

VERGİ YARGISINDA İSTİNAF ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

AN ASSESSMENT ON FIRST DEGREE APPEAL IN TAX JUDGEMENT

Selda TANER*

Özet: Dava sayısının gün geçtikçe artması ve üst mahkemeler önüne gelen dava dosyalarında kararların gecikmesi ve yargılamanın makul sürede yapılmasının sağlanabilmesi yönündeki sebepler gerekçe gösterilerek iki dereceli adli yargı sisteminde değişikliğe gidilmiş¹ ve bölge adliye mahkemeleri yani *istinaf mahkemelerinin* kurulmasıyla üç dereceli yargı sistemi benimsenmiştir.² Benzer bir biçimde idari yargıda da oluşan iş yükü fazlalığı bu yargı kolunda istinaf kurumunu gündeme getirmiş;³ 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”⁴ ile de idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında istinaf kanun yolu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle bölge idare mahkemelerinin yapısı değiştirilmiş, idari yargıda yer alan olağan kanun yollarından “itiraz” yolu kaldırılarak “istinaf” yolu getirilmiş ve bu kapsamda diğer kanun yollarında da bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmada söz konusu değişikliklere ve istinaf kanun yolunun anayasal zeminde ve vergi hukuku-temel hak ve özgürlükler ilişkisinde nerede konumlandığı ile birlikte, istinaf bağlamında tartışılan ve tartışılması muhtemel konulara değinilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: İstinaf, 6545 sayılı Kanun, Vergi Yargısında Kanun Yolları, Adil Yargılanma Hakkı, Hak Arama Özgürlüğü

Abstract: An alteration has been made in two levelled judiciary system due to the rapid increase in the number of cases and delay of verdicts and the three-levelled judicial system adopted by establishing intermediate courts of appeal (regional administrative courts). Similarly, workload in administrative judiciary made first degree appeal institution a current issue. The remedy of first degree appeal is regulated in the administrative judiciary, and therefore in the tax

* Arş. Gör., Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Hukuk Bilimleri Anabilim Dalı staner@adanabtu.edu.tr, seldataner@gmail.com. Konuya dikkat çekerek beni cesaretlendiren değerli hocam Doç. Dr. Cihat Öner’e teşekkürlerimi sunarım.

¹ Söz konusu değişiklik, 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe giren ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nu ilga eden 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile yapılmıştır. (4.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete).

² Avcı Mustafa, “İdari Yargıda İstinaf”, 2011, *TBBD*, S. 96, s. 180.

³ Avcı, s. 180.

⁴ 28.06.2014 tarihli ve 29044 sayılı Resmi Gazete.

judgment with Code No. 6545 ‘Law on Amendment of Turkish Penal Code and on other various Laws’. The structure of regional administrative courts has been changed and the remedy of first degree appeal has been adopted by abolishing of appeal objection, which is one of the ordinary remedies, in administrative judiciary. Various other amendments have been made in other remedies within this scope, as well. In this study, the amendments mentioned above, and the place first degree appeal stands on both constitutional ground and in the relationship of tax law and fundamental rights and freedoms, and issues which are currently being debated and other issues likely to occur are discussed in detail.

Keywords: First-Degree Appeal, Code No. 6545, Remedies In Tax Judgement, Right to Fair Trial, Right to Legal Remedy

I. İSTİNAF KAVRAMI

Anayasayla güvence altına alınan *hukuki korunma hakkı* (AY, m. 36), yalnızca şekli olarak bir yargılama yapılmasını değil, bunun yanında adil ve doğru bir yargılamayı gerektirmektedir. Bu bağlamda *adil yargılanmanın teminatlarından biri de kanun yollarıdır*.⁵ Hâkimin verdiği kararı denetlemek amacıyla ortaya çıkan *kanun yolu*, yargılama hukukunda bugünkü anlamıyla olmasa da hep var olmuştur. Türk hukukunun özellikle Tanzimat Dönemi ve Cumhuriyet’in kurulmasından sonra bir parçası olduğu Kıta Avrupası hukuk sistemi, tarihi kökleri Roma hukukuna dayanan bir yargılama sistemine sahiptir. Bu nedenle de modern istinaf kurumunun temelleri, Roma hukukuna kadar gitmektedir.⁶

Yargı organları tarafından verilen kararların yeniden incelenmesi, maddi ve hukuki değerlendirmenin yeniden yapılması için her hukuk sisteminde kanun yolu müessesesi kabul edilmiştir.⁷ Kanun yolları hâkimlerin de hata yapabilecekleri, yani hükümlerin yanlış olabileceği düşüncesine dayanmaktadır.⁸ Dolayısıyla tüm kanun yollarının amacı, insani nedenlerle yapılabilecek hataların düzeltilmesini sağla-

⁵ Tolga Akkaya, *Medeni Usul Hukukunda İstinaf*, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s. 26.

⁶ Akkaya, s. 31.

⁷ Bahattin Aras, “Türk Hukukunda İstinaf Sistemi”, *Yargıtay Dergisi*, Ocak-Nisan 2007, C. 33, S. 1-2, s. 134.

⁸ Bkz. Diethelm Kleszczewski, “Ceza Yargılama Hukukunda İstinafın Yeri”, *İstinaf Mahkemeleri*, Uluslararası Toplantı 7-8 Mart 2003, TBB Yayını, Ankara 2003, s. 149.

maktır. Bununla birlikte, hukukun uygulanmasında içtihatların gelişmesini sağlamak ve içtihat birliğini oluşturmak da kanun yollarının bir başka amacıdır. Ancak Yargıtay'ın ve Danıştay'ın ağır iş yükü nedeniyle, içtihat birliğinin sağlanması ve hukukun yeknesak biçimde uygulanabilmesi yönündeki kanun yolunun kamusal amacının tam olarak yerine getirilemediği ifade edilmiştir.⁹ Mahkeme kararlarının hukuka uygunluğunun bir üst mahkeme tarafından denetlenmesi anayasal bir gereklilik olmakla birlikte, Anayasa'da kanun yolunun kaç dereceli olması gerektiği konusunda bir düzenleme yoktur.¹⁰ İş yükünün azaltılması ve bu mahkemelerin Yargıtay ve Danıştay'ın içtihat mahkemesi olma fonksiyonunu daha iyi yerine getirebilmesi için de adli ve idari yargıda üç dereceli yargı sistemine geçilmesinin çözüm olabileceği düşünülmüştür.

Arapça bir kelime olarak istinaf, *bir işe yeniden başlamak* anlamına gelmekte,¹¹ hukuksal bağlamda da *yeniden yargılamayı* ifade etmektedir.¹² Bugünkü anlayış ve yorumlanış tarzıyla istinaf, *ilk derece hükmü üzerine inşa edilen ve mükemmel bir karara varma amacına yönelik bir diyalektik gerçekleştirmektir.*¹³ Buna göre istinaf, *ilk defa işe bakan mahkemenin verdiği son kararlar, uygulandığı muhakeme hukuk normlarının bir başka ve üst yetkili mahkemece öğrenme muhakemesi yapılarak kontrol edilmesi ve gereken hallerde son kararın ıslah edilmesine yönelik muhakeme olarak tanımlanmıştır.*¹⁴ İdari yargıda istinaf da idare mahkemeleriyle temyiz incelemesi arasında ikinci derece bir denetim mekanizması ve *kanun yoludur.* Bu sistemde idare mahkemesi kararı önce istinaf denetimine tabi tutulmakta, bundan sonra temyiz yolu açık tutulmuşsa temyize gidilebilmektedir.¹⁵

⁹ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, B. 5, Ankara 2017, s. 498.

¹⁰ Pekcanitez, Atalay, Özkes, s. 459.

¹¹ Ferit Develioğlu, Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Sözlük, Aydın Kitabevi, Ankara 1982, s. 552.

¹² Ejder Yılmaz, "İstinaf Kavramı", Perşembe Konferansları, Erişim: 25.05.2015), <http://www.rekabet.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FPer%25c5%259fembe%2BKonferans%25c4%25b1%2BYay%25c4%25b1n%2Fperskonfyn6.pdf>.

¹³ Bkz. Haluk Konuralp, "Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafın Yeri", *AÜHFD*, 2001, C. 50, S. 1, s. 28.

¹⁴ Feridun Yenisey, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu*, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1979, s. 4.

¹⁵ Oğuz Sancakdar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", *The Review*

İstinaf aynı zamanda, denetimi yapan mahkemeye verilen adı da ifade etmekte olup *istinaf mahkemesi*,¹⁶ kanun koyucunun ifadesine bağlı kalınacak olursa bölge idare mahkemeleri; ilk derece mahkemesi kararını hem maddi hem de hukuki açıdan denetleyen mahkemedir. Bu bakımdan istinaf yargılaması, ilk derece mahkemesi tarafından verilen son kararın yalnız hukuki bakımdan incelenmesini içermez;¹⁷ maddi yönden incelenmesini, ilk derece mahkemesi gibi davanın bütün yönleriyle yeniden incelenerek karar verilmesini de kapsar.¹⁸ Dolayısıyla ilk derece mahkemesinin tespitlerinin doğruluğu veya tamlığına ilişkin tereddüt ortaya çıkması halinde istinaf yargılamasını yapan bölge idare mahkemesi, bizzat yeni bir tespit yapabilme yetkisine sahiptir.¹⁹

İstinaf kavramı, klasik ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde değerlendirilmektedir. Uyuşmazlığın, ilk derece mahkemesindeki yargılamadan tamamen bağımsız biçimde, bir sınırlamaya tabi olmaksızın, yeni delil ve olaylar da göz önünde tutularak yeniden ele alınması ve karara bağlanması istinafın klasik anlamını ifade etmektedir.²⁰ Dar anlamda istinafta ise, ilk yargılama baştan sona tekrarlanmamakta ve maddi vakıalar yalnızca gereken hususlarda yeniden ele alınıp değerlendirilerek uyuşmazlık hakkında yeni bir karar verilmektedir.²¹ Günümüzde yargılama hukukunda istinaf kavramı, daha çok dar anlamıyla kabul edilmektedir.²²

Bu bakımdan istinaf, kanun yolu türleri arasında henüz kesinleşmemiş kararlara karşı başvurulmasıyla “olağan” ve yerel mahkeme tarafından verilen kararda hukuka aykırılık tespit edildikten sonra dosyanın yeniden karar verilmesi için yerel mahkemeye gönderilme-

of Appeal System in Administrative Judiciary”, *Journal of Yaşar University*, 2013, S. 8, s. 2244.

¹⁶ Necip Bilge, *Üst Mahkemeler*, Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay’ın Hatırasına Armağan, AÜHFY-Ajans Türk Matbaası, Ankara 1964, s. 62, 63.

¹⁷ Sabri Sakir Ansay, *Hukuk Yargılama Usulleri*, AÜHF Yayınları, Ankara 1960, B. 7, s. 343.

¹⁸ Bereket Baş Zuhul, “İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, *Danıştay Dergisi*, 1996, C. 27, S. 11, <http://www.danistay.gov.tr/>.

¹⁹ Reinhard Gaier, Çev. Cenk Akil, “Subject Matter of the Case In Appellate Instance-İstinaf Yargılamasında Dava Malzemesi”, *AUHFD*, 2012, C. 61, S. 1, s. 418, 419.

²⁰ Ejder Yılmaz, *İstinaf*, Yetkin Yayınları, Ankara 2005, B. 2, s. 21.

²¹ Yenisey, s. 5, 6.

²² Saygın Engin, “İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 2011, C. 69, S. 1-2, s. 637.

mesi; bunun yerine üst mahkemenin kendisinin bir karar vermesi bakımından da “düzeltici” kanun yoludur.

İstinafın kavramsal açıdan özü anlaşılmaya ve sınırları çizilmeye çalışılırken; itirazdan farkına da değinmek gerekir. İtiraz kanun yolunun hukuki nitelendirmesi konusunda farklı değerlendirmeler yapılmıştır. Bir görüşe göre itiraz kanun yolu, bir istinaf incelemesidir. Buna göre, itiraz yolu uyuşmazlıkların ikinci kez esastan incelenmesini sağlamak bakımından bir tür istinaf sayılabilirse de bu aşamada alınan kararlar kesin olup, Danıştay’da temyiz edilemeyeceğinden güvencesiz ve ikinci derece bir yargılamadan ibarettir.²³ Gerçekten de bölge idare mahkemesinin ilk derece mahkemesi kararını, hukuki ve maddi yönlerden yeniden incelemesi ve kararını hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın yeni olay ve delillere dayandırabilmesi bakımından itiraz, istinafa benzemektedir.²⁴ Başka bir görüş, itiraz üzerine verilen kararların kesin olması, bu kararlara karşı Danıştay’a başvurulmaması ve bu kanun yolunun temyiz usul ve şekline tabi olması sebepleriyle, kanunda “itiraz” deyimini kullanılmasına karşın itirazın istinaf değil bir temyiz yolu olduğunu ileri sürmektedir.²⁵

İtirazın temyiz ve istinafa benzer yanları varsa da itiraz kanun yolu, ne bir istinaf ne de bir temyiz yoludur. İtiraz, hukuki nitelik olarak kararın hem olay hem de hukuki açıdan denetlenmesi yönüyle istinaf incelemesine, kesin ve üst mahkemeye gidilememesi bakımından da temyiz incelemesine benzemektedir.²⁶ İtiraz incelemesi sonucunda verilen kararlar kesinken, istinaf incelemesi sonucunda verilen ancak belirli bir parasal sınırı aşan kararlara karşı temyiz yolu açıktır. Ancak itiraz ve istinaf incelemeleri, hukukilik denetiminin yanında olay incelemesini de kapsayıp, kural olarak esas hakkında da karar verilirken, temyiz incelemesinde sadece hukukilik denetimi yapılarak bozma ya da onama kararları verilmektedir.²⁷ Sonuç olarak; itiraz ve istinaf ince-

²³ Lutfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD)*, Sarıca’ya Armağan, C. 3, S. 1-3, İstanbul 1982, s.75.

²⁴ Zehra Odyakmaz, *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, Alfa Basım Yayın Dağıtım, B. 1, İstanbul 1993, s. 38.

²⁵ A. Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, B. 31, Ankara 2011, s. 514, 514.

²⁶ A. Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, B. 2, Ankara 1999, s. 875.

