

Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar

Fevzi Rifat ORTAÇ*, Hilmi ÜNSAL**

Öz

Türkiye’de vergi yargı sistemi idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır. Öteden beri uygulanan yargılama sisteminde ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri görevli iken, vergi mahkemesi kararlarına karşı, bölge idare mahkemesinde itiraz ve Danıştay’da temyiz yolları mevcuttu. 2014 yılında yapılan bir reformla yargılama sistemine istinaf sistemi getirilmiştir. İstinaf sisteminin getirilmesiyle beraber vergi uyuşmazlıklarının çözümü büyük ölçüde bölge idare(istinaf) mahkemelerinde gerçekleştirilmiş olacaktır. Böylelikle başta yargılama sürecinin hızlandırılması ve haksız uygulamaların önlenmesi olmak üzere birçok fayda sağlanacaktır. Ancak istinaf sistemine uyum sürecinde bazı sorunların yaşanması da kaçınılmazdır. Bu çalışmada istinaf müessesesi ve muhtemel sorunlar analiz edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Mahkemesi, İstinaf, İstinaf Mahkemesi, Temyiz Mahkemesi

Appeal System in Turkish Tax Law and Probable Concerns

Abstract

Tax system is included in administrative jurisdiction law in Turkey. While tax courts were in charge as courts of first instance in trial system having been practiced all along, there was objection right in regional administrative court and appeal rights in Council of State against decisions of tax courts. Appeal system was brought to the

DOI: <http://dx.doi.org/10.17336/igusb.61057>

* Prof. Dr., İstanbul Gelişim Üniversitesi, İİSBF Öğretim Üyesi,

E-posta: rifatortac@gmail.com

** Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi,

E-posta: unsal.hilmi@gmail.com

trial system with the reform made in 2014. By bringing appeal system, it will be made possible to resolute tax disputes in regional administrative (appeal) courts to a large extent. Hence, there will be provided many benefits as particularly speeding up trial procedure and preventing unfair practices. However, it is unavoidable to have some problems in the process of compliance with appeal system. In this study, establishment of appeal and probable concerns will be analyzed.

Keywords: Tax Dispute, Tax Court, Appeal, Court of Appeal, Supreme Court

Giriş

Vergilendirme işleminin sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilmesi, vergi idaresinin gayreti, vergi denetiminin başarısı ve vergi yargısının etkinliğine bağlıdır. Vergi yargısının etkinliği, yargı kararlarının isabetli, adaletli ve hızlı olmasıyla sağlanmaktadır. Yargılamada adaletli karar verebilmek, muhakeme sistemi ve süreciyle yakından bağlantılıdır. Bu sebeple yargı sistemlerinde sadece aşamalı bir yargılama sistemi yeterli olmamaktadır. Zira tek aşamalı yargılamada, mahkemenin verdiği kararlar “haklıya haklının teslim edilmesinin” mümkün olmayacağı ihtimali her zaman mevcuttur. Bu durumda alt mahkemelerin verdikleri kararların üst yargı mercilerince tekrar gözden geçirilerek alt mahkeme kararının denetlenmesi kaçınılmaz hale gelmektedir. İstinaf sistemi bu gerekçeyle ortaya çıkmış bir yargılama müessesesidir.

İstinaf sistemi öteden beri başta Fransa ve Hollanda olmak üzere kıta Avrupa’sında uygulama alanı bulmuş bir müessesedir. Hatta kökenleri Fransa’da feodal sisteme kadar götürülmekte, feodal sistemin yargı anlayışından kaynaklanan sorunlarının çözümü için getirildiği ileri sürülmektedir. Oysa daha detaylı bir araştırma yapıldığında, müessesenin kökenlerinin, Fransız idari yargı sistemini de etkileyen Hanefi fıkında var olduğu ve Osmanlı devletinde de bir dönem uygulandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla söz konusu müessese aslında hukuk sistemimize yabancı bir müessese değildir.

Türkiye’de ise istinaf sistemi diğer birçok müessesede olduğu gibi Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde gündeme getirilmiştir. Müessese, 2005 yılında adli yargı sistemine, 2014 yılında da idari yargı sistemi içerisinde vergi yargı sistemine getirilmiş bir müessesedir. Müessesenin getirilmesiyle beraber, vergi yargılamasında uygulanabilirliğine dair tartışmalar da

başlamıştır. Bu makalenin amacı söz konusu müessesenin uygulanabilirliğe dair bir bilimsel bakış açısı sunup bazı katkılar sağlamaktır. Makalede istinaf sistemi kavramsal alt yapısı ve tarihi gelişiminden başlanarak incelenecek ve Türk vergi yargısında uygulama usulü ve muhtemel sorunlar göz önünde bulundurularak değerlendirilecektir.

A. İSTİNAF KAVRAMI VE HUKUKİ MAHİYETİ

İstinaf kelimesi, Arapça bir kelime olup, burun, uç anlamına gelen “enf” kelimesinden türetilmiştir¹. Sözcük anlamı “ bir şeye yeniden başlamak ” tır². Hukuk dilinde, yargılama süreciyle ilgili bir kavram olup, ilk derece mahkemesince verilen bir kararın bir üst yargı merciinde denetlenmesi için oluşturulmuş bir müessesedir. Uyuşmazlık konusu bir olayla ilgili olarak alt mahkemede verilen bir kararın üst yargı yerinde yeniden ele alınması ve yeniden karar verilmesini ifade eder³.

Mahkemeler adaletin tesisi için haklı ile haksız ayırmak üzere kurulan müesseselerdir. Mahkemelerde yapılan ilk yargılamada iddia ve delillerin yeterince karşılanamaması, yargılama malzemesinin tam oluşmamış olması ve yargıçların hata yapabilme ihtimalleri veya yorum farkı gibi hususlar verilen yargı kararının bir defa daha gözden geçirilmesini gerektirebilir. İlk yargılama üzerine verilen kararda adaletin tam yerini bulmadığını düşünen taraflar, bu karara karşı bir üst mahkemeye mahkemeye başvurabilirler. “Adil yargılama hakkı”, ilkesinin bir gereği olan bu başvuru hakkı, istinaf sisteminin hukuki gerekçesini oluşturmaktadır. İstinaf sisteminin ana sebebi ilk derece mahkemesi kararının yeniden görülmesini sağlamaktır. Ayrıca istinaf incelemesi, sadece istinaf dilekçesinde belirtilen gerekçelerle sınırlı olarak yapılabilir⁴.

¹ Necip Bilge, “Üst Mahkemeler”, **Ord. Prof. Sabri Sakir Ansay’ın Hatırasına Armağan**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1964, s. 62.

