

TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDE TÜRK VERGİ YARGISININ GELİŞİMİ*

Doç.Dr. Seyfi YILDIZ**
Yrd.Doç.Dr. M. Kemal BOSTAN***

Derleme
(Compilation)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (7): 107126

Öz

Vergi uyumsuzlukları idare ile mükellef arasında vergileme sürecinde ortaya çıkan sorunları ifade etmek için kullanılan bir kavramdır ve bu uyumsuzluklar idari aşama yanında vergi yargısı dahilinde de çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi uyumsuzluklarının geçmişi verginin ortaya çıkışına dayanmakla birlikte vergi yargısının gelişimi, demokratik hakların kazanılmaya başlanmasıyla görülebilmektedir. Zaman içerisinde devlet anlayışlarına paralel olarak vergi anlayışı ve sistemleri de değişime uğramıştır. Ülkemiz için ise bu değişim belki de dünyanın pek çok ülkesinden daha hızlı gerçekleşmiştir. Örfi ve dini vergilere dayalı bir devlet sisteminden, parlamenter cumhuriyet rejimine geçişle birlikte idari, hukuki ve sosyo-ekonomik alanda gerçekleşen köklü değişikliklerden vergi sistemi de doğal olarak etkilenmiştir. Bu çalışmanın amacı Türk vergi yargısının yasalar, uygulama ve örgütlenme bağlamında geçirdiği süreçleri incelemektir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Yargısı, Vergi Hukuku, Vergi Yargı Reformu.

JEL Kodları: H24, K34, K40.

DEVELOPMENT OF THE TURKISH TAX JURISDICTION IN THE HISTORICAL PROCESS

Abstract

Tax disputes are a concept used to express the problems that arise during the taxation process between the administration and taxpayer, and these disputes are settled within the taxation jurisdiction. In addition of the

* Makalenin gönderim tarihi: 05.12.2016; Kabul tarihi: 20.01.2016

** Anadolu Ajansı Genel Müdürlüğü Finans Direktörü, seyfiyildiz@hotmail.com

*** Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, mkemal.bostan@hotmail.com, (Sorumlu yazar; Correspondent author)

history of tax disputes is based on emergence of the tax, it is believed that the development of tax jurisdiction starts with acquisition of democratic rights. Sense of tax and tax systems have undergone change associated with senses of state over time. This transformation in our country probably accrued faster than many countries of the world. Radical changes in governmental, juridical and socio-economic areas naturally influenced tax system along the transition from state system based on customary and religious taxes to parliamentary republic system. The purpose of this study is to examine the development of the Turkish tax jurisdiction in the historical process.

Keywords: Tax Judgement, Tax Law, Tax Judgement Reform.

JEL Codes: H24, K34, K40.

1. GİRİŞ

Bireylerin kendi aralarında ya da devletle olan ilişkilerinde, gelişen sosyal ve ekonomik koşullar gereği düzenlenmesi gereken konular, kurallara bağlanarak hukuk sistemi oluşturulur. Vergi ile ilgili konuları düzenleyen vergi hukukunun tarihsel gelişimi ve hukuk sistemi içinde yerini alması, vergi hukuku açısından önemli bir aşama oluşturmuştur.

Türkiye’de vergi yargı sisteminin gelişimi, genel olarak idari yargı hukuku kapsamında gerçekleşmiştir. İdari yargı hukuku, idarenin, idari eylem ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıkları inceler. Mali uyuşmazlıkların incelenmesi de idari yargı hukuku kapsamındadır. Mali yargı ise, vergi yargısını da içine alan geniş kapsamlı bir kavramdır.

Ülkemizde vergi hukukunun gelişimi konusunda 1982 reformu maliye ve hukuk alanında çok önemli bir aşamadır. Bununla birlikte vergi yargısına ilişkin reform çalışmaları günümüzde de devam etmektedir. 2014 yılında karara bağlanıp, 2016 yılında henüz uygulamaya girebilen istinaf mahkemeleri ile vergi yargısı alanında kayda değer değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmada Osmanlı’dan günümüze kadar Türk vergi yargısı sisteminin tarihi gelişimi incelenecek ve değerlendirilecektir.

2. VERGİ YARGISININ TANIMI VE KAPSAMI

Ülkemizde, vergi uyuşmazlığının çözüm yollarının karşılığı olarak mali yargı ve vergi yargısı terimleri en çok kullanılan terimlerdir. Her iki terim de temelde mali uygulamalardan kaynaklanan uyuşmazlıkları ortadan kaldıran yargılama kurallarını kapsamakla birlikte, mali hukuk ve vergi hukuku arasındaki farklılıktan dolayı farklı anlamlara gelmektedir (İnel, 1979, s.5).

Kamu hukukunun bir alt dalı olan mali hukuk, kamu gelir ve giderlerine ilişkin hükümleri kapsamakla birlikte kamu gelirlerine, giderlerine, borçlanmasına ve kamu mal yönetimine ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği mali yargının bir dalıdır. Vergi hukuku ise mali hukukun bir alt dalı olarak vergi vb. cebri gelirlere ilişkin kural ve esasları belirleyen, anlaşmazlıkları çözüme ulaştıran hukuk dalı olarak ifade edilebilmektedir (Yüce, 2010, s.42). Dolayısıyla mali yargının devletin tüm mali araçlarına ilişkin uyuşmazlıklarla, vergi yargısının ise yalnızca vergi ile ilgili uyuşmazlıklarla ilgili olduğu söylenebilir.

Vergi yargısı, vergileme işlemleri nedeniyle mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili olarak, vergilendirme işlemlerini sistematize ederek netleştiren hukuk kurallarını uygulayarak çözüm bulan yargısal karar verme faaliyetidir (Ayyıldız, 2015, s.76). Bununla birlikte, vergi yargısının vergi uyuşmazlıklarının hukuki çözümünde kullanılan kuralların yanı sıra vergi yargı teşkilatının ve kurumlarının kuruluş ve işleyişine ilişkin esasları kapsadığını belirtmek gerekir (Bilge, 1965, s.31-32). Verginin gerek tarhiyatı ve gerekse tahsilatı sürecinde, idari uygulama hatalarına karşı mükelleflere bir güvence verilmek istenmesi vergi yargısının varlık nedenidir (Ufuk, 2002, s.99).