²⁷ Ahmet Akbaba, “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf”, *Terazi Hukuk Dergisi*,

lemeleri arasındaki temel farkı, inceleme sonucunda verilen kararların kesin olup olmadığına dayandırmak mümkündür. Ancak bu ayrımın itirazın kaldırılarak istinafın benimsendiği üç dereceli idari yargı ve vergi yargısında pratik bir önemi de kalmamıştır.

II. VERGİ YARGISINDA İSTİNAF

Türk hukukunda vergi yargısının nerede konumlandığına değinmek gerekirse, idari yargı düzeni içinde yer almasını sakıncalı bulmayan görüşler²⁸ yanında ayrı bir vergi yargısının gerekli olduğu da dile getirilmiştir.²⁹ Bu tartışmalar bir yana bırakılarak idari yargı içerisinde örgütlenmiş vergi yargısı incelendiğinde, istinaftan önce iki dereceli bir sistemin benimsenmesine rağmen; görevli merci sayısının vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay olmak üzere üç olduğu görülür.

İlk derece genel görevli mercilerini vergi mahkemeleri oluşturmakta; vergi mahkemelerinin kararları ise duruma göre, kesin olarak bölge idare mahkemeleri veya Danıştay'da karara bağlanmaktaydı. Konusu belirli bir parasal sınırın altında kalan kararlar bölge idare mahkemesinde kesinleşerek ayrıca Danıştay'a götürülememekte; söz konusu parasal sınırı geçen davalar hakkında Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilmekteydi. Dolayısıyla ilk derecede görevli merciin kararı ya bölge idare mahkemesinde ya da Danıştay'da tek bir kanun yolu aşamasından geçmiş olmakta; bu nedenle de model, iki dereceli niteliğini korumaktaydı.³⁰

Görüldüğü gibi, her yıl yenilenen belirli bir parasal sınırın altındaki davalar için öngörülen bölge idare mahkemelerinin görev alanı sınırlı kalmış ve yüksek içtihat mahkemesi olarak düşünülmesi gereken Danıştay'ın yükü yeterince azaltılamamıştır. Bu eleştirilere paralel olarak bölge idare mahkemelerinin hâlihazırdaki varlığının, istinaf

Ankara, Mart 2010, S. 43, s. 161.

²⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, B. 23, Ankara 2014, s. 186.

²⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", *Danıştay Dergisi*, Ankara 1979, Yıl: 9, S. 32, 33, s. 137, 138; Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 350, 351.

³⁰ Ahmet Kumrulu, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı İlkeler-Nitelik, Ankara 1989 (Çoğaltma), s. 54, 55.

düşüncesini hayata geçirmekte büyük kolaylık sağlayacağı düşünülmüş; ayrıca istinafın hukuki güvenliği sağlamada da önemli bir rol oynayacağı ve bu yolla Danıştay'a gelecek dosya sayısındaki azalmalar nedeniyle Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün³¹ çok daha etkin bir şekilde gerçekleşeceği belirtilmiştir.³²

Ayrıca, belli yargı mercilerinin görev ve yetkisinin belirli miktarlar itibariyle ve ekonomik koşullara paralel, yıllara göre yükseltilebilir sınırlar ölçü alınarak saptanması doğru bulunmamakta; esas görev ve yetki alanının büyük ölçüde davanın konusuna göre düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.³³ Son olarak da miktara bağlı olsun ya da olmasın iki dereceli yargılama modeli uygun görülmemiş,³⁴ bölge idare mahkemelerine daha geniş çapta işlev tanıyan, Danıştay'ın yükünü azaltıp ona tam bir içtihat mahkemesi niteliği kazandıracak üç dereceli vergi yargısının kurulmasının daha isabetli olacağına vurgu yapılmıştır.³⁵

Bu bakımdan üç dereceli yapı içinde bölge idare mahkemelerine, istinaf mahkemesi niteliğinin tanınması, bunların kararlarının kural olarak kesin olması, duruma göre de Danıştay'ın kendisine intikal edecek uyuşmazlıklar bakımından yüksek içtihat mahkemesi işlevini görmesi gerektiği ifade edilmiştir.³⁶ İstinaf mahkemelerinin kararları-

³¹ Türk idari yargı sistemine istinaf mahkemelerinin dâhil edilmesinden önce dile getirilen bir görüşe göre, bu mahkemelere yer verilmemiş olması; temyiz merci olarak Danıştay'ın hem hukukun uygulanmasında birliğin sağlanmasını, hem de somut olayda hukuka uygun karar verilip verilmediğinin denetlenmesini gerçekleştirmek durumunda kalmasına sebebiyet vermektedir. (Ramazan Çağlayan, İdari Yargıda Kanun Yolları, Asil Yayın Dağıtım, B. 2, Ankara 2007, s. 7); İstinaf ve temyiz kanun yollarının her ikisinin de amacı, hukuk birliğinin ve somut olay adaletinin sağlanması ve vakta (olay) mahkemelerinin denetimi olsa da temyizde ilk amacın; istinafta ise ikinci amacın ağır bastığı ifade edilmiştir. (Ömer Sivrihisarlı, Hukuk Yargılamasında Maddi Hukuka İlişkin Temyiz Nedenleri ve Yargıtay Denetiminin Kapsamı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 536, İstanbul 1978, C. 539, s. 156; Selçuk Öztekin "Hukuk Davalarında Adil ve Çabuk Yargılanma, Aksaklıklar-Çözüm Önerileri", Yeni Türkiye 'Yargı Reformu' Özel Sayısı, 1996, C. 10, s. 500); Bu noktada istinaf mahkemelerinin varlığının, temyiz hukuk birliğini sağlama ve içtihat üretme amacının pratikteki potansiyelini artırabileceği düşünülebilir.

³² Tahir Erdem, "İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2014, S. 311, s. 20.

³³ Kumrulu, s. 56.

³⁴ Kumrulu, s. 57.

³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 188.

³⁶ Kumrulu, s. 57.

na büyük ölçüde kesinlik tanınmasının Anayasa'nın idarenin yargısal denetimini öngören hükmüne ve Danıştay'a ilişkin düzenlemeyi içeren 155. maddeye de aykırı olmayacağı; ayrıca ilk derece mahkemelerinin tek hâkimle görev yapmasının mümkün olduğu, Danıştay'da olduğu gibi istinaf merci niteliğindeki bölge idare mahkemelerinde de kurul halinde çalışmanın esas tutulacağı belirtilmiştir.³⁷ Ayrıca pratik nedenlerle istinaf modeline karşı çıkılmaması gerektiği; iyi yürütülecek bir personel politikasıyla istinaf mahkemelerinin getireceği ek yükün karşılanabileceği düşünülmüştür.³⁸

İstinafa ilişkin lehe olan bu görüşlere karşın, başka bir noktadan ise vergi yargı sisteminin üç dereceli olması yerine iki derece üzerine kurulmasının uyumsuzlukların çözümünü en azından bir buçuk yıl kısaltacağı; bu nedenle de uyumsuzlukların hızlıca çözümlenerek verginin idareye dönüşünü sağlamak açısından iki dereceli sistemin kabulünün gerektiği savunulmuştur.³⁹ Ancak dosyaların hızlı sonuçlandırılmasından çok -gereçeklerde olduğu gibi- Danıştay'ın yükünün azalması ve nitelikli yargılama yapabilmesi esas alındığında, istinafın vergi yargısında önemli bir potansiyele sahip olduğu düşünülebilir. Adil yargılamanın sağlanması amacından hareketle; parasal sınıra bağlı kalınmayan bir üç dereceli vergi yargısı içerisinde konumlanan istinaf modeli, ideal tipi oluşturmaktadır.

III. İSTİNAFIN POZİTİF HUKUKTAKİ DAYANAKLARI

İstinaf kurumuna ihtiyaç duyulduğuna dair fikirler, istinafın lehinde ve aleyhinde olan görüşlerle birlikte tarihsel ve olgusal gelişmeleri, çalışmanın amacını aşmakla birlikte; sorunlara bir çözüm yolu olarak sunulan ve kabul edilen istinafın, pozitif hukuk açısından te-

³⁷ Kumrulu, s. 57, 58.

³⁸ Kumrulu, s. 59; Zorunlu idari başvuru esasları da söz konusu sistem içerisinde değerlendirilen bir diğer konudur. İdari başvuruya istediği sonucu elde edemeyen yükümlünün konuyu yargı önüne taşıyabilmesi şeklindeki bu yöntem idari denetim mekanizmalarını işletmekte; yargı organlarının yükünü azaltmak suretiyle hukuk geliştirme işlevine ağırlık tanımakta ve bireylerin yargısal başvuru imkânlarını ortadan kaldırmamaktadır. Bu bakımdan Türk vergi yargısının zorunlu idari başvuru aşamasıyla birlikte işleyen istinafı da içinde barındıran üç dereceli sistemle ideal tipe kavuşacağı ifade edilmiştir (Kumrulu, s. 60).

³⁹ Kamil Mutluer, Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 141/87, Eskişehir 1975, s. 102.

mellerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Kuşkusuz bu değerlendirmeye pozitif hukuk normlarının en üstünü olan Anayasa'dan başlamak gerekir.

Anayasa, vatandaşların temel hak ve hürriyetleri yanında, bu hak ve hürriyetleri korumaya hizmet edecek temel hukuki kurum ve organları da düzenlemektedir. Bu kapsamda, Anayasa'nın 75. ve 160. maddeleri arasında Cumhuriyet'in temel organlarından biri olarak "Yargı"ya yer verilmiş; bu bölümde hâkim ve savcılara ilişkin teminatlar, mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkilerine ilişkin esaslar ve *üst mahkemeler* düzenlenmiştir. Çeşitli yargı kollarına ilişkin üst mahkemeler tek tek sayılarak bunlara dair temel esaslar belirlenmiştir.⁴⁰

Anayasa m. 155'e göre "*Danıştay, idarî mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.*" Bu hükümden hareketle idari yargı ve vergi yargısı bakımından, temyiz kanun yolunun ve bu incelemeyi yapan Danıştay'ın açık anayasal temellerinin bulunduğu; hatta iki dereceli yargılamanın anayasal bir zorunluluk olduğu söylenebilir. Ancak, bir üst mahkeme olan bölge idare mahkemeleri için aynı sonuca varılamayacağından, istinaf mahkemeleri, anayasal bir kurum olarak nitelendirilemeyeceği gibi bu mahkemelerin kurulması bakımından devletin anayasal bir zorunluluk içinde olduğu da söylenemez. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşu 2576 sayılı "*Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun*"a dayanmaktadır.⁴¹

Görüldüğü gibi Anayasa, her yargı kolunda en üst derecede yer alan yüksek mahkemeleri düzenleyerek en azından iki dereceli bir yargılamanın olması ve mahkeme kararlarının denetlenmesi bakımından

⁴⁰ Akkaya, s. 43; Bu kapsamda sayılan üst mahkemeler, Yargıtay (AY, m. 154), Danıştay (AY, m. 155), Askeri Yargıtay (AY, m. 156), Askeri Yüksek İdare Mahkemesi (AY, m. 157) ve Uyuşmazlık Mahkemesi (AY, m. 168)'dir. Sayıştay da yüksek mahkemeler arasında sayılmamakla birlikte "Yargı" bölümünde ayrıca düzenlenmiştir (AY, m. 160).

⁴¹ Benzer bir sonuç adli yargı bakımından da söz konusudur. Anayasa 154. maddede "Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar" denilerek, iki dereceli yargılama sistemi anayasal bağlamda temellendirilmiştir. (Akkaya, s. 43).

bir zorunluluk öngörmüştür. Ancak bu mahkemelerde uygulanacak kanun yolu ve bunların esasları hakkında bir düzenleme yapmamış; söz konusu düzenlemeleri, kanunla yapılması kaydıyla kanun koyucunun takdirine bırakmıştır.⁴² Temyiz, yargılamanın yenilenmesi, karar düzeltme, itiraz başvuru yolları Anayasa'da yer almadığı gibi istinaf da tamamen kanun koyucunun düzenleme alanına bırakılmıştır.⁴³

İstinaf kanun yolunun oluşturulması ve bölge idare mahkemelelerinin düzenlenmesi konusunda anayasal bir zorunluluk bulunmamasına rağmen, kanun koyucunun iradesine bağlı olarak vergi yargısının bir parçası haline gelen bu hususa zemin oluşturan bazı anayasal düzenlemelere değinilebilir. İstinaf kanun yolunun ve bölge idare mahkemelerinin en somut anayasal dayanağı yukarıda da bahsedilen Anayasa m. 155'teki "*kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı*" ilk derece mahkemesi kararlarının Danıştay tarafından incelenmesi hususudur. Buna göre, kanun koyucu idare ve vergi mahkemeleri kararlarının incelenmesi görevini Danıştay dışında başka bir üst mahkemeye bırakabilecektir. Ayrıca mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileriyle yargılama usullerinin kanunla düzenleneceğini öngören Anayasa'nın 142. maddesi de istinafın temellerinden biri sayılabilir. Dayanak olabilecek hükümlerden bir diğeri de aşağıda daha ayrıntılı değinilecek olan "*hak arama özgürlüğü*"nü düzenleyen Anayasa'nın 36. maddesidir.

A. İSTİNAFIN HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ İLE İLİŞKİSİ

İki dereceli yargının anayasal bir gereklilik olduğu konusunda dayanılan diğer norm ise, Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasıdır. Buna göre *herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*. Hak arama özgürlüğü, devletin kişilere etkin bir adil yargılanma hakkı sunması ve dava açma önündeki engellerin kaldırılmasını gerektirir.⁴⁴ Bu bağlamda teknik anlamda hak arama özgürlüğü, Anayasa'nın sağladığı *asgari hukuki korunma garantisi* olarak

⁴² Saim Üstündağ, "Mukayeseli Hukukta Yargıtay Örnekleri ve Türk Yargıtay'ı", *Yargıtay Dergisi*, 1989, C. 15, S. 1-4, s. 74.

⁴³ Akkaya, s. 44.

⁴⁴ Bkz. Akkaya, s. 45.

tanımlanmaktadır⁴⁵ ve *yargısal temel haklar*⁴⁶ kategorisi içinde yer aldığı söylenebilir.⁴⁷ Bu asgari korumanın aynı zamanda kanun yolunu da kapsayıp kapsamadığı ise tartışmalıdır.