² Bilge, a.g.m., s. 62.

³ Mustafa Avcı, “İdari Yargıda İstinaf”, *TBB Dergisi*, 2011 (96), s.182.

⁴ **Hukuk Muhakemesinde İstinaf El Kitabı**, (Türk ve Avrupa Birliği Uzmanları Tarafından Hazırlanmıştır), Türkiye Cumhuriyeti’nde İstinaf Mahkemelerinin Kuruluşunun Desteklenmesi, AB-Eşleştirme Projesi, Türkiye Adalet Bakanlığı, Hollanda Yargı Konseyi, İsveç Ulusal Mahkemeler İdaresi, Ankara: Adalet Bakanlığı, 2007, s.40.

İstinaf sistemi ilk derece mahkemesi ile temyiz arasında bulunan ve ilk derece mahkemesinin kararını denetleme fonksiyonu olan bir kanun yoludur⁵. İstinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını yokmuş gibi kabul ederek davayı yeniden ele alarak karar vermektedir.

Sayfa/Page | 4

İGÜSBD
Cilt: 3 Sayı: 1
Nisan /
April 2016

B. İSTİNAF SİSTEMİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Temel kamu hizmetlerinden birisi olan adalet hizmeti, devletin varlık nedenlerinin başında gelmektedir. Bu sebeple devletin var olduğu günden bu yana mahkemeler de var olmuştur. Bir mahkemede yapılan yargılamanın daha üst mercilerce tekrar gözden geçirildiğine dair uygulamalara tarihte çeşitli devletlerde rastlanmaktadır. İstinaf sisteminin ilkel biçimleri de bu haliyle mevcuttur. Ancak modern anlamda istinaf sisteminin kökenlerinin Fransa'dan ortaya çıktığı ileri sürülmektedir⁶.

Fransız yargı sistemi, feodal sistemden önce Osmanlı yargı sistemine benzer bir yapı arz etmekte iken feodal sistemle beraber yeni bir yapıya bürünmüştür. Yeni yapıda feodal mahkemeler kurulmuş, feodal mahkemelerin verdikleri kararlara karşı istinafen kral mahkemelerine başvurma hakkı sağlanmıştır⁷. Dolayısıyla Fransa'da istinaf yolu adalet dağıtma konusunda senyörlerle kralların mücadelesi çerçevesinde gündeme gelmiştir⁸.

Oysa Fransız idari yargı sistemine istinaf sisteminin girişinde İslam hukukunda Hanefi fıkının görüşlerinin etkili olduğu bilinmektedir. Osmanlı hukukçusu Kemal Paşazade Said Bey, Fransız yargı sisteminin Napolyon tarafından Mısır'dan transfer edildiğini şu cümleleri ile ifade etmektedir; *"Bu adam (yani Napoléon) Mısır'a gitti, hattâ bu günki günde Fransa'da mevcut olan kanun-ı medenî -ki ismine Kod Napolyon derler- onun eseridir. O eser de kendisinin Mısır'a olan istilâsının eseridir. Çünkü o vakitler Mısır'da pek çok ulemâ-yı islâmiyye var idi, onların yapmış oldukları âsârdan kendisi pek çok istifâde etti. Bir takım kitablar terceme etdirdi ve o sâyede kanun-ı medenî yaptırdı.*

⁵ Oğuz Sancaktar, "İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler", *Journal of Yaşar University*, Özel Sayı (Aydın Zevkliler'e Armağan), 2013, Vol: 8, s.2244.

⁶ Sancaktar, a.g.m., s.2246

⁷ Ethem Buğra Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası Osmanlı Mahkemeleri**, gözden geçirilmiş 2.bs., İstanbul: Arı Sanat Yayınları 2010, s.31.

⁸ Haluk Konuralp, "Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafin Yeri, (Hukuk Davaları Açısından)", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 50, Sayı 1, Ankara 2001, s.28.

*Hattâ teşkilât-ı mehâkim hususunda Mısır ulemâsı İmam-ı Azam'ın vaktiyle ittihaz etmiş oldukları bir kâideyi ittihaz etmişler idi. Şöyle ki: mehâkimden sâdır olan ilâmları diğer bir heyet-i ulemâ muayene eder ve o ilâm aleyhinde müştekiller var ise onları dinler ve tarafeyni söyletir idi. Eğer **birinci kadı yani bidâyet kadısı hatâ etmiş ise onun hatâsını tashih eder** ve bu vechile ilâmı ber-nehc-i şer'î ıslah ederler idi. Bu **derece-i tedkikatdan sonra İmam-ı Azam hazretleri mahkeme-i kübrâ-yı hasmiyye namıyla bir heyet-i yapmışlar idi burada ise gerek o heyet-i tedkikiyyeden verilen hükm ile ibtidaki ilâm beyninde tenakuz var ise veyahud pek büyük şeylerde müsamaha edilmiş ise onu hasm ve fasl ederler idi, yani ilâmı seyf-i adaletle keserler idi. İşte Mısır'da bu usul icrâ olunmakda idi.***"⁹

Metindeki koyu renkli cümleler, istinaf sisteminin, (hatta temyiz müessesesinin) İslam hukukunda uygulandığının bir delilidir. Böylece istinaf sisteminin temellerinde Hanefi fıkının var olduğu gerek bu cümlelerden gerekse Hanefi fık kitaplarında yer alan "muhakeme, dava" bölümlerinden apaçık anlaşılabilir. İslam hukukuna dayanan Osmanlı hukuk sisteminde istinaf sistemi¹⁰ çeşitli biçimlerde uygulanmıştır. Sistemin uygulamasını görebilmek için tanzimata kadar olan dönemle tanzimat sonrası dönemi ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

Tanzimat, Osmanlı devlet anlayışının ve yapısının batı tarzı bir sisteme doğru dönüşümünün başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Bu dönüşümden yargılama sistemi ve mahkemeler de etkilenmiştir. Dolayısıyla Osmanlı yargılama sistemi, Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası sistem biçiminde ikiye ayrılarak incelenmektedir.

Öncelikle şu nokta bilinmelidir ki Osmanlı devletinde yasama yürütme yargı yetkileri hükümdara ait olup yargılama yetkisi hükümdarın tayin ettiği hâkimlerce görülmektedir¹¹. Tanzimat öncesi dönemde Osmanlı yargı sisteminin genel yapısı itibariyle memleketin tamamına yayılmış biçimde şer'iyye mahkemeleri vardır. Şer'iyye mahkemelerinde kadılar tek hâkim sıfatıyla görev yapmaktadırlar. Kadıların verdikleri kararlara itirazı olanlar, doğrudan Divanı Hümayun'a itiraz edebilirlerdi. Divanı Hümayun, davaya

⁹ Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası...**, s. 38.

