TÜRK VERGİ YARGISININ ESKİŞEHİR İLİ ÖRNEĞİNDE ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Müslüm GÜMÜŞ

Eskişehir, 2016

TÜRK VERGİ YARGISININ ESKİŞEHİR İLİ ÖRNEĞİNDE ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Müslüm GÜMÜŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz, 2016

Bu tez çalışması BAP komisyonunca kabul edilen 1502E078 no.lu proje kapsamında desteklenmiştir.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Müslüm GÜMÜŞ'ün "Türk Vergi Yargısının Eskişehir İli Örneğinde Etkinliğinin Araştırılması ve Değerlendirilmesi" başlıklı tezi **21 Temmuz 2016** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan **Maliye** Anabilim Dalında, **yüksek lisans tezi** olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

		İmza
Üye (Tez Danışmanı)	**: Doç.Dr.M.Erkan ÜYÜMEZ**	.....
Üye	**: Prof.Dr.Recai DÖNMEZ**	.....
Üye	**: Doç.Dr.Filiz EKİNCİ**	.....

Prof.Dr.Kemal YILDIRIM
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

Türk Vergi Yargısının Eskişehir İli Örneğinde Etkinliğinin Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Müslüm GÜMÜŞ

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2016

Danışman: Doç. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ

Devlet, kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri, büyük oranda vergilerle karşılamaktadır. Vergilendirme işlemini yapan idareye karşı bireylerin korunması hukuk devletinin bir gereğidir. Bu nedenle vergilendirmeler yasal mevzuat çerçevesinde gerçekleştirilmek zorundadır. Ancak yükümlülerin ve idarenin hukuk kurallarına göre birbiriyle örtüşmeyen görüşleri nedeniyle vergisel uyuşmazlık ortaya çıkabilmektedir. Uyuşmazlıklar, idari aşamada barışçıl yollarla çözüme kavuşturulabileceği gibi doğrudan yargı aşamasında da çözüme kavuşturulabilmektedir. Bireylerin yargıdan beklentisi, uyuşmazlığın süratle, hakkaniyete uygun olarak, adil yargılama içerisinde çözüme kavuşturulmasıdır. Bunun için de etkin bir yargılama düzenine ihtiyaç vardır. Etkin bir yargılama, davaları sürüncemede bırakmayan, tarafların adalet duygularını zedelemeyen, zamansal ve parasal açıdan tarafları zarara uğratmayan süratle ve hakkaniyete uygun olarak uyuşmazlığı ortadan kaldıran bir yargılamadır.

Bu çalışmada Türk vergi yargısının etkinliği Eskişehir ili örneğinde araştırılmaktadır. Birinci bölümde vergi yargısının konusu, kapsamı ve işlevleri teorik düzlemde ortaya konulmuştur. İkinci bölümde yargıda stratejik yönetim ve planlama konusuna değinildikten sonra vergi yargılamasında etkinliğin belirlenmesinde temel ölçüt olan adil yargılama ve bunun unsurları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde Eskişehir Vergi Mahkemesi ve Türkiye geneli vergi mahkemelerinde dava konuları, davalarda artış ve azalışların nedenleri, iş yükü durumları sayısal veriler ile ele alınmıştır. Ayrıca mahkemelerin karar türleri, davaların karara bağlanma süreleri ve mahkemelerde dosya temizlenme durumu analiz edilerek vergi yargısının etkinliği; yargılamanın hakkaniyete uygunluğu, makul sürede yargılama ve yargı hizmetlerinin işleyişi olarak belirlenen etkinlik ölçütleri çerçevesinde incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Adil yargılama, makul süre, yargıda etkinlik, yargılamada hakkaniyet.*

ABSTRACT

An Analysis and Assessment of the Effectiveness of The Turkish Tax Trial in the Sample of Eskişehir City

Müslüm GÜMÜŞ

Department of Finance

Anadolu University Institute of Social Sciences, July 2016

Supervisor: Associate Professor Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ

The state creates the revenue it needs to cover the expenses for the public goods and services mostly through the taxes. Protecting the individuals against the taxing administration is a requisite of the state of law. Therefore, taxing must be conducted in accordance with the legal framework. However, tax conflicts may arise between the taxpayer and the administration due to their differing views on the legal principles involved. Regarding such conflicts, taxpayers may either demand a compromise about the tax or fines during the administrative stage, or may directly sue against the administration during the judicial stage. Individuals expect the judicial body to solve their conflicts hastily in the most fair and equitable way possible, which calls for an effective fair trial system. A fair trial system is a system that does not drag out the trial process, which does not harm the involved parties' sense of justice, does not cause any time-related or financial losses, and eliminates the conflict with utmost fairness.

In the first part, the subject, scope, and the functions of the tax trial are analyzed from the theoretical perspective. In the second part, after the discussion of strategic management and planning in justice, fair trial and its main components as the principal criteria for the assessment of tax trial effectiveness are analyzed. In the third part, the specific matters of dispute, the causes of the rises and decreases in the number of lawsuits, and the workloads in both Eskişehir tax court and in the Turkish tax courts in general are discussed, and the strength of demand for judicial services is determined in the light of the collected statistical and numerical data. Furthermore, by analyzing the various types of court decisions, the lengths of time before the conclusion of lawsuits, and the case closure rate in the courts, the effectiveness of tax trial is evaluated along the lines of the effectiveness criteria determined as the fairness of trial, trial in reasonable time, and the functioning of tax trial.

Key words: *Fair trial, reasonable time, trial effectiveness, fairness in the trial.*

21/07/2016

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Müslüm GÜMÜŞ

İÇİNDEKİLER

Sayfa

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI ii

ÖZET…….. iii

ABSTRACT iv

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ v

İÇİNDEKİLER vi

TABLOLAR DİZİNİ xii

ŞEKİLLER DİZİNİ xiv

KISALTMALAR DİZİNİ xv

GİRİŞ…… 1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ YARGISI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI 4

1.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Önemi 4

1.2. Vergi Yargısının Konusu ve Kapsamı 4

1.2.1. Uyuşmazlık kavramı ve vergi uyuşmazlığı 5

1.2.2. Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkma nedenleri 5

1.2.3. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi 6

1.2.3.1. Uzlaşma 6

1.2.4. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi 7

1.3. Vergi Yargısının İşlevleri 8

1.3.1. Hukuki güvenlik sağlama işlevi 8

1.3.2. Uyuşmazlıkları sona erdirme işlevi 9

1.3.3. Yargısal denetimi sağlama işlevi 9

1.3.4. Çıkarlar dengesini koruma işlevi 10

1.3.5. İçtihat oluşturma işlevi 10

1.3.6. Vergi adaleti sağlama işlevi 11

1.4. İdari Yargılama Usulü İlkeleri 12

Sayfa

1.4.1. Yazılılık ilkesi 12

1.4.2. Re 'sen araştırma ilkesi 13

1.4.3. Delil serbestisi ilkesi 14

1.4.4. Kamuya yararlılık ilkesi 14

1.4.5. Kıyas yasağı ilkesi 15

1.4.6. Ekonomik yaklaşım ilkesi 16

1.4.7. Ucuzluk ve çabukluk ilkesi 16

1.5. Vergi Yargılama Usulü 17

1.5.1. İdari dava türleri 17

1.5.2. Vergi davalarının hukuki niteliği 18

1.5.3. Vergi davasının konusu ve kapsamı 20

1.5.4. Vergi davasında taraflar 22

1.5.4.1. Vergi yükümlülerinin veya ceza muhataplarının taraf olma durumları 22

1.5.4.2. Vergi idaresinin davacı olma durumları 23

1.5.5. Davanın açılması 23

1.5.6. Dilekçeler üzerine ilk inceleme 24

1.5.6.1. İlk inceleme üzerine verilecek karar 25

1.5.6.2. Tebligat ve cevap verme 25

1.5.7. Duruşma 26

1.5.8. Yürütmenin durdurulması 27

1.5.9. Kararların sonuçları 27

1.6. Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı 27

1.6.1. Vergi mahkemeleri 28

1.6.1.1. Vergi mahkemelerinin kuruluşu ve işleyişi 28

1.6.1.2. Vergi mahkemelerinin oluşumu ve görevleri 28

1.6.1.3. Vergi mahkemelerinin görev ve yetki alanları 29

1.6.2. Bölge idare mahkemeleri 30

1.6.2.1. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşu ve oluşumu 30

1.6.2.2. Bölge idare mahkemelerinin görevleri ve işleyişi 30

Sayfa

1.6.2.3. 6545 sayılı Kanun ile bölge idare mahkemelerinin görev tanımı 31

1.6.3. Danıştay 31

1.6.3.1. Danıştay'ın kuruluşu ve oluşumu 31

1.6.3.2. Danıştay'ın görevleri 32

1.6.3.2.1. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevleri 33

1.6.3.2.2. Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili görevleri 33

1.6.3.3. Danıştay dava dairelerinin görevleri 34

1.6.3.4. Danıştay vergi dava daireleri kurulunun görevleri 36

1.6.3.5. Danıştay içtihatları birleştirme kurulunun görevleri 36

1.7. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları 36

1.7.1. Olağan kanun yolları 38

1.7.1.1. İtiraz 38

1.7.1.2. Temyiz 38

1.7.1.3. Kararın düzeltilmesi 39

1.7.2. Olağanüstü kanun yolları 39

1.7.2.1. Kanun yararına bozma 39

1.7.2.2. Yargılamanın yenilenmesi 39

1.7.2.3. Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesini isteme 40

1.7.3. 6545 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen yargı kararlarına karşı başvuru yolları 41

1.7.3.1. Yeni Bir Kanun Yolu Olarak "İstinaf" 41

1.7.3.1.1. İstinaf mahkemelerinin oluşumu ve görevleri 42

1.7.3.2. Temyiz 43

1.7.3.2.1. Temyiz dilekçesi 43

1.7.3.2.2. Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar 43

1.7.3.2.3. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar üzerine yapılacak işlem 44

1.7.3.3. İvedi yargılama usulü 44

Sayfa

İKİNCİ BÖLÜM

2. YARGIDA ETKİNLİĞİN ÖNEMİ, GELİŞİMİ VE TÜRK VERGİ YARGISINDA ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ 46

2.1. Yargıda Etkinliğin Önemi ve Gelişimi 46

2.1.1. Etkinlik 49

2.1.2. Verimlilik 50

2.1.3. Ekonomiklik 50

2.2. Yargıda Etkinlik, Verimlilik ve Ekonomiklik 51

2.3. Yargıda Etkinlik Ölçütlerini Belirleyen Rapor ve Belgeler 52

2.3.1. Adalet Bakanlığı yargı reformu stratejisi 52

2.3.2. Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu stratejik planı 56

2.3.3. Onuncu kalkınma planı (2014-2018) 60

2.3.4. Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (CEPEJ) raporları 61

2.3.5. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Adil yargılanma hakkı 63

2.3.5.1. Vergi davalarında adil yargılama 65

2.4. Yargıda Etkinliğin Ölçütleri 67

2.4.1. Mahkeme ve hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı 68

2.4.1.1. Hâkimlik mesleği ve eğitimi 69

2.4.1.2. Hukuk fakülteleri ve diğer yükseköğrenim programlarında hukuk eğitimi 71

2.4.1.3. İdari yargıda meslek öncesi eğitim 72

2.4.1.4. İdari yargıda hâkim savcı sayıları 73

2.4.1.5. İdari yargıda mahkemeler 75

2.4.1.6. Yargıda yardımcı personeller 75

2.4.1.7. Mahkeme kalemi 76

2.4.2. Yargılamanın hakkaniyete uygunluğu 77

2.4.2.1. Silahların eşitliği ilkesi 78

2.4.2.2. Çelişmeli yargılama ve savunma hakkı 79

2.4.2.3. Aleni yargılama hakkı ve gerekçeli karar 81

2.4.2.4. Delil sunma ve tanık dinletme 82

Sayfa

2.4.2.5. Üç Dereceli Yargılama Sistemi 84
2.4.2.5.1. İstinaf mahkemeleri 85
2.4.2.5.2. İdari yargıda istinaf mahkemelerinin gerekliliği 86
2.4.2.5.3. İstinafın değerlendirilmesi..... 87
2.4.3. Yargılamanın makul sürede yapılması..... 89
2.4.4. Yargı hizmetlerinin işleyişi 91
2.4.4.1. UYAP bilişim sistemi 92
2.4.4.2. Bilirkişilik Kurumu 94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ YARGISI ETKİNLİĞİNİN ESKİŞEHİR İLİ ÖRNEĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ 96

3.1. Genel Çerçeve 96

3.2. Türk Vergi Yargısı Sisteminin Etkinliğinin Araştırılmasına Yönelik Çalışmalar 97

3.3. Eskişehir Vergi Mahkemesi 102
3.3.1. Dava konuları..... 103
3.3.1.1. Vergi cezaları..... 109
3.3.1.2. Ödeme emri 111
3.3.1.3. Katma Değer Vergisi 112
3.3.1.4. Stopaj 113
3.3.1.5. Düzeltme ve şikâyet işlemleri..... 114
3.3.1.6. Gelir Vergisi 115
3.3.1.7. Kurumlar Vergisi..... 115
3.3.2. Vergi dava sayılarındaki artış ve azalışların değerlendirilmesi..... 116
3.3.2.1. Vergi denetimleri 117
3.3.2.2. Nüfus dağılımı 123
3.3.2.3. Mükellef sayıları 123
3.3.2.4. İdari işlemlerin hukuka uygunluğu..... 125

3.4. İdari Yargıda İş Yükü 126
3.4.1. Danıştay iş yükü..... 129

Sayfa

3.4.2. Bölge idare mahkemeleri iş yükü 131
3.4.3. Vergi mahkemelerinde iş yükü 134
3.5. Yargılamanın Hakkaniyete Uygunluğu 137
3.5.1. Eskişehir Vergi Mahkemesi karar türleri 137
3.5.2. Danıştay ve bölge idare mahkemeleri karar türleri 142
3.6. Yargılamanın Makul Sürede Yapılması 143
3.6.1. Danıştay 144
3.6.2. Bölge idare mahkemeleri 145
3.6.3. Vergi mahkemeleri 146
3.6.4. Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde dosya temizlenme durumunun karşılaştırılması 150
3.6.5. İdari davalarda makul süre yönünden Türkiye ile Avrupa ülkeleri karşılaştırması 151
3.7. Yargı Hizmetlerinin İşleyişi 152
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 155
KAYNAKÇA 165
ÖZGEÇMİŞ 177

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 2.1. Türkiye Geneli Hâkim-Savcı Sayıları (2010-2014) 74

Tablo 2.2. Türkiye'de Yıllara Göre 100.000 Kişiye Düşen Hâkim Sayısı (2010-2014) 74

Tablo 3.1. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde Yıllara Göre Karara Bağlanan Dava Konuları (2010-2014) 104

Tablo 3.2. Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Yıllara Göre Karara Bağlanan Dava Konuları (2010-2014) 106

Tablo 3.3. 2010-2014 Dönemi Vergi Mahkemelerinde İlgili Yıllar İçinde Karara Bağlanan Dava Konularının Yüzdelikleri (Türkiye - Eskişehir) 108

Tablo 3.4. Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Sayıları (2010-2014)..... 116

Tablo 3.5. Türkiye Geneli Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları (2010-2014)..... 117

Tablo 3.6. Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (2010-2014) 118

Tablo 3.7. Türkiye Genelinde Vergi Müfettişlerince Yapılan Vergi İncelemeleri (2011-2014) 119

Tablo 3.8. Türkiye Genelinde Kesilen Usulsüzlük Cezaları ve Karara Bağlanan Dava Sayıları (2010-2014) 122

Tablo 3.9. 2010-2014 Dönemi Nüfus Dağılımı 123

Tablo 3.10. 2010-2015 Dönemi Faal Mükellef Sayıları 124

Tablo 3.11. İdari Yargıda Hâkim-Savcı Sayıları (2010-2014) 127

Tablo 3.12. İdari Yargıda Hâkim Başına Düşen Dosya Sayıları (2004-2014)…… 128

Tablo 3.13. Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları (2004-2014)..... 130

Tablo 3.14. Bölge İdare Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014) 132

Tablo 3.15. Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014)..... 134

Sayfa

Tablo 3.16. Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Sayıları (2010-2014)..... 136

Tablo 3.17. Eskişehir Vergi Mahkemesinde Yıllar İtibariyle Verilen Karar Türleri (2010-2014) 137

Tablo 3.18. Danıştay Dava Daireleri ve Kurullarında Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014) 144

Tablo 3.19. Bölge İdare Mahkemelerinde Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014)..... 145

Tablo 3.20.Eskişehir Vergi Mahkemesinde Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014) 146

Tablo 3.21. Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014) 147

Tablo 3.22. Avrupa Konseyi Üye Ülkelerinde İlk Derece Mahkemelerinde İdari Davaların Temizlenme Oranı ve Dosya İşleme Süresi (2012)..... 151

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 3.1. Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Konularındaki Dağılım (2010-2014) 105

Şekil 3.2. Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Dava Konularındaki Dağılım (2010-2014)..... 107

Şekil 3.3. Türkiye Geneli Vergi İncelemelerindeki Artış ve Azalışlar ile Dava Sayılarındaki Artış ve Azalışlar (2011-2014)..... 120

Şekil 3.4. Türkiye Geneli Vergi Denetimlerindeki Artış ve Azalışlar ile Dava Sayılarındaki Artış ve Azalışlar (2010-2014)..... 121

Şekil 3.5. Danıştay Dava Sayıları (2004-2014)..... 131

Şekil 3.6. Bölge İdare Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014) 133

Şekil 3.7. Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014) 135

Şekil 3.8. Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Sayıları (2010-2014) 136

Şekil 3.9. Eskişehir Vergi Mahkemesi Karar Dağılımları (2010-2014) 140

Şekil 3.10. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde Esastan İncelenen Davaların Karar Türleri (2010-2014) 141

Şekil 3.11. Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri Onama Oranları (2010-2014) 142

Şekil 3.12. Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Dosya Temizlenme Oranları (2010-2014)..... 148

Şekil 3.13. 2010-2014 Dönemi Vergi Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süresi (Eskişehir-Türkiye Karşılaştırması) 149

Şekil 3.14. Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde Dosya Temizlenme Oranları (2010-2014)..... 150

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.B.S.G.D.B.	Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
B.İ.M.	Bölge idare mahkemeleri
BİMVMK	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
Bkz.	Bakınız
CEPEJ	Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu
ESK.	Eskişehir
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSYK	Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
İHEB	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İDDK	İdari Dava Daireleri Kurulu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
md.	Madde
S.	Sayı
s.	Sayfa
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TR.	Türkiye
UYAP	Ulusal Yargı Ağı Projesi
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletin egemenlik gücüne dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi neticesinde vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasını ifade eden vergi yargısı,[1] uyuşmazlık haline dönüşmüş olan vergi sorunlarının yargı organı önünde bir dava konusu yapılarak çözüme kavuşturulması yoludur. Vergi yargısı, yükümlü ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması, yükümlülere hukuki güvenlik sağlaması ve idarenin eylemlerinin yargısal denetime tabi tutulması amaçlarına hizmet etmektedir. Uygulamada ya vergi hatalarından ya da hukuki bir uyuşmazlıktan doğan vergi uyuşmazlıkları, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gümrük Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, vergi cezaları gibi birçok konuda çıkabilmektedir.[2] Vergilendirme işlemi sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar genel olarak verginin tarh edilmesi veya tahsil edilmesi sırasında yapılan işlemler ve bunlara ilişkin kesilen cezalar nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Ayrıca hesap hataları, vergilendirme hataları, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz uygulaması, tecil, terkin işlemleri, haciz uygulaması gibi durumlar da uyuşmazlığın kaynağını oluşturmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüme kavuşturulmasında görevli mahkemeler, vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelerine ilişkin davaları ve bunlara ilişkin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları çözüme kavuşturmaktadır (BİMVMK, md.6). Yükümlüler ile kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı; vergi daireleri de takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilmektedirler.

Türkiye'de vergi yükümlüleri, vergi idaresi ile yaşadıkları uyuşmazlıkları idari aşamada çözüme kavuşturma yoluna gidebilecekleri gibi doğrudan yargı aşamasına başvurup uyuşmazlığın burada çözüme kavuşturulmasını da talep edebilmektedirler. Bu durum, yükümlüler açısından önemli bir olanaktır. Ancak yükümlülerin yargıya başvurabilme olanaklarına sahip olması, onların yargısal talebini karşılamaya tek başına yeterli değildir.

---

[1] S. Turhan (1998). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s.84.
[2] Ş. Kızılot ve Z. Kızılot (2009). Vergi ihtilafları ve çözüm yolları. Ankara: Yaklaşım Yayınları, s.282

Adalet sistemi, çekişmeleri çözüme ulaştırarak, barışı sağlama bakımından toplum içinde işlemekte olan yargı sisteminin şekli kısmını oluşturur.[3] Adalet sisteminin iyi işlemesi, adalet sistemine olan inancın tesis edilmesi ve hak mağduriyetinin önlenmesi açısından önemlidir. İyi bir yargı sisteminin amacı, uyuşmazlıkları makul sürede hakkaniyete uygun olarak çözüme kavuşturmaktır. Bunun için de etkin bir yargılama düzenine ihtiyaç vardır. Yargılamanın etkin bir şekilde işlemesi, yargılamanın kaliteli ve verimli bir şekilde hakkaniyete uygun olarak zamanında gerçekleştirilmesiyle mümkündür. Etkin bir yargılama, davaya taraf olanları sürüncemede bırakmayan, adalet duygularını zedelemeyen, zamansal ve parasal açıdan onları zarara uğratmayan uyuşmazlığı ortadan kaldıran bir yargılamadır. Etkin bir vergi yargısı sistemine, hukuki güvenliğin sağlanması, adil yargılamanın tesis edilmesi böylelikle yükümlünün devlete olan güveninin ve vergiye gönüllü uyumunun artması ve vergi yönetiminin de denetiminin sağlanması açısından ihtiyaç duyulmaktadır. Gerek vergi incelemelerinin gerek yargıya intikal eden vergi davalarının hızlı bir şekilde sonuçlandırılması, yükümlüler üzerinde etkilidir ve vergi adaleti bakımından da büyük önem arz etmektedir. Vergi yargısında davaların hızlı bir şekilde ve hakkaniyete uygun olarak sonuçlandırılması, yargıdaki iş yükü, mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, vergi yargısı sisteminin işlevselliğiyle doğru orantılıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; vergi yargısının tanımı, kapsamı, işlevleri, vergi yargılama usulü, vergi yargısında kanun yolları ve vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkma nedenleri ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları tanımlanarak, vergi yargısındaki karşılıklarının ne olduğu açıklanmıştır. Ayrıca vergi yargısında temel ölçüt olan adil yargılama hedefi; mahkeme ve hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yargılamanın hakkaniyete uygunluğu, yargılamanın makul sürede yapılması ve yargı hizmetlerinin işleyişi ölçütleri çerçevesinde incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise; Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2010-2014 yılları arasında karara bağlanan davalar ile Türkiye geneli vergi mahkemelerinde karara bağlanan davalarda; dava konularının neler olduğu, davaların kimin lehine sonuçlandığı, davaların ilk derece mahkemesinde ne kadar sürede görüldüğü, davalarda artış ve azalışların

[3] S. Dönmezer ve F. Yenisey (2000). *Ceza Adalet Sisteminin Etkinliği 1998*. İstanbul: Türkiye Ekonomik Ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları, s.9.

nedenlerinin neler olduğu değerlendirilmiştir. Etkinliğin ölçülebilmesi için belirlenen ölçütler çerçevesinde Türk vergi yargısının etkinliğine yönelik değerlendirme yapılmıştır.

Sonuç kısmında ise, çalışmanın değerlendirmesi yapılarak çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ YARGISI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

1.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Önemi

Vergi yargısı, devletin egemenlik gücüne dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi neticesinde vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasını ifade etmektedir.[4] Devletin vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ifade eden vergilendirme yetkisinin en temel özelliği, hukuki bir yetki olmasıdır. Bu hukuki yetkiye dayanarak devletler kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında en önemli bir paya sahip olan vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili işlemlerini yapabilmektedirler.[5] Hukuk devletinin bir gereği olarak vergilerin hukuk devletini belirleyen ilkeler çerçevesinde alınması gerekmektedir. Bu durum, vergi adaletini sağlamanın da en önemli bir gereğidir. Özellikle günümüz ekonomik koşullarına ayak uydurabilmek için sık sık değişime uğrayan vergi kanunlarının gerek idare tarafından gerek yükümlüler tarafından farklı yorumlanması vergi uyuşmazlığına sebebiyet vermektedir. İdarenin hazineci yaklaşımı yanında yükümlülerin de vergi ödemeyi istememe güdüleri vergi uyuşmazlıklarına zemin hazırlamaktadır.

Vergi yargısına, hem ortaya çıkan uyuşmazlıkların önüne geçilerek vergi adaletinin sağlanması hem de yükümlülere hukuki güvenlik sağlayarak idarenin eylemlerinin yargısal denetime tabi tutulması nedenleriyle ihtiyaç duyulmaktadır.[6] Vergi yargısının en önemli özelliği, hukuk devletinin bir gereği olan hukuki güvenliğin sağlanarak yükümlülerin idare karşında korunması ve vergi idaresinin de eylem ve işlemlerinde bir yargısal denetime tabi tutulmasıdır.[7]

1.2. Vergi Yargısının Konusu ve Kapsamı

Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yolların yanı sıra düzenlenmiş bulunan ikinci yol yargısal çözüm yoludur.[8] Yargısal çözüm yolu, uyuşmazlık haline dönüşmüş olan vergi sorunlarının yargı organı önünde bir dava konusu yapılarak kesin çözüme kavuşturulması yoludur. Yargısal çözüm yolu, idari aşamada uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasından daha kapsamlı bir yoldur.[9] Yargısal çözüm

[4] S. Turhan (1998). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s.84.
[5] Ü. S. Üstün (2012). *Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı*. İstanbul: Beta Yayımcılık, s.83.
[6] Turhan, 1998**, a.g.k.,** s.85.
[7] Y. Karakoç (2011). *Genel vergi hukuku.* Ankara: Yetkin Basımevi, s.761.
[8] M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan (2012). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, s.185.
[9] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 760.

yolunda yargı organlarının yapacağı işlem doğrultusunda davacı ve davalı arasındaki uyuşmazlık kesin olarak son bulmaktadır. Vergi yargısının asli işlevi, yükümlü ile idare arasındaki uyuşmazlığı sonlandırmak ve idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak vergilendirme işlemlerinde vergilerin kanuniliği ilkesini esas kılmaktır.[10] Vergi yargısının tali fonksiyonu ise; hukuki içtihatlar ile kanunların uygulanmasındaki boşlukların doldurulması, anlaşılması güç hükümlerin açıklığa kavuşturulmasıdır.[11]

1.2.1. Uyuşmazlık kavramı ve vergi uyuşmazlığı

Uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olması nedeniyle anlaşmazlığa düşmelerini ifade etmektedir.[12] Vergi uyuşmazlığı ise; vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemler sırasında ortaya çıkan veya diğer kamu alacakları nedeniyle vergi alacağını uygulayan idari birimlerle yükümlü veya sorumlular arasında ortaya çıkan anlaşmazlığı ifade etmektedir.[13]

1.2.2. Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkma nedenleri

Vergi uyuşmazlıkları, vergi borcunun tarh, tahsil, tahakkuk gibi vergilendirme aşamalarında; idarenin yapmış olduğu keyfi uygulamalar, yükümlülerin vergi ödememe noktasında gösterdiği direnç ve vergi yasalarının anayasaya aykırılığı gibi nedenler ile ortaya çıkmaktadır.[14] Uygulamada uyuşmazlıklar, verginin tarh ve tebliğ edilmesi, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezası kesilmesi gibi işlemlerden kaynaklanmaktadır. Ayrıca idare ile yükümlü arasındaki çıkar çatışmaları ve yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı genel düzenleyici işlemlerin kanunlara veya hukukun genel ilkelerine aykırılıkları da uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.[15] İdare ile yükümlü arasında ortaya çıkan bu vergi uyuşmazlıklarının çözümü hem idari aşamada hem de yargısal yollara başvurarak çözüme kavuşturulabilmektedir.

[10] Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, **a.g.k.,** 185.
[11] Ş. Aksoy (1990). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi.* İstanbul: Filiz Kitabevi, s.8-9.
[12] Aksoy, 1990, **a.g.k.,** 65.
[13] H.H. Bayraklı (1998). *Vergi yargılama hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, s.4.
[14] N. Saban (2009). *Vergi hukuku*. İstanbul: Beta Yayımcılık, s.507.
[15] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 760.

1.2.3. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi

1.2.3.1. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında pazarlık yoluyla yani karşılıklı görüşerek uyuşmazlık konusu vergi ve cezanın belirli bir miktarı üzerinde uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden çözümlenmesini ifade eder. 1963 yılında Türk vergi hukukuna girmiş olan uzlaşmanın kabul edilmesindeki temel amaç, uyuşmazlıkların kolayca giderilmesi ve vergi alacağının hazineye girişinin süratle sağlanmasıdır.[16] Uzlaşma müessesesi, vergi alacağının erken tahsil edilmesi, yükümlü ve idare açısından zaman kaybının önlenmesi, yargı üzerindeki iş yükünün azaltılarak yargılamanın hem makul sürede hem de hakkaniyete uygun olarak gerçekleştirilmesine sağlayacağı katkı bakımından önem arz etmektedir.

Hukuk teorisi açısından bakıldığında uzlaşmanın bir takım sıkıntıları da içinde barındırdığı söylenebilir. Yasa önünde her bakımdan aynı olan iki yükümlüden birisinin uzlaşma yoluna başvurması ve idare ile uzlaşma sağlaması halinde daha az vergi ödeyebileceği gerçeği, hakkaniyete uygun düşmemektedir. Ayrıca vergi idaresinin bir kısım vergi alacağından uzlaşma yoluyla feragat etmesi de vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.[17] Toplumda uzlaşma müessesesiyle vergisini zamanında ödeyen yükümlülerin cezalandırıldığı düşüncesi de başka bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak uzlaşma müessesesinin hem yükümlü hem idare açısından uyuşmazlığın yargıya taşınması sırasında kaybedilecek zamanı ve maddi külfeti önlemesi gibi durumlar göz önüne alındığında sağladığı yararın vereceği zarardan üstün olduğu yerleşik bir düşüncedir. Çünkü küçük bir olumsuzluk ile karşılaşmamak için büyük bir faydayı terk etmek hikmet ve adalete aykırıdır.

Uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanunu (VUK)'un ek madde 1-11 arasında düzenlenmiştir. Yükümlünün beyanı üzerine, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi, vergi hataları bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idarenin yükümlüler ile uzlaşabileceği öngörülmüştür. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden

[16] Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, **a.g.k.,** 170.
[17] Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, **a.g.k.,** 171.

itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır. Yükümlü, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabileceği uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yükümlünün yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacağı hüküm altına alınmıştır (VUK, ek md.1).

Uzlaşmanın, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki türü bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.[18] Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ise ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları girmektedir.[19] Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girerken tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmemektedir. Ancak kaçakçılık suçu nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezasına karşı her iki uzlaşma türünde de uzlaşma yapılması söz konusu değildir. Çünkü kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi, vergi hatalarının bulunması veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olması gibi durumlarda uzlaşma kurumuna başvurulması öngörülmüştür (VUK, ek md.1).

1.2.4. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bir diğer aşama da yargı aşamasıdır. Yükümlüler ile kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı; vergi daireleri de takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilmektedir.[20] Uygulamada ya vergi hataları ya da hukuki bir uyuşmazlık neticesinde doğan vergi uyuşmazlıklarının; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gümrük Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi vergilere ait uyuşmazlıkları kapsadığı söylenebilir.[21] Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüme kavuşturulduğu yer vergi mahkemeleridir.

[18] Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 03.12.2015).
[19] Uzlaşma yönetmeliği http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 03.12.2015).
[20] Ş. Kızılot ve Z. Kızılot. (2009). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları.* Ankara: Yaklaşım Yayınları, s.282.
[21] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.,** 282.

Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ve bunlara ilişkin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nin uygulanmasına ilişkin davaları çözümlemektedir (BİMVMK, md.6).

1.3. Vergi Yargısının İşlevleri

İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasını, yasama ve yürütme organlarının verdikleri kararların, koydukları kuralların hukuka uygun olmasını gerektiren hukuk devleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarının uygulanması aşamasında idarenin yapmış olduğu işlemlerin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması gerekmektedir.[22] Hukuk devletinin birinci ve en önemli işlevi idarenin kanuniliği ve yargısal denetimidir.[23] Birer idari işlem olan vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimi vergi yargısı organlarınca yapılmaktadır.[24]

Vergi yargısının kendine has olan bir takım işlevleri bulunmaktadır. Bu işlevler; hukuki güvenlik sağlama, uyuşmazlıkları sona erdirme, yargısal denetimi sağlama, çıkarlar dengesini koruma, içtihat oluşturma ve vergi adaletini sağlama şeklinde belirtilebilir.[25]

1.3.1. Hukuki güvenlik sağlama işlevi

Hukuk devleti, birey hak ve özgürlüklerinin anayasal güvence altına alındığı, siyasi iktidarın, tüm kamu kurum ve kuruluşların ve vatandaşların hukuk kurallarıyla bağlı olduğu devlet yapılanmasıdır. Hukuk devletinin en önemli özelliği bireylere hukuki güvenlik sağlamasıdır. Hukuki güvenliğin sağlanabilmesi ise kanunların genel, soyut, açık ve anlaşılabilir olmasına bağlıdır.

Hukuki güvenlik, hukuk devletlerinin vazgeçilmez ilkelerindendir. Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı kuralları önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre şekillendirmesini ifade eder.[26] Hukuki güvenlik bireylere hukuki koruma sağlarken kamu idarelerinin de keyfi hareket etmesini engeller. Hukuki güvenlik, bireyler

[22] Y. Karakoç (1999). Vergi yargılaması hukukunun işlevleri. *Vergi Dünyası Dergisi, S. 212*, s.88.
[23] M. Yüce (2010). *Türk vergi yargısı*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.45.
[24] Karakoç, 1999, **a.g.k.,** 88.
[25] Yüce, 2010, **a.g.k.,** 45.
[26] Yüce, 2010, **a.g.k.,** 49.

açısından geleceğin öngörülebilir olmasını ve hukuksal işlemlerde keyfiliğin önlenmesini sağlar.[27] Devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunduğu alanlardan biri de vergilendirme faaliyetidir. Vergilerin anayasaya ve kanunlara göre alınıp alınmadığının yargı denetimine tabi tutulmasındaki amaç, taraflara hukuki güven sağlamaktır.[28] Hukuki güvenin sağlanması için yargı organlarının, uyuşmazlıkları kısa sürede ve az masrafla; adaleti esas alarak tarafların hukuka olan güvenlerini zedelemeyecek şekilde karara bağlaması gerekmektedir.[29]

1.3.2. Uyuşmazlıkları sona erdirme işlevi

T.C. Anayasası'nın 36. maddesinde herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz hükmüne yer verilmiştir. Anayasanın koyduğu bu hüküm çerçevesinde usulüne uygun olarak açılan vergi davalarının mahkemece karara bağlanması bir diğer ifadeyle uyuşmazlık konusunda hükmün verilmesi gerekmektedir.[30] Vergi yargılaması hukukunun temel işlevi olan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma işlevinin işlerlik kazanması uyuşmazlıkların kısa sürede ve adil bir şekilde çözüme kavuşturulmasıyla mümkündür. Ancak davaların çokluğundan kaynaklanan yargılamanın gecikmesi sorunu yargılamanın bu işlevini aksatmaktadır. Bununla birlikte yükümlünün davasında haksız çıkması halinde kamu alacağının % 10 zamla tahsil edilecek olması ve tarh işlemlerine karşı açılan davalarda haksız çıkılması halinde gecikme faizinin tahsil edilecek olması gibi uygulamalar, anayasal bir hak olan dava açma hakkına engel olmaktadır.[31]

1.3.3. Yargısal denetimi sağlama işlevi

Hukuk devletinin bir unsurunu oluşturan ve idare hukukunun da temel taşlarından biri olan yasal idare ilkesi gereği, idarenin yasaların çizdiği ilkeler çerçevesinde hareket etmesi bir diğer ifadeyle anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere uygun davranması gerekmektedir.[32] Bunu sağlamanın yolu da idarenin yargısal denetime tabi olmasıyla mümkündür. T.C. Anayasası'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her

[27] G. Güneş (2011). *Verginin yasallığı ilkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s.60.
[28] Karakoç, 1999, **a.g.k.,** 95.
[29] Karakoç, 1999, **a.g.k,** 95-96.
[30] Yüce, 2010, **a.g.k,** 46.
[31] Karakoç, 1999, **a.g.k.,** 92.
[32] Yüce, 2010, **a.g.k.,** 50.

türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır hükmünün varlığı vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlayacak bir yargısal denetimi öngörmektedir.
Vergi yargısının temel fonksiyonlarından olan yargısal denetim ile bir yandan idarenin anayasa ve hukuka uygun hareket etmesi sağlanırken, diğer yandan da yükümlü ve adına ceza kesilenler açısından hukuki güvenlik temin edilmektedir.[33]

1.3.4. Çıkarlar dengesini koruma işlevi

Vergi yargılaması hukuku, vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümünü gerçekleştirerek devlet ile yükümlü, sorumlu veya adına ceza kesilenler arasındaki çıkarlar dengesinin kurulmasını sağlamaktadır.[34]

Vergi hukukunun temel işlevlerinde olan çıkarlar dengesini koruma işlevi, bireyi devlet karşısında korurken bir yandan da devletin kamu alacaklarına tam anlamıyla kavuşmasını da sağlamaktadır.[35] Çıkarlar dengesinin sağlanması bakımından vergi yargıçlarının objektif bir şekilde davaları sonuçlandırmaları gerekmektedir.

1.3.5. İçtihat oluşturma işlevi

Ekonomik faaliyetlerde meydana gelen değişmeler, bazı vergi yasalarındaki boşluklar ve bazı kanun hükümlerinin açık ve anlaşılır olmaktan uzak olması, idare ile yükümlülerin aynı hükümleri farklı yorumlamalarına neden olabilmektedir. Yükümlü ile idare arasındaki yorum farklılığından kaynaklanan veya idarenin yanlış uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlığın yargı aşamasına intikal ettirilip orada çözümlenmesi hem yükümlü açısından hem de idare açısından önemlidir. Çünkü hem yükümlünün, işlerindeki belirsizliği gidermesi ve hukukun üstünlüğüne olan güveninin sağlanması açısından hem de idarenin işlerlik kazanması ve varsa hatalarını düzeltmesi bakımından önemlidir.

Yükümlü ile idarenin tutum ve davranışlarının kanuni düzenlemeler doğrultusunda yönlendirilmesi için vergilendirme işlemlerinin yargısal denetime tabi olması gerekir.[36] Vergi yargısı organları, önlerine gelen uyuşmazlıkları çözümlemek üzere vermiş oldukları kararlar sonucunda, karmaşık ve ayrıntılı bir nitelikte olan mali mevzuatın boşluklarını doldurarak hükümleri açıklığa kavuşturmakta ve kanunların hukuksal ve

[33] M. Yaşin (2006). *Türk vergi yargısı ve vergisel uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümü*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, s.23.
[34] Karakoç, 1999, **a.g.k.,** 93.
[35] Yüce, 2010, **a.g.k,** 46.
[36] Üstün, 2011, **a.g.k.,** 88.

bilimsel bir anlayışla uygulanmasını sağlamaktadır.[37] Bu açıdan bakıldığında vergi yargısının içtihat oluşturma fonksiyonu, vergi hukukunun gelişimine önemli katkı sağlamaktadır.[38] Gerek vergi mahkemelerinde çıkan sonuçlar gerek bölge idare mahkemesi ve Danıştay'da çıkan sonuçlar hem idareye hem de yükümlülere yol gösterici olmaktadır. Her ne kadar dava sayısının artmasıyla yargının iş yükü artsa da özellikle yüksek mahkeme olan Danıştay'ın vergi alanında yapmış olduğu içtihatların vergi hukukunun gelişimine büyük katkısı olduğu bilinmektedir.[39] İçtihat oluşturma işlevinin yerine getirilebilmesi için, vergi yargısının iyi örgütlenmesi ve vergi yargısında görev alacak kişilerin hukuk ve mevzuat bilgisi yanında iktisat, işletme ve muhasebe gibi bilgilere de sahip olması gerekmektedir.[40]

1.3.6. Vergi adaleti sağlama işlevi

Vergi adaleti, yasama organı tarafından vergi kanunları çıkartılırken dikkate alınması gereken bir hususdur.[41] Başka bir ifadeyle aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yükünü taşıması gerekmektedir. Bunun için de vergi kanunlarının anayasal ilke olan mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olması gerekmektedir. Fakat bu, tek başına vergi adaletini sağlamada yeterli değildir.[42] Bunun kontrolünü sağlayacak olan yargı mekanizmasının da etkin olması gerekmektedir.

Vergi yükümlülerine, sorumlularına ve adına ceza kesilenlere, hukuk devletinin bir gereği olarak idarenin hukuka aykırı işlemlerine karşı yargı yoluna başvuru hakkı tanınmasının amacı vergi adaletini sağlamaktır.[43] Vergi yargısının vergi adaletini sağlaması, uyuşmazlıkları çözümlemesi, içtihat oluşturması ve idarenin yargısal denetimini sağlamasıyla mümkündür.[44] Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için vergi kanunlarının anayasal vergileme ilkelerine uygun olarak hazırlanması, kanunların sade, anlaşılır ve karmaşıklıktan uzak olması, kanunları uygulayacak olan idarenin hukuka uygun hareket etmesi ve hukuki güvenliği sağlayacak olan yargının görevini etkin bir şekilde yerine getirmesi gerekmektedir.

---

[37] Karakoç, 1999, **a.g.k**., 93.
[38] Üstün, 2011, **a.g.k**., s.88.
[39] Y. Karakoç (2014). *Vergi yargılaması hukuku*. (Ed: Recai Dönmez). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2951, s.38-39.
[40] N. Edizdoğan, M. Taş ve A. Çelikkaya (2007). *Vergi ceza ve yargılama hukuku*. Bursa: Ekin Yayınları, s.268.
[41] Yüce, 2010, **a.g.k**., 50.
[42] Karakoç, 1999, **a.g.k**., 96.
[43] Karakoç, 2014, **a.g.k**., 40.
[44] M.E. Altundemir (1998). *Türk vergi yargısı sistemi ve etkinliği.* Yüksek lisans tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi, s.21.

1.4. İdari Yargılama Usulü İlkeleri

Vergi yargısı organlarının, görev alanlarına giren uyuşmazlıkları çözümlerken objektif yargılama yapılabilmeleri ve zamanında karar verebilmeleri için bir takım yargılama ilkelerine uymaları gerekir. Bu ilkeler, hem idari yargıda geçerli olan hem de kamu yararı öğesinin baskınlığı nedeniyle ceza yargılaması ile de yakınlık gösteren ilkelerdir.[45] Vergi yargılamasına hâkim olan ilkeleri, şu şekilde sıralamak mümkündür.[46]

- Yazılılık ilkesi
- Re 'sen araştırma ilkesi
- Delil serbestisi ilkesi
- Kamuya yararlılık ilkesi
- Kıyas yasağı ilkesi
- Ekonomik yaklaşım ilkesi
- Ucuzluk ve çabukluk ilkesi

1.4.1. Yazılılık ilkesi

Yazılılık ilkesi, davanın dosya içinde yer alan belge ve bilgilere dayanılarak incelenmesi anlamına gelmektedir.[47] İdari yargılama usulü kanunu (İYUK)'un 1. maddesine göre Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde, yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Dolayısıyla İdari yargılamada ve onun içinde yer alan vergi yargısında geçerli olan yargılama usulü, dava delillerinin yazılı olarak sunulup yargılamanın da yazılı olarak yapıldığı yazılı yargılama usulüdür.[48] Ancak bazı hallerde sözlü yargılamanın da yani duruşmanın da yapılabileceği kanunda düzenlenmiştir.

> Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmi beş bin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmi beş bin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Ayrıca bu durumlara bağlı kalmaksızın Danıştay ve mahkeme kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir (İYUK, md.17).

[45] Yüce, 2010, **a.g.k**., 51.
[46] Karakoç, 2014, **a.g.k**., 208.
[47] Karakoç, 2014, **a.g.k**., 209.
[48] Bayraklı, 1998, **a.g.k**., 57.

Yapılan vergilendirme işlemlerinin yazılı olarak yapılmasının sonucu olarak bunlar hakkında yapılacak yargılamanın da yazılı olarak yapılması doğal bir durumdur.[49] Vergi yargılamasındaki yazılılık ilkesinin uygulanmasının amacı, uyuşmazlık konusunun bir an önce çözümlenmesini sağlamaktır.[50]

1.4.2. Re 'sen araştırma ilkesi

Yargılama teorisinde dava malzemesinin yargılamaya getirilmesiyle ilgili iki ilkeden bahsetmek mümkündür. Birincisi davanın ve savunmanın dayanağı olan olayların ve bunlara ait delillerin taraflarca mahkemeye getirilmesi olan taraflarca hazırlama ilkesi; diğeri ise dava malzemesinin hazırlanması ve yargılamaya getirilmesi konusunda tarafların yanında mahkemenin de görevli olduğu re'sen araştırma ilkesidir.[51] Re'sen araştırma ilkesinin amacı kamu yararı ve düzenini sağlamaktır. Esas itibariyle bir kamu hukuku dalı olan vergi yargılama hukukunun amacı da kamu düzenini sağlamak ve korumaktır.[52] Kamu yararı ve kamu düzenini sağlamak amacını taşıyan re'sen (kendiliğinden) araştırma ilkesi, idari yargının idare üzerindeki denetleme yetkisini gerçekleştirirken, idare ile bireyin güçleri arasındaki dengesizliği gideren ve idari yargılama sürecinin dolayısıyla vergi yargılama sürecinin tümüne egemen olan önemli bir araçtır.[53] Re'sen araştırma ilkesi İYUK'un 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanun hükmüne göre Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Bu mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.

Vergi mahkemeleri, yalnız tarafların sunduğu bilgi ve belgelerle yetinmez, gerekli gördükleri takdirde kendiliklerinden dava ile ilgili araştırmayı yapabilir, belgeleri temin edebilirler. Mahkemelerin hukuka ve gerçeğe uygun vergilendirmenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla karar verebilmesi için gerekli olayları ve bunlara ilişkin delilleri toplayıp doğru olaylara ve gerçek delillere dayanarak karar vermesi açısından re'sen araştırma ilkesi önem arz etmektedir.[54]

---

[49] Karakoç, 2014, **a.g.k.**, 209.
[50] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 290.
[51] Karakoç, 2014, **a.g.k.**, 210.
[52] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 290.
[53] Yüce, 2010, **a.g.k.**, 51.
[54] Karakoç, 2014, **a.g.k.**, 211.

1.4.3. Delil serbestisi ilkesi

Delil kavramının anlaşılabilmesi için ispat kavramını açıklamak gerekir. İspat, vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın, vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle, ortaya konulmasını ifade eder.[55] VUK'un 3. maddesine göre; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Bu nedenle vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Burada önemli olan, kullanılan ispat vasıtasının yeterli düzeyde ve ağırlıkta delil niteliği taşımasıdır.[56] Dolayısıyla vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için yemin hariç her türlü delil kullanılabilmekte ve vergiyi doğuran olayla doğal ve açık bir ilgisi olan kişilerin de şahitliği kabul edilmektedir. Ancak vergi mahkemelerinde duruşma yapılsa da tanık dinletilememektedir. Tanık beyanının yargılama aşamasında kullanılabilmesi için delil tespiti davası açılması veya noter huzurunda tanık beyanının alınıp dava dosyasına konulması gerekmektedir.[57]

Vergi yargılaması hukukunda delil serbestîsi ilkesinin benimsenmiş olmasının amacı, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin kavranması ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin ve kapsamının ispat edilmesidir.[58] Ancak vergi yargılaması hukukunda iddianın kanıtlanması, ancak kanun koyucunun belirttiği esaslara göre yapıldığında hukuken bir değer taşıyabilir. Vergi yargısında ikrar, karine, resmi kurum ve mesleki kuruluşlardan alınan bilgi ve belgeler, defter ve belgeler, bilirkişi raporları, yoklama fişi ve inceleme tutanağını kanıt değeri olan unsurlar olarak saymak mümkündür.[59]

1.4.4. Kamuya yararlılık ilkesi

Esas itibariyle idare edenlerin işlemlerinin denetlenmesini ve idare edilenlerin idare karşısında korunmasını amaçlayan vergi yargılaması, kamusal adaleti sağlamaktadır. Vergi yargısının bu kamusal niteliği, vergi yargılamasına egemen olan ilkelerin

[55] Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, **a.g.k.,** 199.
[56] Y. Karakoç (1994). *Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi*. Doktora tezi. s.72. Ankara: Ankara Üniversitesi
[57] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 846
[58] Karakoç, 1994, **a.g.k.,** 72.
[59] Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, **a.g.k.,** 285.

yorumlanmasında kamuya yararlılığın ön planda tutulmasını gerektirmektedir.[60] Vergi yargılamasına egemen olan ilkelerin tümü aynı zamanda kamuya yararlılık amacı gütmektedir. Kamuya yararlılık ilkesi, vergi yargısının temel ve yönlendirici ilkesidir.[61] Bu ilke doğrultusunda yapılan vergi yargılaması sonucunda, yükümlü ile idare arasında çıkan uyuşmazlığın toplum yararı gözetilerek çözümlenmesi esastır.[62]

1.4.5. Kıyas yasağı ilkesi

Kıyas, kanunlarda belirli bir hukuki durum ve ilişki için konulmuş hükümlerden yararlanarak, o durum ve ilişkiye benzerlik gösteren fakat yasalarda düzenlenmemiş bir durum ve ilişkiyi çözümleme yöntemidir. Özel hukukta olanaklı ve elverişli bir yöntem olan kıyas, ceza hukuku ve vergi hukukunda, ilke olarak olanaksızdır.[63] T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereği kanunsuz vergi olmaz ilkesi vergileme ilkeleri arasında yer almakta ve bunun sonucu olarak da vergi yargısında kıyasa yer verilmemektedir. Vergilendirmede kıyas yoluna başvurulması halinde vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır.[64] Ancak kıyas ile yorum birbirine karıştırılmamalıdır. Yorum ile hukuk kuralına yeni bir kavram eklenmezken; kıyas ile yasada yer almayan bir durum, yasada yer alan bir kavrama benzetilerek ya da yasanın ruhundan hareketle yasa normunun kapsamına dâhil edilmektedir.[65]

Vergilendirme işlemlerinde kıyas yasağının varlığı belirlilik ilkesinin bir gereği olarak görülebilir. Çünkü belirlilik ilkesinde hâkimin veya mahkemenin yasaya ve hukuka bağlılığı söz konusudur. Bu da devletin müdahale hakkı için geçerli olan yasallık formülüne uyma zorunluluğunu beraberinde getirerek yazılı hukuk ötesinde bir vergi hukuku ve kıyas yoluyla hukuk oluşturmanın olamayacağını ifade eder.[66]

---

[60] Ç.E. ERGÜN (2006). Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi dergisi*, s.84. http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2006-55-02/AUHF-2006-55-02-Ergun.pdf Erişim Tarihi: 02.12.2015).

[61] Yüce, 2010, **a.g.k.,** 54.

[62] Bayraklı, 1998, **a.g.k.,** 55.

[63] E. Yılmaz (2005). *Hukuk sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları, s.380.

[64] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 291.

[65] Yüce, 2010, **a.g.k.,** 53.

[66] H. Birsenoğul (2003). Vergi hukukunda kıyas yasağı yoluyla hukuk güvenliği mi?. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,* s.166. www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2003_VII-2-7.pdf (Erişim tarihi: 02.12.2015)

1.4.6. Ekonomik yaklaşım ilkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını ifade eder.[67] VUK'un 3. maddesinde belirtilen "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" ibaresinden vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin nitelendirilmesinde ekonomik bir yaklaşımın izlenmesi gerekliliği yani ekonomik yaklaşım ilkesinin varlığı çıkartılabilir.[68]

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, hem maddi olayın belirlenmesini hem de hukuk kuralının yorumlanmasını içeren bir üst kavramdır.[69] Vergilendirme işlemini gerçekleştirirken idarenin, vergiyi doğuran olayı, matrahı ve bununla ilgili belgeleri kontrol etmesi; vergi yargısının ise yargılama esnasında ekonomik yaklaşım çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırması ve olayın varlığının tespitinden sonra gerçek mahiyetini tespit etmesi gerekmektedir.[70]

1.4.7. Ucuzluk ve çabukluk ilkesi

Çabukluk ve ucuzluk kavramlarını karşılamak üzere teoride "usul ekonomisi" kavramı kullanılmaktadır.[71] T.C. Anayasası'nın 141. maddesinde; davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)'nın 30. maddesinde de hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümler çerçevesinde yargılamanın mümkün olan süratte ve en az gider ile yapılması gerekmektedir. Bu durum, hem idare açısından hem de yükümlü açısından önemlidir.

Yargılama hukukunun verdiği kararlarda hakkaniyetin sağlanabilmesi, taraflar arasındaki uyuşmazlığın toplumsal barışı sağlayacak şekilde sonuçlandırılmasıyla ve bunu yaparken de ucuz, basit, çabuk ve usulüne uygun olarak yapılmasıyla mümkündür.[72] Çünkü adalet duygularının tatmin edilmesinde adaletin gecikmeden yerine getirilmesi

---

[67] Yüce, 2010, **a.g.k.,** 54.
[68] S. Kaneti (1989). *Vergi hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s.44.
[69] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 216.
[70] Ş. Özkan (2005). *Vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesi*. Yüksek lisans tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, s.70.
[71] Bayraklı, 1998**, a.g.k.,** 59.
[72] Karakoç, 2014**, a.g.k.,** 218.

önemlidir. Ayrıca yargıya başvuruda ortaya çıkabilecek yargılama masraflarının bireyin yargıya ulaşmasını engellemeyecek düzeyde tutulması da adil yargılamanın bir gereğidir.

1.5. Vergi Yargılama Usulü

1.5.1. İdari dava türleri

Vergi işlemlerini yapan vergi idaresinin genel idare içerisinde yer alması ve Türk literatüründe Fransız sisteminin etkisinde kalınarak vergi idaresinin işlemlerine karşı açılacak davaların, idari davalar içerisinde sayılması nedenleriyle Türk mevzuatı da vergi davalarını ayrı bir dava çeşidi olarak saymamış, İYUK'un birkaç maddesinde vergi davalarından söz etmiştir.[73] Vergi yargısı, idari yargılamanın örgütsel yapısı içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla vergi davalarından söz ederken idari davalardan söz etmek gerekir.