Anayasa'nın 36. maddesinin gerekçesinde, *bu maddeyle hak arama hakkının ilk şartının yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurulabilme hakkı ve hürriyeti hüküm altına alındığı ve bunun tabii sonucu olarak da kişinin yargı mercileri önünde iddia, savunma ve adil ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkına sahip olduğu; yargılama usulü kanununun ve yargı organının Anayasa emri olarak adil ve hakkaniyete uygun yargılamayı sağlayacak şekilde düzenleneceği dile getirilmiştir.*⁴⁸ Bu gerekçeden kanun yoluna başvurma hakkının hak arama özgürlüğünün "olmazsa olmaz" koşullarından biri olduğu sonucuna ulaşamayacağı ifade edilmiştir.⁴⁹

⁴⁵ Esra Atalay, "Yargısal Temel Haklar", Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dön. Ser. Yayınları, İzmir 1997, s. 449.

⁴⁶ Yargısal temel haklar, "başlı başına dokunulmaz nitelikte bir yaşam alanı oluşturmayan, fakat maddi nitelikteki temel hakların ve insan haklarının yargılama faaliyeti içinde gerçekleştirilmesine hizmet eden şekli nitelikteki haklar" olarak tanımlanmıştır (Bkz. Haluk Konuralp, Emel Hanağası, "Fransız Hukukunda İptal Amaçlı İstinaf Yolu", *Legal Hukuk Dergisi*, Haziran 2007, Y. 5, S. 54, s. 1797); hak arama özgürlüğünü yargısal temel hak olarak nitelendiren görüş, yargısal temel hakların kişisel haklar ve pozitif statü hakları içinde yer alabileceğini ifade etmektedir (Atalay, s. 443); Başka bir görüş ise hak arama özgürlüğünü "Jellinek'in haklar ayrımı"nda negatif statü hakları içinde değerlendirmiştir (Kemal Gözler, *Anayasa Hukuku'na Giriş*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2010, s. 216, 217).

⁴⁷ Anayasa Mahkemesi ise bir kararında hak arama özgürlüğünün temel hak sayılıp sayılmayacağına ilişkin görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir: "...dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımanın ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birini oluşturmaktadır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması adil yargılamanın ön koşulunu oluşturur.", AYM, 17.1.2008, E. 2004/25, K. 2008/42. (RG 21.2.2008, 26794).

⁴⁸ Bkz. Mehmet Akad, Abdullah Dinçkol, 1982 Anayasası Madde Gerekçeleri, İstanbul 1998, s. 156, 157.

⁴⁹ Aksi takdirde, yani kanun yoluna başvurma hakkının hak arama özgürlüğünün ayrılmaz bir parçası olduğu kabul edilecek olursa, bu hakkın sınırsız olacağı sonucuna varmak gerekir. Zira Anayasa'nın 13. maddesine göre temel hak ve özgürlükler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Sonuç olarak, 2001 yılında 13. maddede yapılan değişiklikle genel sınırlandırma sebepleri kaldırıldığından ve

Buna karşın, mahkeme kararlarının denetiminin, hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu da kabul edilmektedir. Ancak bu görüşe göre mahkeme kararlarının hukuki denetimi anayasal bir gereklilik olmakla ve iki dereceli yargılama modeli Anayasa'yla zorunlu kılınmakla birlikte istinafın da dâhil olduğu üç dereceli bir yargılama, Anayasa bakımından zorunlu değildir.⁵⁰ Hak arama özgürlüğünün etkin hukuki korumayı sağlaması noktasından hareket eden görüş, kanun yolu hakkını hak arama özgürlüğünün tamamlayıcısı gibi görmektedir.⁵¹ Bunun yanında aksi yönde görüşler de bulunmasına rağmen hak arama özgürlüğünün hukuk devleti ilkesiyle doğrudan bağlantılı olmasına dayanılarak, istinaf derecesinin hukuk devletinin gereği olduğu ifade edilmiştir.⁵²

Sonuç olarak, Anayasa'nın 36. maddesiyle düzenlenen hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, pozitif hukukun kişilere tanıdığı hakların elde edilmesi bakımından etkin bir yargısal mekanizmanın kurulması konusunda kesin ve açık bir teminat oluşturmakta⁵³; ancak dereceli bir yargılamanın oluşturulması, kişilere kanun yoluna başvuru hakkının tanınması konusunda devlete anayasal bir görev yüklememektedir.⁵⁴ Bunun yanında devletin etkin hukuki korumayı ger-

temel hak ve özgürlüklerin ilgili maddelerde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği düzenlendiğinden kanun yolu hakkının sınırsız olarak düzenlendiği sonucuna varmak gerekir. Ancak Anayasa'nın lafzından çıkan sonucun da eleştiriye açık olduğu düşünülmektedir (Cenk Akil, *İstinaf Kavramı*, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s. 234).

⁵⁰ Yavuz Alangoya, "Kanun Yolunun Anayasal Temeli, HUMK m. 427 Hükmü ile Kanun Yolu Kapatılmış Olan Kararlara Karşı Kanun Yoluna Müracaat İmkânı", Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı, TBB Yayınları, Ankara 2004, s. 31, 40.

⁵¹ Kanun yolunun bir hak olarak kabul edilmesinin dayandırıldığı bir diğer tez de etkin hukuki korunma talebidir. Etkin hukuki koruma, öncelikle mahkemeye başvuru hakkının tanınmasıyla başlamaktaysa da etkin hukuki koruma için kanun yollarına başvuru hakkının tanınmış olması gerektiği de kabul edilmektedir (Muhammet Özkes, *Medeni Yargılama Hukukunda Hukuki Dinlenme Hakkı*, Yetkin Yayınları, Ankara 2003, s. 54).

⁵² Kamil Yıldırım, *Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf, Nesil Matbaacılık*, İstanbul 2000, s. 1; İstinafın hukuk devleti ilkesinin ve adil yargılanma hakkının bir unsuru ve gereği olmadığı yönünde bkz. Hakan Pekcanitez, "İstinaf Mahkemeleri", *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (GÜHFD)*, 2006, S. 1, s. 20.

⁵³ Mine Akkan, "Medeni Usul Hukukunda Etkin Hukuki Koruma", *MİHDER*, 2007, C. 3, S. 6, s. 38.

⁵⁴ Hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkını düzenleyen Anayasa m. 36 yanında, devlete, işlemlerinde ilgililerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve süreleri belirtme zorunluluğu yükleyen m. 40'ın da kapsamı, niteliği ve sayısı kanun tarafından belirlenmek şartıyla, devlete kanun yollarının

çekleştirmek amacıyla istinafı da içeren üç dereceli bir yargı sistemi kurmasının; hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve bunların temelinde yatan hukuk devleti ilkesinin eksiksiz gerçekleştirilmesi konusunda önemli bir teminat sağlayacağı düşünülmektedir.⁵⁵

Anayasa Mahkemesi bir kararında iki dereceli yargılamayı anayasal bir hak olarak görmediğini ifade etmiştir. Danıştay 10. Dairesi, 4077 sayılı Kanun'un 26. maddesinin 2. fıkrasında yer alan *"itiraz üzerine idare mahkemesince verilen kararlar kesindir"* tümcesinin Anayasa'nın 2, 36, 125 ve 155. maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Danıştay, Anayasa'nın 155. maddesinin idari yargıda iki dereceli yargı sistemini öngörerek son inceleme yolu kapatılan karar türüne ilişkin istisnai bir kurala yer vermediğini; maddenin incelenmesinden yasa koyucuya tanınan yetkinin, son inceleme mercii olarak Danıştay yerine başka bir idari yargı yerini belirlemekle sınırlı olduğunu ve *"kanun yollarını"* tümüyle kapatma yetkisini içermediğini ifade etmektedir. Buna karşın Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Gerekçesi ise Anayasa'nın 13. maddesine göre, temel hak ve özgürlüklerin kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği ve itiraz konusu kuralla, kanun yoluna başvurulmasına olanak vermeyecek biçimde hak arama özgürlüğüne kamu yararı amacıyla getirilen sınırlamada demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırılık bulunmadığıdır. Ayrıca Mahkeme, Anayasa'nın 155. maddesinde yer alan kuralın, *tüm kararların mutlak olarak Danıştay incelemesinden geçirileceği anlamına gelmediğini; mahkemelerin kuruluş, görev, işleyiş ve yargılama usullerini Anayasa çerçevesinde düzenlemekle görevli olan kanun koyucunun basit gördüğü kimi davalarda üst yargı yolunu kapatabileceğinin açık olduğunu, bu nedenlerle itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 155. maddesine aykırı olmadığını belirtmiştir.*⁵⁶

oluşturulması konusunda bir ödev yüklendiğini göstermekle birlikte kanun yollarının kaç dereceli olacağı konusunda bir emir içermediği ifade edilmiştir (Akkaya, s. 48); Benzer şekilde adil yargılanma hakkının en önemli unsuru olduğu kabul edilen hukuki dinlenme hakkının da mahkemelerin derecelendirilmesi hususunu kapsamadığının Alman hukuk öğretisinde kabul edildiği; Türk hukuk öğretisindeyse kanun yoluna başvuru hakkının yargılama içerisinde hakkı ihlal edilen kişi bakımından hukuki dinlenme hakkının bir gereği olarak kabul edilmesi gerektiğine vurgu yapıldığı ifade edilmiştir (Akil, s. 236, 237).

⁵⁵ Akkaya, s. 47.

⁵⁶ AYM, E. 2001/232, K. 2001/89, Karar Tarihi: 23.5.2001; 19.01.2002 Tarihli, 24645

A. AB ve AİHM BAĞLAMINDA İSTİNAF MAHKEMELERİ

İstinaf düzenlemesinin Türk hukukundaki temelleri bakımından değinilebilecek bir diğer konu da Anayasa'nın 90. maddesiyle iç hukukun bir parçası haline gelen ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşme niteliğinden dolayı kanunlar karşısında öncelikli konumda olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir. Yargısal temel haklar açısından Sözleşme'nin en önemli hükümleri, 6. maddede düzenlenen "adil yargılanma hakkı" ve 13. maddede düzenlenen "etkili bir hukuki yola başvuru hakkı"dır. Sözleşme'nin 6. maddesinde düzenlenen ve adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usulü güvence sağlayan bir haklar bütünü olan adil yargılanma hakkı, usul hukukuna ilişkin koruma mekanizmaları içermesiyle bir "adalet standardı" (*standard of fairness*) oluşturur.⁵⁷

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde adil yargılanma hakkının unsurları sayılmış;⁵⁸ ancak bu sözleşmeden kaynaklanan bir kanun yolu hakkının var olup olmadığı hususuna değinilmemiştir. 13. maddede de etkin bir hukuki yola başvuru imkânından bahsedilmekle birlikte bunun için kanun yolu hakkının bulunması zorunluluğuna yer verilmemiştir. Bu nedenle, Sözleşme'ye taraf devletlerin mahkeme önünde gerçekleşen yargılamalarda adil yargılanma hakkının gereklerini yaşama geçirmeleri gerektiği; ancak kanun yolunun bir hak olarak düzenlenmesi zorunluluğunun bulunmadığı ve taraf devletlerin dereceli yargılama teşkilatı oluşturmakla görevli olmadıkları sonucu çıkarılmıştır.⁵⁹ Adil yargılanma hakkı ve etkin başvuru imkânını yorumlayan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında da dereceli yargılama modeli ve üst mahkeme kurulmasının zorunlu olmadığı belirtilmekte; ancak bir yargı sisteminde istinaf ve temyiz yolları kabul edilmişse bunların adil yargılanmanın gerekleri-

Sayıli Resmi Gazete.

⁵⁷ Bkz. Billur Soydan Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2002, S. 254, s. 86.

⁵⁸ Buna göre adil yargılanma hakkının "kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma", "makul süre içinde yargılanma", "aleni olarak yargılanma" ve "hakkaniyete uygun olarak yargılanma" olmak üzere dört unsuru bulunmaktadır (Süha Tanrıver, "Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı", *TBBD*, 2004, s. 53, s. 193).

⁵⁹ Akkaya, s. 48, 49; Akil, s. 236; Yıldırım, s. 13-23.

ne uygun olarak işletilmesi gereğine vurgu yapılmaktadır.⁶⁰

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde doğrudan bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte bu sözleşmeye ek 7. Protokol'de,⁶¹ ceza yargılamasında verilen mahkûmiyet kararlarına karşı bireye, hükmün bir üst mahkeme tarafından incelenmesini isteme hakkı tanıyan bir hüküm⁶² bulunmaktadır. Bu protokolün ardından, Avrupa Konseyi

⁶⁰ “Yukarıda özetlenen savunmanın hareket noktası, Oudenaarde mahkemesi önündeki yargılamanın Sözleşme'nin 6(1). fıkrası dışında kaldığı iddiasıdır. İlk bakışta bu savunma bir ikilem içermektedir. Sözleşme'nin 6(1). fıkrası, öncelikle ilk derece mahkemeleriyle ilgilidir; daha yüksek derecelerde mahkemelerin varlığını zorunlu kılmamaktadır. Bu fıkradaki tarafsızlık gibi temel güvencelerin, sözleşmeciler devletlerin kurmayı yeğledikleri üst veya temyiz mahkemelerinde de bulunmasını gerektirdiği doğrudur (bkz. yukarıda geçen Delcourt kararı, parag. ... ve en yakın tarihli karar olarak 22.02.1984 tarihli Sutter kararı, parag. 28). Ancak böyle bir durumda bile, buradan alt mahkemelerin gerekli güvenceleri taşımak zorunda olmadıkları sonucu çıkmaz. Böyle bir sonuç, birden fazla düzeyde mahkemelerin kurulmasındaki niyetle, yani uyumsuzluğun taraflarına sağlanan korumanın daha fazla güçlendirilmesi niyetiyle bağdaşmaz.” De Cubber-Belçika Davası, 26.10.1984 tarihli, 9186/80 Başvuru No'lu Karar, Çev. Osman Doğru, Anadolu Üniversitesi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları, (Erişim: 1 Haziran 2015), <http://aihmgoster.asp?id=90> ; Yukarıdaki kararda değinilen Delcourt v. Belçika kararı ise şu şekildedir: “Mahkeme'ye göre, temyiz mahkemesinin bir davanın esasına girememesi, bu mahkemenin bir suç isnadının “karara bağlanması”na karışmadığı anlamına gelmez. temyiz mahkemesinin görevi, dava mahkemesinin kararını onamak veya bozmak ile sınırlı olmakla birlikte verdiği karar, kişinin statüsünü “mahkum” veya “aklanmış” kişi olarak değiştirebilmekte veya sanık hakkındaki isnada konu olan suçların kovuşturulmasını sona erdirebilmektedir. Ceza yargılaması bütünsel bir yapı olup, icrai bir kararla sona erer; temyiz mahkemesi önündeki yargılama bu sürecin özel bir aşamasını oluşturduğundan Sözleşme'nin 6(1). fıkrasının dışında kaldığını düşünmek zordur. Sözleşme'nin 6(1). fıkrası sözleşmeciler devletleri üst derece mahkemeleri veya temyiz mahkemesi kurmaya zorlamamaktadır; ancak bu tür mahkemeler kurmuş olan devletler, bu mahkemeler önünde yargılanan kişilere 6. maddedeki hakları sağlamak zorundadırlar. Sözleşme'deki anlamıyla demokratik bir toplumda adil yargılanma hakkı öylesine öncelikli bir role sahiptir ki, 6(1). fıkranın dar yorumlanması bu maddenin amacına uygun düşmez. Bu nedenlerle Mahkeme, temyiz yargılamasında da 6. maddenin uygulanabilir olduğu sonucuna varmış, ancak uygulanma tarzının her davanın özel koşullarına bağlı olduğunu belirtmiştir.” Delcourt v. Belçika Davası, 17.01.1970 tarihli, 2689/65 Başvuru No'lu Karar, Çev. Osman Doğru, (Erişim: 1 Haziran 2015), <http://aihmgoster.asp?id=11> .

