

VERGİ YARGILAMASINDA BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNCE VERİLEN GÖNDERME KARARLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*

*An Evaluation of Sending Decisions Ruled by the Regional Administrative
Courts in Tax Disputes*

Neslihan KARATAŞ DURMUŞ**

Özet

Vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlık çözümlerinde yargı yoluna başvuru hakkı Anayasa ile güvence altına alınmıştır. İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 45. maddesinde düzenlenmiş olan istinaf kanun yolunda bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemelerince verilen kararları maddi ve hukuki yönden değerlendirerek çeşitli kararlar verebilmektedir. Genel kural, bölge idare mahkemelerinin işin esasına girerek karar vermesi iken İYUK m. 45/5'te sayılan istisnai durumlarda karar kaldırılarak vergi mahkemesine gönderilebilmektedir. Gönderme kararları kanunun belirlediği çerçevede verilebilir ve kesindir. Fakat uygulamada bölge idare mahkemeleri kanun kapsamı dışına çıkarak kendilerince belirledikleri gerekçelerle mahkeme kararını kaldırıp vergi mahkemesine gönderebilmektedir. Farklı bölge idare mahkemelerinin bu yönde verdiği çok sayıda karar uygulamada adil yargılanma hakkı, usul ekonomisi ve dava açma hakkının ihlaline sebebiyet verebilmektedir. Danıştay, Kanunun çizdiği sınırlar dışına çıkarak verilen kararlarda, genel olarak, bölge idare mahkemelerinin yaptığı işlemleri hukuka aykırı bulmaktadır. Buna karşılık benzer kararların verilmeye devam etmesi üzerinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu yargılama hukuku açısından gerekli olduğuna inandığı belirli durumlarda da gönderme kararı verilebileceğine dair çeşitli kararlar vermiştir. Danıştay bu kararlarla bir anlamda kendisini yasa koyucunun yerine koyarak yeni kriterler belirlemiştir. Bu kararlarda hareket noktası usul ekonomisi ve adil yargılanma hakkı olmuştur. Çalışmamızda gönderme kararlarının hangi durumlarda verilebileceği ve İYUK m. 45/5 dışında kalan gönderme kararı gerekçeleri üzerinden değerlendirmeler yapılarak, Danıştay'ın konuya bakış açısı ve neler yapılabileceğiyle ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: İstinaf Kanun Yolu, Gönderme Kararları, Vergi Yargılaması, Bölge İdare Mahkemeleri.

* Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

* Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 16.06.2023

* Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 28.09.2023

* Bu çalışma 4 Mayıs 2023 tarihinde gerçekleştirilen II. Ulusal Vergi Yargısı Sempozyumunda sunulan "Vergi Yargılamasında İstinaf Kanun Yolu Uygulamasında Sorunlar" başlıklı tebliğde değerlendirilen konulardan biri olan Bölge İdare Mahkemelerinin gönderme kararlarıyla ilgili kısmın geliştirilmiş halidir.

** Doç. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, neslihankaratasdurmus@aybu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-2277-5881>.



Abstract

Constitution guarantees the recourse to judicial review against all disputes arising from taxation procedures. Under Article 45 of Procedure of Administrative Justice Act No. 2577 (İYUK) regarding the appeal procedure, Regional Administrative Courts have the authority to examine the judgments after considering the judgments completed by the tax courts in terms of material and legal considerations. While the general rule is that the Regional Administrative Courts decide on the merits of the case, the decision can be reversed and sent to the tax court in the exceptional circumstances listed in Article 45/5 of İYUK. The decisions of the Regional Administrative Courts, given under the above-mentioned paragraph of Article 45, shall be final. In practice, Regional Administrative Courts may deviate from the law's letter and annul a judgment and send it to the tax court for any reasons they deem appropriate. In practice, numerous rulings rendered in this matter by various Regional Administrative Courts may violate the right to a fair trial, the right to a court and the procedural economy. Council of State generally considers that the decisions rendered by the Regional Administrative Courts were against the law because they exceeded the boundaries set by the Law. On the other hand, as comparable decisions continue to be made, the Council of State's Plenary Session of the Tax Law Chambers has made a series of rulings that Regional Administrative Courts may send the cases to the first-instance courts in some circumstances that it assumes to be essential in terms of judicial law. With these decisions, the Council of State effectively replaced the legislative role and established new standards. The right to a fair trial and the procedural economy served as the foundation for these judgments. In this study, evaluations are made of the circumstances in which decisions on sending the case can be made, as well as the reasons for such decisions that are not covered by Article 45/5 of İYUK. Additionally, recommendations about the Council of State's perspective and resolutions are made.

Keywords: Appellate, Decisions on Sending the Case, Tax Jurisdiction, Regional Administrative Courts

GİRİŞ

Vergi idaresinin yapmış olduğu bireysel vergilendirme işlemleri sebebiyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde mahkemelerin vermiş oldukları kararlardan tarafların her zaman memnun olmaları mümkün değildir. Taraflar genellikle kendi görüş ve menfaatlerine göre karar verilmesi niyetiyle yargıya başvurduklarından, verilen kararların usulü, maddi veya hukuki açıdan hatalı ya da eksik olduğu iddiasında bulunabilmektedirler. İlk derece mahkemesinin kararını verdikten sonra kararı geri almak, değiştirmek veya yeni bir karar vermek gibi bir yetkisi olmadığından¹, mahkeme kararından memnun olmayanların üst derece mahkemesine başvurması gereklidir. Kanun yolu olarak nitelendirilen bu süreç, ilk derece mahkemelerince verilen kararların üst derece mahkemelerince incelemesi ve karar verilmesi olarak tanımlanabilir.

Anayasanın 36. maddesi gereğince hak arama hürriyetinin bir gereği olan kanun yolu başvurusu adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilebilir. Anayasa Mahkemesi kanun yolunun tanımını yaparken de adil yargılanma hakkıyla bağlantılı olarak “*Kanun yolu, bir yargı yeri tarafından verilen ve hukuka aykırı olduğu ileri sürülen bir kararın, kural olarak başka bir yargı yeri tarafından incelenmesini sağlayan hukuki yoldur. Kanun yolunun amacı, yargı yerleri tarafından verilen ka-*

¹ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku (5. Baskı Yetkin Yayınevi 2021) 348.

rarların, kural olarak başka bir yargı yeri tarafından denetlenmesine imkân tanınmak suretiyle daha güvenceli bir yargı hizmeti sunmaktır. Kanun yoluna başvuru hakkı, adil yargılanma hakkının kapsamı içerisinde”² şeklinde ifade etmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) üst kanun yoluna (dereceli yargılama) başvurunun güvencesinin ne olduğu ve uygulama usulünde dikkat edilmesi gereken ilkelerle ilgili kararlarında yer verdiği hususlara bölge idare mahkemesi kararlarının gerekçelerinde de değinilmektedir: “...kanun yolu başvurusunda bulunma hakkı tanınması halinde, kanun yolu başvurusunu inceleyen mahkeme önünde uygulanan muhakeme usulünün, sözleşmenin 6. maddesinde yer verilen ilkelere uygun olması gerektiği, bir diğer deyişle, üst kanun yolu denetiminin de 6.maddenin garantisi kapsamında olduğuna ... yargılamanın çelişmeli şekilde ve eşit silahlarla yürütülmesinin sağlanması, hakkaniyete uygun yargılamanın temel unsuru olarak belirtilmiş, yargılama süresince sahip olunan haklar ve üstlenilen yükümlülükler bakımından, taraflar arasında eşitliğin sağlanarak, yargılama süresince bu denge nin korunması olarak özetlenebilecek silahların eşitliği ilkesi uyarınca, taraflardan birinin diğerine göre, iddia ve savunmalarını makul bir şekilde dile getirerek mahkemeye sunma imkanından mahrum bırakılmasının, ya da, tarafların, iç hukuktaki, duruşmada bulunma hakkından yoksun bırakılmasının 6. maddenin ihlali sonucunu doğuracağı karara bağlanmıştır...”³. Dereceli yargılama hakkı Anayasa’da güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında görülebilir⁴.

Kanun yollarına başvurular davanın tarafları ya da hukuki yararı bulunanlar tarafından süresi içinde yapılmalıdır. Kanun yolları olağan ve olağanüstü olmak üzere ikili bir ayrımla incelenebilir. Mahkemelerin vermiş oldukları nihai kararlara karşı yapılan olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir. Bu başvurular kararların kesinleşmesine engel olacak niteliktedir. Buna karşılık, belirli şartların gerçekleşmesi halinde kesin hüküm niteliğindeki kararlar hakkında yapılan başvurular da olağanüstü kanun yolu olarak ifade edilmektedir. Olağan kanun yolları İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) m. 45’te düzenlenen istinaf ile İYUK m. 46 ila 50’de düzenlenen temyiz kanun yoludur. Olağanüstü kanun yolları ise yargılamanın yenilenmesi (İYUK m.53) ile kanun yararına temyiz⁵ (İYUK m.51)’dir. Kanun yollarına başvuru hakkı hukuk devleti olmanın bir gereği olarak hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkının da bir parçasını oluşturmaktadır⁶.

² Anayasa Mahkemesi, E.2014/164, K.2015/12, 14.1.2015.

³ İstanbul BİM 2. VDD E.2020/1122, K. 2020/1264, 16.09.2020.

⁴ Muhammet Özekes ve Nilüfer Boran Güneysu, Deliller ve Hüküm Eksikliği Yönünde İstinaf İncelemesi ve Kararı (HMK m.353/1-a-6) (1. Baskı On İki Levha Yayıncılık 2021) 35.

⁵ Detaylı bilgi için Fatma Ebru Gündüz, İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yararına Temyiz (1. Baskı Adalet Yayınevi 2022).

⁶ Ekin Sevinç ‘İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yoluna Başvuru Hakkının Anayasal Güvenceye Sahip Olması Bakımından Ele Alınması’ (2020) 24 (3) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 421, 442.

Kanun yolu uygulamasının hatalı mahkeme kararının ortadan kaldırılarak doğru karar verilmesini ve tarafları hukuki anlamda tatmin edilmesini sağlaması yanında uygulamada içtihat birliğini sağlayarak hukuki güven ve istikrarın gerçekleşmesine katkı vermesi gibi sonuçları⁷ bulunmaktadır.

Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünde görevli olan mahkemeler topluoların ihtiyaçlarına göre şekillenmektedir. Her ne kadar ülkeler birbirlerinden etkilenmiş olsalar da uyuşmazlık çözümlerinde uyuşmazlığın konusu, niteliği, kuruluş ve çalışma biçimleri gibi çeşitli kriterlere göre mahkemeler sınıflandırılmaktadır⁸.

Vergi uyuşmazlıkları kapsamındaki bireysel vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözümünde görevli mahkemeler ülkelerdeki yargı sistemlerine göre adli yargı veya idari yargı kolunda da olabilmektedir⁹. Ülkemizde vergi yargısı¹⁰ şeklinde bir yargı kolu bulunmamakta olup, 20.01.1982 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuş olan vergi mahkemeleri idari yargı kolu içerisinde yer almaktadır. Vergi mahkemelerinin oluşumu (m.4) ve görevleri (m.6) 2576 sayılı Kanunda düzenlenmiş olmakla birlikte yargılamanın nasıl yapılacağına dair düzenlemeler de 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almaktadır. İlk yürürlük tarihleri her ne kadar 1982 yılı olsa da zaman içinde uygulamadan ve ihtiyaçlardan kaynaklanan birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin en önemlilerinden biri de 6545 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle iki dereceli yargılamadan üç dereceli yargılamaya geçiştir.

Bölge idare mahkemelerinin (BİM) uygulamaya başladığı istinaf yargılamasına geçişle ilgili süreçte ve hali hazırdaki uygulama hakkında doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Vergi mahkemeleri ve idare mahkemelerinin usul kuralları her ne kadar aynı olsa da vergilendirme sürecinin uygulaması ve uyuşmazlık çözümleriyle ilgili kendi özgü bazı hususların olması sebebiyle çalışmamızda konu vergi mahkemeleri önüne gelen uyuşmazlıklar temelinde incelenecektir. Bu çerçevede öncelikle istinaf yargılamasının kapsamı, yargılama süreci, verilebilecek kararlar kısaca açıklandıktan sonra vergi uyuşmazlıkları özelinde bölge idare mahkemeleri-

⁷ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, Açıklamalı – İçtihatla Türk İdari Yargılama Hukuku (8. Baskı Seçkin Yayınevi 2023) 813-814.

⁸ Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku (5. Baskı, Ekin Yayınevi, 2017) 4.

⁹ Fransa’da KDV adli yargıda çözüldürken, genel vergi hukuku uyuşmazlıkları idari yargıda çözümlenmektedir. Fransa’da 2020 yılı verilerine göre 42 idare mahkemesi, 8 Bölge İdare Mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemelerde çözüme kavuşturulan dosya sayısı 2020 yılı için, 267809’dur. Detaylı bilgi için bkz. Ministère de la Justice <www.justice.gouv.fr> erişim tarihi 14.05.2023.

¹⁰ Osman Sarıaslan ‘Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözülmesi Gereken Yeni Sorun Alanları’ (2019) 10 (37) TAAAD, 271, 274: “Vergi yargısı” tabiri, Türkiye’de, idarenin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tesis ettiği işlemlerin hukuka uygunluğunu denetleyen idari yargı kolu içindeki özel görevli mahkemeler ile Danıştay’dan müteşekkil yapıyı ifade etmek için kullanılmaktadır.”

nin hangi durumlarda gönderme kararı verebilecekleriyle ilgili kurallar belirtilerek bunun uygulamada verilen kararlara nasıl yansdığına değinilecek son olarak da konuya Danıştay'ın bakış açısının ne olduğu açıklanarak çalışma tamamlanacaktır.

I. İSTİNAF KANUN YOLU

Tarihsel geçmişine bakıldığında istinafin Osmanlı hukuk yargılamasında olduğunu da görmekteyiz. İstinaf kanun yolu Ahmet Cevdet Paşa tarafından 1868-1876 yıllarında hazırlanan *Mecelle-i Ahkâm-ı Adliyye*'de de bulunmaktadır. Mecelle'nin 1838. maddesinde hüküm altına alınmış olan istinaf uygulaması “*Usul-ü meşruası-na muvafık olmayan hükümlere karşı istinaf-ı dava talebi*” başlığı ile düzenlenmiştir. Buna göre davayı kaybeden taraf hükmün hukuka uygun olmadığı iddiası ile istinafa başvurursa, hüküm incelenerek hukuka uygunsa onaylanır, değilse bozulur¹¹.