Bir yönüyle, vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergi uygulanmalarında meydana gelen sorunları kesin karara bağlayan vergi yargısı, diğer yönüyle yürütmenin vergi hukukuna ilişkin gerçekleştirdiği genel düzenleyici işlemlerin vergi hukukuna uygunluğunu denetleyip, lüzumu halinde ilgili tasarrufunu iptal etmektedir. Vergi yargı örgütünün yapısı ve işleyişi, yargılamada takip edilecek ilke, usul ve esaslar ve uygulamalar ile ilgili tüm konular vergi yargısının kapsamına girmektedir (Yüce, 2010, s.42-43).

Vergi uyuşmazlığı, verginin tarafları olan devlet veya vergi konusunda yetkilendirdiği kamu tüzel kişiliği ve mükelleflerin veya sorumluların, düşünce ve davranışlarındaki farklılıklara bağlı olarak uygulamada ortaya çıkan anlaşmazlık olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıklar genellikle ceza kesme ve tahsil konularında kendini göstermektedir. Vergi uyuşmazlıkları, taraflara kanunla itiraz hakkı tanındığı aşamada doğmuş olmaktadır (Taş, 2003, 7-10). Uyuşmazlıkların ortadan kaldırılmasında ise uzlaşma ve vergi hatalarını düzeltmeye ilave olarak, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahın da idari çözüm yöntemi olarak hukuki kabul gördüğünü ifade etmek mümkündür (Karakoç, 2015, s.51). Konumuzun odağı gereği geniş kapsamlı uyuşmazlık konusuna ilişkin genel bilgilerle yetiniyoruz. Yeri geldikçe vergi yargısındaki gelişim süreci içerisinde konuya ilişkin bilgiler verilecektir.

3. OSMANLI İMPARATORLUĞU'NDA VERGİ YARGISI

Osmanlıdaki vergi yargısının gelişimini Tanzimat öncesi ve sonrası dönem olarak incelediğimizde Tanzimat öncesinde bir vergi yargısından söz etmek pek mümkün olmayıp, Tanzimat sonrası ise Fransız vergi yargı sisteminin etkisinde kalındığı görülmektedir (Yüce, 2010, s.62).

Osmanlı İmparatorluğunda verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari işlemlerin denetimi öngörülmemiş ve uygulanmamış, denetlemeye ihtiyaç olmadığı görüşü hâkim olmuştur. 1864 yılında yürürlüğe giren Vilayet Nizamnamesi'ne dayanılarak kurulan vilayet meclislerine ilk defa bazı idari uyuşmazlıkları çözümü yetkisi verilmiş olmakla birlikte bu yetki, günümüzdeki vergi yargısı niteliğinde değildir. Söz konusu nizamnameye göre kurulan Vilayet Meclisleri, ayrıca vergilerin taksim şeklinde, yolunda ortaya çıkacak çekişmeleri çözümlenmekle de görevlendirilmiştir (Özgözen, 1968, s.267-268).

Bugünküne benzer ilk vergi yargısı teşkilatı unusuru, 1868 yılında kurulan "Şura-i Devlet Nizamnamesi" (Danıştay), vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve karara bağlama görev ve yetkisiyle donatılmıştı. Fransız sisteminin etkisi altında kurulmuş olan Devlet Şurasından sonra, ayrı ayrı yasalarla her vergiye özel bir vergi yargısı örgütlenmesine gidilmiş, yasalarda çözüm mercii belirlenmemiş anlaşmazlıklar ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıkların adliye mahkemelerinde, bunların haricindeki anlaşmazlıkların ise il ve ilçe idare meclisleri ile Danıştayda çözümlenmesine karar verilmiştir (Aksoy, 1999, s.37-38). Genel olarak Osmanlı Devletinde sistematik bir vergi yargı sisteminden söz etmek son dönemlerine kadar mümkün olmamakla birlikte, devletin sona ermesinden hemen önceki dönemlerde kısmen de olsa kurgulanmaya çalışılan bir vergi sisteminin izlerine rastlanmaktadır.

4. CUMHURİYET DÖNEMİ

Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergiye ilişkin yeni kanunlar çıkarılması, mevcut kanunların tekrar düzenlenmesi ve vergi oranlarının artırılması gibi çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda il ve ilçe meclislerinin yetkisi geri alınmış ve dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar için ve her vergiye ilişkin ayrı ayrı itiraz ve temyiz incelemeleriyle görevlendirilmiş idari komisyonlar kurulmuştur (Tosuner & Arıkan, 2003, s.26).

Cumhuriyetin ilanından sonra vergi yargısı düzenlemelerinde 1982 Anayasası ile yapılan düzenlemeler literatürümüzde dönüm noktası olarak kabul edildiği için konuyu söz konusu anayasa öncesi ve sonrası düzenlemeler bağlamında inceleyeceğiz.

4.1. 1982 Öncesi Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi

1926 yılında kurulan vergi itiraz ve temyiz komisyonları, Türkiye’de özellikle vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlendirilmiş ilk idari mercilerdir. Söz konusu komisyonlar ve Danıştay’la birlikte üçlü bir yapı olarak faaliyet gösteren vergi yargısı, 1982 yılında kabul edilen 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu ile idari yargı yeniden yapılandırılmıştır. Bu düzenlemelerle daha önce idarenin vesayetindeki itiraz ve temyiz komisyonlarıyla gümrük hakem kurulları kaldırılmış, yerlerine İdare Mahkemeleriyle birlikte idari yargı örgütü kapsamında bulunan Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur (Ufuk, 2002, s.98).

1926 yılında 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu”nun yürürlüğe girmesi ile bazı illerde “Muvazzaf İtiraz Komisyonları”, Ankara’da ise ikinci derece vergi yargı organı olan “Vergiler Temyiz Komisyonu” faaliyete geçirilmiştir. Başlangıçta yalnızca kazanç vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkları inceleyip çözüme ulaştıran bu komisyonlar, daha sonra diğer vergilere ilişkin uyuşmazlıklarla da ilgilenmeye başlamışlardır. Yine bu kanunla, çeşitli vergi kanunlarında ortaya çıkan vergi anlaşmazlıklarının incelenme mercii ve şekline ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak, istenilen seviyede modern bir vergi yargısı düzenin bütün çalışmalarına rağmen kurulamadığı görülmektedir (Aksoy, 1999, s.38-39).