¹⁰ Abdullah Demir, **Medeni Yargılama Hukuku Osmanlı Mahkemesi**, İstanbul: Yitik Hazine Yayınları, 2010, s.223.

¹¹ Ekrem Buğra Ekinci, **Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü**, İstanbul: Filiz Kitabı, 2001, s. 93.

yeniden bakılması için ya yeni hâkim görevlendirir, ya davaya kendisi bakar, ya da davayı aynı hâkime gönderirdi¹². Divanı Hümayun'un kararlarına itirazı olanlar ise doğrudan Padişaha itirazda bulunabilirdi¹³.

Konuya vergi uyuşmazlıkları açısından bakıldığında sırf vergi davaları için ayrı bir sistemin mevcut olmadığı anlaşılmaktadır. Tanzimat'a kadar diğer bütün davalarda olduğu gibi mali (vergi) davalara da kadılar bakmakta idi¹⁴. Dolayısıyla bahsedilen sistem, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenebilmesi için de uygulanmakta idi.

Osmanlı devletinde tanzimattan sonra yargı sisteminin yeniden yapılandırılmasında Fransız modeli esas alınmıştır. 1790 tarihli Fransız Teşkilat Kanunu esas alınarak Osmanlı adli sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Fransa'daki birinci derece mahkemeleri ve istinaf sistemi esas alınarak Osmanlı'da her kazada bir ilk derece mahkemeleri ve her vilayette de bir istinaf mahkemesi kurulmuştur¹⁵. Dolayısıyla Türkiye'de istinaf sistemi önceden var olan bir sistemdir¹⁶.

Aynı dönemde hukuk reformları için Ahmet Cevdet Paşa'nın başkanlığında Mecelle heyeti oluşturulmuştur. A. Cevdet Paşa, Divan-ı Ahkâmî Adliyenin (Yargıtay) Dâhili Nizamnamesi'ni hazırlarken mahkeme teşkilatının oluşturulmasında istinaf sistemine de yer vermiştir¹⁷. İstinaf sistemi aynı zamanda Mecellede de girmiştir. Mecellede istinaf, Mecellenin 1838. maddesinde "Usul-ü meşruasına muvafık olmayan hükümlere karşı istinaf-ı dava talebi" başlığı altında düzenlenmiştir¹⁸. İlgili maddede, dava aleyhine

¹² Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası...**, s. 9-10

¹³ Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası...**, s. 10

¹⁴ Onur Karahanoğulları, *Türkiye'de İdari Yargı Tarihi*, (Doçentlik Çalışması), İnternet Paylaşımı, 2005, s.72, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/turkiyedeidariyargitarihi.pdf>, Erişim, 12.10.2015.

¹⁵ Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası...**, s.29.

¹⁶ Modern Fransız hukuk sistemine yön veren kaynaklar, roma hukuku, kral emirnameleri, Paris örf ve adetleri ve bir görüşe göre de Hanefi-Şafi hukukudur..., Ekinci, **Tanzimat ve Sonrası...**, s.39.

¹⁷ Ahmet Şirşirgil, Ekrem Buğra Ekinci, **Ahmet Cevdet Paşa ve Mecelle**, Beylik Yayınları, İstanbul, 2015, s.38

¹⁸ Mustafa Gürbüz, "İslam Hukuk Tarihinde Kanun Yolu Olarak Temyiz Mahkemesi ve Osmanlı Devletindeki İşleyişi", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Temel İslam Bilimleri (İslam Hukuku) Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.7-8.

sonuçlanan tarafın itirazı haklı bulunursa, istinaf edileceği hüküm altına alınmıştır¹⁹.

1864 yılında çıkartılan Vilayet Nizamnameleri ile vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda Vilayet İdare Meclisleri yetkilendirilmiş ve ilk derece yargılama ve istinaf vazifesi il ve ilçe meclislerine verilmiştir²⁰. Şurayı Devlet'in (Danıştay) kurulmasıyla beraber, Vilayet Hususi İdareleri'nde verilen kararlara itiraz etmek isteyenler için Danıştay'a Temyiz yolu açılmıştır. Bu uygulama dolaysız vergiler için geçerli olmuş, dolaylı vergilerle kendi kanununda merci tayin edilmeyen vergilerle ilgili uyuşmazlıklar ise adli yargı içerisinde çözüme kavuşturulmaya devam edilmiştir²¹.

Cumhuriyetten sonra kazanç vergisinin uygulanmaya başlamasıyla beraber, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için itiraz ve temyiz komisyonu ihdas edilmiştir. 1950'den sonra ise vergi itiraz komisyonları ve vergi temyiz komisyonları ihdas edilmiş ve bu uygulama 1982 yılına kadar devam etmiştir.

1950'den sonra kurulan sistemde vergi itiraz komisyonunun verdiği kararlar vergi temyiz komisyonuna götürülmekte idi. Vergi temyiz komisyonu itiraz komisyonunun kararını bozarsa ve itiraz komisyonu bozma üzerine yine kararında ısrar ederse, Vergi Temyiz Komisyonu Genel Kurulu kesin karar verirdi. İtiraz ve temyiz komisyonlarının kesin kararlarına karşı ise Danıştay'da temyiz davası açmak mümkün idi.²²

1982 yılında bir dizi kanun²³ çıkartılarak vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümüne dair yeni bir sistem getirilmiştir. Benimsenen yeni sistemde ikili bir yargılama süreci öngörülmüştür²⁴. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri ihdas edilmiştir. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlar Bölge İdare Mahkemesi'nde itiraz yoluyla kesin karar bağlanması öngörülmüş, kurul halinde verdikleri kararların ise Danıştay da karar bağlanması öngörülmüştür.

¹⁹Ekrem Buğra Ekinci, **Ateş İstidası...**, s.57

²⁰ Cengizhan Hatipoğlu, "Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı", *İÜHFM C. LKV, S.1*, s. 85-126, 2007, s.92

²¹ Hatipoğlu, a.g.m., s.94

²² Nami Çağan, "Vergi İtiraz Ve Temyiz Komisyonları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 1971, Cilt 28, Sayı 1-4, s.198.

²³ 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

²⁴ Hatipoğlu, a.g.m., s.107.

Hem itiraz hem de temyiz kararları kesin karar niteliğindedir. Ancak her iki karar karşı da olağan kanun yolu olarak karar düzeltme müessesesi ihdas edilmiştir.

