

İSTİNAFLARIN FAALİYETE GEÇİRİLMESİNİN, DANIŞTAYIN VERGİ DAVA DAİRELERİNİN TEMYİZEN KARARA BAĞLADIĞI İŞ YÜKÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: KANUN KOYUCU YANILMIŞ OLABİLİR Mİ?

The Impact of the Appellate Courts on the Workload in Appeals of the Tax Chambers of the Council of State: Could the Legislator have been Mistaken?

Selim GÜNDOĞDU*

Özet

İstinafların 2014 yılında yapılan kanun değişiklikleri ile hukuki alt yapısı hazırlanarak 2016 yılında faaliyete geçmesiyle birlikte idari yargı sistemimizde çok ciddi bir anlayış değişikliğine gidilmiştir. Söz konusu değişikliğin amacı Danıştayın iş yükünün azaltılarak içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi olarak ifade edilmiştir. Kanun Koyucu 6545 sayılı Kanun'un Genel Gereğesinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46. maddesinde yapılan değişiklikle, Danıştayın temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azalacağını öngörmüştür. Literatürde de istinafların faaliyete geçmesiyle birlikte Danıştayın iş yükünün azaldığı/azalacağı yolunda neredeyse oybirliğine dayalı bir düşünce hakimdir. Bu çalışma Danıştayın Vergi Dava Dairelerinin iş yükünün azaltılması amacının beklendiği ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediğini ortaya koymayı hedeflemektedir. Diğer bir ifadeyle, bu çalışmada «Kanun Koyucu yanılmış olabilir mi?» sorusuna Danıştayın Vergi Dava Dairleri bakımından bir cevap aranmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Danıştay, Vergi Dava Daireleri, vergi yargısı, istinaf, iş yükü

Abstract

With the legal infrastructure of the appellate courts being established through legislative amendments made in 2014 and their commencement in 2016, a significant shift in understanding has occurred in our administrative judicial system. The purpose of this change was stated as reducing the Council of State's workload and strengthening its role as a court of case law. In the General Justification of Law No. 6545, the Legislator predicted that the amendment to Article 46 of Law No. 2577 on Administrative Procedure would reduce the Council of State's workload in appeals by approximately eighty percent. There is a near-unanimous consensus in the literature that the Council of State's workload will decrease with the going into operation of appellate courts. This study aims to reveal whether the goal of reducing the Tax Chambers of the Council of State's workload has been achieved to the extent expected. In other words, this study seeks to answer the question, "Could the Legislator have been mistaken?" with regard to the Tax Chambers of the Council of State.

Keywords: Council of State, Tax Chambers, tax jurisdiction, appeal, work load

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 7.11.2025

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 13.1.2026

* Danıştay Yedinci Daire Tetkik Hâkimi, Ankara/Türkiye, Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, E-posta: selimsbf@yahoo.com, <https://orcid.org/0009-0003-7157-372X>.

GİRİŞ

İdari Yargı Sistemimizde, özellikle artan iş yükünün neden olduğu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla uzun yıllardır yürütülen tartışmalar ve reform çalışmaları sonucunda 28 Haziran 2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile son derece önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerle çok ciddi bir anlayış/yapı/sistem değişikliğine gidilerek istinaf genel kanun yolu haline getirilirken, temyiz de yalnızca kanunda sayılan hallerde başvurulacak istisnai bir kanun yolu olması öngörülmüş, bu yeni sisteme uyum sağlanması amacıyla itiraz ve kararın düzeltilmesi yolları kaldırılmış, mevcut durumda itiraz merci olarak görev yapan bölge idare mahkemeleri, sayıları azaltılarak istinaf merciine dönüştürülmüştür. Böylelikle iki dereceli yargılamadan üç dereceli yargılamaya geçilmiştir.

