

## 6545 SAYILI KANUN İLE VERGİ YARGISI SÜRECİNE YÖNELİK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

**Güray ÖĞREDİK**  
**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**  
**MAZARS/DENGE**  
**Vergi Bölümü, Kıdemli Müdür**

[www.muhasibetr.com](http://www.muhasibetr.com) sitesinde 01.07.2014 günü yayımlanmıştır

28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete’de “**6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” yayınlanmıştır.

Söz konusu kanun ile “**2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun**” ve “**2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu**”nda önemli değişiklikler yapılmıştır.

Vergisel uyuşmazlıkların yargısal çözümüne ilişkin usul ve esaslar 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar çerçevesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, 6545 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerin vergi davalarına yönelik olarak ilk derece başvuru mercileri, itiraz ve temyiz usul ve esasları açısından da etkileri olmuştur. En önemli değişiklikler;

- a) Bölge İdare Mahkemeleri’nin yapısı, niteliği, oluşumu yeniden düzenlenmiştir,
- b) İlk derece vergi mahkemesi ile temyiz makamı Danıştay arasında bölge idare mahkemelerine “**istinaf mahkemesi**” olarak yeni bir görev yüklenmiştir.

### 1) **İstinaf ne demek?**

Öncelikle, 2576 ve 2577 sayılı kanunlara ve dolayısıyla idari yargı sürecine dair uygulamaya “**istinaf**” kavramı dahil olmuştur. Daha önce 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 5235 sayılı Kanunda kullanılmış bir kavramdır. İstinaf kelimesi Türk Dil Kurumu tarafından “*Mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme*” şeklinde açıklanmıştır. İstinaf kavramı için hukuk literatüründe çeşitli açıklamalar bulunmaktadır. İstinaf, genel anlamda (tercih edilen sisteme göre geniş ya da dar şekilde) maddî (vakıa) ve hukukî denetim yapan bir kanun yoludur. İstinafla birlikte, üçlü bir yargılama sistemi ortaya çıkar:

- İlk derece yargılaması (yerel mahkeme/vergi mahkemesi yargılaması- ilk derece mahkemesi)
- İkinci derece-istinaf (maddî ve hukukî denetim-Bölge Adliye Mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi)
- Üçüncü derece- temyiz (hukukî denetim-Yargıtay/Danıştay)

İstinaf; ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere karşı, hem hukuki hem de maddi inceleme yapılması amacıyla başvuru kanun yoludur. Temyiz kanun yolunda sadece ilk derece mahkemesinin son kararının **hukuka uygunluğu** incelenirken (hukuki inceleme), **istinaf yolunda hukuki inceleme yanı sıra maddi inceleme de yapılabilecektir**. Yani temyiz’de Danıştay/Yargıtay ilk derece mahkemesi kararını sadece onaylar veya bozarken

istinaf yolunda bölge adliye/idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin yerine geçip maddi inceleme de yaparak yeniden karar verebilecektir.

Özetle, **ilk derece mahkemesinde verilen karara göre davanın temyize gitmeden önce bir üst mahkemede maddi ve hukuki yönden yeniden muhakeme edilerek denetlenmesi** anlamına gelmektedir denilebilir.

2577 sayılı Kanunda “*İstinaf yolu*”, “*İstinaf kanun yolu*” gibi ifadeler kullanılmaktadır. İdari yargı sürecinde “itiraz” olarak adlandırılan kanun yolu kaldırılmıştır. (6545 sayılı Kanun madde 15 ve 19 – 2577 sayılı Kanun madde 15 ve 45) İlk derece mahkemesinin verdiği karar için öncelikle “*istinaf*” sonrasında ise “*temyiz*” yoluna gidilebilecektir.