İYUK'un 1. maddesinde, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünün, İYUK'da gösterilen usullere tabi olduğu belirtilmektedir. Dava türü olarak da iptal davaları ve tam yargı davaları olmak üzere iki dava türünden bahsedilmektedir (İYUK, md.2). Ayrıca bir de kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalardan da bir dava ismi zikredilmeden bahsedilmektedir. Dolayısıyla İdari yargının bir kolu olan vergi yargısı da yükümlü ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıklara vergi davası şeklinde bakmaktadır.[74] Vergi davalarının hukuki niteliğini belirleyebilmek için öncelikle İYUK'da tanımlanan iptal davaları ile tam yargı davalarını incelemek gerekmektedir.

İptal davaları, idarî işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından bir veya bir kaçının hukuka aykırı olduğu iddiası ile bu işlemlerin iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalardır (İYUK, md.2). Bu davalar bir idari işlemin hukuka aykırılığı dolayısıyla iptalini, ortadan kaldırılmasını amaç edinen, özel hukuk alanında mevcut olmayan, idare hukukuna has davalardır.[75] Hukuk düzenini hukuka aykırı işlemlerden korumaya yönelik objektif özelliğe sahip olan iptal davalarında hâkimin yapacağı çalışma, işlemin hukuka aykırı olup olmadığını araştırmak;[76] hukuka

[73] Bayraklı, 1998, **a.g.k.,** 60.
[74] Yaşin, 2006**, a.g.k.,** 44.
[75] E. Sönmez ve G. Ayaz (1999). Vergi yargısı. Ankara: Oluş Yayıncılık, s.169.
[76] Bayraklı, 1998, **a.g.k.,** 61.

aykırıysa işlemi iptal etmektir. İptal kararları, iptal edilen idari işlemler ile ilgili herkes hakkında hüküm ifade eder.[77]

Tam yargı davaları ise; İdarî eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenler tarafından açılan davalardır. Tam yargı davalarında, idarenin yapmış olduğu eylem veya idari işlem nedeniyle kişinin ihlal edilen sübjektif bir hakkının yerine getirilmesi, bir zararın veya haksız iktisabın tazmin edilmesi söz konusudur.[78] Bir çeşit tazminat davası olan tam yargı davalarında zararın tazmin edilmesinin yanında hukuka aykırı bir işlemin de ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.[79]
İptal ve tam yargı davaları karşılaştırıldığında şunlar görülmektedir:[80]

- İptal davalarında genel yarar amaçlandığı halde, tam yargı davalarında kişisel yarar ağırlık kazanmaktadır.
- İptal davası sonunda idari işlemin iptaline karar verilirken, tam yargı davalarında verilen zararın tazmin edilmesine karara verilir.
- İptal davaları inşai nitelikli iken, tam yargı davaları birer edim davasıdır.
- İptal davalarında hâkim sadece iptal davasına konu olan işlemin hukuki sonucu ile ilgilenirken, tam yargı davalarında hukuki uyuşmazlığın yanında, zarar doğurucu fiilleri ve maddi olayları da incelemek durumundadır.

Yukarıda yapılan genel açıklamalardan sonra aşağıda vergi davalarının hukuki niteliği konusunda yapılmış tartışmalar ele alınarak bir tespit yapılmaya çalışılacaktır.

1.5.2. Vergi davalarının hukuki niteliği

Doktrinde vergi davalarının iptal davası mı, tam yargı davası mı yoksa kendine özgü bir dava türü mü olduğu tartışmalıdır. Geleneksel olarak Fransız literatürünü izleyen Türk hukuk literatüründe vergi davaları, para ile ölçülebilir bir menfaatin bir hak ihlalinin dava konusu yapılmış olması nedeniyle genellikle tam yargı davaları içerisinde ele alınmaktadır.[81] Bununla birlikte vergi davasının özellikleri ele alınarak bir sonuca varılabilir. Vergi idaresinin faaliyeti, idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa ve bu işlem idare edilenlerin menfaatlerini ihlal etmişse, açılacak dava, işlemin hukuka uygun olup

[77] Sönmez ve Ayaz, 1999, **a.g.k.,** 169.
[78] Sönmez ve Ayaz, 1999**, a.g.k.,** 170.
[79] Bayraklı, 1998, a**.g.k.,** 61.
[80] Bayraklı, 1998, **a.g.k.,** 61-62.
[81] R. Dönmez (1998). *Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları; No: 1023, s. 98

olmadığının tartışılması sonucunu doğuracak olan gerçek bir iptal davasıdır.[82] Dolayısıyla hâkim, davada idarenin yetkisini, idari işlemin idari usul kanununda belirtilen yönteme uygunluğunu, idarenin dayandığı sebeplerin kanunun amaçladığı sonucu doğurup doğurmadığını ve son olarak da kamu yararı gözetilip gözetilmediğini araştıracak ve idari işlemin bu sayılan yöntemlerden biri ile hukuka aykırılığını saptadığı anda idari işlemin iptaline karar verecektir.[83] Bu nedenle verginin tarhına yönelik işlemler, ödeme emri düzenlenmesi, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanması, haciz uygulanması, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesi, takdir komisyonlarınca karar alınması, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddi gibi idari işlemlerin iptaline yönelik açılacak davalar, iptal davası kategorisinde yer alır.[84]

Vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlem dolayısıyla idare edilenlerin mal varlıklarında bir azalma bir zarar söz konusu ise, açılacak davalar tam yargı davasıdır. Bu davalarda hâkim, idari işlemin hukuka uygunluğunu tartışacak, bununla birlikte bir zararın olup olmadığını ve bu zararla idari işlem arasında illiyet bağının bulunup bulanmadığını araştıracak ve davada ortaya çıkan zararın tazmin edilmesini amaçlayacaktır.[85] Bu durumda tahsil edilmiş vergiler söz konusu olduğunda, idarenin tahsil edilmiş vergiyi iade etmek istememesi durumunda açılacak davalar, vergi idaresinin idari bir eylem ile ilgilileri zarara uğratmış olması durumunda zararın telafisi için açılacak davalar, AATUHK'ye göre haczedilen malları muhafaza etmekle görevli vergi dairelerinin bu görevlerini ihmal etmelerinden doğan zararların tazmini için açılacak davalar ve vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları, tam yargı davası kategorisinde yer almaktadır.[86]

Vergi davalarının iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla birlikte, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen özellikleri nedeniyle, vergi davalarının bu dava türlerinden ayrı, özel bir kategori içerisinde yer alması gerektiğini savunan bir görüş de vardır.[87] Ancak Candan'a göre; vergi uyuşmazlıklarının konu edilebilecekleri yeni bir dava türünün meydana getirilmesi, davanın isminin değişik

[82] T. Candan (2011). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Adalet Yayınevi, s.220.
[83] Candan, 2011, **a.g.k.,** 220.
[84] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** .57.
[85] Candan, 2011, **a.g.k.,** 222.
[86] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 58.
[87] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 57-58.

söylenmesinden başka bir sonuç doğurmayacak ve vergi davası adı altında yeni bir dava türü oluşturulması gereksiz bir çaba olacaktır.[88]

Sonuç olarak vergi uygulamalarından doğan uyuşmazlıklar, bazı yönlerden iptal davası özelliği gösterirken, bazı yönlerden de tam yargı davası özelliği göstermektedir.[89] Vergi mahkemelerinin görevleri, vergi uyuşmazlıklarının niteliği ve davacının istemi dikkate alındığında vergi uyuşmazlıklarının bir bölümünün tam yargı davası bir bölümünün de iptal davası niteliğinde olduğu görülmektedir.[90] Bu nedenlerle vergi davalarının ayrı bir dava türü olduğunu iddia etmek yerine, uyuşmazlığa göre dava türünü nitelemek daha doğru olabilecektir.

1.5.3. Vergi davasının konusu ve kapsamı

Dava, bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin mahkemeden hukuki koruma istemesidir.[91] Vergi davası ise; vergi idarelerinin maddi vergi kanunlarını uygularken veya VUK, veya AATUHK'den kaynaklanan yetkilerini kullanırken tesis ettikleri işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenebilmesi için açılan davalardır.[92]

İdari yargı kolu içinde vergi uyuşmazlıklarında görevli mahkeme, vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinin görevi, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMVMK)'da düzenlenmiştir. Vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bu konularda AATUHK'nin uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümlemektedir (BİMVMK, md.6). Dolayısıyla vergi davalarının konusunu; VUK kapsamındaki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin; gümrük vergilerinin ve yerel idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkan uyuşmazlıkları oluşturmaktadır.[93]

Vergi davası, tarh-tahakkuk aşamasında açılabileceği gibi tahsil aşamasında da açılabilmektedir. Tarh aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar; matrahın belirlenmesi, verginin

---

[88] Candan, 2011, **a.g.k.,** 222.
[89] R. Çağlayan (2013). *İdari yargılama hukuku*. Ankara: Seçkin Hukuk, s.272.
[90] Ş. Gözübüyük ve G. Dinçer (2001). *İdari yargılama usulü, kanun-açıklama-içtihat*. Ankara: Turhan Kitabevi, s.166.
[91] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 283.
[92] K. Canbazoğlu ve A. E. Altay (2011). Vergi davası kurumsal niteliği ve bunun yansımaları üzerine bir inceleme. *Zabunoğlu Armağanı.* Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.179. http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/841.pdf Erişim Tarihi: 02.12.2015.
[93] Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, **a.g.k.,** 189.

miktarı, muafiyet ve istisna hükümlerinin uygulanması, yükümlünün şahsında hatalar, vergilendirme işlemlerinin ilgiliye tebliği gibi hususlarda; verginin ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmesi, vergi dairesince ceza kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanarak vergi salınması, ihtirazi kayıtla beyanda bulunulması, tevkif yoluyla vergi alınması hallerinde dava konusu olmaktadır.[94] Tahsil aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar ise; teminat istenmesi, tahakkuka ya da ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanması, ödeme emri, haciz ve malların paraya çevrilmesi, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesi konularında ortaya çıkmaktadır.[95]

Yükümlülerin hangi şartlarda dava açabileceği ise VUK'un "dava konusu" başlığını taşıyan 378. maddesinde belirtilmektedir. Bu maddeye göre; vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması gerekir. Tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir. Ancak Yükümlüler, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ve vergi hataları dışında beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Vergi mahkemelerinde açılabilecek davalar; vergi cezaları, Katma Değer Vergisi, ödeme emri, Gümrük Vergisi, Gelir Vergisi, stopaj, vergiye ilişkin iptal davaları, Damga Vergisi, düzeltme ve şikâyet işlemleri, Kurumlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, haciz, belediye gelirleri, Geçici Vergi, vergi ziyaı cezası, harçlar, Emlak Vergisi, Arsa Birim Değer Vergisi, fonlar, vergi iade-mahsup talebine ilişkin olumsuz işler, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Gider Vergisi, ihtiyati haciz-ihtiyati tahakkuk, 6183 sayılı kanuna ilişkin diğer işler, Veraset ve İntikal Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi, tam yargı davası, af yasaları ile uyuşmazlıklar, işyeri kapama, ücretlilere ilişkin vergi iadesi, taşıt alım vergisidir.

Yükümlü veya adına ceza kesilenlerin vergilendirme işlemlerine karşı dava açabilmeleri için ortada kesin ve yürütülmesi gerekli, icrai bir idari işlemin varlığı ve kişinin işlemle meşru, şahsi bir hakkının ilişkisinin olması gerekir. Bu nedenle yükümlü veya cezaya muhatap olanlar muktezalar, yoklama ve inceleme tutanakları, vergi inceleme raporları, bilgi isteme yazıları, ödeme emri niteliğinde olmayan ödemeye

[94] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 782.
[95] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 783.

çağırma yazıları, yorumlayıcı nitelikli genel tebliğler ile iç genelge ve genel yazılar, tadilat ve takdir komisyon kararlarına karşı dava açamazlar.[96]

1.5.4. Vergi davasında taraflar

Taraf, mahkemeden hukuki koruma talep eden veya kendisine karşı hukuki korunma talep edilen kişidir.[97] Vergi davalarında her davada olduğu gibi davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır.[98] Dava açarak mahkemeden hukuki korunma talep eden kişiye davacı, kendisine karşı hukuki korunma talep edilen kişiye ise davalı denilmektedir.[99] Vergi davalarında genel olarak vergi idaresi davalı konumdadır. Ancak vergi hukukunun kendine özgü yapısı gereği bazı durumlarda vergi idaresi de davacı olabilmektedir.[100]

Vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkili olanlar VUK'un 377. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ayrıca vergi dairesi de tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına gelir müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına veya defterdarlıklara devredebilir. Dolayısıyla yükümlüler, adına vergi cezası kesilenler, vergi idaresi, belediyeler ve gümrük idareleri vergi mahkemelerinde taraf olmaktadır.

1.5.4.1. Vergi yükümlülerinin veya ceza muhataplarının taraf olma durumları

Yükümlüler ve ceza muhatapları yönünden, beyana dayanan tarhiyat dışında, tarh ve tebliğ edilen vergiye ilişkin dava açma hakkının doğabilmesi için şu durumlardan birinin gerçekleşmiş olması gerekir:[101]

1. İlave bir verginin tarh edilmiş olması,
2. Ceza kesilmesi ve muhataba tebliğ edilmiş olması,

[96] Yaşin, 2006, **a.g.k.,** 61.
[97] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 59.
[98] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 341.
[99] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 58.
[100] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 341.
[101] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 308-318.

3. Vergi hatasının şikâyet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddedilmiş olması,
4. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi,
5. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini yetkisizlik ve süre aşımı nedeniyle reddetmeleri,
6. Takdir komisyonlarınca yapılan matrah tespitine dayanarak idarenin yapmış olduğu vergi tarhiyatı,
7. Tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açılması,
8. İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleri,
9. İhtirazi kayıtla yapılan beyanlar,
10. Teminat isteme yazısı.

Yukarıda sayılan durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde yükümlüler veya cezaya muhatap olanlar vergi mahkemelerinde dava açabilmektedir.

1.5.4.2. Vergi idaresinin davacı olma durumları

Vergi mahkemelerinde çoğunlukla davacı taraf yükümlü, davalı taraf ise vergi idaresi olmaktadır. Ancak vergi idaresinin de vergi mahkemelerinde davacı olduğu durumlar söz konusudur. Vergi daireleri, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler (VUK, md.377). Dolayısıyla vergi idaresi de vergi mahkemelerinde davacı taraf olabilmektedir.

Yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli olan takdir komisyonlarınca tespit edilen matrahlara karşı vergi dairesi; arazilerde ise; il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları, ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları, ilgili belediye başkanlıkları dava açmaya yetkilidirler.

1.5.5. Davanın açılması

Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış; vergi mahkemelerinde otuz gün içerisinde dava açılması gerekir (İYUK, md.7). Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilmektedir (İYUK, md.5).

> İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda ise, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı

> vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden itibaren süreler işlemeye başlar (İYUK, md.7).

Davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçeler ile açılmaktadır. (İYUK, md.3)

> Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir. (İYUK, md.4)

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenerek karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde hazırlanır. Dilekçelerde gösterilecek bilgiler ise şunlardır (İYUK, md.3):

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,
- Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı,
- Tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa yükümlü hesap numarası.

İlgili yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılmakta ve dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılmaktadır (İYUK, md.6).

1.5.6. Dilekçeler üzerine ilk inceleme

Dilekçeler Danıştay'da Evrak Müdürlüğünce; vergi mahkemelerinde evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunur. Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından şu yönler ile incelenir (İYUK, md.14):

- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,
- Husumet,
- İYUK'un 3. ve 5. maddelerine uygun olup olmadıkları.

1.5.6.1. İlk inceleme üzerine verilecek karar

Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince dilekçeler incelendikten sonra (İYUK, md.15):

1. Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,
2. Ehliyetsiz kişilerce davanın açılması, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin olmadığı ve dava açma süresinin aşımı hallerinde davanın reddine,
3. Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,
4. İYUK'un 3. ve 5. maddelerine uygun olmadıkları halinde otuz gün içinde 3. ve 5. maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere dilekçelerin reddine,
5. İdari merci tecavüzünde, dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, karar verilir.

1.5.6.2. Tebligat ve cevap verme

Dava dilekçeleri ile savunma dilekçelerinin ilgililere tebliği ve bunlara cevap verme süreleri hakkında İYUK'daki düzenleme şöyledir (İYUK, md.16):

1. Dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma dilekçesi davacıya tebliğ olunur.
2. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma dilekçesi de davacıya tebliğ edilir.

3. Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler.
4. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir.
5. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.
6. Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilirler.

1.5.7. Duruşma

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde, yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinden yapılmaktadır (İYUK, md.1). Ancak İYUK'un 17. maddesinde bazı durumlarda duruşma yapılacağı yani sözlü yargılamanın yapılacağı belirtilmiştir. Kanunun 17. maddesine göre duruşma yapılacak durumlar şunlardır:

1. Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmi beş bin Türk Lirasını[102] aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmi beş bin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.
2. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.
3. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.
4. Tarafların isteği ve dava açılması için öngörülen miktarlar ile bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve Hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

[102] Parasal sınır: 213 sayılı VUK'un mükerrer 298. maddesindeki hükümler uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır. 2015 yılı için bu sınır otuz bin Türk lirası olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla bu miktar altındaki davalara tek hâkimle bakılacak; bu miktarı aşan davalara ise kurul halinde bakılacaktır.

5. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı haller dışında duruşmalar açık olarak yapılmaktadır. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir (İYUK, md.18)

1.5.8. Yürütmenin durdurulması

Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmazken vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır (İYUK, md.27). Ancak, İYUK'un 26. maddesinin 3. fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyaları ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda, tahsilat işlemi durdurmamaktadır. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması talep edilmelidir (İYUK, md.27).

1.5.9. Kararların sonuçları

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin "esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının idareye tebliğinden itibaren en geç otuz gün içerisinde, kararların gereğinin idare tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir (İYUK, md.28) aksi takdirde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

1.6. Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı

Türkiye'de idari yargı düzeni, 2575 sayılı Danıştay kanunu (DK) ve 2576 sayılı BİMVMK ile kurulmuştur. 2575 sayılı Kanunda; Danıştay'ın, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceleyeceği ve karara bağlayacağı (DK, md.23) hükmüne yer verilerek, Danıştay'ın idari yargı kolunda en üstte yer aldığı belirtilmiştir. 2576 sayılı kanunda da; Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin, bu kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemeler (BİMVMK, md.1) olduğu belirtilmiştir. 2577 sayılı kanunda ise; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare

mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünün, bu kanunda gösterilen usullere tabi olduğu belirtilerek, idari yargı yerlerinin görevlerine giren uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak usul kuralları düzenlemiştir.[103]

Türk idari yargı düzeninde ilk derece mahkemeleri olarak idare ve vergi mahkemeleri; itiraz mercii olarak bölge idare mahkemeleri; temyiz mercii olarak da Danıştay bulunmaktadır. Bu bağlamda Vergi yargısının örgütsel yapısı; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır.

1.6.1. Vergi mahkemeleri

1.6.1.1. Vergi mahkemelerinin kuruluşu ve işleyişi

Vergi mahkemeleri, 1982 yılında 2576 sayılı yasa ile verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş[104], vergi uyuşmazlıklarında genel görevli, bağımsız ilk derece yargı mercileridir.[105] Vergi mahkemelerinin kuruluşu ve görevleri, BİMVMK'da düzenlenmiştir. BİMVMK'nin 2. maddesine göre; "vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.

> Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri, Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazete 'de yayımlanır (BİMVMK, md.2).

1.6.1.2. Vergi mahkemelerinin oluşumu ve görevleri

Vergi mahkemeleri bir başkan ile yeteri kadar üyeden oluşur. Bu mahkemelerde görev yapacak başkan ve üyeliklere hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yer veren siyasal bilimler, idari bilimler, iktisat ve maliye alanında yükseköğrenimlerini yapanlar ve kanunun saydığı diğer şartları taşıyan kişiler arasından Hâkim ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.[106]

---

[103] Candan, 2011, **a.g.k.,** 15.
[104] Aksoy, 1990, **a.g.k.,** 181.
[105] Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, **a.g.k.,** 187.
[106] Aksoy, 1990, **a.g.k.,** 184.

Vergi Mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı kanunun 6. maddesinde belirtilmiştir. Vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ve bu konularda AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözüme kavuştururlar. Bu kanun maddesiyle, vergi mahkemelerinde açılacak olan davaların, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin bulunması, dava konusu idari işlemin vergi mevzuatının uygulanmasıyla tesis edilmiş olması anlamına geldiğinden; vergilendirmenin tarh, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemi olarak nitelendirilen tip işlemleri dışında kalan, fakat vergi mevzuatının uygulanmasıyla tesis edilen diğer tüm işlemleri de kapsadığı anlaşılmaktadır.[107]

Vergi mahkemelerinde bazı davalar tek hâkimle görülürken bazı davalar ise kurul halinde görülmektedir. 2576 sayılı kanunun 7. maddesinde; Uyuşmazlık miktarı bir milyar lirayı (bin Yeni Türk Lirasını) aşmayan davaların, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümleneceği belirtilmiştir. Tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin parasal sınır, 213 sayılı VUK'un mükerrer 298. maddesindeki hükümler uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır.[108] 2015 yılı için bu sınır otuz bin Türk lirası olarak belirtilmiştir.[109] Dolayısıyla bu miktar altındaki davalara tek hâkimle; bu miktarı aşan davalara ise kurul halinde bakılmaktadır.

1.6.1.3. Vergi mahkemelerinin görev ve yetki alanları

Yargılama hukuku bakımından, "görev" ve "yetki" kavramları farklı ve özel anlamları içermektedir.[110] Görev, bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı kolunda yer alan mahkemelerden hangisinin bakması gerektiğini ifade etmek üzere kullanılan bir kavram iken, yetki; bir uyuşmazlığa görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakması gerektiğini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır.[111] Başka bir ifadeyle görev ve yetki kavramları, davanın bir yargı düzeni içindeki mahkemelerden hangisinin bakacağına ilişkindir.[112] Danıştay'ın ilk derece

[107] Candan, 2011, **a.g.k.,** 29.
[108] Candan, 2011, **a.g.k.,** 34.
[109] http://www.trabzonbim.adalet.gov.tr/html/yh.html (Erişim Tarihi: 28.10.15).
[110] Çağlayan, 2013, **a.g.k.,** 45.
[111] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 67-69
[112] Çağlayan, 2013, **a.g.k.,** 45.

mahkemesi olarak bakması gereken vergi davaları dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak bakma görev ve yetkisi vergi mahkemelerinindir.

Vergi uyuşmazlıklarında görevli ve yetkili mahkemeler, vergi mahkemeleridir.

> Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, AATUHK'nın uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir (BİMVMK, md.2).

1.6.2. Bölge idare mahkemeleri

1.6.2.1. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşu ve oluşumu

Bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.

> Bölge idare mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazete 'de yayımlanır (BİMVMK, md.2).

"Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur (BİMVMK, md3).

1.6.2.2. Bölge idare mahkemelerinin görevleri ve işleyişi

Bölge idare mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı kanunda belirtilmektedir. 2576 sayılı kanunun 3.madde A bendine göre; bölge idare mahkemeleri, istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla görevlidir. 2576 sayılı kanunun 3. Madde B bendine göre bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri ise şöyledir:

- İlk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak,
- İlk derece mahkemelerince yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamak,

- Yargı çevresi içinde bulunan ilk derece mahkemeleri arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözmek,
- Yargı çevresi içinde bulunan yetkili ilk derece mahkemesinin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği hâllerde yetkili mahkemenin tayinine karar vermek,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmaktır.

1.6.2.3. 6545 sayılı Kanun ile bölge idare mahkemelerinin görev tanımı

28.06.2014 tarihli 29044 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren "6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile birlikte bölge idare mahkemelerinin görev tanımına "*istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak"* ibaresi eklenmiş ve *"yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar"* ibaresi ise kaldırılmıştır. 6545 sayılı yasal düzenlemeden önce vergi mahkemelerinde, tek hâkimle verilen kararlara karşı itiraz mercii, bölge idare mahkemeleriydi ve bölge idare mahkemelerinin bu konuda verdikleri kararları ise kesindi. Ancak söz konusu düzenleme ile birlikte bazı miktar ve sınırlardaki davalarda, bölge idare mahkemelerinin kararları kesin kılınmış; belirtilen sınırları aşan davalarda ise bölge idare mahkemelerinde verilen kararların da Danıştay'da temyiz edilebileceği hükme bağlanmıştır (İYUK, md.46). Ancak bölge idare mahkemeleri henüz fiili olarak istinaf mahkemeleri haline dönüştürülemediğinden çalışmada, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'ın görevleri ve kanun yollarına başvuru kısımları açıklanırken 6545 sayılı yasa ile getirilen düzenlemeden önceki ve sonraki durumların her ikisi de açıklanmaya çalışılmıştır.

1.6.3. Danıştay

1.6.3.1. Danıştay'ın kuruluşu ve oluşumu

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir (DK, md.1). Vergi yargılamasını da içeren idari yargı düzeninde en üst düzey yargı organı olan Danıştay, bir yandan idari uyuşmazlıklarla ilgili en üst düzey yargı yeri iken, diğer yandan belirli idari görevleri de olan bir kurumdur (İYUK, md.46). Danıştay, Şurayı Devlet adıyla 1868 yılında Padişah Abdülaziz döneminde kurulmuştur. İmparatorluk döneminde 54 yıl görev yapan

Danıştay'ın faaliyeti, 4 Kasım 1922 tarihinde İstanbul'daki bütün merkez kuruluşlarının TBMM Hükümetinin idaresine geçtiği sırada sona ermiş, Cumhuriyet devrinde 669 sayılı Kanunla Danıştay yeniden kurulup, 6 Temmuz 1927 tarihinde çalışmaya başlamıştır.[113] Anayasa'da öngörülen Yüksek Mahkemelerden biri olan Danıştay, Anayasanın 155. maddesine göre, yürütme organına yardımcı bir inceleme, danışma ve karar organı olmanın yanı sıra, yönetimin yargı yoluyla denetlenmesinde etkin ve önemli görev yapan bir yargı kuruluşudur. Yönetimin yargı yoluyla denetlenmesi görevini, idare ve vergi mahkemeleriyle birlikte, Danıştay'ın dava daireleri yürütmektedir.

Günümüzde Danıştay, 1982 yılında yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na göre örgütlenmiştir. 2575 sayılı Kanuna göre;

> Danıştay; on beşi dava, ikisi idari daire olmak üzere on yedi daireden oluşmaktadır. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılmasıyla toplanmakta ve kararlar, salt çoğunluk ile verilmektedir. Danıştay üyelerinin dörtte üçü, birinci sınıf idari yargı hâkim ve savcıları ile bu meslekten sayılanlar arasından Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu; dörtte biri, nitelikleri kanunda belirtilen görevliler arasından Cumhurbaşkanı; tarafından seçilmektedir (DK, md.13).

Danıştay'ın karar organları şunlardır (DK, md.5):
Daireler (on beşi dava, ikisi idari daire olmak üzere on yedi daire),
Danıştay Genel Kurulu,
İdari İşler Kurulu,
İdari Dava Daireleri Kurulu,
Vergi Dava Daireleri Kurulu,
İçtihatları Birleştirme Kurulu,
Başkanlar Kurulu,
Başkanlık Kurulu,
Yüksek Disiplin Kurulu,
Disiplin Kurulu.

1.6.3.2. Danıştay'ın görevleri

Danıştay'ın biri yargısal, diğeri idari olmak üzere iki ayrı görevi bulunmaktadır.[114] Anayasal statüde olan Danıştay'ın görevleri Anayasanın 155. maddesinde ve 2575 sayılı

[113] http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-12-danistay-tarihcesi.html (Erişim tarihi: 02.11.2015).
[114] K. Gözler (2010). *İdare hukuku dersleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.151.

Danıştay Kanununda düzenlenmiştir. Danıştay'ın, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme mercii olması, kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakması ve idari uyuşmazlıkları çözmesi, yargısal görevlerindendir. Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları hakkında görüş bildirmesi, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmesi, tüzük tasarılarını incelemesi de idari görevlerindendir. Aşağıda Danıştay'ın yargısal görevlerine yer verilmektedir.

1.6.3.2.1. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevleri

Danıştay kanunun 24. maddesinde, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar şu şekilde belirtilmiştir:

- Bakanlar Kurulu kararlarına,
- Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,
- Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
- Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,

karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlamak. Ayrıca Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceleyip karara bağlamaktadır.

1.6.3.2.2. Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili görevleri

Danıştay kanununun 23. maddesine göre; "Danıştay, İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar." 28 Haziran 2014 tarihinde bazı kanunlarda değişiklik yapılmasını öngören 6545 sayılı kanundan önce Danıştay, vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak, vergi mahkemelerince kurul halinde

verilen kararlara temyiz mercii olarak bakmaktaydı. Ancak 6545 sayılı kanunla birlikte idari yargılama usulünde istinaf yargılama sistemine geçilerek, bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmıştır.[115] Yeni düzenleme ile üç dereceli yargılama esasını içeren yeni bir sisteme geçilerek, vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargılama mercii olan vergi mahkemelerinin kararlarına doğrudan temyiz başvurusu kaldırılmış olup önce bölge idare mahkemelerine başvurulması, belli bir miktarı aşan davalarda Danıştay'a temyiz edileceği hükme bağlanmıştır.[116] Bunun dışında Danıştay, vergilerle ilgili genel nitelikteki düzenleyici işlemler aleyhine açılacak iptal davalarına ve bazı özel vergi kanunları gereğince (VUK, mükerrer madde 49/a)[117] açılacak davalara ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır.[118]

1.6.3.3. Danıştay dava dairelerinin görevleri

Danıştay dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapmaktadır (DK, md.27). Danıştay Başkanlık Kurulu'nca (2575 sayılı Danıştay Kanunu'na 02/12/2014 tarihli ve 6572 sayılı Kanunun 20. maddesiyle eklenen geçici 26. maddenin 3. fıkrası gereğince) Danıştay dava daireleri arasındaki işbölümü şu şekilde belirlenmiştir:[119]

Üçüncü Daire:

- Özel Tüketim Vergisi'ne (ithalde alınan Özel Tüketim Vergisi hariç) ilişkin davalar ile temyiz başvurularını,
- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ile ilgili olarak Adana, Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemeleri'nin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

---

[115] Y. Ayyıldız (2015). *Türk vergi yargısı, iş yükü ve etkinliği.* Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.145.
[116] Ayyıldız, 2015, **a.g.k.,** 145-146.
[117] Bkz. Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 49/a: Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29. maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31. maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen on beş gün içinde Danıştay'da dava açabilir.
[118] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 301.
[119] http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html (Erişim Tarihi: 03.11.2015).

- Katma Değer Vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Adana, Antalya, Aydın, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemeleri'nin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri, çözümlemektedir.

Dördüncü Daire:

- Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'ne ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları,
- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, İstanbul, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemeleri'nin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,
- Katma Değer Vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, çözümlemektedir.

Yedinci Daire:

- Gümrük Vergisi ve Gider Vergisi ile ithale ilişkin vergiler, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi'ne ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümlemektedir.

Dokuzuncu Daire:

- Damga Vergisi'ne, Emlak Vergisi'ne; 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,
- Katma Değer Vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Bursa, İstanbul, İzmir ve Sakarya Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, çözümlemektedir.

1.6.3.4. Danıştay vergi dava daireleri kurulunun görevleri

VDDK, vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. VDDK için Toplantı ve görüşme yeter sayısı on üçtür (DK, md.13). VDDK, vergi mahkemelerinin ısrar kararları ile Danıştay Kanunun 24. maddesi gereğince vergi konusunda bakanlıkların düzenleyici işlemler ile Maliye Bakanlığı'nca gerçekleştirilen genel düzenleyici işlemlere karşı açılan davaların karara bağlanması ve Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktıkları davaların temyiz mercii olarak görev yapmaktadır.[120]

1.6.3.5. Danıştay içtihatları birleştirme kurulunun görevleri

İçtihatları Birleştirme Kurulu, "Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. Toplanma ve görüşme yetersayısı en az otuz birdir (DK, md.18).

> İçtihatları birleştirme kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü ya da birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir (DK, md.39).

Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır (DK, md.40).

1.7. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel yetkili olan vergi mahkemelerince görülen dava sonucunda verilen kararlar; mahkemenin çeşitli nedenlerle davayı hukuki gereklere uygun olarak karara bağlayamamış olması veya tarafların sübjektif değerlendirmeleri nedeniyle tarafları tatmin etmeyebilmektedir.[121] Bu nedenle İYUK'da ilk derece mahkemesince verilen kararın davaya taraf olanlar tarafından "maddi gerçeğe ve hukuka uygun bulunmaması" durumunda mahkeme kararlarının bir üst merci tarafından incelenmesine olanak sağlanan başvuru yolları düzenlenmiştir.

Kanun yolları veya İYUK'daki deyimi ile kararlara karşı başvuru yolları, yanlış olduğu iddia edilen mahkeme kararının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi amacıyla

[120] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 302.
[121] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.**, 565.

davanın taraflarına tanınan başvuru yollarıdır.[122] Başka bir deyişle kanun yolu, yargı organları tarafından verilmiş nihai kararlara karşı varsa hata ve yanlışlıkların veya hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla davanın taraflarına tanınmış çeşitli başvuru yollarını ifade etmektedir.[123]

6545 sayılı Kanun, İYUK'da da değişiklik yaparak itiraz mercii yerine istinaf başvurusunu getirmiştir. Önceki düzenlemede vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararları, bölge idare mahkemesinde itiraz başvuru yolu ile incelenip karara bağlanırken yeni düzenleme ile bazı miktardaki davalar ilk derece mahkemesinde kesinleşmekte; bazı davalar bölge idare mahkemesinde istinaf yolu ile incelenerek kesinleşmekte ve bazı davalar da istinaf incelemesinden sonra Danıştay'da temyiz edilebilmektedir. Ancak bölge idare mahkemeleri henüz fiilen istinaf mahkemeleri şekline dönüşmediğinden 6545 sayılı kanunla getirilen istinaf kanun yoluna ait hükümler uygulanmamaktadır.

6545 sayılı Kanunla, İdari Yargıla Usulü Kanununa eklenen geçici 8. madde gereği; bölge idare mahkemeleri istinaf mahkemeleri haline dönüşünceye kadar kanunun değişmeden önceki hükümleri uygulanacaktır.[124] Bu nedenle öncelikle İYUK'un değişmeden önceki halinde yer alan başvuru yolları açıklanacaktır. Daha sonra 6545 sayılı Kanun ile getirilen istinaf kanun yolu detaylı bir şekilde incelenecek ve istinaf düzenlemesi ile birlikte temyiz kanun yolunda meydana gelen değişikler de tekrardan değerlendirilecektir.

Kararların niteliğine ve içeriğine göre başvurulacak kanun yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır: Olağan kanun yolları olarak itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi; olağanüstü kanun yolları olarak da

---

[122] Gözler, 2010, **a.g.k.,** 846.

[123] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 858-859.

[124] Bkz. Geçici Madde 8 – (Ek: 18/6/2014-6545/27 md.) 1. İvedi yargılama usulü hariç olmak üzere bu Kanunla idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümler, 2576 sayılı Kanunun, bu Kanunla değişik 3 üncü maddesine göre kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanır. Bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanır. (1) 2. Bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçme tarihine kadar idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara yapılan itirazlarda bu Kanunla düzenlenen istinaf kanun yolu için öngörülen harçlar alınır. 3. (Ek: 27/3/2015-6637/19 md.) İvedi yargılama usulüne ilişkin olmak üzere, 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra on beş gün içinde temyiz kanun yoluna başvurulmadığı için temyiz talebi reddedilen kararlara karşı, bu fıkrayı ihdas eden Kanunun yayımı tarihinden itibaren on beş gün, bu fıkrayı ihdas eden Kanunun yayımı tarihinden önce aynı gerekçeyle temyiz talebi reddedilmekle birlikte bu fıkrayı ihdas eden Kanunun yayımı tarihinden sonra tebliğ edilen kararlara karşı da bu kararların tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde yeniden temyiz yoluna başvurulabilir.

yargılamanın yenilenmesi, kanun yararına bozma ve açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesini isteme sayılmaktadır.[125]

1.7.1. Olağan kanun yolları

1.7.1.1. İtiraz

Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ve bu konularda 6183 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin toplam değeri yirmi beş bin TL'sini aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenmektedir (BİMVMK, md.6-7).

Vergi mahkemelerinde tek hâkimle verilen kararlara karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde itiraz edilebilir.[126] İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde verilen kararlara karşı, bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilmesi için mahkemece verilen kararın nihai karar olması ve tek hâkimle davanın görülmüş olması gerekmektedir.[127] Bölge idare mahkemeleri; yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceleyip kesin olarak hükme bağlamaktadır. Ayrıca, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da kesin olarak karara bağlamaktadır (BİMVMK, md.8-6545 sayılı yasadan önceki hali).

Bölge idare mahkemesince itiraz incelemesi üzerine verilen kararlar kesindir. Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlardan kaynaklanan uyuşmazlıkları itiraz üzerine inceler ve kesin hükme bağlar.[128] Dolayısıyla artık bu kararlar, Danıştay'da temyiz edilemez.

1.7.1.2. Temyiz

Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilmektedir (İYUK, md.46-6545 sayılı yasadan önceki hali).

---

[125] Ayyıldız, 2015, **a.g.k.,** 135,136.
[126] Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007, **a.g.k.,** 286.
[127] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 529
[128] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 531.

Temyiz istemleri İYUK'un 3. maddesinde belirtilen esaslara göre düzenlenerek, Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılmaktadır (İYUK, md.48).

1.7.1.3. Kararın düzeltilmesi

Danıştay dava daireleri ve İDDK veya VDDK'nın temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflar, aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde kararın düzeltilmesi isteminde bulunabilmektedir (İYUK, md.54-6545 sayılı yasadan önceki hali).

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması.

1.7.2. Olağanüstü kanun yolları

1.7.2.1. Kanun yararına bozma

Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemeleri ve Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir (İYUK, md.51-6545 sayılı yasadan önceki hali).

1.7.2.2. Yargılamanın yenilenmesi

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıdaki yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir (İYUK, md.53-6545 sayılı yasadan önceki hali):

a. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
b. Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik

hakkındaki hüküm, karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
d. Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,
e. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
f. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
g. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
h. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
i. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (i) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür (İYUK, md.53-6545 sayılı yasadan önceki hali).

1.7.2.3. Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesini isteme

"Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse veya birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilmektedir (İYUK, md.29-6545 sayılı yasadan önceki hali).

1.7.3. 6545 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen yargı kararlarına karşı başvuru yolları

1.7.3.1. Yeni Bir Kanun Yolu Olarak "İstinaf"

6545 sayılı Kanun ile İYUK'un 45. ve 46. maddelerinde yapılan değişiklikler Türk idari yargısında istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır.[129] Bu kapsamda BİMVMK'nın da ilgili maddeleri değiştirilerek bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmiştir. 6545 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenleme doğrultusunda; idare 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 başvurulabilmektedir. 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 yoluna başvurulamamaktadır (İYUK, md.45).

Konusu beş bin Türk lirası ile yüz bin Türk lirası arasında olan vergi davalarında ise bölge idare mahkemesinde istinaf yoluna başvurulabilmektedir. Ancak bölge idare mahkemesinin bu konularda vereceği kararları kesin olması nedeniyle, Danıştay'da temyiz edilememektedir (İYUK, md.46). Dolayısıyla konusu beş bin Türk lirasına kadar olan davalar ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde kesinleşecek; konusu beş bin Türk lirası ile yüz bin Türk lirası arasında olan davalar istinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek; konusu yüz bin Türk lirasının üzerinde olan davalar ise Danıştay'da temyiz edilebilecektir.

> Bölge idare mahkemesi, 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. Bölge idare mahkemesinin, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmaması halinde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek işin esası hakkında yeniden bir karar verir. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme veya reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek

[129] Ayyıldız, 2015, **a.g.k.,** 146.

> dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu konuda verdiği kararları kesindir (İYUK, md.45).

1.7.3.1.1. İstinaf mahkemelerinin oluşumu ve görevleri

Bölge idare mahkemeleri, istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla görevli mahkemelerdir (BİMVMK, md.3/A). Bölge idare mahkemesi başkanı ve daire başkanlarının ataması, idari yargı hâkim ve savcıları arasından Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından yapılmaktadır.

> Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır. Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlama tarihinden önce Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca bu mahkemelerin başkanları, daire başkanları ve üyelerinin atamaları yapılacak ve aynı süre içinde bu mahkemelerde görev yapacak diğer personelin atamaları da gerçekleştirilecektir (BİMVMK, md.3).

2014 yılı itibariyle İdari yargıda kurulu bulunan bölge idare mahkemesi sayısı 28'dir. Bu mahkemelerden 25'i faal durumdadır. İdare mahkemesi sayısı 101, bunlardan da 98'i faal durumdadır. Son olarak İdari yargıda kurulu bulunan vergi mahkemesi sayısı ise 62'dir. Faal durumda olan vergi mahkemesi sayısı ise 55'tir.[130] Ancak yeni düzenleme ile Bölge idare mahkemelerinin 7 mahalde 67 daire halinde faaliyete geçirilmesi plânlanmıştır.[131] Bölge idare mahkemelerinin kurulacağı iller ise şunlardır: Ankara, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir, Konya, Samsun.[132]

> Mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam edecekler yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarih itibarıyla mevcut bölge idare mahkemelerinde

[130] HSYK-2014 yılı faaliyet raporu. s. 64 http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html (Erişim tarihi: 14.04.2016).

[131] Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (2016). *Bölge idare mahkemeleri ile idarî yargı ilk derece mahkemeleri 2016 yılı ana kararnamelerine ilişkin duyuru.* http://www.hsyk.gov.tr/duyurular/2016/mart/kararname-duyuru/kararname.html (Erişim Tarihi: 14.04.2016).

[132] Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (2016). *Bölge idare mahkemeleri ile idarî yargı ilk derece mahkemeleri 2016 yılı ana kararnamelerine ilişkin duyuru.* http://www.hsyk.gov.tr/duyurular/2016/mart/kararname-duyuru/EK-3.pdf: (Erişim Tarihi: 14.04.2016).

bulunan dosyalar; yargı çevreleri dikkate alınarak yeni kurulan bölge idare mahkemelerine devredilip ilgili dairelere tevzi edilecektir (BİMVMK, Geçici md.20).

1.7.3.2. Temyiz

"Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararları, Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilmektedir (İYUK, md.46).

- Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar,
- Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün ya da daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.

1.7.3.2.1. Temyiz dilekçesi

Temyiz istemleri, kanunda belirtilen esaslara göre hazırlanmış Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılmaktadır. Dilekçeler, kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya İYUK'un 4. maddesinde belirtilen mercilere verilebilir (İYUK, md.48).

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde, kararı veren merci tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir (İYUK, md.48). 6545 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeden önce bu yedi günlük süre, on beş gün olarak uygulanmaktaydı.

1.7.3.2.2. Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; kararı hukuka uygun bulması halinde onar; kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar; kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar olması halinde de kararı düzelterek onar (İYUK, md.49). Danıştay; görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin

uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması, gibi sebeplerin varlığı halinde incelenen kararı bozar (İYUK, md.49).

1.7.3.2.3. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar üzerine yapılacak işlem

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilmekte ve dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılmaktadır. Temyiz incelemesi sonucunda bozma kararı söz konusu ise, ilgili merci, dosyayı öncelikle incelemekte ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak tekrardan karar vermektedir (İYUK, md.50).

Bölge idare mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir (İYUK, md.50/3). Danıştay'ın bozma kararına uyulması halinde, kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılmaktadır. Bölge idare mahkemesinin, bozma kararına uymayarak kararında ısrar etmesi halinde, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay'da İDDK veya VDDK'ca incelenmekte ve karara bağlanmaktadır. İDDK ve VDDK kararlarına uyulması ise zorunludur (İYUK, md.50/5).

1.7.3.3. İvedi yargılama usulü

6545 sayılı Kanun ile İYUK'a ivedi yargılama usulü başlığını taşıyan bir madde eklenmiştir. İvedi yargılama usulünün hangi işlemlerden doğan uyuşmazlıklar hakkında uygulanacağı ve usulünün nasıl olacağı İYUK'un 20. maddesinde belirtilmiştir.

İvedi yargılama usulü aşağıda sayılan işlemlerden doğan uyuşmazlıklar hakkında uygulanmaktadır (İYUK, md.20/A.1):

- İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri,
- Acele kamulaştırma işlemleri,
- Özelleştirme Yüksek Kurulu kararları,
- 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri,
- 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar,
- 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca alınan Bakanlar Kurulu kararları,

İvedi yargılama usulünde (İYUK, md.20/A.2);

- Dava açma süresi otuz gündür.
- Yedi gün içinde ilk inceleme yapılır ve dava dilekçesi ile ekleri tebliğe çıkarılır.
- Savunma süresi dava dilekçesinin tebliğinden itibaren on beş gün olup, bu süre bir defaya mahsus olmak üzere en fazla on beş gün uzatılabilir. Savunmanın verilmesi veya savunma verme süresinin geçmesiyle dosya tekemmül etmiş sayılır.
- Yürütmenin durdurulması talebine ilişkin olarak verilecek kararlara itiraz edilemez.
- Bu davalar dosyanın tekemmülünden itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır. Ara kararın verilmesi, keşif, bilirkişi incelemesi ya da duruşma yapılması gibi işlemler ivedilikle sonuçlandırılır.
- Verilen nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.
- Temyiz dilekçeleri üç gün içinde incelenir ve tebliğe çıkarılır.
- Temyiz dilekçelerine cevap verme süresi on beş gündür.
- Danıştay evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya temyiz sadece hukuki noktalara ilişkin ise yahut temyiz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi hâlde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan temyizi haklı bulduğu hâllerde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir. Temyiz üzerine verilen kararlar kesindir. Temyiz istemi en geç iki ay içinde karara bağlanır. Karar en geç bir ay içinde tebliğe çıkarılır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. YARGIDA ETKİNLİĞİN ÖNEMİ, GELİŞİMİ VE TÜRK VERGİ YARGISINDA ETKİNLİK ÖLÇÜTLERİ

2.1. Yargıda Etkinliğin Önemi ve Gelişimi

20. yüzyılın son çeyreğiyle birlikte hız kazanan ekonomik, siyasal ve teknolojik gelişmeler, küreselleşme, devletlerarasındaki karşılıklı bağımlılığın giderek derinleşmesi, toplumların ihtiyaç ve beklentilerinin çeşitlenmesi, karar alma süreçlerinde katılımcılık gibi etmenler[133] özel sektör kuruluşlarında olduğu gibi varlık nedeni vatandaşlara en iyi hizmeti, mümkün olan en etkin ve en verimli şekilde sunmak olan kamu kurum ve kuruluşlarını da değişmeye ve gelişmeye iterek, kamu hizmeti ve kamu yönetimi anlayışında ciddi değişimlere yol açmıştır.[134]

Hemen hemen tüm ülkelerde vatandaşlar özel sektörde uygulanan yönetim tekniklerinin kamu kesiminde de uygulanmasını talep etmeye başlamışlardır. Genel olarak özel sektör uygulamalarının kamu hizmet sunumu süreçlerinde kullanılması tüm dünyada yaygın bir reform eğilimi olarak ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede, daha çok özel sektörde yaygınlık kazanmış olan stratejik planlama ve stratejik yönetim kavramları kamu yönetimine de taşınmıştır.[135] Bu konuda en yaygın ve bilinen ilk örnek Amerika Birleşik Devletlerinde 1993 yılında kabul edilen Hükümet Performans ve Sonuç Kanunu (Government Performance and Result Act) ile getirilen sistemdir. Yasanın amacı özetle, Federal Hükümet içerisinde stratejik planlama ve performans ölçüm sisteminin kurulması olarak ifade edilmiş olup, yasada kamusal ihtiyaçların ve vatandaşların taleplerinin yeterli düzeyde karşılanması için kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin sağlanması, israfın önlenmesi, sonuç odaklılık vurgulanmıştır.[136]

Türkiye'de Devlet Planlama Teşkilatı öncülüğünde yapılan bir dizi çalışmayla eş güdümlü olarak 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile stratejik planlama yasal bir temele kavuşmuş ve kamu kurumları için zorunlu hale

---

[133] Kamuda stratejik planlama. http://www.sp.gov.tr/tr/html/56/Kamuda+Stratejik+Yonetim/ (Erişim tarihi: 01.06.2016)

[134] Ö. Demirdizen (2012). Stratejik planlama, stratejik planlama süreci, hukuki altyapısı ve kamuda gelişimi. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E- Dergisi. Sayı 31, s. 1. http://www.akademikbakis.org/eskisite/31/18.pdf (Erişim tarihi: 03.05.2016)

[135] Ö. Demirdizen, 2012, **a.g.k.,** 1-2

[136] Performans esaslı bütçeleme. http://peb.bumko.gov.tr/TR,2550/amerika-birlesik-devletleri.html (Erişim tarihi: 01.06.2016)

getirilmiştir.[137] 5018 sayılı Kanun ile "kalkınma planları ve programlarda yer alan, politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişinin düzenlenmesi hedeflenmiştir."[138] Kanunun 9. maddesinde "kamu idarelerine; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemler ile stratejik planlar hazırlama" görevi verilmiştir.

Günümüzde vatandaşlar tüm kamu hizmetlerinde olduğu gibi yargı hizmetlerinin de adil olmasının yanı sıra kaliteli ve hızlı olarak sunulmasını talep etmektedir. İçinde bulunduğumuz yüzyılın yargı sistemleri için öne çıkarılan, adalete erişim, onarıcı adalet, etkinlik ve verimlilik gibi kavramların tümü buna hizmet etmek için geliştirilmiştir. Bu bağlamda adalet sistemleri yoğun bir değişim göstermiş ve ülkeler adalet sistemlerinin varlık sebebini, hizmet anlayışını, hizmetleri sunma şeklini tartışıp sürekli yenilikçi yollar aramıştır. Adalet hizmetlerindeki değişim uluslararası gelişmelerin yanı sıra toplumsal beklentilerden de kaynaklanmaktadır.[139] Bu bağlamda ülkenin genel adalet politikasından sorumlu olan Adalet Bakanlığı ve hâkim ve savcıların yönetiminden sorumlu olan Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, kurum stratejik planlarını, amaç ve hedeflerini yayınlamışlardır. Adalet Bakanlığı, Birinci Stratejik Planını, 2010 yılında yayınlamıştır. Bakanlık Stratejik Planını, Mustafa Kemal'in "adliye siyasetimizde izlenecek amaç, evvelâ halkı yormaksızın hızla, isabetle, güvenle adaleti dağıtmaktır" sözündeki ideali yansıtmak olduğunu belirtmiştir.[140]

Stratejik yönetim süreci, kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için stratejik planlama yapılmasını, yapılan planın gerçekleştirilmesi için oluşturulan stratejilerin uygulanmasını ve tüm bu faaliyetlerin yönetiminin amaçları ile uygunluğunun performans denetiminin

[137] Kamuda stratejik planlama. http://www.sp.gov.tr/tr/html/56/Kamuda+Stratejik+Yonetim/ (Erişim tarihi: 01.06.2016)

[138] 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md.1

[139] Adalet Bakanlığı, 2015-2019 stratejik planı (2015). s.6 http://www.adalet.gov.tr/Bakanlik/StratejikPlan/Stratejik-Plan-2015-2019.pdf (Erişim tarihi 05.05.2016).

[140] Bkz. Adalet Bakanlığı, 2010-2014 stratejik planı (2010). s.11 http://www.sgb.adalet.gov.tr/stratejikplan.pdf (Erişim tarihi 05.05.2016).

sağlanması şeklinde üç aşamadan oluşmaktadır.[141] Stratejik planlama, kuruluşların bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettikleri durum arasındaki yolu tarif etmektedir.[142] Stratejik planlama ile kurumun amaçları, hedefleri ve bunlara ulaşmak için gerekli yöntemlerin neler olduğu belirlenmektedir. Diğer yandan stratejik planlar kamuoyuna taahhüt niteliği de taşımaktadır. Stratejik planın açıklandığı andan itibaren kamuoyu yargı alanındaki çalışmalar hakkında bilgi sahibi olmakta ve yargı alanında yapılan çalışmaları takip edebilmektedir.[143] Kurumların stratejik planlarında belirtilen hedeflere ulaşıp ulaşmadığı ise performans denetimi ile anlaşılabilmektedir. Performans, bir işi yapan kimsenin, bir grubun veya kurumun o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiğinin nicel ve nitel olarak anlatımıdır. Performans denetimi ise, kurum faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ilkeleri çerçevesinde yönetilip yönetilmediğinin incelenmesidir.[144]

Günümüzde hem özel sektörde hem de kamu kesimlerinde kaynakların etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkeleri çerçevesinde kullanımı, uyulması gereken temel hareket noktaları olarak kabul edilmektedir.[145] Etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları, bir kurumun performansının ölçülmesi için kullanılan performans denetiminin üç ana unsurudur.[146] Performans denetiminin bu unsurları birbiriyle yakın ilişki içerisindedir. Verimlilik ile ekonomiklik birbiriyle doğrudan ilişkili iki kavramdır.[147] Çünkü kaynakların ekonomik bir şekilde elde edilmesi, girdilerin maliyetini azaltarak verimliliğe katkı sağlamaktadır. Verimlilik ile etkinlik de yakın ilişki içerisindedir. Performans ölçümlerinde nitel boyuttan çok nicel boyutta ölçüm yapan, olayın nicel boyutunu değerlendiren verimlilik ölçümleri, toplam performans ölçümlerinde yeterli olmamakta, onu tamamlamak için etkinlik kullanılmaktadır.[148]

---

[141] İ. Söyler (2007). Kamu sektöründe stratejik yönetim uygulanabilir mi? (engeller7güçlükler). Maliye dergisi. S. 152, s.105

[142] Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (2012). 2012-2016 stratejik planı, s. 19. http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/2012-2016-stratejik-plan.pdf

[143] Adalet Bakanlığı, 2015, **a.g.k.,**17

[144] M. Baş (1991). Faaliyet denetçisi ve faaliyet denetim süreci. *Denetim Dergisi, Y. 6, S. 68-69,* s. 39'dan aktaran Y. E. Öztürk, (2004). Performans denetimi ve Türkiye'de uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, C. 7, S. 1-2*, s. 154.

[145] B. Christoph (1984). New concepts fort he supply of govermnent services public finanse and the quest for efficiency Detroit, s. 268'den aktaran N. Falay (1997). Denetim, verimlilik/etkinlik/tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi, S. 25*, s. 19.