Hâkimler her ne kadar bilgili ya da tecrübeli olsa da zaman zaman verilen kararların hatalı, eksik ya da yanlış olması mümkündür¹². İlk derece mahkemesi kararından memnun olmayan taraf, kararın hatalı ya da yanlış olduğu iddiasıyla üst derece mahkemesine başvurarak kararın yeniden incelenmesi talebinde bulunabilmektedir. Böylece hak kayıplarının da önüne geçilebilecek ve verilen kararın adil olarak nitelendirilmesindeki muhakeme sürecinin¹³ önemli bir rolü ortaya çıkmış olacaktır.

18.06.2014 tarihinde kabul edilen 6545 sayılı Kanunla idari yargılamada görev yapan bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi değil istinaf incelemesi yapacağına dair değişiklik yapılmıştır. Bu kapsamda 2576 sayılı Kanunun 45. maddesinde yer alan itirazla ilgili madde başlığı ve kapsamı değiştirilerek aynı madde numarasında istinaf düzenlemesine yer verilmiştir. 20.07.2016 tarihiyle de tüm yurttan uygulanmaya başladı¹⁴. İstinaf kanun yolu olarak Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (İDDK) tarafından şu şekilde tanımlanmıştır: “...ikinci bir hâkimin veya mahkemenin, birincisinin yerine geçerek, aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve birinci hâkim veya mahkemenin verdiği kararı onaması veya değiştirmesidir...”¹⁵.

A. TANIMI VE KAPSAMI

Arapça kökenli bir kelime olan istinaf kelimesi tarihte ilk olarak Ahmet Vefik Paşa'nın Lügat-ı Osmani (1876) eserinde yer almış¹⁶ olup “hukukta bir davaya

¹¹ Ekrem Buğra EKİNCİ ‘Mecelle’de Kanun Yolları’ (www.ekrembuğraekinci.com, Ocak-Aralık 2000) erişim tarihi 15.05.2023.

¹² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya (n 6) 813.

¹³ Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, ‘Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar’ (2016) 3(1) İGÜSBD, 1,2.

¹⁴ Bölge İdare Mahkemelerinin tüm yurttan 20.07.2016 itibarıyla uygulanmaya başlayacağına dair Adalet Bakanlığı kararı 07.11.2015 tarih ve 29525 sayılı Resmî Gazetede yayımlandı.

¹⁵ Danıştay İDDK, E. 2016/4343, K. 2016/3305, 07.12.2016, Danıştay Dergisi 2017, S.144, s. 80-89.

¹⁶ “İstinaf ne demek?” <https://turkcedemek.com/kelime/istinaf/> erişim tarihi 16.05.2023.



yeniden bakma” “yeniden başlama”¹⁷ anlamında kullanılmakla¹⁸ birlikte Türk Dil Kurumu tarafından da “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyip üst mahkemeye götürme” anlamındadır¹⁹. Hukuk sözlüğünde çeşitli şekillerde tanımlanabilmekle²⁰ birlikte yargılama hukuku açısından birinci derecede incelenerek hüküm verilmiş bir davanın fiili ve hukuki açılardan daha yüksek bir derece tarafından incelenmesine imkân tanımak için tesis edilmiş bir yoldur²¹.

6545 sayılı Kanunla hukuk sistemimize dahil edilmiş olan istinaf kanun yolu, ilk derece mahkemeleri ile temyiz incelemesi arasında yer alan ikinci derece bir denetim mekanizmasıdır²². İlk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş kararlarına karşı başvurulabilen bir yol olması sebebiyle olağan kanun yolları arasında yer almaktadır. Üst derece mahkemesi konumunda olan istinaf mahkemeleri²³ diğer bir ifadeyle bölge idare mahkemeleri uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak verilmiş olan kararı hem maddi hem de hukuki yönden inceleyebilmekte ve buna göre karar vermektedir.

Bu incelemelerin kapsamına göre de klasik (geniş) anlamda istinaf ve dar anlamda istinaf şeklinde ayırım yapılmaktadır²⁴. İlk derece mahkemesindeki yargılamadan tamamen bağımsız olarak, yeni deliller ve yeni değişiklikler dikkate alınarak yapılan yargılama süreci klasik anlamda istinafi²⁵ ifade ederken, dar anlamda istinafta ise ilk derece mahkemesinin yargılama sürecinde yaptığı her türlü işlem değil sadece eksik ve hatalı yaptığı düşünülen kısımlar incelenir²⁶, yeniden bağımsız bir yargılama yapılmadan sorun olduğu kanısına varılan maddi ve hukuki konular değerlendirilip incelenir ve karar verilir.

¹⁷ Melis Taşpolat Tuğsavul, ‘İstinaf İnceleme sonucunda Verilebilecek Kararlar’ (2018) (314) TBB Dergisi, 313, 316: “Her ne kadar yeniden başlama denilmiş olsa da yapılacak olan inceleme ve tahkikat ile derece mahkemesine kıyasen birçok yönü ile yeni ve bağımsız bir yargılama olmayacaktır.”

¹⁸ “İstinaf” <<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/istinaf>> erişim tarihi 16.05.2023.

¹⁹ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <<https://sozluk.gov.tr/>> erişim tarihi 16.05.2023. Danıştay İDDK da istinafi aynı şekilde tanımlamaktadır. Danıştay İDDK, E. 2016/4343, K. 2016/3305, 07.12.2016, Danıştay Dergisi 2017, S.144, s. 80-89.

²⁰ Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü <<https://sozluk.adalet.gov.tr/%C4%B0stinaf>> erişim tarihi 16.05.2023.

²¹ Naci Şensoy, ‘İstinaf’ (1946) 12 (4) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 1058, 1060.

²² Oğuz Sancaktar, ‘İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler’ (2013) 8 (Özel Sayı) Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 2237, 2244.

²³ Doktrinde ve bazı yargı kararlarında bölge idare mahkemeleri “istinaf mahkemesi” şeklinde ifade edilmektedir. Engin Saygın, ‘İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz’ (2011) 69 (1-2) İÜHFİM, 635-648. Ortaç ve Ünsal (n 12) 11. Adana BİM 2. VDD, E. 2020/992, K. 2020/602, 26.11.2020.

²⁴ Sancaktar (n 21) 2245; Ercevhair Mine, ‘İstinaf Yeni Bir Temyiz Mahkemesi Midir?’ (2022) 26(1) EBYÜ-HFD 373.

²⁵ Züleyha Keskin, ‘İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu’ (2016) (126) TBB Dergisi, 235, 236; Sancaktar (n 21) 2244-2245; Saygın (n 22) 637.

²⁶ Akyılmaz/Kaya/Sezginer (n 6) 823.

İstinaf kanun yolunun uygulanmaya başlamasından önce ve sonra doktrinde olumlu ve olumsuz görüşler ileri sürülmüştür. İstinaf usulünün yargılama sürecini uzatacağı, içtihat farklılıklarına sebebiyet vereceği, adalet hizmetlerinin pahalılaşacağına ve bu sebeple de adalete erişimin engelleneceğine²⁷, ilk derece mahkemesi hâkimlerinin karar verirken daha özensiz davranacağına²⁸ yönelik olumsuz görüşler ileri sürülmüştür. Bunlara karşılık, istinaf sisteminin hukuk devleti ilkesinin bir gereği olması sebebiyle adaletin gerçekleşmesine daha fazla katkı sağlayacağı, Danıştay'ın iş yükünü azaltarak²⁹ tam bir istinaf mahkemesi niteliğine kavuşacağı, ilk derece mahkemesi kararının yeniden görüşüleceğinden hakikati daha iyi ortaya çıkaracağı³⁰, istinaf yargılamasının daha güvenli bir yargılama sistemi getireceğinden daha etkin bir koruma sağlayacağı³¹, hâkimlerin daha donanımlı alanında uzmanlaşmış olmaları³² sebebiyle uyuşmazlıkların kısa sürede karara bağlanacağı ve yargılamanın çabuklaşacağı³³ yönünde de görüşler mevcuttur. Tüm bu görüşler ifade edilmiş olmasına karşılık uygulamada yedi yıldır uygulanmakta olan istinaf kanun yolunun getirilişinde amaçları tam olarak karşılayıp karşılamadığı ise hala tartışılmaktadır.

B. İSTİNAF İNCELEMESİ

İstinaf sürecinde uyuşmazlık konusu olayla ilgili dosya önüne gelen bölge idare mahkemeleri incelemelerini hem maddi hem de hukuki yönden gerçekleştirir. Mahkeme kararının hukuki ve maddi yönden denetlenebilmesi istinafi, temyiz kanun yolundan ayırmaktadır³⁴. Temyiz incelemesi sırasında Danıştay önüne gelen dosya ile ilgili olarak sadece hukukilik denetimi yapabilecekken, istinaf ilk derece mahkemesinin yapmış olduğu tüm inceleme ve değerlendirmeleri yapabilir. Diğer bir ifadeyle bölge idare mahkemeleri dosyanın esasına girerek uyuşmazlık konusu olayı maddi ve hukuki yönden inceleyip değerlendirerek karar verir.

Kanun koyucu istinaf ile ilgili olarak ayrı şekil ve usul kuralları belirlememiş olup “*temyizden şekil ve usullerine tabidir*” diyerek temyizde geçerli olan kurallara uyulması gerektiğini belirtmiştir. İstinaf talebinde bulunulması durumunda uyuşmazlık konusu olan dosyayla ilgili olarak dilekçeyi alan mahkeme ilk olarak dilekçe üzerinde ön inceleme (İYUK m.48/2) yaparak karar verir. Dilekçenin usul

²⁷ Saygın (n 22) 641-647; Sancaktar (n 21) 2245-2247.

²⁸ Kadir Can Özel ‘İdari Yargıda İstinaf Sistemi Tartışmaları Üzerine Bir Değerlendirme’ (2020) 11(44) TAAD 45, 62.

²⁹ Ortaç ve Ünsal (n 12) 17. Gül Üstün, ‘İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme’ (2016) 22(2) MÜHF-HAD, 13, 18.

³⁰ Saygın (n 22) 641-647.

³¹ Sancaktar (n 21) 2247-2248.

³² Ortaç ve Ünsal (n 12) 14.

³³ Keskin (n 24) 237.

³⁴ Ramazan Çağlayan, İdari Yargılama Hukuku (14. Baskı Yetkin Yayınevi 2022) 601.

kurallarına uygun olduğu kanaatine varan mahkeme dilekçeyi ilgili bölge idare mahkemesine gönderir.

İstinaf talebi önüne gelen bölge idare mahkemesi İYUK m. 45 hükmü çerçevesinde kararlar verebilecektir. Buna göre;

İstinaf incelemesi yapmaksızın başvurunun reddine karar verebilir: İYUK m. 45/1'e göre "konusu beş bin Türk lirasını (2023 yılı için bu tutar 20.000TL) geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında" verilen vergi mahkemesi kararı olduğunda bölge idare mahkemesi dosyayı incelemeksizin ret kararı verir. Bu karar kesindir ve kanun yolu kapalıdır.

İstinaf talebinin reddine karar verebilir: Vergi mahkemesince verilen kararın hukuka uygun olduğu kanaatinde olan bölge idare mahkemesi istinaf talebini reddine karar verir. Bölge idare mahkemesi bu kararı verirken yaptığı incelemeler esnasında uyuşmazlık konusu olan dava dosyasını hukuki ve maddi açısından değerlendirdiği gibi şekli ve usulü kurallara açısından da değerlendirmektedir. Dava konusu temyize tabiyse (İYUK m.46) bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu bu kararlarla ilgili olarak 30 gün içinde Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilir. Şayet verilen karar temyize açık değilse bölge idare mahkemesinin verdiği kararlar kesindir (İYUK m. 45/6).

Düzelterek aynı kararı verebilir: Vergi mahkemesi kararında birtakım maddi yanlışlıkların varlığı bölge idare mahkemesinde tespit edildiğinde şayet bu hatalar düzeltilebilecek nitelikte ise bölge idare mahkemesi gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir (İYUK m. 45/3). Burada düzeltilebilecek olan maddi hatalar tarafların isimlerindeki, unvanlarındaki vb. nitelikteki davanın esasını etkilemeyecek türden hatalardır.

İstinaf talebinin kabulüne ve vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verebilir: Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararının (kısmen veya tamamen) hukuka uygun olmadığı kanaatine varırsa kararın kaldırılmasına karar verip, dosyayı vergi mahkemesine göndermeksizin, kendisi dosyayı esastan inceler ve yeniden karar verir (İYUK m. 45/4). Bu süreçte bölge idare mahkemesi dava konusu olaydaki hukuki ve maddi yönden incelemeleri kendiliğinden yapar (İYUK m.20) ve konuyu değerlendirir. Bu aşamada bölge idare mahkemesi, Danıştay'ın aksine, vergi mahkemesinin yetkilerinin tamamına sahip olduğundan yeniden bilgi, belge ve delil isteyebilir. İhtiyaç halinde bilirkişi incelemesi³⁵ de yaptırarak elde etmiş olduğu

³⁵ Danıştay 6 D, E. 2021/7423, K.2022/7493, 28.06.2022. Danıştay bu kararında belediyenin yapmış olduğu idari işleme ilgili olarak açılan davada bölge idare mahkemelerinin işin esasına girerek karar verince ilk derece mahkemelerin yaptırdığı bilirkişi veya keşif incelemelerini de yaptırabileceğini de açıkça belirterek "...istinaf merciince uyuşmazlığın esasına yönelik olarak tespit edilen hususların gerekirse keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılarak araştırılması sonucunda esastan karara bağlanması gerekirken, uyuşmazlığın İdare Mahkemesince yeni bir bilirkişi heyeti oluşturularak mahallinde yeniden keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılmak veya mevcut bilirkişilerden ek rapor alınmak suretiyle çözüme kavuşturulması gerektiği gerekçesiyle dosyanın Mahkemesine gönderilmesinde isabet görülmemiştir..." şeklinde karar vermiştir.

bilgiler ve istinaf konusu karardaki bilgiler birlikte değerlendirilir³⁶. Gerekli olursa kararı veren mahkeme veya başka bir yer vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme dosyayla ilgili işlemleri ivedilikle ve öncelikle yerine getirir (İYUK m. 45/4). Bölge idare mahkemesinin vergi mahkemesi kararını kaldırmasından sonra yaptığı inceleme ve değerlendirmeler sonrasında kendisi karar verirken ya ilgili idari işlemi iptal eder ya da davanın esastan reddine karar verir³⁷.