Sayfa/Page | 8

İGÜSBD
Cilt: 3 Sayı: 1
Nisan /
April 2016

C. İSTİNAF SİSTEMİNİN YARGILAMA SÜRECİNCE YERİ

Vergi yargılaması ilk derece mahkemelerinde ve kanun yolları adı verilen ikinci derecede yargı mercilerinde yapılmaktadır. İstinaf sistemi ikinci derece yargılama biçimi olduğu için kanun yolları içerisinde yer almaktadır. Kanun yolundan kasıt; bir mahkemenin vermiş olduğu nihai bir kararın üst derece yargı yerlerinde veya aynı mahkemede yeniden ele alınmasıdır. Kanun yollarıyla alt mahkemenin kararı gözden geçirilmekte ve ya yeni bir karar verilmekte ya da alt derece mahkemesinin kararının doğruluğu teyid edilmektedir.

Kanun yolları amaçlarına göre geri dönme amaçlı ve iyileştirme amaçlı kanun yolları olarak sınıflandırılmaktadır²⁵. İlk derece mahkemesi tarafından verilen karar, üst mahkeme tarafından gözden geçirilip yeniden karar verilirse, bu karar iyileştirme amaçlı bir kanun yolu iken bir mahkemenin verdiği karar aynı mahkeme tarafından tekrar incelenerek karara bağlanırsa bu karar geri dönme amaçlı kanun yoludur²⁶. İstinaf kanun yolu; iyileştirme amaçlı kanun yolları kapsamındadır.

İstinaf yargılaması, ilk derece mahkemesi ile temyiz mahkemesi arasında yer alan bir mahkeme tarafından yapılmakta olup yargılama sürecinde bir süzgeç fonksiyonu görmektedir. Böylelikle, bir taraftan ilk derece mahkemesinin kararlarının denetimini yaparken bir taraftan da temyiz mahkemesinin yükünü azaltmaktadır.

D. VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİ

1. İstinaf Sisteminden Önceki Vergi Yargısı

Kıta Avrupa'sında belli başlı vergi yargı sistemi olarak üç sistem uygulanmaktadır. Bunlar; Vergi yargılamasının adli yargı sistemi içinde yer

²⁵ Konuralp, a.g.m., s. 26.

²⁶ Konuralp, a.g.m., s.27.

alması, idari yargı sistemi içinde yer alması ve bağımsız bir vergi yargı sisteminin olması biçimindedir.

Türkiye’de uygulanan vergi yargı sistemi Fransız idari yargı sistemi esas alınarak oluşturulduğu için idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır. 1982 yılında yapılan yargı reformuyla, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için;

- Vergi mahkemeleri
- Bölge idare idareleri
- Danıştay biçiminde üç mercii belirlenmiştir.

Bu sistemde vergi uyuşmazlıklarının çözümü için ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri tayin edilmiştir. Vergi mahkemelerine açılan davalar, tek hâkimle veya kurul halinde çözüme kavuşturulmuştur. Bu sistem, hali hazırda uygulanmakta olup, istinaf sistemi hayata geçirilince sona erecektir.

Tek hâkimin verdiği karar, aleyhine sonuçlanan tarafça bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla götürülmektedir (İYUK m.45). Bölge idare mahkemesi, itiraz başvurusunu incelemekte ve şu kararlardan birisini vermektedir (İYUK m.45/4);

- *Maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse,*
- *İtiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise,*
- *İtiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verirdi.*

Aksi durumlarda gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verirdi.

Ancak;

- *İlk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya*
 - *Davaya görevsiz hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde,*
- kararı bozar ve dosyayı geri gönderir. Bölge İdare Mahkemesinin bu kararları kesindir.

Vergi mahkemesinin kurul halinde baktığı davalar ile ilgili verilen kararlar ise Danıştay’a temyiz yoluyla götürülmektedir (İYUK m.46). Danıştay temyiz talebi üzerine vergi mahkemesinin kararının hukuka olup olmadığını denetlemektedir.

2. İtiraz-İstinaf ve Temyiz Yollarının Karşılaştırılması

İstinaf yolunda bir taraftan vergi mahkemesinin kararı denetlenmekte, bir taraftan da uyuşmazlık konusu olay yeniden ele alınarak yeni delil ve olgular göz önünde bulundurularak yeni bir karar verilmektedir²⁷. İtiraz yolunda da istinaf yolunda olduğu gibi hem maddi hem de hukuki açıdan inceleme yapılarak yeni olgu ve deliller göz önünde bulundurularak karar verilmektedir²⁸. Dolayısıyla yargılama açısından itiraz yolu ile istinaf yolu birbirine çok benzemektedir.

İtiraz yolu yerine istinaf yolunun getirilmesindeki temel neden, yargılama sürecinde istinaf mahkemelerinin birer süzgeç görevi görmesini sağlayarak vergi davalarının büyük bir kısmının istinaf aşamasında sonlandırılmasıdır. Bu yolla aynı zamanda vergi mahkemelerinin verdiği kararlar, istinaf mahkemelerinde ihtisaslaşmış yargıçlar tarafından yeniden gözden geçirilmiş olmaktadır.

İtiraz yoluyla istinaf yolunun en önemli farkı; itiraz yoluyla verilen kararlara karşı temyiz yolu kapalı iken, istinaf yolunda belli bir tutarın üzerindeki davalar için temyiz yolunun açık olmasıdır.

Temyiz mahkemeleri bütün mahkemelerin üzerinde yer alan tetkik mahkemeleridir. Varoluş amaçları, alt mahkemelerin verdikleri kararların yasalara uygunluğunu tetkik etmektir.

Temyiz ile alt mahkemenin verdiği karar üst mahkemece sadece hukuka uygunluk yönünden incelenirken istinafta ise alt mahkemenin verdiği karar üst mahkemece hem esas hem de usul yönünden incelenmektedir²⁹. İstinaf incelemesi üzerine verilen karar duruma göre temyize de konu edilebilmektedir. Temyiz yolunda ilk derece mahkemesinin kararı sadece hukuka uygunluk bakımından inceleme konusu yapıldığı için temyiz aşamasında yeni vakıa ileri, sürülemediği gibi yeni delil de sunulamaz³⁰. Sonuç olarak istinaf mahkemelerinin belli bir tutarın üzerindeki davalarla ilgili

²⁷ Bahri Öztürk... vd, **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, günc. 4.bs., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.605.

²⁸ Öztürk... vd, a.g.e., s.606.