[146] A.O. Güçlü (1995). Performans denetiminin unsurları üzerine düşünceler. *Sayıştay Dergisi, S. 19,* s.31.

[147] The Audit of Efficiency: A structured Approach (1997). (Çev.: T.C. Sayıştay çeviri dizisi). Ankara: 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, s. 4.

[148] Z. Akal (1992). *İşletmelerde performans ölçüm ve denetimi.* Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No.473, s. 154-155'ten aktaran A. O. Güçlü (1995) **a.g.k.,** 32.

Sistemin gücüne işaret eden etkinliğin ve bu gücün ölçülü ve ekonomik bir şekilde kullanılmasına işaret eden verimliliğin sağlanmasında kullanılacak faktörler ile bunların tespitinde kullanılacak ölçütler farklı olabilir. Ancak etkin ama verimliliği olmayan bir sistem düşünülemeyeceği gibi verimli ama etkin olmayan bir sistem de mümkün değildir. Çünkü etkinlik ve verimlilik, iç içe geçmiş kavramlardır.[149]

Çalışmanın bu bölümünde, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları açıklanarak, Türk vergi yargısında etkinlik ölçütlerinin neler olduğu belirlenecektir.

2.1.1. Etkinlik

İktisadi bir terim olarak karşımıza çıkan etkinlik kavramı, en az çaba veya maliyet ile en çok sonuç elde etme kapasitesini ifade etmektedir.[150] Bir başka ifadeyle etkinlik, en düşük girdi miktarı ile en yüksek çıktı miktarının elde edilmesi sürecinde tüm girdi ve çıktıları dikkate alarak performansın ölçülmesidir.[151] Etkinlik, çıktıları girdiler ile ilişkilendirip niteliksel ve niceliksel yönden istenilen sonuca ne oranda ulaşıldığını ölçmektedir.[152] Para, uzmanlık, zaman gibi girdiler ile mümkün olan çıktı, sonuç ve etki elde edilmeye çalışılmaktadır.[153] Amaçlara yönelik bir kavram olan etkinlik,[154] belli amaçlara veya çıktılara en az maliyetle ulaşmayı ve kamusal amaçların maksimizasyonunu sağlamayı ifade etmektedir.[155] Başka bir ifadeyle etkinlik, belirlenen hedeflere ulaşma derecesi ve bir faaliyetin beklenen etkisi ile gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkidir. Bu anlamda etkinlik, daha çok amaç ve hedeflerle ilgili olup bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını veya ne oranda ulaştığını göstermektedir.[156] Etkinlik matematiksel olarak;

$$\frac{gerçekleşen\ çıktı\ (sonuç)}{bekelenen\ çıktı\ (sonuç)}$$ şeklinde ifade edilebilir.[157]

---

[149] M. Arıcan (2009). *Ceza adaleti sistemi, etkinliği ve işleyişi*. Ankara: Seçkin yayıncılık, s. 137-140 .

[150] Türk Dil Kurumu. Büyük Türkçe Sözlük. http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5721f6bb385c64.30183157 (Erişim Tarihi: 28.04.2016).

[151] http://www.investopedia.com/terms/e/efficiency.asp (Erişim tarihi: 14.06.2016).

[152] http://www.oecd.org/fr/cad/evaluation/daccriteriaforevaluatingdevelopmentassistance.htm (Erişim tarihi: 14.06.2016).

[153] http://siteresources.worldbank.org/EXTGLOREGPARPROG/Resources/grpp_sourcebook_chap11.pdf (Erişim tarihi: 14.06.2010).

[154] Y. E. Öztürk, (2004). Performans denetimi ve Türkiye'de uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, C. 7, S. 1-2*, s. 162.

[155] N. Falay (1997). Denetim, verimlilik/etkinlik/tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi, S. 25*, s. 21.

[156] M.E. Üyümez (2004). *Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi.* Yayınlanmamış doktora tezi. Eskişehir, s. 215.

[157] Güçlü, 1995, **a.g.k.,** 33

Etkinlik, kurum ve kuruluşların belirlediği politika, proje ve aldığı tedbirlerle önceden saptadıkları amaçlarının ne ölçüde gerçekleştirildiğini ifade eder ve kurum ve kuruluşların amaçlarına ulaşmada gösterdiği başarı ve sağlamlık derecesini gösterir.[158]

2.1.2. Verimlilik

Yaygın olarak girdi miktarı ile çıktı miktarı arasındaki oran-orantıyı ifade etmek için kullanılan verimlilik;[159] mal, hizmet ve sonuç olarak tanımlanan çıktılar ile onları üretmede kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkidir. Kaynakların iyi kullanılması anlamında genel bir fikir ifade eden verimlilik kavramı, belirli bir miktar kaynak ile amaca en iyi şekilde ulaşılması veya veri üretim düzeyinin gerçekleşmesi için daha az girdi kullanılmasıdır.[160] Verimlilik, belirli miktarda girdi ile mümkün olan en yüksek miktarda çıktının sağlanması veya belirli miktarda çıktının mümkün olan en az girdi ile elde edilmesidir.[161] Örneğin yargı kararlarının niteliği düşmeden yıl içinde çıkan dosya sayısı artıyorsa, verimlilik artıyor demektir. Eldeki kaynaklar ile mümkün olan en fazla ürünün elde edilmesini ifade eden verimlilik matematiksel olarak;

$\frac{çıktı}{girdi}$ şeklinde ifade edilebilir.[162] Dolayısıyla verimlilik üç şekilde artırılabilir:[163]

1. Aynı girdi ile daha çok çıktının elde edilmesi,
2. Aynı çıktının daha az girdi ile sağlanması,
3. Çıktının, girdi artışından daha yüksek oranda artması.

2.1.3. Ekonomiklik

Ekonomiklik, amaca ulaşmak için gereğinden fazla harcama yapmamak olarak tanımlanabilir. Amaca ulaşmada gözetilmesi gereken bir ilke olan ekonomiklik,[164] veri olan bir ürün düzeyine en az maliyetle ulaşma anlamına gelmektedir.[165] Ekonomiklik, kaynakların doğru miktarda, doğru zamanda, doğru türde, doğru maliyet ile elde edilerek doğru yerde kullanılıp kullanılmadığını ele almaktadır.[166]

---

[158] M. A. Özer (2009). Performans yönetimi uygulamalarında performansın ölçümü ve değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi, S. 73,* s. 6.
[159] http://www.oecd.org/std/productivity-stats/40526851.pdf (Erişim tarihi: 14.06.2016).
[160] Falay, 1997, **a.g.k.,** 20.
[161] Öztürk, 2004, **a.g.k., 161**.
[162] Güçlü, 1995, **a.g.k.,** 31.
[163] Güçlü,1995, **a.g.k.,** 31.
[164] Güçlü,1995, **a.g.k.**, 33.
[165] Falay, 1997, **a.g.k.,** 22.
[166] Öztürk, 2004, **a.g.k.,** 160.

Mal ve hizmetlerin optimum ölçekte üretilmesini ön gören ekonomiklik, üretim kaynağının gerektiği miktar ve şekilde kullanımının bir sonucu olarak, elde kalan diğer kaynakları diğer mal ve hizmetlerin üretiminde kullanabilmeye hizmet etmektedir.

Ekonomikliğin yargıdaki görünümü çabukluk ve ucuzluk; kanundaki ifadesiyle "usul ekonomisi"dir. T.C. Anayasası'nın 141. maddesinde, "davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir" hükmüne yer verilmiştir. HMK'nın 30. maddesinde de usul ekonomisi ilkesi başlığında "Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür" hükmüne yer verilmiştir. Yargıda ekonomiklik, gereksiz gider yapılmadan zaman ve maliyet kaybına mahal vermeden davaların çözümlenmesini ifade etmektedir.

2.2. Yargıda Etkinlik, Verimlilik ve Ekonomiklik

Etkinlik genel olarak ekonomik bağlamıyla ele alınsa da, günümüzde mali, sosyal, siyasal yönleri ile de inceleme konusu yapılmaktadır.[167] Kamu kesimi tarafından sunulan mal ve hizmetleri değerlendirebilmek için sistem analizi, yön-eylem araştırması, fayda-maliyet analizi gibi nicel ve nitel analiz teknikleri kullanılmaktadır. Bu analizler aracılığıyla kaynak kullanımında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği sağlamak üzere her programın mümkün oldukça bağımsız ve anlamlı nihai bir çıktısı olması ve her bir programa uygun ölçülerin belirlenerek nihai çıktıların ölçülmesinin sağlanması ve bu ölçüler ile değerlendirilmesi gerekir.[168]

Bir ülkede yargısal talebin gerektiği gibi karşılanıp karşılanmadığının değerlendirilebilmesi, yargı sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığının tespit edilmesine bağlıdır.[169] Vatandaşların yargıdan beklentisi, mahkeme kararlarının etkin ve adil bir şekilde oluşturulması ve yerine getirilmesidir.[170] Adalet Bakanlığı'nın hedefi ise; "hukukun üstünlüğü, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile insan haklarını esas alarak, adalet hizmetlerinin adil, hızlı ve etkili bir şekilde sunulmasını sağlayacak

[167] H. Anıl (1982). *Kamu maliyesi ve kaynak kullanımında etkinlik*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 205, s. 59.
[168] Falay, 1997**, a.g.k.,** 25.
[169] D.B. Çelik (2015). *Türkiye'de yargının verimliliği, etkinliği ve niteliği üzerine kimi gözlemler*. İstanbul: Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi. Cilt: 52 Sayı: 610, s. 81.
[170] OECD (2015), "Effectiveness and fairness of judicial systems", in Government at a Glance 2015, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance-2015-65-en http://www.oecd ilibrary.org/docserver/download/4215081ec065.pdf?expires=1465901280&id=id&accname=guest&checksum=C080F568012E2237AB4D9163CC32A9B8 (Erişim tarihi: 14.06.2016).

politikaları geliştirmek ve uygulamaktır." Hak ve özgürlüklerden bahsedebilmemiz için hukuk sisteminin, hukuk dağıtan kurumların etkin bir şekilde çalışması gerekir.[171] Etkin yargı sistemi aynı zamanda ekonomik döngünün güçlendirilmesi; iş ve yatırımların güven ortamında gerçekleştirilmesi konularında da önemli rol oynamaktadır.[172]

Yargılamanın etkin olması, yargılamanın kaliteli ve verimli bir şekilde, zamanında ve hakkaniyete uygun olarak yapılmasıyla mümkündür. Yargılamanın uzaması, adaletin gecikmesine, zaman yönünden ve maddi açıdan kayıplara neden olmaktadır. Dava dosyalarının sonuçlandırılamaması hem vatandaşların hem de idarenin elini kolunu bağlamaktadır. Ayrıca yargıda kaliteli bir yargılamanın yapılmaması da, yargıya başvuranların adalet duygusunun zedelenmesine sebep olmaktadır. Kaliteli bir yargılamanın yapılabilmesinde hâkim ve savcıların eğitimi, personellerin yeterliliği, mahkeme kalemlerinin etkin çalışması, yargıda teknolojik olanaklardan yararlanma imkânları, mahkemelerin fiziki alt yapısı ve sayıları ile yargıdaki iş yükü, dava sayıları gibi faktörler etkilidir.

2.3. Yargıda Etkinlik Ölçütlerini Belirleyen Rapor ve Belgeler

2.3.1. Adalet Bakanlığı yargı reformu stratejisi

Brüksel'de 17 Aralık 2004 tarihinde gerçekleştirilen Avrupa Birliği zirvesinde Türkiye ile katılım müzakerelerine başlanması kararının alınmasından sonra Adalet Bakanlığı, yargı ve temel haklar başlıklı 23. fasıldan doğrudan sorumlu tutulmuştur.[173] Bu bağlamda Adalet Bakanlığı tarafından 2009 yılında ilk yargı reformu stratejisini hazırlamak üzere geniş katılımlı çalışmalar yürütülmüştür. Yargı reformu stratejisinin uygulanmaya başlanmasından bu yana, ülkemizde ekonomik, sosyal ve siyasal alanda meydana gelen gelişmelere uygun olarak yargı alanında da köklü değişiklikler yaşanmıştır. Bu kapsamda yargı alanında yapılan çalışmalar şu şekilde özetlenebilir: [174]

1. Yargıda iş yükünün yönetilmesi ve kaliteli bir adalet hizmetinin sunulmasında mali ve ekonomik kaynakların hayati öneme sahip olması nedeniyle yargıya tahsis

[171] Y. Karagöz (2002). Liberal öğretide adalet, hak ve özgürlükler. *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık Sayısı, C. 26,* s. 267-295'den aktaran M. Korkmaz (2014), **a.g.k.,** 150 .

[172] http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/2015/effective_justice_systems_20151126.pdf s.1. (Erişim tarihi: 14.06.2016).

[173] Bkz. Diğer fasıllar için; T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı, http://www.ab.gov.tr/index.php?p=37 (Erişim tarihi: 01.06.2016)

[174] Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı (A.B.S.G.D.B.) (2015). 2015 Yılı Yargı Reformu Strateji, s.5-11.

edilen bütçe sürekli artırılmıştır. 2009 yılında 3.843.852.305 TL olan yargı bütçesi 2015 yılına gelindiğinde % 136 artış göstererek 9.078.129.000 TL'ye yükseltilmiştir.

2. Adalet hizmetlerinin çağdaş, etkili ve verimli olarak sunulabilmesi için yeni adliye binaları inşa edilmiş ve aynı zamanda bölge adliye ve bölge idare mahkemeleri (istinaf mahkemeleri) için yeni binalar inşa edilmiştir.
3. 2002 yılından itibaren hâkim, savcı ve diğer yargı personelinin hem sayısal olarak hem de kalite olarak sayıları ve eğitimlerinin uluslararası standartlara ulaştırılması yönünde çalışmalar yapılmıştır. Her 100.000 kişiye düşen hâkim sayısı 2002 yılında 7,5 iken 2008 yılında 10,1, 2009 yılında 10,6 ve 2015 yılında 13'e yükselmiştir.
4. İdarenin iyi işleyişini sağlamak ve idari yargının iş yükünü azaltmak için Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur.
5. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı getirilmiştir.
6. Adalete erişimde etkinliğin sağlanması için hukuk muhakemeleri kanununda değişiklik yapılmış, bilgiye erişim kapsamında www.hukukiyardim.gov.tr internet adresi üzerinden gerekli hukuki bilgilere tarafların ulaşması sağlanmış ve ayrıca UYAP vatandaş ve avukat portalı daha işlevsel hale getirilmiştir.

İş yükünün azaltılması, yargıda hâkim ve savcıların uyması gereken etik kuralların belirlenmesi ve yargıya olan güvenin artırılması için adil yargılama ilkelerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik birçok çalışma başlatılmıştır. Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı tarafından 2015 yılı yargı reformu stratejisi oluşturulmuş ve bu yargı reformu stratejisinde yargıda etkinliğin artırılması için 10 amaç, 68 hedef ve 197 strateji öngörülmüştür. Bu amaç ve hedeflerden vergi yargılaması ile daha yakın ilişki kurulabilenleri şu şekilde belirtmek mümkündür:

Amaçlar:[175]

1. Yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığını güçlendirmek,
2. Yargının hesap verebilirliğini ve saydamlığını artırmak,
3. Adalet sisteminin güçlendirilmesi ve adalete erişimin geliştirilmesini sağlamak,

[175] A.B.S.G.D.B., 2015, **a.g.k.,** 14-15.

4. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin geliştirilmesi ve uygulamada etkililiğinin artırılması,
5. Hukuk eğitimi ile meslek öncesi ve meslek içi eğitimin geliştirilmesi,
6. Yargısal uygulamalardan kaynaklanan insan hakları ihlallerinin önlenmesi.

Yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığını güçlendirmek için belirlenen hedefler şunlardır:[176]

1. Yargı yolundaki çeşitliliğin sadeleştirilmesi (anayasa değişikliği ve diğer mevzuat değişikliği),
2. Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının önemi konusunda kamuoyunda farkındalığın artırılması (seminer, sempozyum gibi etkinliklerin düzenlenmesi),
3. Yargı mensuplarının atama ve terfi sisteminin nesnel ve objektif ölçütlerle geliştirilmesi.

Yargının hesap verebilirliğini ve saydamlığını artırmak için belirlenen hedefler şunlardır:[177]

1. Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun demokratik hesap verebilirliğinin güçlendirilmesi,
2. Tüm yargı mensuplarının uyması gereken etik ilkelerin belirlenmesi,
3. Yüksek mahkeme üyeleri ve diğer yargı mensupları hakkındaki disiplin hükümlerinin nesnel ve somut ölçütler çerçevesinde geliştirilmesi,
4. Danıştay ve bölge idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin faaliyet raporları hazırlaması,
5. Düzenli aralıklarla yargıya güven ve memnuniyet anketlerinin yapılması,
6. Yargı-medya ilişkilerinin kurumsal hale getirilmesi,
7. Adalet hizmetleri denetim sisteminin yeniden düzenlenmesi,
8. Yüksek mahkeme kararlarının herkesin erişimine açılması.

Adalet sisteminin güçlendirilmesi ve adalete erişimin geliştirilmesi için belirlenen hedefler şunlardır:[178]

[176] A.B.S.G.D.B., 2015, **a.g.k.,** 18-21
[177] A.B.S.G.D.B., 2015, **a.g.k.,** 24-32
[178] A.B.S.G.D.B., 2015, **a.g.k.,** 35-55 /93-97.

1. Mahkeme teşkilatlarının adliye içerisindeki konumları ile adalet komisyonlarının yeniden yapılandırılması,
2. Yargı aktörleri arasında hukuksal sorunlara yönelik düzenli toplantıların yapılması,
3. Avukatlık ve bilirkişilik müessesinin gözden geçirilerek yeniden yapılandırılması,
4. Adliyelerin fiziki ve teknik kapasitesinin iyileştirilmesi,
5. Adalet istatistiklerine ilişkin kapasitenin geliştirilmesi,
6. Yargıda bilişim hizmetlerinin etkinleştirilmesi,
7. İdari yargı alanında istinaf mahkemelerinin faaliyete geçirilmesi,
8. Mahkeme yönetim sisteminin güçlendirilmesi,
9. Hukuk kliniği yöntemlerinin geliştirilmesi,
10. Adalet hizmetlerinden yararlananların hukuki konular ve yargılama süreci konusunda bilgilendirilmesi.

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerini geliştirerek uygulamada etkililiğin artırılması için belirlenen hedefler şunlardır:[179]

1. İdari uyuşmazlıkların yargı öncesi çözüm usullerinin geliştirilmesi,
2. Tahkim müessesesinin geliştirilmesi,
3. Zorunlu hakem heyetinin uygulanabileceği uyuşmazlık alanının genişletilmesi,

Hukuk eğitimi ile meslek öncesi ve meslek içi eğitimin geliştirilmesi için belirlenen hedefler şunlardır:[180]

1. Hukuk eğitiminin geliştirilmesi ve kalitesinin artırılması,
2. Adalet meslek yüksekokullarının kapasitesinin geliştirilmesi,
3. Türkiye Adalet Akademisi'nin kapasitesinin artırılması,
4. Yargı mensuplarının yabancı dil ve mesleki yetkinliklerinin artırılması,
5. Yargı mensupları ile yargı çalışanlarının meslek içi eğitimlerinin belirli süreler ile zorunlu hale getirilmesi.

[179] A.B.S.G.D.B., 2015, **a.g.k.,** 57-65.
[180] A.B.S.G.D.B., 2015, **a.g.k.,** 73-80.

Yargısal uygulamalardan kaynaklanan insan hakları ihlallerini önlemek için belirlenen hedefler şunlardır:[181]

1. Anayasa mahkemesine bireysel başvuru yolunun etkin bir şekilde işleyişinin izlenmesi,
2. AİHM kararlarında ihlale yol açan sorunların düzenli olarak analizinin yapılması ve bu konuda ulusal ve uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapılması,
3. İnsan hakları konusunda eğitim ve farkındalık eğitiminin yargı mensuplarına verilmesi.

2.3.2. Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu stratejik planı

Mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre kurulan ve görev yapan Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu 22 asıl ve 12 yedek üyeden oluşmakta; üç daire halinde çalışmaktadır.

> HSYK, adlî ve idarî yargı hâkim ve savcılarını mesleğe kabul etme, atama ve nakletme, geçici yetki verme, yükselme ve birinci sınıfa ayırma, kadro dağıtma, meslekte kalmaları uygun görülmeyenler hakkında karar verme, disiplin cezası verme, görevden uzaklaştırma işlemlerini yapar; Adalet Bakanlığının, bir mahkemenin kaldırılması veya yargı çevresinin değiştirilmesi konusundaki tekliflerini karara bağlar; ayrıca, Anayasa ve kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirir (T.C. Anayasası md.159).

HSYK'nın misyonu; yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkelerini esas alarak, yargı hizmetlerinin adil, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla hâkim ve savcılar ile ilgili iş ve işlemlerin; adalet, tarafsızlık, doğruluk dürüstlük, tutarlık, eşitlik, ehliyet ve liyakat ilkeleri çerçevesinde yürütülmesini temin etmektir.[182]

HSYK'nın 2012-2016 stratejik planında 5 yıllık yol haritası için 8 Amaç, 39 hedef, 137 faaliyet belirlenmiştir. Belirlenen amaç ve hedeflerle ilgili faaliyetler icra edilirken aşağıda belirtilen konulara ağırlık verilerek stratejilerin uygulanacağı belirtilmiştir:[183]

1. Yargının etkinlik ve verimliliğine ilişkin çalışmalara her zaman öncelik verilecek ve gelişmelerin kısa sürede yargı ve adalet hizmetlerine dolayısıyla halka yansıması sağlanacaktır.

[181] A.B.S.G.D.B., 2015, **a.g.k.,** 101-103.
[182] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 113.
[183] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 172.

2. Yargıya güven konusundaki eksiklik en önemli tehditlerden sayılmış olup, HSYK, varlık sebebi olan bağımsız, tarafsız ve güvenilir yargı anlayışını bir an önce hayata geçirmeye çalışacaktır.
3. Mesleki yetkinlik ve meslek içi eğitim uygulamalarına önem verilerek, tüm hâkim ve savcıların bu imkânlardan yararlanması için çalışmalar yapılacak, bu konudaki bütçe olanakları genişletilmeye çalışılacaktır.
4. HSYK'nın kurumsal kimliği geliştirilerek, faaliyet ve hizmetlerindeki kalite yükseltilmeye çalışılacaktır.
5. Medya ve halkla ilişkiler konusundaki zayıflıklar ve tehditler yargı alanında verilen hizmetler konusunda bilgi kirliliğine yol açmaktadır. Savcılık ve mahkemeler ile Kurulun medya ve halkla ilişkiler yönü güçlendirilecektir.
6. Mahkeme yönetim sistemi çağın gerektirdiği modern anlayışlarla yeniden şekillendirilip hizmet kalitesi arttırılacaktır.
7. Uluslararası ilişkilere önem verilerek AB müzakerelerine ülkemizin daha güçlü katılması sağlanacak, uluslararası standartları aşmış örnek bir Kurul yapısı oluşturulmaya çalışılacaktır.

HSYK'nın 2012-2016 stratejik planında 8 Amaç belirlenmiştir:[184]

1. Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığını güçlendirmek,
2. Hâkimlik ve savcılık teminatını güçlendirmek,
3. Yargıya güveni artırmak,
4. Yargının etkinlik ve verimliliğini artırmak,
5. Hâkim ve savcıların mesleki yetkinliğini geliştirmek,
6. Yargı teşkilatını yeniden yapılandırmak,
7. Mahkeme yönetim sistemini geliştirmek,
8. Kurumsal altyapı ve kapasiteyi güçlendirmek.

Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığını güçlendirmek için belirlenen hedefler şunlardır:[185]

1. Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile ilgili bilimsel çalışmalar yapılması,

[184] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 111.
[185] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 115.

2. Adalet Bakanlığı, üniversiteler ve STK'lar ile birlikte yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığını güçlendirmek amacıyla çalışmalar yapılması,
3. Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının içselleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılması,
4. Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda kamuoyunda farkındalığı artırmak amacıyla çalışmalar yapılması.

Hâkimlik ve savcılık teminatını güçlendirmek için belirlenen hedefler şunlardır:[186]

1. Hâkim ve savcıların atama ve nakilleri ile ilgili sistemin yeniden düzenlenmesi,
2. Hâkim ve savcıların terfi ve kariyer sisteminin geliştirilmesi için çalışmalar yapılması,
3. Hâkim ve savcılara ilişkin disiplin sistemi ve mevzuatının yeniden düzenlenmesi,
4. Hâkim ve savcıların özlük hakları ile ilgili teminatların güçlendirilmesi için çalışmalar yapılması.

Yargıya güveni artırmak için belirlenen hedefler şunlardır:[187]

1. Yargıya güveni olumsuz yönde etkileyen unsurların belirlenmesi için çalışmalar yapılması,
2. Yargıya güveni artırmak amacıyla çalışmalar yapılması,
3. Yargı mensupları için mesleki etik kuralları oluşturmak üzere çalışmalar yapılması,
4. Yargı etiğinin içselleştirilmesi ve kamuoyunda farkındalığın artırılması amacıyla çalışmalar yapılması.

Yargının etkinlik ve verimliliğini artırmak için belirlenen hedefler şunlardır:[188]

1. Yargının etkinlik ve verimliliğini artırmak amacıyla sistem geliştirilmesi,
2. Dava süreçlerini belirli standartlara bağlamak üzere dava çeşitlerine göre iş ve süreç analizleri ile görev tanımlarının belirlenmesi,
3. Hâkim ve savcılar ile mahkemelerin iş yükünün hafifletilmesine yönelik çalışmalar yapılması,

[186] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 116.
[187] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 116.
[188] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 117.

4. Yargının işleyişinde sıklıkla ortaya çıkan sorunların tespit edilerek ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalar yapılması,
5. Hâkim ve savcılar ile mahkemelerin verimliliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılması,
6. Duruşmalarda etkinlik ve verimliliğin artırılması,
7. Yargı kurumları arasındaki koordinasyonu güçlendirmek için çalışmalar yapılması.

Hâkim ve savcıların mesleki yetkinliğini geliştirmek için belirlenen hedefler şunlardır:[189]

1. Hâkim ve savcıların mesleki ve kişisel yetkinliklerinin geliştirilmesine yönelik bilimsel çalışmalar yapılması,
2. Türkiye Adalet Akademisi ile işbirliği yapılarak her yıl eğitim planı hazırlanması,
3. Hukuk eğitiminin uygulamayla bütünleştirilmesi, hâkim ve savcıların yurt içi ve yurt dışında akademik kariyer yapmalarının kolaylaştırılması için çalışmalar yapılması,
4. Hâkim ve savcıların mesleki kapasiteleri ile bilgi ve tecrübelerinin artırılması için çalışmalar yapılması.

Yargı teşkilatını yeniden yapılandırmak için belirlenen hedefler şunlardır:[190]

1. Fiziki altyapı, hâkim, savcı ve personel yetersizliği gibi sorunlar giderildiğinde, istinaf mahkemelerinin faaliyete geçirilmesi,
2. Adalet Bakanlığı ile işbirliği yapılarak idari yargıda istinaf mahkemeleri kurulup, idari yargı teşkilatının yeniden yapılandırılması.

Mahkeme yönetim sistemini geliştirmek için belirlenen hedefler şunlardır:[191]

1. Adalet Bakanlığı ile işbirliği yapılarak hâkim ve savcıların idari görevlerinin azaltılması,
2. Adalet Bakanlığı ile işbirliği içinde savcılık ve mahkeme teşkilatlarının fiziksel mekânlarının yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalar yapılması,

[189] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 117.
[190] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 117.
[191] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 118.

3. Adalet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı ile işbirliği yapılarak yeni bir adliye bütçe sistemi oluşturulması için çalışmalar yapılması,
4. Adalet Bakanlığı ile iş birliği yapılarak Mahkeme Yönetim Sisteminin geliştirilmesi için çalışmalar yapılması.

Kurumsal altyapı ve kapasiteyi güçlendirmek için belirlenen hedefler şunlardır:[192]

1. Kurulun faaliyet ve hizmet alanları ile ilgili mevzuat çalışmalarının tamamlanması,
2. Kurul personelinin etkinlik ve verimliliğini artırmak amacıyla çalışmalar yapılması,
3. Medya ve halkla ilişkilerin etkin bir şekilde yürütülmesi,
4. HSYK'nın fiziki ve teknolojik altyapısının geliştirilmesi,
5. Kurulun görev alanı ile ilgili olarak uluslararası kurumlar ve yabancı ülkelerle ilişkilerinin geliştirilmesi.

Belirlenen bu amaç ve hedeflerin amacı, yargı hizmetlerinin daha adil, daha hızlı ve daha etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır.

2.3.3. Onuncu kalkınma planı (2014-2018)

Onuncu Kalkınma Planı, 30.10.1984 tarihli ve 3067 sayılı Kanun gereğince, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunun 01.07.2013 tarihli 127. Birleşiminde onaylanmıştır. Kalkınma Bakanlığının koordinasyonunda, katılımcı bir yaklaşımla kamu kurum ve kuruluşlarının yanı sıra toplumun tüm kesimlerinden çok sayıda temsilcinin katkılarıyla hazırlanmış olan Onuncu Kalkınma Planı; yüksek, istikrarlı ve kapsayıcı ekonomik büyümenin yanı sıra hukukun üstünlüğü, bilgi toplumu, uluslararası rekabet gücü, insani gelişmişlik, çevrenin korunması ve kaynakların sürdürülebilir kullanımı gibi unsurları kapsayacak şekilde tasarlanmıştır.[193]

Onuncu Kalkınma Planının *"2.1.3. Adalet"* başlığı altında adalet hizmetinin etkinliğini artırmaya yönelik belirlenen amaç ve hedefler şunlardır:

[192] HSYK, 2012, **a.g.k.,** 119.
[193] Kalkınma Bakanlığı, Onuncu kalkınma planı (2013), s. 3 http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalknma%20Planlar/Attachments/12/Onuncu%20Kalk%C4%B1nma%20Plan%C4%B1.pdf (Erişim tarihi: 18.06.2016).

1. Evrensel hukuk normları, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğünün gerekleri doğrultusunda yargılama sürecinin hızlı, adil, etkin, güvenli ve isabetli şekilde işlemesi adalet sisteminin temel amacıdır.
2. Adalet ve yargının yapısı ve işleyişinde ekonomik etkinliğin de gözetilmesi esastır.
3. Yargıya ulaşılabilirliği kolaylaştırmak amacıyla savunma hakkı ve adli yardım güçlendirilecektir.
4. Koruyucu ve önleyici hukuk yaklaşımı yaygınlaştırılacaktır. Hukuk uyuşmazlıklarında basitleştirilmiş bir yargılama usulü uygulanacaktır.
5. Muhakemenin tarafları arasında adil bir dengenin kurulmasını sağlayan silahların eşitliği ilkesi uygulamaya geçirilecektir.
6. Bilirkişilik kurumu gözden geçirilerek etkin işleyen bir sistem oluşturulacaktır.
7. Hukukun tüm dallarında alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına ağırlık verilecektir.
8. Yargı mensuplarının etik ve davranış kuralları uluslararası ölçütlere göre belirlenerek hayata geçirilecektir.
9. Adalet hizmetlerinin etkinleştirilmesi ve adalete erişimin artırılması için adalet ve yargı hizmetlerinde bilişim teknolojilerinin kullanımı yaygınlaştırılacaktır.
10. Adliyelerin fiziki ve teknik altyapı ihtiyaçları öncelikli hale getirilecektir.

2.3.4. Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (CEPEJ) raporları

Avrupa Konseyi ve Konseyin bir kuruluşu olan Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu hukukun genel ilkelerinin somutlaştırılmasına ve bu ilkelere ülkelerin aynı duyarlılıkla yaklaşmasının sağlanmasına katkı sunan önemli bir uluslararası kuruluştur.[194] Komisyon, 2002 yılında Avrupa Konseyi üye ülkelerinde adaletin daha etkili ve kaliteli hale gelmesini sağlamak amacıyla kurulmuştur. Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu'nun hazırlamış olduğu (CEPEJ) raporlar, Avrupa hukuk düzenlerindeki uygulamaları makro düzeyde karşılaştırmalı olarak incelemekte ve mukayese etmektedir. Raporlar Avrupa Konseyine üye 47 ülkenin yargı sisteminin birçok yönünü kapsamaktadır. Avrupa Konseyi'nde, Avrupa Birliği ülkeleri, üye ülkeler, potansiyel

[194] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (2014). Avrupa yargı sistemleri, (2012 verileriyle) adaletin etkinliliği ve kalitesi CEPEJ Çalışmaları No: 20, s. 9.

ülkeler ve Avrupa kıtasında yer alan bazı ülkeler olmak üzere 47 ülke yer almaktadır.[195] CEPEJ, bu ülkelerden aldığı veriler doğrultusunda 2 yılda bir rapor yayınlamaktadır.

CEPEJ raporunda yer alan bölümler ve bazı bölümlerin alt başlıkları şöyledir:

1. Yargıya ve adli sistemin işleyişine ilişkin kamu harcamaları,
2. Adalete Erişim,
3. Mahkemelerin Yararlanıcıları: Haklar ve Kamuoyunun Güveni,
4. Mahkemeler: Mahkemelerin örgütlenmesi, Mahkemelerde bilgi ve iletişim teknolojileri (BİT) (e-adalet ve e-mahkemeler) ve Mahkemelerin performans kalitesini ölçme araçları alt başlıklarıyla mahkemeler bölümü,
5. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm (AUÇ) Yöntemleri,
6. Hâkimler,
7. Hâkimler Dışındaki Mahkeme Personeli,
8. Mahkemelerin verimliliği (Mahkemelerin verimliliği ve adil yargılamanın esasları, Vatandaşlara hizmette mahkemelerin etkinliği, Dava kategorilerinin karşılaştırılması: Prosedür ve uzunluk ve Adli işlemlerin etkililiğini artırmaya yönelik tedbirler alt başlıkları ile mahkemelerin verimliliği bölümü açıklanmıştır.),
9. Savcılar,
10. Hâkim ve Savcıların statüleri ve kariyerleri,
11. Avukatlar,
12. Mahkeme kararlarının uygulanması,
13. Noterler,
14. Bilirkişiler,
15. Yargı Reformları,
16. Avrupa Yargı Sistemlerinde Etkililiğin ve Kalitenin Arttırılmasına Doğru (Adalete erişim, Yargı sistemlerinin etkili işleyişi, Kullanıcılara sunulan adalet kamu hizmetinin kalitesi, Yargı bağımsızlığı ile hâkim ve savcıların statülerinin korunması alt başlıkları ile bu bölüm açıklanmıştır.).

CEPEJ raporlarında temel olarak hâkimlerin bağımsızlığının korunması, hukukçuların statüleri ve rolleri, adil yargılamanın makul sürede yapılması ilkelerinin

[195] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2014, **a.g.k.,** 9-11.

korunması, adalete erişimin geliştirilip korunması, mahkeme teşkilatlarının verimli ve etkili kılınması, toplumun ihtiyaç ve beklentilerine uygun yeterli adli işlemlerin yürütülmesi ve mahkeme yararlanıcıları için kamusal adalet hizmetinin geliştirilmesi konularına yer verilmektedir. Komisyon bu konulara eğilerek ve bunları bu raporda ele alınan gerekçeler ve rakamlarla ortaya koyarak, birtakım sonuçlara ulaşmakta, böylece Avrupa yargı sistemlerindeki temel eğilimlerin hangi yönde olduğunu ortaya çıkarmaktadır.[196]

2.3.5. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Adil yargılanma hakkı

Bireylerin mensubu oldukları devletlerden talep edebilecekleri en temel haklardan biri olan adil yargılanma hakkı[197] ilk kez 10.12.1948 tarihinde yayınlanan İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB)'de yer almıştır. Daha sonra İHEB'deki bu haklar geliştirilerek Türkiye'nin de tarafı olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nin 6. maddesine dâhil edilmiştir.[198] AİHS'nin 6. maddesi şöyledir:

1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir.
2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.
3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:
   a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
   b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;
   c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

---

[196] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2014, **a.g.k.,** 482.

[197] Y. Demircioğlu (2007). *Medeni usul hukukunda insan hakları ve adil yargılanma güvenceleri*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 47.

[198] G. Yıldırım (2004). Adil yargılanma hakkı (AHİS madde 6). *Adalet Dergisi, S. 19,* s.80. http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/19.sayi/04gokce_yildirim_adil_yargilanma_hakki_aihs_madde_6.pdf (Erişim tarihi: 27.04.2016).

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

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.[199]

AİHS'nin 6. maddesinde, bireyin adil yargılanma hakkının medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili uyuşmazlıklar ve cezai alanda kendisine yöneltilmiş suçlamalarda mümkün olduğu belirtilmiştir.[200] Avrupa Konseyine üye ülkelerin insan hakları alanındaki kazanımları, AİHS ile uluslararası bir nitelik kazanmıştır. AİHS'nin canlı ve devingen bir yenilenme süreci içerisinde gelişmesi ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları ve içtihatları ile gerçekleşmektedir.[201] AİHM, adil yargılanma hakkı kapsamında bir değerlendirme yapmakta; cezanın şiddetine, niceliğine göre bir suç isnadının olup olmadığını değerlendirmektedir.[202] Ancak 6. maddede her ne kadar idari uyuşmazlıklardan bahsedilmemiş ise de AİHM, bir kısım idari uyuşmazlıkları da kıyasen medeni hak ve yükümlülüklerden kaynaklanan uyuşmazlıklar kapsamına dâhil etmiştir.[203] Yargılamaya ilişkin temel ilkeleri belirleyerek, hukuk devletinin temel unsurunu oluşturan adil yargılamaya ilişkin hak ve ilkelerin bir kısmı 6. maddede açıkça belirtilmiş iken; bir kısmı da bu maddenin hukuk devleti ve demokratik toplum için sahip olduğu özel yeri nedeniyle madde hükmüne zımnen dâhil unsurlar olarak mahkeme tarafından belirlenmiştir.[204]

Herkesin adil yargılanmasını güvence altına alan adil yargılanma hakkı, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye usule ilişkin güvence sağlayan bir haklar blokudur.[205] Hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik hukuk devletinde bireyin şahsı ile alakalı yargılama aşamalarında adil bir kararın verilebilmesi için gerekli ön koşulların sağlanmasını talep etme hakkı olan adil yargılanma hakkı, adaletin dağıtımı ile

---

[199] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf (Erişim tarihi: 10.03.2016).

[200] Yıldırım, 2004, **a.g.k.,** 81.

[201] M.E. Üyümez (2010). *Yüksek mahkemelerin kararları ışığında vergilemede eşitlik ilkesi.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 2025, s. 63.

[202] M.E. Üyümez (2016). *Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme*. Eskişehir: Nisan Kitabevi, s. 10.

[203] R. Koparan (2002). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ışığında adil yargılanma hakkı. *Adalet Dergisi, S. 12*, s. 2 http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/12.sayi/10mresat.pdf (Erişim Tarihi: 27.04.2016).

[204] S. İnceoğlu (2008). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında adil yargılanma hakkı- kamu ve özel hukuk alanlarında ortak yargısal hak ve ilkeler*. (Tıpkı 3. Baskı), İstanbul: Beta Basım, s. 4.

[205] B. Yaltı (2006). *Vergi yükümlüsünün hakları.* Ankara: Beta Basım, s.80.

değil adaletin adil dağıtımı ile ilgilidir. Yani kararın adil olup olmamasından ziyade adil bir karar verilebilmesi için gerekli koşulların sağlanmasıyla ilgilidir.[206] Adil yargılanma hakkının unsurları olan yargılamanın tarafsızlığı, mahkemelerin bağımsızlığı, yargılamanın adil, aleni ve makul sürede olması AİHM kararlarıyla somutlaştırılmıştır.[207] AİHS'nin 6. maddesi, yargılamanın her aşamasına ilişkin olan adil yargılama kavramını oluşturan yargılamanın kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız mahkeme önünde, makul sürede, aleni (açık) ve hakkaniyete uygun olarak yapılması hak ve ilkelerini açıkça; silahların eşitliği, çelişmeli yargılama ve gerekçeli karar gibi hak ve ilkeleri de zımnen belirtmektedir.[208]

2.3.5.1. Vergi davalarında adil yargılama

AİHS, adil yargılanma hakkını bireyin medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ve cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalarla yani medeni hak davaları ve ceza davalarıyla sınırlı tutmuştur. Ancak AİHM, her davayı kendi içindeki gerekçelere göre değerlendirmekte ve bu bağlamda bazı idari davaları da AHİS madde 6 kapsamına almaktadır. Bunlara, idarenin kusurundan doğan tazminat davaları, idarenin takdir yetkisinin kullanımından doğan davalar, mülkiyet hakkı ve mal varlığı hukukuna ilişkin idari işlemler örnek olarak verilebilir.[209] Dolayısıyla idari davalar veya disiplin hukuku, anayasaya aykırılık iddiaları gibi davalar kural olarak 6. madde kapsamı dışında tutulmuş ise de AİHM, medeni hak ve suç isnadı kavramlarını geniş şekilde yorumlayarak, kamu hukuku düzeninde yer alan pek çok anlaşmazlığı, özü itibariyle medeni haklara ilişkin uyuşmazlık olarak 6. madde kapsamında değerlendirmiştir.[210]

Nitekim Danıştay 4. Dairesi verdiği bir kararında *"...Anayasanın "Milletlerarası Antlaşmaları Uygun Bulma" başlıklı 90. maddesinin son fıkrasında ise, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu... Bu kapsamda bulunan Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme 'ye ekli 1 No'lu Ek Protokol'ün 1. maddesinde; her gerçek veya tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkının bulunduğu... Anılan sözleşme hükmü gereğince, bir kişinin mülkiyet hakkından mahrum bırakılabilmesi, bu durumun, uluslararası hukukun genel ilkelerine aykırı bulunmaması, kamu yararına ve kanunun açık hükmüne uygun olması şartlarının bir arada gerçekleşmesine bağlıdır. Dolayısıyla, Anayasal ve kanuni dayanağı*

[206] Yaltı, 2006, **a.g.k.,** 81.
[207] Yaltı, 2006, **a.g.k.,** 81.
[208] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 5-6.
[209] Yıldırım, 2004, **a.g.k.,** 81.
[210] K. Özdemir (1999). Adil yargılanma hakkı ve makul süre. *Adalet Dergisi, S. 1*, s. 3 http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/01.sayi/7kenan.pdf (Erişim Tarihi: 27.04.2016).

bulunmayan bir şekilde kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması mümkün olmayıp, aksi durum, yukarıda sözü edilen ve Anayasa ile kanun hükmünde olduğu belirtilen sözleşmeye de aykırılık teşkil edecektir" demek suretiyle Ek 1 no'lu protokole atıf yapmakta, vergiye ilişkin uyuşmazlığı mülkiyet hakkının ihlali bağlamında değerlendirmektedir.[211] Ancak salınan vergiye itiraz gibi salt kamu hukukuna ilişkin konularda çıkan uyuşmazlıklar, AİHM tarafından 6. madde kapsamı dışında değerlendirilmektedir. Mahkeme, vergi kanunlarının uygulanmasını tamamen kamu hukuku alanına özgü olarak değerlendirdiğinden, vergi davalarında karara bağlanan konunun maddi niteliği ön planda olmasına rağmen[212] yükümlünün medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili olmadığı; kamusal yükümlülüklere ilişkin bir durumun söz konusu olduğu sonucuna varmıştır.[213]

AİHM'e göre, vergi alanında da demokratik bir toplumda bazı gelişmeler meydana gelmiş olabilir, ancak bunlar şirket veya bireylerin vergi yükümlülüklerinin temelini etkilememektedir. Vergi konusunda vergi yükümlüsü ile vergi otoritesi arasındaki ilişkide kamusal nitelik ağır bastığından, vergi davaları 6. maddenin kapsamı dışındadır.[214] Ancak AİHM, bazı vergiye ilişkin davalarda hak ihlallerinin olup olmadığını incelemiştir. Örneğin A. Lindsay v. United Kingdom davasında vergilendirme yoluyla ayrımcılık yasağının ihlal edilip edilmediğini incelerken, benzer durumdaki bireyler arasında, hak ve özgürlükten yararlanma bakımından fark gözetilip gözetilmediğini tespit etmiştir.[215] Nitekim AİHS'nin 6. maddesinden beklenen, yargılamanın sonucunun adil olmasından ziyade yargılamanın adil yargılanma hakkının getirdiği teminatlara uygun bir şekilde yapılmasıdır.[216]

Adli mahkemelerde görülen vergi ceza davalarında, vergi yükümlüsü sanık sıfatıyla adil yargılanma hakkına sahip iken, vergi aslına ilişkin davalarda adil yargılanma hakkını talep edememektedir. Vergi aslı ile vergi cezasının bağlantılı olduğu davalarda, dava sürecini tek bir süreç olarak değerlendirmeyen yani farklı yargı kollarında davanın görülmesini öngören Türk hukuk sisteminin adil yargılanma ilkesinin sağlanmasında etkin olamayacağı düşünülmektedir.[217] Ancak adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik hukuk devletlerinde vatandaşların kendileriyle ilgili

[211] DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2011/5499 K. 2011/6892 T. 6.10.2011.
[212] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 35.
[213] Yaltı, 2006, **a.g.k.,** 87.
[214] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 35.
[215] Üyümez, 2010, **a.g.k.,** 64-65.
[216] H. Turan (2016). *İnsan hakları Avrupa sözleşmesinde ve Türk hukukunda adil yargılanma hakkı.* Ankara: Adalet Yayınevi, s. 59.
[217] Yaltı, 2006, **a.g.k.,** 101.

yargılama süreçlerinde adil bir karar verilebilmesi için gereken ön koşulların sağlanmasını talep etme hakkıdır.[218] Dolayısıyla vatandaşlar, hangi konuyla ilgili olursa olsun, hakkaniyete uygun, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde makul sürede ve aleni (istisnai durumlar hariç) olarak yargılama talep etme hakkına sahiptir. Çünkü adil yargılanma hakkı, yargılama sürecinde yargılamanın içeriği ile ilgili adil bir karar verilip verilmediğiyle ilgili olmayıp, adil bir karar verilebilmesi için gerekli koşulların sağlanıp sağlanmadığıyla ilgilidir.[219] Bu açıdan bakıldığında vergi ile ilgili uyuşmazlıkların da bu madde kapsamında ele alınması yargılamanın adil olması açısından gereklidir.

2.4. Yargıda Etkinliğin Ölçütleri

Etkinliği belirleyen ölçütler, hangi alanda etkinlik ölçülmek isteniyorsa, o alanın yapısına göre çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla etkinlik ölçümü yapılırken etkinliği ölçülecek kamu kurumunun amacının ne olduğu ve bu amacın gerçekleşmesinde belirlenen hedeflerin neler olduğu tespit edilerek, bu unsurların etkinlik bağlamında incelenmesi gerekir. Adalet Bakanlığı hedefini "hukukun üstünlüğü, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile insan haklarını esas alarak, adalet hizmetlerinin adil, hızlı ve etkili bir şekilde sunulmasını sağlayacak politikaları geliştirmek ve uygulamak" olarak belirlemiştir.

Etkin ve verimli olan bir yargıda temel hedef, adil yargılamanın sağlanmasıdır. Yargılamadan adaletin gerçekleştirilmesi beklenirken, yapılan yargılamanın da her şeyden önce hukukun genel ilkelerine, hakkaniyete, insanlığın ortak, çağdaş ve evrensel değerlerine de uygun olması gerekmektedir.[220] Bu temel hedeften hareketle Adalet Bakanlığı yargı reformu stratejisinde belirlenen amaç ve hedefler, HSYK'nın stratejik planında belirlenen amaç ve hedefler, Onuncu Kalkınma Planı'nda adaletin geliştirilmesine yönelik belirlenen hedefler, CEPEJ raporlarında yargının etkinliği için geliştirilen ilkeler ve AİHS'nin 6. maddesinde adil yargılamanın sağlanması için düzenlenen ilkeler çerçevesinde yargıda etkinliğin sağlanması için dört ölçüt belirlenmiştir. Belirlenen bu ölçütler çerçevesinde yargıda etkinlik konusu açıklanacaktır.

[218] Yaltı, 2006, **a.g.k.,** 81.
[219] Yaltı, 2006, **a.g.k.,** 81.
[220] Turan, 2016, **a.g.k.,** 57.

Yargıda etkinliğin sağlanması için geliştirilen ölçütler şunlardır:

1. Mahkeme ve hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı,
2. Yargılamanın hakkaniyete uygunluğu,
3. Yargılamanın makul sürede yapılması,
4. Yargı hizmetlerinin işleyişi.

2.4.1. Mahkeme ve hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı

Hak aramanın vazgeçilmez ve en güvenilir aracı olan yargılama; uyuşmazlığı giderme, uyuşmazlıklara güvenilir çözümler getirme, hukuki doğruyu araştırma, bulma ve açıklama işidir.[221] Yargılamanın bu işlevlerini yerine getirebilmesi, onun bağımsızlığı ve tarafsızlığıyla mümkündür. Mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı adil bir yargılamanın yapılması için zorunludur. Yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığı modern demokratik devlet yapısının vazgeçilmez ilkesidir.[222] Bu durum aynı zamanda yargıda etkinliğin sağlanması için de büyük bir önem arz etmektedir. Bu nedenle AİHS'nin 6. maddesinde düzenlenmiş olan yargılamanın bağımsızlığı ilkesine, T.C. Anayasası'nda da yer verilmiştir. Anayasanın 138. maddesine göre;

> Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz. Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz.

Hâkimlerin, hem bireysel hem de kurumsal yönü itibariyle yargı bağımsızlığını temsil ve muhafaza etmeleri gerekmektedir.[223] Hâkimler, herhangi bir müdahale, tehdit, baskı, teşvik gibi dış etkilerin tesirinde kalmadan vicdani hukuk anlayışıyla uyum içerisinde bağımsız, tarafsız, önyargısız ve iltimassız olarak yargısal işlevi yerine getirmelidir.[224]

Hukuk devletinin olmazsa olmaz unsurlarının başında mahkemelerin bağımsızlığı gelmektedir.[225] İstisna kabul etmeyen mutlak bir hak olan mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, anayasalarda ve en temel insan hakları metinlerinde güvence altına

[221] TÜSİAD (1998). *Yargılama düzeninde kalite.* İstanbul: Yayın No. TÜSİAD-T/98-11/237, s. 16.
[222] U. İbrahimhakkıoğlu (2004). *Yargının doruğunda adaleti aramak.* Ankara: Devran Matbaacılık, s. 35.
[223] S. Dursun (2007). *Hâkimlerin tarafsızlığı ve bağımsızlığına ilişkin ilkeler ve kurallar.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 94.
[224] Dursun, 2007, **a.g.k.,** 94-95.
[225] TÜSİAD, 1998, **a.g.k.,** 25.

alınmıştır.[226] BİMVMK'nın 1. maddesinde de "Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemeler" olduğu belirtilmiştir. T.C. Anayasası'nın 140. maddesinde de "Hâkimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre görev ifa ederler." denilerek mahkemelerin bağımsızlığı güvence altına alınmıştır.

Bağımsız ve tarafsız mahkemelerin varlığı hukuk devletinin bir gereği olan adil yargılamanın temel unsurlarındandır. Ancak adil yargılanma hakkından yararlanmak için, bağımsız ve tarafsız mahkemelere başvuru hakkına bireylerin sahip olması gerekmektedir. Anayasanın 36. maddesinde belirtildiği gibi "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." 37. madde de "Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz." hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla tarafsız ve bağımsız mahkemelere başvuru hakkının olması, adil yargılanma hakkının sağlanması için bir zorunluluktur. Mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesinin etkin bir şekilde çalışması yasal düzenlemeler yanında yargılamanın unsurlarını oluşturan hâkim ve savcıların eğitimi, personellerin yetkinliği ve yeterliliği, mahkeme kalemlerinin işlevi, mahkemelerin fiziki alt yapısı ve sayıları ve iş yükü yoğunluğuyla da yakından ilgilidir.

2.4.1.1. Hâkimlik mesleği ve eğitimi

2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 4. maddesine göre; "Hâkimler mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre görev yaparlar. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez. Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar.

Hâkimlik ve savcılık mesleği, T.C. Anayasası'nın 140. maddesinde ise şu şekilde düzenlenmiştir: Hâkimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre görev ifa ederler. Hâkimler ve savcılar, kanunda belirtilenlerden başka, resmi ve özel hiçbir görev alamazlar. İdari görevleri yönünden Adalet Bakanlığına bağlıdırlar.

[226] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 61.

Hâkimler, adaylık dönemini geçirip yeterliliklerini kanıtladıktan sonra atanmaktadırlar. Adaylığa atanabilmek için normal memurluğa alım şartlarının yanında, adli yargı adayları için; hukuk fakültesinden mezun olmak gerekmektedir. İdari yargı adaylarında ise hukuk fakültesi mezunlarının yanı sıra her dönemde alınacak aday sayısının yüzde yirmisini geçmemek üzere ihtiyaç oranında, hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yeterince yer veren siyasal bilgiler, idarî bilimler, iktisat ve maliye alanlarında en az dört yıllık yükseköğrenim mezunu olanlar da adaylığa atanabilmektedir. Adaylık için ayrıca, yazılı yarışma sınavı ile mülakatta başarı gösterip, Hâkimlik ve savcılık mesleğine yakışmayacak tutum ve davranışlarda bulunmamış olmak gerekir (Hâkimler ve Savcılar Kanunu md.8).

Yazılı sınavda İdarî yargıda; anayasa hukuku, idare hukuku, idarî yargılama usulü, hukuk yargılama usulü, borçlar hukuku (genel hükümler), medenî hukuk, ceza hukuku (genel hükümler), vergi hukuku, vergi usul hukuku ve maliye-ekonomi, konularını kapsayan sorular sorulmaktadır. Sınavdan başarılı olanlar mülakata alınmaktadır. Mülakatta ise, adayın, muhakeme gücü, bir konuyu kavrayıp özetleme ve ifade yeteneği, genel ve fizikî görünümü, davranış ve tepkilerinin mesleğe uygunluğu ve liyakati, yetenek ve kültürü, çağdaş bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığı gibi durumları ölçülmeye çalışılmaktadır (Hâkimler ve Savcılar Kanunu md.9/A).