3692 sayılı ve 06.07.1939 tarihli kanunla her vergi için ayrı komisyon sisteminden uzaklaşmış ve vergi yargı sisteminde bütünlük oluşturulmaya çalışılmıştır. Her vergi kanunu için ayrı mali komisyonlara ihtiyaç duyulan sisteme bu düzenleme ile son verilmiş, itiraz ve temyiz komisyonlarına gümrük ve pul vergileri haricindeki uyuşmazlıklar konusunda kapsamlı bir şekilde yetkilendirilmiştir. Kanunun kapsamına girmeyen vergilerden doğan uyuşmazlıklar için ise direk olarak Danıştay’a başvurulabilme olanağı getirilmiş, ayrıca komisyonların yapılarında ve yargılama usulüne ait kurallarda da önemli değişiklikler yapılmıştır (Hatipoğlu, 2007, s.97).

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3692 sayılı kanun ile kurulmuş komisyonlarda değişiklik yapılmamış, çeşitli kanunlardaki dağınık hükümler toparlanmıştır. Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 sayılı Kanun’da değişiklik yapan 1950 tarih ve 5655 sayılı kanun ile komisyonların yapısında bazı küçük değişiklikler yapılmakla birlikte, Muvazzaf İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonu üyelerinin seçimini gerçekleştiren Ayırma Meclisi’nin kurulması sağlanmıştır (Aksoy, 1999, s.39).

4.1.1961 tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) vergi yargısı ile ilgili hükümlerde kayda değer değişikliklere gidilmemiştir. Gerçekten, 213 Sayılı VUK'na bağlı olan vergi kanunlarından doğan uyumsuzluklar Vergi İtiraz ve Vergi Temyiz Komisyonları ile Danıştay'da incelenerek sonuçlandırılıyordu. Bununla birlikte, gümrük ve tekel idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimler ile ithalde alınan harcama vergilerinden kaynaklanan anlaşmazlıklar ise Gümrük Kanununun 80 ve 84. maddeleri uyarınca, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları haricindeki idari birimler tarafından incelenerek sonuçlandırılıyordu. Bu birimlerin verdiği hükümlere karşı Danıştay'a müracaat edilebilmekle birlikte, VUK hükümlerine tabi olan ve olmayan bütün vergi anlaşmazlıklarında cezai sorumluluğu gerektiren bir konu olması durumunda ise ceza mahkemelerine de başvurulabiliyordu (Aksoy, 1999, s.39-40).

Vergi uyumsuzluklarının VUK hükümlerine tabi olanları sırasıyla Vergi İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan oluşan üç dereceli bir yargılama sürecine tabi tutulduğu görülmektedir.

4.1.1. Vergi İtiraz Komisyonları

4.1.1961 Tarih ve 213 Sayılı VUK ile verilen görevleri ifa etmek için 5655 Sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu çerçevesinde faaliyete geçirilen İtiraz Komisyonları, muvazzaf ve gayri muvazzaf komisyonlardan oluşan ikili bir yapı ile kurgulanmıştır (Aksoy, 1999, s.42).

Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları sürekli çalışmak üzere, Maliye Bakanlığının öngördüğü illerde veya bölgelerde bir başkan, iki üye ve yeteri kadar raportörden oluşturuluyordu. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, bir bölge veya bir ilde kurulacak birden fazla komisyon ve bunlar aralarındaki iş bölümüne ilişkin idari karar alma yetkisini de uhdesinde bulunduruyordu.

Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarının kurulduğu iller haricinde, onların görevlerini ifa etmek için bir başkan ve üç üye ile kurulmuşlardır. Çalışma yöntemleri ve işlevleri açısından Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarına benzemekle birlikte, esas işleri vergi uyumsuzluklarına bakmak olmayan kişilerden oluşması ve üyelerinden birinin yönetici olması nedeniyle eleştirilmişlerdir.

4.1.2. Vergiler Temyiz Komisyonu

Maliye Bakanlığı teşkilat kanuna göre, Vergi İtiraz Komisyonu'nda karara bağlanan vergi uyumsuzluğu temyize taşınması halinde, vergi yargısının ikinci aşamasını oluşturan Vergiler Temyiz Komisyonu devreye girmektedir. 1950 tarih ve 5655 sayılı kanun ile de aynı kriterlere tabi tutulmuştur. Bu komisyon bir başkan ve iki üyeli 7 daireden oluşturularak, her daireye hizmet veren birimler kurulmuştur. Komisyonunda söz konusu dairelerin,

VUK'da görev ve yetki alanı çerçevesinde iş bölümleri belirlenmiştir. Bu yedi daire, birinci daire başkanının başkanlığında Genel Kurulu oluşturur. Temyiz Komisyonu Genel Kurulu kararlarının, üye sayısının yarısından bir fazlası ile alınması gerekli olup bu sayı için karara katılan üyelerin en az dokuz kişi olması gerektiği belirlenmiştir (Mutluer, 1975, s.49).

Anayasa Mahkemesi, her ne kadar İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını mahkeme olarak kabul etmemiş olmakla birlikte, 5655 sayılı kanunun İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile ilgili maddelerini iptal etmediği için vergi mahkemeleri kurulana kadar bu komisyonlar kanunda öngörüldüğü gibi uyuşmazlıkları çözümlenmeyi sürdürmüşlerdir. İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına bağımsız bir nitelik kazandırılmadığı için 1961 Anayasasının 140'inci maddesi gereğince vergi uyuşmazlıklarını çözümlen tek yargı organı Danıştay kalmıştır (Tosuner & Arıkan, 2003, s.31).

4.1.3. Danıştay

Osmanlı döneminde 54 yıl faaliyet gösteren Danıştay, 4 Kasım 1922'de İstanbul'daki bütün merkez kuruluşlarının TBMM Hükümetinin idaresine girdiği dönemde ortadan kaldırılmış, Cumhuriyet döneminde 669 sayılı Kanunla 6 Temmuz 1927'de tekrar kurulup faaliyete geçirilmiştir. 669 sayılı Kanuna göre Danıştay, üç idari bir dava dairesi şeklinde dört daire olarak teşkilatlandırılmıştır (T.C. Danıştay Başkanlığı).