İstinaf talebinin kabulüne ve vergi mahkemesine gönderilmesine karar verebilir: Bölge idare mahkemesi, dava konusu olaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme³⁸ tarafından bakıldığını veyahut da reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış ve karar verilmiş olduğunu tespit ettiğinde istinaf başvurusunu kabul eder. Ancak bu durumda işin esasını kendisi incelemeksizin kararı veren ilk derece mahkemesine gönderir. Bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu kararlar kesindir (İYUK m. 45/5).

II. GÖNDERME KARARI VERİLEBİLECEK HALLER

Vergi mahkemesi kararının hukuka aykırı olması halinde bölge idare mahkemelerinin istinaf başvurusunu kabul edip, mahkeme kararını kaldırıp işin esasına girerek dava konusu olayı maddi ve hukuki açıdan inceleyip değerlendirmesi ve kendisinin yeniden karar vermesi genel kuraldır. Ancak bu kuralın her zaman uygulanmayacağı, bazı istisnai durumlarda ilk derece mahkemesi kararı kaldırıl- sa dahi işin esasına girilmeden gönderileceği de kanun koyucu tarafından İYUK m. 45/5'te açıkça belirtilmiştir. Buna göre ilk inceleme üzerine verilen kararlar, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme tarafından bakılmış olması veyahut da reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından karar verilmiş olması durumlarında bölge idaresi mahkemesi istinaf talebini kabul eder, kararı kaldırır ve yeniden karar verilmesi için vergi mahkemesine gönderir. Burada özellikle dikkat çekilmesi gereken husus bölge idare mahkemesinin Danıştay'dan farklı olarak "bozma" kararı değil "kaldırma" kararı verdiğidir. Ancak uygulamada nadir de olsa bazı kararlarında "bozma" ifadesine yer verildiği de belirtilmektedir³⁹.

Uyuşmazlık konusu dosyayla ilgili karar vermek üzere gönderilecek olan yargı yerinin belirlenmesi önemli bir husustur. Şayet kararı görevsiz veya yetkisiz mahkeme vermiş ise dosya görevli veya yetkili yargı yerine; karar reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından verilmiş ise dosya ilgili hâkimin katılmadığı kurul veya başka bir hâkim tarafından karar verilmek üzere kararı veren mahkemeye; diğer hallerde ise (İYUK m.15 gereğince verilen kararlarda) dosya kararı kaldırılan ilk derece yargı yerine gönderilir⁴⁰.

³⁶ Karakoç (n 1) 317-318.

³⁷ Çağlayan (n 33) 817-818.

³⁸ Detaylı bilgi için bkz. Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki (1. Baskı Siyasal Kitabevi, 2007).

³⁹ Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (9. Baskı Yetkin Yayınları 2022) 1402.

⁴⁰ Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (n 38) 1403.



A. İLK DERECE MAHKEMESİNİN İLK İNCELEME ÜZERİNE VERDİĞİ KARARLAR

Bireysel vergilendirme işlemleriyle ilgili olarak dava açıldığında mahkemelerin işin esasına girmeden önce incelemeleri gerekli olan hususlar İYUK m.14'te belirtilmiştir. İlk inceleme üzerine yapılacak olan işlemler dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde sonuçlandırılmalıdır⁴¹.

İlk inceleme sonunda verilebilecek kararlar⁴² İYUK m.15'te düzenlenmiştir. Ancak İYUK m.15'te belirtilen tüm kararların bu kapsamda değerlendirilemeyeceği; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin varlığı şeklindeki kararların kapsam dahilinde olduğu belirtilmektedir⁴³. Bu kararda ilk derece mahkemesi kendi düşüncesini ortaya koymamış olduğundan, dosyanın istinafa gelmesi durumunda istinafin esasa girerek karar vermesi halinde iki dereceli yargılamanın tam olarak gerçekleşmeyeceğinden kararın kaldırılarak ilgili mahkemeye gönderilmesi söz konusu olmaktadır⁴⁴. Bu kararlarda herhangi bir şekilde hukuka aykırılık tespit edilirse, işbu kararlar kaldırılarak yeniden karar verilmesi için kararı veren vergi mahkemesine gönderilebilecektir.

Uygulamada konuyla ilgili olarak çok sayıda bölge idare mahkemesi kararı bulunmaktadır. Aşağıda konusuna göre incelenmiş olan kararlarda da görüleceği üzere bölge idare mahkemesi genel olarak vergi mahkemesince verilen kararın hukuka⁴⁵ ve usule⁴⁶ aykırı olduğu sonucuna varmaktadır.

Dava Ehliyeti Yönünden: Uyuşmazlık konusu olayda vergi mahkemesi davacının dava ehliyeti olmaması sebebiyle ret kararı vermesi üzerine İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi (VDD) kararı kaldırarak vergi mahkemesine göndermiştir. Mahkeme gerekçesinde "...*Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirketin... iflasına karar verilerek tasfiye haline girdiği ve ...iflas işlemleri adi tasfiye usulüyle yapılmasına karar verilmiş ancak henüz iflas idaresi oluşturulmadığından tasfiye işlemleri iflas dairesince yürütülmeye devam edilen davacı şirket adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatlara karşı şirket adına dava açıldığından dava dosyasının tekemmül ettirilerek işin esası incelenmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir...*"⁴⁷ ifadesine yer vermiştir.

⁴¹ Çağlayan (n 33), 284 vd.

⁴² Yüce (n 7) 203-205.

⁴³ Serkan Çınarlı ve Kerim Azak, 'Bölge İdare Mahkemesinin Dosyayı İlgili Mahkemeye Gönderme Meselesi' (2022) 30(2) SÜHFD, 571, 577-578. Çağlayan (n 33) 284 vd.

⁴⁴ Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya (n 6) 828. Özkes ve Boran Güneysu (n 3) 35-45. Gaziantep BİM 1 VDD, E. 2022/598, K.2022/485, 07.04.2022.

⁴⁵ Gaziantep BİM 1 VDD, E. 2022/504, K.2022/1450, 13.12.2022.

⁴⁶ Gaziantep BİM 2 VDD, E.2022/1290, K.2022/1950, 22.12.2022.

⁴⁷ İstanbul BİM 1 VDD, E.2023/769, K.2023/730, 09.03.2023. Aynı yöndeki karar için bkz. Gaziantep BİM 2 VDD, E.2022/591, K.2022/891, 14.09.2022.

Süre Aşımı Yönünden: Uyuşmazlık konusu olayda mükellef hakkında düzenlenmiş olan vergi inceleme raporları ile yapılan cezalı tarhiyatlara karşı dava devam ederken 6736 sayılı Kanun kapsamında mükellef davasından vazgeçip ödeme yapmıştır. Mükellef aynı hukuki nedenle başka vergilendirme dönemleri için hakkında tarh edilen özel tüketim vergisiyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru talebinde bulunmuş ve mahkeme mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. Bu sebeple de mükellef daha önceden ödemiş olduğu kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisiyle ilgili vergi, ceza ve gecikme faizlerinin iadesini vergi idaresinden talep etmiştir. Talebinin reddedilmesi üzerine mahkemeye başvurmuş mahkeme de idari merci tecavüzü bulunduğunu, vergi dairesinin talebiyle ilgili olarak dava dilekçesi ve eklerinin idareye gönderilmesine karar vermiştir. Bunun üzerine tüm dilekçelerin gönderilmesine rağmen herhangi bir işlem tesis edilmediği şikâyet başvurusunun zımnen reddedildiği sonucuna varılıyor. Zımni ret kararına karşı da mükellef tekrar dava açıyor ancak vergi mahkemesi davacının zımni ret işleminden sonra 30 gün içinde dava açması gerekirken bu süreyi geçirdikten sonra dava açtığı için davanın süre aşımı sebebiyle reddi kararı vermiştir. Kararla ilgili istinafa başvurulması üzerine de Ankara Bölge İdare Mahkemesi “... *Bu durumda, dava konusu zımnen ret işleminde, başvurulacak yargı mercii veya idari makam ile başvuru süresinin gösterilmesine fiili olanak bulunmamakla birlikte, Anayasanın 40. 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. maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı sonuç doğuran işleme karşı, ortada dava açma süresini başlatan yazılı bildirim bulunmadığı dikkate alındığında, davanın yasal süresinde açılmadığından söz edilemeyeceği sonucuna varılmıştır.*” diyerek kararı kaldırıp vergi mahkemesine göndermiştir⁴⁸. İlgili kararda Mahkeme gerekçesini belirtirken Anayasanın hak arama hürriyeti ile ilgili maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin 23805/94 numara ve 04.12.1994 tarihli “Case of Bellet of France” Kararına da atıfta bulunmuştur.

Kesin ve Yürütülmesi Gereken İşlem Olmadığı Yönünden: Uyuşmazlık konusu olayda mükellefin üzerine kayıtlı aracın satmasından uzun bir zaman sonra borç sorgulama ekranı üzerinden yaptığı araştırma sonucu elde ettiği bilgilendirici mahiyetteki borç döküm listesindeki vergi ve cezaların iptali sebebiyle açtığı davada, vergi mahkemesi sorgu ekranı üzerinden alınan belgenin kesin ve icrai nitelikte işlem olmadığından dolayı davayı reddetmiştir. Bunun üzerine bölge idare mahkemesi ise “...*mükelleflerin vergi idaresine olan borçlarını gösterir bilgilendirici mahiyette olan borç sorgulama ekranından öğrenilen borç döküm listelerinin idari davaya konu olabilecek kesin ve icrai nitelikte işlem olmadıkları açık olmakla*

⁴⁸ Ankara BİM 4 VDD, E.2022/3241, K.2023/592, 04.04.2023. Benzer konudaki karar için bkz. Gaziantep BİM 1 VDD, E.2022/2277, K.2023/69, 13.01.2023.



birlikte, davacı tarafından borç döküm listesi ile öğrenilmiş olan vergiler ve bunlara bağlı olarak hesaplanan fer'iler dava konusu edilmiştir. Dava dilekçesinde borç döküm listesinin iptali istenilmemiştir” şeklinde verdiği kararında iptal konusu olan hususun sorgu ekranından alınan listenin değil, bu listedeki vergi ve cezaların olduğunu belirterek ilk derece mahkemesinin ret kararını kaldırarak dava dosyasının tekemmülü sağlandıktan sonra yeniden karar verilmesi için göndermiştir⁴⁹.

İdari Mercî Tecavüzü Yönünden: İstanbul 10. Vergi Mahkemesinin idari mercî tecavüzü sebebiyle dava dilekçesi ve eklerinin Ticaret Bakanlığına gönderilmesi yönünde karar vermesi üzerine bölge idare mahkemesi kararı kaldırmış ve davanın esasının incelenmesi için vergi mahkemesine göndermiştir. İlgili olayda Mahkeme şu şekilde karar vermiştir: “... gümrük giriş beyannameleri belirtilerek dava konusu edilen gümrük vergileri dikkate alındığında, davacı tarafından gümrük müdürlüğüne yapılan başvurunun reddi üzerine bölge müdürlüğüne yapılan başvurunun zımnen reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davanın esasını incelemek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, dava dilekçesi ve eklerinin Ticaret Bakanlığı'na gönderilmesine dair verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, istinaf başvurusunun kabulü ile Mahkeme kararının kaldırılmasına, uyuşmazlığın esas hakkında karar verilmek üzere 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45/5. maddesi uyarınca dava dosyasının Mahkemesine gönderilmesine...”⁵⁰.

Başka bir uyuşmazlıkta İstanbul Bölge İdare Mahkemesi şikâyet başvurusu yapılmadan dava açılabilirliğinden dolayı, ilk derece mahkemesinin idari mercî tecavüzü sebebiyle dava dilekçesi ve eklerini Gelir İdaresi Başkanlığına göndermesine yönelik kararı hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle kaldırıp ilk derece mahkemesine göndermiştir⁵¹.

Yukarıdaki örnek kararlarla ilgili olarak doktrinde idari mercî tecavüzü ve süre aşımı sebebiyle ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak, dosyayı kararı veren mahkemeye göndermek yerine idari mercî tecavüzünde dosyanın ilgili idareye gönderilmesine, süre aşımında da kararın kaldırılarak davanın reddine karar verilmesi gerektiği, bu durumun usul ekonomisine uygun olduğu düşüncesi⁵² de dile getirilmektedir. Tüm bunlar yanında, uygulamada bölge idare mahkemelerinin ilk inceleme üzerine verilen kararı İYUK m. 45/5 gereğince kaldırıp vergi mahkemesine göndermesi gerekirken, göndermeyip kendinin karar vermesi söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda Danıştay, bölge idare mahkemesinin yaptığı işlemin yargılama usulüne uygun düşmediği gerekçesi ile bozmuştur⁵³.

⁴⁹ İstanbul BİM 5 VDD, E.2023/21, K.2023/1416, 17.03.2023.

⁵⁰ İstanbul BİM 5 VDD, E.2022/7907, K.2023/1740, 31.03.2023. Benzer konudaki karar için Gaziantep BİM 2 VDD, E.2022/382, K.2022/1531, 29.12.2022.

⁵¹ İstanbul BİM 3 VDD, E. 2020/994, K.2020/1292, 22.09.2020.

⁵² Çınarlı ve Azak (n 42) 579.

⁵³ Danıştay 3 D E.2022/1678, K.2022/2449, 25.05.2022 “...Uyuşmazlığa konu olayda, vergi mahkemesi kararının, ilk inceleme üzerine verildiği dikkate alındığında, Vergi Dava Dairesince,

B. DAVAYA GÖREVSİZ VEYA YETKİSİZ MAHKEME TARAFINDAN BAKILMASI

İdari yargılama usulünde mahkemelerin yetki ve görev kurallarına uygun hareket etmeleri kamu düzeninin bir gereğidir. Bununla birlikte İYUK m.14 ve 15 gereğince yapılacak ilk incelemede de dikkat edilmesi gerekli olan en önemli husus görev ve yetki kurallarıdır. Buna uyulmadan verilmiş olan kararlar hakkında İYUK m.49/2 gereğince bozma kararı verilmektedir⁵⁴.