⁶¹ Bu protokol, 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girmiş ancak Türkiye tarafından 10.03.2016 tarihinde ve 6684 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunmuş; onaylanması hakkındaki 2016/8717 sayılı karar da 8 Nisan 2016 tarihli ve 29678 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Protokol hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulanması, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s. 312.

⁶² Söz konusu protokolün 2. maddesi şu şekildedir:

Bakanlar Komitesi'nin 1995 tarihli bir tavsiye kararında da "üst mahkemece (istinaf anlamında) inceleme usullerinin yalnız ceza davalarında değil, hukuk ve ticaret davaları için de kabul edilmesi gerektiği" ve "bireylerin iki dereceli yargılamayı talep hakkının anayasal bir hak olduğu" belirtilmiştir.⁶³ Ayrıca bu tavsiyede kanun yoluna getirilebilecek sınırlandırmalara da değinilmiş; kanun yoluna başvuru imkânının yalnızca nihai kararlara karşı tanınabileceği ve küçük uyuşmazlıklara karşı kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılabilmesi ifade edilmiştir.⁶⁴

Görüldüğü gibi protokol yalnızca ceza yargılamasını, tavsiye kararı da hukuk davalarını içermektedir. Ancak aşağıda da değinileceği gibi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin suç ve ceza kavramlarını geniş yorumlayarak, idari yaptırım niteliğindeki vergi cezalarını da adil yargılanmanın getirdiği usulî güvencelerden yararlanabilecek uyuşmazlıklar içerisinde değerlendirmesi⁶⁵ sebebiyle vergi cezalarına

"Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı:

1. Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkûm edilen her kişi, mahkûmiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dâhil olmak üzere, yasayla düzenlenir.

2. Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle önem derecesi düşük suçlar bakımından ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatını müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkûmiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir."

⁶³ Yıldırım, s. 13, 14, 23.

⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. "Hukuki ve Ticari Davalarda Kanun Yolu Sistemleri ve Usulleri İşlevinin Geliştirilmesi Hakkında 5 no'lu Tavsiye Kararı", (Erişim: 1 Haziran 2015), http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/bakanlar_komitesi/CMRec19955TRAppealinCivilCommercial.pdf.

⁶⁵ AİHS, 6. maddenin uygulanabilirliğini bütün yargılama süreçleri için değil, bir kısım yargılama süreçleri için öngörmüştür. Sözleşme'ye göre bireyin adil yargılanma hakkı, "medeni hak ve yükümlülükler" in ve "suç isnatları"nın, karara bağlanması süreçleriyle sınırlıdır. Bu bakımdan, bireylerin tabi oldukları ulusal hukukta tanımlanan hak ve özgürlüklerin tamamı hakkında, 6. maddenin getirdiği güvenceler geçerli olmayacaktır (David Harris, Michael O'boyle, Colin Warbrick, Law of the European Convention on Human Rights, Second Edition, Oxford University Press, 2009, s. 211); Söz konusu madde metninde "medeni hak ve yükümlülük" ve "suç isnadı" kavramlarına ilişkin bir tanım yer almamakla birlikte her iki kavram da Avrupa İnsan Hakları Komisyonu (AİHK) kararları ve AİHM içtihatlarıyla açıklanmıştır (Bkz. Gülay Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Mart 2015, Y. 6, S. 20, s. 144); Biçim ve konusu kamusal nitelik taşıyan ancak sonucu özel bir hak-

ilişkin davaların, bu protokolde belirtilen ceza yargılamalarına dâhil olduğunu kabul etmek gerekir. Ceza mahkemelerince görülen adli nitelikteki vergi suçlarına ilişkin davaların ise söz konusu protokolde bahsedilen ceza yargılamalarına dâhil olduğu konusunda kuşku yoktur. Dolayısıyla vergi cezalarına ilişkin mahkûmiyet hükümleri bakımından protokol, bir üst mahkemeye ve istinafa, genel bir ifadeyle ikinci derecedeki bir yargı makamına başvurma hakkı tanımaktadır.

Sonuç olarak vergi yargılamasında adil yargılanma hakkının geçerliliği tartışmaları bir yana bırakılarak bu husus, Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bakımından değerlendirildiğinde, idari yargıda ve vergi yargısında istinaf mahkemelerinin, hatta kanun yollarının bir hak olarak düzenlenmesinin zorunlu olmadığı görülür. Bununla birlikte tavsiye kararlarıyla bu tür düzenlemelerin yapılması gerektiği ve –Avrupa Birliği müktesebatının bir parçası

kı veya yükümlülüğü etkileyen birçok davayı madde kapsamında değerlendiren Mahkeme, vergi hukukunda kamu hukukuna ait yönün ve kamusal yetki kullanımının ağır basması nedeniyle, vergi yükümlülüğüne ilişkin sıradan davaların medeni uyuşmazlık olmadığına hükmetmiştir (Philip Baker, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?", *Intertax*, 2001, Vol. 29, Iss. 6-7, s. 205); Görüldüğü üzere, vergi borcunun varlığı ve miktarına yani vergi aslına ilişkin davalar m. 6/1'deki medeni hak ve yükümlülükler kategorisinin dışındadır. Dolayısıyla bu tür uyuşmazlıklarda başvurucular; mahkemeye başvurma, davalarının makul sürede karara bağlanması, adil bir yargılama yapılması, aleni duruşma, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri önünde yargılanma gibi güvencelere sahip olmayacaktır (Philip Baker, "The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters", *Intertax*, 2001, Vol. 29, Iss. 11, s. 360-361); İstikrar kazanan bu içtihadın istisnaları olarak da sosyal güvenlik primleri, vergi iade talepleri, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan maddi zararın giderilmesine yönelik tazminat talepleri ve bir vergi incelemesi neticesinde alkol satış ruhsatının iptaline ilişkin davalarda Mahkeme, maddi menfaat tespiti yaparak bu uyuşmazlıkları, 6. madde kapsamı içerisinde değerlendirmiştir. Adli mahkemelerde görülen vergi suçları yanında Mahkeme, suç ve ceza kavramlarının boyutunu genişleterek para cezası içeren ve idare tarafından uygulanan vergi cezalarını bir suç isnadı olarak değerlendirmekte ve bunlara ilişkin yargılama süreçlerini adil yargılanma hakkının korunması altında kabul etmektedir (Yaltı, s. 88, 89); Cezai nitelik taşıyan idari yaptırımlar için daha geniş bir koruma getirilerek yalnızca AIHS'nin kalıpları içinde kalınmaması, Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ve Divan'ın içtihatlarının da dikkate alınması ve bu tür yaptırımlar uygulananlara istinaf ve temyiz hakkının tanınması hakkında bkz. Durmuş Tezcan, "AIHS Açısından Vergi Cezaları Ve Adil Yargılanma Hakkı", 2006 Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Danıştay Matbaası, Ankara 2008, s. 28.

olan- Türkiye'nin Katılım Ortaklığı Belgesi'yle⁶⁶ ulusal programında⁶⁷ istinaf mahkemelerinin kurulmasının hedefler arasına alındığının da göz ardı edilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.⁶⁸

IV. 6545 SAYILI KANUNLA VERGİ YARGISINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların bir kısmı bölge idare mahkemelerince itirazın incelenmesi de büyük çoğunluğu temyiz talebi üzerine Danıştay'da hukuki denetime tabi tutulmuştur. 6545 sayılı Kanun'un gerekçesinde de ifade edildiği üzere *idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmiş Danıştay'da, yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir*. Bu nedenle de dosyaların kesinleşme sürecinin uzaması ve idari yargıda istinaf düzenlemesi öteden beri tartışılan bir konudur.⁶⁹

Tüm bu tartışmaların sonucunda 6545 sayılı Kanun'la bölge idare mahkemeleri istinaf mercileri olarak yapılandırılarak itiraz yerine istinaf kanun yolu düzenlenmiştir.⁷⁰ Bu kapsamda, başvuru usulüyle inceleme ve yargılama usulüne ilişkin çeşitli düzenlemeler getirilerek, bölge idare mahkemelerinin vereceği kararlar yeniden düzenlenmiştir. Bu değişikliğe paralel olarak diğer kanun yollarında ve yargı örgütü sisteminde çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun daha önce itirazın

⁶⁶ 14 Nisan 2003 tarihinde Avrupa Birliği Konseyi tarafından kabul edilen Türkiye için Katılım Ortaklığı Belgesi'nde de istinaf mahkemelerinin kurulmasına ilişkin hazırlıklar öncelikler arasına alınmıştır. (Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Birliği İle İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara 2003, Erişim: 28.06.2013, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/Adaylik-Sureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2003.pdf, s. 9).

⁶⁷ Avrupa Birliği müktesebatının üstlenmesine ilişkin 2003 Yılı Türkiye Ulusal Programı'nda yargının işlevselliğinin güçlendirilmesi, adli ve idari yargı kapasitelerinin artırılması başlığı altında, yargının bağımsızlığının ve etkinliğinin güçlendirilmesi ve istinaf mahkemelerinin kurulması öncelikli hedefler arasında belirlenmiştir (2003 Yılı Ulusal Program Dokümanları, Erişim: 28.06.2015, http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/pdf/IV-24.pdf, s. 697).

⁶⁸ Akkaya, s. 51.

⁶⁹ Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, TBMM, Yasama Yılı: 4, Yasama Dönemi: 24, S. 592, s. 11.

⁷⁰ İmdat Türkay, "Mükelleflerin Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı "İstinaf Yoluna" Başvurması", *Yaklaşım Dergisi*, 2014, S. 260, s. 262.

düzenlendiği 45. ve temyize ilişkin 46. maddelerinde yapılan değişiklikler, istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır. 45. maddede yapılan değişiklikte itiraz yolu kaldırılmış; ilk derece mahkemelerince verilecek ve kesinleşerek istinaf ya da temyiz yoluna başvurulamayacak kararlarla, istinaf incelemesi için bölge idare mahkemelerine gelen davaların incelenme ve karara bağlanma usulü belirlenmiştir. 46. maddede yapılan değişiklikte de istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangilerinin temyizen incelenmek üzere Danıştay'a gideceği belirlenmiş ve bu maddede sınırlı biçimde sayılan konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerince yapılacak istinaf incelemesi sonucunda kesinleşmesi öngörülmüştür.⁷¹

A. KANUN YOLLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER VE İSTİNAFIN BENİMSENMESİ

6545 sayılı Kanun'la İYUK'un 45. maddesinde yapılan değişiklikte itiraz kanun yolu düzenlemesinden vazgeçilmiş ve istinaf kanun yolu hükme bağlanmıştır. Söz konusu kanunla, istinaf başvurusunda bulunulabilecek ilk derece mahkemesi kararları ve istinaf incelemesi sonucunda temyize konu edilebilecek kararlar sınırlı şekilde belirlenmiş olup, bazı kararlara karşı istinaf ve temyiz yoluna başvurma imkânı tanınmamıştır. Buna göre idare ve vergi mahkemelerince, konusu beşbin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacak; konusu beşbin Türk lirasını geçen, idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ise istinaf yoluyla bölge idare mahkemelerince incelenecektir.

Kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilecek; bu başvuru, temyiz başvurusunun şekil ve usullerine tabi olacaktır. Ancak bu yola başvurmak isteyen kişi, dilekçesinde istinaf yolunda incelenmesi gereken bir uyuşmazlık için yanlış bir makamı belirterek talepte bulursa dahi bu talep konusu dosya, istinaf merci olan bölge idare mahkemelerine gönderilecektir.⁷² Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonucunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine; karardaki maddi

⁷¹ 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 11.

⁷² Erdem, s. 23.

yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse bu yanlışlıkları düzelterek yine başvurunun reddine karar verecektir. İlk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmayan bölge idare mahkemesi, istinaf başvurusunun kabulüyle ilk derece kararının kaldırılmasına karar verecek ve işin esasına bizzat kendisi girerek söz konusu uyuşmazlık hakkında yeni bir karar verecektir.

Görüldüğü gibi istinaf incelemesinde kural, ilk derece mahkemesince verilen kararda tespit edilen maddi veya hukuki eksikliklerin istinaf mahkemeleri tarafından tamamlanarak nihai kararın da bu mahkemelerce verilmesidir. Ancak bunun bir istisnası söz konusudur. İYUK 14. ve 15. maddeler uyarınca ilk derece mahkemeleri tarafından yapılan ilk incelemeler üzerine verilen bir karara karşı istinafa başvurulmuş ve istinaf merci bu başvuruyu haklı görmüşse; kararı kaldırarak dosyayı ilk derece mahkemesine geri gönderir.⁷³ Benzer şekilde, ilk derece mahkemesinde davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkeme tarafından ve reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılması durumlarında bölge idare mahkemesi, kararı kaldırarak dosyayı geri gönderir. Bölge idare mahkemesince verilen bu kararlar kesindir.