Zaman içinde çeşitli aşamalardan geçen bu kuruluş, 1961 Anayasası ile görevlendirilmiş bağımsız yüksek idare mahkemesi danışma ve inceleme makamı olarak 24.12.1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu ile görevlendirilmiştir. Vergi Mahkemeleri, İdare ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulumu sürecinde Danıştay da tekrar düzenlenmiştir. Nitekim 521 sayılı eski Danıştay Kanunu 6.1.1982 tarih ve 2575 Sayılı yeni Danıştay Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Eski 521 sayılı Danıştay Kanunu'na göre; İtiraz ve Temyiz Komisyonu kararları hakkında vergi yargısının son makamı olarak, Danıştay'ın verdiği kararlara taraflar ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları itiraz ve ısrar edememektedirler (Aksoy, 1999, s.45).

Danıştay'a taşınabilecek vergi uyuşmazlıklarından ilki Vergi İtiraz Komisyonlarının nihai kararları, ikincisi ise Vergiler Temyiz Komisyonu'nun kesin kararları olarak ifade edilebilir. Vergi uyuşmazlıklarının tarafları, Vergiler Temyiz Komisyonu'nun vermiş olduğu nihai kararlara karşı, aleyhinde dava açılarak kararın taraflara tebliğinden itibaren, kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde 90 gün içinde Danıştay'da dava açabilirdi. Ancak, mükellef ve vergi sorumlusu Temyiz Komisyonu kararına karşı Danıştay'da dava açıp açmamakta serbest olmakla birlikte vergi dairesi Maliye Bakanlığının iznini¹ almak zorundadır. Ancak uygulamada bu izin, Maliye Bakanlığı

¹ İl Özel İdareleriyle, Belediyeler Valilerin iznini almak durumundaydı.

tarafından hemen hemen her vergi uyuşmazlığında, mükellef lehine olan bütün kararlarda standart bir şekilde verilmekteydi (Aksoy, 1999, s.45-46).

4.1.4. 1982 Öncesi Dönemin Genel Değerlendirilmesi

Bu dönemde vergi yargısında görülen eksiklikler şöylece özetlenebilir (Aksoy, 1999, s.48-49):

- Vergi uyuşmazlıklarının İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dan oluşan üç kademeli çözüm sistemi, beraberinde hiçbir faiz ve gecikme zammını öngörmediği için haklı-haksız her mükellefin vergiye itiraz edebilmesine ve kamu alacağının tahsilinin gecikmesine neden olmuştur. Bu durum ise vergi uyuşmazlıklarının ve çözüm sürelerinin uzamasını beraberinde getirerek adaletin sosyal yararının ve etkinliğinin azalmasına neden olmuştur.

- Vergi uyuşmazlıklarının Anayasa Mahkemesince mahkeme kabul edilmeyen İtiraz ve Temyiz Komisyonları tarafından çözümlenmesi, kamuoyu tarafından şüpheyle karşılanmış ve eleştirilmiştir. Vergi uyuşmazlıkları nedeniyle üçlü sıralamada başvuru sürelerinin² üst mercilere doğru artması, uyuşmazlıkların çözümlenmesi noktasında süre olarak verimliliği göz ardı etmiştir.

- Pek çok ülkede var olan uyuşmazlığın her aşamasında dava maliyetlerini artıran ve aleyhine sonuç çıkandan bu maliyetlerin tahsil edilmesini gerektiren sistem uygulanmadığı için ülkemizde vergi uyuşmazlığına neden olmanın maliyeti mükellefe çok düşük olmuş, bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının miktarı ve mükellef açısından uyuşmazlığa gitmenin cazibesi de artmıştır.

- Vergi yargısının, idari yargı içinde netleşmemiş olması nedeniyle üç aşamalı yargılama makamlarının kendi aralarında ortaya çıkan çelişkiler vergi hukukunda önemli bir yeri olan vergi içtihatlarının oluşumu ve gelişimi sekteye uğramıştır.

- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine yönelik kurgulanan mekanizmalardan yeterince yararlanılamamıştır.

1982 yılı vergi yargısı reformu, vergilemeye ilişkin anlaşmazlıkların ilk kademedede çözümlenmesi için gerekli önlemlerin alınması noktasındaki görüşler dikkate alınarak tasarlanmıştır (Tosuner & Arıkan, 2003, s.35).

4.2. 1982 Sonrası Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi

Ülkemizde mevcut vergi yargısı 1982 yılında yürürlüğe girmiş olan 2575 sayılı Danıştay kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahke-

² Başvuru süreleri: İtiraz Komisyonuna, vergi tebliğinden itibaren 30 gün; Temyiz Komisyonuna, İtiraz Komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gün; Danıştay’a, Temyiz Komisyonu kararının tebliğinden itibaren 90 gün olarak belirlenmiştir.

meleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu üç kanunla şekillenmiştir.

4.2.1. Vergi Yargısı Sisteminin Değişikliğinin Nedenleri

Çıkarılan yeni kanunlarla oluşturulan yeni yargı sistemine geçiş nedenlerini vergi yargısında birliğin sağlanması ve bağımsız hale getirilmesi, vergi yargısının iki dereceli sisteme dönüştürülmesi ve bazı usul hükümlerinin değiştirilmesi olarak ifade etmek mümkündür (Aksoy, 1999, s.52-54):

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak takip edilen üç aşamalı hukuki süreç ve gerek VUK kapsamına giren, gerekse Gümrük Vergisi Kanununa tabi olan vergilerin tahsilinde meydana gelen vergi uyuşmazlıklarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATHK) hükümlerine göre çözümlenmesi gibi nedenlerle vergi yargılama sistemi mükellefler için de idare için de verimsiz bir görüntü arz ediyordu. 1982 reformu ile bütün vergi uyuşmazlıkları için ilk yargı organı olarak vergi mahkemelerine başvurma hakkı tanınarak vergi yargısında birlik sağlanmaya çalışılmıştır.

Vergi mahkemelerinde görevlendirilen hakimlere anayasal güvence sağlanmış, özlük işlemleri ile ilgili olarak Hakimler Savcılar Yüksek Kurulu (HSYK) yetkili kılınmış, önceden idarenin güdümünde olan vergi yargısı uygulamasına sonlandırılmıştır (Nazal, 2007, s.125).