Bölge idare mahkemeleri görevle ilgili olarak önüne gelen dosyayı incelerken adli ve idari yargı kolu arasında değerlendirme yapması gerektiği gibi vergi mahkemeleri ile idari mahkemeler arasında da görevle ilgili değerlendirme yaparak karar verilmelidir. Davaya bakan mahkemenin görevsiz olması durumunda ilk derece mahkemesi kararının kaldırılarak ilgili mahkemeye gönderilmesi gerekiyor olsa da doktrinde adli yargı görev alanındayken idari yargının esastan karar vermesi halinde kaldırma kararı verildikten sonra bölge idare mahkemesi karar vermeli görüşünün olduğu da belirtilmektedir⁵⁵.

Adli ve idari yargı kolu arasındaki görev uyumsuzluğu ile ilgili olarak, Gaziantep Bölge İdaresi Mahkemesinin önüne gelen uyuşmazlık konusu olayda Kahramanmaraş Büyükşehir Belediye Başkanlığının mal alımı sebebiyle imzalamış olduğu sözleşmedeki hükümlerin yerine getirilmemesi sebebiyle kesilen gecikme cezasıyla ilgili davada, davacıya gönderilen ödeme emrinin altında “...bu ödeme emrini tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Kahramanmaraş Vergi Mahkemesinde dava konusu yapma hakkınız bulunduğu...” ibaresine yer verilmiş olmasından dolayı dava vergi mahkemesinde açılmıştır. Ancak vergi mahkemesi uyuşmazlık konusu olayın özel hukuk hükümlerine tabi olması sebebiyle davanın adli yargıda görülmesi gerektiğinden görevsizlik sebebiyle davayı reddetmiştir. Kahramanmaraş Büyükşehir Belediyesinin başvurusu üzerinde davaya bakan Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi konunun vergi mahkemesinin değil idare mahkemesinin görevine girdiğine, dosyanın idare mahkemesine gönderilmesi gerekirken adli yargının görevli olduğu gerekçesiyle reddedilmesinde şeklinde verilen kararda isabet görmemiştir⁵⁶.

Danıştay Üçüncü Dairesinin bozma kararına uyulması üzerine 2577 sayılı Kanun'un yukarıda hükmüne yer verilen 45. maddesinin 5. fıkrası gereğince, davacının istinaf istemi kabul ederek ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına ve dosyanın mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekirken vergi mahkemesi kararı kaldırıldıktan sonra için esası incelenmek suretiyle hüküm kurulması yargılama usulüne uygun düşmemiştir...”

⁵⁴ Çağlayan (n 33) 820.

⁵⁵ Çınarlı ve Azak (n 42) 580-581.

⁵⁶ Gaziantep BİM 1 VDD, E.2023/61, K.2023/254, 07.04.2023 “... özel hukuk hükümlerine tabi sözleşmeye ilişkin gecikme cezasının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, uyuşmazlığın, genel görevli idare mahkemelerinin görev alanına giriyor olması nedeniyle davanın idare mahkemesinin görevli olduğu gerekçesiyle görev yönünden reddi ile dosyanın görevli idare mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekirken, adli yargının görevli olduğu gerekçesiyle reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir...”



İdari yargı kolu içerisinde vergi mahkemesi ile idare mahkemesi arasındaki görev uyumsuzluğu konusunda Adana Bölge İdaresi Mahkemesinin önüne gelen uyumsuzlukta özel görevli olan vergi mahkemelerinin sadece kanunla kendisine verilen uyumsuzlukları çözmeye görevli olduğu, bunlar dışındaki uyumsuzluklarda idare mahkemesinin görevli olduğuna, Belediye meclisleri kararıyla veya karar alınmadan tahsis edilen ücret ve sair giderlerin Anayasanın 73. maddesindeki vergi resim ve harç olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığına vurgu yaparak “... belediyelerce alınacak ücretin, vergi mahkemelerinin görev alanına giren vergi, resim ve harç ile benzeri mali bir yükümlülük olmadığı, bu sebeple de genel görevli yargı merci olan idare mahkemesinin görev alanına girdiği sonucuna ulaşıldığından, davanın görev yönünden reddi gerekirken, işin esası incelenmek suretiyle verilen Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir...” gerekçesiyle ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak mahkemeye gönderilmesine karar vermiştir⁵⁷. Mahkeme, Danıştayın içtihat değişikliğine gitmiş⁵⁸ olması sebebiyle bu şekilde karar verdiğini belirtmiştir.

C. DAVAYA REDDEDİLMİŞ VEYA YASAKLANMIŞ HÂKİM TARAFINDAN BAKILMASI

Vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasında çözümünde İYUK hükümleri uygulanması esas olarak kabul edilmiştir. Ancak İYUK'ta hüküm bulunmayan bazı konularda Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) uygulanacağı belirtilmiştir (İYUK m.31). “Hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi” hususu da bu kapsamdadır⁵⁹. HMK m.34'te hâkimin davaya bakmaktan yasaklılığı ve HMK m.36'da da hâkimin reddi konuları düzenlenmiştir. Hâkimin davaya bakmaktan yasaklılığı veya reddi kendiliğinden sonuç doğuran bir durum olmayıp İYUK m.56 (Danıştayda çekinme ve ret) ve m.57 (Mahkemelerde çekinme ve ret) gereğince yargı makamlarınca karar verilmesi gereklidir.

Hâkimin davaya bakmaktan yasaklılığı veya reddi adil yargılanma hakkının bir gereğidir⁶⁰. Herhangi bir şekilde davaya bakması yasak olmasına veya hâkimin tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin bulunmasına rağmen davaya bakmaya devam edip karar veren hâkimlerin verdikleri kararlarla ilgili olarak istinaf başvurusu yapıldığında bölge idare mahkemesi durumu tespit ederse ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak kararı veren mahkemeye gönderir. Kararın tek hâkimle veya heyet halinde verilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Ancak bu durumda kararın tarafsız hâkimlerce⁶¹ verilmesi gerekir.

⁵⁷ Adana BİM 2 VDD, E. 2023/263, K.2023/252, 13.03.2023.

⁵⁸ Danıştay 9 D E.2018/6798, K.2021/6029, 02.12.2021.

⁵⁹ Çağlayan (n 33) 254-258.

⁶⁰ Recep Akcan ve Cemil Kaya, ‘Medeni ve İdari Yargıda Hâkimin Davaya Bakmaktan Yasaklılığı ve Reddi’ (2010) 68(1-2) İÜHFİM, 171, 195.

⁶¹ Çağlayan (n 33) 821.

III. UYGULAMADAKİ GÖNDERME KARARLARI VE DANIŞTAY'IN GÖNDERME KARARLARIYLA İLGİLİ GÖRÜŞÜ

İstinaf yolunun getiriliş nedenlerinden de olan ilk derece mahkemesindeki eksiklik veya hatanın bölge idare mahkemelerinde giderilmesi için işin esasına girilerek yeniden karar verilmesi usulü esas kural olarak kabul edilmiştir. Bölge idare mahkemesi istinaf talebini kabul ettiğinde uyuşmazlık konusu olayla ilgili verilen vergi mahkemesi kararını maddi ve hukuki yönden inceleyerek yeni bir karar vermektedir. İstisnai olarak da kendisi işin esası hakkında karar vermeyip kararı kaldırarak ilk derece mahkemesine gönderebilmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, İYUK m. 45/5'te bölge idare mahkemelerinin hangi durumlarda ilk derece mahkemesi kararını kaldıracağı ve yeniden karar verilmek üzere göndereceği tahdidi olarak sayılmış. Her ne kadar kanun koyucu gönderme kararının istisnai olarak belirli konularla sınırlamış olsa da uygulamada bölge idare mahkemelerinin çok farklı gerekçelerle kararları kaldırarak vergi mahkemesine gönderdikleri bilinmektedir.

Aşağıda örnek olarak açıklanan bazı bölge idare mahkemesi kararları, İYUK m. 45/5'in kapsamı dışına çıkmış olması sebebiyle eleştirilmiş olmakla birlikte, tüm bölge idaresi mahkemelerinin de aynı şekilde davrandığı gibi bir sonuç çıkarılmamalıdır. Çalışmamızda uygulamada yaşanan aksaklıklara dikkat çekmek, adil yargılanma hakkı, usul ekonomi ve dava açma hakkına⁶² yönelik olası ihlalleri engellemeye dikkat çekmek amaçlanmıştır.

A. GÖNDERME KARARLARININ GEREKÇELERİ

Bölge idare mahkemesinin gönderme kararı verebileceği konular dışına çıkarak çeşitli gerekçelerle gönderdiği kararlara farklı bölge idare mahkemelerinin kararlarında da rastlayabilmekteyiz. Bazı konularda benzer gerekçeler ileri sürüldüğü görülse de gönderme kararı veren değişik yargı bölgesinde bulunan mahkemele-
rinin kanuni düzenlemenin dışına çıktığını görebilmekteyiz. Bazı kararlarda ise bölge idare mahkemesi kendisi işin esasına girmesi gerekirken gönderme kararı vermesi durumunda, tarafların hak kaybı yaşamaması için ilk derece mahkemesine neler yapması gerektiğini detaylıca açıklamaktadır⁶³. Bölge idare mahkemelerinin kendilerinin işin esasına girerek karar vermeyip ilk derece mahkemesine gönderme kararı vermesi usul ekonomisi ilkesi⁶⁴ açısından da sorunlu olup, yargılamanın gereksiz yere uzamasına neden olmaktadır⁶⁵. Bu da makul sürede yargılanma hak-

⁶² Gaziantep BİM 1 VDD, E.2022/2256, K.2023/150, 25.01.2023. İşbu kararda ilk derece mahkemesi uzlaşma tutanağı tutulmadan dava açtığı için davanın incelenme olanağı olmadığından reddetmiş olmasına karşılık BİM, verilen kararın mükellefin dava açma hakkını elinden alma sonucunu doğuracağından dolayı kararı kaldırarak ilk derece mahkemesine göndermiştir.

⁶³ Gaziantep BİM 1 VDD, E.2022/732, K.2023/186, 27.01.2023.

⁶⁴ Yüce (n 7) 52-53.

⁶⁵ Yunus Eraslan, 'İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Aşamasında Verilen Gönderme Kararları Üzerine Bir İnceleme' (2020) 6(1) AndHD, 77, 128.

kının ihlali durumuna sebebiyet verebilir⁶⁶. Buna göre gönderme kararlarının gerekçelerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- **Kanuni hâkim gerekçesiyle yapılan gönderme kararı:** Ankara Bölge İdare Mahkemesinin verdiği kararda⁶⁷ uyuşmazlık konusu olayda ilk derece mahkemesinin uyuşmazlık konusu faturaların gerçek bir mal veya hizmet teslimine yönelik olup olmadığına yönelik incelemeyi yapıp karar verecek olan mahkemenin kendisi değil kanuni hâkim ilkesi gereğince ilk derece mahkemesi olduğuna karar vermiştir. Mahkeme bu durumu gerekçede şu şekilde ifade etmiştir: “... yukarıda yazılı gerekçeyle davanın kabulü yolunda verilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiş olup, istinaf merciince esastan bir karar verilmeyip, mahkeme kararı kaldırılarak ilk derece yargı yerince, yani davanın kanuni hâkimi (doğal yargı) tarafından uyuşmazlığın esasi incelenerek hüküm verilmek üzere dosyanın mahkemesine iadesine karar verilmesi, Anayasanın 37. maddesi hükmünde korumaya alınan kanuni hâkim güvencesinin ve kanun koyucu tarafından İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülmüş bulunan dereceli yargılama sisteminin gereğidir...”.
- **Uyuşmazlığın niteliğinin değişebileceği yönündeki karar:** Bu kapsamda Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi kararına konu olayda, davacı defter ve belgelerini incelenmek üzere istenmesi halinde ibraz edebileceğini belirtmiş, bölge idare mahkemesi de kararında defter ve belgelerin resen araştırma ilkesi gereğince mahkemece istenmesi gerektiğini ve defter ve belgelerin incelenerek vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesi, söz konusu belgelerin gerçeği yansıtmadığının araştırılmasından sonra oluşacak yeni hukuki duruma göre karar verilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Kararda “... defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi dairesine gönderilmesi halinde yapılacak inceleme sonucunda ortaya çıkacak duruma göre uyuşmazlığın niteliği değişebileceğinden ve bu yeni hukuki durumun ilk derece mahkemesince değerlendirilmesi ve karara bağlanması gerektiğinden...” şeklindeki gerekçe ile kararı kaldırarak, dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir⁶⁸. Konusu aynı olan başka bir kararda aynı Mahkeme defter ve belgelerin incelenmesi halinde uyuşmazlığın niteliğinin değişebileceğine ilişkin gerekçeye ilaveten, “...böylesine bir durum-

⁶⁶ Üstün (n 29) 22.

⁶⁷ Ankara BİM 2 VDD, E.2020/856, K.2020/665, 07.10.2020. Birebir aynı gerekçe ile bir başka karar: Ankara BİM 2 VDD, E.2020/829, K.2020/656, 07.10.2020 <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 25.04.2023. İşbu kararda ve benzer gerekçeli kararında Mahkeme yapılan işlemlerin mülkiyet hakkına müdahale niteliğine de vurgu yapmıştır. Anayasa Mahkemesinin 27.02.2019 tarih ve B. No 2015/15100 sayılı kararına atıfta bulunularak yargılanma esnasındaki usulü kurallara uyulmamış olmasının da mülkiyet hakkına ölçsüz şekilde müdahale olacağını da belirtmiştir.

⁶⁸ Gaziantep BİM 2 VDD, E.2017/1154, K.2017/1787, 29.12.2017 <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 26.04.2023.

da ilk derece mahkemesince uyuşmazlık konusu işlem hakkında herhangi bir karar verilmemiş olacağından...” şeklinde bir ifade de kullanarak ilk derece mahkemesinin esasa ilişkin bir görüş belirtilmemiş olacağını belirterek ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak dosyanın yeniden bir karar vermek üzere mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir⁶⁹.