Vergi yargılamasında geçerli olan ve vergi hâkimini re'sen araştırma yapma yetkisi ve göreviyle donatan ilkeye bölge idare mahkemelelerinin de dâhil edilmesi amacıyla İYUK 20. maddeye, *Danıştay ve idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapabilecekleri hükmüne bölge idare mahkemeleri de eklenmiştir.*

İstinafa ilişkin usulle ilgili değinilecek son husus da idari yargı sistemine 6545 sayılı Kanun'la dâhil edilen ve yeni bir uygulama olan "*ivedi yargılama usulü*" ne tabi davalarda doğrudan temyiz yoluna gidileceği ve istinafa başvurulamayacağıdır. Buna göre, ivedi yargılama usulünün öngörüldüğü hızlı yargılama yapıp karar alınması gereken -örneğin; ödeme emrine karşı dava açılması gibi- durumlarda ilk derece mahkemesi kararının ardından istinaf yoluna gidilmeyecek; kararın tebliğini izleyen on beş gün içerisinde Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilecektir.⁷⁴ Kanun koyucunun gerekçede de belirttiği

⁷³ Erdem, s. 23.

⁷⁴ İYUK madde 20/A-g: "Verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir."

üzere nitelikleri itibariyle ayrı tuttuğu ve *gecikerek karar verilmesinde hem idare hem de davacılar bakımından katlanılması zor ya da imkânsız sonuçlar doğuracak sınırlı sayıdaki dava türünün, diğerlerine göre daha ivedi bir şekilde sonuçlandırılması gerekmektedir.*⁷⁵

Yargılama usulü, yürütmenin durdurulması, kanun yolu gibi pek çok hususun İYUK'taki genel kurallardan ayrı düzenlendiği bu durumda, istinaf yolu atlanarak doğrudan üçüncü dereceye geçilebileceği düzenlenmiştir. Ancak istinaf yolu düzenlenip temyiz yolu kapalı tutulsaydı, "istinafta verilecek kararlar, temyize nazaran daha mı adletsiz ve hukuka aykırı olacaktı" sorusu akla gelmektedir.

1. Temyize İlişkin Hükümde Yapılan Değişiklik

6545 sayılı Kanun'la 45. maddede istinaf kanun yolunun düzenlenmesi dolayısıyla temyize ilişkin 46. maddede de bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle bölge idare mahkemelerince esas hakkında karara bağlanan dava türlerinden hangilerinin temyize tabi olduğu sınırlı bir şekilde sayılmıştır. Dolayısıyla bu maddede sayılanlar dışındaki nihai bölge idare mahkemesi kararları kesin olup, bu kararlar aleyhine temyiz yoluna başvurulamayacaktır. Buna göre, konusu yüz onyedibin Türk lirasını aşan tam yargı davaları, vergi davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar ve düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları aleyhinde Danıştay nezdinde temyiz yoluna başvurulabilecektir.

Temyiz incelemesi sonucunda verilen kararları düzenleyen 50. maddede, temyiz üzerine bölge idare mahkemesi ve ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay dairesince yapılacak işlemler düzenlenmiş; bozulan dosyaların öncelikle inceleneceği ve yeniden karara bağlanacağı öngörülmüştür. Söz konusu maddede, bozma üzerine ısrar hakkı münhasıran bölge idare mahkemelerine tanınmıştır. Bölge idare mahkemesi bozma üzerine kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi halinde talep, konusuna göre Vergi veya İdari Dava Daireleri Kurulu'na incelenecek ve karara bağlanacaktır.⁷⁶ Bu durumda Vergi

İYUK madde 45-8: "İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz."

⁷⁵ 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 14.

⁷⁶ Söz konusu değişiklik öncesinde kararında ısrar hakkı, ilk derece mahkemeleri

veya İdari Dava Daireleri Kurulu'nun kararlarına uyulması zorunlu tutulmuştur. Bozmaya uyularak verilen kararın temyizi halinde de temyiz merci bozmaya uygunlukla sınırlı bir inceleme yapacaktır.

Ayrıca 6545 sayılı Kanun'un 103. maddesiyle, "*temyiz edilemeyecek*

olan idare ve vergi mahkemelerine aitti. Buna göre temyiz incelemesine tabi kararı kısmen veya tamamen Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından bozulan ilk derece mahkemesi; bozma kararına uyarak uyuşmazlık hakkında yeniden karar verebileceği gibi bozma kararına uymayarak ilk kararında aynen ya da kararı kısmen bozulmuşsa, bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar edebilirdi. İsrar kararının temyiziye konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca karara bağlanıyor ancak daire ile ilk derece mahkemesi arasındaki ihtilafı husus dışında kalan ve bu nedenle de daire tarafından temyiz incelemesine tabi tutulmayan hususlar hakkında karar vermek üzere dosya daireye geri gönderiliyordu. Bu duruma ilişkin bir İDDK kararında yer alan bir karşı oy yazısında da belirtildiği gibi bu tür kararlar için Kanun, İDDK'yı sadece idare mahkemesi ile Danıştay dairesi arasındaki hukuki ihtilafı çözen bir hakem konumunda görmeyip, başlı başına ve tam anlamıyla bir 'temyiz merci' olarak belirlemiştir. İDDK'nın temyiz incelemesinin bir kısmını kendisinin yapıp, kalan kısmını başka bir merciye (daireye) yaptırmasının hiçbir yasal dayanağı bulunmamaktadır. (İDDK, E. 2009/686, K. 2013/2370, 20.06.2013; İDDK, E. 2010/3585, K. 2013/4001, 13.11.2013).

Ayrıca dairece incelenmeyen hususlar hakkında karar verilmek üzere dosyanın daireye gönderilmesi, pratikte paradoksal bir durum ortaya çıkarabilecektir. Şöyle ki; daire başka bir hukuka aykırılık nedeniyle idare mahkemesinin nihai kararını tekrar bozabilecek; idare mahkemesi bu bozmaya da ısrar edebilecek ve dava hakkında yeniden nihai bir karar verecek, bu yeni karar temyiz edildiğinde de İDDK tekrar kısmi bir temyiz incelemesi yaparak karar verecek, mahkeme ile daire arasındaki son itilafı hususu çözmekle yetinerek idare mahkemesini haklı görürse ısrar kararını onayarak diğer hususlarda karar vermek üzere dosyayı yeniden daireye gönderebilecektir. Böyle bir durumda, idari yargıda davaların teorik olarak hiç kesinleşmemesi gibi bir olasılık ortaya çıkacaktır. Yargılama faaliyetinin devamı süresince her derecedeki incelemede gözetilmesi gereken "adil yargılanma hakkı", "usul ekonomisi" ve "yargılamanın kesin hükme ulaşma gayesi" dikkate alındığında kanun koyucunun, ısrar üzerine verilen nihai kararların temyiz merci olarak Danıştay'ın en üst noktadaki yargısal birimi olan dava daireleri kurullarını belirlemeyi ve süreci çok fazla uzatmamayı tercih ettiği yönünde bir yorum yapılabilir.

6545 sayılı Kanun'la değişikliğe uğrayan İYUK 50. maddenin "...ısrar kararının temyizi hâlinde talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır" şeklindeki ifadesinin bu husustaki tartışmalarla son verdiği söylenebilir. Bu hüküm karşısında, Danıştay'ın ısrar kararı üzerine daire ile bölge idare mahkemesi arasındaki ihtilafı husus dışında kalan ve bu nedenle de daire tarafından temyiz incelemesine tabi tutulmayan hususlar hakkında karar vermek üzere dosyayı daireye göndermesi mümkün olmayacak; bu hususlar hakkında da inceleme yapıp karar vermesi gerekecektir. Söz konusu değişikliğin de bu uygulamaya son vermek ve konuya netlik kazandırmak amacıyla taşıdığı ifade edilebilir. Sonuç olarak, önceki hükmün lafzı da tersi yönde bir yorumla olanak vermese de değişiklikle birlikte kanun, dava daireleri kurullarını tam bir temyiz merci olarak öngörmüştür. Bu nedenle ısrar kararının temyiz incelemesini bütünüyle dava daireleri kurulları yapmalıdır.

kararlar” başlığı altında, idare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararlarının temyiz edilemeyeceğine ilişkin 47. maddesi de itiraz kurumunun kaldırılması ve istinaf yolunun düzenlenmesiyle birlikte bu maddeye olan ihtiyacın ortadan kalkması sebebiyle kaldırılmıştır.

1. Kanun Yararına Bozmanın “Kanun Yararına Temyiz” Olarak Düzenlenmesi

İdari yargı ve vergi yargısında yer alan kanun yararına bozma kurumu, kesin nitelik taşıyan kararlar aleyhine bir başvuru imkânı taşıması sebebiyle olağanüstü kanun yollarından biridir. 6545 sayılı Kanun’la İYUK 51. maddedeki “kanun yararına bozma” hükmünün başlığı “*kanun yararına temyiz*” şeklinde değiştirilmiştir. İdari yargıda istinaf kanun yolunun kabul edilmesinin doğal sonucu olarak kanun yararına temyiz kurumunda da birtakım değişiklikler yapılmıştır.⁷⁷

Değişiklik öncesinde, “*bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay’ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler*”in kanun yararına temyiz olunabileceği öngörülmüştü. Söz konusu değişiklik “*idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar*”dan hukuka aykırı olanların kanun yararına temyiz olunabileceğine hükmedilmiştir. Ayrıca ikinci fıkrada yer alan “mahkeme ve Danıştay” ifadesi, istinaf merci konumundaki bölge idare mahkemelerini de içine alacak şekilde “merci” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliklerle idare ve vergi mahkemeleriyle bölge idare mahkemelerinin kesin nitelik taşıyan kararları aleyhine kanun yararına temyiz yoluna gidilebilecektir.

2. Karar Düzeltme Yolunun Kaldırılması

İYUK 54. maddede, *kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, kararın usul ve kanuna aykırı bulunması, hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması* sebeplerine dayanılarak kararın

⁷⁷ 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 16.

tebliğini izleyen on beş gün içinde söz konusu kararı veren mahkeme tarafından kararın düzeltilmesinin istenebileceği düzenlenmişti. Temyiz veya itiraz merci tarafından verilen nihai kararların henüz kesinleşmeden aynı mahkeme tarafından tekrar gözden geçirilmesini sağlayan bir kanun yolu olan karar düzeltme kurumu, olağan kanun yollarından birincisini, temyizi izleyen bir süreci oluşturmaktaydı. Türk hukukunun geliştirdiği bir kurum olan,⁷⁸ gerekli ve geçerli olup olmadığı da tartışmalı bulunan ve yapılan başvurulara karşı kabul edilenlerin sayısının azlığının bu yolun nadiren ve kimi ayrıksı hallerde işlediğine işaret ettiği düşünülen⁷⁹ karar düzeltme yolu, istinaf kurumu düzenlenerek yürürlükten kaldırılmıştır (6545 sayılı Kanun m. 103/b).

Bununla birlikte geçici 8. maddenin yayım tarihi olan 6545 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 28 Haziran 2014 tarihinden önce karar düzeltme isteminde bulunulanlarla karar düzeltme başvuru süresi geçmemiş olanlardan başvurusu yapılanların karar düzeltme istemlerinin görülmesine devam edileceği belirtilmiştir.⁸⁰ Karar düzeltme yolunun kaldırılmasına rağmen bir süre daha kararın düzeltilmesi yönünde hüküm verilmesi şeklindeki bu durum, verilen bu hükümlerin hukuken geçerliliği açısından bir başka sorunu doğurmuştur.

B. İSTİNAF İNCELEMESİ İLE GÖREVLİ MAHKEMELERİN YAPISINDA VE İŞLEYİŞİNDE DEĞİŞİKLİKLER

6545 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3. maddesinde çeşitli değişiklikler yapılmış ve bundan sonra gelmek üzere 3/A-3/H arasında sıralanan bir dizi madde eklenmiştir. Bu kapsamda idari yargıda istinaf kanun yolunun yapılandırılması amacıyla bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısına, görevlerine, toplantı ve karar alma usulüne, bu mahkemelere atanacak başkan, daire başkanı ve üyelerin niteliklerine ve bu mahkemelerde kurulacak müdürlüklere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

⁷⁸ A. Şeref Gözübüyük, "İdari Yargıda Kararın Düzeltilmesi", *AÜSBFD*, 1965, C. 20, S. 4, s. 145.

⁷⁹ Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdare Hukuku-2*, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 745.

⁸⁰ 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 16.

1. Bölge İdare Mahkemesinin Yapısı

2576 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yapılan değişiklikle bölge idare mahkemelerinin yapısına önemli değişiklikler getirilmiş; bu mahkemelerin istinaf kanun yoluna ilişkin faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için gereken yapı ve teşkilat düzenlenmeye çalışılmıştır.⁸¹ Daha önce başkan ve iki üyeye toplanan ve gerektiğinde birden fazla kurul halinde çalışması öngörülen bölge idare mahkemelelerinin bu değişiklikle başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşması tasarlanmıştır.⁸² Bunun yanında istinaf sisteminin uygulanabilmesi açısından bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki dairenin bulunacağı, gerekli hallerdeyse Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından bu sayının artırılıp azaltılabileceği öngörülmüştür.

Daha önce başkan ve iki üyeden oluşması öngörülen bölge idare mahkemelerinde bir başkan ve *yeterince üye* bulunması düzenlenmiştir. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından atama yapılması hükmü ise korunmuştur.

2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri

6545 sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikler öncesinde İYUK 8. maddede düzenlenen bölge idare mahkemesinin görevleri, söz konusu değişikliklerle İYUK 3. maddenin hemen ardında yer verilen 3/A hükmüyle belirlenmiştir. Bu bağlamda daha önce *"yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine incelemek ve kesin olarak hükme bağlamak"* olarak belirlenen bölge idare mahkemelerinin görevi, *"istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak"* şeklinde değiştirilmiş; böylece bölge idare mahkemelerinin asli görevi eskiye nazaran oldukça genişletilmiştir.⁸³

İYUK 3. maddeye eklenen 3/B maddesiyle de bölge idare mahkemesi başkanının bölge idare mahkemesi dairelerinden birine, başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna da başkanlık etmesi hükme

⁸¹ 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 13.

⁸² Erdem, s. 27.