²⁹ Sancaktar, a.g.m., s.2248

³⁰ Baki Kuru, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Legal Yayın Evi, İstanbul, 2015, s.528.

olarak vermiş oldukları kararlar, temyiz makamının hukuki denetiminden geçmektedir.

3. İstinaf Sisteminin Getirilişi ve Uygulama Usulü

Türkiye’de idari yargıda istinaf sistemine geçiş, 2009 yılında Adalet Bakanlığı’nca yayınlanan Yargı Reformu Stratejisi’nde öngörülmüştür³¹. Gerekçe olarak da Danıştay’ın yükünün fazla olduğu, birkaç yıllık birikmiş dosyaların olduğu belirtilmiştir. Strateji Belgesi’nde, istinaf sisteminin hayata geçirilmesi için mevcut bölge idare mahkemelerinin alt yapıyı oluşturduğu ve bu sebeple uygulamanın kolay olacağı vurgulanmıştır.

2015 Yargı Reformu Stratejisi’nde ise 25 ilde bulunan Bölge İdare Mahkemeleri yerine istinaf yargılaması yapacak Bölge İdare Mahkemeleri’nin kurulması öngörülmüş olup, 2014 yılında 8 ilde Bölge İdare Mahkemesi kurulduğu belirtilerek bu mahkemelerin yakın zamanda faaliyete geçirileceği vurgulanmıştır³².

6545 sayılı Kanun’la³³ yapılan düzenlemelerle 28.06.2014 tarihi itibarıyla idari yargı sistemine, dolayısıyla da vergi yargılama sistemine istinaf müessesesi yasal olarak getirilmiştir. Ancak alt yapının tamamlanması için geçiş dönemi öngörülmüştür. Alt yapı, bölge idare mahkemelerinin üzerine bina edilecektir. Daha açık ifadeyle Bölge İdare Mahkemeleri, “**Bölge İstinaf Mahkemeleri’ne**” dönüştürülecektir.

İstinaf sistemi; “Kararlara Karşı Başvuru Yolları” başlığı altında İYUK’un 45.maddesinde düzenlenmiştir. 1.fıkra;

“İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. 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 kararlar **kesin** olup, bunlara karşı istinaf

³¹ Yargı Reformu Stratejisi 2009, TC. Adalet Bakanlığı, s.15, www.sgb.adalet.gov.tr/Yargi-Reformu-Stratejisi.pdf, Erişim, 15.08.2015.

³² Yargı Reformu Stratejisi 2015, TC. Adalet Bakanlığı, s.50, http://www.sgb.adalet.gov.tr/yargi_reformu_stratejisi.pdf, Erişim, 13.08.2015.

³³ 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı RG.

yoluna başvurulamaz”, hükmüne yer verilerek istinafa konu davalar, istinaf mercii, başvuru süresi ve sınırları belirtilmiştir.

İstinaf Sisteminde Yargılama ve Karar: İYUK m.45/3 ve 4 'te istinaf başvurusunun yapıldığı Bölge İdare Mahkemesi'nin yargılamayı nasıl yapacağı ve karara bağlayacağına ilişkin usul açıklanmıştır.

Sayfa/Page | 12

İGÜSBD
Cilt: 3 Sayı: 1
Nisan /
April 2016

Birinci olarak; Bölge idare mahkemesi, istinaf başvurusu üzerine yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

İkinci olarak; Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu durumda bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.

İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

Üçüncü olarak; Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulursa, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olursa, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir.

E. İSTİNAF SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

İstinaf sisteminin yürürlüğe girmesi ile beraber, vergi yargısında yeni bir yapı oluşmuş oldu. Öncelikle dava konusu işlem tutarı esas alınarak bir yargılama sistemi oluşturuldu. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak birinci derecede yetkili birim olan vergi mahkemesince verilen kararlar, bölge idare(istinaf) mahkemesince yeniden görüşülerek karara bağlanacaktır. Sürecin işleyişi aşağıdaki biçimde olacaktır;

— Öncelikle her türlü vergi uyuşmazlığıyla ilgili ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi mahkemesine dava açılacaktır.

— Birinci olarak tutarı 5.000 TL'ye kadar olan davalar vergi mahkemesince karar bağlanacaktır.

— İkinci olarak tutarı 5.000 TL'yi aşan davalar, vergi mahkemesi kararından sonra 30 gün içinde Bölge İdare(İstinaf) Mahkemesi'ne istinaf yoluyla götürülecektir. Bölge İdare Mahkemesi, 100.000 TL'ye kadar olan davalarda kesin karar verecektir.

— Üçüncü olarak Bölge İdare(İstinaf) Mahkemesi'nin istinaf başvurusu üzere 100.000 TL'nin üzerindeki davalar için verdiği istinaf kararları ise 30 gün içinde Danıştay'da temyiz başvurusuna konu edilecektir. Danıştay bu tutarın üzerindeki uyuşmazlıklarla ilgili kesin kararını verecektir.

— 100.000 TL'yi aşan istinaf mahkemesi kararları temyize götürülebilirken bu tutarın altında kalan kararların temyiz incelemesi mümkün olmamaktadır.

Bölge idare (istinaf) mahkemesinin 100.000 TL'nin üstündeki davalarla ilgili olarak verilen kararlarda, dava aleyhine sonuçlanan taraf 30 gün içerisinde Danıştay'a temyiz başvurusu yapacaktır. Danıştay istinaf kararını onayabileceği gibi bozabilmektedir. Bozduğu takdirde dosyayı tekrar istinaf mahkemesine gönderecektir. İstinaf mahkemesi kararında ısrar ederse, bu defa aleyhine sonuçlanan taraf Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na temyiz yoluyla başvuracaktır. Vergi dava daireleri kurulu, ısrar kararını bozarsa tekrar istinaf mahkemesine geri gönderecektir. İstinaf mahkemesi artık ısrar kararında direnemeyecektir, bozma kararına uymak zorundadır.

100.000 TL'yi aşmayan davalar davalarla ilgili verilen istinaf kararlarına karşı yargının yenilenmesi ve Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolları ise açıktır.

Bu yapıya göre vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kesin kararın verilmesi; bir aşamalı, iki aşamalı ve üç aşamalı bir yargısal sürece bürünmüştür.

Tutarlar	Yargılama Mercileri
0-5.000 TL arası davalar	Vergi Mahkemesi'nde
5000-100.000 TL arası davalar	Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi'nde
100.000 TL üzeri davalar	Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'da kesin karara bağlanacaktır.