İdari yargı hâkimlerinin hem idari yargılama ile ilgili yeterli bir birikimde olması hem de muhakeme gücü ve sosyal ve psikolojik yönlerden yeterli olması beklenmektedir. Yargıda etkinliğin sağlanması ve yargıdan beklenen güvenirlik ve istikrarın temin edilmesi için idari yargı hâkimleri, kamu yararını gözetme ile hak ve hürriyetlerin korunması arasındaki dengeyi sağlamalıdır.[227]

Adlî ve idarî yargı hâkim ve savcılarının meslek öncesi eğitimleri, Türkiye Adalet Akademisi tarafından verilmektedir. Adlî ve idarî yargıda hâkim ve savcı adaylığına atananların meslek öncesi eğitim süresi iki yıldır. Eğitim sonunda adaylar, eğitim süresi içinde kendilerine öğretilen konularla ilgili olarak yazılı sınava alınmakta ve eğitim sonunda yazılı sınavda başarı gösterenlerin mesleğe kabulleri ile atanmaları yapılmaktadır (Türkiye Adalet Akademisi Kanunu, md.28.).

[227] TÜSİAD, 1998, **a.g.k.,** 57.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılmaktadır ki; yargı mensuplarının mesleğe alınması ve eğitimi diğer normal memur alımlarından daha kapsamlı ve farklıdır. Bu durumun yargıda etkinliğin sağlanmasında işlev gördüğü söylenebilir. Aynı zamanda Hâkimlerin hangi mahkemelerde ne kadar süreyle staj yaptıkları, hukuk fakültesinde veya iktisadi ve idari bilimler fakültesinde aldıkları eğitimin kalitesi, adalet akademisinde aldıkları eğitimin yeterliliği önem arz etmektedir.

2.4.1.2. Hukuk fakülteleri ve diğer yükseköğrenim programlarında hukuk eğitimi

Türkiye'de öğrenciler, hukuk fakültelerine girebilmek için YGS ve LYS sınavlarına girmekte ve yeterli puanı aldıktan sonra hukuk fakültesini tercih edebilmektedir. Türkçe-Matematik 3 (TM 3) puan türüyle hukuk fakültesi programlarına, Türkçe-Matematik 1 (TM 1) puan türüyle de iktisat, maliye ve siyasal bilimlere gidilebilmektedir. Sınavlar ÖSYM tarafından yapılmakta ve öğrencilere Türkçe, matematik, geometri, tarih, coğrafya, edebiyat gibi derslerden sorular sorulmaktadır. Dolayısıyla bu alanlarda yeterli puan alanlar, bu fakülteleri okumakta ve mezun olduktan sonra da hâkimlik-savcılık sınavına girebilmektedirler. Buna karşılık bazı ülkelerde ise hukuk fakültesine giriş şartlarından biri de 4 yıllık bir fakülte mezunu olmaktır.[228] Başka bir deyişle hukuk fakültesini okuyabilmek için önce bir fakülteyi bitirmek, bir muhakeme, idrak, basiret kazandıktan sonra hukuk fakültesini okumak gerekmektedir. Bu durumun yargılamanın niteliğine olumlu katkılar sunacağı açıktır. Bu nedenle hukuk fakültelerine giriş sınavlarının ve koşullarının tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Eğitimin her kademesi önemli olmakla birlikte, hukukçu yetiştirecek fakültelerde eğitimin kaliteli olması bir zarurettir. Çünkü mülkün temeli olan adaletin tesis edilmesinde en önemli faktörlerden biri de hâkim, savcı, avukat, akademisyen, yüksek yargı mensubu olan hukukçulardır. Bu kişilerin hem hakka taraftar olan bir yapıda olması hem de muhakeme güçlerinin yeterli düzeyde olması ve de sosyal, psikolojik ve kültürel açıdan yeterli bir donanımda olması gerekmektedir. Dolayısıyla Hukuk fakültelerinin eğitim programlarını bu anlayışa uygun hale getirmeleri gerekmektedir. Ayrıca idari yargıda görev alacak hâkimlerin ekonomi, maliye ve vergi konularında yeterli düzeyde eğitim almaları, kendilerini yenileyebilmeleri, geliştirmeleri gerekmektedir. Bu nedenle hizmet içi eğitim, seminer ve toplantılar önem arz etmektedir. İdari yargıda hukuk

[228] B. Doğusoy (2000). Hukuk eğitiminde kalite. *Adalet Dergisi, S. 4,* s.3. http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/04.sayi/3bahadir.pdf (Erişim tarihi: 26.04.2016).

fakültesi mezunu olmayan hâkimlerin de yeterli hukuki donanıma sahip olmaları gerekmektedir. Bunun için hukuk fakültesi dışındaki fakültelerde de yeterli düzeyde ve kaliteli hukuk eğitiminin verilmesi gerekmektedir. Vergi hâkimlerinin birikimli olması, davaların bilirkişilere gönderilmesine ihtiyaç bırakmaması ve yargılamanın daha çabuk ve daha güvenilir olması bakımından önemlidir. Özellikle idari yargıda görev alacak hâkimlerin iyi bir eğitim programından geçirilmesi, bu kişilerin adaylık sürecinde kendilerini geliştirmeleri açısından önemlidir.

2.4.1.3. İdari yargıda meslek öncesi eğitim

Hâkim ve savcıların mesleki bilgi ve becerilerinin kazandırılması, yeterlilik düzeyinin artırılması, mesleki gelişimlerinin sağlanması, insan haklarına ve hukuka uygun adil ve hızlı bir yargılama yapabilme ve öncül düşünce üretme becerilerinin kazandırılması amacıyla adalet akademisinde hâkim ve savcı adaylarına meslek içi eğitim verilmektedir.[229] Eğitim planları, Adalet Akademisi ve Adalet Bakanlığı'nın yapacağı işbirliği sonucunda hazırlanmaktadır.[230]

İdari yargıda meslek öncesi eğitim programı; hazırlık eğitimi dönemi dört ay, staj dönemi on altı ay, son eğitim dönemi dört ay olmak üzere üç dönemi kapsamaktadır. Hazırlık ve son dönem eğitimleri Eğitim Merkezinde, Staj dönemi eğitimleri, idarî yargı hâkim adayları için bölge idare mahkemelerinin bulunduğu staj merkezlerinde yapılmaktadır. Hâkim adaylarının stajları; Danıştay'da, idare mahkemelerinde, vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve il valiliklerinde yaptırılmaktadır.[231] Eğitim programı bittikten sonra idari yargı adayları için Türkiye Adalet Akademisi Yönetim Kurulu tarafından sınav yapılmaktadır.[232] Sınavdan 100 tam puan üzerinden 70 puan alanlar sınavda başarılı olmakta ve atamaları gerçekleştirilmektedir.[233]

Eğitim sürecinde kaliteli ve nitelikli hâkimlerin yetiştirilmesi sağlanmalıdır. Staj döneminde verilen eğitimler ve idari yargıda yaptırılan stajlar ile soyut kuralları mantıklı

---

[229] Türkiye Adalet Akademisinden; Adlî ve İdarî Yargı Hâkim ve Savcıları Meslek İçi Eğitim Yönetmeliği, m.5, 26 Şubat 2016 Resmî Gazete Sayı: 29636.

[230] Türkiye Adalet Akademisinden; Adlî ve İdarî Yargı Hâkim ve Savcıları Meslek İçi Eğitim Yönetmeliği, m.5, 26 Şubat 2016 Resmî Gazete Sayı: 29636.

[231] Adalet Akademisinden; Adlî Yargı Hâkim ve Savcı Adayları ile İdarî Yargı Hâkim Adaylarının Meslek Öncesi Eğitimlerinin Yaptırılmasının Esas ve Usullerine İlişkin Yönetmelik http://www.pgm.adalet.gov.tr/duyuru/degis_y%F6nt.htm (Erişim Tarihi: 26.04.2016).

[232] Adli Yargı Hâkim ve Savcı Adayları İle İdari Yargı Hâkim Adaylarının Eğitimleri Sonunda Yapılacak Yazılı Sınavın Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik m. 8, Resmi Gazete Tarihi: 27.07.2004 Resmi Gazete Sayısı: 25535.

[233] Adli Yargı Hâkim ve Savcı Adayları İle İdari Yargı Hâkim Adaylarının Eğitimleri Sonunda Yapılacak Yazılı Sınavın Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik m. 12, Resmi Gazete Tarihi: 27.07.2004 Resmi Gazete Sayısı: 25535.

bir şekilde yorumlayan, kurallar arasındaki ilişkileri kurabilen soyut kuralları somut olaylara uygulayabilen hâkimlerin yetişmesi sağlanmalıdır.[234]

Ölçme ve değerlendirmenin de buna göre yapılması gerekmektedir. Vergi mahkemelerinde görev alacak hâkimlerin kaliteli eğitim ve staj döneminden geçirilmesinin ayrı bir önemi vardır. Çünkü vergi mahkemelerinde görülen davalar çok çeşitli ve karmaşık konuları kapsamaktadır. Türkiye'de uygulanan vergi sistemi basitlikten uzak, karmaşık bir yapıya sahiptir. Kanuni düzenlemelerin anlaşılamaması ya da vergi ödememenin cazip olması nedeniyle vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında anlaşmazlıklar çıkmakta ve idari yollarla çözümlenemeyen birçok olay vergi yargısına intikal ettirilmektedir. Vergi mahkemelerinin, hem adil yargılama açısından hem de hazinenin gelir kaybı yaşamaması açısından vereceği kararlar önemlidir. Dolayısıyla vergi hâkimlerine hazine ile mükellef arasında denge kurmak açısından çok büyük iş düşmektedir. Hâkimlerin vereceği kararların hukuka uygun olması, yeterli donanımda olmalarıyla mümkündür.

Hâkim ve savcıların lisansüstü eğitim yapmaları yargıda etkinliğin sağlanmasına pozitif katkı sunabilir. 2014 yılı itibariyle Türkiye genelinde 14.810 hâkim ve savcıdan 2.232'si yüksek lisans, 112'si ise doktora mezunudur. Yani hâkim ve savcıların % 15'i yüksek lisans, % 1'i de doktora mezunudur. Hâkim ve savcıların niteliklerinin lisansüstü eğitimlerle arttırılması, yargının etkinliğine de yansıyacaktır.

2.4.1.4. İdari yargıda hâkim savcı sayıları

Aşağıdaki tablolarda 2010-2014 yılları arasında Türkiye geneli hâkim savcı sayıları ile idari yargıda görev alan hâkim savcı sayılarına ilişkin veriler yer almaktadır.

[234] Doğusoy, 2000, **a.g.k.,** 5.

Tablo 2.1: *Türkiye Geneli Hâkim-Savcı Sayıları (2010-2014)*

Yıllar	Türkiye Geneli (Adli- idari)			Danıştay		İdari yargı ilk derece ve bölge idare mahkemeleri
	Hâkim	Savcı	Hâkim-Savcı (Toplam)	Hâkim	Savcı	Hâkim
2010	7.450	4.241	11.691	250	54	952
2011	7.423	4.363	11.786	260	71	902
2012	8.126	4.357	12.483	307	34	877
2013	8.910	4.693	13.603	344	33	909
2014	9.782	5.028	14.810	432	27	1.147

Kaynak: HSYK- 2014 yılı faaliyet raporu http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html (Erişim tarihi: 26.04.2016).

Tablo 2.2: *Türkiye'de Yıllara Göre 100.000 Kişiye Düşen Hâkim Sayısı(2010-2014)*

Yıllar	Türkiye nüfusu	Toplam hâkim sayısı	100.000 kişiye düşen hâkim sayısı
2010	73.722.988	7.422	10,07
2011	74.727.269	7.671	10,27
2012	75.627.384	8.134	10,76
2013	76.667.864	8.910	11,62
2014	77.695.904	9.782	12,59

Kaynak: HSYK- 2014 yılı faaliyet raporu http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html (Erişim tarihi: 26.04.2016).

2010'dan bu yana Türkiye'de her 100.000 kişiye düşen hâkim sayısı ortalama olarak % 2,5 oranında artmıştır. Bu olumlu gelişmenin gerçekleşmesinde Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik çabalarının katkısı olduğu söylenebilir.[235] 2010 yılında Türkiye'de her 100.000 kişiye düşen hâkim sayısı 10,07 iken bu oran Avrupa ülkelerinde ortalama 21,3'tür. Avrupa ülkelerinde en yüksek oran Monako'da 100,3; en düşük oran ise İrlanda'da 3,2'dir.[236] Görülmektedir ki, Türkiye ortalaması, Avrupa ülkeleri ortalamasının yarısı kadardır. Dolayısıyla Türkiye'deki oranın Avrupa ülke ortalamalarını yakalaması yargıda etkinliğin artmasını sağlayabilir.

[235] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (2012). Avrupa Yargı Sistemleri (2010 Verileriyle) Adaletin Etkililiği ve Kalitesi. CEPEJ Çalışmaları No: 18, s.164 http://www.cepej.adalet.gov.tr/dosya/dokumanlar/2010-yili-CEPEJ.pdf (Erişim tarihi: 26.04.2016).

[236] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2012, **a.g.k.,** 161.

2.4.1.5. İdari yargıda mahkemeler

İdari yargı mahkemeleri, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinden oluşmaktadır. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşleri alınarak kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur (BİMVMK, md.2). Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kendilerine Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir (BİMVMK, md.1). Hâkimler, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre görevlerini yerine getirirler (T.C. Anayasası, md.140). Dolayısıyla hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz (T.C. Anayasası, md.138).

2014 yılı itibariyle İdari yargıda kurulu bulunan bölge idare mahkemesi sayısı 28'dir. Bu mahkemelerden 25'i faal durumdadır. İdare mahkemesi sayısı 101, bunlardan da 98'i faal durumdadır. Son olarak İdari yargıda kurulu bulunan vergi mahkemesi sayısı ise 62'dir. Faal durumda olan vergi mahkemesi sayısı ise 55'tir.[237]

2.4.1.6. Yargıda yardımcı personeller

Asli görevleri yargısal olan Hâkim ve savcıların, yargılamanın tüm aşamalarında, soruşturmaların yürütülmesi ve davaların karara bağlanmasına ilişkin görevlerin neredeyse tamamından sorumlu tutulmaları, asli görevlerine gereği kadar zaman ayırabilmelerini zorlaştırmakta ve bu durum adli işlemlerin gereğinden daha uzun sürmesi ve makul süre sınırının aşılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, hâkim ve savcılar ile işbirliği içinde çalışarak onlara soruşturmaların, davaların ve duruşmaların hazırlığında yardımcı olacak, ilgili içtihadı toplayacak ve karar aşamasında yararlanmak üzere dosyalara ilişkin rapor yazacak yardımcı personellere ihtiyaç duyulmaktadır.[238] Bu nedenle her mahkemede bir yazı işleri müdürlüğü kurulur. Adalet Bakanlığı'nca gerekli görülen yerlerde ayrıca idari, mali ve teknik işlerle ilgili müdürlükler kurulur. Her müdürlükte bir müdür ile yeteri kadar memur bulunur (BİMVMK, md.12).

---

[237] HSYK-2014 yılı faaliyet raporu. s. 64 http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html (Erişim tarihi: 26.04.2016).

[238] Mahkeme yönetimi sisteminin güçlendirilmesi projesi (2013). *Adliye personeli el kitabı,* s. 18-19. http://www.hukukiyardim.gov.tr/kitap.pdf (Erişim tarihi: 26.04.2016).

Hâkim ve savcı dışında mahkemelerde belirli görevleri olan personellerin varlığı, yargı sisteminin verimli şekilde işlemesi açısından gereklidir.[239] Türkiye'de yargıdaki yardımcı personellerin sayısı 2010 yılında 22.011'dir. Bunlardan, yazı işleri memuru gibi görevi hâkimlere yardım etmek olan hâkim dışındaki personelin sayısı 20.366 (92,5%); İdari işlerden ve mahkeme yönetiminden sorumlu personelin sayısı 511 (2,3%); Teknik Personelin sayısı 692 (3,1%)'dir. Avrupa ülkelerinde ise yardımcı personel sayısı ortalama 9.042,5'dir. En fazla personeli olan ülke, 96.128 ile Rusya Federasyonu'dur. En düşük sayı ise 38 personel ile Monako'dur.[240] Personel sayıları ülke nüfusları nedeniyle de farklılık göstermektedir.

Yargı etkinliği ile ilişkilendirilebilecek bir başka unsur olan hâkim ve savcı dışında mahkemelerde görev alan diğer personellerin yeterli sayıda olması ve aynı zamanda yeterli donanımda olması da önem taşımaktadır. Özellikle gelişen teknolojiye ayak uydurabilecek, belirli düzeyde hukuki eğitim almış, vatandaşlara yol gösterebilme yeterliliğine sahip olan personeller, yargıda işlerin aksamadan yürütülmesine ve hızlı ve çabuk yargılamanın yapılmasına katkı sunacaktır.

2.4.1.7. Mahkeme kalemi

Tüm yargı birimlerinde yargısal hizmetlerin yapıldığı yani kayıtların tutulduğu, yazışmaların idare edildiği bürolar bulunmaktadır. Yargıda idari işler ile yazı işlerinin yürütüldüğü bu büroların genel adı olarak kalem terimi kullanılmaktadır.[241] Bölge idare mahkemesi başkanlığı ve daireleri, idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerde tutulacak kayıtlar, yapılacak idarî işler ve yazı işlerinin tüm işlemleri ile bu işlemlerde UYAP'ın kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar, yönetmelikle düzenlenmektedir.[242]

Mahkemelerin yazı işleri bir bütündür. Bölge idare mahkemesi başkanlığında, dairelerinde, adalet komisyonunda ve mahkemelerde bir yazı işleri müdürü, yeterli sayıda zabıt kâtibi, memur, mübaşir, hizmetli ve diğer görevliler bulunur. [243]

---

[239] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2012, **a.g.k.,** 176.
[240] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2012, **a.g.k.,** 177-178
[241] B. Yaz (20113). *Kalem mevzuatı*. (Ed: D.Ö. Sarıtaş, G. Güneysu). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 3031, s.3.
[242] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, 11 Temmuz 2015 Resmî Gazete Sayı: 29413 .
[243] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, m. 6/1, 11 Temmuz 2015 Resmî Gazete Sayı: 29413.

İdarî işler müdürü, Adalet Bakanlığı, daire, mahkeme ve komisyonların her türlü alım, satım, hesap, maaş ve diğer ödemeler ile ilgili işlemlerini yapmak, Bakanlık, daire, mahkeme ve komisyonlarda görev yapan personelin sevk ve idaresini sağlamakla görevlidir. [244]

Yazı işleri müdürü, kararın tebliğini sağlamak; harç tahsil müzekkerelerini yazmak ve kesinleştirme işlemlerini yapmak; zabıt kâtibi, mübaşir, hizmetli ve diğer görevliler arasında iş bölümü yapmak; arşivin düzenli tutulmasını sağlamak; yargılamanın bulunduğu aşamanın gereklerini yerine getirmekle görevlidir.[245]

Zabıt kâtibi, keşiflere katılmak, ara kararların gereğini yerine getirmek, karar ve tutanakları başkan veya üyenin bildirdiği şekilde yazarak imzasız bıraktırmamak, yargılaması devam eden dosyaları düzenli ve eksiksiz bir şekilde muhafaza etmek, tarafların dosyaları incelemesine nezaret etmek gibi görevleri yerine getirmektedir.[246]

Mübaşir, duruşma listesini görülebilecek bir yere asmak; duruşma sırası gelenleri duruşma salonuna davet etmek; duruşma ve keşif esnasında izlenmesi gereken davranış kurallarını taraflara ve ilgililere açıklamak; arşive gitmesi gereken dosyalar ile arşivden çıkarılması gereken dosyalara ilişkin işlemleri yapmak gibi görevleri yerine getirir.[247]

Hizmetliler, mahkemeye ait alanları tertipli, düzenli ve temiz halde tutmak; mübaşirin olmadığı veya yetersiz kaldığı zamanlarda ona ait işleri yapmak ve yardımcı olmak; mevzuattan kaynaklanan veya başkan, üye ya da yazı işleri müdürünün vereceği diğer görevleri yerine getirmekle görevlidir.[248]

2.4.2. Yargılamanın hakkaniyete uygunluğu

Somut olayların özelliklerine uyan çözüm biçimlerinin en yüksek ahlaki temelini oluşturan hakkaniyet kavramı; hukukun katılığının giderilmesi, bireylerin yasa karşısında eşitliği ve onların haklarına uyulmasının zorunlu bulunduğu esaslarından doğal olarak çıkartılan adalet ilkesidir.[249] Hukuk devletinin bir gereği olarak devletin en önemli

[244] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, m. 6/5, 11 Temmuz 2015 Resmî Gazete Sayı: 29413.
[245] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, m. 6/6, 11 Temmuz 2015 Resmî Gazete Sayı: 29413.
[246] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, m. 6/7, Resmî Gazete Tarih: 11 Temmuz 2015 Sayı: 29413.
[247] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, m. 6/8, Resmî Gazete Tarih: 11 Temmuz 2015 Sayı: 29413.
[248] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, m. 6/9, Resmî Gazete Tarih: 11 Temmuz 2015 Sayı: 29413.
[249] Yılmaz, 2005, **a.g.k.,** 254.

görevlerinden biri de bireylerin sahip olduğu hakları, haksız tecavüzlere karşı korumaktır. Bunun için de bireyin haklarını koruyacak biçimde düzenli bir yargılamanın olması gerekmektedir.[250] Yargılamada mutlak anlamda etkinliğin sağlanması için yargılamanın adil olması gerekir. Yargılamanın adil olması, yargılama süreçlerinde adil bir karar verilebilmesi için gereken ön koşulların sağlanmasının yanında verilen kararların da hakkaniyete uygun olmasını zorunlu kılmaktadır. T.C. Anayasası'nın 36. maddesinde "Herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu" belirtilmiştir. Anayasanın 36. maddesi kapsamında güvence altına alınan adil yargılanma hakkının tam olarak sağlanması için yargılamanın hakkaniyete uygun olarak yapılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle tarafsız ve bağımsız mahkemelerin önünde aleni bir yargılamanın varlığı, yargılamanın hakkaniyete uygunluğu olmadan tek başına yeterli değildir.[251]

AİHS'nin 6. maddesinde güvence altına alınan yargılamanın hakkaniyete uygun olması; ulusal mahkemelere başvurabilme ve ulaşabilme, ulusal mahkemeler önünde iddia ve savunmada bulunma, davada ileri sürdüğü iddiaların ve delillerin karşı tarafın iddia ve delilleriyle eşit olanaklarda araştırılmasını ve eşit değerlendirmeye tabi tutulmasını isteme, mahkeme kararlarının gerekçeli olarak hazırlanması, gibi hakları içermektedir.[252] AİHM içtihatlarında çok geniş bir kavram olarak karşımıza çıkan yargılamanın hakkaniyete uygun olması; özetle silahların eşitliği, çelişmeli yargılama, davanın hakkaniyete uygun olarak dinlenmesi, kararların gerekçeli olması gibi ilkeleri içerisinde barındıran bir haktır.[253]

2.4.2.1. Silahların eşitliği ilkesi

Adil yargılama ilkesinin temel unsurlarından biri olan tarafların eşitliği anlamına gelen silahların eşitliği, yargılama sürecinde tarafların iddia ve savunmalarını ileri sürmek, dinlettirmek ve kabul ettirebilmek için eşit olanaklara sahip olmaları ve bu konuda taraflardan birinin diğerine karşı avantajlı olmamasının sağlanmasını ifade etmektedir.[254] Silahların eşitliği ilkesi, AİHS'nin 6. maddesinde açık bir şekilde

[250] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 102.
[251] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 217.
[252] A. Çelik (2006). *1982 Anayasası'nda adil yargılanma hakkı*. Ankara: Yüksek lisans tezi. YÖK tez merkezi tez no: 191092, s. 42.
[253] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 218.
[254] TÜSİAD, 1998, **a.g.k.,** 32-33.

düzenlenmemiş olmasına rağmen AİHM'nin içtihatlarında madde hükmüne zımnen dâhil unsurlar olarak belirlenmiştir. Davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir denge olmasını gerektiren silahların eşitliği ilkesi, hem medeni yargılama hem de idari yargılama usulünü ilgilendiren bir ilkedir.[255] "Medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili nizalar" deyimi, idari yargının görev alanına giren imar planları, çeşitli kamusal ruhsatlar, kamulaştırma kararları gibi pek çok konuyu kapsamaktadır.[256] Dolayısıyla adil bir yargılamada davaların niteliği, hangi yargı yerinin görevine girdiği önemli olmayıp, önemli olan hiçbir uyuşmazlığın çözümsüz bırakılmamasıdır.[257] AİHM'e göre, adil bir yargılamanın en önemli gereği olan silahların eşitliği ilkesi, mahkemeler önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında tam bir eşitliğin gözetilmesi ve bu dengenin yargılama boyunca korunmasını sağlamaktadır.[258]

Her somut olayda yeniden değerlendirilen silahların eşitliği ilkesi, bir davada tarafların, karşı tarafın sunduğu delil veya dosyada yer alan mütalaalar hakkında bilgi sahibi olma ve bunlar hakkında yorum yapma imkânına sahip olmayı sağlayan çelişmeli yargılama ilkesi, savunma hakkı ve tanık dinlenmesiyle de yakından ilişkilidir.[259]

2.4.2.2. Çelişmeli yargılama ve savunma hakkı

Çelişmeli yargılama, bir davada tarafların, karşı tarafın sunduğu delil veya dosyada yer alan mütalaalar hakkında bilgi sahibi olma ve bunlar hakkında yorum yapma imkânına sahip olmasını sağlar.[260] Adil yargılamanın bir gereği olarak suçlamanın niteliği ve sebebinden sanığın en kısa sürede haberdar olması ve savunmasını etkili bir şekilde yapabilecek zamana sahip olması gerekir.[261] Çelişmeli yargılama ilkesi sanığa, karşı tarafın sunduğu iddia ve delillerden haberdar olma ve bu doğrultuda savunmasını hazırlaması imkânı sağlamaktadır. Hakkaniyete uygun bir yargılamadan bahsedilebilmesi için, davacı ve davalının iddia ve savunmalarını yapabilme, dava dilekçelerine karşı savunma haklarını kullanarak cevap verebilme olanaklarına sahip olmaları gerekir.

---

[255] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 220.
[256] G. Dinç (2006). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre adil yargılanma hakkı.* İzmir: İzmir Barosu Yayınları, S.168.
[257] Dinç, 2006, **a.g.k.,** 170.
[258] Ş. Gözübüyük ve F. Gölcüklü (2007). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve uygulaması- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi inceleme ve yargılama yöntemi*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 291.
[259] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 221.
[260] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 221.
[261] Ş. Gözübüyük ve F. Gölcüklü (1994). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve uygulaması.* Ankara: Turhan Kitabevi. 236-237.

Türk vergi yargısında da dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunmakta; davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilmektedir (İYUK, md.16). Dava dilekçesinin tebliğ edilmesiyle davalı, kendisine kim tarafından hangi hususlara dayanarak dava açıldığını öğrenmektedir.[262] Böylelikle davacı ve davalı dilekçe ve eklerden haberdar olmaktadır. Bu durum, adil yargılanma hakkını sağlayacak olan çelişmeli yargılama ilkesinin bir gereği olup savunma hakkını temin edecek bir uygulamadır.

Vergi Usul Kanunu'nda da ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı, ihbarnamede; yükümlüye ait bilgiler ile tarh edilen vergiye ilişkin bilgiler ve tarhiyatın nedeninin yer alacağı, düzenlenmiştir. Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde de kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenerek ilgilisine tebliğ edilmektedir (VUK, md.35).

Kesilen vergi cezaları da ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmekte ve ceza ihbarnamesinde de; ilgilinin bilgilerine yer verilerek cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ekli olarak bulunmaktadır (VUK, md.366). İYUK ve VUK'da güvence altına alınan bu durum vergi yargısının her aşamasında gözetilmektedir.

Vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen tutanakların tamamının davacı durumda olan yükümlünün bilgisine sunulması gerekmektedir. Ancak, uygulamada Anayasa ve AİHS tarafından güvence altına alınan savunma hakkının vergi yargısında ihlal edilmesi söz konusu olabilmektedir. VDDK; *"işlemlerin dayanağı olan yükümlü adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesi; davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkını elinden almaktadır*"[263] yönünde bir karar vermiştir. Yüksek mahkemenin vermiş olduğu bu karar savunma hakkının ihlal edilmemesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. Yargılama hukukunun evrensel ilkelerinden biri olan savunma hakkının tam anlamıyla yerine getirilmesi için vergi tekniği raporları ile vergi inceleme raporlarının ve aynı

[262] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 149.
[263] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu. E.2014/304, K.2014/563 Sayı ve T.18.6.2014.

zamanda hukuki uyuşmazlığa ilişkin bilgi ve belgelerin yükümlüye tebliğ edilmesi gerekmektedir.

2.4.2.3. Aleni yargılama hakkı ve gerekçeli karar

Hakkaniyete uygun bir yargılamanın yapılabilmesinin bir diğer koşulu da duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olmasıdır. Tarafların savunma haklarını kullanabilmeleri için mahkeme önünde bizzat hazır bulunmaları, duruşmalara katılmaları veya bu imkânlara sahip olmaları gerekmektedir.[264] AİHS'nin 6. maddesinde; "Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir…"[265] denilerek yargılamanın ve kararın aleni olması düzenlenmiştir. T.C. Anayasası'nın 141. maddesinde de; Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı haller dışında mahkemelerde duruşmaların herkese açık olacağı ve bütün mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olacağı düzenlenerek, yargılamanın açık ve kararların gerekçeli olması güvence altına alınmıştır.

AİHS'de düzenlenen ve T.C. Anayasası'nda da yerini alan aleni yargılama, "genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı durumlar ile küçüklerin yargılanması konusundaki istisnalar" dışında duruşmaların açık olarak yapılmasını zorunlu tutmaktadır. Tabi ki duruşmaların açık olarak yapılabilmesi için de yargılamada duruşmanın yapılması gerekir. Ancak Türk idari yargısında, dolayısıyla Türk vergi yargısında yazılı yargılama ilkesi geçerlidir. Yani yargılama dosya üzerinde görülüp karara bağlanmaktadır. Duruşmaların yapılması bazı şartlara veya hâkimin takdirine bağlıdır. Bu nedenle vergi yargısında aleni yargılama ilkesinden taviz verildiği görülmektedir.

Vergi yargısında ancak bazı hallerde sözlü yargılama yani duruşma yapılabilmektedir. İYUK'un 17. maddesine göre;

> Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmi beş bin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların

[264] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 151
[265] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf (Erişim Tarihi: 10.03.2016).

zam ve cezaları toplamı yirmi beş bin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.

Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Ayrıca bu koşullara bağlı kalmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Yapılan vergilendirme işlemlerinin yazılı yapılması nedeniyle bunlar hakkında yapılacak yargılamanın da yazılı olarak yapılması doğal bir durumdur.[266] Vergi yargılamasındaki yazılılık ilkesinin uygulanmasının amacı, uyuşmazlık konusunun bir an önce çözümlenmesini sağlamaktır.[267] Ancak yargılamanın hakkaniyete uygun bir şekilde yapılabilmesi için de duruşmanın yapılması tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarını mahkeme önünde tartışmaları gerekmektedir. Etkin yargılama, uyuşmazlıkları süratle ortadan kaldıracak kesin hükmü veren ve bu hükmü uygulanan yargılamadır.[268]

Duruşmaların varlığı, uyuşmazlıkların süratle ortadan kalkmasına engel görünmektedir. Ancak adil bir yargılamanın yapılması için uyuşmazlığın süratle ortadan kaldırılması yanında, verilen kararın da hakkaniyete uygun olması gerekmektedir. Davanın aleniyeti, davanın taraflarını kamu denetiminin bulunmadığı gizli adalet dağıtımına karşı korumaktadır. Bu aynı zamanda, ister üst derece olsun ister alt derece olsun, mahkemelere olan güvenin sürdürülmesini sağlama yollarından biridir. Aleniyet, adalet dağıtımını görünür kılmakla, adil yargılama güvencesinin gerçekleştirilmesine de katkıda bulunmaktadır.[269] Aleni yargılama ve kararların gerekçeli olması davacı ve davalının tatmin olması, adalete olan güven duygusunun artması bakımından büyük öneme sahiptir.

2.4.2.4. Delil sunma ve tanık dinletme

Delil, uyuşmazlığa neden olan fiili veya hukuki olgunun, olduğuna veya olmadığına yargıcı inandırmak için yargılama hukukunun gösterilmesine izin verdiği; davada tarafların iddialarını ispat için dayandıkları ispat araçlarıdır.[270] Yargılamada bir olay hakkında görgüsüne veya bilgisine başvurulan, bir olayın vuku bulduğunu gören olay veya işlem sırasında hazır bulunan kişiye ise tanık denir.[271] Tanık beyanı, mahkemede

[266] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 209.
[267] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 290.
[268] TÜSİAD, 1998, **a.g.k.,** 17.
[269] Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi İnsan Hakları Hukuku Projesi, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları http://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=75 (Erişim Tarihi: 27.04.2016).
[270] Yılmaz, 2005, **a.g.k.,** 155.
[271] Yılmaz, 2005, **a.g.k.,** 666.

ispatlama aracı olarak kullanılan bir delil türüdür. Silahların eşitliği ilkesi gereği, taraflardan birinin iddiası karşısında diğer tarafın bu iddiaya karşı savunmasının temel dayanağını oluşturan delilleri sunma imkânına sahip olması gerekir.[272] AİHS'nin 6/3-d fıkrası gereği "iddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek" adil yargılanma hakkının bir gereğidir. Dolayısıyla yargılamanın adil ve hakkaniyete uygun olarak gerçekleştirilmesi için davada taraf olanların delillerini sunma imkânına sahip olmaları ve aynı şekilde bir iddiasını ispatlama aracı olan tanıkları da mahkeme huzuruna çıkarabilmeleri gerekmektedir.

AİHM verdiği bir kararında; "delillerin kabul edilebilirliği sorunu öncelikle iç hukuk ve uygulamasının konusu olup, Mahkeme'nin görevi bir bütün olarak yargılamanın adil olup olmadığını tespit etmektir. İstisnai haller dışında delillerin aleni ve çelişmeli bir duruşmada sunulması gerekir"[273] diyerek delillerin sunulmasını adil yargılama kapsamında değerlendirmiştir.

Vergi yargısında iddia ve savunmaların, yükümlü beyanı, tanık beyanı, bilirkişi beyanı, keşif gibi çeşitli delillerden yararlanılarak ispat edilmesi mümkündür.[274] VUK'un 3. maddesine göre; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan (bir müteahhit'in daire sattığı kişi, avukatın müvekkili gibi) kişilerin şahitliği, tanık beyanı olarak vergi yargısında geçerlidir.[275] Ancak vergi yargısında yazılı yargılama ilkesi gereği, duruşma için gerekli koşulların oluşmaması veya hâkimin duruşma yapma gereği görmemesi gibi nedenlerle duruşma yapılamadığından, tanık beyanı mahkeme huzurunda alınamamaktadır. Ancak İYUK'un "Hukuk Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümleri uygulanır." maddesi, vergi yargısında tanık beyanının yasal dayanağını oluşturmaktadır. Çünkü VUK'un 3. maddesi, vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan kişilerin beyanını kabul etmiştir. Bu durumda duruşmaya çıkarılamayan veya mahkeme tarafından tanıklığı dinlenilmeyen şahitlerin

[272] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 222.
[273]Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi İnsan Hakları Hukuku Projesi İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları http://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=264 (Erişim Tarihi: 27.04.2016).
[274] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 520-524.
[275] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 521.

beyanı noter huzurunda alınarak dava dilekçesine eklenmektedir. Böylece vergi yargısındaki tanık dinletme sorununun da ortadan kalktığı düşünülmektedir. Ancak çelişmeli yargılama ilkesi gereği yükümlünün aleyhinde tanıklık yapan ve bu tanıkların ifadesine istinaden vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlar ve takdir komisyonunca salınan vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda tanıkların yükümlü tarafından çapraz sorgulanmaması veya bu tanık beyanlarının hâkim tarafından alınmaması hakkaniyete uygun bir yargılamanın yapılmasına engel olmaktadır. Silahların eşitliği ilkesi ve savunma hakkının temel unsuru, sanığın tanık dinletme ve sorgulama hakkıdır.

AİHM bir kararında;

> Windisch Avusturya davasında, Başvurucu Windisch, Innsbruck Bölge Mahkemesi tarafından, diğer delillerin değerlendirilmesinde büyük öneme sahip bulunan kimliği gizli iki tanığın ifadelerine dayanılarak mahkûm edildiğinden şikâyetçi olmuştur. Başvurucu Sözleşme'nin 6. maddesi gereği; "hakkında suç isnadı bulunan bir kimse, aleyhine olan tanıkları sorguya çekme ve sorguya çektirme; lehine olan tanıkların aleyhine olan tanıklarla aynı şartlarda hazır bulunmalarını ve sorguya çekilmelerini sağlama; …" haklarının ihlal edildiğini iddia etmiştir. AİHM de kararında; Bu kişilerin kimliklerini bilmeyen savunma tarafı, aşılamaz bir güçlükle karşılaşmıştır: savunma tarafı, ifade verenin güvenilirliğini test edebilmesine veya söyleyeceklerinin inanılırlığı üzerine kuşku çekebilmesine imkân verecek bilgiden yoksun bırakılmıştır… Ayrıca, iki kadının kimliğini bilmeyen dava mahkemesinin, bu kişilerin sorular karşısında hal ve tavırlarını gözlemesi ve böylece onların güvenilirliği hakkında kendi izlenimini oluşturması önlenmiştir... Bu nedenle olayda Sözleşme'nin 6(1) fıkrasıyla birlikte ele alınan 6(3)(d) bendi ihlal edilmiştir.[276]

AİHM verdiği bu kararda; mahkemenin tanıkların sorular karşısında hal ve tavırlarını gözlemleyememesini ve böylece onların güvenilirliği hakkında kendi izlenimini oluşturamamasını sorun olarak değerlendirmiştir. Her ne kadar sunulan delillerin dava bakımından öneminin takdiri, kabul veya red edilmesi ulusal mahkemenin inisiyatifinde ise de, silahların eşitliği ilkesi gereği davaların hakkaniyete uygun bir şekilde görülmesini sağlamak ulusal yargının bir görevidir.[277]

2.4.2.5. Üç Dereceli Yargılama Sistemi

Üç dereceli yargılama sistemi, ilk derece mahkemesi kararlarına karşı, en üst dereceli mahkemeden önce ikinci derecede bir kanun yolunun olmasıdır. Başka bir

[276] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. Windisch Avusturya Davası. (Esas hk) Karar Tarihi: 27.09.1990 Davalı Devlet: Avusturya, Başvuru no: 12489/86.
[277] Gözübüyük ve Gölcüklü, 2007, **a.g.k.,** 292.

anlatımla, vergi mahkemesi kararına karşı önce bölge idare mahkemesine başvurulması; bölge idare mahkemesi kararına karşı da Danıştay'a başvurulmasının mümkün olduğu yargılama sistemidir.

Uyuşmazlıkların çözümünde genel yetkili olan ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlar, tarafları, mahkemenin çeşitli nedenlerle davayı hukuki gereklere uygun olarak karara bağlayamamış olması veya tarafların sübjektif değerlendirmeleri nedeniyle tatmin etmeyebilir.[278] Yerel mahkeme kararlarının yanlış olma ihtimali her zaman mümkün olduğundan ve tarafların da mahkemenin verdiği kararlarla tatmin olması bakımından hemen her hukuk sisteminde kanun yolu müessesesi kabul edilmiştir.

Davanın taraflarına yerel mahkeme kararının yeniden incelenmesi ve gerekiyorsa değiştirilmesi için tanınmış bir başvuru yolu olan Kanun yolu, Türk usul hukukunda olağan kanun yolu ve olağanüstü kanun yolu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kanun yolu, yargı organları tarafından verilmiş nihai kararlara karşı varsa hata ve yanlışlıkların veya hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla davanın taraflarına tanınmış çeşitli başvuru yollarını ifade eder.[279]

Fransız yargı sisteminde üç dereceli bir yargılama sistemi söz konusudur. Fransız yargı sisteminden etkilenen Türk idari yargısında ise iki dereceli bir yargılama söz konusudur. Bu iki dereceli yargılama sisteminde vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili, vergi mahkemelerince kurul halinde verilen kararlar, Danıştay'da temyiz edilmekte; tek hâkimle verilen kararlar ise bölge idare mahkemelerinde itiraz edilebilmektedir. Ancak Fransız yargı sisteminde üç dereceli bir yargılama sisteminin olması, adli yargı kolunda 5235 sayılı Kanunla düzenlenen istinafın Türk idari yargısında da gerekli olduğu düşüncelerini kuvvetlendirmiştir.[280]

2.4.2.5.1. İstinaf mahkemeleri

İstinaf, ilk derece mahkemesinin verdiği karara karşı en üst dereceli mahkemeden önce ikinci derecede başvurulan, bazı durumlarda vakıa mahkemesi bazı durumlarda ise temyiz makamı olarak kullanılan kanun yoludur.[281] Klasik anlamda istinaf, ilk derece mahkemesince incelenen vakıaların istinaf aşamasında aynen tekrarlanması; dar anlamda

[278] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k**., 565.
[279] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 858-859.
[280] E. Saygın (2011). İdari yargıda istinaf mahkemesi tartışmaları üzerine bir analiz. *İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 69(1-2)*, s. 647. http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/issue/view/1023000928 (Erişim Tarihi: 28.04.2016).
[281] Yılmaz, 2005, **a.g.k.,** 327.

istinaf ise, ilk derece mahkemesi kararının esas ve usul açısından hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesidir.[282] İdari yargıda istinaf mahkemeleri, bölge idare mahkemeleridir. Üç dereceli olarak faaliyet gösteren bir yargılama sisteminin ikinci derecede bulunan bir parçası olan istinaf incelemesi sonucunda verilen bazı miktardaki davalara ilişkin kararlar kesin değildir, üst mahkemenin yapacağı temyiz incelemesine tabidir.[283]

2.4.2.5.2. *İdari yargıda istinaf mahkemelerinin gerekliliği*

İlk derece idare ve vergi mahkemeleri ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması ve kanun yolu olan istinaf kanun yolu uygulaması; ilk derece mahkemesi kararının, önce istinaf denetimine tâbi olması, bundan sonra temyiz yolu açık olması halinde temyiz kanun yoluna gidilebilmesini öngören üç dereceli bir yargılama sistemidir.[284] Bu yargılama düzeninde önce ilk derece yargılaması yapılmakta, ardından bölge idare mahkemelerince istinaf incelemesi yapılmakta ve son olarak da Danıştay'da temyiz incelemesi yapılmaktadır.

Adalet Bakanlığı hem yargı reformu stratejisi kapsamında hem de İsveç ulusal mahkemeler idaresi ile 2007 yılından itibaren yürüttüğü ikili işbirliği programı kapsamında belirlenen hedeflere ulaşmanın önemli bir aracı olarak istinaf mahkemelerini görmekte ve idari yargıda mevcut yapının revize edilerek istinaf mahkemelerinin kurulmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla istinaf ile amaçlananları şu şekilde özetleyebiliriz:[285]

- Danıştay'ın iş yükünün makul bir seviyeye çekilmesi,
- Danıştay'ın daha önemli konulara derinlemesine girebilmesi ve birincil görevi olan içtihat oluşturması,
- Davalara daha hızlı bir şekilde bakılabilmesi, kararların daha kısa sürede verilmesi,
- Bireylerin etkin hukuki korumadan yararlanması,
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde tanımlanan adil yargılanma hakkının etkin korunması,

[282] Yılmaz, 2005, **a.g.k.,** 327.
[283] M. Avcı (2011). İdari yargıda istinaf. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 96*, s. 180 http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-2011-1139 (Erişim Tarihi 28.04.2016).
[284] O. Sancakdar (2012). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu.* Yayın No: 83, S. 19.
[285] Saygın, 2011, **a.g.k.,** 641.

- Son dönemde yargıya karşı güvenin kaybolduğuna dair çıkan söylemlerin önüne geçilmesidir.

2.4.2.5.3. İstinafın değerlendirilmesi

Türk idari yargısına yeni bir düzenleme olarak getirilen istinaf incelemesinin olumlu yanları olduğu gibi olumsuz yanları da mevcuttur. Öncelikle istinaf düzenlemesi üç dereceli bir yargılama sistemini öngörmektedir. Üç dereceli bir yargılama sistemi, iki dereceli bir yargılama sistemine nazaran daha güvenlidir.[286] Ayrıca istinaf mahkemelerinin yasal ve fiziksel alt yapı bakımından adli yargı alanına kıyasla daha hazır bir konumda olması, ilk derece mahkemesi kararından memnun olmayanlar için yeni bir yargılama usulü sunacak olması ve en önemlisi Danıştay'ın gerçek fonksiyonu olan içtihat oluşturma işlevine hizmet edecek olması[287] bakımından istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına olumlu katkılar sunacağı düşünülmektedir.

6545 sayılı Kanunla birlikte bölge idare mahkemelerinin görev tanımı değişmiştir. İstinaftan önceki uygulamada vergi mahkemelerinde, tek hâkimle verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesinde itiraz yoluna başvurulmaktaydı. Bölge idare mahkemelerinin bu konuda verdikleri kararları ise kesindi. İtiraz incelemesinde vergi mahkemelerinde görülen konusu 30.000 Türk Lirasına kadar olan davaların itiraz üzerine incelemesi, bölge idare mahkemeleri tarafından yapılmakta; bunun dışındaki davalar temyize gitmekte ve Danıştay'ın iş yükünü artırmaktadır. Ancak idari yargıda istinaf düzenlemesiyle birlikte 5.000-100.000 Türk Lirası arasındaki davalarda, istinaf incelemesi üzerine bölge idare mahkemelerinin kararları kesin; konusu 100.000 Türk Lirasını aşan davalarda bölge idare mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilmektedir (İYUK, md.46). Bu durumda konusu, 100.000 TL'ye kadar olan davaların Danıştay'a götürülemeyecek olması Danıştay üzerinde bir rahatlama sağlayacaktır. Sınırlı sayıda olan istinaf mahkemelerinde zamanla içtihat birliği sağlanmasıyla da temyiz başvuruları da azalacak, yükümlü lehine bir kararın kesinleşmesiyle idare de bu konuda yapmış olduğu uyuşmazlığa sebebiyet veren konular üzerinde daha dikkatli davranacaktır. Yükümlünün aleyhine olan durumlarda da, yükümlü kararın neticesinin ne olabileceğini önceden bileceği için idari çözüm yollarına başvuruyu tercih edebilecektir. Bu durum yargının iş yükünü azaltacağı gibi yükümlüleri zamansal ve parasal açıdan israftan

[286] Avcı, 2011, **a.g.k.,** 189.
[287] Saygın, 2011, **a.g.k.,** 647.

kurtaracaktır. Ayrıca adil yargılanma hakkı kapsamında vatandaşlara üç dereceli bir yargılama hizmeti sunularak yüksek miktardaki davalarda bireyin uğrayacağı zarar çok olacağından, bireye üçüncü bir inceleme imkânı tanınmasıyla da adil yargılama ilkesine uygun bir yargılama gerçekleşebilecektir. Ayrıca konusu 5.000 Türk Lirasının üzerinde olan her vergi davasının, istinaf mahkemeleri olan bölge idare mahkemelerinde incelenecek olması, ilk derece mahkemelerinin karar verirken daha dikkatli ve titiz davranmalarına sebep olabilecektir.[288] Ayrıca, istinaf mahkemelerinin kurulması ile Danıştay'ın dava yükünün azalacak olması, Danıştay'ın, hukuku geliştirmek ve içtihat birliğini sağlamak olan asıl görevini daha iyi bir şekilde yapabilmesine de katkı sağlayacaktır.[289] Bu açılardan değerlendirildiğinde istinaf kanun yolunun yargıda etkinliğin sağlanmasında olumlu katkıları olacağı söylenebilir.

Yargıda etkinliğin sağlanabilmesi için, uyuşmazlıkların hakkaniyete uygun olarak adil yargılanma ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bu nedenle bireylerin yargı mekanizmalarına ulaşmada maddi ve şekli engellere takılmaması gerekir. Ancak istinaf düzenlemesiyle sayısı 28 olan (aktif olarak 25)[290] bölge idare mahkemelerinin 7'ye düşürülmesi[291] bireylerin yargıya ulaşma olanağını azaltacaktır. Ayrıca ilk derece mahkemelerindeki tecrübeli hâkimlerin istinaf mahkemelerine geçirilmesi de ilk derece mahkemelerinin etkinliğini azaltacaktır. Dolayısıyla ilk derece mahkemelerinde verilen kararların büyük çoğunluğu istinafta tekrardan detaylı bir şekilde incelenerek iş yüküne sebep olacak bu da ilerleyen zamanlarda davaların daha yüzeysel açıdan değerlendirilmesine neden olacaktır.[292] Ayrıca istinaf mahkemelerinin önce 8 ilde kararlaştırılması, daha sonra bir takım siyasi faktörler ve terör nedeniyle bu sayının 7'ye düşürülmesi; mahkemelerin farklı illere taşınması; 2015 yılında aktif bir şekilde başlayamaması sorunların olduğunu göstermektedir.[293]

İstinaf'a 5.000 TL üzerindeki davaların gidecek olması; 5.000–100.000 TL arasındaki davaların da istinafta kesinleşecek olması; 100.000 TL üzerindeki davaların

---

[288] Avcı, 2011, **a.g.k.,** 189.
[289] Avcı, 2011, **a.g.k.,** 189.
[290] HSYK-2014 yılı faaliyet raporu. s. 64 http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html (Erişim tarihi: 26.04.2016).
[291] Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (2016). *Bölge idare mahkemeleri ile idarî yargı ilk derece mahkemeleri 2016 yılı ana kararnamelerine ilişkin duyuru.* http://www.hsyk.gov.tr/duyurular/2016/mart/kararname-duyuru/kararname.html (Erişim Tarihi: 14.04.2016).
[292] K. Özdemir, Y. Hız ve Y.S. Balo (2005). Türk yargısında yapısal çözüm arayışları ve bölge adliye (İstinaf) mahkemeleri. *Adalet Dergisi, S. 21,* s. 11.
[293] M. Avcı (2016). *İstinaflar Paneli.* Yayınlanmamış Bildiri. Eskişehir Barosu 29.02.2016.

ise Danıştay'da temyiz edilebilecek olması, her ne kadar yargılamanın makul sürede görülmesi ve yargının iş yükünü azaltacak olması bakımından önemli ise de hakkaniyete uygun bir yargılamaya ters düşeceği de düşünülmektedir.[294] Çünkü "hak, haktır; büyüğe, küçüğe bakılmaz." Dolayısıyla belirlenen parasal sınırlar bir yandan yargının iş yükünü hafifletirken, bir yandan da bireyin yargıya başvurusunu engelleyerek adil yargılama ilkesine ters düşmektedir.

Görülmektedir ki istinaf düzenlemesinin olumlu yanları olduğu gibi bir takım olumsuz yanları da vardır. Önemli olan etkin bir yargılamanın oluşturulmasıdır. Bunun için de gerekli olan düzenlemelerin bir an önce hayata geçirilmesi gerekir. İlk başlarda aksaklıkların olması ihtimal dâhilindedir. Ancak uzun süreden beri tartışılan, üzerinde önemle durulan istinaf kanun yolunun Türk vergi yargısına olumlu katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2.4.3. Yargılamanın makul sürede yapılması

AİHS'nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma ilkesinin en önemli unsurlarından biri olan yargılamanın makul sürede gerçekleştirilmesi, toplumun yargı organlarına olan güveninin korunması, hakkın gerçek sahibine bir an önce teslim edilmesi ve uyuşmazlık taraflarının en kısa sürede tatmin edilebilmesi açısından büyük önem arz etmektedir.[295]

Yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması ilkesi, toplum hayatında hukuk düzenini sağlamakla yükümlü olan devletin, hakkına kavuşmak arzusunda olan fakat makul sürede çözümlenemeyen davalar nedeniyle hukuk düzenine olan inancını yitirmiş ve bu nedenle hukuk dışında, hukuka aykırı çözüm yollarını arayan bireylerin hukuka olan güvenlerini tesis etmesi için gerekli olan bir ilkedir.[296]

AİHS'de düzenlenen yargılama süresinin makullüğü her somut olayın şartlarına göre ayrı ayrı değerlendirilmektedir. AİHM, sürenin makullüğünü, olayın karmaşıklığı, başvurucunun tavrı ve idari ve yargısal makamların konuyla ilgileniş tarzları çerçevesinde değerlendirmektedir. AİHM, makul sürenin aşılıp aşılmadığını değerlendirirken ceza davalarında uygulanan bazı ölçülerin, idare mahkemesi önündeki yargılamada da

[294] M. Avcı (2016). *İstinaflar Paneli.* Yayınlanmamış Bildiri. Eskişehir Barosu 29.02.2016.
[295] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 285.
[296] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 285.

kullanılabileceğini kabul etmiştir.[297] T.C. Anayasası'nın 141. maddesinde de "davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir." hükmüne yer verilerek makul süre, Anayasal bir hak olarak düzenlenmiştir. Ayrıca HMK'nın 30. maddesinde de "Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür" denilerek usul ekonomisinin çerçevesi çizilmiştir.

Çabukluk ve ucuzluk kavramlarını karşılamak üzere teoride "usul ekonomisi" kavramı kullanılmaktadır.[298] Usul ekonomisi; davaların maddi gerçekliğe uygun olarak çabuk, ucuz, basit, her türlü bürokratik engelden uzak ve adil bir yargılama ile çözümlenmesidir.[299] Yargılamanın mümkün olan süratte ve en az masrafla yapılması hem idare açısından hem de yükümlü açısından önemlidir.

Yargılama hukukunun verdiği kararlarda hakkaniyetin sağlanabilmesi, taraflar arasındaki uyuşmazlığın toplumsal barışı sağlayacak şekilde sonuçlandırılmasıyla ve bunu yaparken de ucuz, basit, çabuk ve usulüne uygun olarak yapılmasıyla mümkündür.[300] "*Gecikmiş adalet, adalet değildir*" prensibinin yargılamada yer edinmiş olması da bu durumun bir sonucudur. Adil bir yargılamanın yapılabilmesi için yargılamanın makul sürede ve hakkaniyete uygun olarak yapılması gerekir.