Literatürde istinafların faaliyete geçmesiyle birlikte Danıştayın iş yükünün azalacağı yolunda neredeyse oybirliğine dayalı bir düşünce hakimdir. Kanun Koyucu, bu öngörüye çok daha iddialı hale getirmiş ve 6545 sayılı Kanun'un Genel Gereğesinde, 2577 sayılı Kanun'un 46. maddesinde yapılan değişiklikle, istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştaya gideceği belirlenmekte olup, bu maddede tahdidi olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesinin öngörüldüğünü; böylece Danıştayın temyizen karara bağladığı iş yükünün¹ yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştayın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesinin amaçlandığını belirtmiştir. Söz konusu gerekçeden anlaşılacağı üzere, Kanun Koyucu idari yargı sistemimizde yaptığı köklü değişiklikle, öncelikli olarak Danıştayın iş yükünü çok ciddi oranda azaltmayı hedeflemekte; bu amacın hasıl olması ile de Danıştayın bir içtihat mahkemesi haline gelmesini beklemektedir.

İstinafların faaliyete geçmesiyle birlikte Danıştayın iş yükünün azalacağı yolundaki beklentiye katılmakla birlikte dosya sayısındaki genel azalmanın Vergi Dava Daireleri bakımından beklenen düzeyde olmadığı tespit edilmiştir; ayrıca, istinafın genel kanun yolu haline gelmesinin dışında başka etkenlerin de bu azalmada ciddi pay sahibi olduğunun saptanması çalışmanın ana motivasyonunu teşkil etmektedir. Diğer bir ifadeyle, bu çalışmada “Kanun Koyucu yanılmış olabilir mi?” sorusuna cevap aranmaktadır. Bu amaçla 2014 ilâ 2024 yıllarına ilişkin verilerin analiz edilmesi suretiyle iş yükündeki değişim gözler önüne serilerek, özellikle kararın düzeltilmesi yolunun kaldırılmasının dosya sayısının azalmasındaki etkisi –dolayısıyla yeni sistemin Danıştayın Vergi Dava Dairelerinin temyizen karara bağladığı iş yükü üzerinde beklenen etkiyi doğurup doğurmadığı- ortaya konulmaya çalışılacaktır.

¹ Kanun Koyucu'nun hedefini “Danıştayın temyizen karara bağladığı iş yükü” üzerinden belirlemesi, ilerleyen bölümlerde istinafların faaliyete geçmesi dışındaki sebeplerin Danıştayın iş yükü üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi sırasında çok daha önemli hale gelecektir.

I. GENEL OLARAK İSTİNAF

Türk Dil Kurumu Sözlüğünde, “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” şeklinde tanımlanan² ve Arapça kökenli bir sözcük olan istinaf; “baştan başlamak, yeniden başlamak; dava mahkemesinin verdiği hükmü beğenmeyip bozulmasını daha üst mahkemeden istemek, dava mahkemeleri ile temyiz mahkemesi arasındaki bir derece yüksek mahkemeye verilen isim” anlamında kullanılmaktadır³.

İstinaf, ilk derece mahkemeleri ile temyiz mercii arasında ikinci derece bir denetim mekanizması olarak işleyen bir kanun yoludur. Buna göre, ilk derece mahkemesi kararından sonra şartları varsa, karar önce istinaf denetimine tabi olduktan sonra yine şartları varsa temyiz denetimine tabi tutulabilecektir⁴. Üç dereceli bir yargılama öngören bu tip bir sistemde istinaf mahkemeleri ilk derece mahkemelerine göre üst mahkeme konumundadır.

İstinaf aşamasında ilk derece mahkemesi kararlarının, ikinci derece yargılama yeri olarak maddi ve hukuki yönden incelenmesi esastır. Buna göre, istinaf mercii, kararı yerinde görerek istinaf isteminin reddine karar verebileceği gibi kararı kaldırarak maddi olayları, delilleri, iddia ve savunmaları değerlendirmek suretiyle yeniden yargılama yaparak bir karar verebilir⁵. Zaten, kanun yolları tasnif edilirken istinafın ilk derece mahkemesi kararının mükemmelleştirilmesi, eksikliklerinin giderilmesi ve kuvvetlendirilmesine vurgu yapan reformatif özelliği ön plana çıkarılır. Diğer kanun yolları ise (temyiz gibi) kararı geri almaya yönelik (retraktif) olarak nitelendirilmektedir⁶.