Görüldüğü gibi vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yeni yargı sisteminde üçlü bir süzgeç oluşturulmuştur. Öncelikle bütün davalar vergi mahkemesinden geçmekte ve 5000 TL'ye kadar olan davalar burada süzölmektedir. İkinci olarak süzgeç rolü istinaf mahkemesine düşmekte ve 100.000 TL'ye kadar olan davaların yargılanması burada bitmektedir. 100.000 TL'yi aşan davalarda ise hala uyuşmazlık çözülememişse son aşama olarak Danıştay devreye girmektedir.

F. VERGİ YARGISINDA İSTİNAF SİSTEMİNİN UYGULANMASINDA MUHTEMEL SORUNLAR VE ÖNERİLER

1. İstinaf Sisteminden Beklenen Faydalar

İstinaf sisteminden önce Türkiye'de vergi yargı sisteminin temel sorunları; yargılama sürecinin oldukça uzun sürmesi, adaletin geç tecellisi, uyuşmazlık türleri itibariyle uzmanlaşmanın yeterli düzeyde olmaması, özellikle Danıştay'da biriken dosya sayısının oldukça fazla olması vb.dir.

İstinaf sisteminin getirilmesiyle beraber, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi ile temyiz mercii olan Danıştay arasına istinaf mahkemesi tesis edilecektir. İstinaf mahkemesi bölge düzeyinde teşkilatlandırılarak her bir yargı bölgesinde ilk derece mahkemelerinde çözümlenemeyen davalar, Danıştay'a gerek kalmaksızın büyük ölçüde çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

İstinaf mahkemesinden görev yapan hâkimler alanlarında uzmanlaşmış, daha donanımlı hâkimlerden oluşacağı için yargı kararlarının hukuka uygunluğu ve adaletin tesisi noktasında olumlu sonuçlar alınabilecektir.

Nihayet, vergi uyuşmazlıklarının belli bir kısmı vergi mahkemelerinde sonlandırılacak, önemli bir kısmı ise bölge istinaf mahkemelerinde sonuçlandırılacaktır. Böylece Danıştay'a intikal edecek dosya sayısı önemli ölçüde azaltılarak Danıştay'ın asıl işlevi olan hukuki tetkik mahkemesi rolüne odaklanmasına katkı sağlanacaktır.

2. İstinaf Mahkemelerinin Farklı Kararlarında İçtihat Birliği Sorunu

Bölge istinaf mahkemelerinin kurulmasıyla birlikte içtihat birliğinin nasıl sağlanacağı meselesi gündeme gelmiştir. İstinaf mahkemelerinin aynı

konuda farklı karar vermeleri durumunda, ortak bir karar varmanın nasıl sağlanacağı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak Fransa'daki uygulama bir model olarak önerilebilir.

Fransa'da mevcut uygulamada istinaf mahkemeleri başkanları belli sürelerle bir araya gelerek yaptıkları toplantıda görüş birliği oluşturmaktadırlar³⁴. Bu uygulamanın dışındaki hallerde ise istinaf mahkemelerinin farklı kararları için bir üst mahkemeye (Conseil d'Etat) temyizen başvurulmakta ve üst mahkemenin görüşü içtihat kabul edilmektedir.

3. Parasal Sınırlara Bağlı Yargılama Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar

Yargılama sisteminde süreçlerin kurgulanmasında suçun türleri veya niteliklerinin dikkate alınmaması, yargılama hakkının kullanımının işlenen suçun parasal büyüklüğüne bağlanması yargılama hakkının kullanılmasında önemli sorunlar yaratmaktadır. Aynı nitelikteki bir vergi suçunu veya kabahatini işleyen bireylerin vergi kaybı yarattıkları miktar veya muhatap oldukları parasal yaptırım miktarlarına bağlı olarak farklı yargılama süreçlerine tabi tutulmaları eşitlik ilkesine ve yargılamada adalet ilkesine aykırı bir durumdur.

Yukarda belirtilen parasal sınırların alt ve üst sınırlarını dikkate alarak durumu örneklerle açıklamak mümkündür. Aynı vergi suçu veya kabahatini işleyen ancak kayba uğrattıkları vergi miktarı veya kesilen ceza bakımından 4.900 TL'lik bir tutar için dava açması gereken A mükellefi ile 5.100 TL'lik bir tutar için dava açması gereken mükellef B arasında yargılanma hakkı bakımından önemli farklılıklar olacaktır. Şöyle ki mükellef A sadece vergi mahkemesinde dava açacak olup, vergi mahkemesinin kararı kesin olacaktır. Karara itiraz veya temyiz için başkaca bir başvuru hakkı olmayacaktır. Oysa mükellef B vergi mahkemesinin kararına karşı Bölge idare mahkemesine istinaf yoluna gidecektir. Aynı suçu veya kabahati işlemelerine karşın her iki mükellefin yargılama süreçleri farklı olmuştur. Bu durumun diğer önemli bir sakıncası da benzer durumlar için vergi mahkemesi kararı ile istinaf mahkemesinin kararlarının farklı olması durumudur. Yargı kararlarında birlik nasıl sağlanacaktır? Sadece vergi mahkemesinde yargılama süreci

³⁴ Ahmet Akbaba, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", *Ankara Barosu Dergisi*, 2014/ 2, s.447.

tamamlanan mükellef A davayı kazanırken, istinafa gitme hakkı olan mükellef B davayı kazanırsa yargılamada birlik veya ortak içtihat nasıl oluşturulacaktır?

Benzer durum 5.000 TL ile 100.000 TL arasında ve 100.000 TL'den fazla olan ve aynı niteliği taşıyan suç ve kabahatler içinde geçerli olacaktır. Bu durumda da istinaf mahkemeleri ile Danıştay arasında nasıl içtihat sağlanacaktır.

4. Parasal Sınırların Zamanaşımı Süresi İçinde Değiştirilmemesi Sorunu

Parasal miktarın yargılama sürecinin belirlenmesinde temel kriter olarak alınmasının diğer önemli bir sakıncası da işlenen suçun belirlenme dönemidir. Vergi sisteminde zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğu dikkate alındığında, aynı tarihte aynı suçu işleyen iki mükelleften, suçu zaman aşımı süresinin ilk yılında belirlenen ile zamanaşımının dördüncü yılında suç işlediği belirlenen mükellefin yargılama süreçleri de birbirinden farklı olacaktır. İYUK'ta belirtilen parasal büyüklükler yıllık olarak belirlenecektir. Oysa dava miktarları suçun işlendiği tarih olarak belirlenmektedir. Bu durumda aynı dönemde vergi suçu işleyen mükelleflerden zamanaşımı süresinin ilk yılında tespit edilen yargılama sürecinde üçlü yargılamaya kadar tüm yargılama süreçlerinden yararlanabilecekken, zamanaşımının son yılında suçu tespit edilen mükellef ise sadece vergi mahkemesi hakkını veya vergi mahkemesi, istinaf mahkemesi hakkını kullanabiliyor olabilir. Bu da yargılama hakkının kullanımında eşitsizliğe ve adaletin istenilen seviyede gerçekleşmesini engelleyecektir.