Üç dereceli yargı sisteminin neden olduğu zaman kaybı ve dolayısıyla gelir kaybı nedeniyle iki dereceli yargı sistemine geçilmesi uygun görülmüştür.

Vergi yargısı organlarına, vergi uyuşmazlıklarından dolayı yapılan başvurularda yasal sürelerin uzunluğu ve uyuşmazlıkların bir an önce halledilmesi açısından usule dair hükümlerde değişiklik yapılması gerekmektedir.

4.2.2. 1982 Sonrası Türk Vergi Yargı Organları

Ülkemizde idari yargı, askeri ve genel idari yargı biçiminde yapılandırılmış olup genel idari yargı organları ise idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri ile Danıştay ve bir kısım görevleri nedeniyle Sayıştay'dan oluşan bir yapıda tesis edilmiştir. Vergi yargısı bağlamında ise vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görevlendirilmiştir. Yeni sistem iki dereceli bir yargı sistemi olarak kurgulanmış ve ilk derece mahkemesi olarak vergi idare mahkemeleri belirlenmiştir (Ayyıldız, 2015, s.105-106).

1982 Reformu ile vergi yargı organlarında 2575, 2576, 2577 sayılı kanunlarla köklü değişikliklere gidilmiş, üç dereceli yargı sisteminde yer alan itiraz ve temyiz komisyonlarının yerine 2576 sayılı Kanunla Vergi Mahkemeleri kurulmuştur.

4.2.2.1. Vergi Mahkemeleri

Görevleri, 2576 sayılı kanunla belirlenen ilk derece mahkemeleri olup, kanunun 2. Maddesine göre bölgelerin coğrafi durumlarına ve iş hacimlerine göre İçişleri, Maliye, Gümrük ve Tekel Bakanlıklarının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığınca tesis edilen ve yargı çevresi belirlenen mahkemelerdir. Aynı vergi çevresi içerisinde birden fazla vergi mahkemesi kurulması durumunda ise mahkemeler arasındaki iş bölümü HSYK tarafından belirlenir.

Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden, Mahkeme kurulları ise başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üyenin başkan vekili olarak çalışması gerekir (2576 S. K., md. 4). Uygulamada ise mahkemelerin, genellikle bir başkan ve iki üyeli kurullar halinde çalıştıkları gözlemlenmektedir (Karakoç, 2015, s.143).

2576 sayılı kanunun 6. maddesinde Vergi mahkemesinin görevleri aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir;

- Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- Yukarıdaki konularda 6183 sayılı AATHK'nun uygulamasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri vergi mahkemeleri çözümler.

Yukarıda belirtilen uyuşmazlıklar için ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleri Danıştay'a göre genel, idare mahkemelerine oranla ise özel görevli mahkeme olarak yapılandırılmakta ve çalışmaktadır (Karakoç, 2015, s.144). Kurul halinde çalışma sistemi olan vergi mahkemelerinde, 6'ncı maddenin ilk iki bendinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri yirmibeşbin liranın altındaki davaların tek hakimle çözüme ulaştırılması söz konusudur (2576 S. K., md. 7/2). Hakimler arasındaki dosya ve görev bölüşüm esasları, işlerde denge sağlanacak şekilde mahkeme başkanının sorumluluğundadır (2576 S. K., md. 7/3).

4.2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı kanunla kurulan ve aynı kanunla görevleri belirlenen bağımsız mahkemeler olup kurulum ve yargı çevreleri vergi mahkemelerindeki usulle aynıdır.

Başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşan Bölge İdare Mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine HSYK tarafından artırılıp azaltılabilir. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Bölge idare mah-

kemesi başkan ve üyeliklerine HSYK tarafından atama yapılır (2576 S. K., md. 3).

Bölge idare mahkemelerinin görevleri ise 2014 yılında yapılan düzenlemelerle yeni ilavelerle birlikte aşağıdaki şekildedir (2576 S. K., md. 3/A, a-c).;

- İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak,
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları kesin karara bağlamak,
- diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

Bölge idare mahkemesi başkanı,

- Mahkemeyi temsil etmek.
- Bölge idare mahkemesi başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna başkanlık etmek, alınan kararları yürütmek.
- Bölge idare mahkemesi dairelerinden birine başkanlık etmek.
- Mahkemenin uyumlu, verimli ve düzenli çalışmasını sağlamak ve bu yolda uygun göreceği önlemleri almak.
- Bölge idare mahkemesinin genel yönetim işlerini yürütmek.
- Bölge idare mahkemesi memurlarını denetlemek.
- Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyuşmazlığın giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmakla yükümlüdür.

Vergi yargısı alanında bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmadığından, vergi yargılaması sürecinde doğrudan doğruya bölge idare mahkemelerine dava açılması olanaksızdır. İstinaf mercii olarak ise ilk derece mahkemelerin kararlarının kanun yolu denetimini yapmakla görevlidir ve İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca temyize açık olmayan kararları kesindir (İYUK, m.45/6).

4.2.2.2. Danıştay

Resmi web sitesinden alınan bilgilere göre Danıştay'ın genel özelliklerini aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür;

1982 Anayasası'nın 155'inci maddesine göre, Danıştay idare ve vergi mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir yargı organına bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme organıdır. Danıştay, ayrıca kanunla belirlenmiş bazı davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakmaktadır.

Günümüzde Danıştay'ın idari görevleri ile yargı görevlerini yürütecek daireler birbirinden tamamen ayrı olarak örgütlenmiştir. İdare ve vergi mah-

kemeleriyle birlikte Danıştay'ın dava daireleri, idarenin yargı yoluyla denetlenmesi görevini de yerine getirmektedir.