- Başka bir uyuşmazlıkta, Ankara Bölge İdare Mahkemesi ilk derece mahkemesinin davacıya yapılan ödemenin istisna kapsamında olup olmadığıyla ilgili olarak yeterli incelemenin yapılmamış olması sebebiyle kararın kaldırılmasına ve ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir. Kararda Mahkeme ihtilafa konu ek ödeme tutarlarının yapılan kesinti işlemini, 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasına ait mevzuat hükümleri uyarınca hukuka uygun olup olmadığı yönünden karar verilmesi gerektiğine değinerek kararı kaldırma gerekçesini şu şekilde ifade etmiştir: “...*Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketinde çalışmakta iken iş akdi 27/01/2021 tarihli ikale sözleşmesiyle sona erdirilen davacıya bu tarihten sonra yapılan ödemelerin vergilendirilmesinde, 7103 sayılı Kanunun 27/03/2018 yürürlüğe giren yukarıda belirtilen hükümlerinin esas alınması gerekmekte olup, Vergi Mahkemesi kararında, 193 sayılı Kanunun 7103 sayılı Kanunla değiştirilen hükümlerine yer verilmekle birlikte, ikale sözleşmesi kapsamında, hizmet karşılığı olmaksızın işverence yapılan ve 193 sayılı Kanunun 61. maddesinin üçüncü fıkrasına, 7103 sayılı Kanunun 7. maddesi ile eklenen 7. bendi uyarınca ücret sayılan ek ödeme tutarının gelir vergisinden istisna olup olmadığının tespitinde, 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin birinci fıkrasının 7. bendinde 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede ve 303 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde öngörülen yöntemin uygulanıp uygulanmadığı yönünden bir değerlendirilme yapılmadığı görülmüştür...*”⁷⁰. Mahkeme bu gerekçe ile ilk derece mahkemesinin kararının hangi yönden eksik olduğunu açıkça belirterek bir anlamda yol göstermiş fakat kararı kendisi vermeyip yeniden karar verilmesi için göndermiştir.
- **Uyuşmazlığın veya dava konusunun eksik belirlenmiş olması ve dolaşısıyla eksik hüküm kurulmuş olması:** İzmir Bölge İdare Mahkemesinin önüne gelen uyuşmazlıkta takdir komisyonu kararına göre geçmiş yıl zararlarıyla ilgili değerlendirmeler yapılmış olmakla birlikte, davacı şirketin amortisman giderlerinden kaynaklanan ve matrahı etkileyen giderin hangi yıllara bağlantılı olduğuna dair değerlendirmenin yapılmadığından hareketle “...*dava konusu vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi tarhiyatını etkileyen matrah kalemi irdelenmeksizin eksik hüküm kurulduğu görüldüğünden,*

⁶⁹ Gaziantep BİM 2 VDD, E.2017/1351, K.2017/1765, 28.12.2017. Aynı gerekçe, Gaziantep BİM 2 VDD, E.2017/1354, K. 2017/1766, 28.12.2017; Gaziantep BİM 2 VDD, E.2017/1407, K.2017/1794, 28.12.2017 <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 26.04.2023.

⁷⁰ Ankara BİM 1 VDD, E.2022/1748, K.2023/295, 01.03.2023.

istinafa konu kararda usul kurallarına uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenle.... Balıkesir Vergi Mahkemesi'nin sayılı kararının kaldırılmasına, esas hakkında yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın mahkemesine gönderilmesine...’’⁷¹ karar verilmiştir.

- Aynı şekilde İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin önüne gelen sahte fatura düzenleme ile ilgili uyuşmazlıkta, ilk derece mahkemesinin verdiği kararda davacı adına daha önce verilmiş olan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davanın dikkate alınması, davaya ilişkin yedi firmadan sadece beşi yönünden inceleme yapılması ve vergi ziyai cezasıyla ilgili tekerrür nedeniyle artırılan kısımlarıyla ilgili herhangi bir değerlendirme yapılmamış olmasını eksik hüküm kapsamında değerlendirerek “...yeterli incelemeye dayanmayan ve eksik hüküm ihtiva eden istinafa konu kararda hukuki isabet bulunmadığı, Mahkemesince anılan hususlar göz önünde bulundurularak yeniden bir karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır...’’⁷² şeklinde karar verilmiştir.
- Geçmiş yıl zararlarının indirimiyle ilgili olarak Konya Bölge İdare Mahkemesinin incelediği bir dosyada, Mahkeme ilk derece mahkemesi kararını kaldırıp kendisi karar vermek yerine ilgili mahkemeye göndermiştir. Gönderme kararı gerekçesi olarak da tarhiyatın doğumuna neden olan iki farklı sebebin bulunmasına karşılık ilk derece mahkemesinin bunlardan sadece biri hakkında inceleme ve değerlendirme yaparak karar vermiş olmasını, bunun yanında davanın konusunun gelir vergisi tarhiyatı olmasına rağmen gerekçeli kararda bunun kurumlar vergisi olarak nitelendirilmiş olmasını usul kurallarına aykırılık olarak görmüştür. Bu sebeple de “...yukarıda değinilen hususların göz önünde bulundurulup, usulüne uygun olarak yeniden karar verilmesini teminen dosyanın mahkemesine iadesine karar vermek gerekmiştir...’’⁷³ şeklinde belirtmiştir. İşbu karar oy birliği değil oy çokluğu ile alınmış olup karşı oy kullanan hâkim gönderme kararına katılmayarak “...Mahkemesince her ne kadar eksik gerekçe ile hüküm kurulmuş ise de; bu eksikliğin Dairemizce giderilerek karar verilmesi gerektiği görüşü ile iade yönündeki çoğunluğun kararına katılmıyorum...” şeklinde görüşünü belirtmiştir.
- **Duruşma istenilmiş olmasına rağmen duruşma yapılmaksızın karar verilmesi:** İYUK m. 17’de duruşma⁷⁴ ile ilgili düzenleme yer almaktadır.

⁷¹ İzmir BİM 1 VDD, E.2017/2299, K.2017/2544, 21.12.2017. Aynı gerekçe ile verilen diğer karar için bkz. İzmir BİM 1 VDD, E.2017/2300, K.2017/2549, 21.12.2017 <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 25.04.2023.

⁷² İstanbul BİM 1 VDD, E.2019/3308, K.2020/603, 05.06.2020, <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 29.04.2023.

⁷³ Konya BİM 1 VDD, E.2018/1718, K.2019/97, 11.01.2019., <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 29.04.2023.

⁷⁴ Vergi yargılamasında duruşma yapılmasıyla ilgili olarak detaylı bilgi için bkz. Gamze

Buna göre ilk derece yargılamasında belirli miktarın aşılması halinde duruşma talep edilebilir. Vergi mahkemeleri açısından duruşma talebinde bulunulması halinde duruşma yapılmak zorundadır. Fakat istinaf ve temyiz aşamasında sadece talep yeterli olmayıp, mahkemenin de bu yönde karar vermesi gerekir.

- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi önüne gelen olayda vergi mahkemesinin tarafların duruşma istemini göz ardı ederek karar vermesini hakkaniyete uygun yargılama yürütülmemesi sebebiyle adil yargılanma hakkı ve hak arama özgürlüğünün ihlali gerekçesiyle kaldırmış ve konuyla ilgili yeniden karar verilmesi için vergi mahkemesine göndermiştir⁷⁵. Mahkeme burada gönderme kararı verirken vergi mahkemesinin duruşma talebini dikkate almaması durumunda bunun istinaf/temyiz aşamasında yapılamayacağını da şu şekilde ifade etmiştir: “...ilk derece mahkemesince dikkate alınmayan 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...”.
- Bu konuda verilen gönderme kararlarının bazısında⁷⁶ yukarıdaki gibi detaylı şekilde neden gönderildiği açıklanmış olmakla birlikte, bazı mahkeme kararlarında⁷⁷ sadece İYUK m.17’ye uygun hareket edilmediği belirtilmekle yetinilmiştir.
- **Dereceli yargılama yapılması zorunluluğu kararı**: Bölge idare mahkemelerinin gönderme kararlarının gerekçelerinde birden fazla dereceli yargılanmanın gerekli olduğu da bulunmaktadır. Mahkemeler bu hususa dikkat çekerken dosyanın usule uygun şekilde tekemmül ettirilmeden karar verilmesi, dava konusu hakkında eksik hüküm kurulması (uyuşmazlığın tamamının nihai olarak çözüme kavuşturulmaması), dava konusunun hatalı bir biçimde belirlenerek yargılama yapılması ve hüküm kurulması gibi bazı durumlara da vurgu yapmıştır. Yargılamanın çekişmeli şekilde ve eşit silahlarla yürütülmemesi ve hakkaniyete uygun yargılama yapılmadan karar verilmesi halinde, istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesi yerine

Gümüşkaya, ‘Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma’ (2008) 66(2) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 15-47.

⁷⁵ İstanbul BİM 2 VDD, E.2020/1122, K.2020/1264, 16.09.2020., <<https://www.lexpera.com.tr/>> erişim tarihi 01.05.2023.

⁷⁶ Adana BİM 2 VDD, E.2020/724, K.2020/95, 05.10.2020., <<https://www.lexpera.com.tr/>> erişim tarihi 24.05.2023.

⁷⁷ İzmir BİM 3 VDD, E.2017/1068, K.2017/1547, 26.10.2017, <<https://www.lexpera.com.tr/>> erişim tarihi 24.05.2023.

geçerek karar vermesi halinde birden fazla dereceli yargılamanın gereğinin yapılmamış olacağını, bunun kanun koyucunun iradesine uygun olmayacağı sonucunu doğuracağını, bu sebeple de adil yargılanma hakkının ihlal edileceğini, belirterek İYUK m. 45/5'te belirtilen kısıtlamalara bağlı kalınmadan dosyanın tekrar görüşülmek üzere vergi mahkemesine gönderilebileceği sonucuna varmıştır⁷⁸. Bu ve benzer kararların birçoğunun gerekçesinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AHİM)'in adil yargılanma hakkına ilişkin içtihatlarındaki görüşlerine de değinilerek İYUK m. 45/5 hükmüne neden uymadıklarını detaylı şekilde açıklanmaktadır.

- **Tek hâkimle karar verilmesi gerekirken heyet olarak karar verilmiş** olması birçok bölge idare mahkemesinin gönderme kararı gerekçesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi "...uyuşmazlığın tutarının tek hâkim görev sınırı içinde kalması nedeniyle tek hâkim tarafından karara bağlanması gerekirken heyet halinde karar verilmesinde ... usul kurallarına uygunluk bulunmadığından, Dairemizce isin esasına girilmesi mümkün görülmemiş, kararın bu yönüyle kaldırılması ve 2577 sayılı Yasanın 45/5. maddesi gereği yeniden bir karar verilmesi için dosyanın mahkemesine iade edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır."⁷⁹ gerekçesiyle kararı kaldırarak vergi mahkemesine göndermiştir.
- **Tebliğatların usulüne uygun yapılmamış olması ve dosyanın usule aykırı şekilde tekemmül ettirilmesi:** Bölge idare mahkemesi usule uygun şekilde tekemmül ettirilmeden karar verilmesi halini de gönderme gerekçesi olarak görmüştür. Uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak mahkeme "... uyarınca yapılan tebliğatların usule uygun olmadığı sonucuna varılmakla,

⁷⁸ Adana BİM 2 VDD, E.2020/992, K.2020/602, 26.11.2020 "..., ilk derece yargılamasında adil yargılanma hakkının ve hak arama özgürlüğünün ihlali sonucunu doğuran yargılamaların, istinaf mahkemesince, ilk derece mahkemesinin yerine geçilerek eksiklikler tamamlanmak ve işin esası hakkında karar vermek suretiyle sonuçlandırılması halinde, birden fazla dereceli yargılamanın taraflara sağladığı hukuki güvence ve faydanın ortadan kalkacağı, bu suretle, yargılamanın, kanun koyucunun iradesine de uygun olmayan şekilde, tek derecede gerçekleşmesi sonucunun doğabileceği, anılan madde hükmünde açıkça sayılmayan bu gibi bazı hukuka aykırılık hallerinde de, kaldırma kararları sonrasında, dosyaların ilk derece mahkemelerine gönderilmesine karar verilmesinin, adil yargılanma hakkının gereği olduğu ve Anayasamızın 90'ıncı maddesinin son fıkrası uyarınca, bu gibi durumlarda, uluslararası sözleşme hükmünün, 2577 sayılı Kanun'un 45'inci maddesi hükmüne nazaran öncelikli olarak, madde hükmününün uygulamasına esas alınarak, maddede açıkça gönderme sebebi olarak belirtilmeyen bu hukuka ve usule aykırılık hallerinde de, dosyanın, dereceli yargılama esasına uygun şekilde eksiklikler giderilerek yeniden bir karar verilmek üzere Mahkemesine gönderilmesi gerekmektedir..." ; Gaziantep BİM 2 VDD, E.2020/461, K.2020/979, 07.10.2020; İstanbul BİM 2 VDD, E.2017/4628, K.2018/2358, 27.06.2018; İstanbul BİM 2 VDD, E.2017/5138, K.2017/4722, 06.12.2017 <<https://www.lexpera.com.tr/>> erişim tarihi 25.05.2023.

⁷⁹ Gaziantep BİM 3 İDD, E.2017/2433, K.2017/1955, 21.12.2017. İstanbul BİM 2 VDD, E.2017/1972, K.2017/4714, 05.12.2017. İzmir BİM 1 VDD, E.2020/1054, K.2020/1212, 25.12.2020, <<https://www.lexpera.com.tr/>> erişim tarihi 24.05.2023.

usule aykırı şekilde tekemmül ettirilerek karar verilen ve Dairemize gönderilen dosyada, istinaf istemine konu kararın kaldırılarak, dosyanın, usule uygun şekilde tekemmül ettirildikten sonra yeniden bir karar verilmek üzere Mahkemesine gönderilmesine karar vermek gerekmiştir.” şeklinde karar vermiştir⁸⁰. Benzer bir olayda Konya Bölge İdare Mahkemesi de uyuşmazlık konusu olayda harç ve posta ücretini yatırmayan davacının adresine yapılan tebligatın usulüne uygun olmaması sebebiyle verilen, davacının harç ve posta pulu yatırmaması sebebiyle davanın açılmamış sayılmasına yönelik kararı kaldırmış ve vergi mahkemesine göndermiştir⁸¹. Aynı şekilde tebliğ edildiği belirtilen ödeme emrinden davacının sonradan haberdar olması üzerine açtığı davada vergi mahkemesi davayı süre aşımı sebebiyle reddetmiştir. İzmir Bölge İdare Mahkemesi ise yapılan tebligatın usulüne uygun olmadığını, dosyanın süre aşımı sebebiyle reddedilemeyeceğini belirterek vergi mahkemesinin kararını kaldırmış ve yeniden karar verilmesi gerektiği yönünde kararını vermiştir⁸².