Bu nedenle vergi yargısında suçun niteliğini esas alan yargılama süreçlerine geçilmelidir. Kabahat sayılan fiillerle vergi kaybı yaratılması halinde parasal büyüklüklere bakılmaksızın davalar öncelikle vergi mahkemesinde görülmeli itiraz için bölge idare mahkemesine gidilmelidir. Kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçlarında ise parasal sınır gözetilmeksizin davaya öncelikle vergi mahkemesinde bakılmalı, temyiz için Danıştay'a gidilmelidir. Bu düzenlemenin yapılması halinde ikili yargılama sistemi korunacak ve yargılama sistemi hızlanacaktır.

5. İstinaf Sisteminde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü İçin Uygulanan İdari Yolların Da Göz Önünde Bulundurulması Gerekliliği

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari yollar da mevcuttur. Bu yollardan hata düzeltme ve uzlaşma müessesesi en yaygın olanlarıdır. Dava açma süresi içinde vergi hatalarının düzeltilmesi için vergi dairesine yapılan başvurunun reddi halinde yargı yoluna başvurulabilmektedir. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvuruları için Maliye Bakanlığı’na şikâyet yoluna başvurulmakta ve başvurunun reddi halinde yine yargı yolu açılmaktadır. Mevcut uygulamada hata düzeltme taleplerinin reddi durumunda yararlanılacak yargısal başvuru yolları ve başvuru süreci diğer vergi uyuşmazlıkları ile aynı olmaktadır. Oysa vergi hataları özel bir ihtisas alanıdır. Bu sebeple hata düzeltme talebi reddedilenlerin yargılama sistemi ve istinaf uygulaması tutara bağlı olmaksızın düzenlenmelidir.

Benzer durum uzlaşma için de geçerlidir. Uzlaşma talebi reddedilenler, yargıya başvurabilmekte ve diğer vergi uyuşmazlıkları ile aynı yargılama sürecine muhatap olmaktadır. Uzlaşmanın yapılış sürecinde uyuşmazlık konusu olay idare ile mükellef arasında ele alınarak gözden geçirilmektedir. Eğer uzlaşamazsa yargıya intikal etmekte ve uyuşmazlık süreci uzamakta ve adaletin tecellisi gecikmektedir. Öte yandan geçen sürede gecikme faizi işlemeye devam etmektedir. Bu nedenle uzlaşmaya konu edilen vergi uyuşmazlıkları için de ayrı bir yargılama ve istinaf sistemi getirilmelidir.

Sonuç

İstinaf sistemi Türk vergi yargısında yeni bir müessese olarak gereke Avrupa birliğine uyum sürecinin yargısal boyutunun tamamlanması için gerekse yargılama sürecinin oldukça uzun sürmesi, adaletin geç tecellisi, uyuşmazlık türleri itibariyle uzmanlaşmanın yeterli düzeyde olmaması, özellikle Danıştay’da biriken dosya sayısının oldukça fazla olması gibi sorunların çözümü için önemli bir adımdır.

İstinaf sistemiyle bir taraftan vergi mahkemesinin kararları denetlenirken diğer taraftan Danıştay’ın yükü azaltılmış olacaktır. İstinaf yolunda vergi davalarına nispeten daha uzman olan hâkimler bakacaktır. Böylelikle daha isabetli kararlar verilmiş olacaktır.

Ancak bu olumlu beklentilerin yanında bazı sorunlar da mevcuttur. Her şey den önce dava konusu aynı olan ve tutarı farklı olan uyuşmazlıklarda vergi mahkemesi, bölge istinaf mahkemesi ve Danıştay farklı kararlar verdiğinde içtihat birliğinin nasıl sağlanacağı bir sorundur. Bu konuda ortak bir içtihat mercii gereklidir.

Öte yandan yargılama sisteminde süreçlerin kurgulanmasında suçun türleri veya niteliklerinin dikkate alınmaması, yargılama hakkının kullanımının işlenen suçun parasal büyüklüğüne bağlanması yargılama hakkının kullanılmasında önemli sorunlar yaratmaktadır. Aynı nitelikteki bir vergi suçunu veya kabahatini işleyen bireylerin vergi kaybı yarattıkları miktar veya muhatap oldukları parasal yaptırım miktarlarına bağlı olarak farklı yargılama süreçlerine tabi tutulmaları eşitlik ilkesine ve yargılamada adalet ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Parasal miktarın yargılama sürecinin belirlenmesinde temel kriter olarak alınmasının diğer önemli bir sakıncası da işlenen suçun belirlenme dönemidir. Vergi sisteminde zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğu dikkate alındığında, aynı tarihte aynı suçu işleyen iki mükelleften, suçu zaman aşımı süresinin ilk yılında belirlenen ile zamanaşımının dördüncü yılında suç işlediği belirlenen mükellefin yargılama süreçleri de birbirinden farklı olacaktır. Bu da yargılama hakkının kullanımında eşitsizliğe ve adaletin istenilen seviyede gerçekleşmesini engelleyecektir.

Bu nedenle vergi yargısında suçun niteliğini esas alan yargılama süreçlerine geçilmelidir. Kabahat sayılan fiillerle vergi kaybı yaratılması halinde parasal büyüklüklere bakılmaksızın davalar öncelikle vergi mahkemesinde görülmeli itiraz için bölge idare mahkemesine gidilmelidir. Kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçlarında ise parasal sınır gözetilmeksizin davaya öncelikle vergi mahkemesinde bakılmalı, temyiz için Danıştay'a gidilmelidir. Bu düzenlemenin yapılması halinde ikili yargılama sistemi korunacak ve yargılama sistemi hızlanacaktır.