Danıştay üyesi seçilebilecek kimselerin sahip olması gereken nitelikler son yapılan düzenlemelere göre aşağıdaki gibi ifade edilmiştir (Danıştay Kanunu m.8/1);

- a) İdari yargı hâkim ve savcılığı,
- b) Bakanlık, müsteşarlık, müsteşar yardımcılığı, elçilik, valilik,
- c) Generallik, amirallik,
- d) Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreterliği,
- e) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Genel Sekreterliği,
- f) Genel ve katma bütçeli dairelerde veya kamu kuruluşlarında genel müdürlük veya en az bu derecedeki tetkik ve teftiş kurul başkanlıkları, ile düzenleyici ve denetleyici kurumların başkanlıkları,
- g) Yüksek öğrenim kurullarında hukuk, iktisat, maliye, kamu yönetimi profesörlüğü,
- h) Kamu kurum ve kuruluşlarının başhukuk müşavirliği, birinci hukuk müşavirliği, hukuk hizmetleri başkanlığı ve hukuk işleri müdürlüğü görevini yapanlar arasından seçilmektedir.

İdari yargı hâkim ve savcılarının Danıştay üyeliğine seçilmek için, birinci sınıfta en az üç yıl başarılı performans göstermeleri ve birinci sınıf niteliklerini kaybetmemiş olmalıdırlar. Danıştay üyesi seçilebilmek için hâkimlik ve savcılık mesleğinde on yedi yıl çalışmış olma şartı bulunmaktadır (Danıştay Kanunu m.8/2).

İdari görevlerden Danıştay üyeliğine seçilmek için yüksek öğrenimlerini tamamladıktan sonra Devlet hizmetinde on beş yıl çalışmış olmaları, birinci derece aylıklarını kazanılmış hak olarak almaları ve hakimliğin gerektirdiği ahlak ve seviyeye sahip olmaları gereklidir (Danıştay Kanunu m.8/3).

Üyelerin seçimine ilişkin usuller 2016 yılında yapılan son düzenlemelerle aşağıdaki gibidir (Danıştay Kanunu m.9);

1. Danıştay'da boşalan üyeliklerin dörtte üçü idari yargı hakim ve savcılığından, dörtte biri ise diğer görevliler arasından seçilir.
2. İdari yargı hakim ve savcıları, HSYK tarafından; diğer görevlerde bulunanlar ise, Cumhurbaşkanınca Danıştay üyeliğine seçilirler.
3. Danıştay üyeleri on iki yıl için seçilir. Bir kimse iki defa Danıştay üyesi seçilemez.

4. HSYK tarafından Danıştay üyeliğine seçilip görev süresi sona erenler, HSYK ilgili dairesi tarafından, idari yargıda sınıf ve derecelerine uygun bir göreve atanır.

5. Cumhurbaşkanı tarafından Danıştay üyeliğine seçilip idari yargıda bir göreve atanmak isteyenler, görev sürelerinin bitiminden bir ay öncesine kadar, idari yargıda bir göreve atanmak için talepte bulunur. Talepte bulunanlar HSYK ilgili dairesi tarafından idari yargıda sınıf ve derecelerine uygun bir göreve atanır. Talepte bulunmayanlar, başka bir göreve atanmak üzere Danıştay Başkanlığı tarafından Başbakanlığa bildirilir.

6. Görevi sona eren üyelerin Danıştay ile ilişkileri kesilir; ancak atamaları gerçekleşinceye kadar, özlük hakları Danıştay tarafından karşılanmaya devam olunur.

7. Danıştay'da boşalan üye sayısı dördü bulunca, dördüncü üyeliğin boşaldığı tarihten itibaren en geç üç gün içinde durum Danıştay Başkanlığınca, boşalan üyeliklerin idare veya vergi dairesi üyeliği olduğu da belirtilmek suretiyle, Başbakanlığa ve Adalet Bakanlığına duyurulur.

8. Cumhurbaşkanı ve HSYK'nca bu duyurudan sonra en geç iki ay içinde seçim yapılır

Danıştay; dokuzu dava, biri idari daire olmak üzere on daire şeklinde örgütlenmiş olup, her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye yer alır. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanıp, salt çoğunluk ile hüküm verir. Üye sayısının yeterli olması dolayısıyla birden fazla heyet oluşturulması halinde, en kıdemli üyenin başkanlık ettiği heyetlerde müzakereler gizli yapılır. Dairelerde yeteri kadar tetkik hakimi bulunmakla birlikte, ayrıca her dairede bir yazı işleri müdürünün yönetimi altında yazı ve tebliğ işlerini yürüten bir kalem bulunur (Danıştay Kanunu m.13).

İlk derece mahkemesi olarak, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeleyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar (Danıştay Kanunu m.24/1-e). İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır (Danıştay Kanunu m.25). Başkanlık Kurulu, iş yükü bakımından zorunluluk doğması hâlinde vergi dava daireleri, idari dava daireleri veya idari dairelerden birinin veya birkaçının görev alanını değiştirerek bu daireleri; vergi dava dairesi, idari dava dairesi veya idari daire olarak görevlendirebilir (Danıştay Kanunu m.26).

Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi olarak görev yapar. Vergi, resim, harç ve benzeri malî

yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki iş bölümünün belirlenmesinde uyumsuzluğun kaynaklandığı mevzuat esas alınır (Danıştay Kanunu m.27/3).

Danıştay'ın vergi uyumsuzluklarına bakan dava dairelerinin görevleri aşağıdaki tabloda verilmektedir.

Tablo-1: Danıştay'ın Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Dava Dairelerinin görevleri

Üçüncü Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Adana, Antalya, Diyarbakır, Gaziantep, İstanbul (Anadolu Yakası), Malatya, Manisa Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, b) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri çözümler.
Dördüncü Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları, b) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, İstanbul (Avrupa Yakası), Kırıkkale, Ordu, Sivas Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, çözümler.
Yedinci Daire	a) Gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını, b) Özel tüketim vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.
Dokuzuncu Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Aydın, Bursa, Erzurum, İzmir, Kayseri, Konya, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van, Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, b) Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.
(Kaynak: T.C. Danıştay Başkanlığı, Dairelerin İş Bölümü, http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html , 11.10.2016.)	

Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyumsuzluklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyumsuzluğun esasını çözümlenmekle görevli vergi dava dairesince yapılır (Danıştay Kanunu m.27/6). Bir vergiyi kaldıran ve yerine aynı veya benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyumsuzluklar, önceki vergiden doğan uyumsuzlukları çözümlenmekle görevli dairece çözümlenir (Danıştay Kanunu m.36). Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararları ile vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları Temyizen incelemekle görevlidir (Danıştay Kanunu m.38/2).