- **Ceza kesilmesi gerekli kılan ön koşulun yanlış nitelendirilmesi:** Ankara Bölge İdare Mahkemesi vergi mahkemesi kararını cezanın kesilmesi için gerekli olan ön koşulun yanlış nitelendirilmiş olması sebebiyle kaldırarak göndermiştir. Burada İYUK m. 45/5’te sıralanan istisnai durumlarla hiç alakası olmadığı açık ve net olarak ortada olmasına karşılık bölge idare mahkemesi gönderme kararı almıştır. Kararda bu durumu da şu şekilde ifade etmiştir “...Davaya konu vergi ziyat cezalarının, ... “ikrazatçılık fiili”-ne iştirak ettiğinden bahisle kesilmesine karşın, vergi mahkemesince, dava konusu cezanın kesilmesine neden olan, unvanı geçen şirket tarafından işlendiği ve vergi kaybına yol açtığı ileri sürülen eylemin “sahte belge düzenleme” olduğunun kabulüyle, davacı adına ceza kesilmesini gerekli kılan ön

⁸⁰ İstanbul BİM 2 VDD, E.2017/4628, K.2018/2358, 27.06.2018, <<https://www.lexpera.com.tr/>> erişim tarihi 24.04.2023. Tebliğin usulüne uygun yapılamadığıyla ilgili benzer karar için bkz. Gaziantep BİM 1 VDD, E.2022/2210, K.2023/97, 11.01.2023.

⁸¹ Konya BİM 2 VDD, E.2019/827, K.2020/33, 14.01.2020, <<https://www.lexpera.com.tr/>> erişim tarihi 26.04.2023: “...şirketin resmi kayıtlarda yer alan adresinde bu madde hükmü uyarınca tebligat yapılması gerekirken, anılan hüküm göz ardı edilerek, dava dilekçesinde gösterilen adreste 7201 sayılı Kanununun 21. maddesine göre yapılan tebliğ üzerine Mahkemece verilen davanın açılmamış sayılmasına dair kararda hukuki isabet görülmemiştir...”.

⁸² İzmir BİM 3 VDD, E.2022/2562, K.2023/355, 03.03.2023 “...tebliğ yapılacak kişinin adresinde bulunamaması durumunda, durumun, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edileceği, tebliğ evrakının gönderildiği idareye iade edileceği, bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğe çıkarılacağı, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştirılacağı hususunun düzenlendiği görülmüş olup, mazbatalar üzerinde yer alan şerhler incelendiğinde, tebliğ edilememe durumunun aynı sebepten kaynaklanmadığı anlaşılmıştır. Bu haliyle, usulüne uygun bir tebligattan söz edilemeyeceğinden, davanın süresinde açılmadığından bahisle süreçteki nedeniyle davayı reddeden mahkeme kararının kaldırılması gerektiği sonucuna varılmıştır...”.

koşulun yanlış nitelendirilmesi sonucu davacının iştirak eylemi, sahte fatura düzenleme fiili yönünden incelenerek karar verilmiştir. ..., vergi mahkemesince, dava konusu cezanın ikrazatçılık fiiline iştirak edildiği görüşüyle kesildiği gözetilerek karara bağlanması gerekmektedir... ”⁸³.

Yukarıda belirtilen gerekçeler dışında İYUK m. 45/5 hükmü dışına çıkarak verilen kararlara uygulamada rastlanmakla birlikte, zaman zaman kararlardaki karşı oy gerekçelerinde İYUK m. 45’e uygun hareket edilmesi gerektiğine de vurgu yapılmaktadır. Örneğin, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin sahte fatura düzenlenmesiyle ilgili bir olayda muhasebeci ve mali müşavirin olay kapsamında iştiraki olup olmadığının değerlendirilmesi için gönderme kararı⁸⁴ vermesi karşısında karşı oy gerekçesinde gönderme gerekçesinin hukuka uygun olmadığı “... *dairemizin istinaf başvurusuna konu mahkeme kararını kaldırma gerekçesi kanunda sayılı hallere dayanmadığından, Dairemizce işin esası hakkında karar verilmesi gerektiği görüşüyle, dosyanın mahkemesine gönderilmesi yolunda verilen karara katılmıyorum.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Aynı şekilde İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin önüne gelen uyuşmazlıkla ilgili dosyada, “... *Vergi Mahkemesince verilen karar içeriğinde, dava konusu ödeme emri hakkında açıkça ve tereddütte mahal bırakmayacak şekilde amme alacaklarının neveleri ve dönemleri belirtilerek iptal ya da ret yolunda hüküm kurulması gerekirken... ödeme emrinin hangi kısımlarının iptaline, hangi kısımlarının reddine karar verildiği anlaşılamadığından, verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir.*” şeklindeki gerekçe ile dosyanın yeniden karar verilmek üzere ilk derece mahkemesine iadesine karar verilmiştir⁸⁵. Benzer şekilde vergi mahkemesinin dava konusunu yanlış değerlendirmesi⁸⁶ sebebiyle verdiği karar da bölge idaresi mahkemesince kaldırılarak ilk derece mahkemesine gönderilmiştir.

İYUK m. 45/5’in dışına çıkılarak verilmiş olan karar örnekleri arasında vergi mahkemesince yargılama sırasında talep edilerek getirilen vergi tekniği raporlarından davacının bilgilendirilmesi ve süre verilerek buna karşı yorum yapma hakkının tanınması gerektiği belirtilmiş ve davacının bilgisi bulunmayan dava malzemesi esas alınarak verilen kararın hukuka aykırı olduğu belirtilerek yeniden karar verilmek üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir⁸⁷. İlgili kararda

⁸³ Ankara BİM 1 VDD E.2022/1676, K.2023/331, 07.04.2023.

⁸⁴ Ankara BİM 1 VDD, E.2019/1511, K.2020/382, 17.06.2020 <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 25.04.2023: “...*davacının muhasebecisi ve mali müşaviri olduğu V... ve Ticaret Limited Şirketi'nin sahte fatura düzenleyerek komisyon geliri elde ettiğine karar verilmiş olması nedeniyle, davacının eylemlerinin bu karar dikkate alınarak, iştirak kapsamında olup olmadığı yönünden değerlendirilmesi ve isin esası hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir...*”.

⁸⁵ İstanbul BİM 6 VDD, E.2019/3009, K.2020/925, 19.06.2020., <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 26.04.2023.

⁸⁶ Gaziantep BİM 1 VDD, E.2022/218, K.2022/1261, 27.10.2022.

⁸⁷ İzmir BİM 2 VDD, E.2017/2762, K.2017/3011, 27.12.2017 <<https://legalbank.net/>> erişim tarihi 15.12.2022.

“... vergi tekniği raporlarından davacının haberdar edilmesi ve kendisine süre verilerek karara dayanak alınacak bu dava malzemesi hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınması, dolayısıyla tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasının sağlanması gerekmekte olup, bu hususa riayet edilmeden, davacının bilgisi dahilinde olmayan dava malzemesi esas alınarak verilen kararda usule ve hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” ifadelerine yer verilmiştir.

B. DANIŞTAY’IN KONUYA BAKIŞI

Danıştay, bölge idare mahkemelerinin vermiş olduğu gönderme kararları hakkında genel olarak İYUK m. 45/5’in bağlayıcı olduğundan hareket etmiştir. Kanunda sayılan haller dışında başka bir gerekçe ile kararın kaldırılıp gönderilmesi durumunda bölge idare mahkemesinin verdiği kararın hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir⁸⁸. Ancak bu şekilde vermiş olduğu birçok kararına rağmen bazı bölge idare mahkemelerinin Danıştay’ın kararlarına ve İYUK m. 45’e uygun karar vermediklerini görebilmekteyiz. Bu durumun artık uygulamada soruna sebebiyet veriyor olmasından olsa gerek Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) konuyla ilgili farklı kararlar vermiştir. Danıştay VDDK, 2022 yılı sonunda verdiği kararıyla, bölge idare mahkemelerinin gönderme kararı uygulamaları ile İYUK m. 45/5 arasında bir çözüm yolu bulmaya çalışmıştır. Çalışmamızın bu kısmında öncelikle Danıştay’ın genel bakış açısı ortaya koyulacak ardından da VDDK’nın kendince bulmuş olduğu çözümün detayları açıklanacaktır. Açıklamalar yapılırken yukarıda detaylıca açıklanmış olan bölge idare mahkemeleri gerekçelerine de değinilerek Danıştay’ın bakış açısı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Danıştay genel olarak İYUK m. 45/5’e göre kararların ilk derece mahkemesine gönderilmesiyle ilgili gerekçelerin sınırlı olduğunu, bunlar dışındaki sebeplere dayanılarak gönderme kararı verilemeyeceğini söylemiştir: “...mezkur kanun hükmünde ancak tahdidi olarak sayılan hususlarda verilen kararlar hakkında dosya Vergi Mahkemesine gönderilebileceğinden temyize konu Vergi Dava Dairesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”⁸⁹. Benzer bir kararda Danıştay aynı şekilde “... İstinaf aşamasında tespit edilen maddi veya hukuki eksikliğin, 2577 sayılı Kanununun 45. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, Vergi Dava Dairesince tamamlanarak istinaf başvurularının ve/veya davanın sonuçlandırılması gerektiğinden, Dava Dairesince

⁸⁸ Danıştay 4 D, E.2022/4583, K.2022/4571, 05.07.2022: “Uyuşmazlık konusu olayda da, ilk derece Mahkemesi tarafından ilk inceleme üzerine verilmiş bir karar olmadığından veya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış bir dava bulunmadığından, bölge idare mahkemesince cezalı tarhiyatın hukuka uygunluğu yönünden bir inceleme yapılarak karar verilmesi gerekirken aksi yöndeki Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” Benzer nitelikteki gerekçelerle gönderilen kararlar için bkz. Danıştay 4 D, E.2019/146, K.2022/5389, 06.10.2022.

⁸⁹ Danıştay 4 D, E.2021/482, K.2021/1079, 18.2.2021, <www.lexpera.com> erişim tarihi 27.4.2023. Aynı yöndeki karar için bkz. Danıştay 4 D, E.2021/697, K.2021/3167, 15.6.2021, <www.lexpera.com> erişim tarihi 27.4.2023. Danıştay 4. D, E.2019/146, K.2022/5289, 10.06.2022. Danıştay 4 D, E.2019/146, K.2022/5389, 06.10.2022. Danıştay 4 D, E.2022/2842, K.2022/5671, 17.10.2022.

... 45. maddesinin 5. fıkrasında yer alan gönderme kararı gibi kabul edilerek kesin olduğuna hükmedilmesi uygun görülmemiştir.”⁹⁰ şeklinde karar vererek m. 45/5’e riayet edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Bu kararları yanında bölge idare mahkemelerinin İYUK m. 45/5’in dışına çıkarak vermiş olduğu gönderme kararı gerekçelerinden bazılarıyla ilgili olarak da kararlar vermiştir. Bu kapsamdaki kararları aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

Kanuni hâkim güvencesi, birden fazla derecede kararın verilmemesi, hükmün denetlenemeyecek olması ve adil yargılanma hakkı gibi gerekçelerle bölge idare mahkemesince karar verilmeyip gönderilen kararlarla ilgili olarak Danıştay VDDK, detaylı bir cevap vererek bölge idare mahkemelerinin nasıl hareket etmeleri gerektiğine yönelik yol gösterici nitelikte karar vermiştir. Uyuşmazlık konusu olayda “...idari yargıda istinaf incelemesini yapan mercii, temyiz incelemesinden farklı olarak istinaf incelemesinin mahiyeti gereği uyuşmazlığa konu maddi olayın tespiti ve değerlendirilmesi yanında uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi ve yorumlanmasında ilk derece mahkemeleriyle aynı yetkiye sahip olduğu açıktır. Bu bağlamda ilk derece mahkemesince değerlendirilmeyen bir hususun istinaf mercii tarafından dikkate alınarak bu konuda hüküm kurulmasını engelleyen bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Kanuni hâkim güvencesi, yargılamanın, olayın vukuu anında yürürlükte bulunan kanunla belirlenen mahkeme tarafından yürütülmesine dayanak oluşturmakta ve olağanüstü mahkemelerin kurulmasını engellemektedir...”⁹¹ diyerek kararı bozmuştur. Bu kararda aşağıda değinilen eksik inceleme konusuna da değinmiştir.

Eksik inceleme sebebiyle⁹² vergi mahkemesine gönderilen kararın yargılama usulü kurallarına aykırı olduğunu, Danıştay “...istinaf incelemesi yapan mercii temyiz incelemesinden farklı olarak istinaf incelemesinin mahiyeti gereği uyuşmazlığa konu maddi olayın tespiti ve değerlendirilmesi yanında uygulanacak hukuk

⁹⁰ Danıştay 3 D, E. 2020/4836, K. 2021/1934, 12.04.2021.

⁹¹ Danıştay VDDK, E.2022/180, K.2022/573, 18.05.2022. “...Eksik incelemenin varlığı halinde, bu eksikliğin incelemenin uyuşmazlığın esasını maddi ve hukuki yönden değerlendirmede tam yetkili bulunan istinaf merciiince giderilmesinde hak arama hürriyetinin kullanılmasını engelleyen bir yön olduğu da düşünülemez... istinaf incelemesi neticesinde giderilebilecek bir eksikliğin, yargılamanın makul bir süre içinde tamamlanması ve usul ekonomisinin sağlanması amacına aykırı olarak (yukarıda anılan karar, § 30) muhakkak öncelikle ilk derece mahkemesince giderilmesi gerektiği de söylenemez. Ayrıca, dava konusu uyuşmazlıkta söz konusu eksikliğin istinaf incelemesi sonucunda giderilmesi halinde verilecek kararın temyiz incelemesine de tabi olduğu gözetildiğinde eksikliğin bölge idare mahkemesince giderilmesinin ve yargılamanın bu kısım yönünden iki derecede sonuçlandırılmasının hükmün denetlenmesine talep etme hakkına ölçüsüz bir müdahale oluşturduğu da söylenemez...”.