İstinaf sisteminin olumlu yönleri şu şekilde sıralanabilir:

- Uyuşmazlığın kıdemli ve tecrübeli bir heyet tarafından hem maddi olay, hem de hukuki açıdan incelenmesine olanak tanınması.
- En baştan yeniden yargılama yapılması nedeniyle ilk derece mahkemesi kararlarındaki maddi ve hukuki eksikliklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olması.
- Dosyanın tam ve eksiksiz olarak tekemmül ettirilmesi nedeniyle temyiz aşamasında Danıştayın incelemesi bakımından kolaylıklar sağlaması ve yargılamayı hızlandırması.
- Taraflar için daha güvenceli ve güvenilir bir sistem olması.
- Adil yargılanma ve hak arama özgürlüğüne katkı sağlaması.

² TDK Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 28/12/2024)

³ Viki Sözlük, <https://tr.wiktionary.org/wiki/istinaf> (Erişim: 28/12/2024)

⁴ Oğuz Sancakdar, ‘İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler’ [2013] Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu 13, 19.

⁵ Sıddık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları (3rd ed, Hak Kitabevi 1996)1992.

⁶ Aydın Gülan, ‘Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek’ [2016] Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu 19, 20.



- Danıştayın içtihat mahkemesi olma işlevini yerine getirmesine katkıda bulunması.
- İlk derece mahkemelerinin verimli, etkili, süratli ve güvenli çalışmasını sağlaması.
- Yargısal denetimi güçlendirmesi⁷.

İstinaf sistemine yönelik olarak getirilen eleştiriler ise şu şekilde sıralanabilir:

- Yargılama sürecinin daha da uzayacağı.
- İlk derece mahkemesinde görev yapan hakimlerin özensiz davranabileceği.
- İdari yargının işleyişini değiştirmek yerine idari dava sayısını azaltmak için farklı önlemler alınması gerektiği.
- İstinaf sistemiyle birlikte birbirine aykırı olarak verilen bazı kararların bu haliyle kesinleşebileceği, içtihat birliğini sağlamanın zorlaşacağı⁸.

II. TÜRKİYE'DE İSTİNAF UYGULAMASI VE LİTERATÜR TARAMASI

Türkiye'de 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren idari yargıda istinaf kanun yolu uygulanmaya başlanmıştır.⁹ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/A maddesinde istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak bölge idare mahkemelerinin görevleri arasında sayılmıştır.

İki dereceli eski sistemde idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların bir kısmı itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerince; bir kısmı da temyiz yoluyla doğrudan Danıştay tarafından incelenmekteydi. İtiraz ve temyiz birbirinin devamı niteliğinde değil, alternatifi olan kanun yolları olarak düzenlenmişti. Ayrıca, temyiz verilen kararların tekrar Danıştayca değerlendirilmesi amacıyla kararın düzeltilmesi yoluna başvurulabilmekteydi. Yeni sisteme uyum sağlanması amacıyla itiraz ve kararın düzeltilmesi yolları kaldırılmış, idare ve vergi mahkemelerinin Kanun'da sayılan nitelikleri haiz olan kararlarının önce istinaf kanun yolu kapsamında bölge idare mahkemelerince denetlenmesine; istinaf başvurusu üzerine verilen kararların yine Kanun'da sayılan nitelikleri taşıyanları bakımından Da-

⁷ Ali Telli, 'İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri' [2016] Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu 141, 143

⁸ ibid 143.

⁹ İstinafların kurulmasına ilişkin 6545 sayılı Kanun 2014 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiş olmakla birlikte anılan Kanun'un 14. maddesi ile 2576 sayılı Kanun'a eklenen Geçici 20. maddenin 1. fıkrasında Adalet Bakanlığı'nın, bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde, Kanun'un, bu Kanun'la değişik 3. maddesinde öngörülen bölge idare mahkemelerini kuracağı; bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurtta göreve başlayacakları tarihin, Resmî Gazete'de ilan edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde uyarınca Adalet Bakanlığı 07 Kasım 2015 tarih ve 29525 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararları ile İstanbul, Bursa, İzmir, Ankara, Konya, Samsun, Erzurum ve Gaziantep olmak üzere toplam 8 ilde bölge idare mahkemelerini kurmuş ve söz konusu mahkemelerin tüm yurtta göreve başlayacakları tarihi 20 Temmuz 2016 olarak belirlemiştir.