4.3. Türk Vergi Yargısında Yeni Dönem: İstinaf Yargılaması

Ülkemizde istinaf sistemi pek çok farklı uygulamadaki gibi Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde gündeme gelmiş, 2005 yılında adli yargı sistemine, 2014 yılında da idari yargı sistemi içerisinde vergi yargı sistemine adapte edilmiş bir uygulamadır (Ortaç & Ünsal, 2016, s. 2).

Türk Dil Kurumuna göre hukuki bir terim olarak istinaf, mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye taşımayı ifade etmektedir (TDK Genel Sözlük). Adil yargılanma hakkı, Yargıtay'da ve ilk derece adli yargı mahkemelerinde dava dosya sayısının giderek artması dolayısıyla mahkeme kararlarının uzun sürelerde verilmesi nedeniyle olumsuz yönde etkilemiştir. Yargılama sürecinde meydana gelen bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için iki dereceli olarak faaliyet gösteren adli yargı sisteminde değişikliğe gidilerek, eski adı istinaf mahkemeleri olan bölge adliye mahkemelerinin³ kurulmasıyla üç dereceli yargılama sistemine geçiş kararı verilmiştir (Avcı, 2011, s. 180).

2577 sayılı İYUK 45 ve 46'ncı maddelerinde gerçekleştirilen değişikliklerle istinaf kanun yolunun temel düzenlemeleri belirlenmiş, Danıştay'ın temyiz yoluyla karara bağladığı iş yükünün önemli bir miktar azaltılmasıyla birlikte Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca 2576 sayılı kanunun ilgili hükümlerinde değişikliğe gidilerek bölge idare mahkemelerinin örgüt yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmiştir (Ayyıldız, 2015, s. 146). İstinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını göz ardı ederek davayı yeniden inceleyip hükme varmaktadır (Ortaç & Ünsal, 2016, s. 4).

Daha önce faaliyete geçmesi tasarlanmış olan istinaf mahkemeleri, ancak 20 Temmuz 2016 tarihinde Ankara, Antalya, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir ve Samsun'da 93 ceza dairesi, 120 de hukuk dairesinden oluşarak üzere işbaşı yapabilmişlerdir. Bölge İdare Mahkemeleri de Ankara, İstanbul, İzmir, Konya, Gaziantep, Erzurum ve Samsun'da 88 daire halinde göreve başlamıştır. Kamuoyunda istinaf mahkemeleri olarak bilinen bölge adliye ve bölge idare mahkemeleri, ilk derece mahkemelerinden gönderilen kararları inceleyecek. (Sevinç, 2016).⁴

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm olsa bile, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf başvurusunda bulunulabileceği; ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu ve

³ Bölge Adliye Mahkemeleri, 2004 yılında 5235 sayılı Kanunla kurulmuştur.

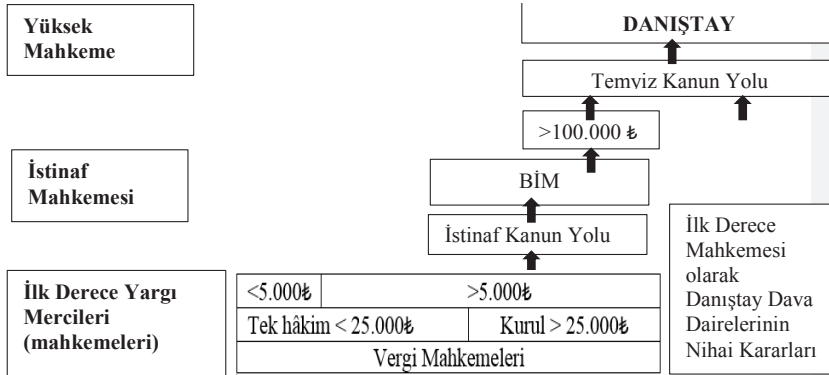
⁴ 7 ilde 93 ceza dairesi başkanı, 120 hukuk dairesi başkanı, 279 ceza dairesi üyesi, 360 hukuk dairesi üyesi olmak üzere 859 hakim ve 186 savcı görevlendirilmiştir.

bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı hükme bağlanmıştır (İYUK, m.45/1).

Temyizin şekil ve usullerine tabi olan istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında, dilekçelerdeki hitap ve isteğe bağlı olmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir. Burada yapılan inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararı hukuka uygun görülürse istinaf başvurusunun reddine karar verilir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilebilmesi halinde gerekli düzeltme yapılarak aynı hüküm verilir (İYUK, m.45/2-3).

Bölge idare mahkemesi tarafından ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulunmaz ise istinaf başvurusunu kabul ederek, ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilir. Bu durumda bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir hükme varır. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe⁵ olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikli ve ivedilikli olarak gerçekleştirir (İYUK, m.45/4).

Şekil-1: Vergi Davalarında Kanun Yolları (İstinaf Sistemi)



(Kaynak: Yaşar Ayyıldız, Türk Vergi Yargısı: İş Yükü ve Etkinlik Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 158.)

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması durumlarında, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir (İYUK, m.45/5). Bölge idare mahkemelerinin 46'ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir (İYUK, m.45/6). İstinaf başvurusuna konu edilen

5 Davanın görülmekte olduğu mahkemeye gönderilmek için başka bir yerde bulunan bir tanığın oradaki mahkeme tarafından ifadesinin alınması. Bkz TDK, Güncel Türkçe Sözlük.

kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde yer alamamaktadır (İYUK, m.45/7). İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamayacağı da hükme bağlanmıştır (İYUK, m.45/8). Aşağıdaki şekilde istinaf sistemine göre vergi davalarının parasal sınırları aşamalar itibariyle verilmektedir.

6545 sayılı kanunun 103'üncü maddesiyle İYUK'un 47'nci ve 54'üncü maddeleri yürürlükten kaldırılarak olağan kanun yolu sayısı, "istinaf kanun yolu" ve "temyiz kanun yolu" olmak üzere ikiye indirilmiştir (Ayyıldız, 2015, s. 155). İstinaf yargılamasına ilişkin düzenlemeler ile vergi dava konusu, işlem tutarını baz alan bir yeni bir düzene kavuşturulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yeni yargı sisteminde üçlü bir süzgeç oluşturulmuştur. (Ortaç & Ünsal, 2016, s. 12-14). Süreç olarak ise öncelikle her türlü vergi uyuşmazlığına karşı ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerine karşı dava açılması söz konusudur ve tutarı beş bin liraya kadar olan davalar bu aşamada hükme bağlanmaktadır. İkinci aşamada yüz bin liraya kadar olan davalar istinaf mahkemesine götürülerek burada sonuçlandırılmaktadır. Son aşamada ise yüz bin lirayı aşan davalarda uyuşmazlığın çözümlenmesi için Danıştay süreci başlatılmaktadır (Ayyıldız, 2015, s. 155-158).