⁹² Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Turgut Candan, Eksik İncelemeyle Verilen Kararlar Üzerine İstinaf İncelemesi (2019) <www.turgutcandan.com> erişim tarihi 08.06.2023. Eksik inceleme sebebiyle verilen gönderme kararlarıyla ilgili doktrindeki görüşler hakkında bkz. Enis Kuşçu ve Aişe Sena Doğan, ‘Bölge İdare Mahkemelerinin Dosyayı İlk Derece Mahkemesine İadesi ve Bunun Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi’ (2022) 4 (2) ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 1312, 1331.

kuralının belirlenmesi ve yorumlanmasında ilk derece mahkemeleriyle aynı yetkiye sahip olduğu...” belirterek “...Eksik incelemenin varlığı halinde, bu eksikliğin incelemenin uyumsuzluğunun esasını maddi ve hukuki yönden değerlendirmede tam yetkili bulunan istinaf merciince giderilmesinde hak arama hürriyetinin kullanılmasını engelleyen bir yön olduğu da düşünülemez.” şeklindeki gerekçeyle bozmuştur⁹³.

Tüm bu kararlar yanında bölge idare mahkemelerinin gönderme kararlarıyla ilgili olarak Danıştay’ın yeni kriterler belirlediği VDDK tarafından 2022 yılı sonunda vermiş olduğu kararın⁹⁴ detaylarının incelenmesi önemlidir. Uyumsuzluk konusu olayda Kurul, bölge idare mahkemesinin kararı kaldırdıktan sonra esasını inceleyip karar vermek yerine vergi mahkemesine gönderme kararı vermesinin sınırının İYUK m. 45/5’teki düzenlemede yazılı olduğunu belirtip buna uyulmaması halini yargılama usulü kurallarına aykırılık olarak nitelendirmektedir.

İşbu karar gerekçesinde Kurul “...2577 sayılı Kanun’un 45. maddesinin (5) numaralı fıkrasında sayılan haller (ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunun haklı bulunması, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması) ile Kurul tarafından yargılama hukuku bakımından gerekli olduğu sonucuna varılan hallerde (İlk derece mahkemesince duruşma yapılmaksızın karar verilmiş olması VDDK, 13/04/2022, E:2022/58, K:2022/379; ilk derece mahkemesince ek-sik hükümle karar verilmiş olması VDDK, 10/02/2021, E:2021/93, K:2021/106; ilk derece mahkemesi kararı ile bu karara ilişkin görüşme tutanağının aynı heyet tarafından imzalanmamış olması VDDK, 08/06/2022, E:2022/578, K:2022/641) istinaf başvurusunu kabul ederek ilk derece mahkemesi kararını kaldırdıktan sonra yeniden karar vermeksizin dosyayı ilk derece mahkemesine gönderebilecektir...” söylenmiştir. Burada kullanılan ifadelerden Kurulun kendince belirlemiş olduğu ilave üç kriterden herhangi birinin gerçekleşmesi halinde de bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını kaldırdıktan sonra karar vermeksizin kararı veren mahkemeye gönderebilecektir.

Danıştay VDDK’nın verdiği bu kararla ilgili yorum yapmadan önce “yargılama hukuku açısından gerekli olan haller” olarak kararında belirtmiş olduğu hususlarla ilgili dayanak gösterdiği kararlarını incelemek gerekecektir. Bu kararlarda Kurul’un bölge idare mahkemelerinin kendilerince oluşturdukları gönderme gerekçelerine göre bir değerlendirme yaptığı görülmektedir.

⁹³ Danıştay VDDK, E.2022/479, K.2022/573, 29.06.2022. Danıştay VDDK, E.2021/1507, K.2022/1412, 16.11.2022: “...dava konusu uyumsuzlukta söz konusu eksikliğin istinaf incelemesi sonucunda giderilmesi halinde verilecek kararın temyiz incelemesine de tabi olduğu gözetildiğinde eksikliğin bölge idare mahkemesince giderilmesinin ve yargılamanın bu kısım yönünden iki derecede sonuçlandırılmasının hükmün denetlenmesini talep etme hakkına ölçsüz bir müdahale oluşturduğu da söylenemez...”

⁹⁴ Danıştay VDDK, E.2022/1480, K.2022/1707, 28.12.2022.



İlk derece mahkemesince duruşma yapılmaksızın karar verilmiş olması⁹⁵:
Takdir komisyonu kararı beklenmeksizin resen tarh yapılarak hazırlanan vergi tekniği raporuyla ilgili uyuşmazlıkta zaman aşımı iddiasında bulunan davacının duruşma talebinin değerlendirilmeksizin karar verilmiş olmasıyla ilgili olarak VDDK ısrar kararındaki gerekçeyi haklı bularak temyiz isteminin reddine karar vermiştir. İsrar kararı gerekçesi olarak da “...Olayda uyuşmazlık konusu tutar, 2577 sayılı Kanun’un 17. maddesine göre taraflardan birinin talebi halinde duruşma yapılması zorunlu olan tutarın üzerinde olmasına ve davacının savunmaya cevap dilekçesinde duruşma talebinde bulunmasına karşın, Mahkeme heyetince bu husus dikkate alınmadan dava karara bağlanarak sonuçlandırılmıştır. Bu durum yargılama usulüne aykırı olduğundan Vergi Mahkemesince, öncelikle taraflara gerekli tebligatlar yapılarak duruşma yapılması suretiyle dosyanın tekemmülünden sonra davacı adına yapılan cezalı tarhiyatların hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak inceleme ve değerlendirmenin sonucuna göre yeniden karar verilmesi gerekmektedir...” şeklinde belirtmiştir. Böylece VDDK vergi mahkemesince duruşma yapılmadan karar verilmesi halinde bölge idare mahkemesinin kararı kaldırarak vergi mahkemesine gönderebileceği sonucuna varmıştır.

İlk derece mahkemesince eksik hükümle karar verilmiş olması⁹⁶: İkale sözleşmesi sebebiyle gerçekleştirilen ödeme üzerinden yapılan stopajın faiziyle birlikte iadesiyle talep edilmesi üzerine, stopajın hukuka uygun olmadığı sonucuna varılmış fakat faizinin ödenmesi hakkında herhangi bir karar verilmemiş olması sebebiyle ilgili olarak Danıştay VDDK “...“...İlk derece mahkemesince dava konusu istemlerin bir kısmı hakkında hüküm kurulmaması hali 2577 sayılı Kanun’un 45. maddesinin 5. Fıkrasında sayılan istisnalar kapsamında bulunmamaktadır. Bununla birlikte bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesi kararını kaldırdıktan sonra yeniden bir karar verebilmesi için ön şart olarak ilk derece mahkemesince verilmiş bir kararın bulunması gerekmektedir. İlk derece mahkemesince eksik hüküm kurulmak suretiyle karar verilmesi halinde, hüküm kurulmayan dava konusu istem bakımından istinaf incelemesinin yapılabilmesine olanak sağlayan bir kararın varlığından söz edilemeyecektir. Bu durumda, bölge idare mahkemesince, hüküm kurulmayan dava konusu istem hakkında karar verilmek üzere dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerektiğinden temyize konu kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir...” şeklinde karar vererek eksik hükümle karar verilmiş olması durumunda bölge idare mahkemesinin kararı vergi mahkemesine gönderebileceği sonucuna varmış. İlgili uyuşmazlıkta bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesince karar verilmesi gerektiğiyle ilgili olarak Anayasa m.37’deki kanuni hâkim güvencesi ve Anayasa Mahkemesinin

⁹⁵ Danıştay VDDK, E.2022/58, K.2022/379, 13.04.2022.

⁹⁶ Danıştay VDDK E.2021/93, K.2021/106, 10.02.2021.

kanuni hâkimle ilgili vermiş olduğu kararlara da atıfta bulunmuştur.

İlk derece mahkemesi kararı ile bu karara ilişkin görüşme tutanağının aynı heyet tarafından imzalanmamış olması⁹⁷: Uyuşmazlık konusu olayda, kararı veren mahkeme hâkimleri ile dava sürecinde tutanakları imzalayan hâkim heyetinin aynı olmamasından dolayı bölge idare mahkemesi kararının bozulması sonucuna varılmıştır. Karar gerekçesi olarak “...İstinaf kanun yoluna tabi bir karardan bahsedilebilmesi için yargılama hukukuna uygun verilmiş bir mahkeme kararının hukuk aleminde mevcut olması gerektiğinden dava konusu vergi ve cezanın hukuka uygunluğu hakkında Vergi Mahkemesince yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir...” diyerek istinaf kanun yoluna tabi bir karardan bahsedilebilmesi için usulüne uygun olarak verilmiş bir mahkeme kararının mevcut olması gerektiği; ilgili olayda heyetler arasındaki uyumsuzluk sebebiyle usul hatası olduğundan vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararın hukuka uygun olmadığı, bu sebeple de dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesinin uygun olduğu, vergi mahkemesi kararı verdikten sonra bölge idare mahkemesinin bunu değerlendirebileceği sonucuna varmışlardır.

Kurulun kararlarından uyuşmazlık konusu dosyalarda İYUK m. 45/5’e ilave olarak yukarıda açıklanan nedenlerle gönderme kararı verilmesi durumunda yapılan işlemin Danıştayca bozulmayacağı sonucuna varılabilir. Buna karşılık, bu gerekçeler dışında başka bir nedenle dosya üzerinde karar verilmeden vergi mahkemesine gönderilirse bu durumda Danıştay, bölge idare mahkemesinin yaptığı işlemin hukuka aykırı olduğuna şeklinde karar verebilecektir.

Danıştay VDDK’nın kendince kriter belirlediği 28.12.2022 tarihli karardaki gerekçeler İYUK m. 45/5’in açık hükmüne aykırıdır. Kanundaki açık ifadeye rağmen Kurul gönderme kararlarıyla ilgili olarak genişletici yorum yaparak adeta kendini kanun koyucunun yerine de koyar gibi karar vermektedir. Ancak uyuşmazlık konusu olayda bozma kararı vermemesiyle ilgili kullandığı ifadeler çok önemlidir. “... Kurul kararında belirtilen araştırmanın yapılmış olması ve yargılamanın geldiği safahat dikkate alınarak adil yargılama hakkı bağlamında makul sürede yargılanma hakkı da gözetildiğinde...” şeklindeki kullanımla Kurulun usul ekonomisini ön planda tutarak karar verdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, Kurul bir anlamda, tabiri yerindeyse “normal şartlarda bu karar bozulurdu ama bozulması halinde yargılama süreci uzayacak ve taraflar mağdur olacaktır, usul ekonomisi gereğince karar bozulmamıştır” şeklinde karar vermiştir.

⁹⁷ Danıştay VDDK, E.2022/578, K.2022/641, 08.06.2022.“...Dosyanın ve UYAP kayıtlarının incelenmesinden, istinaf incelemesine konu mahkeme kararındaki mahkeme kurulu ile karara ait görüşme tutanağında gösterilen kurulun farklı olduğu ve mahkeme kararında görüşme tutanağında adı bulunmayan bir başka üyenin adına yer verildiği; diğer yandan, kararda adı yer almayan fakat görüşme tutanağında adına yer verilen üyenin tutanakta ıslak veya güvenli elektronik imzasının bulunmadığı anlaşıldığından ...usulüne uygun oluşmuş bir mahkeme kararından söz edilemeyeceği açıktır...”.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İlk derece mahkemelerinin vermiş olduğu kararların bir üst mahkeme tarafından maddi ve hukuki açıdan denetlenmesi aşamasını ifade eden istinaf, 2016 yılından itibaren ülkemizde uygulanmaya başlamıştır. İlk derece mahkemelerince yapılan hatalı ya da eksik uygulamaların giderilerek adil yargılanma hakkının korunması ve Danıştay'ın iş yükünü azaltarak içtihat mahkemesi olmasının sağlanması gibi gerekçeler istinaf kanun yoluna geçişte ön plana çıkmıştır. Yedi yıldır uygulanmakta olan istinaf kanun yoluyla ilgili kararlar incelendiğinde, eleştiriler yapılabilmekle birlikte, adil yargılanma hakkıyla ilgili gelişmeler olduğunu söylemek mümkündür. Danıştay'ın iş yükünde azalmanın meydana geldiğini de Danıştay'daki dosya sayılarının analizinden görebilmekteyiz. Danıştay dairelerindeki karar türüne göre dosya sayısı 2016 yılında 179595 iken 2022'de 50635 olmuştur; aynı şekilde Danıştay'a gelen dosya sayısı da 2019'dan 2022'e doğru azalmıştır⁹⁸. Bu gelişmeler de istinaf kanun yoluyla ilgili beklentilerin bir kısmının gerçekleştiğini göstermektedir.

Bölge idare mahkemeleri kendilerine yapılan başvurularla ilgili olarak çeşitli kararlar verebilmektedirler. İstinaf talebini incelemeksizin başvurunun reddine (İYUK m. 45/1), istinaf talebinin reddine karar verebildiği gibi ilk derece mahkemesi kararını düzelterek yeniden aynı kararı da verebilmektedir (İYUK m. 45/3). Bunların yanında bölge idare mahkemeleri ilk derece mahkemesi kararlarını kaldırabilmektedir. Bu durumda mahkeme kaldırdığı kararla ilgili olarak işin esasına girerek kendisi karar verebilir (İYUK m. 45/4) ya da yeniden karar verilmesi için ilk derece mahkemesine gönderebilir (İYUK m. 45/5). Burada şu hususa dikkat etmek gerekir. İstinaf yargılamasında kararın kaldırılması durumunda işin esasına girerek bölge idare mahkemesince yeni bir karar verilmesi genel kuraldır denilebilir. Ancak kanun koyucu belirli şartların gerçekleşmesi halinde kararın kaldırılmasından sonra ilgili uyuşmazlık hakkında yeniden karar verilmesi için dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesi gerektiğini kanunda açıkça belirtmiştir. Açık ve net olarak şartlar belirtilmiş olmasına karşılık uygulamada bölge idare mahkemeleri kanun hükmünün dışına çıkarak kararı kaldırıp farklı gerekçelerle ilk derece mahkemesine göndermektedir. Gönderme kararlarının dereceli yargılama hakkını sağlama amacıyla yapıldığı söylenebilir⁹⁹ veya gerekçelerin bazıları makul olarak kabul edilebilir ancak bu durum kararların İYUK m. 45/5'in ihlali niteliğinde olması sonucunu ortadan kaldırmamaktadır. Bununla birlikte bölge idare mahkemeleri arasında farklı kararların olduğunu¹⁰⁰ da göz önüne

⁹⁸ Mustafa Erkan Üyümez, 'İdari Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıkların Sona Erdirilmesinde Kanun Yolundan Vazgeçmenin Rolünü Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Okumak', Tebliğ, II. Vergi Yargısı Sempozyumu, 04.05.2023, İstanbul.