Nihayet, hata düzetme taleplerinin reddi ve uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumlarında mükelleflerin yargıya başvurmaları halinde uygulanacak yargılama sisteminde istinaf ayrıca düzenlenmelidir. Zira bu müesseselerle vergi uyuşmazlığı zaten bir defa idari aşamada çözülmeye çalışılmıştır. Uyuşmazlık sürecinin uzamaması için bu iki durumda yargıya başvurulması halinde istinaf yolu son yargı mercii olmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKBABA, Ahmet, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", *Ankara Barosu Dergisi*, 2014/ 2, ss.434-463
- AVCI, Mustafa, "İdari Yargıda İstinaf", *TBB Dergisi*, 2011 (96), ss.179-204.
- BİLGE, Necip, "Üst Mahkemeler", **Ord. Prof. Sabri Sakir Ansay'ın Hatırasına Armağan**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1964, ss.62-89.
- ÇAĞAN, Nami, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1971, Cilt 28, Sayı 1-4. s.183-204.
- DEMİR, Abdullah, **Medeni Yargılama Hukuku Osmanlı Mahkemesi**, Yitik Hazine Yayınları, İstanbul, 2010.
- EKİNCİ, Ekrem Buğra, **Ateş İstidası, İslam Osmanlı Hukukunda Mahkeme Kararlarının Kontrolü**, İstanbul: Filiz Kitabı, 2001.
- EKİNCİ, Ethem Buğra, **Tanzimat ve Sonrası Osmanlı Mahkemeleri**, gözden geçirilmiş II.Baskı, İstanbul: Arı Sanat Yayınları, 2010.
- GÜRBÜZ, Mustafa, "İslam Hukuk Tarihinde Kanun Yolu Olarak Temyiz Mahkemesi ve Osmanlı Devletindeki İşleyişi", Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temel İslam Bilimleri (İslam Hukuku) Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- HATİPOĞLU, Cengizhan, "Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı", *İÜHFİM* C. LKV, S.1,, 2007. s. 85-126.
- Hukuk Muhakemesinde İstinaf El Kitabı**, (Türk ve Avrupa Birliği Uzmanları Tarafından Hazırlanmıştır), Türkiye Cumhuriyeti'nde İstinaf Mahkemelerinin Kuruluşunun Desteklenmesi, AB-Eşleştirme Projesi, Türkiye Adalet Bakanlığı, Hollanda Yargı Konseyi, İsveç Ulusal Mahkemeler İdaresi, Ankara: Adalet Bakanlığı, 2007.
- KARAHANOĞULLARI, Onur, *Türkiye'de İdari Yargı Tarihi*, (Doçentlik Çalışması), İnternet Paylaşımı, 2005, s.72, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/turkiyedeidariyargitarihi.pdf>, Erişim, 12.10.2015.
- KONURALP, Haluk, "Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafın Yeri, (Hukuk Davaları Açısından)", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 50, Sayı 1, Ankara 2001, ss.25-39.
- KURU, Baki, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, İstanbul, Legal Yayın Evi, 2015.

ÖZTÜRK , Bahri... vd, **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, güncellenmiş 4.bs., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

SANCAKTAR, Oğuz, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, *Journal of Yaşar University*, Özel Sayı (Aydın Zevkliler’e Armağan), 2013, Vol: 8, ss.2237-2326.

ŞİMŞİRGİL, Ahmet, Ekrem Buğra EKİNCİ, **Ahmet Cevdet Paşa ve Mecelle**, İstanbul: Beylik Yayınları, 2015.

Yargı Reformu Stratejisi 2009, TC. Adalet Bakanlığı, s.15, www.sgb.adalet.gov.tr/Yargi-Reformu-Stratejisi.pdf, Erişim, 15.08.2015

Yargı Reformu Stratejisi 2015, TC. Adalet Bakanlığı, s.50, http://www.sgb.adalet.gov.tr/yargi_reformu_stratejisi.pdf, Erişim, 13.08.2015

Summary

Appeal is an establishment formed for a decision made by the court of first instance to be inspected by the higher judicial authority. By this, it is meant that a decision made in the lower court regarding an event of matter of dispute is re-handled again by the higher judicial authority and a new decision is made.

Appeal system was practiced all along in Europe particularly in France and Holland. It is set forth that this establishment was rooted in feudal system in France and it was brought for the resolution of disputes arising from jurisdiction manner. However, when a detailed research is made, it is understood that the roots of this establishment were in Hanafi law also affecting French administrative jurisdiction law and it was implemented for a certain period in Ottoman Empire as well. Therefore, the establishment in question is not unfamiliar to our legal system in fact.

Tax system is included in administrative jurisdiction law in Turkey. While tax courts were in charge as courts of first instance in trial system having been practiced all along, there was objection right in regional administrative court and appeal rights in Council of State against decisions of tax courts. Appeal system was brought to the trial system with the reform made in 2014.

As a new establishment in Turkish tax law, appeal system is a significant step for the completion of judicial dimension of the process of adaptation to the European Union as well as resolution of problems such as long trial process, the

late manifestation of justice, not having a reconciliation in the sufficient level due to types of disputes and since the number of files accumulating in the Council of State is quite a lot.

By appeal system, on the one hand, decisions of tax court will be inspected, on the other hand, the burden of Council of State will be lightened. In appeal system, more professional judges will proceed with the tax cases. In this way, more accurate decisions will be taken.

However, there are certain problems besides these expectations. Before anything else, how stare decisis will be ensured, when tax court, regional appeal court and Council of State make different decisions in disputes with the same matter and different lawsuit cost, constitutes a problem. A mutual legal precedent is required on this issue.

Besides, not taking crime types or characteristics into consideration during construction of processes in trial system, depending the use of jurisdiction right upon the financial amount of the committed crime create significant problems in use of jurisdiction right. It will be against the principle of equality and justice principle in trial when individuals committing a tax crime with the same characteristics subject to different trial processes depending upon the quantity of tax loss or financial sanction imposed to them.

Another important disadvantage of considering the financial amount as the main criteria in determination of trial process is the period of committed crime's determination. When considering that the period of statute of limitation is 5 years in the tax system, trial processes of taxpayers committing the same crime in the same date will be different from the one whose crime has been determined in the first year of statute of limitation and the other one who has been determined as having committed crime in the fourth year of statute of limitation. This will cause inequality in use of jurisdiction right and prevent the justice to be practiced in the sufficient level.

For this reason, there should be trial processes taking the characteristics of the crime as basis in tax law. Cases should be proceeded in tax court first and then proceeded in regional administrative court for objection regardless of the financial amounts in tax losses arising from actions regarded as crime. In the crimes of fraud or attempt to fraud, the case should be proceeded in tax court without taking financial amount as limit and then it should be gone to Council of

State for appeal. If this regulation is made, binary trial system will be protected and trial system will gain speed.

In cases of refusal of bill for reformation and not reaching reconciliation at the end, appeal should also be regulated for trial system to be implemented if taxpayers take legal action. This is because, tax dispute was tried to be solved in administrative phase with these establishments. For the process of dispute not to take longer, the way of appeal should be the last judicial authority if it is taken legal action in both conditions.