Temyiz kanun yolu ise 2577 sayılı kanunun 46'ıncı maddesindeki değişikliklerle Danıştay, kanunlarda aksi yönde hüküm olsa dahi temyiz mercii olarak belirlenmiş ve başvuru süresi olarak kararın tebliğinden sonra otuz günlük bir süre verilmiştir. Temyiz edilebilecek kararlar ise Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ve bölge idare mahkemelerinin İYUK 46'uncu maddesinde sayılan davalar olarak belirlenmiştir (İYUK m.46).

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çok eski dönemlerden beri giderek artması vergi yargısına ilişkin ihtiyacı beraberinde getirmiştir. Yani vergi yargısının varlık nedeni olarak yeni vergilerin salınmasından, mükellefiyet, oranlar, karmaşık ve sıklıkla değişen mevzuat hükümleri gibi pek çok konu vergi uyuşmazlıklarının kaynağını oluşturabilmektedir.

Osmanlı döneminde vergi yargısı alanındaki kayda değer düzenlemelerin Tanzimat sonrası batılılaşma hareketleri ile yapılmak istendiği görülmektedir. Lakin o dönemde yapılan milletin ve devletin yapısıyla uyumlu olmayan pek çok düzenleme gibi vergi yargısı alanında yapılan düzenlemelerden de istenilen sonuçlar alınamamıştır.

Cumhuriyetin ilanı sonrasında yeni bir anlayışla yapılandırılan devlet ida-

resinin bir parçası olarak yeni vergi kanunları ve usul hükümlerine bağlı olarak uyuşmazlıkların çözümü konusunda da vergi yargısına ilişkin kayda değer düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. 1982 anayasası cumhuriyet döneminde vergi yargısında yapılan düzenlemeler için en önemli dönüm noktası olarak kabul edilmektedir ki bu anayasanın kabulüne kadar, vergi uyuşmazlıkları için vergi itiraz komisyonları, vergiler temyiz komisyonu ve Danıştay'dan oluşan üç dereceli bir yargılama süreci yapılandırılmıştır.

1982 reformu ise vergi yargısında birlik sağlanması, bağımsız hale getirilmesi, zaman ve gelir kaybını önlemek için iki dereceli vergi yargı sistemine geçilmesi gibi nedenlerle gerçekleştirilmiştir. Reform sonrasında vergi mahkemeleri ilk derece mahkemeleri olarak kabul edilirken ikinci derece mahkemeler olarak bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görevlendirilmiştir. 2014 yılında yapılan düzenlemelerle idari yargı sistemine uygulanmaya başlayan istinaf sistemi vergi yargılama sürecine dahil edilerek, ikinci derece mahkemeleri olarak göreve ancak 2016 yılında başlayabilmiştir. Yeni düzenlemeyle birlikte ilk derece mahkemeleri ile temyiz makamı arasında bir konuma yerleştirilen istinaf mahkemeleri, hem ilk derece mahkeme kararlarının denetimini yapacak hem de temyiz mercii olan Danıştay'ın iş yükünü hafifletecektir.

Türk vergi yargısının etkinliğini ölçen çalışmaların, ilerleyen dönemde henüz çok yeni olan istinaf sistemi uygulamaları bağlamında yinelenmesi önem arz etmektedir. Zaman içerisinde değişim ve gelişimlere paralel olarak ortaya çıkacak yeni ihtiyaçların karşılanması için yeni düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdır. Ancak vergilemede istikrar ilkesinin de gereği olarak vergi mevzuatının sürekli değişen bir yapıda olmaması gerekmektedir. Bu nedenle bu alanda yapılacak olan düzenlemeler çok özenli süreçler sonrasında gerçekleştirilmelidir.

KAYNAKÇA

AKSOY, Ş. (1999). *VERGİ YARGISI VE TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİ*. İSTANBUL: FİLİZ KİTABEVİ.

Avcı, M. (2011). İdari Yargıda İstinaf. *TBB Dergisi*(96), 179-204.

Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı; İş Yükü ve Etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilge, N. (1965). *Medeni Yargılama Hukuku Dersleri*. Ankara: Ajantürk Matbaası.

Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 65(1), 85-126.

İnel, N. (1979). *Türk Vergi Yargı Sistemi*. (M. B. Yayını, Dü.) Ankara: Kısmet Matbaası.

Karakoç, Y. (2015). *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı b.). Ankara: Yetkin Yayınları.

Mutluer, K. (1975). *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.

Nazalı, E. (2007). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar. *Vergi Dünyası*(313), 119-130.

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

Özgözen, V. D. (1968). Türk Mali Yargı Sistemi. *Maliye Enstitüsü Konferansları Onyedinci Seri* (s. 267-276). İstanbul: Sevinç Matbaası.

Sevinç, H. (2016, Temmuz 20). *Yargıda ‘istinaf’ dönemi başladı*. Ankara/İstanbul: Anadolu Ajansı. Kasım 8, 2016 tarihinde <http://aa.com.tr/tr/turkiye/yargida-istinaf-donemi-basladi/611797> adresinden alındı.

T.C. Danıştay Başkanlığı. (2007, Mart 25). T.C. Danıştay Başkanlığı: <http://www.danistay.gov.tr/tarihçe> adresinden alındı.

Taş, M. (2003). *Vergi Yargısı*. Ankara: Öncü Basımevi.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.583a22855c5240.18255304, erişim Tarihi: 23.11.2016.

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2003). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü Ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir.

Ufuk, M. T. (2002). Ülkemizde Vergi Yargısı. *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 97-102.

Yüce, M. (2010). *Türk Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Yayınevi.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf> adresinden alındı.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf> adresinden alındı.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf> adresinden alındı.

6545 Sayılı Türk Ceza Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Kasım 23, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-9.htm> adresinden alındı.