AİHM, AİHS'de yer alan makul süre ile ilgili olarak bir uyuşmazlığın en fazla ne kadar sürede çözümlenmesi gerektiği hususunda bir saptamada bulunmamaktadır. Zira davanın karmaşıklığı, dava malzemesinin karmaşıklığı, ispat araçlarının karmaşıklığı, uygulanacak hukuk kurallarının karmaşıklığı gibi faktörler, yargılama süresini etkilemektedir.[301] Bu nedenle bazı davaların 2 yılda sonuçlanması makul sürede yargılama ilkesini ihlal ederken bazı davaların 5-6 yılda sonuçlanması makul sürede yargılama ilkesine ters düşmemektedir.[302]

Davaların adil yargılanma ilkesinin gereği olarak makul sürede sonuçlandırılabilmesi için bir takım düzenlemelere ihtiyaç vardır. Mevzuatta yapılacak

---

[297] Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi İnsan Hakları Hukuku Projesi, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları. Karar Sıra no: 29 Dava Adı: KÖNIG (Esas hk) Karar Tarihi: 28.06.1978 Davalı Devlet: ALMANYA Başvuru no:6232/73 (Çeviren: Osman Doğru) http://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=29 (Erişim Tarihi: 11.04.2016).

[298] Bayraklı, 1998, **a.g.k.,** 59.

[299] Yılmaz, 2005, **a.g.k.,** 715.

[300] Karakoç, 2014, **a.g.k.,** 218.

[301] M. O. Başar (2011). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde makul sürede yargılanma hakkı.* İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 43-50.

[302] Başar, 2011, **a.g.k.,** 30.

düzenlemeler, teknik düzenlemeler, e-bilgi işlem teknolojilerine yönelik olanakların artırılması, gerçekçi iş yükü dağılımı, adalet personelinde makul süre bilincinin yerleştirilmesi gibi düzenlemeler ile yargılamada çabukluk kısmen de olsa sağlanabilir.[303] Ayrıca hâkim sayısının artırılması ile birlikte yargıya intikal eden dava sayılarının da düşürülmesi gerekmektedir. Ancak yükümlülerin hukuk devletinin bir gereği olan dava açma hakkını engelleyecek bir tarzda dava sayılarını azaltma yoluna gidilmemelidir. Bunun için alternatif mekanizmaların etkin hale getirilmesi faydalı olacaktır. Burada da idari çözüm yolları devreye girmektedir. Yargıdaki iş yükünün azalmasına katkı sağlayabilecek olan idari çözüm yollarının çeşitlendirilerek bu yollara başvuruların teşvik edilmesi, yükümlülerin yeterince bilgilendirilmesi ve idari çözüm yollarının cazibeli hale getirilmesi, yargının iş yükünü azaltacağından yargılamanın makul sürede yapılmasına katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte gerek vergi yargısında gerek diğer yargı alanlarında dava açma süresi ile dilekçeler teatisi aşamasındaki sürelerin kısaltılması da süre anlamında olumlu katkı sağlayabilecektir.[304]

2.4.4. Yargı hizmetlerinin işleyişi

Yargı hizmetlerinin etkin bir şekilde işleyebilmesi; adalete erişimin sağlanması, vatandaşlara kaliteli yargı hizmetlerinin sunulması, bilgiye erişimin sağlanması ve etkin bir yargılamanın yapılması ile mümkündür. Yargı hizmetlerinin etkinleştirilmesi ve adalete erişimin artırılması için adalet ve yargı hizmetlerinde bilişim teknolojilerinin kullanımının yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bu bağlamda hukuk muhakemeleri kanununda değişiklik yapılması, bilgiye erişim kapsamında www.hukukiyardim.gov.tr internet adresi üzerinden gerekli hukuki bilgilere tarafların ulaşımının sağlanması ve UYAP vatandaş ve avukat portallarının daha işlevsel hale getirilmesi yargı hizmetlerinin etkin bir şekilde işleyişine katkı sunmaktadır. Adalet Bakanlığı'nın yargı reformu stratejisinde adalet sisteminin güçlendirilmesi ve adalete erişimin geliştirilmesi için belirlenen hedefler şu şekilde ortaya konulmuştur:[305]

- Mahkeme teşkilatlarının adliye içerisindeki konumları ile adalet komisyonlarının yeniden yapılandırılması,

[303] Y. Oğurlu (2012). Mukayeseli İdari Yargıda Süreler ve Makul Süre Problemi. Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu. Yayın No: 83, s. 123.
[304] Y. Oğurlu, 2012, **a.g.k.,** 128.
[305] Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, s. 35-55 /93-97.

- Yargı aktörleri arasında hukuksal sorunlara yönelik düzenli toplantıların yapılması,
- Avukatlık ve bilirkişilik müessesinin gözden geçirilerek yeniden yapılandırılması,
- Adliyelerin fiziki ve teknik kapasitesinin iyileştirilmesi,
- Adalet istatistiklerine ilişkin kapasitenin geliştirilmesi,
- Yargıda bilişim hizmetlerinin etkinleştirilmesi,
- İdari yargı alanında istinaf mahkemelerinin faaliyete geçirilmesi,
- Mahkeme yönetim sisteminin güçlendirilmesi,
- Hukuk kliniği yöntemlerinin geliştirilmesi,
- Adalet hizmetlerinden yararlananların hukuki konular ve yargılama süreci konusunda bilgilendirilmesi.

2.4.4.1. UYAP bilişim sistemi

Adalet hizmetlerinin elektronik ortamda yürütülmesi amacıyla oluşturulan yargı bilişim sistemine ulusal yargı ağı projesi (UYAP) bilişim sistemi denilmektedir. Yargıda sunulan hizmetin hızı, güvenilirliği ve performansı, bilişim teknolojilerinin etkin bir şekilde kullanılmasıyla doğru orantılıdır. Adalet hizmetlerinin tüm Türkiye'de bir bütün olarak en iyi şekilde yürütülebilmesi için, bilişim çağının sunduğu teknolojik gelişmeler ve imkânlardan yararlanmak gerekmektedir.

Adalet Bakanlığı da yargı hizmetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için, yönetim bilişim sistemlerinin örneklerinden biri olan (UYAP)'ın uygulamaya geçirilmesi için ilk otomasyon çalışmalarına 1998 yılında başlamıştır. Çalışmaların sistemli ve planlı bir şekilde yürütülmesi amacıyla 1999 yılında Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı kurulmuş olup, bilişim teknolojisindeki gelişmelere uygun olarak daha etkin ve verimli bilgi, belge ve iş akışı düzenini kurmak, buna yönelik yazılımları üretmek veya sağlamakla görevlendirilmiştir.[306]

UYAP bilişim sistemi 2000 yılında iki aşamalı olarak başlatılmış bir proje olup, 2001 yılında Adalet Bakanlığı Merkez Birimlerinin otomasyonunu sağlayan UYAP I projesi tamamlanmış, 2005 yılında adli ve idari yargı birimleri, adli tıplar, ceza tevkif evlerinin otomasyonunu kapsayan UYAP II tamamlanarak faaliyete geçirilmiştir.[307] 2004 -2008 yılları arasında Adalet Bakanlığı'na bağlı tüm birimler UYAP bilişim

[306] Ulusal yargı ağı bilişim sistemi resmi Web sitesi. http://www.uyap.gov.tr/Tarihce (Erişim Tarihi: 19.02.2016).
[307] Ulusal yargı ağı bilişim sistemi resmi Web sitesi. http://www.uyap.gov.tr/Tarihce (Erişim tarihi: 19.02.2016).

sistemine geçmiştir.[308] Bugün itibariyle UYAP, ülkemizde yargı birimlerinin yaklaşık % 100'ünde işletimde olup, her türlü yargısal ve idari faaliyetler bu sistemle elektronik ortamda yürütülmektedir.[309]

Adalet Bakanlığı, UYAP bilişim sistemi kullanılarak soruşturma ve kovuşturma işlemleri ile diğer adlî ve idarî işlemlerin etkin, verimli, hızlı, düzenli, şeffaf ve usul ekonomisine uygun biçimde yürütülmesi amacıyla 10.11.2011 tarih ve 124/1 no'lu UYAP uygulamaları konulu genelge yayınlamıştır. Bu genelge ile yargıdaki her türlü işlem ve faaliyetlerin (istisnai durumlar hariç), her türlü kalem hizmetlerinin UYAP üzerinden yürütülmesi gerekliliği belirtilmiştir.[310]

Bölge idare mahkemelerinin tüm birimleri ile idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin iş süreçlerindeki her türlü veri, bilgi ve belge akışı ile dokümantasyon işlemleri, bu işlemlere ilişkin her türlü kayıt, dosyalama, saklama ve arşivleme işlemleri ile uyum ve işbirliği sağlanarak dış birimlerle yapılacak her türlü işlemler UYAP ortamında gerçekleştirilmektedir.[311] Fizikî olarak gelen ve gönderilen her türlü evrak, elektronik ortama aktarılarak UYAP'a kaydedilmekte ve ilgili birime gönderilmektedir.[312]

Gelen evraktan sorumlu personel, UYAP üzerinden mahkemelere gönderilen ve iş listesine düşen belgeleri derhal ilgili kişiye aktarmaktadır.[313] UYAP üzerinden hazırlanmış ve güvenli elektronik imza ile imzalanmış evrakın dış birimlere elektronik ortamda gönderilememesi hâlinde; belge veya kararın fizikî örneği alınmakta güvenli elektronik imza ile imzalanmış aslının aynı olduğu belirtilerek altı; başkan, görevlendirdiği üye veya yazı işleri müdürü tarafından imzalanmak sureti ile gönderilmektedir. [314]

---

[308] Ulusal yargı ağı bilişim sistemi resmi Web sitesi. http://www.uyap.gov.tr/Isletime-Gecis-ve-Yayginlastirma (Erişim Tarihi:19.02.2016).
[309] Ulusal yargı ağı bilişim sistemi resmi Web sitesi. http://www.uyap.gov.tr/Tarihce (Erişim Tarihi: 19.02.2016).
[310] UYAP uygulamaları Genelgesi. No: 124/1 Sayı: B.03.0.BİD.0.00.00.08-10.06/940 Tarih: 10/11/2011 http://www.hsyk.gov.tr/Mevzuat/Duyurular/uyap-segbis/uyap-genelgesi.pdf. (Erişim Tarihi: 19.02.2016).
[311] Bölge Adliye ve Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Cumhuriyet Başsavcılıkları İdarî ve Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesine Dair Yönetmelik M. 5/1. Resmî Gazete Tarih: 6 Ağustos 2015, Sayı: 29437.
[312] Bölge Adliye ve Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Cumhuriyet Başsavcılıkları İdarî ve Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesine Dair Yönetmelik m. 5/3. Resmî Gazete Tarih: 6 Ağustos 2015, Sayı: 29437.
[313] Bölge Adliye ve Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Cumhuriyet Başsavcılıkları İdarî ve Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesine Dair Yönetmelik m. 5/5. Resmî Gazete Tarih: 6 Ağustos 2015, Sayı: 29437.
[314] Bölge Adliye ve Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Cumhuriyet Başsavcılıkları İdarî ve Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesine Dair Yönetmelik m. 5/8. Resmî Gazete Tarih: 6 Ağustos 2015, Sayı: 29437.

2.4.4.2. Bilirkişilik Kurumu

Çözümü, özel ve teknik bilgi gerektiren konularda mahkemenin başvurduğu ihtisas sahibi kimselere bilirkişi;[315] bunların hazırladıkları mütalaalara da bilirkişi raporu denilmektedir. "Mahkeme, çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi dinlenemez."[316]

Çözümü, yargıcın mesleği gereği bilmek durumunda olmadığı, özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren davada bilirkişilik yapabilecek olanların, kendilerinden istenilen bu bilgi konusunda uzman olmaları gerekmektedir. Ayrıca yargılama sonunda verilen kararın güvenirliliği bakımından seçilen bilirkişinin kendisinden istenilen özel veya teknik bilgi konusundaki uzmanlığının, davanın taraflarında herhangi bir kuşkuya yol açmayacak biçimde açık olması da gerekmektedir.[317] Dolayısıyla hâkimin bilmediği ve uzmanlık gerektiren konularda bilirkişiye başvurulması gerekir.[318]

Vergi yargısında bilirkişilik konusunda İYUK'un 31.maddesi ile HMK'ya açık atıfta bulunulduğu için bu kanunun bilirkişi konusundaki hükümleri tümüyle uygulanmaktadır.[319] Uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelemesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip olan idari yargı yerleri, olayın maddi yönünü belirleme bakımından her türlü inceleme ve araştırmayı yapabilecekleri gibi gerekmesi halinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler.[320] Dolayısıyla vergi mahkemelerinde bilirkişiler, mahkeme/hâkim tarafından atanmaktadır. Bilirkişilik, hâkime önüne gelen bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacına yönelik bir müessese olduğu için bilirkişinin hukuki tavsif yapma gibi bir görevi, bilirkişi raporunun da, davayı sona erdirici bir karar niteliği bulunmamaktadır. Uyuşmazlığı çözüme bağlayacak kararı verme görev ve yetkisi hâkime aittir. Hâkim delilleri serbestçe takdir eder, bilirkişi raporları hâkimi bağlamaz.[321]

---

[315] Yılmaz, 2005, **a.g.k.,** 101.

[316] Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 275.

[317] Danıştay *7. Daire E. 1998/804 K. 1999/1935 T. 6.5.1999* http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim tarihi: 27.04.2016).

[318] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 206.

[319] Karakoç, 2011, **a.g.k.,** 522.

[320] Danıştay *7. Daire E. 1998/804 K. 1999/1935 T. 6.5.1999* http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim: 27.04.2016). Danıştay 3. Daire E. 1998/3536 K. 1999/4509 T. 15.12.*1999*

[321] Danıştay 7. Daire E. 1998/804 K. 1999/1935 T. 6.5.1999 http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim: 27.04.2016). *Danıştay 7. Daire E. 1987/3900 K. 1991/2675 T. 24.10.1991*

Hâkimlerin bu ilke çerçevesinde hareket etmesi, uyuşmazlığın hakkaniyete uygun olarak neticelendirilmesi bakımından önemli bir yere sahiptir. Yeni teknolojiler, yeni ekonomik ilişki biçimleri karşısında yetersiz kalan hâkimler vergi uyuşmazlıklarında sıklıkla bilirkişi mütalaasına başvurmaktadırlar. Ancak bilirkişiler de tam olarak uzmanlık alanına girmeyen bir konuyla karşılaşabilir, bu konuda görüş bildirebilirler. Örneğin Akademide 3 yılını doldurmuş olanlar, bilirkişi olarak tayin edilebilmektedir. Henüz Akademide 3 yılını doldurmuş birisinin bilirkişi yani kanundaki lafzıyla ehli vukuf olması problemli bir durum gibi görünmektedir. Bu kişiler yeterince olaya vakıf olamayabilirler. Ayrıca bilirkişiler taraflı davranabilirler. Hâkimlerin bu gibi durumları göz ardı etmemesi ve bu bilirkişi raporlarını mutlak bir doğru olarak görmemeleri, uyuşmazlıkların hakkaniyetle çözümlenmesi bakımından önemlidir. AİHM de bilirkişilik kurumunu silahların eşitliği ilkesinin özel bir örneği olarak kabul ettiği AİHS'nin 6/3-d maddesiyle bağlantı kurarak değerlendirmektedir.[322] Hakkaniyete uygun bir karar verilebilmesi için bilirkişilerin tarafsız ve alanında yeterli uzmanlığa sahip olmaları gerekmektedir.[323]

[322] İnceoğlu, 2008, **a.g.k.,** 228-229.
[323] Demircioğlu, 2007, **a.g.k.,** 207-208.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ YARGISI ETKİNLİĞİNİN ESKİŞEHİR İLİ ÖRNEĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Genel Çerçeve

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan vergi yargısının, uyuşmazlıkları evrensel ilkeler çerçevesinde adil oluşu ve doğruluğu hakkında herhangi bir kuşkuya mahal vermeyecek şekilde çözüme kavuşturması gerekmektedir.[324] İyi bir yargı sisteminin amacı, uyuşmazlıkları hızlı, aynı zamanda dürüst ve hakkaniyete uygun bir şekilde çözüme ulaştırmaktır.[325] Bunun için de etkin bir yargılama düzenine ihtiyaç vardır. Etkin yargılama, davaları sürüncemede bırakmayan, adalet duygularını zedelemeyen, zamansal ve parasal açıdan tarafları zarara uğratmadan uyuşmazlığı ortadan kaldıran bir yargılamadır. Adaletin gecikmeden yerine getirilmesi önemlidir. Geciken adaletin adalet olmadığı, adaletin gecikmeksizin yerine getirilmesinin ise davaların hızla sonuçlandırılması ile mümkün olabileceği kabul edilen bir gerçektir. Vergi yargısında davaların hızlı bir şekilde sonuçlandırılması, yargısal hizmete olan talebin yoğunluğu, vergi yargıçlarının uzmanlığı, deneyim ve tecrübeleri ve vergi yargısı sisteminin işlevselliğiyle doğru orantılıdır.[326]

Çalışmanın bu bölümünde Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde ve Türkiye geneli vergi mahkemelerinde 2010-2014 yılları arasında, karara bağlanan davalarda; dava konuları, karar türleri, davaların görülme süreleri, davalarda artış ve azalışların nedenleri, idari yargıda iş yükü durumu sayısal veriler ile ortaya konularak vergi yargısının etkinliği; yargılamanın hakkaniyete uygunluğu, makul sürede yargılama ve yargı hizmetlerinin işleyişi ölçütleri kapsamında değerlendirilecektir.

Çalışma ağırlıklı olarak 2010-2014 dönemini kapsamaktadır. Ancak Türkiye geneli vergi davalarında ve idari yargıda iş yükünün ortaya konulmasında 2000-2010 dönemine ait veriler de değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

---

[324] Tüsiad (2014). *Yargı hizmetlerinde kalite: yargı hizmetlerinde kalite talebi ve kalite unsurları.* Yayın No: TÜSİAD-T/2014-12/563, s.8.

[325] Dönmezer ve Yenisey, 2000, **a.g.k.,** 255.

[326] C. Hatipoğlu (2007). Geçmişten bugüne Türk vergi yargısı. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt LXV Sayı 1, s. 112-113.

3.2. Türk Vergi Yargısı Sisteminin Etkinliğinin Araştırılmasına Yönelik Çalışmalar

Türk vergi yargısının etkinliği üzerine çeşitli akademik çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalardan bazıları şunlardır:

1. Nihal Saban tarafından yapılan "Türk Vergi Yargısı Sisteminin Etkinliği" isimli çalışma,
2. M. Erkan Üyümez tarafından yapılan "Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi" Doktora Tezi,
3. Ümit Süleyman Üstün tarafından yapılan "Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı" isimli çalışma,
4. Memduh Aslan tarafından yapılan "Vergi İhtilaf Haritası; Gaziantep Vergi Mahkemesi" isimli çalışma,
5. Yaşar Ayyıldız tarafından yapılan "Türk Vergi Yargısı; İş Yükü ve Etkinliği" isimli çalışma,
6. Enes Bir tarafından yapılan "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Uyuşmazlıkların Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü; Sivas Vergi Mahkemesi İncelemesi" Yüksek Lisans Tezi,
7. Mustafa Bilici tarafından yapılan "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği" Yüksek Lisans Tezi .

Nihal Saban tarafından İstanbul vergi mahkemesinde 1991-1994 yılları arasında kesinleşmiş 896 dosya üzerinde yapılan Türk Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporunda parçalar ile bütününün uyumlu çalışması, insan unsuruna katkı ve insanın sisteme katkısı ve zamana bağlı kaybolan para değerinin telafi mekanizmaları araştırılmıştır. Yapılan araştırmada, davanın tarafları olan mükellef ve vergi idaresinin hangisinin haklı olduğu konusunda değerlendirmede bulunulmuştur. Çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:[327]

1. Çeşitli noktalarda kilitlenen Türk vergi yargısı sistemi, yasal düzenlemeler ile değil yargı organları kararıyla işler hale getirilmektedir.

[327] N. Saban (2000). *Türk yargı sisteminin etkinliği araştırma projesi, vergi yargısının etkinliği araştırma raporu.* İstanbul: TESEV Yayınları: http://ercindede.blogspot.com.tr/2006/10/trk-vergi-yargs-sisteminin-etkinlii.html (Erişim tarihi: 12.02.2015)

2. Yargı sistemi, asli fonksiyonu olan anlaşmazlıkları çözerken hem karar organı hem de sistemin bütünleyicilerini oluşturmaktadır.
3. Türk vergi yargısında davalar makul sürede çözümlenmektedir.
4. Her yıl açılan dava sayılarında artış meydana gelmektedir.
5. Vergi mahkemelerine güven korunmakta ve gelişmektedir.

Sonuç olarak Türk vergi yargısı sisteminin etkinliği vardır ve bu işleyen sistem, vergi yargıçlarının eseridir.

M. Erkan Üyümez tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi çeşitli yönleriyle ele alınmıştır. Vergi yargısında davaların görülme süresi, vergi idaresi aleyhine sonuçlanma durumları çerçevesinde de vergi ceza sisteminin etkinliğinin tartışıldığı çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:[328]

1. Vergi mahkemelerinde 2000 yılında 148 gün, 2001 yılında 173 gün ve 2002 yılında da 183 günde karar verilmiştir. Aynı yıllarda bölge idare mahkemelerinde 2000'de 17, 2001'de 33 ve 2002'de 57 günde karar verilmiştir. Danıştay'da ise 2000'de 401, 2001'de 447 ve 2002'de 443 günde karar verilmiştir. Bu durumda dosyaların tekemmül süresi de dikkate alındığında vergi mahkemesinde açılan ve kurul yetkisinde bulunan davalar, Danıştay'da temyiz edilmeleri halinde 2002 yılı için 746 günde sonuçlanmaktadır.
2. 1999-2003 döneminde vergi davalarının vergi tutarları itibariyle idare aleyhine gerçekleşmesi en az % 76 en fazla da % 99,9 olarak gerçekleşmiştir. Dosya sayıları itibariyle de en az % 80 ve en fazla % 98,6 olarak idare aleyhine gerçekleşmiştir.
3. Vergi yargısının vergi sisteminin bir parçası olarak vergi cezalarının etkinliğini sağlaması bakımından önemli bir fonksiyonu vardır. İdari yargı ve adli yargıda davaların hızlı bir şekilde sonuçlanması cezaların caydırıcılığı ve etkinliği bakımından önemlidir.
4. Vergi uyuşmazlıklarının önemli bir kısmı idari aşamada sonuçlanmakta geri kalan kısmı ise vergi yargısına intikal etmekte, bunların da büyük bir kısmı yükümlülerin lehine sonuçlanmaktadır. Yükümlülerin verilen cezalarının ya idari aşamada idarece azaltılacağına ya da mahkeme tarafından tamamen ya da kısmen

[328] M. E. Üyümez (2004). *Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi.* Yayınlanmamış doktora tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi

kaldırılacağına inanmaları cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırarak, ceza sisteminin etkinliğini zayıflatacaktır ki, Türkiye'deki durum da budur.

Ümit Süleyman Üstün tarafından yapılan çalışmada vergide adaletin sağlanması için nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısının olması gerektiği araştırılmıştır. Vergi yargısının iş yükü, vergi hâkimlerinin seçimi ve mahkemelerin yapısı bağlamında vergi yargısı sorunlarının ele alındığı bu çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:[329]

1. Dava konusu vergi idaresi işlemlerinin 2006 yılında % 60'tan fazlası iptal edilmiştir. Bu durum 2008 yılında % 50'nin altında gerçekleşirken 2010 yılında % 51'e çıkmıştır.
2. Bölge idare mahkemeleri iş yükünün 2009 yılında % 72,9'u; 2010 yılında da % 76,7'si vergi mahkemelerinden gelen dosyalardan oluşmaktadır.
3. 2006-2010 döneminde Danıştay'da görülmekte olan vergi davalarının toplam dava içindeki payı % 48'lerden % 57'lere kadar yükselmiştir. Bu, Danıştay'ın asli işlevlerinden olan içtihat oluşturma işlevini layıkıyla yerine getirmesine engel olacak bir durumdur.

Memduh Aslan'ın Gaziantep vergi mahkemeleri ve yargı çevresi olan Şanlıurfa, Kahramanmaraş, Kilis ve Adıyaman illerini kapsayan 2009-2011 dönemi çalışmasında şu sonuçlara ulaşılmıştır:[330]

1. 2009-2011 döneminde açılan 10.245 davanın sadece % 58,06'sının esasına girilerek karar verilmiştir. Esastan incelenen davaların % 66,9'u, hakkında kabul, % 23,92'si hakkında ret, % 9,18'i hakkında kısmen kabul kısmen başka kararlar verilmiştir.
2. 2009 yılında mahkemelerin ortalama karar verme süresi, 192 gün; 2010 yılında 159 gün ve 2011 yılında ise 102 gündür. Dava sayılarındaki azalmaya bağlı olarak mahkemelerin karar verme süreleri hızlanmıştır.
3. Yükümlülerin vergi davalarını kazanma oranları 2009 yılında % 51,86; 2010 yılında % 34,73 ve 2011 yılında % 22, 46 olarak gerçekleşmiştir.

[329] Ü. S. Üstün, 2012, **a.g.k.**
[330] M. Aslan (2013). *Vergi ihtilaf haritası; Gaziantep Vergi Mahkemeleri.* Ankara: Salmat Basım Yayın.

4. 2009-2011 döneminde açılan davaların % 44,14'ü vergi cezalarına karşı; % 17,74'ü ödeme emrine karşı; % 9,63'ü KDV'ne karşı; % 4,39'u Gelir Vergisi ve % 2,67'si Kurumlar Vergisine karşı açılmıştır.
5. Vergi yargısında hukuki destek fazla alınmamaktadır. Vergi davaları çoğunlukla serbest muhasebeci mali müşavirlerin vermiş olduğu destek ile açılmaktadır. Vergi yargısında avukatla temsil oranı 2009 yılında % 35,57; 2010 yılında % 36,68 ve 2011 yılında % 41,81'dir.

Yaşar Ayyıldız tarafından yapılan çalışmada vergi mahkemelerinin, bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın iş yükü, dosya sayıları, davaların ortalama görülme süresi, temizlenme ve sıkışıklık oranları gibi ölçütler çerçevesinde Türk vergi yargısının etkinliği ele alınarak etkinliğin sağlanmasına yönelik çözüm önerileri geliştirilmiştir. Çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:[331]

1. Vergi mahkemelerinde toplam iş yükü 2001 yılında 88.640 dosya iken, 2010 yılına gelindiğinde yığılmaların da etkisiyle üç kat artarak 212.462'ye yükselmiştir. 2013 yılında ise tekrar azalma gerçekleşerek 168.683 olmuştur. 2013 yılı itibariyle çıkan dosyaların gelen dosyalara oranı % 61,4'tür.
2. Ortalama yargılama süresi 2004'te 158 gün; 2009-2011 döneminde 230 gün; 2012'de 122 gün ve 2013 yılında ise 195 gündür.
3. Vergi mahkemelerinde verilen kararların % 48,3'ü iptal (davanın kabulü), % 7,1'i kısmen iptal kısmen kabul şeklinde gerçekleşmiştir.
4. Bölge idare mahkemelerine gelen dosyaların % 53,6'sı vergi mahkemelerinden gelen dosyalardır.
5. Danıştay'da 2006-2011 döneminde iş yükü sürekli artmıştır.

Enes Bir tarafından yapılan çalışmada, Sivas Vergi Mahkemesinde 2005-2010 yılları arasında açılan davalar ve verilen kararlar; yıllar bazında dava sayılarında artış ve azalışlar olup olmadığı, bu artış ve azalışların hangi sebeplerden kaynaklanabileceği; açılan davalarda mahkemece verilen kararların toplamlar üzerinden neyi ifade ettiği

[331] Y. Ayyıldız, 2015, **a.g.k.**

incelenerek yargı yoluna başvurma nedenleri ile yargısal çözümün tarafları açısından bu durumun sonuçları tartışılmıştır. Çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:[332]

1. Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 yılları arasında toplam 3.442 dava açılmış ve bu davaların 3.404'ü mahkemece karara bağlanmıştır. Açılan davaların 782'sinin reddine; 1.243'ünün ise kabulüne karar verilmiştir. Açılan davaların 276'sı da kısmen kabul, kısmen ret ile sonuçlanmıştır.
2. 2005-2010 yılları arasında açılan davalarda Sivas Vergi Mahkemesince verilen kararların %36,52'si kabulle, %22,96'sı retle, %8,11'i kısmen kabulle, %26,17'si ilk inceleme üzerine verilen kararlarla sonuçlanmıştır.
3. Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 döneminde verilen 3.404 kararın 1.519'unda davacıların kısmen veya tamamen haklı bulunması ve bu sayının verilen kararların yaklaşık %45'ini oluşturması, vergi idaresinin hukuka uygun işlemler tesis edemediğini göstermektedir.

Mustafa Bilici tarafından yapılan vergi uyuşmazlığı kavramından hareketle vergi yargılamasının Antalya Vergi Mahkemesi bağlamında değerlendirildiği çalışmada 1999-2009 yılları arasında açılan davaların ve verilen kararların tasnifi yapılmış; yıllar bazında açılan davalar gruplandırılarak grafikler oluşturulmuş ve kararların sonuçları da aynı şekilde değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:[333]

1. 1999-2009 yılları arasında Antalya Vergi Mahkemeleri'nde 18.273 dava karara bağlanmıştır.
2. 1999-2009 döneminde Antalya Vergi Mahkemelerince verilen kararların 5.979'u kabulle; 3.413'ü kısmen kabul kısmen ret ile ve 3685'i ise ret ile sonuçlanmıştır. Dolayısıyla18.273 dosyanın 9.392'sinde davacı talepleri, kısmen veya tamamen haklı bulunmuştur. 2.831 dava ise ilk inceleme üzerine reddedilmiştir.
3. Antalya Vergi Mahkemelerinde açılan vergi davalarının (toplam 18.273) yaklaşık %50'den fazlasında (toplam 9.392 davada) davacı talepleri, kısmen veya tamamen yerinde bulunmuştur. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin büyük oranda hukuka uygun olmaması, vergi idaresinin sorgulanmasını gerektirmektedir.

[332] E. Bir (2012). *Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemelerinin rolü Sivas Vergi Mahkemesi incelemesi*. Yüksek lisans tezi. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi

[333] M. Bilici (2010). *Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, vergi mahkemelerinin fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi örneği*. Yüksek lisans tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi

3.3. Eskişehir Vergi Mahkemesi

Eskişehir Vergi Mahkemesi, 6.1.1982 tarihinde kabul edilen ve 20.1.1982 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında faaliyete girmiştir. Adalet Bakanlığı'nın 21 Mart 1982 tarih ve 17640 sayılı resmi gazetede yayımlanan kararı ile Eskişehir'de vergi mahkemesinin kurulduğu ve yargı çevresinin de Bilecik ve Kütahya olduğu belirtilmiştir.

Eskişehir Vergi Mahkemesi, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi çatısı altında bulunan bir mahkemedir. Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi'nde 2 idare ve 1 vergi mahkemesi bulunmaktadır. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde, 1 başkan ve 3 üye bulunmaktadır. Ayrıca kalem personeli olarak da 1 yazı işleri müdürü, 3 zabıt kâtibi ve 1 de mübaşir bulunmaktadır.[334]

Araştırmanın evreni, vergi yargısında kesinleşmiş ve görülmekte olan dava dosyalarından oluşan sonsuz bir evrendir. Ancak zaman ve maliyet kısıtları nedeniyle sonsuz evren içerisinden belirli bir bölümün alınarak analiz edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple sonsuz evren içerisinden Eskişehir vergi mahkemesi seçilmiş olup dosya sayıları ve Adalet Bakanlığı'nın 2010-2014 yıllarını kapsayan ilk stratejik planı göz önünde bulundurularak 2010-2014 yılları arası dönemde Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde karara bağlanmış olan vergi davaları, örneklem olarak belirlenmiştir. Araştırmada Eskişehir Vergi Mahkemesi'nin seçilmesinin nedenleri;

- Verilere kolaylıkla ulaşılabilir olması,
- Türkiye'de faal 25 bölge idare mahkemesinden birinin Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi olması,
- Türkiye'de faal 55 vergi mahkemesinden birinin Eskişehir Vergi Mahkemesi olması,
- Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde yıl içinde karara bağlanan davaların Türkiye geneli vergi mahkemelerinde yıl içinde karara bağlanan davaların %11'lik kısmını oluşturması yönüyle temsil kabiliyetine sahip olması. Türkiye genelinde 2010-2014 yılları arasında ilk derece vergi mahkemelerinde 554.650 adet vergi davası

[334] Eskişehir bölge idare mahkemesi, http://www.eskisehirbim.adalet.gov.tr/Templates/mahk_1vergi.htm (Erişim tarihi: 16.05.2016).

karara bağlanmıştır. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde ise 5.638 ava karara bağlanmıştır.

Türk vergi yargısının Eskişehir ili özelinde 2010-2014 döneminde açılan ve karara bağlanan davaların örneklem alınarak etkinliğinin araştırılmasını amaçlayan bu çalışmada kullanılan sayısal verilerin bir kısmı; Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden elde edilmiştir. Ham ve karmaşık olan bu veriler üzerinde yoğun bir çalışma yapılmak suretiyle veri seti oluşturulmuştur. Çalışmada kullanılan diğer veriler ise; HSYK'nın faaliyet raporları, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi aylık iş cetvelleri, Adalet Bakanlığı resmi web sitesinde yayınlanan adli sicil istatistikleri ve Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu CEPEJ çalışmalarından ve diğer bilimsel çalışmalardan elde edilmiştir. Yapılan çalışmada, elde edilen verilere bağlı kalınarak yıllar itibariyle açılan davalar, davanın konusu, karar türleri, dava sayıları, davaların ortalama görülme sürelerine göre gruplandırılmış, hem Eskişehir yargı çevresi hem de Türkiye geneli bakımından elde edilen veriler tablolar oluşturularak değerlendirilmiştir.

3.3.1. Dava konuları

Vergi mahkemelerinde dava konuları belediye gelirleri, Damga Vergisi, düzeltme ve şikâyet işlemleri, Emlak Vergisi, Geçici Vergi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, ödeme emri, Özel Tüketim Vergisi, stopaj, vergi cezaları, vergi ziyaı cezası, vergiye ilişkin iptal davaları, ihtiyati haciz-ihtiyati tahakkuk gibi birçok konuyu içermektedir. Aşağıdaki tablolarda 2010-2014 dönemi itibariyle Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde ve Türkiye geneli vergi mahkemelerinde sonuçlandırılan dava konuları ve dava sayılarının yüzdelikleri yer almaktadır.

Tablo 3.1. : *Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde Yıllara Göre Karara Bağlanan Dava Konuları (2010-2014)*

Dava konuları	2010 Yılı	%	2011 Yılı	%	2012 Yılı	%	2013 Yılı	%	2014 Yılı	%
Vergi Cezaları	555	37	412	34	146	18,8	222	20	172	16,3
Ödeme Emri	158	10	168	14	224	28,9	201	18	167	15,9
Katma Değer Vergisi	156	10	148	12	124	16	221	20	187	17,8
Stopaj	272	18	40	3,3	25	3,2	44	4	45	4
Gelir Vergisi	77	5	48	4	18	2,4	80	7	109	10,5
Kurumlar Vergisi	33	2,1	20	1,6	29	3,7	30	2,8	14	1,3
Vergiye İlişkin İptal Davaları	37	2,4	18	1,4	43	5,5	125	11,3	110	10,4
Geçici Vergi	24	1,3	14	1,2	7	0,9	32	3	24	2,1
Özel Tüketim Vergisi	2	0,2	1	0,1	2	0,3	8	0,7	10	1
Haciz	37	2,4	17	1,4	19	2,4	21	2		1,5
Vergi Ziyaı Cezası	5	0,3	40	3,3	6	0,8	7	0,6	4	0,3
Belediye Gelirleri	47	3	17	1,4	9	1,1	6	0,5	7	0,6
Damga Vergisi	4	0,3	27	2,2	4	0,5	3	0,3	28	2,6
Düzeltme ve Şikâyet İşlemleri	19	1	169	14	93	12	80	7	111	10,5
Harçlar	8	0,5	1	0,1	6	0,8	3	0,3	8	0,7
Emlak Vergisi	22	1,2	5	03	7	0,9	7	0,6	11	1
Diğer Vergi Davaları	47	3	62	5	13	1,6	10	0,9	28	2,5
TOPLAM	**1503**	**100**	**1207**	**100**	**776**	**100**	**1100**	**100**	**1052**	**100**

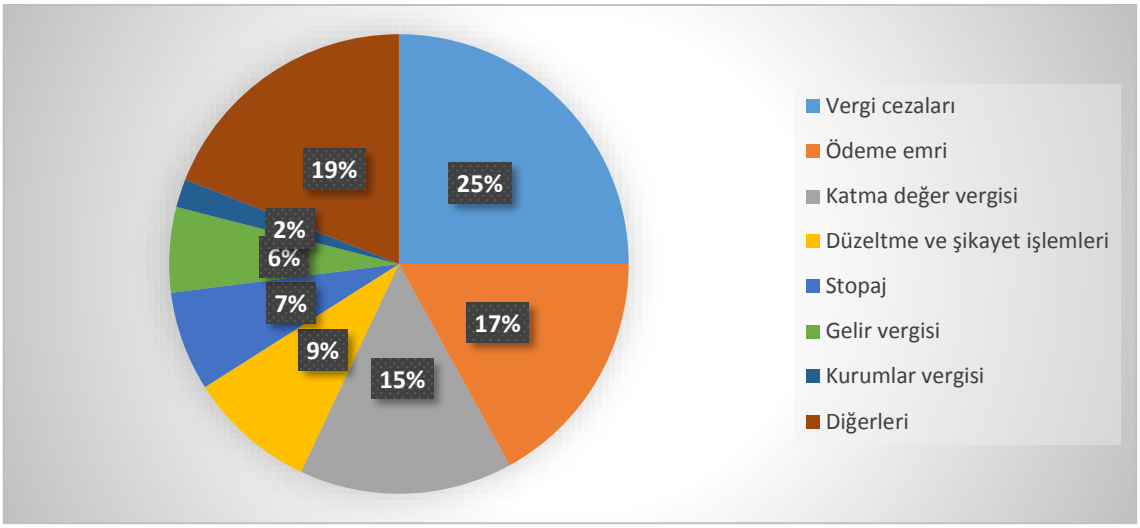
Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınan verilerden faydalanılarak Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.1.'deki verilere göre Eskişehir ili vergi davalarında 5 yılın ortalamasına bakıldığında toplam davaların % 96'lık kısmının vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen idari işlemlere karşı açılmış olduğu görülmektedir. Yani Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde görülen davaların büyük çoğunluğunda (% 96) davacı tarafta vergi yükümlüsü, davalı tarafta ise vergi idaresi yer almaktadır. Yıl içinde sonuçlanan dava sayılarında yıllar itibariyle azalış ve artışlar yaşanmaktadır. 2010 yılında 1503 dava sonuçlanırken, 2011 yılında 1207; 2012 yılında da 776 dava sonuçlanmıştır. 2013 yılında tekrardan 1100'e

çıkan dava sayısı 2014 yılında 1052'ye düşmüştür. Bazı dava konularında yıllar itibariyle artış ve azalışlar, çok fazla gerçekleşmiştir. Düzeltme ve şikâyet işlemleri ile ilgili davalar, 2010 yılında toplam davalar içerisinde % 1'lik bir paya sahip iken, 2011 yılında % 14'e çıkmıştır. 2012 yılında % 12'ye; 2013 yılında da % 7'ye gerilemiştir. 2014 yılında ise bir önceki yıla göre artış göstererek % 10,5 olarak gerçekleşmiştir. Gelir Vergisi'ne ilişkin davaların yüzdeliklerine bakıldığında 2010 yılından 2013 yılına kadar düşüş görülürken, 2013 yılından itibaren artış görülmektedir. 2010 yılında % 5 olan Gelir Vergisi dava sayısı, 2014 yılında % 100'ün üzerinde artış göstererek % 10,5 olarak gerçekleşmiştir. Katma Değer Vergisi'nde istikrarlı bir şekilde 2010 yılından 2014 yılına kadar sürekli bir artış gözlemlenmektedir. Ancak 2014 yılında bir önceki yıla göre biraz düşüş yaşanmakla birlikte 2010 yılında % 10 olan dava oranı, 2014 yılında % 17,8 olarak gerçekleşmiştir. Ödeme emrine ilişkin dava yüzdeliklerine bakıldığında; 2010 yılında % 10 iken, 2011 yılında % 14 ve 2012 yılında iki katlık bir artışla % 28,9 olarak gerçekleştiği görülmektedir. 2013 yılından itibaren tekrar azalmaya devam etmektedir. Vergi cezalarına ilişkin davalarda 2013 yılına kadar sürekli bir azalma; 2013 yılında artış ve 2014 yılında tekrardan azalma yaşanmaktadır. 2010 yılında toplam dava içindeki payı % 37 olan vergi cezaları 2014 yılında % 16,3'e gerilemiştir. Vergiye ilişkin iptal davaları ise 2010 yılından 2014 yılına kadar sürekli artmıştır. Özellikle 2013 ve 2014 yıllarında 2010 yılına nazaran yaklaşık 5 katlık bir artış gerçekleştiği görülmektedir.

Aşağıdaki grafik, Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2010-2014 yılları arasındaki davaların ortalaması alınarak oluşturulmuş dava konularının yüzdeliklerini yansıtmaktadır.

Şekil 3.1.: *Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Konularındaki Dağılım (2010-2014)*



Şekil 3.1. incelendiğinde görülmektedir ki; en fazla uyuşmazlıklar vergi cezalarıyla ilgilidir. Daha sonra onu sırasıyla ödeme emri, Katma Değer Vergisi, stopaj, düzeltme ve şikâyet işlemleri, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi takip etmektedir.

Tablo 3.2. : *Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Yıllara Göre Karara Bağlanan Dava Konuları (2010-2014)*

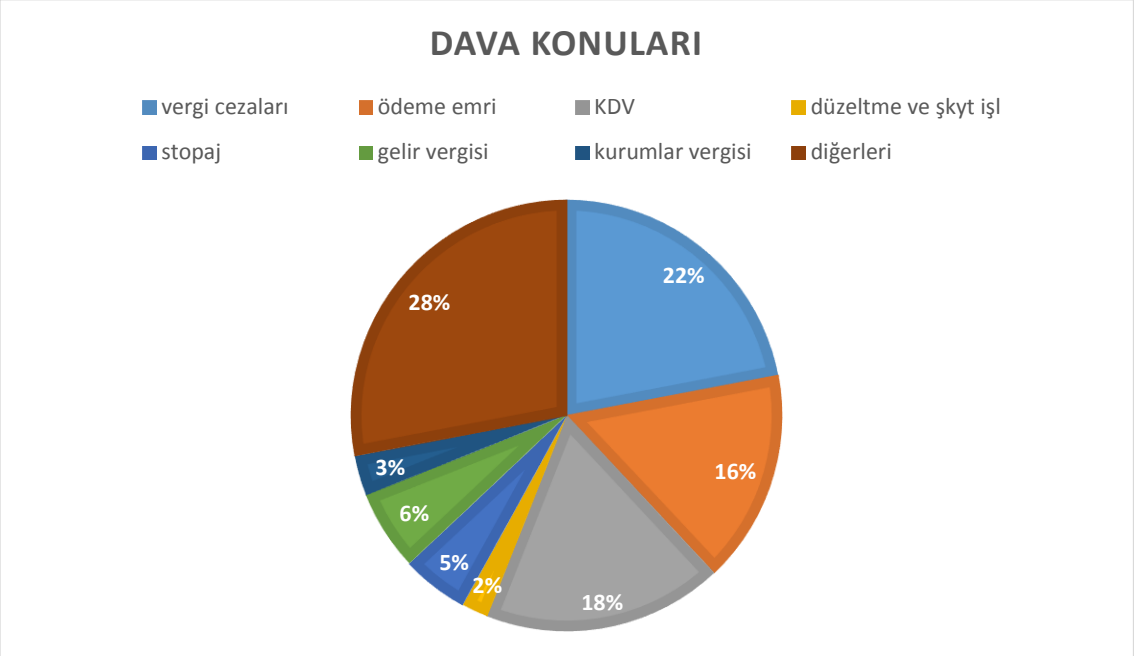
Dava konuları	**2010 Yılı**	**%**	**2011 Yılı**	**%**	**2012 Yılı**	**%**	**2013 Yılı**	**%**	**2014 Yılı**	**%**
Vergi Cezaları	32752	26,5	27683	22,3	19391	19,2	20850	20,1	22400	21,9
Ödeme Emri	20445	16,5	15953	12,8	17959	17,8	18051	17,4	16888	16,5
Katma Değer Vergisi	18360	14,8	23724	19,1	18249	18,1	18864	18,2	22520	22,1
Gümrük Vergisi	11897	9,6	16793	13,5	11039	10,9	14046	13,6	6614	6,5
Stopaj	8838	7,1	7158	5,8	6077	6,0	3896	3,8	3596	3,5
Gelir Vergisi	8560	6,9	7840	6,3	4558	4,5	3991	3,9	4773	4,7
Kurumlar Vergisi	3643	2,9	4625	3,7	2478	2,5	2361	2,3	3069	3,0
Vergiye İlişkin İptal Davaları	2421	2,0	2536	2,0	3013	3,0	3367	3,3	4487	4,4
Geçici Vergi	1981	1,6	2184	1,8	1130	1,1	1248	1,2	1549	1,5
Özel Tüketim Vergisi	1965	1,6	1602	1,3	883	0,9	1616	1,6	1788	1,8
Haciz	1479	1,2	1028	0,8	1226	1,2	1526	1,5	1569	1,5
Vergi Ziyaı Cezası	1329	1,1	1118	0,9	718	0,7	1040	1,0	1192	1,2
Belediye Gelirleri	1161	0,9	1479	1,2	1422	1,4	1261	1,2	1027	1,0
Damga Vergisi	1116	0,9	1835	1,5	1912	1,9	3075	3,0	2633	2,6
Düzeltme ve Şikâyet İşlemleri	877	0,7	1490	1,2	4568	4,5	2376	2,3	2108	2,1
Harçlar	863	0,7	1220	1,0	829	0,8	714	0,7	985	1,0
Emlak Vergisi	837	0,7	709	0,6	466	0,5	615	0,6	1110	1,1
Diğer Vergi Davaları	5267	4,3	5326	4,2	5082	5,0	4612	4,3	3820	3,6
TOPLAM	**123791**	**100**	**124303**	**100**	**100919**	**100**	**103509**	**100**	**102128**	**100**

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü (http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/arsiv.html) 2010-2014 yıllarına ilişkin istatistik yayınlarından faydalanılarak Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.2.'deki verilere göre Türkiye geneli vergi davalarında toplam davaların % 98'inin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen idari işlemlere karşı açılmış davalar

olduğu görülmektedir. Yıl içinde sonuçlanan dava sayılarında yıllar itibariyle azalış ve artışlar yaşanmaktadır. 2010 yılında 123.791 dava sonuçlandırılırken, 2011 yılında 124.303; 2012 yılında 100.919 dava sonuçlandırılmıştır. 2013 yılında tekrardan 103509'a çıkan dava sayısı 2014 yılında 102128'e düşmüştür. Vergi cezalarına ilişkin davalarda genel olarak düşme eğilimi görülmektedir. Katma Değer Vergisi'ne ilişkin davalar ise sürekli olarak artış göstermiştir. Stopaj ile ilgili davalarda ise sürekli olarak azalma eğilimi görülmektedir. Gelir Vergisi'ne ilişkin davalar da 2014 yılına kadar sürekli azalmış ancak 2014 yılında tekrardan artışa geçmiştir. Aşağıdaki grafik, Türkiye geneli vergi mahkemelerinde 2010-2014 yılları arasındaki davaların ortalaması alınarak oluşturulmuş dava konularının yüzdeliklerini göstermektedir.

Şekil 3.2: *Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Dava Konularındaki Dağılım (2010-2014)*



Şekil 3.2. incelendiğinde görülmektedir ki; en fazla uyuşmazlıklar vergi cezalarıyla ilgilidir. Daha sonra onu sırasıyla Katma Değer Vergisi (KDV), ödeme emri, Gelir Vergisi, stopaj, Kurumlar Vergisi ve düzeltme ve şikâyet işlemleri takip etmektedir. Türkiye geneli vergi davaları ile Eskişehir geneli vergi davaları dava konularının yüzdelikleri itibariyle benzerlik göstermektedir. Ancak Türkiye genelinde düzeltme ve şikâyet işlemlerine karşı açılan davalar % 2'lik bir paya sahip iken, Eskişehir'de bu oran % 9'dur. Diğer dava konuları ise toplam davalar içindeki payları itibariyle benzerlik

göstermekle birlikte, bu kategoride yer alan davalarda yaklaşık olarak % 10'luk bir fark söz konusudur. Bu fark, gümrük vergisine ilişkin davalardan kaynaklanmaktadır. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2010-2014 döneminde gümrük vergisine ilişkin dava karara bağlanmazken Türkiye genelinde gümrük vergisine ilişkin karara bağlanana davalar, toplam vergi davaları içerisinde ortalama olarak % 10'luk bir paya sahiptir.

Tablo 3.3. : *2010-2014 Dönemi Vergi Mahkemelerinde İlgili Yıllar İçinde Karara Bağlanan Dava Konularının Yüzdelikleri (Türkiye - Eskişehir)*

Dava konuları	2010 Yılı		2011 Yılı		2012 Yılı		2013 Yılı		2014 Yılı	
	TR	ESK	TR	ESK	TR	ESK	TR	ESK	TR	ESK
Vergi Cezaları	26,5	37	22,3	34	19,2	18,8	20,1	20	21,9	16,3
Ödeme Emri	16,5	10	12,8	14	17,8	28,9	17,4	18	16,5	15,9
Katma Değer Vergisi	14,8	10	19,1	12	18,1	16	18,2	20	22,1	17,8
Stopaj	7,1	18	5,8	3,3	6,0	3,2	3,8	4	3,5	4
Gelir Vergisi	6,9	5	6,3	4	4,5	2,4	3,9	7	4,7	10,5
Kurumlar Vergisi	2,9	2,1	3,7	1,6	2,5	3,7	2,3	2,8	3,0	1,3
Vergiye İlişkin İptal Davaları	2,0	2,4	2,0	1,4	3,0	5,5	3,3	11,3	4,4	10,4
Geçici Vergi	1,6	1,3	1,8	1,2	1,1	0,9	1,2	3	1,5	2,1
Özel Tüketim Vergisi	1,6	0,2	1,3	0,1	0,9	0,3	1,6	0,7	1,8	1
Haciz	1,2	2,4	0,8	1,4	1,2	2,4	1,5	2	1,5	1,5
Vergi Ziyaı Cezası	1,1	0,3	0,9	3,3	0,7	0,8	1,0	0,6	1,2	0,3
Düzeltme ve Şikâyet İşlemleri	0,7	1	1,2	14	4,5	12	2,3	7	2,1	10,5
Harçlar	0,7	0,5	1,0	0,1	0,8	0,8	0,7	0,3	1,0	0,7
Emlak Vergisi	0,7	1,2	0,6	03	0,5	0,9	0,6	0,6	1,1	1
Diğer Vergi Davaları	15,7	8,6	20,4	9,3	19,2	3,4	21,1	2,7	13,7	6,7
Toplam Dava Sayıları	123791	1503	124303	1207	100919	776	103509	1100	102128	1052

Şekil 3.1. ve şekil 3.2.'de hem Eskişehir özelinde hem de Türkiye genelinde uyuşmazlıkların en çok hangi konularda çıktığı gösterilmiştir. En fazla uyuşmazlıkların vergi cezaları, ödeme emri, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, düzeltme ve şikâyet işlemleri ve stopaj ile ilgili oluğu belirtilmiştir. Tablo 3.3., Eskişehir ili ile Türkiye geneli vergi mahkemelerinde 2010-2014 döneminde sonuçlanan davaların konuları itibariyle toplam davalar içerisindeki payını göstermektedir. Vergi cezaları Türkiye genelinde 2010 yılından 2013 yılına kadar azalma eğiliminde olmuş, 2013 yılından itibaren tekrardan artmaya başlamıştır. Eskişehir özelinde ise, 2013 yılı haricinde vergi cezalarına ilişkin dava sayılarında sürekli olarak azalmanın olduğu gözlemlenmektedir.

Vergi cezaları ile ilgili en yüksek oran 2010 yılında gerçekleşmiştir. Türkiye genelinde 2010'da toplam dava içerisindeki payı, % 26,5'tir. Eskişehir özelinde ise bu oran % 37'dir. Ancak 2014 yılına gelindiğinde Eskişehir özelinde vergi cezalarına ilişkin dava oranı % 16,3 iken, Türkiye genelinde bu oran % 21,9'dur. 2014 yılına gelindiğinde vergi cezalarına ilişkin davaların toplam davalar içindeki oranı önemli oranda azalmıştır.

Ödeme emrine ilişkin davalarda hem Türkiye genelinde hem de Eskişehir özelinde artış ve azalışlar yıllar itibariyle görülmektedir. En yüksek oran Türkiye genelinde % 17,8; Eskişehir'de ise % 28,9 olarak 2012 yılında gerçekleşmiştir.

Katma Değer Vergisi'ne ilişkin davaların oranında ise 2010 yılından 2014 yılına kadar genel itibariyle hem Türkiye genelinde hem de Eskişehir özelinde sürekli olarak artışlar yaşanmaktadır.

Gelir Vergisi'ne ilişkin dava oranlarında ise Türkiye genelinde genel olarak sürekli bir düşme eğilimi görülmekte; Eskişehir özelinde ise 2013 yılına kadar düşüş 2013 yılından itibaren artış gerçekleşmektedir.

Eskişehir özelinde düzeltme ve şikâyet işlemlerinde özellikle 2011 yılından itibaren yüksek oranlarda artışın olduğu görülmektedir. Türkiye genelinde ise oransal olarak Eskişehir ile kıyaslanamayacak kadar düşük orana sahip olan düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin davaların oranında genel olarak artışlar görülmektedir.

3.3.1.1. Vergi cezaları

Vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımlar, vergi ziyaı cezası, özel usulsüzlük cezaları ve genel usulsüzlük cezalarıdır. Yukarıdaki tablolarda vergi cezaları başlığını taşıyan vergi dava konusu bünyesinde usulsüzlük cezaları yer almakta, vergi ziyaı cezası

yer almamaktadır. Bunun nedeni ise, tablolarda vergi ziyaı cezasının ayrı bir başlık altında gösterilmesidir.

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır (VUK, md.351). Usulsüzlüğe yol açan hukuka aykırı davranışları genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler şeklinde ikiye ayırmak gerekir.[335] Genel usulsüzlükler, bütün vergiler için geçerli olan VUK'da birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler başlıkları altında belirtilen usulsüzlüklerdir.[336] Özel usulsüzlükler ise, sadece bazı vergiler veya olaylar için geçerli olan usulsüzlüklerdir.[337]

Birinci derece genel usulsüzlüklerden bazıları şunlardır:[338]

- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması,
- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili evrakların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması.