nıştay nezdinde temyiz yoluna başvurulabilmesine imkan tanınmıştır. Böylelikle iki dereceli yargılamadan üç dereceli yargılamaya geçilmiştir.^{10, 11}

6545 sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi şu şekildedir: "İdari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların bir kısmı bölge idare mahkemesince, kalan kısmı ise Danıştay tarafından denetlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayılmış olup, bunlar dışındaki tüm davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmişi Danıştay'da yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir. Anılan iş yükü sebebiyle Danıştaya gelen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktadır. Bu bağlamda idari yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu öteden beri yargı paydaşları arasında tartışılmaktadır".

"Tartışmaların sonucunda varılan mutabakata bağlı olarak Tasarıyla bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmaktadır. Buna göre başvuru usulü ile inceleme ve yargılama usulüne ilişkin hükümler getirilmekte ve bölge idare mahkemelerince verilecek karar türleri yeniden düzenlenmektedir. 2577 sayılı Kanun'un 45 ve 46. maddelerinde yapılan değişiklikler istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır. 45. maddede yapılan değişikliklerle, ilk derece mahkemelerince verilecek ve kesin olması sebebiyle istinaf ya da temyiz yoluna başvurulamayacak kararlar düzenlenmektedir. Aynı zamanda istinaf incelemesi için bölge idare mahkemelerine gelen davaların incelenme ve karara bağlanma usulü hükme bağlanmaktadır".

"2577 sayılı Kanun'un 46. maddesinde yapılan değişikliklerle, istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştaya gideceği belirlenmekte olup, bu maddede tahdidi olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir. Böylece Danıştayın temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştayın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un ilgili bazı hükümleri de değiştirilerek bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmektedir".

¹⁰ İstinafin asıl, temyiz ise istisnai kanun yolu haline getirilmesinin üç dereceli bir yargılama sistemi getirme beklentisine ters düştüğü; ilk derecede ve istinafta kesinleşen kararların çokluğu düşünüldüğünde, üç dereceli bir sistemin kabul edildiğini söylemenin zor olduğu yolundaki düşünce için bkz. Zeynep Nihal Aydınoglu, 'İstinaf Kanun Yolunun İdari Yargılama Usulüne Başlıca Etkileri' [2019] Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 387.

¹¹ Gülan (n 5).

6545 sayılı Kanun'un Genel Gerekçesinden istinaf sistemine geçilmesinin temel amacının temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştayın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Literatürde konuya ilişkin çalışmaların büyük çoğunluğunda (Kanun Koyucu'nun beklentisine paralel olarak) istinafların hayata geçirilmesiyle birlikte Danıştayın iş yükünde çok ciddi bir azalma olacağı/olduğu düşüncesi hakimdir. Toklu, Danıştayın iş yükünün azaltılması için istinaf sistemine geçilmesini zorunlu görmektedir¹². Akyıldız'a göre, 6545 sayılı Kanun'un gerekçesine bakıldığında yegâne hedef iş yükünün azaltılması olup, eldeki veriler ışığında davaların yüzde 70'inin bölge idare mahkemelerinde kesinleşmesiyle birlikte Danıştayın iş yükü mevcut duruma göre yaklaşık üçte iki oranında azalacaktır¹³. Yıldırım da Danıştayın iş yükünün yüzde seksen azaltılarak içtihat mahkemesi haline gelmesi fikrini son derece yerinde görmektedir. Ancak, bu yapılırken istinafin tıkanmaması adına mahkemelerde gerekli alt yapı oluşturulmalıdır¹⁴. Konuya ilişkin olarak Adalet Bakanlığı tarafından yapılan açıklamada da; "20 Temmuz'da istinaf sistemine geçilmesiyle ilk derece mahkemelerince verilen kararların; adli yargıda yaklaşık yüzde doksanın, idari yargıda ise yaklaşık yüzde sekseninin istinaf aşamasında kesinleşeceği; doğal olarak bu durumun da, Yargıtay ve Danıştayın iş yükünü aynı oranda azaltacağı" ifade edilmiştir.¹⁵ Buraya kadar belirtilenler ile buraya alınmamakla birlikte aynı yönde kanaat bildiren pek çok çalışmada herhangi bir veri kullanılmaksızın daha çok tahmine dayalı yorumlar yapıldığı görülmektedir.