## **2) Mevcut iki aşamalı yargı süreci üç aşamaya çıkmaktadır:**

Bilindiği üzere mevcut sistemde vergisel uyuşmazlıklar için ilk derece yargı merci vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinin tek hâkim ile verdikleri kararlar için **itiraz** mercii **bölge idare mahkemeleri**, kurul halinde verdikleri kararlar için ise **temyiz** mercii **Danıştay** olmaktadır. Bölge idare mahkemesinin verdiği karar kesin olup, Danıştay nezdinde temyiz edilmesi söz konusu değildir.

6545 sayılı Kanun ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda yapılan değişiklikler neticesinde yukarıda yer verdiğimiz iki aşamalı vergi yargısı süreci üç aşamaya çıkmıştır. Yeni sistemde, vergi mahkemesince **istinaf yolu açık olan** bir karar verilmesi halinde bölge idare mahkemesi ikinci derece, bölge idare mahkemesince **temyiz yolu açık olan** bir karar verilmesi halinde Danıştay üçüncü derece yargı mercii olacaktır. Yeni kurulan sistemde vergi mahkemesi kararına karşı doğrudan Danıştay’da temyiz yoluna gidilemeyecektir. Diğer taraftan, aşağıda detayı açıklanacağı üzere, bazı tutar hadlerin altında kalan vergi davalarında istinaf veya temyiz yoluna gidilmesi mümkün olmayacak, vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesinin verdiği karar nihai karar olacaktır.

Bölge idare mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilecektir. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenecek ve karara bağlanacaktır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunlu olacaktır. (6545 sayılı kanun madde 23 – 2577 sayılı Kanun madde 50). Bilindiği gibi bu süreç mevcut sistemde de bu şekilde işlemekte, Danıştay tarafından verilen bozma kararına vergi mahkemesinin direnmesi halinde dava Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna gitmektedir.

Diğer taraftan, mevcut mevzuatta yer alan hükümlere (2577 sayılı Kanununun 54. Maddesine) göre, Danıştay dava daireleri veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde kararın düzeltilmesi istenebilmektedir. “*Kararın düzeltilmesi yolu*” olarak adlandırabileceğimiz bu kanuni yol (2577 sayılı Kanununun 54. maddesi), 6545 sayılı Kanununun 103. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

**İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya 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 olunabilecektir. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulacaktır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmayacaktır. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilecek ve Resmi Gazetede yayımlanacaktır. “Kanun yararına bozma” olarak bilinen ve mevcut mevzuatta da yer alan bu süreç, yeni düzenlemeler sonrasında “Kanun yararına temyiz” olarak adlandırılacaktır. (2577 sayılı Kanun madde 15 – 6545 sayılı Kanun madde 15).

### **3) Bazı hadlerin altında kalan vergi davaları için istinaf ya da temyiz yolu olmayacaktır:**

Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren **otuz gün** içinde **istinaf** yoluna başvurulabilecektir. Ancak, **konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacaktır.** (6545 sayılı Kanun madde 19 - 2577 sayılı Kanun madde 45).

**Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları hakkında açılan davalar hakkında bölge idare mahkemesi kararları Danıştay nezdinde temyiz edilebilecektir.** (6545 sayılı kanun madde 20 – 2577 sayılı Kanun madde 46).

**2577 sayılı Kanunda öngörülen (dolayısıyla yukarıda da yer alan) parasal sınırlar;** her takvim yılı başında, Vergi Usul Kanunu kapsamında bir önceki yıl için ilan edilen **yeniden değerlendirme oranına göre arttırılacak;** bu şekilde yapılacak hesaplamada belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmayacaktır. (6545 sayılı Kanun madde 28 – 2577 sayılı Kanun ek madde-1).