İkinci derece genel usulsüzlüklerden bazıları ise şunlardır:[339]

- İşe başlamayı bildirmek hariç, vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmaması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması.

Özel usulsüzlük cezaları ise şu şekilde özetlenebilir:[340]

- Bilgi verme ödevinin ihlali,
- Defter ve belgeler ile diğer kayıtların ibraz edilmemesi,

[335] F. Başaran Yavaşlar (2015). *"Vergi kabahat ve suçları", vergi hukuku.* (Ed. M. E. Üyümez). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2556. s. 102.
[336] S. A. Oktar (2009). *Vergi hukuku.* (4. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.295.
[337] S. Kırbaş (2003). *Vergi hukuku- temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar.* (15. Baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 180.
[338] Başaran Yavaşlar, 2015, **a.g.k.,** 102.
[339] Başaran Yavaşlar, 2015, **a.g.k.,** 103.
[340] Başaran Yavaşlar, 2015, **a.g.k.,** 104.

- ❖ Bilirkişilik görevinin yerine getirilmemesi,
- ❖ İnceleme esnasında yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmemesi,
- ❖ Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya meblağlarının gerçeğe aykırı olması,
- ❖ Levha bulundurma veya asma zorunluluğuna uyulmaması.

Yükümlü veya sorumluların vergi kanunlarına aykırı davranışları neticesinde olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesi tarafından VUK'da belirtilen miktarlarda usulsüzlük cezası kesilmektedir (VUK, md.365). Kesilen vergi cezaları ilgililere "Ceza ihbarnamesi" ile tebliğ olunur (VUK, md.366). Ceza ihbarnamesine karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde görevli vergi mahkemesinde dava açılabilir. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde toplam vergi davalarının 2010 yılında % 37'si, 2011 yılında da % 34'ü vergi cezalarına karşı açılmış davalardır. 2012 yılında vergi cezalarına karşı açılan davalarda önemli bir düşüş yaşanmış ve 2014 yılına kadar bu şekilde devam etmiştir. Beş yılın ortalamasına bakıldığında vergi cezalarına ilişkin davalar, toplam davaların % 25'ini oluşturmaktadır. Vergi cezalarına karşı yükümlülerin dava açma seçeneğini yoğun olarak kullandığı görülmektedir.

3.3.1.2. Ödeme emri

Kamu borçlusunun vadesinde kamu borcunu kendi iradesiyle ödememesi halinde, kamu alacağı hukuki cebre dayanılarak tahsil edilmektedir. Kamu borcunu vadesinde ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği "ödeme emri" ile tebliğ edilmektedir.[341] Ödeme emri, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari bir işlem olma niteliğiyle, kamu borçlusu bakımından son derece önemli hukuki sonuçlara yol açan idari dava konusu olabilecek bir işlemdir.[342]

> Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Vergi mahkemeleri bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir. İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın red olunduğu miktardaki

[341] H. H. Bayraklı (2015). *"Vergi hukukunda cebri icra süreci", vergi hukuku.* (Ed. M. E. Üyümez). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2556. s. 132.
[342] R. Dönmez (2005). *Vergi icra hukukunda haciz yolu ile takip.* Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 120-123.

amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir. Vergi mahkemelerinin bu konudaki kararları kesindir (AATUHK, md.58).

Ödeme emrine karşı açılan davalar, böyle bir borcun olmadığı veya kısmen borcun ödendiği veya borcun zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle açılmaktadır. Vergi mahkemesi bu davaları 7 gün içinde karara bağlamaktadır. Ödeme emri davaları toplam davalar içerisinde % 17'lik bir paya sahiptir. Vergi yükümlülerinin ödeme emrine karşı dava açabilme olanağına sahip olmaları, son derece güçlü icra yetkileriyle donatılmış kamu idarelerince uygulanacak olan cebri icra sürecinin daha başındayken ortaya çıkabilecek ve sonuçları vergi yükümlüleri açısından bir hayli ağır olabilecek hukuka aykırılıkları gidermek bakımından son derece önemlidir.[343]

3.3.1.3. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden her aşamada alınan genel bir harcama vergisidir.[344] Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisi'ne tabidir (KDVK, md.351):

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının düzenlenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar düzenlenmesi ve gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri.

Katma Değer Vergisi, birçok faaliyeti kapsamaktadır. Bu nedenle Katma Değer Vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların da çıkması kaçınılmazdır. Türkiye geneli Katma Değer Vergisi faal mükellef sayısı 2015 yılı ocak ayı itibariyle 2.389.682'dir. Katma Değer

[343] R. Dönmez, 2005, **a.g.k.,** 124.
[344] E. Öner (2014). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi.* Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 421.

Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise 2015 yılı itibariyle % 33'tür.[345] Önemli bir gelir kaynağı olan Katma Değer Vergisi ile ilgili vergi uyuşmazlıklarının toplam uyuşmazlıklar içerisinde % 15 oranında pay alması olağan görülmektedir.

3.3.1.4. Stopaj

Stopaj, verginin kaynakta kesinti yapılarak alınmasıdır. Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi, kanunun öngördüğü indirim ve istisnalar düşüldükten sonra safi tutarın bulunup beyan edilmesi üzerine tarh olunmaktadır. Gelir Vergisi, yükümlülerin beyanı üzerine tarh olunan bir vergidir. Bunun nedeni ise yükümlülerin, kendilerinin ne kadar gelir elde etiğini, ne kadar vergi ödemesi gerektiğini en iyi kendilerinin bilecek olmasıdır.[346] Ancak bazı kazanç, ücret ve iratların vergisi, kaynakta kesinti yöntemi olan stopaj usulü ile vergilendirilmektedir. Stopaj usulü, yükümlülerin ilerideki vergi borçlarına mahsuben peşin ödemeyi sağlayan bir tahsil yöntemidir.[347]

GVK'nın 94. maddesine göre; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, diğer kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, çiftçiler; ücret ödemeleri, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler, GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler, zirai mahsuller ve daha birçok faaliyet sonucunda yapılan ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmaya mecburdurlar.[348]

Görülmektedir ki neredeyse tüm kazanç ve iratlarda hemen hemen her kayıtlı vergi yükümlüsü, stopaj yapmak durumundadır. Böylesi karmaşık vergi sistemi içerisinde vergi uyuşmazlığı, kaçınılmazdır. Stopajın 2015 yılı toplam vergi gelirleri içindeki payı, %21,24'tür. Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise % 22,67'dir.[349] Gelir Vergisi'nin yaklaşık % 94'ü stopajdan yani verginin kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilmesinden oluşmaktadır. Nitekim Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde vergi uyuşmazlıklarının % 7'si stopaj kaynaklı uyuşmazlıklardır.

---

[345] GİB, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm (Erişim tarihi: 09.06.2016).

[346] M. E. Üyümez ve M. Gümüş (2016). Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurları ile beyan edilmesinde yaşanan sorunların hukuki belirlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi, S. 200.* s. 215.

[347] K. Mutluer (2011). *"Beyan esası ve beyanname türleri" , Türk vergi sistemi.* (Ed. F. Heper). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1751, s. 120.

[348] Detaylı bilgi için GVK m. 94'e bakınız.

[349] Gelir İdare Başkanlığı, 2015 yılı merkezi yönetim gelirleri. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm (Erişim tarihi: 09.06.2016).

3.3.1.5. Düzeltme ve şikâyet işlemleri

Düzeltme ve şikâyet yoluyla iptal davası, olağan vergi davası açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemlerine özgü olarak düzenlenmiştir.[350] Bu nedenle bu davalarda vergi hatasının varlığı üzerinde durulur. Söz gelimi böyle bir davada vergi hatası yerine hukuki uyuşmazlık bulunsa dahi, vergi mahkemesi sadece vergi hatasının olup olmaması yönüyle inceleyeceğinden hukuki uyuşmazlığa bakmayacaktır.[351]

Düzeltme ve şikâyet işlemlerine karşı dava açılabilmesi için ortada bir vergi hatasının olması ve yükümlünün bu hatayı idari aşamada düzelttirememesi gerekir. *Vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır* (VUK, md.116). Dolayısıyla vergi hataları ya hesap hatalarından ya da vergilendirme hatalarından kaynaklanmaktadır. Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarnamelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması; vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması durumları hesap hataları kapsamına girmektedir (VUK, md.117). Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi veya alınması; açık olarak verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna edilmiş gelir, servet ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması durumları da vergilendirme hataları kapsamına girmektedir (VUK, md.118).

Yukarıda sayılan durumlardan birinin varlığı halinde söz konusu işleme muhatap olan kişiler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler (VUK, md.122). Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, düzeltme talebini reddeder (VUK, md.123). Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri ret olunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler (VUK, md.124).

Maliye Bakanlığı'nın söz konusu şikâyet başvurusunu reddetmesi halinde şikâyet başvurusunun reddedildiğine ilişkin tebligatın alındığı ya da İYUK'un 11. maddesi gereğince reddedilmiş sayıldığı[352] tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde söz

[350] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.,** 147.
[351] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.,** 146.
[352] İYUK m.11: 60 gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde iptal davası açılabilir.[353] Düzeltme ve şikâyet işlemleri, Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde toplam vergi davaları içerisinde ortalama olarak % 9 gibi önemli bir orana sahiptir.

3.3.1.6. Gelir Vergisi

Gelir üzerinden alınan mali, ekonomik ve sosyal açıdan önemli bir vergi olan Gelir Vergisi, ülkemizde günümüzdeki anlamıyla 1950'den bu yana uygulanmaktadır.[354] Şahsi bir vergi olan Gelir Vergisi, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını göz önünde bulundurarak çeşitli muafiyet ve istisnalara yer vermektedir.[355] Gelir Vergisi Kanunu geliri, *bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı* (GVK, md.1) olarak tanımlamaktadır. Kanunun 2. maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar 7 başlık halinde; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olarak sayılmaktadır (GVK, md.2).

Gelir Vergisi Kanunu, çok kapsamlı ve karmaşık yapıya sahip bir kanundur. İçeriğinde 7 kazanç ve irada ilişkin vergilendirme rejimlerine yer verilmekte, birçok muafiyet ve istisna düzenlenmektedir. Bu nedenle birçok uyuşmazlığın çıkması normaldir. Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2015 yılı itibariyle % 22'dir.[356] Önemli bir gelir kaynağı olan Gelir Vergisi'nin 2015 yılı ocak ayı itibariyle faal mükellef sayısı, 1.796.709'dur. Gelir Vergisi ile ilgili vergi uyuşmazlıkları da, toplam uyuşmazlıklar içerisinde % 6 oranında paya sahiptir.

3.3.1.7. Kurumlar Vergisi

Gelir üzerinden alınan vergiler, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi'dir. Gerçek kişilerin kazançları Gelir Vergisi'ne tabi iken Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilmiş olan kurumların kazançları da Kurumlar Vergisi'ne tabidir. Ülkemizde kurumların ayrı bir kanunla vergilendirilmesi, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlamış, 55 yılı aşkın bir süre uygulandıktan sonra 2006 yılında 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 1 0cak 2007 tarihinden itibaren de yeni Kurumlar Vergisi Kanunu uygulanmaya başlamıştır.[357]

---

[353] Kızılot ve Kızılot, 2009, **a.g.k.,** 150.
[354] A. Akdoğan (2009). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi.* (9. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, s.181-184.
[355] Ş. Aksoy (2010). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi.* (6. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi, s.149.
[356] GİB, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm (Erişim tarihi: 09.06.2016).
[357] N. Bilici (2013). *Türk vergi sistemi.* (31. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 103.

Kurumlar Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2015 yılı itibariyle % 8'dir. 2015 yılı ocak ayı itibariyle de faal Kurumlar Vergisi mükellef sayısı, 674.674'tür. Kurumlar Vergisi, hem mükellef sayısı olarak hem de vergi gelirleri içerisindeki payı itibariyle Gelir Vergisi'nden geride kalmış bir vergidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu da birçok muafiyet ve istisna uygulamalarına yer vermektedir. Kurumlar Vergisi'nde vergilendirilenlerin kurum olması nedeniyle vergi ödevlerinin daha profesyonelce yerine getirildiği düşünülmektedir. Bu nedenle uyuşmazlık noktalarının bu açıdan daha az olması beklenirken, gene de önemli oranda uyuşmazlık olduğu görülmektedir. Kurumlar Vergisi'nin vergi uyuşmazlıkları içerisindeki oranı ise, % 2'dir.

Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında cezalar ile ödeme emirleri önemli oranda dava edilmektedir. Vergi konuları itibariyle uyuşmazlıkların, toplam vergi gelirleri içerisinde almış oldukları paylarla orantılı olduğu sonucuna varılabilir.

3.3.2. Vergi dava sayılarındaki artış ve azalışların değerlendirilmesi

Vergi mahkemelerinde 2010-2014 döneminde yıl içinde açılan, bir önceki yıldan devren gelen ve yıl içinde sonuçlanan davalara ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 3.4. : *Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Sayıları (2010-2014)*

Yıllar	Bir önceki Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	Sonuçlanan
2010	341	1.563	45	1.949	1503
2011	446	967	15	1.428	1207
2012	221	782	27	1.030	776
2013	254	1.123	36	1.413	1100
2014	313	991	31	1.335	1052

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınan verilerden faydalanılarak Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.4. incelendiğinde Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde ilgili yıllarda açılan davalarda yıllar itibariyle artış ve azalışların olduğu görülmektedir. 2010 yılında 1563 olan dava sayısı 2011 yılında 967'ye; 2012 yılında da 782'ye düşmüştür. 2013 yılında ise

artış gözlemlenmekte ise de 2014 yılında tekrardan düştüğü görülmektedir. Aşağıda yer alan tablo 7'de ise Türkiye geneli vergi davalarına ilişkin sayısal verilere yer verilmiştir.

Tablo 3.5. : *Türkiye Geneli Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları (2010-2014)*

Yıllar	Geçen yıldan devren gelen	Yıl içinde açılan	Bozularak gelen	Toplam
2010	76533	130134	5795	212462
2011	88673	83375	3701	175749
2012	33661	97180	5542	136383
2013	53251	109141	6241	168683
2014	47382	96036	5240	148658

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Tablo 3.5. incelendiğinde görülmektedir ki; dava sayılarındaki artış ve azalışlar Eskişehir ili ile benzerlik göstermektedir. Türkiye genelinde yıl içinde açılan vergi dava sayıları 2010 yılında 130.134 iken 2011'de 83.375'e düşmüştür. 2012 ve 2013'te tekrar artış yaşanmıştır. 2014 yılında ise yıl içinde 96.036 dava açılmıştır.

Türkiye genelinde dava sayılarında, 2010 yılından 2014 yılına gelindiğinde % 26 oranında azalma görülmektedir. Eskişehir ilinde ise 2010 yılından 2014 yılına gelindiğinde % 36 oranında azalma görülmektedir. Her iki durumda da dava sayılarında azalma yaşanmakla birlikte, Eskişehir ilinde bu azalma daha fazla gerçekleşmiştir. Vergi davalarındaki azalmanın nedeni, vergi denetimlerinde azalma, nüfusta azalma, mükellef sayılarında azalma, yargılamanın hakkaniyete uygun olması neticesinde vergi idaresince gerçekleştirilen idari işlemlerin hukuka uygunluğu, alternatif çözüm yollarının etkin bir şekilde işlemesi gibi durumlardan kaynaklanabilmektedir.

3.3.2.1. Vergi denetimleri

Esasında yükümlülerin beyanı üzerine tarhiyatı öngören Türk vergi sistemi, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu denetim mekanizması yoluyla kontrol etmektedir. Türk vergi sisteminde yer alan denetim mekanizmaları; yoklama, inceleme, bilgi toplama ve aramadır.

Yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yoklamaya yetkili olanlar tarafından yoklama gerçekleştirilmektedir (VUK, md.327). Yoklama; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılmaktadır (VUK, md.128).

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak amacıyla da vergi incelemeleri yapılmaktadır (VUK, md.134). Vergi incelemeleri; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler (VUK, md.135).

Tablo 3.6. : *Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (2010-2014)*

Yıllar	**Denetlenen mükellef sayısı**	**Kesilen usulsüzlük cezası**
2010	3.753.669	150.326.505
2011	3.462.338	128.094.973
2012	4.428.127	150.437.509
2013	2.829.606	95.589.664
2014	2.321.716	78.787.648

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı performans programları, http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Tablo 3.6., Türkiye genelinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olan görevliler tarafından yapılan denetim sonuçlarını göstermektedir. 2010'da 3.753.669 mükellef denetlenirken 2011 yılında denetlenen mükellef sayısı 3.462.338'e düşmüştür. 2012 yılında ise denetimde bir önceki yıla göre yaklaşık % 30'luk bir artış yaşanmıştır. 2013 yılında ise bir önceki yıla göre yaklaşık % 40 oranında bir düşüş yaşanmıştır. Bunun nedeni olarak Türkiye'de yaşanan bir takım siyasi olayların etkisi olduğu düşünülmektedir. 2014 yılında da denetimde azalma % 15 oranında devam etmiştir. Bunun da nedeni olarak Türkiye'de 2014 yılında Cumhurbaşkanı'nın ilk defa halk tarafından seçilecek olması ve bu nedenle de Türkiye'deki yoğun seçim çalışmalarının etkisi olduğu düşünülmektedir.

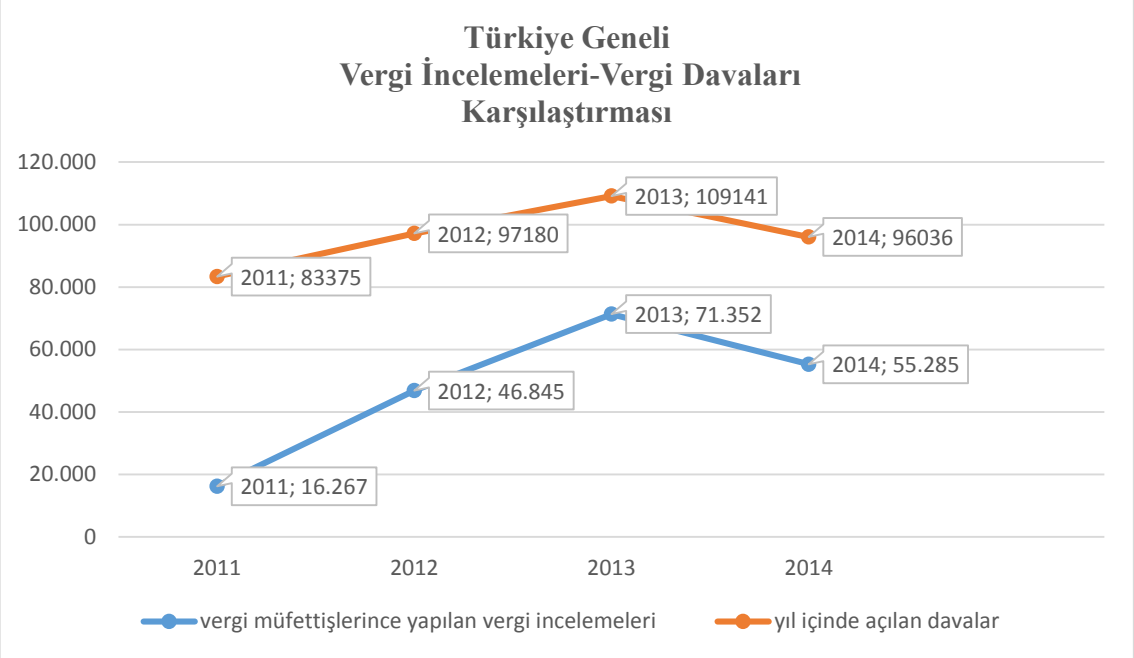
Tablo 3.7. : *Türkiye Genelinde Vergi Müfettişlerince Yapılan Vergi İncelemeleri (2011-2014)*

Yıllar	İncelenen mükellef sayısı	Tarhı istenilen vergi tutarı (TL)	Kesilmesi istenilen ceza (TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları
http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dciSsil8zCRLPP9XnV0K5Q==-H7deC+LxBI8=&dt=0&nm=1048 (Erişim tarihi: 04.05.2016)

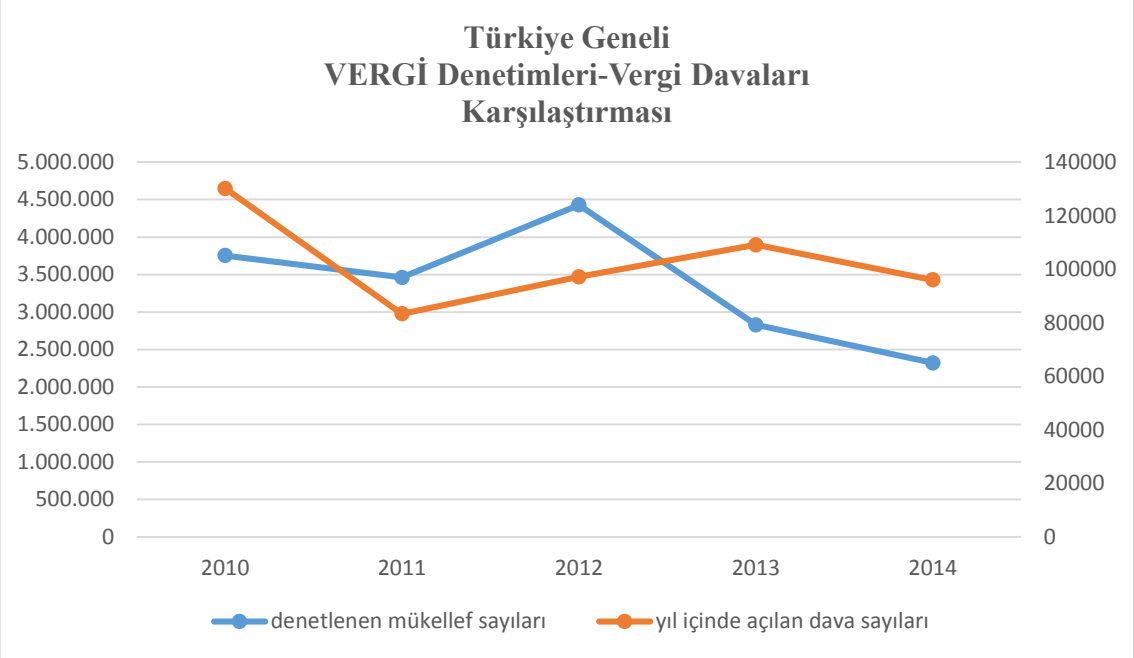
Tablo 3.7., vergi müfettişleri tarafından yapılan inceleme sonuçlarını göstermektedir. 2011 yılında 16.267 mükellef incelenirken 2012 yılında incelenen mükellef sayısında bir önceki yıla göre yaklaşık 3 katlık bir artış yaşanmıştır. 2013 yılında bir önceki yıla göre incelenen mükellef sayısında % 60'lık bir artış yaşanmıştır. 2014 yılına gelindiğinde incelenen mükellef sayısında 2011 yılına göre yüksek miktarda artış yaşanırken bir önceki yıl olan 2013 yılına göre % 20 oranında bir düşüş görülmektedir. Tablo 3.6. ve tablo 3.7'deki sayısal verileri Türkiye geneli vergi davaları ile karşılaştırmak; denetimlerin ne derece davalardaki artış ve azalışlar ile örtüştüğünü görmek açısından faydalı olacaktır.

Şekil 3.3. : *Türkiye Geneli Vergi İncelemelerindeki Artış ve Azalışlar ile Dava Sayılarındaki Artış ve Azalışlar (2011-2014)*



Şekil 3.3., vergi incelemelerindeki artış ve azalışların dava sayılarındaki artış ve azalışlar ile karşılaştırmasını göstermektedir. Şekil 3.3.'te 2011 yılından 2014 yılına kadar olan dava sayılarındaki artış ve azalışların vergi incelemelerindeki artış ve azalışlar ile aynı eğilimde olduğu görülmektedir. Yani vergi incelemeleri arttıkça dava sayıları da artmakta; vergi incelemeleri azaldıkça da dava sayıları azalmaktadır.

Şekil 3.4. : *Türkiye Geneli Vergi Denetimlerindeki Artış ve Azalışlar ile Dava Sayılarındaki Artış ve Azalışlar (2010-2014)*



Şekil 3.4., vergi denetimlerindeki artış ve azalışların dava sayılarındaki artış ve azalışlar ile karşılaştırmasını göstermektedir. Şekil 3.4.'te 2010-2015 döneminde 2013 yılı hariç olmak üzere vergi denetimlerindeki artış ve azalışlar ile vergi davalarındaki artış ve azalışların eş güdümlü olduğu görülmektedir. Sadece 2013 yılında vergi denetimlerinde ciddi oranda düşüş yaşanırken vergi davalarında artış gerçekleşmiştir. Dolayısıyla genel olarak vergi denetimleri artarken vergi dava sayıları da artmakta; denetim oranları düşerken de vergi dava sayıları da düşmektedir. Türkiye genelinde denetim oranları ile dava sayıları arasında pozitif bir ilişki kurmak mümkündür.

Tablo 3.8. : *Türkiye Genelinde Kesilen Usulsüzlük Cezaları ve Karara Bağlanan Dava Sayıları (2010-2014)*

Yıllar	Kesilen usulsüzlük cezası[358]	Karara bağlanan vergi cezalarına ilişkin dava sayıları[359]
2010	150.326.505	32752
2011	128.094.973	27683
2012	150.437.509	19391
2013	95.589.664	20850
2014	78.787.648	22400

Tablo 3.8.'deki veriler incelendiğinde görülmektedir ki, vergi inceleme elemanlarınca kesilen usulsüzlük cezalarındaki artış ve azalışlar ile vergi cezalarına ilişkin dava sayılarındaki artış ve azalışlar benzerlik göstermektedir. 2012 yılı haricinde kesilen usulsüzlük cezaları sürekli olarak azalmıştır. Vergi cezalarına ilişkin vergi davaları ise 2010 yılına kıyaslandığında genel olarak düşmüştür. Dolayısıyla kesilen cezalar arttıkça vergi davaları da artmakta; azaldıkça vergi davaları da azalmaktadır.

Sonuç olarak vergi denetimleri aracılığıyla kesilen cezaların ve salınan vergilerin arttığı dönemlerde, dava sayılarının da arttığı; cezalarda ve salınan vergilerde azalmanın olduğu dönemlerde ise dava sayılarının da azaldığı yukarıdaki sayısal verilerden anlaşılmaktadır. Dolayısıyla denetimler ile dava sayıları arasında pozitif bir ilişkinin olduğu gözlemlenmiştir.

[358] Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları
http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dciSsil8zCRLPP9XnV0K5Q==-H7deC+LxBI8=&dt=0&nm=1048 (Erişim tarihi: 04.05.2016)
[359] Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü 2014 yılı istatistik yayını
http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

3.3.2.2. Nüfus dağılımı

Eskişehir ili yargı çevresi ve Türkiye geneline ilişkin nüfus verileri tablo 3.9'da gösterilmektedir.

Tablo 3.9. : *2010-2014 Dönemi Nüfus Dağılımı*

İLLER	2010 Yılı	2011 Yılı	2012 Yılı	2013 Yılı	2014 Yılı
Eskişehir	764 584	781 247	789 750	799 724	812 320
Kütahya	590 496	564 264	573 421	572 059	571 554
Bilecik	225 381	203 849	204 116	208 888	209 925
Türkiye geneli	73 722 988	74 724 269	75 627 384	76 667 864	77 695 904

Kaynak: http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist Erişim tarihi: (03.02.2016)

Tablo 3.9.'daki nüfus verilerine göre Türkiye'de 2010'dan bu yana nüfus sürekli artmıştır. 2010 yılından 2014 yılına gelindiğinde nüfusta % 5,3'lük bir artış olduğu görülmektedir. Eskişehir ilinde de 2010-2014 yılları arasında nüfusta düzenli olarak bir artış görülmektedir. Kütahya ve Bilecik illerinde ise nüfusta azalış-artış şeklinde bir dalgalanma görülmektedir. Eskişehir yargı çevresi olarak Eskişehir, Kütahya ve Bilecik illerinin 2010 yılında toplam nüfusu 1.580.461'dir. 2014 yılında ise 1.593.799'dur. Eskişehir ili yargı çevresinde nüfus yönünde az da olsa bir artışın gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla 2010-2014 yılları arasındaki dava sayılarında görülen azalmanın gerek Türkiye genelinde gerek Eskişehir ili yargı çevresinde nüfustaki azalma ile ilgili doğrudan bir ilgisi olmadığı düşünülmektedir.

3.3.2.3. Mükellef sayıları

Eskişehir ili yargı çevresi ve Türkiye geneline ilişkin Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi faal mükellef sayıları tablo 3.10'da gösterilmektedir.

Tablo 3.10. : *2010-2015 Dönemi Faal Mükellef Sayıları*

Mükellefler	2010 yılı (ocak ayı)	2011 yılı (ocak ayı)	2012 yılı (ocak ayı)	2013 yılı (ocak ayı)	2014 yılı (ocak ayı)	2015 yılı (ocak ayı)
Kurumlar Vergisi (Türkiye Geneli)	640.987	653.620	664.520	660.944	661.341	674.674
Gelir Vergisi (Türkiye Geneli)	1.684.948	1.695.504	1.708.617	1.765.599	1.776.356	1.796.709
Katma Değer Vergisi (Türkiye Geneli)	2.252.806	2.275.863	2.299.861	2.347.181	2.357.339	2.389.682
Kurumlar Vergisi (Eskişehir İli))	5.024	5.161	5.421	5.433	5.566	5.661
Gelir Vergisi (Eskişehir İli))	19.419	19.485	19.458	20.293	20.687	20.784
Katma Değer Vergisi (Eskişehir İli))	23.749	23.921	24.169	24.970	25.494	25.657
Kurumlar Vergisi (Bilecik İli))	979	996	979	968	965	957
Gelir Vergisi (Bilecik İli))	4.379	4.339	4.299	4.377	4.404	4.311
Katma Değer Vergisi (Bilecik İli))	5.347	5.313	5.243	5.289	5.318	5.222
Kurumlar Vergisi (Kütahya İli))	2.312	2.355	2.397	2.392	2.423	2.328
Gelir Vergisi (Kütahya İli))	10.062	10.079	9.942	1.087	9.755	9.626
Katma Değer Vergisi (Kütahya İli))	12.455	12.477	12.388	12.480	12.179	11.899

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr.) 2010-2015 yıllarına ilişkin mükellef sayılarına ait verilerden faydalanılarak Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.10.'daki mükellef sayılarına ilişkin verilere bakıldığında Türkiye geneli Kurumlar Vergisi faal mükellef sayısı 2010 yılında 640.897 iken 2015 yılı ocak ayına gelindiğinde bu sayı, 674.674'e çıkmıştır. Gelir Vergisi faal mükellef sayısı; 2010 yılında 1.684.948 iken bu sayı 2015 yılı ocak ayında 1.796.709'e çıkmıştır. Katma Değer Vergisi faal mükellef sayısı ise, 2010 yılında 2.252.806 iken, 2015 yılı ocak ayında 2.389.682'ye çıkmıştır.

Eskişehir, Kütahya ve Bilecik illerinde ise Kurumlar Vergisi mükellef sayısı 2010 yılında toplam 8.315 iken bu sayı 2015 yılı ocak ayına gelindiğinde 8.946'ya çıkmıştır. Gelir Vergisi'nde, 2010 yılında 33.860 olan mükellef sayısı, 2015 yılı ocak ayında 34.721'e çıkmıştır. Katma değer

vergisi mükellef sayısı ise, 2010 yılında 41.551 iken 2015 yılı ocak ayında bu sayı 42.778'e çıkmıştır.

Hem Kurumlar Vergisi hem Gelir Vergisi hem de Katma Değer Vergisi mükellef sayıları bakımından gerek Türkiye genelinde gerek Eskişehir ili yargı çevresinde sürekli artış olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla 2010-2014 yılları arasında davalarda meydana gelen azalmanın mükellef sayılarıyla doğudan ilişkili olmadığı düşünülmektedir.

3.3.2.4. İdari işlemlerin hukuka uygunluğu

İdari işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını değerlendirebilmek için söz konusu idari işlemlerin yargıya intikal etmesi gerekir. Bu noktada birinci aşamada ilk derece mahkemesince verilen kararların kimin lehine sonuçlandığı; ikinci aşamada da vergi yargısında ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlar ile itiraz/istinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemesi ve/veya temyiz merci olan Danıştay kararlarının birbiriyle örtüşüp ötüşmediği araştırılmalıdır. Eğer 2010-2014 yılları arasında vergi mahkemesince verilen kararlarda idarenin haklılık oranı artmışsa ve bu kararlar da üst derece mahkemesinde onanmışsa idarenin yapmış olduğu işlemlerin hukuka uygun olduğu söylenebilir. İdarenin yapmış olduğu işlemlerin hukuka uygunluğu noktasında kararlılık göstermesiyle dava sayılarındaki azalış eğiliminin benzerlik taşıdığı düşünülebilir. Yükümlünün dava yolundan elde etmeyi umduğu beklenen değerin düşük olması durumunda dava sayısı azalacaktır.[360]

Yaptığı işlemlerde kararlı bir şekilde ve hukuka uygun olarak ilerleyen bir idarenin yapmış olduğu işlemlerin yargıya taşınmasında yükümlü aleyhine davanın sonuçlanma ihtimali yüksektir. Bu durumda yükümlülerin uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan, idari aşamada çözüme kavuşturması onların lehine olacaktır. Çünkü yükümlünün davayı kaybetmesi halinde söz konusu tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalara bir de gecikme faizi ve yargılama giderleri (yargı harçları, avukatlık ücreti, tanık, bilirkişi, tebligat masrafları gibi) de eklenerek yükümlüden tahsil edilmesi söz konusudur. Böyle bir durumda yükümlünün idareye başvurarak söz konusu uyuşmazlığı idari aşamada çözüme kavuşturması daha rasyonel bir davranış olacaktır.[361] Böylece hem yargı giderlerinden

[360] R. Dönmez (2000). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına hukuk ve iktisat teorisi açısından yaklaşım. *Yaklaşım Dergisi, Y. 8, S. 91,* s. 91.
[361] Dönmez, 2000, **a.g.k.,** 90.

hem de gecikme faizinden kurtulacak ve de söz konusu ilave tarhiyat ve cezalarda indirimden yararlanacaktır.

2010-2014 yılları arası 5 yıllık karar dağılımlarının ortalamasına bakıldığında, Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde karara bağlanan davaların % 21'i vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin hukuka uygun olduğu yönünde; % 40'ı ise hukuka uygun olmadığı yönündedir. Yani yükümlülerin davalarında haklılık oranı % 40 iken vergi idaresinin % 21'dir. Esastan incelenip de karara bağlanan davaların karar türlerine bakıldığında ise, davaların %50'sinin vergi idaresi işlemlerinin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle iptal edildiği; % 35'inde vergi idaresi işlemlerinin hukuka uygun olduğu, davacının talebinin reddedildiği; % 15'inde de vergi idaresi işlemlerinin kısmen hukuka uygun olduğu yönünde kararların verildiği görülmektedir. Yükümlünün lehine sonuçlanan davalar en çok 2013 ve 2014 yıllarında gerçekleşmiştir. Vergi idaresi lehine sonuçlanan davaların en fazla olduğu yıl ise 2011 yılıdır.

2010-2014 yılları arasında Danıştay ve bölge idare mahkemelerinde ilk derece mahkemesi kararlarına yapılan temyiz ve itiraz başvuruları sonucunda ilk derece mahkemesi kararlarının; ortalama olarak Danıştay'da, % 84'ü; bölge idare mahkemelerinde ise % 96'sı onanmıştır.[362]

Genel olarak değerlendirildiğinde, vergi idaresi aleyhine karar verilmesi yükümlülerin dava açma arzularını artırmaktadır. Mahkemelere başvurulardaki artış ve azalışların idari işlemlerin hukuka uygunluğu yönünde kararların fazlaca verildiği yılları takip eden yıllarda düştüğü; idari işlemlerin hukuka uygun olmadığı yönünde verilen kararların arttığı yılları takip eden yıllarda ise arttığı görülmektedir. Örneğin 2011 yılı, vergi idaresi lehine sonuçlanan davaların en fazla olduğu yıldır. 2012 yılında 2011 yılına göre yaklaşık % 20 oranında açılan dava sayısında düşüş yaşanmıştır. Dolayısıyla idari işlemlerin hukuka uyun olup olmadığı yönünde mahkemece karar verilmesi ile dava sayılarının artış ve azalışları arasında ilişki olduğu düşünülmektedir.

3.4. İdari Yargıda İş Yükü

Başlangıçta varlık sebebi kamu yararı ve hizmetlerinin işleyişini gözetmek ve korumak olan idari yargının, zaman içinde birey hak ve özgürlüklerinin kamu gücü ve kamu yararı karşısında korunmasının değer kazanmasıyla birlikte en önemli

[362] Ayrıntılı bilgi için bkz. s. 157 ve devamı.

görevlerinden biri birey hak ve özgürlükleri korumak olmuştur.[363] Bu durum yargıya olan talebin de artmasına neden olmaktadır. Kuşkusuz idari yargıya yönelik talebin artma nedeni sadece bu durum ile sınırlı değildir. Bunun yanında, nüfusun artması, ticari faaliyetlerin artması, toplumun hak arama bilincinin gelişmesi de yargıya olan talebi gün geçtikçe arttırmıştır. Yargısal hizmetlere yönelik talebin yoğunluğu başka faktörlerin etkisiyle birlikte yargının iş yükünün artmasına neden olmakta; bu durum da yargının verimliliğini düşürmektedir. [364] Aşağıdaki tabloda idari yargıda görev alan hâkim sayıları gösterilmektedir.

Tablo 3.11. : *İdari Yargıda Hâkim-Savcı Sayıları (2010-2014)*

Yıllar	İdari hâkim	Vergi hâkimi	Bölge idare mahkemesi hâkimi	Danıştay tetkik hâkimi	Danıştay savcısı	Toplam
2010	559	269	120	142	7	1.097
2011	475	255	132	189	8	1.059
2012	468	251	158	183	8	1.068
2013	499	248	162	174	9	1.092
2014	596	354	196	178	9	1.333

Kaynak: HSYK- 2014 yılı faaliyet raporu http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html (Erişim tarihi: 26.04.2016).

Tablo 3.11. incelendiğinde görülmektedir ki, 2010 yılında Türkiye genelinde 559 idari hâkim, 269 vergi hâkimi ve 120 bölge idare mahkemesi hâkimi yer almaktadır. 2014 yılına gelindiğinde ise, idari hâkim sayısı 596, vergi hâkimi sayısı 354 ve bölge idare mahkemesi hâkimi de 196 olmuştur. İdari yargıda görevli hâkim sayılarında 5 yıl içerisinde yaklaşık % 22 artış olduğu gözlemlenmektedir. Hâkim başına düşen dosya sayısı, İdari yargıda görevli hâkim sayılarının yeterli olup olmadığına dair bir gösterge olabilir.

[363] TÜSİAD, 1998, **a.g.k.,** 56.
[364] Çelik, 2015, **a.g.k.,** 80.

Tablo 3.12. : *İdari Yargıda Hâkim Başına Düşen Dosya Sayıları, (2004-2014)*

Yıllar	İdari yargı hâkim sayısı[365]	Mahkemelere gelen dava dosya sayısı	Bir hâkime düşen dosya sayısı	Bir hâkimin yıl içinde çıkardığı dosya sayısı
2004	496	334.684	675	435
2005	502	390.312	778	490
2006	690	469.308	680	454
2007	889	478.339	538	368
2008	887	482.251	544	381
2009	962	515.918	536	370
2010	950	585.233	616	407
2011	895	584.963	654	464
2012	877	533.426	608	463
2013	909	579.036	637	456
2014	1.147	582.183	508	378

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/222.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

2004 - 2014 yılları arasında Türkiye'de idari yargıda görev alan hâkim sayısı 496'dan 1147'ye çıkmıştır. Hâkim sayısında % 100'ün üzerinde bir artış görülmektedir. Dava sayılarına bakıldığında ise, 2004 yılında 334.684 olan dava dosya sayısı, 2014 yılında 582.183'e çıkmıştır. Bu davaların, %29,9'u bölge idare mahkemelerinde, %44,6'sı idare mahkemelerinde, %25,5'i de vergi mahkemelerinde bulunmaktadır. 2014 yılındaki davalardan %74,6'sı karara bağlanmıştır. Bu oran bölge idare mahkemelerinde %94,7, idare mahkemelerinde % 64,5, vergi mahkemelerinde % 68,7'dir.[366] Dosya sayılarında % 75'e yakın bir artış gözlemlenmektedir.

Bir hâkime düşen dosya sayısı 2004 yılında 675 iken 2014 yılında 508'e düşmüştür. 2014 yılında bir hâkimin yıl içinde çıkardığı dosya sayısı ise 378'dir. Basit bir hesaplama yapıldığında hâkimlere düşen dosyalarının bir yıl içinde çıkarılabilmesi için 400 hâkime daha ihtiyaç olduğu görülmektedir. İdari mahkemelerin son on yıllık çalışma eğilimine

[365] Tablo 3.11. ile tablo 3.12.'te yer alan hâkim sayıları arasındaki farkın nedeni, tablo 3.12.'de Danıştay tetkik hâkimleri ile Danıştay savcıları dâhil edilmeden hesaplama yapılmasından kaynaklanmaktadır.

[366] Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/adalet_ist_2014.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2016).

bakıldığında; toplam dava sayısında %49,2'lik artış olduğu görülmektedir.[367] İdari yargıda dosyaların birikmesi bir sonraki yıla devretmesi iş yükünün fazla olduğunun bir göstergesidir. Ayrıca bir hâkimin yıl içinde 378 dosya çıkarması da incelenmesi gereken bir başka durumdur. Tatil günleri çıkarıldığında bir hâkim tarafından bir gün içerisinde yaklaşık 2 dosyanın çıkarıldığı görülmektedir. Bu durum ister istemez kararların niteliklerini sorgulanır hale getirmektedir.

Yargıda iş yükünün fazla olması, etkinliği azaltabilecek bir durumdur. Yargının etkin bir şekilde çalışması için hâkimler üzerindeki iş yükünün de azaltılması gerekmektedir. Mevcut hâkim sayısının artırılması ile birlikte yargıya intikal eden dava sayılarının da düşürülmesi iş yükü üzerinde pozitif etki gösterecektir. Ancak dava sayılarını azaltma hedefine ulaşmak için yükümlülerin hukuk devletinin bir gereği olan dava açma hakkı engellenmemelidir. Bunun için alternatif mekanizmaların etkin hale getirilmesi faydalı olacaktır. Burada da idari çözüm yolları devreye girmektedir. Yargıdaki iş yükünün azalmasına katkı sağlayabilecek olan idari çözüm yollarının çeşitlendirilerek bu yollara başvuruların tanıtımının yapılarak teşvik edilmesi, yükümlülerin yeterince bilgilendirilmesi ve idari çözüm yollarının cazibeli hale getirilmesi gerekmektedir.

3.4.1. Danıştay iş yükü

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir (DK, md.1). Vergi yargılamasını da içeren idari yargı düzeninde en üst düzey yargı organı olan Danıştay, bir yandan idari uyuşmazlıklarla ilgili en üst düzey yargı yeri iken, diğer yandan belirli idari görevleri de olan bir kurumdur.

Danıştay, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceleyip karara bağlamaktadır. Danıştay, vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak, vergi mahkemelerince kurul halinde verilen kararlara, temyiz mercii olarak bakmaktadır. Ancak idari yargılama usulünde istinaf yargılama sistemine geçilmesiyle birlikte vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargılama mercii olan vergi mahkemelerinin kararlarına

[367] Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/pdf/Bulten_2014.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2016).

karşı önce bölge idare mahkemelerine başvurulacak ve belli bir miktarı aşan davalar, Danıştay'da temyiz edilecektir.[368]

Tablo 3.13. : *Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları (2004-2014)*

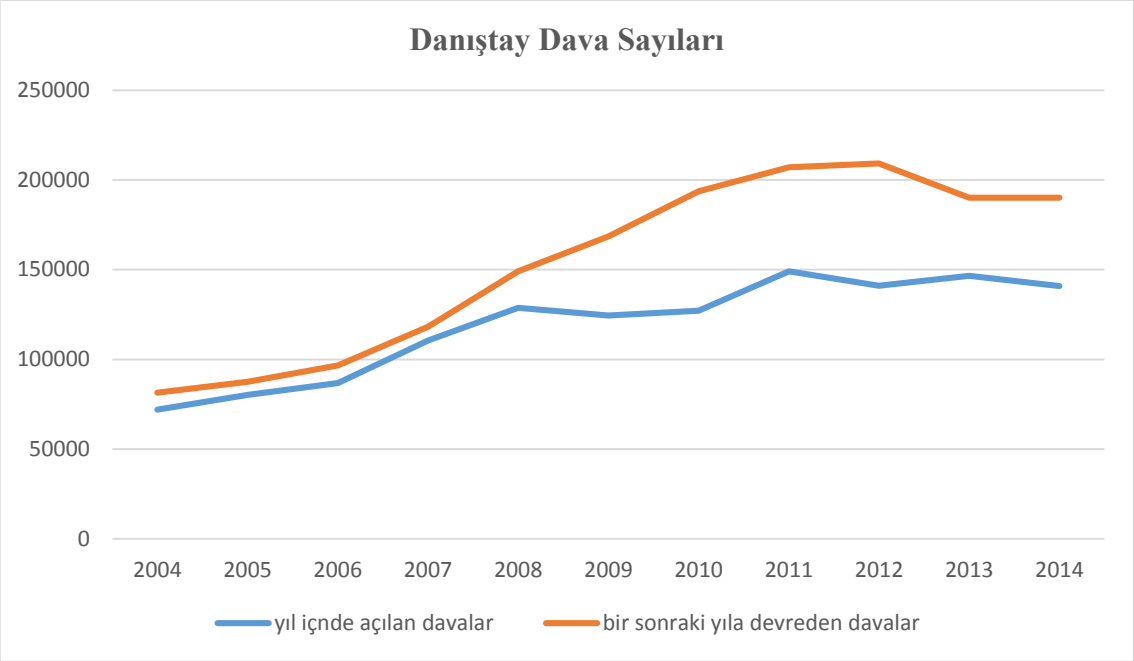
Yıllar	Geçen yıldan devren gelen	Yıl içinde açılan	Toplam	Yıl içinde çıkan	Bir sonraki yıla devreden	Temizlenme oranı (%)	Ortalama görülme süresi (gün)
2004	67842	72031	139873	58512	81361	81	411
2005	75231	80194	155425	67940	87485	85	395
2006	81534	86878	168412	71786	96626	83	404
2007	94454	110535	205989	86703	118286	78	388
2008	118286	128676	246962	97818	149144	76	425
2009	149144	124464	273608	105146	168462	84	498
2010	168462	127040	295502	101753	193749	80	570
2011	193749	148997	342746	135751	206995	91	507
2012	206758	141132	347890	138627	209263	98	535
2013	208907	146624	355531	165501	190030	112	460
2014	190047	140885	330932	140815	190117	100	486

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/264.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Tablo 3.13. incelendiğinde görülmektedir ki, Danıştay'da 2004 yılından 2014 yılına kadar yıl içinde açılan davalarda sürekli olarak artış yaşanmıştır. Aynı zamanda dosya yığılmaları da sürekli olarak artmış ve her yıl artarak bir sonraki yıla devretmiştir.

[368] Ayyıldız, 2015, **a.g.k.,**145-146.

Şekil 3.5: *Danıştay Dava Sayıları (2004-2014)*



Şekil 3.5., Danıştay'da 2004 yılından 2014 yılına kadar davaların sürekli arttığını, bu durumla eş güdümlü olarak bir sonraki yıla devreden dava sayılarında da sürekli bir artışın gerçekleştiğini göstermektedir. Yoğun iş yükü altında ezilen Danıştay'ın acilen esas görevi olan danışma ve içtihat merciine dönüştürülmesi gerekmektedir. Danıştay'ın iş yükünü önemli oranda hafifletecek olan istinaf mahkemelerinin bir an önce faaliyete geçirilmesi gerekmektedir.

3.4.2. Bölge idare mahkemeleri iş yükü

Bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bölge idare mahkemeleri, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceleyip kesin olarak karara bağlamaktadır. Ancak, 28 Haziran 2014 tarihinde bazı kanunlarda değişiklik yapılmasını öngören 6545 sayılı Kanun ile birlikte bölge idare mahkemelerinin görev tanımına "*istinaf başvurularını inceleyerek karara bağlamak"* ibaresi eklenmiş ve *"yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar"* ibaresi ise kaldırılmıştır. Böylelikle bazı miktar ve sınırlardaki davalarda, bölge idare mahkemelerinin kararları kesin kılınmış; belirtilen sınırları aşan davalarda ise bölge idare mahkemelerinde verilen kararların da Danıştay'da temyiz edilebileceği hükme

bağlanmıştır (İYUK, md.46). İstinaf mahkemeleri haline dönüşen bölge idare mahkemeleri araştırmanın yapıldığı zaman aralığında henüz istinaf mahkemeleri olarak faaliyete geçirilmediğinden İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikten önceki hali dikkate alınarak değerlendirme yapılmıştır.

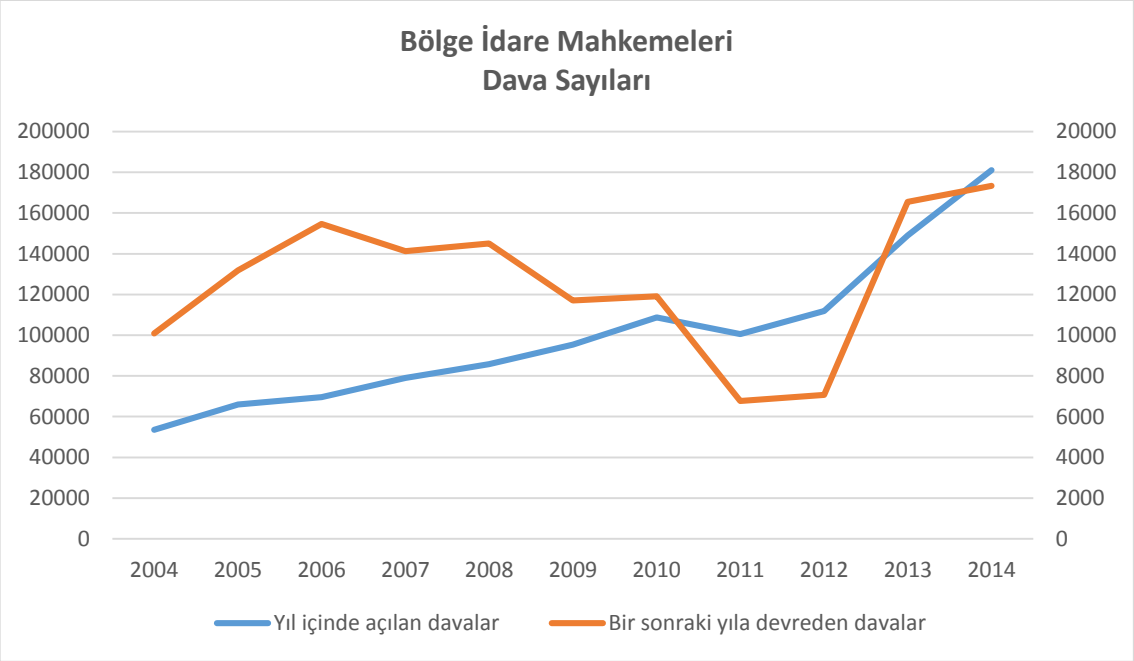
Tablo 3.14. ***:*** *Bölge İdare Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014)*

Yıllar	Geçen yıldan devren gelen	Yıl içinde açılan	Toplam	Yıl içinde çıkan	Bir sonraki yıla devreden	Temizlenme oranı (%)	Ortalama görülme süresi (gün)
2004	6373	53512	59885	49799	10086	93	57
2005	10086	66027	76113	62933	13180	95	65
2006	13180	69578	82758	67294	15464	97	75
2007	15464	78960	94424	80301	14123	102	67
2008	14123	85745	99868	85356	14512	100	60
2009	14516	95423	109939	98233	11706	103	49
2010	11706	108666	120372	108459	11913	100	39
2011	11906	100612	112518	105752	6766	105	33
2012	6766	111816	118582	111518	7064	100	22
2013	7060	148908	155968	139426	16542	94	29
2014	9243	181045	190288	172959	17329	96	27

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/249.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Tablo 3.14. incelendiğinde görülmektedir ki, bölge idare mahkemelerinde yıl içinde açılan dava sayılarında sürekli olarak artış gerçekleşmiştir. Bir sonraki yıla devreden dava sayılarında ise yıllar itibariyle bazı zamanlarda artışlar olurken bazı zamanlarda da azalışlar gerçekleşmiştir.

Şekil 3.6: *Bölge İdare Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014)*



Şekil 3.6. incelendiğinde görülmektedir ki bölge idare mahkemelerinde yıl içinde açılan davalar 2004-2014 döneminde genel itibariyle sürekli olarak artmıştır. Ancak bir sonraki yıla devreden davalarda 2004'ten 2007'ye kadar artış yaşanırken 2007'den 2012'ye kadar sürekli olarak düşüş gerçekleşmiştir. 2013'te ise bir sonraki yıla devreden dava sayıları tekrardan artmaya başlamış ve 2014'te de artış devam etmiştir. Ancak Danıştay ile karşılaştırıldığında dava dosya sayıları itibariyle aralarında çok ciddi farkın olduğu görülmektedir. Burada da istinaf mahkemelerinin bir an önce faaliyete geçirilmesinde yarar olduğu ortaya çıkmaktadır. Çünkü istinaf mahkemelerinin sayısı düşürülürken daire sayısı artırılacaktır. Bu durum ihtisaslaşmaları artıracak; ihtisaslaşmanın artmasıyla da daha hızlı bir şekilde kararlar verilecektir.

3.4.3. Vergi mahkemelerinde iş yükü

Vergi davalarında ilk derece görevli mahkemeler vergi mahkemeleridir. Türkiye'de 2014 yılı itibariyle faal 55 vergi mahkemesi bulunmaktadır.