⁸³ Erdem, s. 27.

bağlanmıştır. 3/C maddesiyle ise başkanlar kurulunun *daireler arasında işbölümünü belirlemek, dairelerin hukuki ve fiili nedenlerle toplanamaması durumunda diğer dairelerden üye görevlendirmek, idari yargıda istinaf yolunda, dairelerin benzer konularda birbiriyle çelişen kararlar vermesini önlemek amacıyla bu tür kararların Danıştay Başkanlığı'na gönderilmesini sağlamak gibi görevleri sayılmış ve çalışma usulleri belirlenmiştir.*

İYUK'a eklenen 3/D maddesiyle de bölge idare mahkemesi bünyesinde kurulması öngörülen dairelerin görevleri sayılmış; bunlardan en önemlisi sayılabilecek *"ilk derece mahkemelerince verilen ve istinafa gidilebilecek nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını incelemek ve karara bağlamak"* görevi düzenlenirken; yürütmenin durdurulması taleplerine dair verilen kararlara yapılan itirazları hükme bağlamak da dairelerin görevleri arasına dâhil edilmiştir.

İYUK 27/7 ve 2576 sayılı Kanun'un dairelerin görevlerini düzenleyen 3/D hükmü birlikte değerlendirildiğinde, bölge idare mahkemeleri ve idare ve vergi mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri üzerine verilecek kararlara karşı yapılan itirazları bölge idare mahkemesi dairelerinin karara bağlayacağı sonucuna ulaşılır. Yürütmenin durdurulması kararını itiraz üzerine inceleyen bölge idare mahkemesinin istinaf incelemesinde vereceği karara ilişkin önceden bir kanaat oluşabileceği ve bunun *ihsas-ı rey* olup olmayacağı da soru işaretlerinden biridir. Bu durumda, itirazların akıbetlerinin belirlenmesi neticesinde *görüş bildirme (ihsası rey)* durumunun ortaya çıkmaması⁸⁴ amacıyla istinaf yolu açık bir davada, yürütmenin durdurulması taleplerini karara bağlayan hâkimlerin, bu davanın istinaf incelemesinde yer almaması soruna çözüm getirebilir.⁸⁵

⁸⁴ Danıştay'ın da yürütmenin durdurulması kararlarını, önceden görüş bildirmiş olma (ihsas-rey) endişesi sebebiyle gerekçesiz biçimde verdiği ifade edilmiştir. (Kaboğlu İbrahim Özden, "Yürütmenin Durdurulması", *Ankara Barosu Dergisi*, 1976, C. 33, S. 4, s. 645; Ancak gerekçesiz karar vermek Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiğinden bu durumun Anayasa'ya aykırı olduğu ve yürütmenin durdurulması kararının gerekçeli olmasının hâkimin görüşünü önceden açıklaması niteliğinde olmadığı düşünülmektedir. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu da 27. maddesinde yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olması kuralını getirmiştir. (Bkz. Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s. 454, 455; Muammer Oytan, Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, Ülkemiz Matbaası, Ankara 1973, s. 169).

⁸⁵ Aksi takdirde, İYUK 31. madde atfı nedeniyle HMK m. 36/1-c'de yer alan ve hâkimin reddi sebeplerinden biri sayılan "Davada, tanık veya bilirkişi olarak

6545 sayılı Kanun'un getirdiği değişiklikler öncesinde bölge idare mahkemesinin görevleri arasında yer alan "yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek" görevi, değişiklikle dairelerin görevleri arasına alınmıştır. "Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hâllerde; o davanın bölge idare mahkemesi yargı çevresi içinde bulunan başka bir mahkemeye nakline veya yetkili mahkemenin tayinine karar vermek" görevi de dairelerin görevleri arasında sayılmıştır. 3/E maddesiyle de bölge idare mahkemesi başkanı, daire başkanı ve üyelerinin nitelikleri ve atanmaları düzenlenmiş; bölge idare mahkemesi başkan ve daire başkanlarının birinci sınıf olmuş, üyelerininse birinci sınıfa ayrılmış idari yargı hâkim ve savcılar arasında Hâkimler ve Savcılar Kurulu⁸⁶ tarafından atanacağı öngörülmüştür. Ayrıca bunların tamamının birinci sınıfa ayrılmayı gerektiren nitelikleri yitirmemiş olması gerekmektedir.⁸⁷ Danıştay üyeleri arasından bölge idare mahkemesi başkan ve daire başkanlıklarına atanma usulü de yine maddeyle hükme bağlanmaktadır.⁸⁸

3. Geçiş Hükümü

6545 sayılı Kanun'la istinaf yolunun uygulanmaya başlanabilmesi için gerekli süreçte hangi hükümlerin uygulanacağına dair İYUK'a geçiş hükümü niteliğindeki geçici 8. madde eklenmiştir. Buna göre idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları hakkında uygulanacak kanun yolunun belirlenmesinde 2576 sayılı Kanun'un yukarıda anlatılan 3. maddesine göre yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin Resmi

dinlenmiş veya hâkim ya da hakem sıfatıyla hareket etmiş olması" hükmüne dayanılarak hâkimin reddinin istenebileceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

⁸⁶ Yüksek mahkemelerin ilk derece mahkemelerine göre daha teminatlı olduğu; buna karşın bölge adliye ve bölge idare mahkemelerinin HSK müdahalesine açık olduğu hakkında bkz. Veli Özer Özbek, "Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf Kanun Yolu Bakımından Ortaya Çıkabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Güncel Hukuk*, Eylül 2011, S. 93, s. 37.

⁸⁷ İstinaf mahkemelerinde, kararların önemli bir kısmının kesin olduğu düşünüldüğünde, birinci sınıfa ayrılmış olmanın yanında uzman ve tecrübeli hâkimlerin gerekliliği hakkında bkz. Özbek, s. 35.

⁸⁸ 6545 sayılı Kanun Gereği, s. 13, 14.

Gazete’de yayınlanacak göreve başlama tarihinin esas alınması öngörülmüştür. Adalet Bakanlığı tarafından alınan Bölge Adliye ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurtta Göreve Başlayacaklarına İlişkin Karar’la birlikte bölge idare mahkemeleri, 20 Temmuz 2016 tarihinde tüm yurttan göreve başlamıştır.⁸⁹ 6545 sayılı Kanun’la idari yargıda kanun yollarına getirilen hükümlerin ise bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı; bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında da *kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümlerin uygulanacağı* belirtilmiştir (İYUK Geçici madde 8/1).

Bölge idare mahkemelerinin göreve başladıkları tarihten önce verilen idare ve vergi mahkemeleri kararlarının göreve başlama tarihinden önce ya da sonra kanun yollarına başvurulması, bozulması ve bu dosyaların idare ve vergi mahkemelerine geri gönderilmesi durumunda da ilk kararın verildiği tarihteki kanun yoluna ilişkin hükümler uygulanacaktır.⁹⁰

İstinaf yolunun benimsenerek temyiz hükümlerinde değişiklik yapan, itiraz ve karar düzeltme yollarını kaldıran 6545 sayılı Kanun, 28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir.⁹¹ Dolayısıyla bu tarihte itiraz ve karar düzeltme yolları kaldırılmıştır. 6545 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği 28 Haziran 2014 tarihinden önce verilmiş kararlara karşı gidilebilecek yollar, itiraz ve karar düzeltme hükümlerinin de yer aldığı iki dereceli sistem içerisinde belirlenecektir. Geçici 8. maddeye göre bölge idare mahkemelerinin göreve başlama tarihinden sonra verilen kararlar hakkında da istinafın içinde yer aldığı üç dereceli sistem uygulanacaktır. Ancak itiraz yolunun kaldırıldığı 28 Haziran 2014’ten sonra ve üç dereceli sistemin yürürlüğe girdiği 20 Temmuz 2016’dan önce verilen kararlara karşı hangi kanun yollarına gidilebileceği geçici maddede açık bir şekilde belirtilmemiştir.

Bölge idare mahkemelerinin yürürlüğe girdiği tarihe kadar, yürürlükten kaldırılan itiraz, karar düzeltme kanun yollarının ve temyiz değişikliğinden önceki halinin uygulanması, esasında kanunen

⁸⁹ 07.11.2015 Tarihli, 29525 sayılı Resmi Gazete.

⁹⁰ 6545 sayılı Kanun Gerekçesi, s. 16.

⁹¹ 28.06.2014 Tarihli, 29044 sayılı Resmi Gazete.

verilmeyen bir yetkinin kullanılması anlamına gelmektedir. Ayrıca, bireylerin haklarında verilen ilk derece mahkemesi kararlarına karşı hangi kanun yollarına başvurabilecekleri konusunda yaşadıkları karmaşıklık, hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik ilkesini zedelemektedir. Bu husus, Anayasa'nın 40. maddesinde ifade edilen "devletin ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtme zorunluluğu"na da aykırı bir durum oluşturmaktadır.

C. İSTİNAFA BAŞVURU HAKKININ KISITLANMASI SORUNU

6545 sayılı Kanun'la idari yargıya ve vergi yargısına istinaf kanun yolu dâhil edilmiş, ancak konusu beşbin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları hakkında ilk derece mahkemesinin kararının kesin olduğu belirtilerek istinaf yolu kapalı tutulmuştur. Benzer bir hükmün, istinafın getirilmesinden önce adli yargıda temyiz açısından öngörülmüş olması, kanun yollarına başvuru hakkının ne ölçüde sınırlanabileceği tartışmasını gündeme getirmiştir. HUMK m. 427'ye ilişkin anayasaya aykırılık iddiası çerçevesinde yapılan bu tartışmanın sonucunda Anayasa Mahkemesi, söz konusu sınırlamalarda anayasaya aykırı bir yön görmemiştir.⁹²

Mahkeme, Anayasa'nın 142. maddesinde mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceği öngörülerek, bu alanların anayasaya uygun olarak düzenlenmesinin yasama organına bırakıldığını; öteki temel hak ve hürriyetler gibi hak arama hürriyetinin de kamu yararı dikkate alınarak sınırlanabileceğini ileri sürmüştür. Ayrıca mahkemeye göre, itiraz konusu kuralla, miktar veya değeri 100.000 lirayı geçmeyen taşınır mal ve alacak davalarına ilişkin nihai kararların kesin olmasının öngörülmesi, davaları hızlandırmak ve Yargıtay'ın iş yükünü hafifletmek düşüncesiyle kabul edilmiştir. Bu kararların bir kere de Yargıtay'ca incelenmesinde kamu yararı görmeyen Mahkeme, Anayasa'da bütün mahkeme kararlarının bir ayırım gözetilmeksizin üst mahkemeden geçmesini zorunlu kılan bir hükmün mevcut olmadığını ve 154. maddenin de böyle bir hüküm içermediğini, yargı denetiminin sonsuzluğunun hiçbir zaman söz konusu olamayacağını ve bunun bir yerde kesilmesi gerektiğini düşünmekte-

⁹² AYM, E. 1985/23, K. 1986/2, Karar Tarihi: 20.1.1986; 16.04.1986 tarihli 19080 sayılı Resmî Gazete.

dir. Bu nedenle de söz konusu maddenin Anayasa'nın 36. ve 154. maddelerine aykırı olmadığına karar vermiştir.⁹³

Mahkeme bu gerekçelere paralel olarak; *kamu yararının gerektirdiği bazı hükümler için kanun yollarına başvurma önlenmesinin mümkün olduğu ve Türk parasının bugünkü satın alma gücü karşısında, yüz bin liralık kesinlik sınırının adalet duygusunu rencide edecek, dolayısıyla hukuk devleti ilkesini zedeleyecek ölçüye ulaştığını söylemenin mümkün olmadığını; öte yandan itiraz konusu kuralla yargı yolunun kapatılmış olmadığını ve varlıklı kimselerle iktisaden güçsüz olanlar arasında herhangi bir ayırım yapılmadığını, bütün yurttaşların aynı hükme tabi tutulması itibarıyla eşitliğin bozulduğu yolundaki iddiada haklılık payı bulunmadığı gibi, kesin karardan varlıklı kimselerin daha az etkilenecek olmasının da Anayasa'nın sosyal devlet ilkesi ve eşitlik kuralına aykırılık oluşturacağını nedeni olarak kabul edilemeyeceğini düşünmektedir.*⁹⁴

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı hakkında çeşitli değerlendirmeler yapılmıştır. HUMK'da temyiz yolu bakımından öngörülen meblağ sınırının denetlenmesinin bir yerindelik denetimi olduğu, Anayasa Mahkemesi'nin bu türden bir denetim yapıp yapamayacağını ise tartışmalı olduğu belirtilmiş; ancak Mahkeme'nin kanundaki sınırın yerinde olup olmadığını inceleme yetkisinin kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Aksi takdirde kanun koyucuya hak arama özgürlüğünü önemli ölçüde sınırlandırma imkânının verileceği düşünülmektedir. Kesinlik sınırını yükseltmek, pratik bir çare olarak kabul edilebilirse de bu sınırın neler götüreceği de göz ardı edilmemelidir.⁹⁵ Bunun

⁹³ AYM, E. 1985/23, K. 1986/2, Karar Tarihi: 20.1.1986; 16.04.1986 Tarihli 19080 sayılı Resmi Gazete.

⁹⁴ AYM, E. 1985/23, K. 1986/2, Karar Tarihi: 20.1.1986; 16.04.1986 Tarihli 19080 sayılı Resmi Gazete; Söz konusu karara karşı Necdet Darıcioğlu tarafından yazılan karşı oy yazısı ise, çalışmanın konusunun istinaf olması açısından dikkat çekicidir: "... İctihat mahkemesi olma niteliği yanında, olağan bir kanun yolu merci gibi adeta istinaf mahkemesi olarak, işlevini sürdüren Yargıtay'da iş yükünün olağanüstü boyutlara ulaşması bu nedenle doğal sayılmalıdır. Öte yandan, bugün yürürlükte olan sistemin, istinaf yolunu benimsememiş olması ve ikinci bir vakıa mahkemesini kabul etmemiş bulunması karşısında hâkimlerin de her insan gibi yanılabilirler, bu nedenle usul ve kanuna aykırı kararlar verebilecekleri, hatta belirli olaylarda yasaları ve ilgili öteki hukuk kurallarını değişik biçimlerde yorumlayıp değişik sonuçlara ulaşabilecekleri gözden uzak tutulmayarak alt mahkemelerin her türlü kararına karşı temyiz yolunun açık tutulması, taraflar ve toplum açısından vazgeçilmez bir güvence sayılmalıdır..."