⁹⁹ Çınarlı ve Azak (n 42) 598.

¹⁰⁰ Hüseyin Bilgin, 'Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılık ve Uyuşmazlığın Giderilmesi Sorunu' (2021) 25(3) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi

aldığımızda mükellefler açısından kanun önünde eşitlik ilkesinin dışına çıkıldığı sonucuna varılabilir. Bu sebeple Danıştay birçok kararında kanun hükmü dışındaki gerekçelerle verilen gönderme kararlarının hukuka aykırı olduğunu ve bölge idare mahkemelerinin kendilerinin işin esası hakkında karar verebilecekken gönderme kararı verdiğini belirtmiştir.

Buna rağmen, farklı bölge idare mahkemeleri, m. 45/5'in kapsamı dışına çıkararak karar vermeye devam etmişlerdir. Bu durumun uygulamada vergi mahkemeleri nezdinde sıkıntıya sebebiyet verdiği¹⁰¹ de göz önüne alınarak olsa gerek Danıştay tarafından verilen kararlarla çözüm üretilmeye çalışılmıştır.

Danıştay VDDK, yargılama hukukuyla ilgili üç kararını referans göstererek verdiği 28.12.2022 tarihli kararında usul ekonomisine vurgu yaparak kanun hükmü dışında olmasına rağmen yargılama hukuku açısından gerekli olduğu kanaatiyle, gönderme kararı verilebileceğini belirtmiştir. Kararda Danıştay, esasında bölge idare mahkemesi tarafından gönderme kararı verilmemesi gerekirken gönderildiğini ve kendisinin de kararı bu sebeple bozabileceksen bozmadığını şu ifadelerle belirtmiştir. Bir anlamda Danıştay “...yargılamanın geldiği safahat dikkate alınarak adil yargılama hakkı bağlamında makul sürede yargılanma hakkı da gözetildiğinde...” usul ekonomisini dikkate alarak bozulmadığını belirtmiştir.

Mükelleflerin haklarının korunması ve usul ekonomisi açısından uygulamanın olumlu olduğu düşünülmeyle birlikte Danıştay'ın kendisini kanun koyucunun yerine koyarak kural belirlemiş olması da uygulamada farklı sonuçlara sebebiyet verebilir. İstinafın temyiz usul ve esaslarına göre yapılmasının ve bölge idare mahkemelerinin gönderme kararlarının kesin nitelikte¹⁰² olmasının da etkisiyle birtakım bölge idare mahkemelerinin kendilerini Danıştay gibi diğer bir ifadeyle temyiz mercii gibi görerek¹⁰³ karar verdiğini de görebilmekteyiz. Bölge idare mahkemelerinin kanun hükmü açık olmasına rağmen aksine kararlar verdiklerini de göz önüne aldığımızda, bölge idare mahkemelerinin de Danıştay'ın belirlediği kriterlerin de dışına çıkarak kendisinin belirlemiş olduğu bazı kriterlere göre gönderme kararı verebiliriz diyebilir.

Her ne kadar Danıştay VDDK'nın kararının kanuna aykırı olduğunu belirtsek de verilen kararın hakkaniyet ve adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi durumunda haklı yanları bulunmaktadır. Fakat bu haklılık, verilen kararın kanuna aykırı olması sonucunu değiştirmemektedir. Bu durumda ya yargı kararlarının kanuna ya da kanunun yargı kararlarına uygun olması gerektiği gibi bir

Dergisi, 637-686.

¹⁰¹ II. Ulusal Yargı Sempozyumunda uygulamada yaşanan sıkıntılar sempozyuma katılan hâkimler tarafından dile getirilmiştir.

¹⁰² Bölge idare mahkemelerinin gönderme kararlarını İYUK m. 45/5'e dayandırsa dahi konusu itibarıyla temyiz yolu açık olanlar açısından kararların kesin olmaması yönündeki görüş için bkz. Eraslan (n 64) 124.

¹⁰³ Candan (n 38) 1401.

sonuç ortaya çıkmaktadır. Danıştay'ın verdiği kararın haklı yönlerini de göz önüne aldığımızda hem bu aykırılığı ortadan kaldırmak hem de uygulamada yaşanan sorunlara çözüm üretebilmek için, İYUK m. 45'te değişikliğe gidilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Bu değişiklik yapılana kadar da bölge idare mahkemelerinin gönderme kararı verirken kanunun gönderme konusunu usule ilişkin bazı konularla sınırlı tuttuğunu¹⁰⁴ göz önünde bulundurarak hareket etmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

Bununla birlikte Danıştay VDDK'nın kararının içtihadı birleştirme kararı olmaması açısından da uygulamada farklı kararlarla karşılaşma ihtimalinin olduğuna da dikkat çekmek gerekir. Danıştay'ın VDDK kararının varlığı bölge idare mahkemeleri için önemli bir yol göstericidir. Fakat uygulamada da zaman zaman görüldüğü üzere; VDDK kararlarının kural olarak sadece kendi taraflarını bağlayıcı oluyor olması, içtihadı birleştirme kararları gibi bağlayıcı gücünün olmaması sebebiyle bölge idare mahkemelerinin bu kararlara uymaması gibi haller de karşımıza çıkabilmektedir. Böyle bir durumda bölge idare mahkemelerinin şu hususu göz ardı etmemesi gerekir. Verilmesi muhtemel gönderme kararları neticesinde yargılama süreci uzayacak ve mağdur konuma düşecek olan mükellefler diğer bir ifadeyle davanın tarafları olacaktır. Bunun yanında bölge idare mahkemesi kararının temyiz aşamasında “gönderme kararı vermemesi gerekir” gerekçesiyle bozulması halinde¹⁰⁵ de aynı şekilde yargılama süreci daha da uzayacak ve bundan mağdur olan da aynı şekilde taraflar olacaktır.

Bölge idare mahkemelerinin gönderme kararlarının kesin olması diğer bir ifadeyle temyiz yolu kapalı olmasından dolayı uygulamadaki soruna çözüm üretebilmek adına İYUK m.46'da düzenleme yapılarak bu kararlarla ilgili de temyize başvurulabilmesi gerektiğine yönelik görüş¹⁰⁶ de bulunmaktadır. Bu görüşe ilave olarak, mevzuat değişikliğinin sadece İYUK m.46'da değil istinaf yargılama süreciyle ilgili geniş bir düzenlemenin yapılması uygun olabilir. Çünkü 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle İYUK m. 45'te yer alan “İtiraz” ile ilgili düzenlemenin madde başlığı istinaf olarak değiştirilmiş ve içerik olarak, yargılamada çok önemli bir rolü olan istinaf uygulaması tek bir maddeye sıkıştırılmıştır. Özellikle usul ve esaslarla ilgili olarak İYUK m. 45/2'de “*istinaf temyizinin usul ve esaslarına tabidir*” şeklinde bir düzenleme ile usul kuralları dahi belirlenmemiştir. Halbuki bölge idare mahkemeleri temyiz mahkemelerinin aksine vakıa mahkemesi yetkisine sahip olup diğer

¹⁰⁴ Çağlayan (n 33). 822.

¹⁰⁵ Danıştay VDDK, E.2020/1640, K.2021/123, 10.02.2021: “... ilk derece mahkemesince, dava konusu vergi ziyai cezasının hukuka uygun olup olmadığı incelenmek suretiyle vergi ziyai cezasının kaldırılması yolunda karar verilmiştir. Uyuşmazlıkta, 2577 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 5. fıkrasında istisnai olarak sayılmış olan hallerden herhangi birinin bulunmaması karşısında, ilk derece mahkemesi kararında tespit edilen maddi ve/veya hukuki eksikliğin anılan Kanun'un 45.maddesinin 4. fıkrası uyarınca bölge idare mahkemesince tamamlanarak yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir...”

¹⁰⁶ Candan (n 38). 1402.

bir ifadeyle ilk derece mahkemesi gibi uyuşmazlık konusu olayla ilgili maddi açıdan her türlü inceleme ve araştırma yapmaya yetkilidir¹⁰⁷. Ancak uygulamada yaşanan sorunlu alanlardan da görüleceği üzere, istinaf yargılamasının ilk incelemesinden son kararın tebliğine kadarki süreçte kendine özgü yapısına göre düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. İYUK m. 45/2 gibi bir düzenlemenin varlığının etkisiyle de olabilir, bölge idare mahkemelerinin gönderme kararlarıyla ilgili olarak kanunda sınırlı şekilde sayılan hususların dışına çıkmaması gerekirken, bir anlamda kendini Danıştay yerine koyarak, kendince belirlediği gerekçelerle kararları göndermektedirler. Hukuk Muhakemeleri Kanununun (HMK) istinafin 341. madde ile 360. maddeler arasında detaylıca düzenlenmiş olduğunu da göz önüne aldığımızda, İYUK'ta da istinaf ile ilgili düzenlemelerin detaylandırılabilceği düşünülmektedir. Ancak gönderme kararlarıyla ilgili olarak İYUK ve HMK arasında karşılaştırma yapılması durumunda her iki kanunun düzenlemesinin farklı olduğu bilinmektedir. İstinaf yargılaması esnasında kararın kaldırılmasından sonra gönderilecek mahkemenin hangisi olacağı, reddedilen hâkim tarafından davaya bakılması ve İYUK'ta öngörülemeyen gönderme sebeplerinin HMK'da olduğuna bu çerçevede de HMK'daki düzenlemeler üzerine de tartışmaların olduğu¹⁰⁸ da dikkate alınarak bir değişikliğin yapılması düşünülebilir.

KAYNAKÇA

Akcan R ve Kaya C, 'Medeni ve İdari Yargıda Hâkimin Davaya Bakmaktan Yasaklılığı ve Reddi' (2010) 68(1-2) İÜHFM 171-196.

Akyılmaz B, Sezginer M ve Kaya C, Açıklamalı – İçtihatla Türk İdari Yargılama Hukuku (8. Baskı Seçkin Yayınevi 2023).

Bilgin H, 'Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılık ve Uyuşmazlığın Giderilmesi Sorunu' (2021) 25(3) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 637-686.

Candan T, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (9. Baskı Yetkin Yayınları 2022).

Candan T, Eksik İncelemeyle Verilen Kararlar Üzerine İstinaf İncelemesi (2019) <www.turgutcandan.com> erişim tarihi. 08.06.2023.

Çağlayan R, İdari Yargılama Hukuku (14. Baskı Yetkin Yayınevi 2022).

Çınarlı S ve Azak K, 'Bölge İdare Mahkemesinin Dosyayı İlgili Mahkemeye Gönderme Meselesi' (2022) 30(2) SÜHFD 571-603.

Ekinci E B, Mecelle'de Kanun Yolları, s.2 <www.ekrembugraekinci.com> erişim tarihi 15.05.2023.

¹⁰⁷ Kuşçu ve Doğan (n 92) 1317.

¹⁰⁸ Çınarlı ve Azak (n 42) 595-596.



Eraslan Y, 'İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Aşamasında Verilen Gönderme Kararları Üzerine Bir İnceleme' (2020) 6(1) AndHD 77-132.

Ercevahir M, 'İstinaf Yeni Bir Temyiz Mahkemesi Midir?' (2022) 26(1) EB-YÜ-HFD 367-412.

Gümüşkaya G, 'Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma' (2008) 66(2) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 15-47.

Gündüz F E, 'İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yararına Temyiz (1. Baskı Adalet Yayınevi 2022).

Karakoç Y, 'Vergi Yargılaması Hukuku (5. Baskı Yetkin Yayınevi 2021).

Keskin Z, 'İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu' (2016) (126) TBB Dergisi 235-262.

Kuşçu E ve Doğan A S, 'Bölge İdare Mahkemelerinin Dosyayı İlk Derece Mahkemesine İadesi ve Bunun Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi' (2022) 4 (2) ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi 1312-1356.

Ortaç F R ve Ünsal H, 'Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar' (2016) 3(1) İGÜSBD 1-22.

Özekes M ve Güneysu N B, 'Deliller ve Hüküm Eksikliği Yönünde İstinaf İncelemesi ve Kararı (HMK m.353/1-a-6) (1. Baskı On İki Levha Yayıncılık 2021).

Özel K C, 'İdari Yargıda İstinaf Sistemi Tartışmaları Üzerine Bir Değerlendirme' (2020) 11(44) TAAD 45-81.

Sancaktar O, 'İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler' (2013) 8(Özel Sayı) Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 2237-2326.

Sarıaslan O, 'Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları' (2019) 10(37) TAAD 271-302.

Saygın E, 'İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz' (2011) 69(1-2) İÜHFİM, 635-648.

Sevinç E, 'İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yoluna Başvuru Hakkının Anayasal Güvenceye Sahip Olması Bakımından Ele Alınması' (2020) 24(3) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 421-445

Şensoy N, 'İstinaf' (1946) 12(4) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 1058-1072.

Taşkan Y Z, 'Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki (1. Baskı Siyasal Kitabevi 2007).

Taşpolat Tuğsavul M, 'İstinaf İnceleme sonucunda Verilebilecek Kararlar' (2018) (134) TBB Dergisi 313-354.

Üstün G, 'İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Değerlendirme' (2016) 22(2) MÜHF -HAD 13-38.

Üyümez ME, 'İdari Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıkların Sona Erdirilmesinde Kanun Yolundan Vazgeçmenin Rolünü Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Okumak' (2023) II. Vergi Yargısı Sempozyumu, 04.05.2023, İstanbul.

Yüce M, Vergi Yargılama Hukuku (5. Baskı Ekin Yayınevi 2017).

İnternet Kaynakları

Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü <<https://sozluk.adalet.gov.tr/%C4%B0stinaf>> erişim tarihi 16.05.2023.

"İstinaf ne demek?" <<https://turkcedemek.com/kelime/istinaf/>> erişim tarihi 16.05.2023.

"İstinaf" <<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/istinaf/>> erişim tarihi 16.05.2023.

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <<https://sozluk.gov.tr/>> erişim tarihi 16.05.2023.

www.aym.gov.tr

www.danistay.gov.tr

www.justice.gouv.fr

www.legalbank.net

www.lexpera.com.tr

www.resmigazete.gov.tr

www.uyap.gov.tr

