. 131-155.
- Yurtcan, Erdener **Ceza Yargılaması Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Zabunoğlu, Yahya Kazım **İdare Hukuku**, C. 2, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012.
- Zabunoğlu, Yahya “İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler-Pozitif Düzenlemeler”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu** (Ankara 10-11-12 Haziran 1982), Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 33, 1982, s. 87-101
- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu Genel Gerekçesi, (Çevrimiçi)
www.cezabb.adalet.gov.tr/mevzuat/cmkgerekce.doc.
- 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi, 24. Yasama Dönemi, 4. Yasama Yılı, Sıra Sayısı 592, s. 15, (Çevrimiçi)
<http://www.kgm.adalet.gov.tr>.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/574), S. Sayısı: 393, (Çevrimiçi)
<http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Kanunlasan/2011Yili/kanmetni/6100ss.pdf>.
- Yazarı Yok **Hukuk Muhakemesinde İstinaf**, Yayına Hazırlayan: Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Dairesi Başkanlığı, 2016.

ÖZGEÇMİŞ

İmran SEMİZ 1988 yılında Trabzon’da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Pendik Yıldırım Beyazıt İlköğretim Okulu’nda; Lise öğrenimini ise Kartal Fatin Rüştü Zorlu Lisesi’nde tamamlamıştır. 2010 yılında Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nden mezun olmuştur. 2011 yılında İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku bölümünde yüksek lisans öğrenimine başlamış ve Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU’nun danışmanlığında tamamlanan “Vergi İcra Hukukunda Teminat” isimli çalışma ile 2014 yılında mezun olmuştur. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku bölümünde doktora öğrenimine başlamıştır.

İmran SEMİZ 2011 yılında Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı’na araştırma görevlisi olarak atanmış olup, 2018 yılına kadar İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı’nda görevlendirilmiştir. 2018 yılı itibariyle Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı’nda görevine devam etmektedir.