Söz konusu tutarlar açısından bakıldığında 5.000 TL oldukça düşük bir tutar olduğu için, normal şartlarda bu miktardaki bir meblağ içinde vergi davasının pek açılmadığı ve açılmayacağı dikkate alınacak olursa, dava konusu edilen miktardaki vergisel uyuşmazlıkların hemen hemen tamamının istinaf mahkemesi olarak bölge idare mahkemesine gideceğini öngörebiliriz. Bu durumda, bölge idare mahkemeleri en az vergi mahkemeleri kadar yoğun çalışacak; ancak pozisyonları itibariyle bir temyiz makamı da olacaklardır düşüncesindeyiz. Diğer bir ifadeyle de, Danıştay’a gitmeden dosyanın bir kez daha müfredatlı bir şekilde incelenmesi sağlanmış olacak, uyuşmazlık hakkında farklı bir hâkim daha hukuksal görüşünü açıklamış olacaktır denilebilir. Diğer taraftan, mevcut süreçte dahi bir vergisel uyuşmazlığın en son merci kararına kadar neticelenmesi en az ortalama 2 yıla yakın zaman alırken, yeni süreçte bir vergisel uyuşmazlığın çözümüne dair en son yargı merciinin kararını açıklayacağı tarihe kadar ortalama 3 hatta 4 yıl geçecektir diyebilir miyiz? Bölge idare mahkemesinin kararının nihai karar sayılması için belirlenen 100.000 TL'nin de çok yüksek bir rakam olmadığını, ancak Danıştay'ın iş yükünü hatırı sayılır bir miktarda azaltacağını söyleyebiliriz kanaatindeyiz.

### **4) Yeni düzenlemelerin uygulamaya başlanacağı tarih ve mevcut davalara hangi mevzuatın uygulanacağı hakkında:**

**6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler 28 Haziran 2014 günü yürürlüğe girmiştir. Adalet Bakanlığı en geç üç ay içinde (28 Eylül 2014'e kadar) 2576 sayılı Kanunun yeni 3. maddesinde yeniden düzenlenmiş olan Bölge İdare Mahkemelerini kuracaktır.** (6545 sayılı Kanun madde 14 – 2576 sayılı Kanun Geçici Madde 20).

6545 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen yeni hükümler, 2576 sayılı Kanunun yeniden düzenlenen 3. maddesine göre kurulacak olan bölge idare mahkemelerinin tüm yurttta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacaktır. Bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanacaktır. (6545 sayılı Kanun madde 27 – 2577 sayılı Kanun Geçici Madde 8) Yukarıda açıkladığımız üzere en geç 28 Eylül 2014'e kadar yeni bölge idare mahkemelerinin kurulmuş olması gerekmektedir.

Diğer bir ifadeyle, 6545 sayılı Kanunun idari davaların görülmesiyle (dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümüyle de) ilgili olarak getirdiği ve üç aşamalı yeni sistem, yeni yapıdaki bölge idare mahkemelerinin tüm yurttta göreve başlayacakları tarihten sonra fiili olarak işlemeye başlayabilecektir. Söz konusu tarihten önceki kararlara karşı yapılacak yargısal başvurularda şu anda mevcut mevzuat hükümleri geçerli olacaktır.

2577 sayılı Kanunun Geçici 8. maddesine göre, yeni bölge idare mahkemelerinin faaliyete geçme tarihine kadar idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara yapılan itirazlarda istinaf kanun yolu için öngörülen harçlar alınacaktır. 6545 sayılı Kanunun 2. Maddesi 492 sayılı Harçlar Kanununda yapılan değişiklik aşağıdaki şekildedir:

*“MADDE 2 – 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun;*

*a) (1) sayılı Tarifesinin “A- Mahkeme Harçları” bölümünün “IV. Temyiz, istinaf ve itiraz harçları” kısmının (d) bendinde yer alan “itirazen yapılacak başvurularda” ibaresi “yapılacak istinaf yolu başvurularda” şeklinde değiştirilmiştir.*

*b) (3) sayılı Tarifesinin “I- Başvurma harcı” kısmının (d) bendinde yer alan “itirazen yapılan başvurularda” ibaresi “yapılacak istinaf yolu başvurularda” şeklinde değiştirilmiştir.”*