Şaşmaz ve Gündüz tarafından 2016 ilâ 2018 yıllarına ilişkin verilerin değerlendirilmesi suretiyle yapılan çalışmada, mevcut tablo ve grafiklerden açıkça anlaşılabileceği üzere istinaf mahkemelerinin kurulmuş olması ve ayrıca yargıda istinaf düzenlemesi ile getirilen parasal sınırlara ilişkin kuralın; temyiz mercii olan Danıştayın yükünü oldukça hafiflettiği sonucuna ulaşılmıştır¹⁶. Güngör'e göre de, istinaf sistemiyle birlikte makul sürede yargılama idealine yaklaşılmış; 2016 yılında Danıştaya gelen dosya sayısı 270.000 iken, 2017 yılında bu sayı 86.000'e gerilemiş ve yaklaşık yüzde 70 oranında azalmıştır¹⁷. Bugün dahi istinaf

¹² Esat Toklu, 'İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş' [2015] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 63, 71.

¹³ Ali Akyıldız, 'İstinafa İlkesel Bakmak' [2015] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 11, 18.

¹⁴ Ramazan Yıldırım, 'Türkiye'de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri' [2015] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 33, 52.

¹⁵ Adalet Bakanı Bekir Bozdağ, 'Basın Duyurusu - İstinafa Yargıtay ve Danıştay'ın İş Yükü Azalacak' (Adalet Bakanlığı Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, 25 Aralık 2024).

¹⁶ Mahmut Ünsal Şaşmaz ve Merve Gündüz, 'İstinaf Kanun Yolu Düzenlemesinin Danıştay'ın İş Yükü Üzerine Etkisi' [2020] Mali Çözüm Dergisi 152, 152.

¹⁷ Zerrin Güngör, 'Sempozyum Açış Konuşması' [2018] Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu 55, 12.

müessesesinin Danıştayın iş yükü üzerindeki etkilerinin tam olarak anlaşılması mümkün değilken, 2016 yılının Temmuz ayında uygulanmaya başlamış bir sistemin 2016 ilâ 2018 yıllarına ilişkin verilere bakarak değerlendirilmesinin çok da doğru olmadığı düşünülmektedir. Kaldı ki; böyle bir değerlendirme yapılırken 2016 yılında Ülkemizin içinde bulunduğu olağanüstü koşulların da göz önünde bulundurulması gerekirdi.

Aksi yönde bir görüş 2013 ilâ 2021 yıllarına ait verilerin analiz edilmesi suretiyle hazırlanan çalışmada Korkmaz, Aytaç ve Korukluoğlu tarafından ileri sürülmüştür. Makale içerisinde ya da sonuç bölümünde bu konuya ilişkin herhangi bir ifade yer almamakla birlikte özet kısmında “yapılan analiz ve istatistiksel değerlendirme sonrasında ... genel olarak her yıl dava dosyalarında bir artışın olduğu buna bağlı olarak iş yükünün arttığı, çalışan yargı mensuplarının artan iş yükü nedeniyle performans ve verimlilik anlamında olumsuzluk yaşadığı sonucuna ulaşılmıştır.” şeklinde bir değerlendirmeye yer verilmiştir¹⁸.

Diğer taraftan, hep yüksek mahkemelerin iş yoğunluğunu, yükünü azaltmak özelinde tartışılmışsa da, bu söylenenlerin istinaf kanun yolunun amacı değil, olsa olsa dolaylı bir sonucu olabileceğini düşünenler de vardır¹⁹.