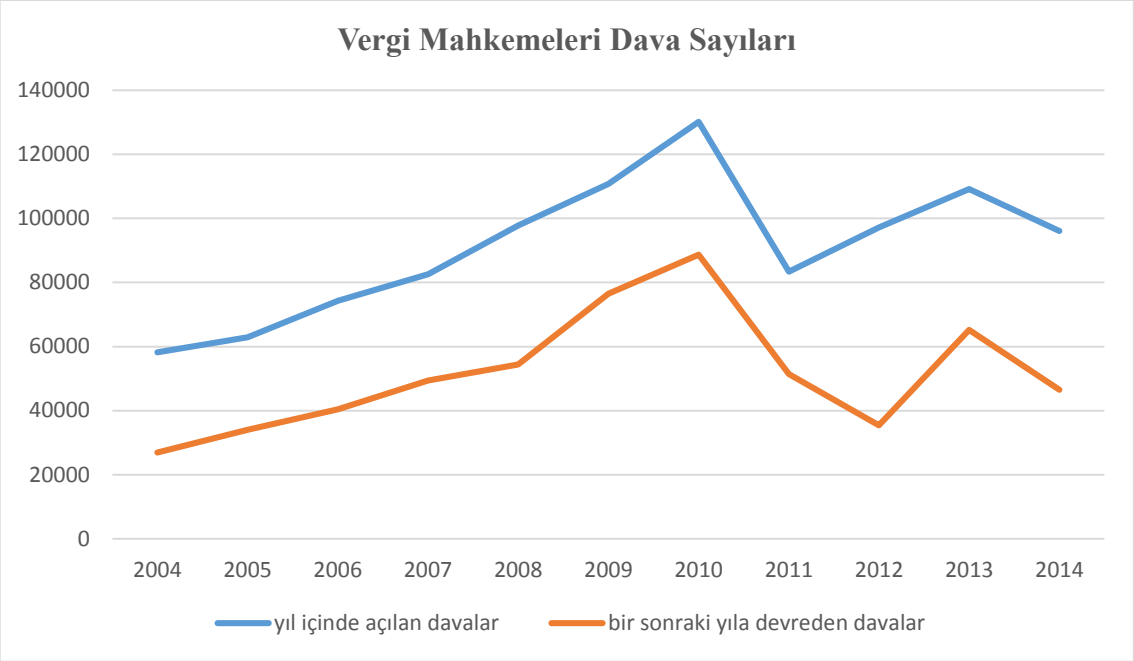
Tablo 3.15. : *Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014)*

Yıllar	Geçen yıldan devren gelen	Yıl içinde açılan	Bozularak gelen	Toplam	Yıl içinde çıkan	Bir sonraki yıla devreden	Temizlenme oranı (%)	Ortalama görülme süresi (gün)
2004	26527	58225	2962	87714	60749	26965	104	158
2005	26965	62941	2583	92489	58511	33978	93	177
2006	40434	74327	3803	112108	71674	40434	96	179
2007	49360	82623	5477	128534	79174	49360	96	193
2008	72177	97802	5500	152662	98292	54370	100	185
2009	76533	110733	5528	188438	111904	76534	101	235
2010	76533	130134	5795	212462	123791	88671	95	229
2011	88673	83375	3701	175749	124303	51446	149	239
2012	33661	97180	5542	136383	100919	35464	103	122
2013	53251	109141	6241	168683	103509	65174	94	195
2014	47382	96036	5240	148658	102128	46530	106	166

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Tablo 3.15. incelendiğinde görülmektedir ki, vergi mahkemelerinde yıl içinde açılan dava sayıları 2004-2010 döneminde sürekli artmıştır. 2011-2014 döneminde ise artış ve azalışlar yaşanmıştır. Bir sonraki yıla devreden dava sayılarında ise, 2004-2011 döneminde sürekli olarak artış gerçekleşirken 2012-2014 döneminde artış ve azalışlar yaşanmıştır.

Şekil 3.7: *Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları (2004-2014)*



Şekil 3.7. incelendiğinde, 2004-2010 döneminde vergi davalarında yıl içinde açılan davaların sürekli arttığı; 2011 yılında düştüğü, 2012 yılından itibaren tekrar arttığı ve 2014 yılında ise tekrardan düştüğü görülmektedir. Bir sonraki yıla devreden dava sayılarında ise 2004-2010 döneminde dava sayıları sürekli artmış, 2011 ve 2012 yıllarında ise düşmüştür. 2013 yılında tekrar bir sonraki yıla devreden dava sayılarında artış gerçekleşmiş ve 2014 yılında ise tekrardan düşmüştür. Yıl içinde açılan davalar ile bir sonraki yıla devreden davalarda artış ve azalışlar aynı eğilimi takip etmektedir. Mahkemelerin yıl içinde açılan dava sayısına yakın sayıda dosyayı sonuçlandırma gayretinde olduğu tablolardan anlaşılmaktadır.

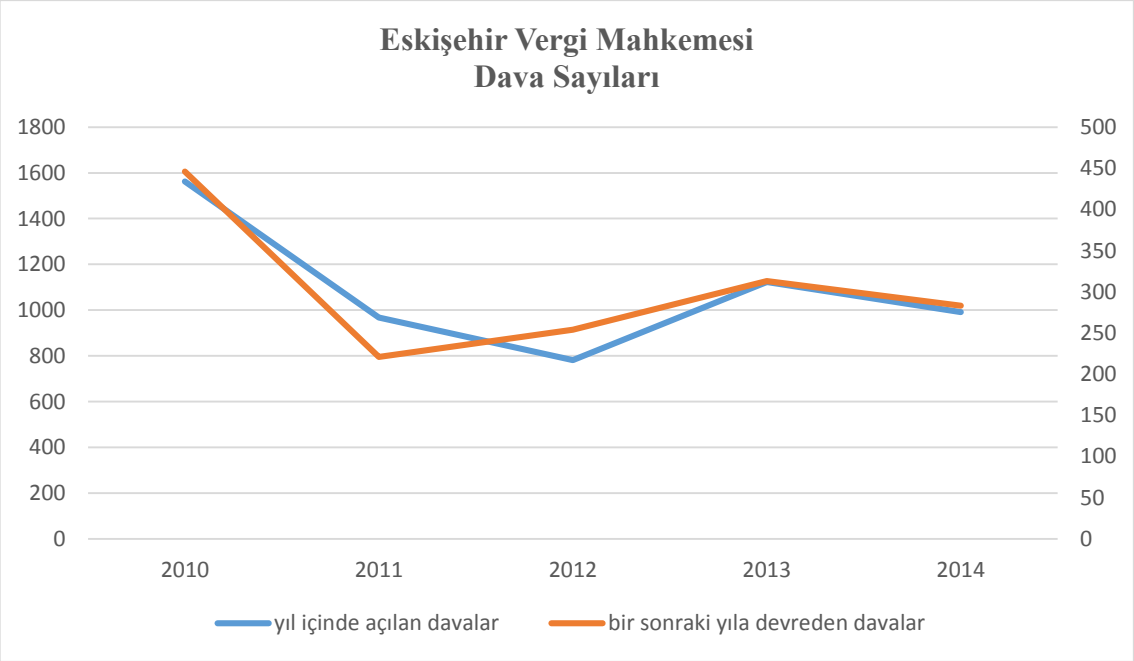
Tablo 3.16. : *Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Sayıları (2010-2014)*

Yıllar	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	Yıl İçinde Çıkan	Bir Sonraki Yıla Devreden	Temiz-lenme oranı (%)	Ortala-ma Görülme Süresi (Gün)
2010	341	1.563	45	1.949	1.503	446	96	108*
2011	446	967	15	1.428	1.207	221	124	67**
2012	221	782	27	1.030	776	254	99	108
2013	254	1.123	36	1.413	1.100	313	98	90
2014	313	991	31	1.335	1.052	283	106	103

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınan verilerden faydalanılarak Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2010-2014 döneminde yıl içinde açılan vergi davalarında (2013 yılı hariç) sürekli düşüş gerçekleşmiştir. Bir sonraki yıla devreden dava sayılarında da (2013 yılı hariç) sürekli düşüş gerçekleştiği gözlemlenmektedir.

Şekil 3.8. : *Eskişehir Vergi Mahkemesi Dava Sayıları (2010-2014)*



* 108 gün; dosya işleme süresi formülü kullanılarak bulunmuştur.
** 67 gün; dosya işleme süresi formülü kullanılarak bulunmuştur.

Şekil 3.8. incelendiğinde görülmektedir ki, Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde yıl içinde açılan davalar ile bir sonraki yıla devreden davalar aynı eğilimde olarak 2010 yılından 2013 yılına kadar sürekli azalmış, 2013 yılında bir artış yaşanmış ise de 2014 yılında tekrardan azalma eğilimi devam etmiştir.

3.5. Yargılamanın Hakkaniyete Uygunluğu

İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde verilen kararlar tek hâkimle görülen davalarda bölge idare mahkemesine itiraz edilmekte; heyetle görülen davalar ise temyiz kanun yolu ile Danıştay'a götürülmektedir. Yargılamanın hakkaniyete uygun olabilmesi için en az iki dereceli bir yargılamanın olması ve ilk derece mahkemesi kararı ile üst derece mahkemesi kararlarının örtüşmesi gerekmektedir.

3.5.1. Eskişehir Vergi Mahkemesi karar türleri

Tablo 3.17.: *Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde Yıllar İtibariyle Verilen Karar Türleri (2010-2014)*

Yıllar	Red	%	İptal	%	İlk inceleme üzerine red	%	Kısmen iptal-kısmen ret	%	Diğer-leri	%	Genel toplam
2010	234	**15,6**	616	**41**	155	**10,3**	288	**19,2**	210	**14**	1503
2011	297	**24,6**	315	**26,1**	80	**6,6**	78	**6,5**	437	**36,2**	1207
2012	169	**21,8**	244	**31,4**	161	**20,7**	89	**11,4**	113	**14,6**	776
2013	247	**22,5**	564	**51,3**	124	**11,3**	74	**7**	91	**8**	1100
2014	217	**20,6**	517	**49,1**	91	**8,6**	135	**12,8**	92	**8,7**	1052

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınan verilerden faydalanılarak Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2010 yılında karara bağlanan dava sayısı 1503'tür. Bu davalardan 234'ünde (%15,6) vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemin hukuka uygun olduğu yönünde; 616'sının (% 41) ise hukuka uygun olmaması nedeniyle yapılan idari işlemin iptali yönünde karar verilmiştir. Ayrıca 288 davada ise idari işlemin kısmen hukuka uygun olduğu kısmen olmadığı yönünde karar verilmiştir. 1503 davadan 155 dava da ilk inceleme üzerine reddedilmiştir. Yani davaların % 10,3'lük kısmı hatalı açılmıştır.

İlk inceleme üzerine verilen red kararlarının nedeni ise; dilekçelerin İYUK'da belirtilen dilekçe şekil şartlarına uymaması, görevli ve yetkili olmayan vergi mahkemesinde dava açılması, dosya esas kaydının kapatılması gibi nedenlerdir. Tabloda yer alan diğer kategorisinde ise, süreler yönünden reddedilen davalar, merci tayini, bağlantılı davalar, karar verilmesine yer olmadığı gibi nedenlerle dosyanın esasına girilmeden verilen kararlar yer almaktadır. Esastan incelenip de karar verilen dava sayısı 1138'dir. 1138 davanın % 21'inde vergi idaresi haklı iken, % 54'ünde davacı olan vergi yükümlüsü haklı bulunmuştur. % 25'lik kısmında ise vergi yükümlüsü kısmen haklı bulunmuştur. Bu oran, vergi idaresinin yargıya intikal etmiş olan idari işlemlerinin % 54'ünün tamamen, %25'inin ise kısmen hukuka uygun olmadığını, yani idarenin yapmış olduğu işlemlerin % 79'unun kısmen veya tamamen hukuka uygun olmadığını göstermektedir.

Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2011 yılında karara bağlanan toplam dava sayısı 1207'dir. Bu davalardan 297'sinde (% 24,6) vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemin hukuka uygun olduğu yönünde; 315'inde (% 26,1) ise hukuka uygun olmaması nedeniyle yapılan idari işlemin iptali yönünde karar verilmiştir. 78 davada ise idari işlemin kısmen hukuka uygun olduğu kısmen olmadığı yönünde karar verilmiştir. 1207 davadan 80'i de ilk inceleme üzerine reddedilmiştir. Yani davaların % 6,6'lık kısmı hatalı açılmıştır. Esastan incelenip de karar verilen dava sayısı 690'dır. 690 davanın % 43'ünde vergi idaresi haklı iken, davacı olan vergi yükümlülerinin ise davaların % 46'sında tamamen % 11'inde de kısmen haklı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin % 57'sinin kısmen veya tamamen hukuka uygun olmadığı görülmektedir. Bir önceki yıla göre vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerde hukuka uygun davranma noktasında gelişmenin olduğu sonucuna varılmaktadır.

Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2012 yılında karara bağlanan toplam dava sayısı 776'dır. Bu davalardan 169'unda (% 21,8) vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemin hukuka uygun olduğu yönünde 244'ünde (% 31,44) ise hukuka uygun olmaması nedeniyle yapılan idari işlemin iptali yönünde karar verilmiştir. 89 davada ise idari işlemin kısmen hukuka uygun olduğu kısmen olmadığı yönünde karar verilmiştir. 776 davadan 161'i de ilk inceleme üzerine reddedilmiştir. Davaların yaklaşık % 21'lik kısmı hatalı açılmıştır. Bu oran çok yüksektir. Esastan incelenip de karar verilen dava sayısı 502'dir. 502 davanın % 33,5'inde vergi idaresi haklı iken, % 48,5'inde davacı olan vergi yükümlüsü tamamen; % 21'inde de kısmen haklı bulunmuştur. Dolayısıyla vergi

idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin % 69,5'inin kısmen veya tamamen hukuka uygun olmadığı görülmektedir. Bir önceki yıla göre vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerde hukuka uygun davranma noktasında gerileme olmakla birlikte 2010 yılına nazaran iyileşmenin olduğu görülmektedir.

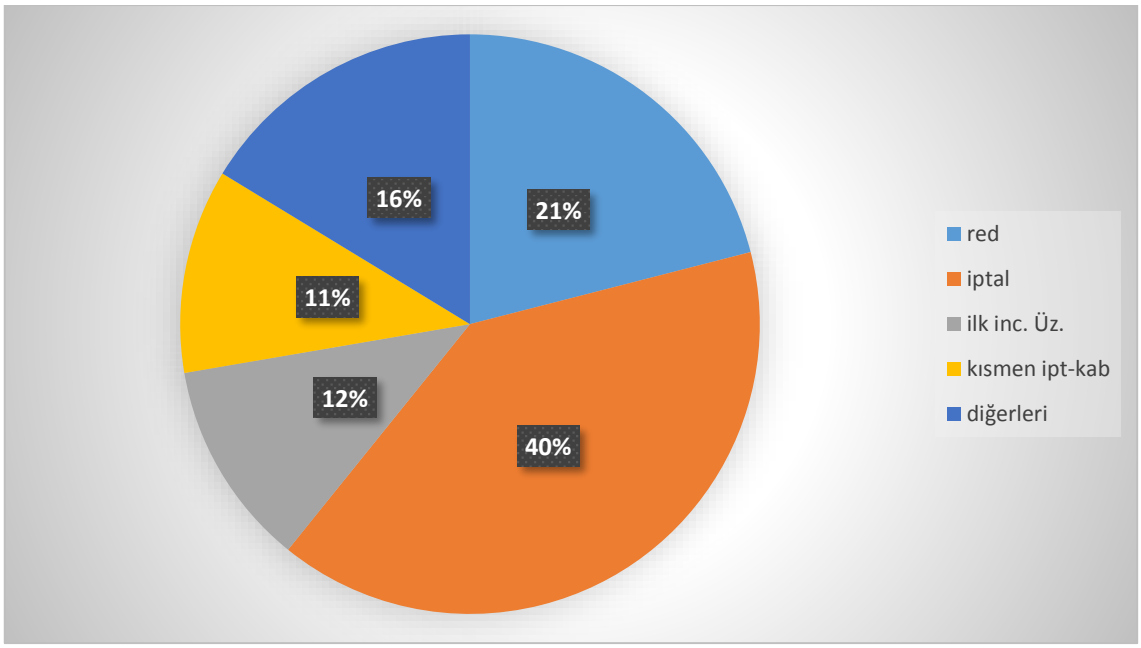
Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2013 yılında karara bağlanan dava sayısı 1100'dür. Bu davalardan 247'sinde (% 22,5) vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemin hukuka uygun olduğu yönünde 564'ünde (% 51,3) ise hukuka uygun olmaması nedeniyle yapılan idari işlemin iptali yönünde karar verilmiştir. 74 davada ise idari işlemin kısmen hukuka uygun olduğu kısmen olmadığı yönünde karar verilmiştir. 1100 davadan 124'ü de ilk inceleme üzerine reddedilmiştir. Davaların yaklaşık % 11'lik kısmı hatalı açılmıştır. Bu oran yüksek olmasına rağmen bir önceki yıla göre olumlu yönde gelişme göstermektedir. Esastan incelenip de karar verilen dava sayısı 885'tir. 885 davanın %28'inde vergi idaresi haklı iken, % 64'ünde davacı olan vergi yükümlüsü tamamen, %8'inde de kısmen haklı bulunmuştur. Dolayısıyla vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin % 72'sinin kısmen veya tamamen hukuka uygun olmadığı görülmektedir. 2013 yılında önceki yıllara göre vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerde hukuka uygun davranma noktasında çok fazla gerileme olduğu görülmektedir. 2013 yılında karara bağlanan davaların yaklaşık % 60'ı Katma Değer Vergisi, ödeme emri ve vergi cezaları ile ilgilidir.

Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2014 yılında karara bağlanan dava sayısı 1052'dir. Bu davalardan 217'sinde (% 20,6) vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemin hukuka uygun olduğu yönünde 517'sinde (% 49,1) ise hukuka uygun olmaması nedeniyle yapılan idari işlemin iptali yönünde karar verilmiştir. 135 davada ise idari işlemin kısmen hukuka uygun olduğu kısmen olmadığı yönünde karar verilmiştir. 1052 davadan 91'i de ilk inceleme üzerine reddedilmiştir. Davaların yaklaşık % 8,6'lık kısmı hatalı açılmıştır. Bu oran yüksek olmasına rağmen bir önceki yıla göre olumlu yönde gelişme göstererek düşmüştür. Esastan incelenip de karar verilen dava sayısı 869'dur. 869 davanın % 25'inde vergi idaresi haklı iken, % 60'ında davacı olan vergi yükümlüsü tamamen, % 15'inde de kısmen haklı bulunmuştur. Dolayısıyla vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin %75'inin kısmen veya tamamen hukuka uygun olmadığı görülmektedir. 2014 yılında karara bağlanan davaların % 50'si Katma Değer Vergisi, ödeme emri ve vergi cezaları ile

ilgilidir. 2013 ve 2014 yılları vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerde hukuka uygun davranma noktasında gerilemenin fazla yaşandığı yıllardır.

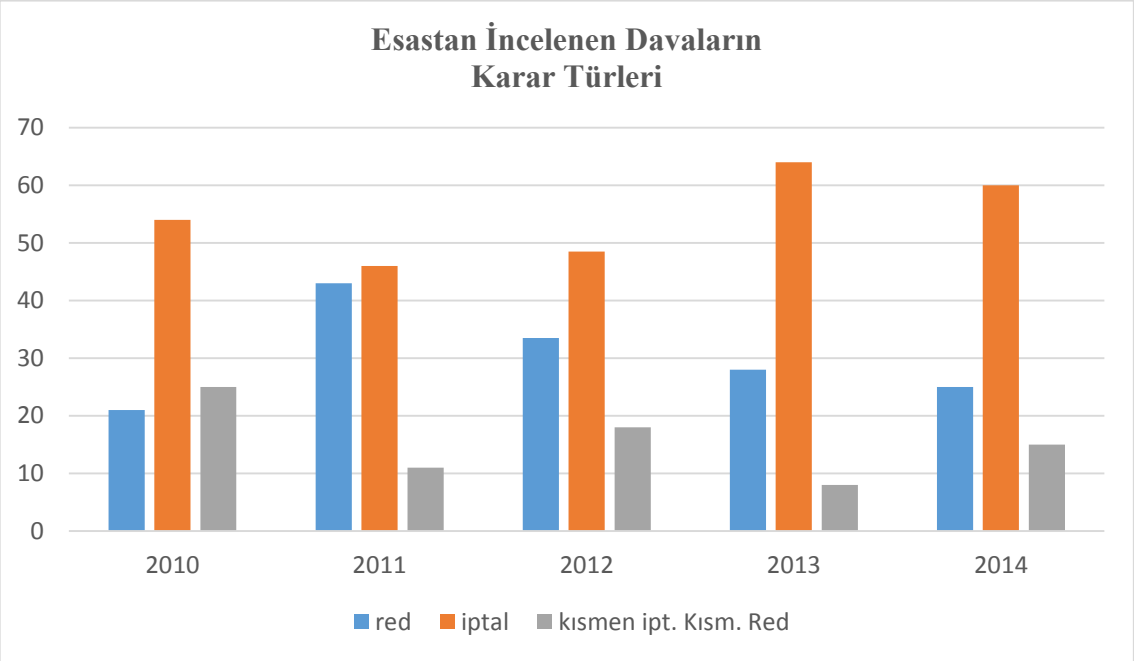
2010-2014 döneminde, davacı taraf olan vergi yükümlülerinin açmış olduğu ve esasına girilerek incelenmiş olunan davaların ortalama olarak % 65'inden fazlasında idari işlemlerin kısmen veya tamamen hukuka uygun olmadığına karar verilmiştir.

Şekil 3.9. : *Eskişehir Vergi Mahkemesi Karar Dağılımları (2010-2014)*



Şekil 3.9., 2010-2014 yılları arası 5 yıllık karar dağılımlarının ortalamasını göstermektedir. Buna göre, Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde karara bağlanan davaların % 21'i vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin hukuka uygun olduğunu; % 40'ının ise hukuka uygun olmadığını göstermektedir. Başka bir deyişle yükümlülerin davalarında haklılık oranı % 40 iken vergi idaresinin % 21'dir. Hatalı açılan davalar ise %12'lik bir paya sahiptir. Bu oranın yüksek olması yükümlülerin hukuki yardım (avukat yardımı) almadığı ya da avukatların veya meslek mensuplarının vergi davaları konusunda yetersiz olduğu sonucuna götürmektedir.

Şekil 3.10. : *Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde Esastan İncelenen Davaların Karar Türleri (2010-2014)*



Şekil 3.10., esastan incelenip de karara bağlanan davaların karar türlerini göstermektedir. Buna göre, 5 yılın ortalamalarına bakıldığında davaların %50'sinin vergi idaresi işlemlerinin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle iptal edildiği; % 35'inde vergi idaresi işlemlerinin hukuka uygun olduğu, davacının talebinin reddedildiği; % 15'inde de vergi idaresi işlemlerinin kısmen hukuka uygun olduğu yönünde kararların verildiği görülmektedir. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde verilen kararlarda davacı konumda olan vergi yükümlülerinin lehine verilen kararlar, idarenin lehine verilen kararlardan sürekli fazla olmuştur. Ancak bu durum 5 yıl boyunca dalgalanma göstermektedir. İstikrarlı bir şekilde artış veya azalış olmamaktadır. Yükümlünün lehine sonuçlanan davalar en çok 2013 ve 2014 yıllarında gerçekleşmiştir. Vergi idaresi lehine sonuçlanan davaların en fazla olduğu yıl ise 2011 yılıdır. 2011 ve 2012 yıllarında vergi yükümlüsü lehine sonuçlanan davalar % 50'nin altındadır. Açılan davaların kısmen iptal kısmen red ile sonuçlandığı davalarda ise en fazla sonuç % 25 ile 2010 yılında gerçekleşmiştir. 2013 yılında bu oran % 10'un altında; diğer yıllarda ise % 10'un üzerinde gerçekleşmiştir.

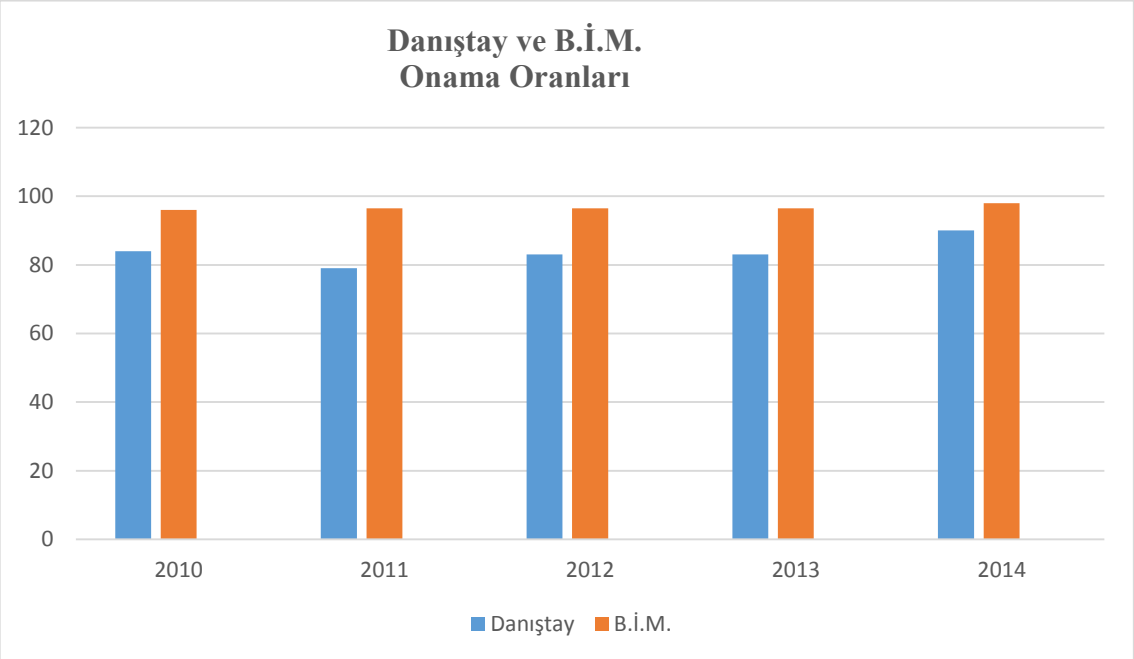
2010 yılından 2011 yılına gelindiğinde vergi idaresi işlemlerinde hukuka uygunluk artış göstermektedir. Ancak 2011 yılından sonra 2014 yılına kadar vergi idaresi işlemlerinin hukuka uygunluğu sürekli azalma eğilimindedir.

Sonuç olarak Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 5 yılın (2010-2014) ortalamasına bakıldığında yaklaşık olarak yükümlülerin davalarında % 65 oranında kısmen veya tamamen haklı bulunduğu görülmektedir. Yargılamanın hakkaniyete uygunluğunun değerlendirilebilmesi için ilk derece mahkemesi kararlarının ne kadarının üst derece mahkemeleri tarafından onandığının incelenmesi gerekmektedir. Aşağıda üst derece mahkemeleri olan Danıştay ve bölge idare mahkemelerinin karar türleri incelenecektir.

3.5.2. Danıştay ve bölge idare mahkemeleri karar türleri

2010-2014 yılları arasında Danıştay ve bölge idare mahkemelerinde ilk derece mahkemesi kararlarına yapılan temyiz ve itiraz başvuruları sonucunda ilk derece mahkemesi kararlarının ne kadarının onandığı, yargılamanın hakkaniyete uygunluğunun ölçülmesi açısından önemlidir.

Şekil 3.11. : *Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri Onama Oranları (2010-2014)*



Şekil 3.11., 2010-2014 yılları arasında Danıştay ve bölge idare mahkemelerinde ilk derece mahkemesi kararlarına yapılan temyiz ve itiraz başvuruları sonucunda ilk derece mahkemesi kararlarının ne kadarının onandığını göstermektedir. 2010 yılında Danıştay'da vergi mahkemesi kararlarının % 84'ü; bölge idare mahkemelerinde % 96'sı onanmıştır. 2011 yılında Danıştay'da vergi mahkemesi kararlarının % 79'u; bölge idare mahkemelerinde ise % 96,5'i onanmıştır. 2012 yılında Danıştay'da vergi mahkemesi

kararlarının % 83'ü; bölge idare mahkemelerinde ise % 96,5'i onanmıştır. 2013 yılında ise Danıştay'da vergi mahkemesi kararlarının % 83'ü; bölge idare mahkemelerinde % 96,5'i onanmıştır. Son olarak 2014 yılına gelindiğinde ise Danıştay'da vergi mahkemesi kararlarının % 90'ı; bölge idare mahkemelerinde ise % 98'i onanmıştır. İstikrarlı bir şekilde vergi mahkemesi kararlarının Danıştay ve bölge idare mahkemeleri tarafından onandığı yani kararların yerinde olduğu görülmektedir.

Yargılamanın hakkaniyete uygunluğunun bir göstergesi olan ilk derece mahkemesi kararları ile üst derece mahkemesi kararlarının örtüşmesi durumu Türk vergi yargısında büyük oranda kendini göstermektedir. Yukarıda belirtilen veriler ışığında Türk vergi yargısında yargılamanın hakkaniyete uygun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi kararlarının yerinde olduğu büyük oranda üst derece mahkemeleri tarafından doğrulanmış ve 2010-2014 yılları arasında Türk vergi yargısında yargılamanın hakkaniyete uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Türk vergi yargısının, yargılamanın hakkaniyete uygun olması ölçütü bakımından etkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3.6. Yargılamanın Makul Sürede Yapılması

Yargılamanın makul sürede yapılmasında iki ölçüt kullanılmaktadır. Birincisi dosyaların temizlenme oranı, ikincisi de dosya işleme süresi/davaların ortalama görülme süresidir. Temizlenme oranı, mahkemelerin dava yığılmasına yol açmaksızın gelen davalar ile başa çıkıp çıkmama durumunu göstermektedir. Temizlenme oranı biten davaların yeni açılan davalara bölünmesiyle bulunan değerin yüz ile çarpılması sonucunda elde edilir. Matematiksel olarak şu şekilde ifade edilir.

$$Temizlenme\ oranı = \frac{Sonuçlanan\ davalar}{Yıl\ içinde\ açılan\ davalar}\ X\ 100$$

Temizlenme oranın % 100'e yakın olması, mahkemenin belirli bir zaman içerisinde yeni açılan dava sayısına yakın sayıda davayı bitirebilme yeteneğini göstermektedir.[369]

Dosya işleme süresi, temizlenme oranı yanında mahkemelerin dava akışıyla nasıl başa çıktığı konusunda bilgi veren bir diğer göstergedir. Dosya işleme süresi, mahkemenin yeni açılan bir davayı ne kadar sürede çözüme kavuşturacağının ölçülmesi

[369] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (2014). *Avrupa yargı sistemleri (2012 verileriyle) adaletin etkililiği ve kalitesi.* CEPEJ Çalışmaları No: 20, s.199 http://www.sgb.adalet.gov.tr/ekler/yayin/cepej-raporu-2015-turkce.pdf (Erişim tarihi: 26.05.2016).

bakımından önemlidir. Süre sonunda görülmeyi bekleyen dava sayısının biten dava sayısına bölünerek bulunan değerin 365 ile çarpımı sonucunda dosya işleme süresi hesaplanmaktadır.[370] Matematiksel olarak şu şekilde ifade edilmektedir:

$$\text{Dosya işleme süresi} = \frac{\text{Bekleyen dava sayısı}}{\text{Biten dava sayısı}} X\ 365$$

Dosya işleme süresi bir davanın kaç gün içerisinde görüleceğini tahmini olarak göstermektedir. Dolayısıyla davaların ortalama görülme süresiyle aynı işleve sahiptir.

3.6.1. Danıştay

Tablo 3.18. : *Danıştay Dava Daireleri ve Kurullarında Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014)*

Yıllar	Geçen yıldan devren gelen	Yıl içinde açılan	Toplam	Yıl içinde çıkan	Bir sonraki yıla devreden	Temizlenme oranı (%)	Ortalama görülme süresi (gün)
2010	168462	127040	295502	101753	193749	80	570
2011	193749	148997	342746	135751	206995	91	507
2012	206758	141132	347890	138627	209263	98	535
2013	208907	146624	355531	165501	190030	112	460
2014	190047	140885	330932	140815	190117	100	486

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/264.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

2010-2014 dönemine ilişkin verileri gösteren tablo 3.18. incelendiğinde görülmektedir ki, Danıştay'da dosya temizlenme oranı 2010'dan 2013 yılına kadar sürekli artmıştır. 2014 yılında ise tekrar azalma eğilimine geçmekle birlikte % 100 olarak gerçekleşmiştir. Özellikle 2010-2014 döneminde Danıştay'da yıl içinde açılan dava kadar, yıl içinde sonuçlanan dava bulunmaktadır. Davaların ortalama görülme süresi ise, 2010 yılında 570 gün iken 2011 yılında 507 güne düşmüştür. 2012 yılında tekrar artış göstererek 535 güne çıkmıştır. Ancak 2013 yılında 460 gün ve 2014 yılında da 486 güne

[370] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2014, **a.g.k,** 199.

düşmüştür. Dolayısıyla bu 5 yıllık dönemde Danıştay'da bir dava ortalama olarak yaklaşık 500 gün içerisinde karara bağlanmaktadır. Bu süre oldukça yüksek bir süredir.

Danıştay'da 2010 yılı öncesi dönemde davaların görülme süresine bakıldığında 2003-2009 döneminde davaların ortalama olarak 425 günde karara bağlandığı görülmektedir. 2000-2002 döneminde ise 2000 yılında 401 gün, 2001 yılında 447 gün ve 2002 yılında 443 gün içerisinde karar verildiği görülmektedir.[371] 2000-2002 arası dönemde de ortalama olarak yaklaşık 435 gün içerisinde davalar karara bağlanmıştır. Danıştay'da iş yığılmalarının etkisiyle gün geçtikçe davaların karara bağlanma süresi artmaktadır. 2010-2014 döneminin, 2000-2009 dönemine kıyaslandığında daha kötü bir durumda olduğu görülmektedir.

3.6.2. Bölge idare mahkemeleri

Tablo 3.19. : *Bölge İdare Mahkemelerinde Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014)*

Yıllar	Geçen yıldan devren gelen	Yıl içinde açılan	Toplam	Yıl içinde çıkan	Bir sonraki yıla devreden	Temizlenme oranı (%)	Ortalama görülme süresi (gün)
2010	11706	108666	120372	108459	11913	100	39
2011	11906	100612	112518	105752	6766	105	33
2012	6766	111816	118582	111518	7064	100	22
2013	7060	148908	155968	139426	16542	94	29
2014	9243	181045	190288	172959	17329	96	27

Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/249.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Tablo 3.19. incelendiğinde görülmektedir ki, bölge idare mahkemelerinde dosya temizlenme oranı 2010, 2011 ve 2012 yıllarında % 100 ve üzeri; 2013 yılında % 94 ve 2014 yılında ise % 96 olarak gerçekleşmiştir. Ortalama olarak % 100'e yakın dosya temizlenme oranı söz konusudur. Bu durum, yıl içinde açılan dava sayısı kadar yıl içinde davanın sonuçlandırıldığını göstermektedir. Davaların ortalama görülme süresi ise

[371] Üyümez, 2004, **a.g.k.,** 333.

ortalama bir aydır. Bölge idare mahkemelerinde 2003-2009 döneminde de dosya temizlenme oranı ortalama olarak % 100 dolaylarındadır. Davaların görülme süresi ise 2003-2009 döneminde ortalama olarak 50-55 gün civarındadır. Bu durum, 2010 sonrası dönemde davaların karara bağlanması açısından bölge idare mahkemelerinde olumlu yönde gelişmenin olduğunu göstermektedir.

3.6.3. Vergi mahkemeleri

Tablo 3.20. : *Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014)*

Yıllar	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	Yıl İçinde Çıkan	Bir Sonraki Yıla Devreden	Temizlenme oranı (%)	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
2010	341	1.563	45	1.949	1.503	446	96	108*
2011	446	967	15	1.428	1.207	221	124	67**
2012	221	782	27	1.030	776	254	99	108
2013	254	1.123	36	1.413	1.100	313	98	90
2014	313	991	31	1.335	1.052	283	106	103

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınan verilerden faydalanılarak Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.20., Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2010-2014 yılları arasında açılan, karara bağlanan, bir sonraki yıla devreden dava sayılarıyla davaların ortalama görülme süresi ve dava temizlenme oranlarını göstermektedir. Buna göre; 2010 yılında dosya temizlenme oranı % 96 iken 2011 yılında bu oran % 124 olmuştur. 2012 ve 2013 yılında tekrar %100'ün altına düşen dosya temizlenme oranı 2014 yılına gelindiğinde tekrardan % 100'ün üzerine çıkmıştır. Dolayısıyla Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde yıl içinde açılan dava sayısı kadar dosya, yıl içinde karara bağlanmaktadır. Bu da dosya yığılmalarının önüne geçerek yargılamada iş yükü yoğunluğu nedeniyle dosyaların yüzeysel incelenmesi olasılığını bu açıdan engelleyecek bir durumdur.

* 108 gün; dosya işleme süresi formülü kullanılarak bulunmuştur.
** 67 gün; dosya işleme süresi formülü kullanılarak bulunmuştur.

Davaların ortalama görülme süresi açısından 5 yıllık ortalamaya bakıldığında Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde bir davanın sonuçlanma süresi ortalama 96 gündür. Ancak bu durum bütün davaların ortalaması alınarak belirlenmiş tahmini bir süredir. Davaların büyüklüğü, kapsamı, türü vs. sürenin belirlenmesinde etkilidir. Bu nedenle söz konusu Eskişehir yargı çevresinde bulunan bir vergi uyuşmazlığının Eskişehir Vergi Mahkemesi'ne intikal etmesi sonucu 100 gün içerisinde karara bağlanacağı tahmin edilmektedir.

Tablo 3.21. : *Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Davaların Temizlenme Oranı ve Ortalama Görülme Süresi (2010-2014)*

Yıllar	Geçen yıldan devren gelen	Yıl içinde açılan	Bozularak gelen	Toplam	Yıl içinde çıkan	Bir sonraki yıla devreden	Temizlenme oranı (%)	Ortalama görülme süresi (gün)
2010	76533	130134	5795	212462	123791	88671	95	229
2011	88673	83375	3701	175749	124303	51446	149	239
2012	33661	97180	5542	136383	100919	35464	103	122
2013	53251	109141	6241	168683	103509	65174	94	195
2014	47382	96036	5240	148658	102128	46530	106	166

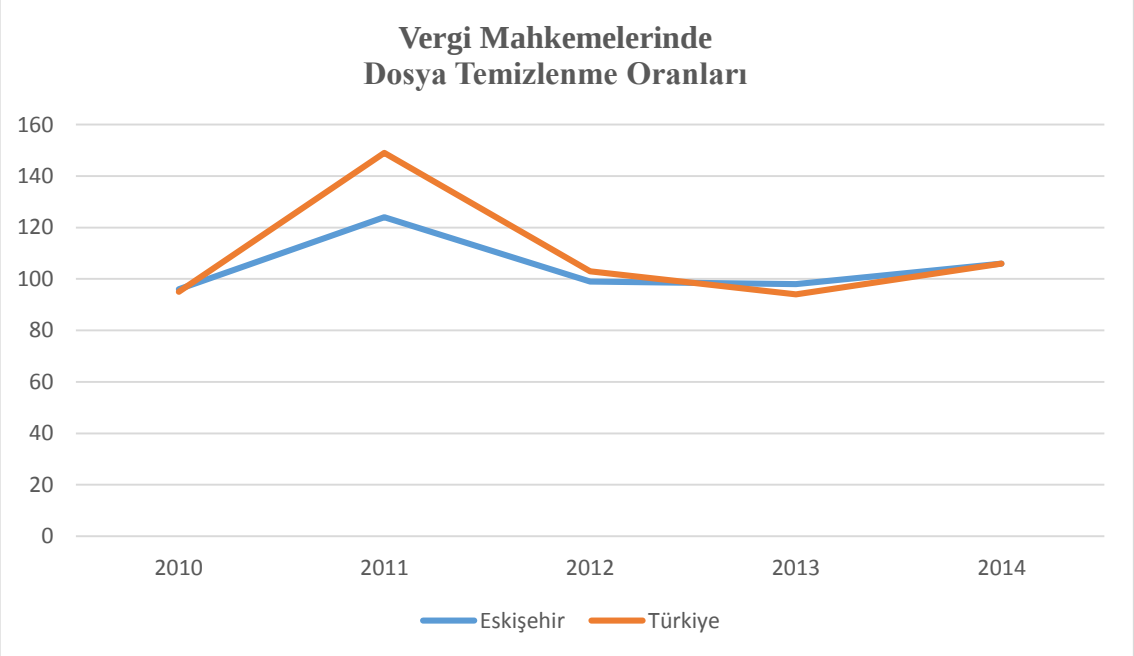
Kaynak: http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Tablo 3.21., vergi mahkemelerinde 2010-2014 yılları arasında açılan, karara bağlanan, bir sonraki yıla devreden dava sayılarıyla davaların ortalama görülme süresi ve dava temizlenme oranını göstermektedir. Buna göre; 2010 yılında dosya temizlenme oranı % 95 iken 2011 yılında bu oran % 149 olmuştur. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde de buna benzer bir şekilde temizlenme oranında 2010'dan 2011 yılına gelindiğinde artış olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise, 2011 yılında yıl içinde açılan dava sayılarında bir önceki yıla göre hem Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde hem de Türkiye geneli vergi mahkemelerinde büyük oranda düşüşün gerçekleşmesidir. 2012, 2013 ve 2014 yıllarında ise genel olarak dosya temizlenme oranında 2011 yılına nazaran düşüş gerçekleşmekle

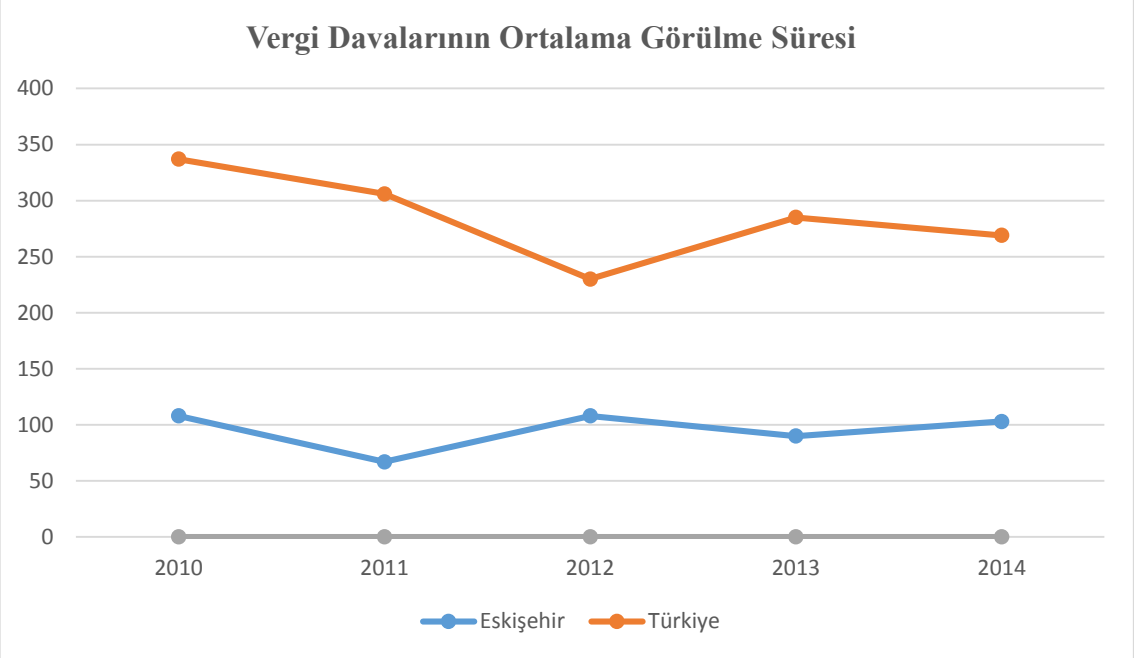
birlikte 2010 yılı ile kıyaslandığında aynı düzeyde olduğu görülmektedir. 2011 yılı bir yana bırakıldığında genel olarak Türkiye geneli vergi davalarında dosyaların mahkemelerde temizlenme oranı % 100 dolaylarındadır. Dolayısıyla, Türk vergi mahkemelerinde yıl içinde açılan dava sayısı kadar dosya, yıl içinde karara bağlanmaktadır. Bu da dosya yığılmalarının önüne geçecek bir durumdur. Böylelikle iş yığılmaları nedeniyle dosyaların yüzeysel incelenmesi olasılığı da düşmektedir.

Davaların ortalama görülme süresine bakıldığında 2010 ve 2011 yıllarında 230 gün civarı bir yargılama süresi söz konusu iken 2012 yılında neredeyse yarı yarıya bir düşüş yaşanarak ortalama dava görülme süresi 122 gün olmuştur. 2013 yılında ise tekrardan artarak 195 güne çıkmış ve 2014 yılında tekrar bir düşüş ile 166 güne gerilemiştir. Dolayısıyla 2010 yılından 2014 yılına gelindiğinde davaların ortalama görülme süresinde, % 30'luk bir düşüş olduğu görülmektedir. Bu durum davaların makul sürede görülmesi ölçütü bakımından olumlu bir eğilimdir. 5 yıllık ortalamaya bakıldığında ise Türk vergi mahkemelerinde bir davanın sonuçlanma süresi ortalama 190 gündür. Ancak bu durum bütün davaların ortalaması alınarak belirlenmiş tahmini bir süredir. Davaların büyüklüğü, kapsamı, türü vs. sürenin belirlenmesinde etkilidir.

Şekil 3.12: *Türkiye Geneli Vergi Mahkemelerinde Dosya Temizlenme Oranları (2010-2014)*



Şekil 3.13.: *2010-2014 Dönemi Vergi Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süresi (Eskişehir-Türkiye Karşılaştırması)*

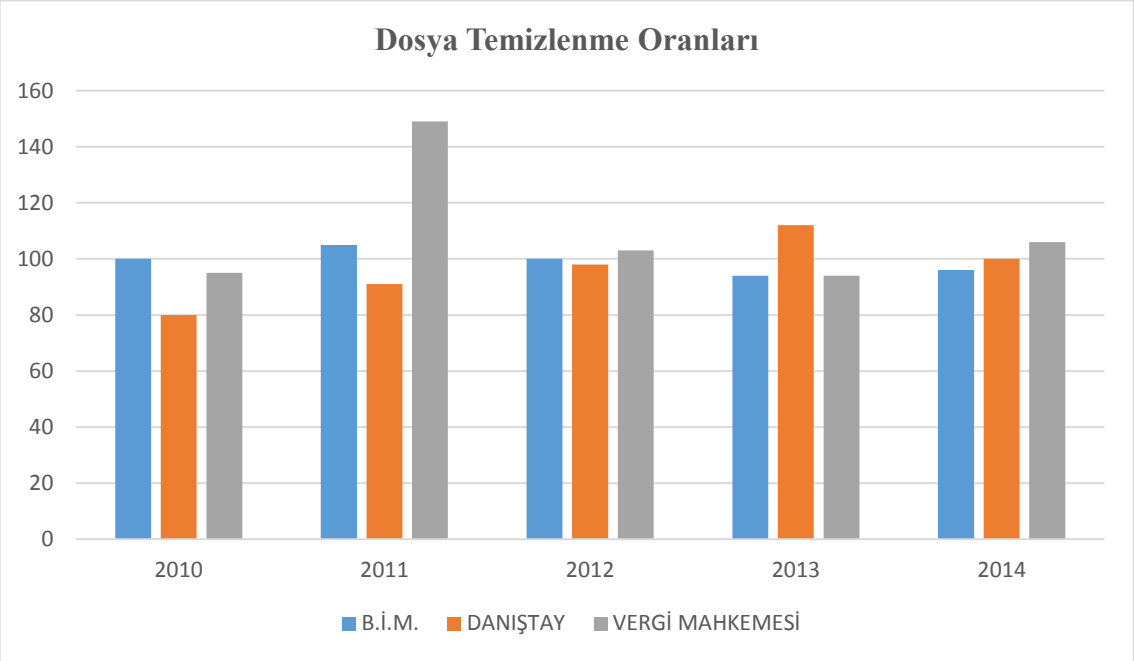


2010-2014 yılları arasında elde edilen veriler ışığında Eskişehir Vergi Mahkemesi'nin makul süre yönünden Türkiye geneli vergi mahkemeleri ile karşılaştırıldığında daha olumlu bir durumda olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Dosya temizlenme oranı karşılaştırmasında (Şekil 3.12.) Eskişehir ile Türkiye genelinin birbirine çok yakın olduğu; davaların ortalama görülme süresi bakımından (şekil 3.13.) Eskişehir'de bir davanın ortalama görülme süresi 96 gün iken Türkiye genelinde bunun 190 gün olarak gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla bu açıklamalar doğrultusunda Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde yargılamanın makul süre içerisinde yapıldığı sonucuna ulaşılabilir. Ancak bu durumun birçok nedeni bulunmaktadır. Öncelikle Türkiye genelinde 2010-2014 dönemi vergi hâkimi sayısına bakıldığında; bir hâkime bir yıl içerisinde düşen dosya sayısı ortalama olarak 570 iken, Eskişehir'de bu sayı 470'tir. Ayrıca bazı illerde davaların ortalama görülme süresi, Türkiye ortalamasının çok üzerinde gerçekleşmekte, bu da Türkiye genelinde davaların ortalama görülme süresini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca Ankara gibi Eskişehir'e nazaran çok daha büyük ve yoğun olan illerde davaların karmaşıklığı da daha fazladır. Bu gibi nedenler, davaların makul süre içerisinde görülmesini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle davaların ortalama görülme süresi Eskişehir'de 96 gün iken Türkiye genelinde 190 gündür. Yargılamanın

makul sürede yapılması ölçütü çerçevesinde Eskişehir Vergi Mahkemesi'nin etkin olduğunu söylemek mümkündür.

3.6.4. Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde dosya temizlenme durumunun karşılaştırılması

Şekil 3.14. : *Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde Dosya Temizlenme Oranları (2010-2014)*



2010 yılında dosya temizlenme oranının en yüksek olduğu mahkeme, bölge idare mahkemeleridir. Onu sırasıyla vergi mahkemesi ve Danıştay takip etmektedir. Bölge idare mahkemeleri, dosya temizlemesini % 100 olarak gerçekleştirirken, Danıştay % 80 ve vergi mahkemeleri de % 95 olarak gerçekleştirmiştir. 2011 yılında her üç mahkemede de bir önceki yıla göre dosya temizlenme oranları artmıştır. Özellikle vergi mahkemelerinde % 149 olarak gerçekleşmiştir. Bölge idare mahkemeleri % 100'ün üzerine çıkmış ve Danıştay da % 91'e çıkmıştır. 2012 yılında ise üç mahkemede de dosya temizlenme oranı yaklaşık olarak % 100'dür. 2013 yılında ise Danıştay 2010 yılından bu yana en yüksek dosya temizlenme oranına, % 112'ye ulaşmıştır. Bölge idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri de bir önceki yıla göre % 94'e gerilemiştir. 2014 yılında ise bölge idare mahkemelerinde dosyaların temizlenme oranı % 96; Danıştay'da % 100 ve vergi mahkemelerinde % 106 olarak gerçekleşmiştir. Her üç mahkemede de dosyaların

temizlenme oranı beş yılın ortalaması alındığında % 100'e yakındır. Bu durum yıl içinde açılan dava sayısı kadar yıl içinde davaların karara bağlandığını göstermektedir.

3.6.5. İdari davalarda makul süre yönünden Türkiye ile Avrupa ülkeleri karşılaştırması

Vergi davaları idari yargı kolu içerisinde yer alan davalardır. Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (CEPEJ)'in hazırlamış olduğu 2012 yılı raporunda idari dava kategorisine yer verilmiştir. Vergi davalarının da idari dava içerisinde yer aldığı düşünülmektedir. Bu bağlamda aşağıdaki tabloda CEPEJ'in Avrupa Konseyi üye ülkelerine ait idari davalara ilişkin 2012 yılı verileri yer almaktadır.

Tablo 3.22.: *Avrupa Konseyi Üye Ülkelerinde İlk Derece Mahkemelerinde İdari Davaların Temizlenme Oranı ve Dosya İşleme Süresi (2012)*

Ülkeler	Açılan davalar	Bekleyen davalar	Temizlenme oranı (%)	Dosya işleme süresi
Fransa	178 491	157 470	106,7	302
Almanya	686 985	677 447	101,7	354
İsveç	103 745	37 675	104,8	126
İsviçre	23 788	15 190	107,2	217
Yunanistan	64 305	383 402	143,2	1520
Rusya Federasyonu	6 295 452	185 166	100,5	11
Türkiye	151 968	69 700	127,2	132
Ortalama	273 362	90 964	99,2	356
Minimum	80	87	40,2	11
Maksimum	6 295 452	894 364	143,2	1520

Kaynak: http://www.sgb.adalet.gov.tr/ekler/yayin/cepej-raporu-2015-turkce.pdf, (Erişim tarihi: 20.05.2016)

Avrupa Konseyi üye ülkelerinde 2012 yılı idari davaların bir yıl içerisinde ortalama sayısı, 273.362'dir. Davaların ortalama temizlenme oranı % 99,2'dir. Dosya işleme süresi ise 356 gündür. Minimum dava sayısı 80; maksimum dava sayısı Rusya Federasyonuna ait olan 6.295.452'dir. Türkiye'de ise idari dava sayısı 151.968'dir. Davaların temizlenme oranı % 127,2'dir. Dosya işleme süresi ise, 132 gündür. Türkiye ortalaması ile Avrupa konseyi üye ülkeleri ortalamasına bakıldığında gerek dosya temizlenme oranı gerek dosya

işleme süresi bakımından Türkiye'nin daha iyi bir durumda olduğu görülmektedir. Kuşkusuz davaların içeriği, kapsamı, ülkelerin yargı sistemi, dava açma süreleri, kanuni düzenlemeler vs. yargılamanın makul sürede yapılması üzerinde etkilidir.

Avrupa Konseyi üye ülkelerinde, Avrupa birliği ülkeleri ve Avrupa kıtasında yer alan bazı ülkeler olmak üzere 47 ülke yer almaktadır. CEPEJ, bu ülkelerden aldığı veriler doğrultusunda 2 yılda bir rapor yayınlamaktadır. CEPEJ raporları doğrultusunda Türkiye'de idari yargı alanında, yargılamanın makul sürede yapıldığı söylenebilir. Çünkü Avrupa konseyi üye ülke ortalamalarında bir davanın ortalama görülme süresi 356 gün iken Türkiye'de bu 132 gündür. Dosya temizlenme oranı Avrupa ülkelerinde % 99,2 iken Türkiye'de bu oran % 127,2'dir. Bu bakımdan Türk idari yargısının ilk derece mahkemeleri bağlamında makul süre ölçütüne uyduğu görülmektedir.