⁹⁵ Ejder Yılmaz, "Hukuk Davalarında Yasayollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın

yanında kanunun ve Anayasa Mahkemesi'nin bu tür bir sınırlamayla temyiz mahkemesinin iş yükünün hafifleyebileceği konusunda kesin bilgiye sahip olmadıkları kuşkusunun uyandırdığı dile getirilmektedir.

Hak arama özgürlüğü bakımından sosyal devlet anlayışı içerisinde, daha çok maddi imkânlarla sahip kılınmasına yönelik düzenlemelerin getirildiği günümüzde, kamu yararını üst mahkemenin iş yükünün her ne pahasına olursa olsun hafifletilmesinde değil; yurttaşın hak arama özgürlüğünde görülen menfaate söz konusu iş yükünün hafifletilmesinde dar anlamda taşıdığı menfaat arasında kurulacak dengede aramak gerekmektedir. Buna göre, miktar veya değeri yüz bin lirayı geçmeyen taşınır mal veya alacak davalarına ilişkin ilk derece mahkeme kararlarına karşı temyiz yolunun kapatılmasında görülen kamu yararı, üç temel koşulun ancak birlikte gerçekleşmiş olması halinde söz konusu olabilecek; bunlardan bir veya ikisinin gerçekleşmesi, parasal kesin sınırdan aranan kamu yararını temellendirmeye yetmeyecektir. Birinci koşul olarak yurttaş, kesin hüküm sonucu kaybettiğine inandığı ekonomik değerden kolaylıkla vazgeçebilir durumda olmalı; ikinci olarak elenen hukuki uyumsuzluklar oldukça düşük bir düzeyde tutulmuş olmalı ve son olarak, gerçekleşen iş yükü azalması hissedilebilecek boyutta olmalıdır.⁹⁶

Yukarıdaki tartışmalar, konusu belirli bir parasal sınırın altında kalan vergi davalarının kesinleşmesi sebebiyle vergi yargısında istinaf için de anlam ifade etmektedir. Vergi yargısında, istinafa başvuru için düşük rakamlı uyumsuzluklarda yargı organlarının meşgul edilmesinin önlenmesi amacıyla getirildiği düşünülen⁹⁷ beşbin TL'lik parasal sınırın hangi kriter esas alınarak belirlendiği anlaşılamamaktadır. Herhangi bir kanun yolu incelemesinden geçmeksizin kesinleşen kararların mümkün olduğunca az tutulması pozitif olmakla birlikte Tü-

Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu", *TBB D*, 1988, S. 1, s. 149-151.

⁹⁶ Hayrettin Ökçesiz, "Yargıtay'ın İş Yükünün Hafifletilmesinin Bir Aracı Olarak HUMK'un 427. maddesi Üzerine", *Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 2, S. 2, s. 75, 78.

⁹⁷ Betül Hayrullahoğlu, "Vergi Yargısında Yeni Kanun You: İstinaf/The New Remedy in Tax Jurisdiction: Appeal", *Vergi Raporu*, 2016, s. 196, s. 133; Ayrıca söz konusu beş bin TL'lik tutarın düşük bir tutar olması sebebiyle, bu tutarın altında kalan vergi davalarının sayısının çok az olacağı ve vergisel uyumsuzlukların hemen hemen tamamının istinaf yoluyla bölge idare mahkemesi önüne geleceği düşünülmektedir. Güray Öğredik, "6545 sayılı Kanun ile Vergi Yargısı Sürecine Yönelik Yapılan Değişiklikler", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/068/>.

ketici Hakem Heyeti'ne başvuru sınırının bile altında kalan bu sınıra ilişkin 6545 sayılı Kanun gerekçesinde de bir açıklama getirilmemiştir. Ayrıca söz konusu sınır, İYUK Ek 1. madde gereğince yeniden değerlendirme bakımından artış miktarı bin TL'nin altında kaldığından, getirildiği tarihten bu yana değişmemiştir. Bununla birlikte temize başvuru için getirilen yüz bin TL'lik parasal sınır, yeniden değerlemeye ilişkin artış miktarıyla birlikte 2017 yılında yüzüçbin TL'ye, 2018 yılında ise yüzonyedibin TL'ye yükselmiştir.⁹⁸ İstinafa başvuru bakımından getirilen alt sınırın değişmemesiyle birlikte, temyize başvuru bakımından getirilen sınırın yükselmesi, tutarsız bir durum yaratmaktadır.

Vergi yargısında 6545 sayılı Kanun ile getirilen parasal sınırlara ilişkin çeşitli değerlendirmeler yapılmıştır. Aynı nitelikte bir vergi suçunu veya kabahatini işleyenlerin yarattıkları vergi kayıp miktarları veya muhatap tutuldukları parasal yaptırım miktarları esas alınarak yargısal makamlara başvuru hakkının farklılaşabileceği; bu kişilerin farklı yargısal süreçlere tabi tutulmalarının eşitlik ve yargılamada adalet ilkelerine aykırı bir durum oluşturacağı ve benzer durumlarda farklı mahkemeler, örneğin; vergi mahkemesi ve istinaf mahkemesi tarafından farklı kararlar verilmesinin, yargıda birliğin sağlanması bakımından sorunlu bir nokta oluşturacağı ifade edilmektedir.⁹⁹ Benzer şekilde parasal sınır temel kriter alınarak yargısal süreç belirlendiğinde, aynı tarihte aynı suçu işleyen iki mükelleften suçu zamanaşımı süresinin ilk yılında belirlenenle, dördüncü yılında belirlenen arasında fark olacağı ve bu farklılığın eşitsiz ve adaletsiz bir durum yaratacağı düşünülmektedir.¹⁰⁰

Parasal sınır esas alındığında ortaya çıkan bu haller, yalnızca vergi suç ve kabahatleri sonucunda oluşanlar değil; tüm vergi borçları için söz konusu olabilir. Örneğin, dörtbindokuzyüzdoksan dokuz TL'lik vergi tarhi işlemine karşı açılacak davada ilk derece mahkemesinin kararı sonrası istinaf yolu kapalıyken bu miktar beşbin TL'ye çıktığında

⁹⁸ Söz konusu miktarlar, 490 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan 2017 ve 2018 yılına ilişkin yeniden değerlendirme oranları esas alınarak hesaplanmıştır.

⁹⁹ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar/ Appeal System in Turkish Tax Law and Probable Concerns", *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2016, C. 3, S. 1, s. 15, 18.

¹⁰⁰ Ortaç, Ünsal, s. 16, 18.

istinaf yolu açılmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin eşitlik ilkesine bakışı açısından bu iki davadaki davacıların hukuki durumları arasında bir farklılık olup olmadığı sorusu akla gelmektedir. Bu tartışma ayrıca istinaf sonrası temyiz yoluna başvurulabilme açısından da söz konusu olup, temyiz için dava konusu miktarın yüzonyedibin TL'yi aşması gerekmektedir. Ayrıca dava sürerken, dava konusu miktarın artması durumunda kişinin istinaf yoluna başvurup başvuramayacağı da tartışma yaratan bir diğer durum olabilir. Örneğin; ödeme emrine karşı yedi gün içinde açılan davada yürütmenin durdurulması kararı verilmediği takdirde gecikme zammı işlemeye devam edecektir. Bu esnada dava değeri beşbin TL'yi geçerse kişi istinaf yoluna gidebilecek midir? Kişinin nihai olarak muhatap tutulduğu parasal değer, kanunda belirlenen sınırı aşması ve kararların mümkün olduğunca kanun yolu denetimi dışında bırakılmaması bakımından bu soruya olumlu cevap vermek gerekecektir.

6545 sayılı Kanun'la değişik İYUK m. 45 hükümlerine göre dava konusu miktarın beşbin TL'yi geçmemesi durumunda istinaf yolu kapalıdır. Ancak dava konusunun para olmadığı bir durumda istinaf yolu açıkken, konusu para olan davalarda davacılar açısından ayırım yapma yoluna gidilmiştir. Örneğin; kişiye dörtbin TL tutarlı ödeme emri gönderilmesi durumunda dava konusu miktar, beşbin TL'nin altında kaldığı için istinaf yolu kapalıdır. Ancak kişinin ödeme emri üzerine açtığı dava sürerken yürütmenin durdurulması kararı verilmediği kabul edilirse ve vergi dairesinin borçlunun evindeki iki televizyondan lüks olanı haczettigi düşünülürse, bu durumda söz konusu idari işlemin konusunun para olmadığından bahisle vergi mahkemesinin kararına karşı istinafa gidilebilecek midir? Bu idari işlemin konusu para olmasa da parayla ölçülebilecek bir malvarlığını içermesinden dolayı ve 6183 sayılı Kanun 77. maddeye göre menkul mal, tahmin edilen değeri haciz zaptında gösterilmek suretiyle haczolunabileceğinden, beşbin TL'nin altında kalan miktarlar için bölge idare mahkemelerinde istinaf yolunun kapalı olduğu yorumu yapılabilir. Ayrıca haciz esnasında yetki yönünden hukuka aykırılık da söz konusu olabilir. İdare veya vergi mahkemelerine yapılan yetkisizlik itirazını reddeden kararlar, bir ara karar niteliğindedir¹⁰¹ ve tek başına istinaf incelemesine konu

¹⁰¹ Çağlayan, s. 43.

teşkil etmezler. Bu nedenle nihai kararlar birlikte istinaf incelemesine tabi olacaklardır. Ancak burada da kişinin ödeme emrine karşı açtığı davada istinaf yolu kapalıyken haciz işlemine karşı açılan davada¹⁰² istinaf yolu açık olacak ve bu çelişkili durum eleştiriye açık olacaktır.

Ortaya çıkacak olası bu sorunlarla birlikte düşünüldüğünde; belli yargı mercilerinin görev ve yetkisinin belirli miktarlar itibariyle ve ekonomik koşullara paralel, yıllara göre yükseltilebilir sınırlar ölçü alınarak saptanmasının doğru olmadığı, esas görev ve yetki alanının büyük ölçüde davanın konusuna göre düzenlenmesi gerektiği fikri¹⁰³, oldukça akla yatkındır. Bu konudaki bir diğer görüş de kanun yoluna başvuru hakkının sınırlanmasının doğru olup olmadığına temyiz kanun yolunun amacına göre belirlemek gerektiği, yüksek mahkemelelerin asıl görevinin hukukun uygulanmasında birliği sağlamak olduğu, parasal sınırlamanın ise içtihat birliğini sağlama amacıyla bağdaştırılmaya değinmekte ve mutlaka bir sınırlama getirilecekse içtihat birliği amacının mümkün olduğunca az zedelenmesini sağlayacak tedbirler alınmasını önermektedir.¹⁰⁴ Olası sakıncalarıyla birlikte parasal sınırların işlevsel olduğu düşünüldüğünde; istinaf için bir sınırın belirlenmediği, temyiz içinse ekonomik koşullar ve yargısal makamlara başvuru hakkının sahibi olan bireylerin sosyo-ekonomik koşulları, yargısal istatistikler gibi veriler incelenerek elde edilen ve sağlam gerekçelere oturtulan, koşullara göre yeniden belirlenen bir sınırın esas

¹⁰² Menkul mallar için haciz işlemine yönelik dava açma hakkıyla ilgili -üçüncü kişilerdeki menkul mallar haricinde- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Haciz işleminin, dava açma hakkı da bulunan ödeme emriyle kesinleşmesi, fiili haciz sırasında hukuka aykırı hiçbir işlemin ya da eylemin gerçekleşmeyeceği anlamına gelmez. Ödeme emriyle istenen alacağın kesinleştiği gerekçesiyle, haciz uygulamasında idarenin takdir yetkisinin denetlenemeyeceği ya da denetlenmemesi gerektiği ileri sürülemez. İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunu açık tutan anayasal ilke, kesin ve yürütülmesi zorunlu her idari işlemin dava konusu olabileceğini öngörmektedir. Haciz işlemi de niteliği bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olduğu için bu işlemler için dava yolunun açık olduğunu söylemekte herhangi bir kuşku yoktur. Bkz. Yusuf Karakoç, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 165, 166.

¹⁰³ Kumru, s. 56.

¹⁰⁴ Selçuk Öztekin, "HUMK m. 427'deki Kesinlik Sınırının Temyiz Kanun Yolunun Amacı Bakımından Değerlendirilmesi ve Anayasa Mahkemesinin 20.01.1986 tarihli Kararı", Hukuk Araştırmaları, Marmara Üniversitesi Yayını, 1987/II, s. 62-68.

alındığı; böylece tüm vergisel uyuşmazlıkların kanun yolu denetiminden geçmesinin sağlandığı bir üç dereceli vergi yargı sistemi, makul görünmektedir.

SONUÇ

Uzun süreden beri gündemde olan istinaf kanun yolunun faydaları ve sakıncaları etraflı biçimde tartışılmış; adli yargıdan sonra 6545 sayılı Kanun'la idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında gerçekleştirilen reformla itiraz yolu kaldırılarak istinaf yolu benimsenmiş; böylece üç dereceli sistem, idari yargı ve vergi yargısı alanına dâhil edilmiştir. Bu reformla başta yargılama sürecinin hızlı biçimde sonlandırılması ve Danıştay'ın iş yükünün azaltılarak temyiz mahkemesi fonksiyonunu daha etkin bir şekilde yerine getirmesi amaçlanmış; ilk derece mahkemelerinin kararlarının hukuki denetim yanında maddi yönden de incelenerek daha adil ve doğru kararlara ulaşılabileceği öngörülmüştür. İstinaf düzenlemesiyle itiraz ve karar düzeltme yolu kaldırılarak temyiz ve kanun yararına bozmada birtakım değişiklikler yapılmış; var olan bölge idare mahkemelerinin istinaf yargılamasına hazır hale gelebilmesi, görevleri, toplantı ve karar usulleri, yargılama biçimleri, daireleri, başkan ve üyeleri hakkında geniş düzenlemelere yer verilmiştir.

Üç dereceli yargılama içerisinde kanun yollarına başvuru, belli meblağlarla sınırlandırılmıştır. Konusu beşbin lirayı aşmayan davalar açısından ilk derece mahkemesi kararlarının kesin olduğu, bu sınırı aşan uyuşmazlıkların istinaf yoluyla bölge idare mahkemesine taşınabileceği, bölge idare mahkemesi kararlarından da konusu yüzon-yedibin liranın altında kalan davalar hakkında verilenlerin kesin olduğu, bu tutarı aşan davaların ise temyizi kabil uyuşmazlıklar olarak Danıştay'a götürülebileceği öngörülmüştür.