CEPEJ'in değerlendirmesi ise şöyledir:[372] *"İdari davalarda Avrupa ortalamasına bakıldığında, mahkemelerin dava akışını temizleyebildikleri görülmektedir. Ancak ülkeler arasında önemli farklılıklar gözlenebilmektedir. Üye ülkelerin yarısında görünüşe göre dava yönetimi bir sorun teşkil etmemektedir. Finlandiya, Litvanya, Hollanda ve Polonya birikmiş dava sayısını arttırmadan açılan yeni dava sayısını temizleyebilmektedirler. Bosna Hersek, Estonya, Fransa, Gürcistan, Macaristan, Letonya, Moldova Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, Türkiye ve Ukrayna'da Temizlenme Oranında görülen istikrarlı artış umut vericidir. Öte yandan 15 ülke veya birimde dava akışı yönetiminde zorlanılmaktadır/zorluklarla karşılaşılabilmektedir. Bu tespit bilhassa Güney Kıbrıs Rum Kesimi'nde kritik düzeydeyken Lüksemburg, Monako, Sırbistan, Romanya ve Slovakya için de bir dereceye kadar doğrudur."*

2012 yılı verileri doğrultusunda yapılan analiz ve CEPEJ değerlendirmesi de göz önünde bulundurulduğunda idari yargı kolunda ilk derece mahkemelerinde yargılamanın makul sürede yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Böylelikle idari yargıda ilk derece mahkemelerinin, yargılamanın makul sürede gerçekleştirilmesi yönüyle etkin olduğunu söylemek mümkündür.

3.7. Yargı Hizmetlerinin İşleyişi

Mahkemelerin iyi işleyişinin en önemli unsurlarından biri, adil yargılamanın makul süre içerisinde gerçekleştirilmesidir. AİHM de yargı sistemlerinin, etkinliğini artırmalarının ve itibarını garantilemelerinin yollarından birinin, davaların makul süre içerisinde tamamlanmasının sağlanması olduğunu çeşitli vesilelerle vurgulamıştır.[373] Nitekim Anayasanın 141. maddesi de "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle

[372] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2014, **a.g.k.,** 269.
[373] Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu, 2014, **a.g.k.,** 197.

sonuçlandırılması, yargının görevidir." hükmüne yer vermektedir. Bu bağlamda mahkemelere erişimde teknolojik imkânlardan yararlanarak daha kısa sürede erişimin sağlanması; dava açma sürecinin hızlandırılması ve mahkeme yönetim sisteminin güçlendirilmesi yargı hizmetlerinin etkin bir şekilde işleyişini sağlayarak yargılamanın makul süre içerisinde gerçekleştirilmesine büyük katkı sunacaktır. Bu bağlamda Türk yargısında 2000 yılında UYAP Bilişim Sistemi projesi başlatılmıştır. Bugün itibariyle ülkemizde yargı birimlerinin yaklaşık % 100'ünde işletimdedir. Her türlü yargısal ve idari faaliyetler UYAP sistemi ile elektronik ortamda yürütülmektedir.[374]

Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi, 16.01.2006 tarihinde UYAP işletimine alınmıştır. 2010 yılından itibaren de UYAP mobil ayağını teşkil eden UYAP SMS Bilgi Sistemini kullanmaktadır.[375] Bu sistem ile avukatlar ve vatandaşlar; dava açılması, icra takibi başlatılması, duruşma tarihi gibi bilgileri adliyeye gitmeden cep telefonlarına gönderilen kısa mesajlarla öğrenebilmektedir. Bu sistem sayesinde, adli makamlardaki yetkililer, UYAP portal üzerinden işlemlerini onayladıkları anda otomatik olarak ilgili kişilere SMS gönderilmektedir. Böylelikle avukat ve vatandaşların adliyelere giderek ilgili oldukları dosya ya da işlemler hakkında bilgi almak için harcadıkları zaman, emek ve masraf ortadan kaldırılmış olmaktadır. UYAP SMS Bilgi Sistemi; adli işlem bilgilerinin taraflara en hızlı şekilde bildirilmesi, bilgilere her an her yerden ulaşılabilmesi, tarafların UYAP sistemindeki dosyalarda yapılan işlemlerden anında haberdar edilmesi, adliyelerdeki iş yükünün azalması, işlerin hızlanması ve uygulamada şeffaflığın sağlanması amaçlarına hizmet etmektedir. UYAP Bilişim Sistemi ile yargı birimlerinin ve Adalet Bakanlığının merkez birimlerinin iş süreçleri daha hızlı hale gelmiş, tüm yargı birimlerinin her türlü yargısal ve idari faaliyetleri UYAP otomasyonu sayesinde elektronik ortamda yürütülebilir hale gelmiştir.

Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığında yargı hizmetlerinin işleyişinin ve etkinliğinin artırılmasına yönelik; adliyeye gelen iş sahipleri ve ziyaretçilere danışma hizmeti vermek, dava açma vb. hukuki konularda bilgi almak isteyenlere bilgilendirme broşürleri vermek amacıyla danışma masası kurulmuştur.[376] Ayrıca dava dilekçelerini havalesi yapıldıktan sonra kabul etmek, harç işlemleri için ilgiliyi vezneye yönlendirmek; tevzii işlemlerini yapmak; dava dosyalarının hangi aşamada olduğu hakkında, bilgi

[374] http://www.uyap.gov.tr/Tarihce (Erişim tarihi: 08.06.2016).
[375] http://www.eskisehirbim.adalet.gov.tr/haberdetay.htm (Erişim tarihi: 08.06.2016).
[376] http://www.eskisehirbim.adalet.gov.tr/Templates/mahk_yon_sist.htm (Erişim tarihi: 08.06.2016).

vermek amacıyla ön büro kurulmuş ve yönlendirme levhaları ve bilgilendirme broşürleri konulmuş, kısıtlı ve serbest alanlar oluşturulmuştur.[377]

Özellikle UYAP sistemi ile Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi'nde yargı hizmetlerinde işleyişin etkin olduğu ve bu etkinliğin süre yönünden davaların ortalama görülme süreleri üzerinde de etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde UYAP sistemi ile yargı hizmetlerinde işleyişin süre yönünden zaman tasarrufu sağlaması ve davaların ortalama görülme sürelerinin azalmasında katkı sağlaması bakımından etkin olduğu söylenebilir.

[377] http://www.eskisehirbim.adalet.gov.tr/Templates/mahk_yon_sist.htm (Erişim tarihi: 08.06.2016).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergilendirme işleminin yapılması sırasında vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında vergiye ilişkin görüş ve uygulama farklılıklarından dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların nedeni, genel olarak verginin tarh edilmesi veya tahsil edilmesi sırasında yapılan işlemler ve bunlara ilişkin kesilen cezalardır. Ayrıca hesap hataları, vergilendirme hataları, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz uygulaması, tecil, terkin işlemleri, haciz uygulaması gibi konular da uyuşmazlığın kaynağını oluşturmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenebilmesi için yükümlülerin başvurabileceği iki yol bulunmaktadır. Bu yollarından birincisi; vergi idaresi ile verginin muhatabı arasındaki vergi uyuşmazlığının barışçıl yollarla çözümlenmesi yolu; ikincisi de barışçıl yollarla çözüme kavuşturulamayan veya bu yollara hiç gidilmeden uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümlenmesi yoludur. Yükümlüler, idare ile yaşadıkları uyuşmazlıkları idari aşamada uzlaşma kurumu ile çözüme kavuşturma yoluna gidebilecekleri gibi doğrudan yargı aşamasına da başvurup uyuşmazlığın burada çözüme kavuşturulmasını talep edebilmektedirler.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüme kavuşturulmasında görevli mahkemeler, vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelerine ilişkin davaları ve bunlara ilişkin AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları çözüme kavuşturmaktadır. Yükümlüler ile kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı; vergi daireleri de takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilmektedirler.

Yükümlülerin uyuşmazlıklarını doğrudan yargıya götürebilmesi, yükümlüler açısından büyük bir olanaktır. Ancak bu durum yükümlülerin talebini karşılamaya tek başına yeterli değildir. Yükümlü açısından önemli olan davasının makul sürede hakkaniyet uygun olarak çözümlenmesidir. İyi bir yargı sisteminin amacı da, uyuşmazlıkları makul sürede hakkaniyete uygun olarak çözüme kavuşturmaktır. Bunu sağlayabilmek bakımından etkin bir yargılama düzenine ihtiyaç vardır. Yargılamanın etkin bir şekilde işlemesi, yargılamanın kaliteli ve verimli bir şekilde hakkaniyete uygun olarak zamanında gerçekleştirilmesiyle mümkündür. Etkin bir yargılama, davaya taraf olanları sürüncemede bırakmayan, adalet duygularını zedelemeyen, zaman ve para

yönleriyle onları zarara uğratmayan uyuşmazlığı ortadan kaldıran bir yargılamadır. Etkin bir vergi yargısı sistemine hukuki güvenliğin sağlanması, adil yargılamanın tesis edilmesi, yükümlünün devlete olan güveninin ve vergiye gönüllü uyumunun artması açısından ihtiyaç duyulmaktadır.

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile kalkınma planları ve programlarda yer alan, politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amaçlarıyla kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişinin düzenlenmesi hedeflenmiştir. Kanunla, "kamu idarelerine; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemler ile stratejik planlar hazırlama" görevi verilmiştir. Stratejik planlama ile kurumun amaçları, hedefleri ve bunlara ulaşmak için gerekli yöntemlerin neler olduğu belirlenmektedir. Kurumların stratejik planlarında belirtilen hedeflere ulaşıp ulaşmadığı ise performans denetimi ile anlaşılabilmektedir. Performans denetimi, kurum faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ilkeleri çerçevesinde yönetilip yönetilmediğinin incelenmesidir.

Bir ülkede yargısal korunmaya ilişkin talebin gerektiği gibi karşılanıp karşılanmadığını değerlendirebilmek için etkinlik ve verimlilik çerçevesinde yargı sisteminin gerçekte nasıl işlediğini tespit etmek gerekir. Etkinliği belirleyen ölçütler, hangi alanda etkinlik ölçülmek isteniyorsa, o alanın yapısına göre çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Etkinlik ölçümü yapılırken etkinliği ölçülecek kamu kurumunun amacının ne olduğu ve bu amacın gerçekleşmesinde belirlenen hedeflerin neler olduğu ortaya konularak, bunların etkinlik bağlamında değerlendirilmesi gerekir. Adalet Bakanlığı hedefini, "hukukun üstünlüğü, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile insan haklarını esas alarak, adalet hizmetlerinin adil, hızlı ve etkili bir şekilde sunulmasını sağlayacak politikaları geliştirmek ve uygulamak" şeklinde belirlemiştir. Bu hedefin hangi düzeyde gerçekleştirilebildiği, etkinlik ölçütleri çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Etkin ve verimli olan bir yargıda temel hedef, adil yargılamanın sağlanmasıdır. Bu temel hedeften hareketle Adalet Bakanlığı yargı reformu stratejisi, HSYK'nın stratejik planı ve Onuncu Kalkınma Planı'nda adaletin geliştirilmesine yönelik belirlenen amaç ve

hedefler; CEPEJ raporlarında yargının etkinliği için geliştirilen ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde adil yargılamanın sağlanması için düzenlenen ilkeler çerçevesinde yargıda etkinliğin sağlanması için dört ölçüt belirlenmiştir. Bunlar; mahkeme ve hâkimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yargılamanın hakkaniyete uygunluğu, yargılamanın makul sürede yapılması, yargı hizmetlerinin işleyişidir.

Bağımsız ve tarafsız mahkemelerin varlığı hukuk devletinin bir gereği olan adil yargılamanın temel unsurlarındandır. Tarafsız ve bağımsız mahkemelere başvuru hakkının olması, adil yargılamanın sağlanması için bir zorunluluktur. Mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesinin etkin bir şekilde çalışması yasal düzenlemeler, hâkim ve savcıların eğitimi, yardımcı personellerin yetkinliği ve yeterliliği, mahkeme kalemlerinin işlevselliği, mahkemelerin fiziki alt yapısı ve sayıları ve iş yükü yoğunluğuyla yakından ilgilidir.

Anayasa ve uluslararası metinlerde güvence altına alınan adil yargılamanın tam olarak sağlanması için davaların hızlı bir şekilde ve hakkaniyete uygun olarak sonuçlandırılması gerekir. Yargılamanın hakkaniyete uygun olması; mahkemelere başvurabilme ve ulaşabilme, mahkemeler önünde iddia ve savunmada bulunma, davada ileri sürülen iddiaların ve delillerin karşı tarafın iddia ve delilleriyle eşit olanaklarda araştırılmasını ve eşit değerlendirmeye tabi tutulmasını isteme, mahkeme kararlarının gerekçeli olarak hazırlanması gibi hakları içermektedir. Yargılamanın hakkaniyete uygun olması; silahların eşitliği, çelişmeli yargılama, davanın hakkaniyete uygun olarak dinlenmesi, kararların gerekçeli olması ve üç dereceli yargılama gibi ilkeleri içerisinde barındıran bir haktır.

Yargı hizmetlerinin işleyişi; adalete erişimin sağlanması, vatandaşlara kaliteli yargı hizmetlerinin sunulması, bilgiye erişimin sağlanması ve etkin bir yargılamanın yapılması ile mümkündür. Adalet hizmetlerinin etkinleştirilmesi ve adalete erişimin artırılması için adalet ve yargı hizmetlerinde bilişim teknolojilerinin kullanımının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

Türk vergi yargısının Eskişehir ili örneğinde etkinliğinin araştırıldığı bu çalışmada Eskişehir'de ve Türkiye'de 2010-2014 yılları arasında vergi mahkemelerinde karara bağlanan davalarda; dava konuları, davalarda artış ve azalışların nedenleri, iş yükü yoğunluğu sayısal veriler ile ortaya konulmaya çalışılmıştır. İkinci olarak vergi mahkemesi kararlarının bölge idare mahkemesi ve Danıştay kararları ile onanıp

onanmadığı, davaların karara bağlanma süreleri ve mahkemelerde dosya temizlenme durumu analiz edilerek vergi yargısının etkinliği; yargılamanın hakkaniyete uygunluğu, makul sürede yargılama ve yargı sisteminin işleyişi olarak belirlenen etkinlik ölçütleri çerçevesinde ele alınmıştır.

Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde yıl içinde çıkan dava sayıları ve dava konularının yüzdeliklerine bakıldığında, vergi davalarında en fazla uyuşmazlıkların, vergi cezaları, ödeme emri, Katma Değer Vergisi, düzeltme ve şikâyet işlemleri, stopaj, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ile ilgili olduğu görülmektedir. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde yıl içinde açılan davalarda yıllar itibariyle artış ve azalışların olduğu görülmektedir. 2010 yılında 1563 dava, 2011 yılında 967, 2012 yılında 782, 2013 yılında 1123 ve 2014 yılında ise 991 dava açılmıştır. Türkiye genelinde yıl içinde açılan vergi dava sayıları 2010 yılında 130.134, 2011'de 83.375, 2012'de 97.180, 2013'te 109.141 ve 2014 yılında ise 96.036'dir. Görülmektedir ki, dava sayılarında belirli bir eğilim söz konusu değildir. Türkiye genelinde dava sayılarında, 2010 yılından 2014 yılına gelindiğinde % 26 oranında azalma görülmektedir. Eskişehir ilinde ise 2010 yılından 2014 yılına gelindiğinde % 36 oranında azalma görülmektedir. Dava sayılarındaki bu artış ve azalışların, vergi denetimleri, nüfus yoğunluğu ve mükellef sayıları ile ilişkisi incelenmiştir.

Nüfus verilerine göre Türkiye'de 2010'dan bu yana nüfus sürekli artmıştır. 2010 yılından 2014 yılına gelindiğinde nüfusta % 5,3'lük bir artış olduğu görülmektedir. Eskişehir yargı çevresinde (Eskişehir, Kütahya ve Bilecik) 2010 yılında toplam nüfus 1.580.461 iken, 2014 yılında 1.593.799'a yükselmiştir. Dolayısıyla 2010-2014 yılları arasındaki dava sayılarında görülen dalgalanmanın, gerek Türkiye genelinde gerek Eskişehir ili özelinde nüfustaki değişim ile doğrudan ilgili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Mükellef sayılarına ilişkin verilere bakıldığında Türkiye geneli Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi faal mükellef sayılarında 2010 yılından 2015 yılına gelindiğinde istikrarlı olarak artışın gerçekleştiği görülmektedir. Aynı durum Eskişehir ili özelinde de geçerlidir. Dolayısıyla 2010-2014 yılları arasında davalarda meydana gelen artış ve azalışların mükellef sayılarıyla doğrudan ilgili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye genelinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olan görevliler tarafından yapılan denetim sonuçlarına bakıldığında 2010'da 3.753.669 mükellef denetlenirken 2011 yılında denetlenen mükellef sayısı 3.462.338'e düşmüştür. 2012 yılında ise denetimde bir önceki yıla göre yaklaşık % 30'luk bir artış yaşanmıştır. 2013 yılında ise bir önceki yıla göre yaklaşık % 40 oranında bir düşüş yaşanmıştır. 2014 yılında da denetimde azalma oranı % 15'tir. Vergi müfettişleri tarafından yapılan inceleme sonuçlarına bakıldığında ise 2011 yılında 16.267 mükellef incelenirken, 2012 yılında incelenen mükellef sayısında bir önceki yıla göre yaklaşık 3 katlık bir artış; 2013 yılında bir önceki yıla göre incelenen mükellef sayısında % 60'lık bir artış yaşanmıştır. 2014 yılına gelindiğinde incelenen mükellef sayısında 2011 yılına göre yüksek miktarda artış yaşanırken bir önceki yıl olan 2013 yılına göre % 20 oranında bir düşüş yaşanmıştır. Türkiye geneli vergi davaları ile karşılaştırıldığında genel olarak vergi denetimleri artarken vergi dava sayıları da artmış, denetim oranları düşerken de vergi dava sayıları da düşmüştür. Dolayısıyla vergi davalarındaki artış ve azalışların vergi denetim oranlarındaki değişim ile yakından ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

İdari yargıda iş yükü; 2004 - 2014 yılları arasında idari yargıda görev alan hâkim sayısı, hâkim başına dosya sayısı ve mahkemelerdeki dava dosya sayıları çerçevesinde ortaya konulmuştur. 2004-2014 döneminde idari yargıda görev alan hâkim sayısı, 496'dan 1147'ye çıkmıştır. Hâkim sayısında % 100'ün üzerinde bir artış görülmektedir. İdari yargıda toplam dava sayılarına bakıldığında ise, 2004 yılında 334.684 olan dava dosya sayısı, 2014 yılında 582.183'e çıkmıştır. Bu davaların, %29,9'u bölge idare mahkemelerinde, %44,6'sı idare mahkemelerinde, %25,5'i de vergi mahkemelerinde bulunmaktadır. Dosya sayılarında % 75'e yakın bir artış gözlemlenmektedir. Ancak hâkim sayısındaki artışla birlikte bir hâkime düşen dosya sayısı 2004 yılında 675 iken 2014 yılında 508'e düşmüştür. 2014 yılında bir hâkimin yıl içinde çıkardığı dosya sayısı ise 378'dir. Basit bir hesaplama yapıldığında hâkimlere düşen dosyalarının bir yıl içinde çıkarılabilmesi için 400 hâkime daha ihtiyaç olduğu görülmektedir. İdari mahkemelerin son on yıllık çalışma eğilimine bakıldığında; toplam dava sayısında yaklaşık olarak % 50 oranında bir artış olduğu tespit edilmiştir. İdari yargıda dosyaların birikmesi bir sonraki yıla devretmesi iş yükünün artmasına neden olmaktadır. Ayrıca bir hâkimin yıl içinde 378 dosya çıkarması da incelenmesi gereken bir başka durumdur. Tatil günleri çıkarıldığında bir hâkim tarafından bir gün içerisinde yaklaşık 2 dosyanın çıkarıldığı

görülmektedir. Bu durum ister istemez kararların niteliklerini sorgulanır hale getirmektedir.

Yargılamanın hakkaniyete uygunluğunda ilk derece mahkemesi kararlarının üst derece mahkemelerinde ne oranda onanıp onanmadığı ele alınmıştır. Bu bağlamda Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde 2010-2014 yılları arasında karara bağlanan davaların % 21'i vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerin hukuka uygun olduğunu; % 40'ının ise hukuka uygun olmadığını göstermektedir. Yani yükümlülerin davalarında haklılık oranı % 40 iken vergi idaresinin % 21'dir. Hatalı açılan davalar ise %12'lik bir paya sahiptir. Esastan incelenip de karara bağlanan davaların karar türlerine göre, 5 yılın ortalamalarına bakıldığında davaların %50'sinin vergi idaresi işlemlerinin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle iptal edildiği; % 35'inde vergi idaresi işlemlerinin hukuka uygun olduğu, davacının talebinin reddedildiği; % 15'inde de vergi idaresi işlemlerinin kısmen hukuka uygun olduğu kısmen olmadığı yönünde kararların verildiği görülmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi işlemlerinin % 65'inin kısmen veya tamamen hukuka uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Vergi davalarında davacı konumda olan vergi yükümlülerinin lehine verilen kararlar, idarenin lehine verilen kararlardan sürekli fazla olmuştur.

Danıştay ve bölge idare mahkemelerinde ilk derece mahkemesi kararlarına yapılan temyiz ve itiraz başvuruları sonucunda ilk derece mahkemesi kararlarının ne kadarının onandığına bakıldığında, 2010-2014 döneminde Danıştay'da vergi mahkemesi kararlarının yaklaşık olarak % 83'ü onanmıştır. Bir başka deyişle ilk derece mahkemesi kararının % 83'ü hukuka uygun bulunmuştur. Bölge idare mahkemelerinde ise 2010-2014 döneminde vergi mahkemesi kararlarının yaklaşık olarak % 96'sı onanmıştır. İstikrarlı bir şekilde vergi mahkemesi kararlarının Danıştay ve bölge idare mahkemeleri tarafından onandığı, başka bir ifadeyle kararların yerinde olduğu görülmektedir. Yargılamanın hakkaniyete uygunluğunun bir göstergesi olan ilk derece mahkemesi kararlarının üst derece mahkemesi kararları ile onanması, Türk vergi yargılamasında önemli oranda görülmektedir. Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda Türk vergi yargısında yargılamanın hakkaniyete uygun olması ölçütü bakımından etkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yargılamanın makul süre yönünden ele alınmasında iki ölçüt belirlenmiştir. Bunlardan birisi davaların ortalama görülme süresi diğeri ise dosya temizlenme oranıdır.

2010-2014 döneminde Danıştay'da bir dava ortalama olarak yaklaşık 500 gün içerisinde karara bağlanmaktadır. Bu süre oldukça yüksektir. Danıştay'da 2010 yılı öncesi dönemde davaların görülme süresine bakıldığında 2003-2009 döneminde ortalama olarak 425 günde; 2000-2002 arası dönemde de ortalama olarak 435 günde davalar karara bağlanmıştır. Dosya temizlenme oranı ise % 90'ın üzerindedir. Danıştay'da iş yığılmalarının etkisiyle gün geçtikçe davaların karara bağlanma süresi artmaktadır. Ancak dosya temizlenme oranının % 90'larda olması dikkat çekici bir durumdur. Yani Danıştay yıl içinde gelen davaların % 90'ını karara bağlamaktadır. Sürelerin bir yıldan fazla olmasında bir sonraki yıla devreden dosyaların etkisi olduğu düşünülmektedir.

Bölge idare mahkemelerinde 2010-2014 döneminde davaların ortalama görülme süresi bir aydır. Dosya temizlenme oranı ise, yaklaşık % 100'dür. Bu durum, yıl içinde açılan dava sayısı kadar yıl içinde davanın görüldüğünü göstermektedir. Davaların görülme süresi 2003-2009 döneminde ortalama olarak 50-55 gün civarındadır. Bölge idare mahkemelerinde 2010 sonrası dönemde davaların makul sürede karara bağlanması açısından olumlu yönde gelişme olduğu görülmektedir.

Türkiye geneli bakımından 2010-2014 döneminde vergi mahkemelerinde dosyaların temizlenme oranı yaklaşık % 100'dür. Bir davanın sonuçlanma süresi ortalama 190 gündür. Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde ise dosya temizlenme oranı % 100'ün üzerinde gerçekleşmektedir. Yine Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde bir davanın sonuçlanma süresi ise ortalama 96 gündür. Ancak bu süreler bütün davaların ortalaması alınarak belirlenmiş tahmini sürelerdir. Davaların büyüklüğü, kapsamı, türü vs. süreyi doğrudan etkileyebilmektedir. Bu sonuçlardan Eskişehir ile Türkiye genelinin birbirinden çok farklı olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak davaların ortalama görülme süresi Eskişehir'de 96 gün iken Türkiye genelinde 190 gündür. Dolayısıyla Eskişehir Vergi Mahkemesi'nde yargılamanın Türkiye geneli ortalamalarına göre makul süre içerisinde yapıldığı sonucuna varılabilir. Türkiye genelinde 2010-2014 dönemi vergi hâkimi sayısına bakıldığında; bir hâkime bir yıl içerisinde düşen dosya sayısı ortalama olarak 570 iken, Eskişehir'de bu sayı 470'tir. Ayrıca bazı illerde davaların ortalama görülme süresi, Türkiye ortalamasının çok üzerinde gerçekleşmekte, bu da Türkiye genelinde davaların ortalama görülme süresini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca Ankara gibi Eskişehir'e nazaran çok daha büyük ve yoğun olan illerde davaların karmaşıklığı da daha fazladır. Bu gibi nedenler, davaların makul süre içerisinde görülmesini olumsuz etkilemektedir.

Bu nedenle davaların ortalama görülme süresi Eskişehir'de 96 gün iken Türkiye genelinde 190 gündür. Ancak ortaya konulan sayısal veriler ışığında yargılamanın makul sürede yapılması ölçütü çerçevesinde Eskişehir vergi Mahkemesi'nin etkin olduğunu söylemek mümkündür.

İdari davalarda ilk derece mahkemelerinden elde edilen 2012 yılı verilerine göre Türkiye ile Avrupa Konseyi üye ülkeleri karşılaştırıldığında, Avrupa konseyi üye ülke ortalamalarında bir davanın ortalama görülme süresi 356 gün iken Türkiye'de 132 gündür. Dosya temizlenme oranı Avrupa Konseyi ülkelerinde % 99,2 iken Türkiye'de % 127,2'dir. Türkiye ortalaması ile Avrupa Konseyi üye ülkeleri ortalamasına bakıldığında hem dosya temizlenme durumu hem de dosya işleme süresi bakımından Türkiye'nin daha iyi bir durumda olduğu görülmektedir.

Yargı sisteminin işleyişi, mahkemelere erişim olanaklarının teknolojik gelişmeler çerçevesinde yapılandırılması bağlamında değerlendirilmiştir. Yargı sisteminde bilgi işlem teknolojilerinden yararlanılması, dava açma sürecini hızlandırmakta, mahkeme yönetim sistemini güçlendirmekte ve yargı hizmetlerinin etkin bir şekilde işleyişini sağlayarak yargılamanın makul süre içerisinde gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktadır. Türk yargısında 2000 yılında UYAP projesi başlatılmıştır. Bugün itibariyle UYAP, yargı birimlerinin yaklaşık % 100'ünde işletimdedir. Her türlü yargısal ve idari faaliyet UYAP bilişim sistemi ile elektronik ortamda yürütülmektedir. Ayrıca adalet sisteminin etkin bir şekilde işleyişinin sağlanması için yasal değişiklikler yapılmış, bilgiye erişim kapsamında www.hukukiyardim.gov.tr internet adresi üzerinden gerekli hukuki bilgilere tarafların ulaşması sağlanmış ve UYAP vatandaş ve avukat portalı daha işlevsel hale getirilmiştir. Kuşkusuz bu çalışmalar da Türk vergi yargısının etkinliğini artırmıştır.

Türk vergi yargısında etkinliğe yönelik yapılan araştırma neticesinde Türk vergi yargısın etkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ancak etkinliğin daha da geliştirilmesi için aşağıda belirtilen bir takım düzenlemelerin hayata geçirilmesi önem arz etmektedir.

Zaman içinde birey hak ve özgürlüklerinin kamu gücü ve kamu yararı karşısında korunmasının değer kazanması, nüfus artışları, ticari faaliyetlerin artması, toplumun hak arama bilincinin gelişmesi gibi durumlar yargısal korunmaya olan talebi gün geçtikçe artırmıştır. Yargısal hizmetlere yönelik talebin yoğunluğu başka faktörlerin de etkisiyle birlikte yargının iş yükünün artmasına neden olmaktadır. İş yükü, yargıda temel hedef olan adil yargılamanın önündeki en önemli engellerden biri haline gelmiştir. Öyle ki

yargıdaki iş yükü hem davaların süresini uzatmakta hem de davaların esasına girilerek detaylı bir analiz imkânını ortadan kaldırmaktadır. Özellikle yüksek yargı mahkemesi olan Danıştay'da davaların karara bağlanma süresinin gün geçtikçe uzaması, kararların tetkik hâkimlere bırakılması yargılamanın hakkaniyete uygunluğunu zedelemektedir. Yargının etkin bir şekilde çalışması için hâkimler üzerindeki iş yükünün azaltılması gerekmektedir. Bunun için mevcut hâkim sayısının artırılması ile birlikte yargıya intikal eden dava sayılarının da düşürülmesi gerekir. Ancak yükümlülerin hukuk devletinin bir gereği olan dava açma hakkını engellemeyecek çözüm yolları ile dava sayılarının azaltılması gerekir. Bunun için alternatif mekanizmaların etkin hale getirilmesi gerekmektedir. Burada da idari çözüm yolları devreye girmektedir. Yargıdaki iş yükünün azaltılmasına katkı sağlayabilecek olan idari çözüm yollarının çeşitlendirilerek bu yollara başvuruların teşvik edilmesi, yükümlülerin yeterince bilgilendirilmesi ve idari çözüm yollarının cazibeli hale getirilmesi gerekmektedir. Yargıda iş yükünü hafifletecek özellikle de Danıştay'ın iş yükünü hafifletecek olan istinaf mahkemelerinin bir an önce aktifleştirilmesi gerekmektedir. İstinaf mahkemeleri, Danıştay'ın iş yükünün azalması ve Danıştay'ın asli görevi olan yüksek içtihat mahkemesi ve danışma meclisi statüsünü kazanmasında önemli rol oynayabilecektir.

Yargıda iş yükünü etkileyen bir diğer faktör de vergi denetimleridir. Vergi denetiminde kalitenin artırılması gerekir. Vergi müfettişleri ve diğer vergi inceleme elemanlarının hukuka uygun işlemler yapabilmesi bakımından niteliklerinin arttırılması gerekmektedir. Çalışmada yapılan incelemelerde yargıya intikal ettirilen uyuşmazlıkların yarısından fazlasının yükümlünün lehine sonuçlandığı ortaya konulmuştur. Bu da idare açısından hem zaman hem parasal kayıpların olması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin işlemlerinin denetlenmesi, denetim elemanlarının yetkinlik ve yeterliliklerinin artırılması gerekmektedir.

Yasal düzenlemelerle dava açma sürelerinin, dilekçe cevap sürelerinin kısaltılması, vergi idaresinin hukuka aykırı işlemlerinin denetlenmesi, hâkim ve savcıların eğitim sürecinin gözden geçirilerek mesleki yeterlik ve yetkinlikte olmalarının sağlanması gerekmektedir.

Mahkeme kararlarına erişim olanağına herkesin sahip olması da yargıda etkinliğin arttırılması açısından önemlidir. Çünkü kararların erişime açılması bireylerin uyuşmazlıklarını yargıya taşımaları halinde nasıl bir sonuç alacaklarını bilmelerini

sağlayarak mahkemelere gereksiz başvuruların önüne geçilmesine katkı sunacaktır. Ayrıca bu durum yargının şeffaf bir yapıya dönüşmesini sağlayarak yargıda içtihat birliğinin oluşmasına da katkı sağlayacaktır.

Yargılamada etkinliğin sağlanabilmesi için, yargı hizmetini veren kurumların yani mahkemelerin amaç ve hedeflerini ortaya koyarak bu amaç ve hedeflere ne oranda ulaştıklarının denetiminin yapılması, amaç ve hedeflere ulaşmada beklenen performansı gösteren hâkim-savcıların terfi ettirilmeleri de yargıda etkinliğin artırılmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, A. (2009). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi.* (9. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1990). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi.* İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aksoy, Ş. (2010). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi.* (6. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Anıl, H. (1982). *Kamu maliyesi ve kaynak kullanımında etkinlik.* Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 205.

Arıcan, M. (2009). *Ceza adaleti sistemi, etkinliği ve işleyişi.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Aslan, M. (2013). *Vergi ihtilaf haritası; Gaziantep Vergi Mahkemeleri.* Ankara: Salmat Basım Yayın.

Ayyıldız, Y. (2015). *Türk vergi yargısı, iş yükü ve etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Başar, M. O. (2011). *Avrupa insan hakları mahkemesi kararları çerçevesinde makul sürede yargılanma hakkı*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Başaran Yavaşlar, F. (2015). *"Vergi kabahat ve suçları", Vergi hukuku,* (Ed. M. E. Üyümez). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2556.

Bayraklı, H.H. (1998). *Vergi yargılama hukuku.* Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.

Bayraklı, H. H. (2015). "*Vergi hukukunda cebri icra süreci", Vergi hukuku.* (Ed. M. E. Üyümez).Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2556.

Bilici, N. (2013). *Türk vergi sistemi.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Candan, T. (2011). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Canbazoğlu, K. ve Altay, A. E. (2011). Vergi davası kurumsal niteliği ve bunun yansımaları üzerine bir inceleme. *Zabunoğlu Armağanı.* Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları No: 316.

Çağlayan, R. (2013). *İdari yargılama hukuku.* Ankara: Seçkin Hukuk

Çelik, D.B. (2015*). Türkiye'de yargının verimliliği, etkinliği ve niteliği üzerine kimi gözlemler.* İstanbul: Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi. Cilt: 52, Sayı: 610.

Demircioğlu, Y. (2007). *Medeni usul hukukunda insan hakları ve adil yargılanma güvenceleri.* Ankara: Yetkin Yayınları.

Dinç, G. (2006). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre adil yargılanma hakkı*. İzmir: İzmir Barosu Yayınları.

Dönmez, R. (1998). *Vergi icra hukukunda ihtiyati haciz.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1023.

Dönmez, R. (2005). *Vergi icra hukukunda haciz yolu ile takip.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Dönmezer, S. ve Yenisey, F. (2000). *Ceza adalet sisteminin etkinliği 1998.* İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları.

Dursun, S. (2007). *Hâkimlerin tarafsızlığı ve bağımsızlığına ilişkin ilkeler ve kurallar.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya A. (2007*). Vergi ceza ve yargılama hukuku.* Bursa: Ekin Yayınları.

Gözler, K. (2010). *İdare hukuku dersleri.* Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Gözübüyük, Ş. ve Gölcüklü, F. (1994). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve uygulaması.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Gözübüyük, Ş. ve Dinçer, G. (2001). *İdari yargılama usulü, kanun-açıklama-içtihat*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Gözübüyük, Ş. ve Gölcüklü, F. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve uygulaması-Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi inceleme ve yargılama yöntemi.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Güneş, G. (2011). *Verginin yasallığı ilkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

İbrahimhakkıoğlu, U. (2004). *Yargının doruğunda adaleti aramak.* Ankara: Devran Matbaacılık.

İnceoğlu, S. (2008). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında adil yargılanma hakkı- kamu ve özel hukuk alanlarında ortak yargısal hak ve ilkeler.* (Tıpkı 3. Baskı), İstanbul: Beta Basım.

Kaneti, S. (1989). *Vergi hukuku.* İstanbul: Filiz Kitabevi.

Karakoç, Y. (2011). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Yetkin Basımevi.

Karakoç, Y. (2014). *Vergi yargılaması hukuku*. (Ed: R. Dönmez), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2951.

Kırbaş, S. (2003). *Vergi hukuku- temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar*. (15. Baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2009). *Vergi ihtilaflar ve çözüm yolları.* (15. Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Mutluer, K. (2011). *"Beyan esası ve beyanname türleri", Türk vergi sistemi.* Ed. F. Heper Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1751.

Oğurlu, Y. (2012*).* Mukayeseli idari yargıda süreler ve makul süre problemi. Ankara: Danıştay ve idari yargı günü 144. yıl sempozyumu. Yayın No: 83

Oktar, S. A. (2009). *Vergi hukuku.* (4. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Öncel, M., Kumrulu, A. Ve Çağan, N. (2012). *Vergi hukuku.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2014). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Saban, N. (2000). *Türk yargı sisteminin etkinliği araştırma projesi, vergi yargısının etkinliği araştırma raporu.* İstanbul: TESEV Yayınları.

Saban, N. (2009). *Vergi hukuku.* İstanbul: Beta Yayımcılık.

Sancakdar, O. (2012). *İdari yargıda istinaf sistemi üzerine düşünceler.* Ankara: Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu. Yayın No: 83

Sönmez, E. ve Ayaz, G. (1999*). Vergi yargısı.* Ankara: Oluş Yayıncılık.

Turan, H. (2016). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde ve Türk hukukunda adil yargılanma hakkı.* Ankara: Adalet Yayınevi.

Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası.* İstanbul: Filiz Kitabevi.

TÜSİAD (1998). *Yargılama düzeninde kalite.* İstanbul: Yayın No. TÜSİAD-T/98-11/237.

TÜSİAD (2014). *Yargı hizmetlerinde kalite: yargı hizmetlerinde kalite talebi ve kalite unsurları.* Yayın No: TÜSİAD-T/2014-12/563, s.8.

Üstün Ü. S. (2012). *Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı***.** İstanbul: Beta Yayımcılık.

Üyümez, M. E. (2010). *Yüksek mahkemelerin kararları ışığında vergilemede eşitlik ilkesi.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2025.

Üyümez, M. E. (2016). *Vergi suç ve kabahatlerinde birleşme.* Eskişehir: Nisan Kitabevi.

Yaltı, B. (2006). *Vergi yükümlüsünün hakları.* Ankara: Beta Basım.

Yaşin, M. (2006). *Türk vergi yargısı ve vergisel uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümü.* Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Yaz, B. (2013). *Kalem mevzuatı.* (Ed: D.Ö. Sarıtaş ve G. Güneysu). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3031.

Yılmaz, E. (2005). *Hukuk sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Yüce, M. (2010). *Türk vergi yargısı*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tezler

Altundemir, M. E. (1998). *Türk vergi yargısı sistemi ve etkinliği.* Yüksek lisans tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi.

Bir, E. (2012). *Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemelerinin rolü Sivas Vergi Mahkemesi incelemesi.* Yüksek Lisans Tezi. Tokat: GaziOsmanpaşa Üniversitesi

Bilici, M. (2010). *Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, vergi mahkemelerinin fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi örneği.* Yüksek Lisans. Tezi Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi

Karakoç, Y. (1994). *Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi*. Doktora tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi

Çelik, A. (2006). *1982 Anayasası'nda adil yargılanma hakkı.* Yüksek lisans tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi

Özkan, Ş. (2005). *Vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesi*. Yüksek lisans tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.

Üyümez, M. E. (2004). *Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi.* Yayınlanmamış doktora tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi

Makaleler

Akal, Z. (1992). İşletmelerde performans ölçüm ve denetimi. Ankara: Milli prodüktivite merkezi yayınları no.473 s. 154-155'ten aktaran A. O. Güçlü (1995). Performans denetiminin unsurları üzerine düşünceler *Sayıştay Dergisi,* Ekim- Aralık (19), 31-34.

Avcı, M. (2011). İdari yargıda istinaf. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi,* Eylül-Ekim (96) 179-204.

Baş, M. (1991). Faaliyet denetçisi ve faaliyet denetim süreci. Denetim Dergisi, Y. 6, S. 68-69, s. 39'dan aktaran Y. E. Öztürk, (2004). Performans denetimi ve Türkiye'de uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi,* 7 (1-2), 153-170

Birsenoğul, H. (2003). Vergi hukukunda kıyas yasağı yoluyla hukuk güvenliği mi? *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi.* 7 (3-4). 157-169

Christoph, B. (1984). New concepts fort he supply of govermnent services public finanse and the quest for efficiency Detroit, s. 268'den aktaran N. Falay (1997). Denetim, verimlilik/etkinlik/tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi,* Nisan-Haziran (25), 18-30

Çelik, D. B. (2015). Türkiye'de yargının verimliliği, etkinliği ve niteliği üzerine kimi gözlemler. *İstanbul: Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi,* 52 (610), 77-88

Demirdizen, Ö. (2012). Stratejik planlama, stratejik planlama süreci, hukuki altyapısı ve kamuda gelişimi. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, 31, 1-23.. http://www.akademikbakis.org/eskisite/31/18.pdf (Erişim tarihi: 03.05.2016)*

Doğusoy, B. (2000). Hukuk eğitiminde kalite. *Adalet Dergisi,* Ağustos (4) http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/04.sayi/3bahadir.pdf (Erişim tarihi: 14.04.2016)

Dönmez, R. (2000). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına "hukuk ve iktisat teorisi açısından yaklaşım. *Yaklaşım Dergisi, 8 (91), 80-92*

Ergün, Ç. E. (2006). Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.* 55 (2), 65-89

Falay, N. (1997). Denetim, verimlilik/etkinlik/tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi,* Nisan- Haziran (25), 18-30

Güçlü, A. O. (1995). Performans denetiminin unsurları üzerine düşünceler. *Sayıştay Dergisi,* Ekim- Aralık (19), 31-34

Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten bugüne Türk vergi yargısı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 65 (1), 85-125*

Söyler, İ. (2007). Kamu sektöründe stratejik yönetim uygulanabilir mi? (engeller7güçlükler). *Maliye dergisi*, Ocak-Haziran (152), 103-115.

Karagöz, Y. (2002). Liberal öğretide adalet, hak ve özgürlükler. C.Ü. Sosyal bilimler dergisi, aralık sayısı, cilt 26, s. 267-295'den aktaran Korkmaz M. (2014). Yargıtay ceza ve hukuk dairelerinde çalışma yoğunluğu ile verimlilik algısının uygulamalı incelemesi, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi,* Mayıs-Haziran (112), 127-154

Karakoç, Y. (1999). Vergi yargılaması hukukunun işlevleri. *Vergi Dünyası Dergisi.* Nisan (212), 88-98

Koparan, R. (2002). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ışığında adil yargılanma hakkı. *Adalet Dergisi,* Temmuz (12) *http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/12.sayi/10mresat.pdf (*Erişim tarihi: 14.04.2016)

Özdemir, K. (1999). Adil yargılanma hakkı ve makul süre. *Adalet Dergisi, Ekim (1) http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/01.sayi/7kenan.pdf (Erişim tarihi: 14.04.2016)*

Özdemir, K., Hız, Y. ve Balo, Y. S. (2005). Türk yargısında yapısal çözüm arayışları ve bölge adliye (İstinaf) mahkemeleri. *Adalet Dergisi, Ocak (21) http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/21.sayi/01-kenan_ozdemir-yuksel_hiz-yusuf_solmaz_baloturk_yargisinda_yapisal_cozum_arayislari_ve_bolge_adliye_istinaf_mahkemeleri.pdf (Erişim tarihi: 14.04.2016)*

Özer, M. A. (2009). Performans yönetimi uygulamalarında performansın ölçümü ve değerlendirilmesi. Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran (73), 3-29

Öztürk, Y. E. (2004). Performans denetimi ve Türkiye'de uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi,* 7 (1-2), 153-170

Saygın, E. (2011). İdari yargıda istinaf mahkemesi tartışmaları üzerine bir analiz. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,* 69 (1-2), 617-633

Üyümez, M. E. ve Gümüş, M. (2016). Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurları ile beyan edilmesinde yaşanan sorunların hukuki belirlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi, 24 (200), 209-224*

Yıldırım, G. (2004). Adil yargılanma hakkı (AHİS madde 6). *Adalet dergisi,* Mayıs (19) *http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/19.sayi/04gokce_yildirim_adil_yargilanma_hakki_aihs_madde_6.pdf* (Erişim tarihi:14.04.2016)

e-kaynaklar

Adalet Akademisi. *Adlî, İdarî ve Askerî Yargı Hâkim ve Savcıların Meslek İçi Eğitimi Hakkında Yönetmelik.* 26 Şubat 2016 Resmî Gazete Sayı: 29636 http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/02/20160226-20.htm (Erişim tarihi: 26.04.2016).

Adalet Akademisi. *Adlî Yargı Hâkim ve Savcı Adayları ile İdarî Yargı Hâkim Adaylarının Meslek Öncesi Eğitimlerinin Yaptırılmasının Esas ve Usullerine İlişkin Yönetmelik* http://www.pgm.adalet.gov.tr/duyuru/degis_y%F6nt.htm (Erişim tarihi: 26.04.2016).

Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/adalet_ist_2014.pdf (Erişim tarihi: 07.03.2016).

Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/pdf/Bulten_2014.pdf (Erişim tarihi: 07.03.2016).

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/arsiv.html (Erişim tarihi: 02.11.2015).

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/222.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/264.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/249.pdf (Erişim tarihi: 02.11.2015)

Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, 2015 Yılı Yargı Reformu Strateji http://www.sgb.adalet.gov.tr/yargi_reformu_stratejisi.pdf (Erişim tarihi 11.03.2015).

Adalet Bakanlığı stratejik planı (2010-2014) http://www.sgb.adalet.gov.tr/stratejikplan.pdf (Erişim tarihi 05.05.2016).

Adalet Bakanlığı stratejik planı (2015-2019) http://www.adalet.gov.tr/Bakanlik/StratejikPlan/Stratejik-Plan-2015-2019.pdf (Erişim tarihi 05.05.2016).

Adli Yargı Hâkim ve Savcı Adayları İle İdari Yargı Hâkim Adaylarının Eğitimleri Sonunda Yapılacak Yazılı Sınavın Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik Resmi Gazete Tarihi: 27.07.2004 Resmi Gazete Sayısı: 25535. http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9109&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch= (Erişim Tarihi: 05.05.2016)

Anadolu Üniversitesi. *Hukuk Fakültesi İnsan Hakları Hukuku Projesi İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları* http://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=75 (Erişim tarihi: 27.04.2016).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf (Erişim tarihi: 10.03.2016).

Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (2012). *Avrupa Yargı Sistemleri (2010 Verileriyle) Adaletin Etkililiği ve Kalitesi. CEPEJ Çalışmaları No: 18* http://www.cepej.adalet.gov.tr/dosya/dokumanlar/2010-yili-CEPEJ.pdf (Erişim tarihi: 26.04.2016).

Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (2014). Avrupa Yargı Sistemleri (2012 Verileriyle) Adaletin Etkililiği ve Kalitesi. CEPEJ Çalışmaları No: 20, s.199 http://www.sgb.adalet.gov.tr/ekler/yayin/cepej-raporu-2015-turkce.pdf, (Erişim tarihi: 20.05.2016)

Avrupa Adaletin Etkililiği Komisyonu (2012). Avrupa Yargı Sistemleri (2010 Verileriyle) Adaletin Etkililiği ve Kalitesi. CEPEJ Çalışmaları No: 18, http://www.cepej.adalet.gov.tr/dosya/dokumanlar/2010-yili-CEPEJ.pdf (Erişim tarihi: 26.04.2016).

Avrupa Birliği Bakanlığı, http://www.ab.gov.tr/index.php?p=37 (Erişim tarihi: 01.06.2016)

Bölge Adliye ve Adlî Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Cumhuriyet Başsavcılıkları İdarî ve Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesine Dair Yönetmelik m. 5/8. Resmî Gazete Tarih: 6 Ağustos 2015, Sayı: 29437. http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150806.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150806.htm

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler İle Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, 11 Temmuz 2015 Resmî Gazete Sayı: 29413. http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/07/20150711-18.htm (Erişim Tarihi: 05.05.2016)

Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi, http://www.eskisehirbim.adalet.gov.tr/Templates/mahk_1vergi.htm

Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi, http://www.eskisehirbim.adalet.gov.tr/Templates/mahk_yon_sist.htm

Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi, http://www.eskisehirbim.adalet.gov.tr/haberdetay.htm

Gelir İdaresi Başkanlığı *Uzlaşma yönetmeliği* http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat.

Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi tahsilat istatistikleri, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm

Gelir İdare Başkanlığı, 2015 yılı merkezi yönetim gelirleri http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm

Gelir İdare Başkanlığı, Aylar itibariyle mükellef sayıları http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20141.htm (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Gelir İdare Başkanlığı, Aylar itibariyle mükellef sayıları http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20151.htm (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Gelir İdare Başkanlığı, Aylar itibariyle mükellef sayıları http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20131.htm (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Gelir İdare Başkanlığı, Aylar itibariyle mükellef sayıları http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20122.htm (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Gelir İdare Başkanlığı, Aylar itibariyle mükellef sayıları http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20111.htm (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Gelir İdare Başkanlığı, Aylar itibariyle mükellef sayıları http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20102.htm (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Gelir İdaresi Başkanlığı performans programları, http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari (Erişim tarihi: 04.05.2016)

Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu. *2014 yılı faaliyet raporu.* http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/faaliyet/faaliyet-raporu-2014/2014-faaliyet-raporu.html Erişim tarihi: 26.04.2016

Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (2016). *Bölge idare mahkemeleri ile idarî yargı ilk derece mahkemeleri 2016 yılı ana kararnamelerine ilişkin duyuru.* http://www.hsyk.gov.tr/duyurular/2016/mart/kararname-duyuru/kararname.html (Erişim tarihi: 14.04.2016).

Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (2016). Bölge idare mahkemeleri ile idarî yargı ilk derece mahkemeleri 2016 yılı ana kararnamelerine ilişkin duyuru. http://www.hsyk.gov.tr/duyurular/2016/mart/kararname-duyuru/EK-3.pdf: (Erişim tarihi: 14.04.2016).

HSYK, 2012-2016 Stratejik Planı, s. http://www.hsyk.gov.tr/dosyalar/2012-2016-stratejik-plan.pdf

Kalkınma Bakanlığı, Onuncu kalkınma planı (2013), s. 3 http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalknma%20Planlar/Attachments/12/Onuncu%20Kalk%C4%B1nma%20Plan%C4%B1.pdf (Erişim tarihi: 18.06.2016).

Kamuda stratejik planlama. http://www.sp.gov.tr/tr/html/56/Kamuda+Stratejik+Yonetim/ (Erişim tarihi: 01.06.2016)

Mahkeme Yönetimi Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi (2013). *Adliye personeli el kitabı.* http://www.hukukiyardim.gov.tr/kitap.pdf (Erişim tarihi: 26.04.2016)

Performans esaslı bütçeleme. http://peb.bumko.gov.tr/TR,2550/amerika-birlesik-devletleri.htmll (Erişim tarihi: 01.06.2016)

http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-12-danistay-tarihcesi.html (Erişim tarihi: 02.11.2015)

http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html (Erişim Tarihi: 03.11.2015).

OECD (2015), "Effectiveness and fairness of judicial systems", in Government at a Glance 2015, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance-2015-65-en http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/4215081ec065.pdf?expires=1465901280&id=id&accname=guest&checksum=C080F568012E2237AB4D9163CC32A9B8 erişim: 14.06.2016

http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/12.sayi/10mresat.pdf Erişim Tarihi: 27.04.2016

http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist Erişim tarihi: (03.02.2016)

The Audit of Efficiency: A structured Approach. Çeviren: T.C. Sayıştay çeviri dizisi (1997). Ankara: 135. Kuruluş yıldönümü yayınları

Trabzon bölge idare mahkemesi http://www.trabzonbim.adalet.gov.tr/html/yh.html (Erişim tarihi:28.10.15)

Türk Dil Kurumu. *Büyük Türkçe Sözlük.* http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5721f6bb385c64.30183157

Türkiye İstatistik Kurumu, Adrese Dayalı Nüfus İstatistikleri www.tuik.gov.tr

Ulusal yargı ağı bilişim sistemi http://www.uyap.gov.tr/Tarihce (Erişim tarihi: 19.02.2016).

Ulusal yargı ağı bilişim sistemi, http://www.uyap.gov.tr/Isletime-Gecis-ve-Yayginlastirma

Ulusal yargı ağı bilişim sistemi, http://www.uyap.gov.tr/Tarihce

UYAP uygulamaları Genelgesi. No: 124/1 Sayı: B.03.0.BİD.0.00.00.08-10.06/940 Tarih: 10/11/2011 http://www.hsyk.gov.tr/Mevzuat/Duyurular/uyap-segbis/uyap-genelgesi.pdf. Erişim Tarihi: 19.02.2016

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dciSsil8zCRLPP9XnV0K5Q==-H7deC+LxBI8=&dt=0&nm=1048 (Erişim tarihi: 04.05.2016)

http://www.investopedia.com/terms/e/efficiency.asp erişim 14.06.2016

http://www.oecd.org/fr/cad/evaluation/daccriteriaforevaluatingdevelopmentassistance.htm

http://siteresources.worldbank.org/EXTGLOREGPARPROG/Resources/grpp_sourcebook_chap11.pdf

http://www.oecd.org/std/productivity-stats/40526851.pdf erişim 14.06.2016

http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/2015/effective_justice_systems_20151126.pdf s.1., (Erişim tarihi: 14.06.2016).

Mahkeme Kararları

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. *Windisch Avusturya Davası*. (Esas hk) Karar Tarihi: 27.09.1990 Davalı Devlet: AVUSTURYA Başvuru no: 12489/86 http://ihami.anadolu.edu.tr/aihmgoster.asp?id=228 (Erişim tarihi: 10.03.2016).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu. E.2014/304, K.2014/563 Sayı ve T.18.6.2014

Danıştay 7. Daire E. 1998/804 K. 1999/1935 T. 6.5.1999 http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim tarihi: 27.04.2016).

Danıştay 7. Daire E. 1987/3900 K. 1991/2675 T. 24.10.1991 http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim tarihi: 27.04.2016).

Danıştay 4. Daire E. 2011/5499 K. 2011/6892 T. 6.10.2011 http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim tarihi: 27.04.2016).

Diğerleri

M. Avcı (2016). İstinaflar Paneli. Yayınlanmamış Bildiri. Eskişehir Barosu 29.02.2016.

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : Müslüm GÜMÜŞ

Yabancı Dil : İngilizce

Doğum Yeri ve Yılı : Gaziantep / 1987

E-Posta : muslumgumus@anadolu.edu.tr

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

Y. Ls.	**2013**	Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Ls.	**2012**	Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
Lise	**2005**	Gaziantep Mimar Sinan Yabancı Dil Ağırlıklı Lisesi
Meslek	**2012**	Araştırma Görevlisi, Hakkari Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yayınlar ve Bilimsel Sanatsal/Sanatsal Faaliyetleri:

Makaleler: Üyümez, M. E. ve Gümüş, M. (2016). Ücret Gelirlerinin Diğer Gelir Unsurları İle Beyan Edilmesinde Yaşanan Sorunların Hukuki Belirlilik İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi, 24 (200), 209-224*