Kanun yollarına başvurunun sınırlandırılması bakımından yapılan tartışmalar ve çeşitli makul tereddütlerle birlikte, Anayasa 141. ve 142. maddelerine dayanarak kanun koyucunun kanun yollarını istediği biçimde düzenleyebileceği düşünülmektedir. Üç dereceli sistem dahi anayasal bir zorunluluk değilken, bazı kararlar bakımından kanun yollarının sınırlandırılmasının eşitlik ilkesi, hak arama özgürlüğü ve Danıştay'a ilişkin düzenlemeler içeren Anayasa'nın 155. maddesine

aykırı olmadığı savunulmaktadır. Kanun yollarının adil yargılanma hakkının bir gereği olup olmadığı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde vergi hukukunda adil yargılanma hakkının ne ölçüde geçerli olduğu tartışmalıdır. Bunun yanında Anayasa'nın 90. maddesiyle iç hukukun bir parçası haline gelen ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir uluslararası sözleşme olması sebebiyle kanunlar karşısında üstün konumda bulunan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de kanun yollarının kaç dereceli olması gerektiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Tüm bunlar birlikte değerlendirilerek, gerekçe ve bu konuya ilişkin tartışmalar göz önüne alındığında istinafın pratik gerekçelerle getirildiği açıktır. Bu pratik gerekçelerden, bölge idare mahkemelerinin hâlihazırdaki varlığı nedeniyle yasal ve fiziksel altyapı bakımından idari yargıda istinafın hayata geçirilmesinin adli yargıya göre kolay olacağı ve kararların önemli bir kısmının istinaf aşamasında kesinleşmesi bakımından Danıştay'ın iş yükünün azalacağı varsayımı akla yatkındır. Bu durum, Danıştay'ın tam bir içtihat mahkemesine dönüşerek asıl kimliğine kavuşmasına da hizmet edebilir. Ancak tüm bu amaçların gerçekleşmesi; alt yapının sağlıklı biçimde kurulması, tecrübeli ve uzman hâkimlerin istinaf incelemesinde yer almaları ve dairelerin ihtiyacı karşılayacak sayı ve nitelikte olması sağlanarak dosyaların bölge idare mahkemelerinde birikmesi tehlikesinin bertaraf edilmesine de bağlıdır.¹⁰⁵ Bununla birlikte, ancak hak arama özgürlüğünün geniş biçimde kullanılabilmesi ve adil yargılamanın gerçekleştirilmesi amaçları, istinafı daha kuvvetli bir zemine oturtabilir.

Üç dereceli sistemin benimsenmesine paralel olarak, bu sisteme uygun bölge idare mahkemelerinin yapılanması için bir geçiş süreci getirilmiştir. İYUK'a eklenen geçici madde 8'le Adalet Bakanlığı'na, 6545 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 28 Haziran 2014 tarihi itiba-

¹⁰⁵ Adalet Bakanlığı Adli Sicil İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından son yayınlanan Adalet İstatistiği 2016 yılına aittir. Burada bölge idare mahkemelerinin iş durumu içerisinde istinafın oranına bakıldığında oldukça düşük bir rakamla karşılaşılmaktadır. İstinafın 20 Temmuz 2016 tarihinde yürürlüğe girmesi, bizi bu konuda objektif bir değerlendirme yapabileme imkânı vermemektedir. Bu tehlikelerin bertaraf edilip edilmediğine yönelik değerlendirmeler, ancak 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin istatistikler yayınlandığında yapılabilecektir. Bkz. Adalet İstatistikleri/Judicial Statistics 2016, s. 206, 207, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/AdaletIstatistikleriPdf/Adalet_ist_2016.pdf.

riyle üç ay içerisinde bölge idare mahkemelerini kurma görevi yüklenmiştir. Ayrıca bölge idare mahkemelerinin, yargı çevrelerinin ve tüm yurttta göreve başlayacakları tarihin Resmi Gazete’de ilan edilmesi öngörülmüştür. Adalet Bakanlığı tarafından alınan Bölge Adliye ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurttta Göreve Başlayacaklarına İlişkin Karar’la birlikte de bölge idare mahkemeleri, 20 Temmuz 2016 tarihinde tüm yurttta göreve başlamıştır. Adli yargıda da on yıldan daha uzun bir süre önce benimsenen üç dereceli sistemin ancak hayata geçirilebilmiş olması, bu mahkemelerin öngörülen amaçları sağlayabilecek nitelikte yeterli bir alt yapıyla kurulduğu hususunda kuşku yaratmaktadır.

Kaynakça

- Akad Mehmet, Dinçkol Abdullah, 1982 Anayasası Madde Gerekçeleri, İstanbul 1998.
- Akbaba Ahmet, “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Ankara, Mart 2010, S. 43, s.157-180.
- Akil Cenk, İstinaf Kavramı, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.
- Akkan Mine, “Medeni Usul Hukukunda Etkin Hukuki Koruma”, *MİHDER*, 2007, C. 3, S. 6, s. 29-68.
- Akkaya Tolga, Medeni Usul Hukukunda İstinaf, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.
- Alangoya Yavuz, “Kanun Yolunun Anayasal Temeli, HUMK m. 427 Hükmü ile Kanun Yolu Kapatılmış Olan Kararlara Karşı Kanun Yoluna Müracaat İmkânı”, Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı, TBB Yayınları, Ankara 2004, s. 17-48.
- Aliefendioğlu Yılmaz, “Vergi Yargısı ve Sorunları”, *Damıstay Dergisi*, Yıl: 9, Ankara 1979, S. 32, 33, s. 135-154.
- Ansay Sabri Sakir, Hukuk Yargılama Usulleri, AÜHF Yayınları, B. 7, Ankara 1960.
- Aras Bahattin, “Türk Hukukunda İstinaf Sistemi”, *Yargıtay Dergisi*, Ocak-Nisan 2007, C. 33, S. 1-2, s.132-162.
- Atalay Esra, “Yargısal Temel Haklar”, Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dön. Ser. Yayınları, İzmir 1997, s. 437-454.
- Avcı Mustafa, “İdari Yargıda İstinaf”, *TBB*, 2011, S. 96, s. 179-204.
- Baker Philip, “Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?”, *Intertax*, 2001, C. 29, S. 6-7, s. 205-211.
- Baker Philip, Philip Baker, “The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters”, *Intertax*, 2001, Vol. 29, Iss. 11, s. 360-361.
- Bilge Necip, Üst Mahkemeler, Ord. Prof. Sabri Şakir Ansay’ın Hatırasına Armağan, AÜHFY-Ajans Türk Matbaası, Ankara 1964, s. 61-89.
- Çağlayan Ramazan, İdari Yargıda Kanun Yolları, Asil Yayın Dağıtım, B. 2, Ankara 2007.

- Devellioğlu Ferit, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Sözlük*, Aydın Kitabevi, Ankara 1982.
- Duran Lutfi, "İdari Yargı Adlileşti", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD)*, Sarıca'ya Armağan, İstanbul 1982, C. 3, S. 1-3, s. 53-83.
- Engin Saygın, "İdari Yargıda İstinaf Mahkemesi Tartışmaları Üzerine Bir Analiz", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 2011, C. 69, S. 1-2, s. 635-648.
- Erdem Tahir, "İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2014, S. 311, s. 19-32.
- Gözler Kemal, *Anayasa Hukuku'na Giriş*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2010.
- Gözübüyük A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, B. 31, Ankara 2011.
- Gözübüyük A. Şeref, "İdari Yargıda Kararın Düzeltilmesi", *AÜSBFD*, 1965, C. 20, S. 4, s. 145-158.
- Gözübüyük A. Şeref, Dinçer Güven, *İdari Yargılama Usûlü*, Turhan Kitabevi, B. 2, Ankara 1999.
- Gözübüyük Şeref, Gölcüklü Feyyaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.
- Harris David, O'boyle Michael, Warbrick Colin, *Law of the European Convention on Human Rights*, Second Edition, Oxford University Press, 2009.
- Hayrullahoğlu Betül, "Vergi Yargısında Yeni Kanun You: İstinaf/The New Remedy in Tax Jurisdiction: Appeal", *Vergi Raporu*, 2016, s. 196, s. 123-134.
- Kaboğlu İbrahim Özden, "Yürütmenin Durdurulması", *Ankara Barosu Dergisi*, 1976, C. 33, S. 4, s. 639-658.
- Karakoç Yusuf, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar*, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- Karakoç Yusuf, *Vergi Sorunlarının/Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007.
- Kleszczewski Diethelm, "Ceza Yargılama Hukukunda İstinafın Yeri", *İstinaf Mahkemeleri*, Uluslararası Toplantı, 7-8 Mart 2003, TBB Yayını, Ankara 2003, s. 149-158.
- Konualp Haluk, "Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafın Yeri", *AUHFD*, 2001, C. 50, S. 1, s. 25-39.
- Konuralp Haluk, Hanağası Emel, "Fransız Hukukunda İptal Amaçlı İstinaf Yolu", *Legal Hukuk Dergisi*, Haziran 2007, Y. 5, S. 54, s. 1795-1818.
- Kumru Ahmet, *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkelere-Nitelik*, Ankara 1989, (Çoğaltma).
- Mutluer Kamil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.
- Mutluer Kamil, *Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 141/87, Eskişehir 1975.
- Odyakmaz Zehra, *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, B. 1, İstanbul 1993.
- Ortaç Fevzi Rifat, Ünsal Hilmi, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar/Appeal System in Turkish Tax Law and Probable Concerns", *İstanbul*

- Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2016, C. 3, S. 1, s. 1-22.
- Oytan Muammer, Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, Ülke-miz Matbaası, Ankara 1973.
- Ökçesiz Hayrettin, "Yargıtay'ın İş Yükünün Hafifletilmesinin Bir Aracı Olarak HUMK'nun 427. maddesi Üzerine", *Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 2, S. 2, s. 75-79.
- Öncü Gülay Arslan, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Mart 2015, Y. 6, S. 20, s. 139-190.
- Özbek Veli Özer, "Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf Kanun Yolu Bakımından Ortaya Çıkabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Güncel Hukuk*, Eylül 2011, S. 93, s. 34-37.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, B. 23, Ankara 2014.
- Özekes Muhammet, "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Yeni Kanun Yolu İstinaf", *Güncel Hukuk*, Eylül 2011, S. 93, s. 40- 46.
- Özekes Muhammet, Sorularla Medeni Usul Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz), Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 134, Sorularla Hukuk Dizisi: 6, Ankara 2008.
- Özekes Muhammet, Medeni Yargılama Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.
- Öztek Selçuk, "Hukuk Davalarında Adil ve Çabuk Yargılanma, Aksaklıklar-Çözüm Önerileri", *Yeni Türkiye 'Yargı Reformu' Özel Sayısı*, 1996, C. 10, s. 494-501.
- Öztek Selçuk, "HUMK m. 427'deki Kesinlik Sınırının Temyiz Kanun Yolunun Amacı Bakımından Değerlendirilmesi ve Anayasa Mahkemesinin 20.01.1986 tarihli Kararı", *Hukuk Araştırmaları*, Marmara Üniversitesi Yayını, 1987/II.
- Pekcanıtez Hakan, "İstinaf Mahkemeleri", *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (GÜHFD)*, 2006, S. 1, s. 17-29.
- Pekcanıtez Hakan, Atalay Oğuz, Özekes Muhammet, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, B. 5, Ankara 2017.
- Reinhard Gaier, Çev. Cenk Akil, "Subject Matter of the Case In Appellate Instance-İstinaf Yargılamasında Dava Malzemesi", *AUHFD*, 2012, C. 61, S. 1, s. 417-428.
- Sancakdar, Oğuz, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", *The Review of Appeal System in Administrative Judiciary*, *Journal of Yaşar University*, 2013, S. 8, s. 2237-2326.
- Sivrihisarlı Ömer, Hukuk Yargılamasında Maddi Hukuka İlişkin Temyiz Nedenleri ve Yargıtay Denetiminin Kapsamı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 536, C. 539, İstanbul 1978.
- Tanrıver Süha, "Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı", *TBB*, 2004, S. 53, s. 191-215.
- Tezcan Durmuş, "AİHS Açısından Vergi Cezaları Ve Adil Yargılanma Hakkı", 2006 Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Danıştay Matbaası, Ankara 2008, s. 17-31.

- Türkey İmdat, "Mükelleflerin Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı "İstinaf Yoluna" Başvurması", *Yaklaşım Dergisi*, 2014, S. 260.
- Ünsal Cengiz, Ceza Muhakemesinde İstinafın Gelişimi ve Bölge Adliye Mahkemelelerinde Muhakemenin Yapılması, Seçkin Yayınları, Ankara 2014.
- Üstündağ Saim, "Mukayeseli Hukukta Yargıtay Örnekleri ve Türk Yargıtay'ı", *Yargıtay Dergisi*, 1989, C. 15, S. 1-4, s. 73-93.
- Yaltı Billur Soydan, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2002, S. 254, s. 85-102.
- Yenisey Feridun, Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1979.
- Yıldırım Kamil, Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf, Nesil Matbaacılık, İstanbul 2000.
- Yılmaz Ejder, İstinaf, Yetkin Yayınları, B. 2, Ankara 2005.
- Yılmaz Ejder, "Hukuk Davalarında Yasayollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlanmasının Yerindeliği Sorunu", *TBB*, 1988, S. 1, s. 131-155.
- Zabunoğlu Yahya Kazım, İdare Hukuku-2, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.
- Elektronik Kaynaklar
- Adalet İstatistikleri/Judicial Statistics 2016, s. 206, 207, http://www.adliscil.adalet.gov.tr/AdaletIstatistikleriPdf/Adalet_ist_2016.pdf .
- Bereket Baş Zuhul, İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu", *Danıştay Dergisi*, 1996, C. 27, S. 11, <http://www.danistay.gov.tr/> .
- Güray Öğredik, "6545 sayılı Kanun ile Vergi Yargısı Sürecine Yönelik Yapılan Değişiklikler", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/068/> .
- Yılmaz Ejder, "İstinaf Kavramı", Perşembe Konferansları, <http://www.rekabet.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FPer%25c5%259fembe%2BKonferans%25c4%25b1%2BYay%25c4%25b1n%2Fperskonfyyn6.pdf> .
- <http://aih.m.anadolu.edu.tr/> .
- <http://www.abgs.gov.tr/files/> .
- <http://www.anayasa.gov.tr/> .