Yukarıda değinilen hususlardan bu çalışma bakımından önem taşıyanlar şunlardır:

- i. İstinaf sistemine geçilmesiyle birlikte kararın düzeltilmesi yolunun kaldırılması.
- ii. 6545 sayılı Kanun’un gerekçesinde belirtildiği üzere istinafların faaliyete geçmesiyle Danıştayın temyizen karara bağladığı iş yükünün (yaklaşık yüzde 80 oranında) azaltılmasının hedeflenmesi.

Kararın düzeltilmesi yolunun kaldırılmış olmasının önemi Danıştaya gelen dosya sayısına doğrudan etki etmesinden kaynaklanmaktadır. İki dereceli yargılama yapılan dönemde Danıştay dava dairelerinin temyiz istemi üzerine verdikleri kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere taraflarca kararın düzeltilmesi istenebilmekteydi. Bu durum uygulamada, temyizen karar verilen dosyaların kısa süre içerisinde tekrar kararı veren merciin önüne gelmesine neden olmaktaydı. Başka ifadeyle, bir uyuşmazlığa ilişkin dosya önce ilk derece mahkemesi kararının temyiz edilmesi üzerine, ardından da temyizen verilen kararın düzeltilmesi istemiyle yapılan başvuruya istinaden Danıştayın ilgili Dairesinin önüne iki kez gelmekte ve temyiz aşamasında ayrı, kararın düzeltilmesi aşamasında ayrı esas ve karar numarası almaktaydı. Nihayetinde, bu kanun yolunun kaldırılmış olması tek başına Danıştaya gelen dosya sayısının düşmesine, yani iş yükünün azalmasına neden olmuştur. İstinafların faaliyete geçmesinin Danıştayın iş yükü

¹⁸ Murat Korkmaz, Ayhan Aytaç ve Hasan Basri Korukluoğlu, ‘Danıştay Dairelerinin Faaliyetlerindeki Başarısına İlişkin Bir İnceleme: Panel Veri Zaman Serisi Analizleri’ (2023) 165 TBB Dergisi 231, 231.

¹⁹ Murat Sezginer, ‘İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları İle İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları’ [2018] Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu 111, 120.

üzerindeki etkisi değerlendirilirken literatürde bu etkinin hiç dikkate alınmadığı görülmektedir. Örneğin, konuya ilişkin belki de tek veri analizine dayalı çalışmada bu durum “Dairelerin başarısına etki eden en önemli bileşenin toplam dosya sayısındaki artışlar olduğu anlaşılmıştır. Öte yandan toplam dosya sayısında tür ayırımına gidilmemiş, sonuçlandırılan ve devreden dosyalar ayrıca önem arz ettiği için kümülatif etkiye ilişkin bulgular tespit edilmiştir.”²⁰ şeklinde ifade edilmiştir.

İstinafların faaliyete geçmesiyle birlikte Kanun Koyucu'nun Danıştayın Vergi Dava Dairelerinin iş yükünde beklediği yaklaşık yüzde 80'lik azalmanın gerçekleşip gerçekleşmediği, beklenen oranda olmasa bile iş yükünde meydana gelen düşüşün tamamen istinafların hayata geçirilmesiyle ilgili olmadığının ortaya konulması bu çalışmanın temel amacıdır.

III. 2014-2024 YILLARINA İLİŞKİN VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde eldeki verilerin kullanılması suretiyle ilk olarak Danıştayın geneli için değerlendirmelerde bulunulacak, sonraki aşamalarda ilk bölümde ulaşılan sonuçların Yedinci Daire ve genel olarak vergi dava dairelerinin tamamı bakımından geçerli olup olmadığı değerlendirilecek ve son olarak kararın düzeltilmesi yolunun kaldırılmasının iş yükü üzerindeki etkileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

A. Danıştayın Geneli Bakımından

Aşağıda yer alan Tablo 1 ve Grafik 1'de 11 yıllık periyotta sırasıyla önceki yıldan devreden, ilgili yıl içinde açılan, bu ikisinin toplamı, ilgili yılda sonuçlanan ve sonraki yıla devreden dosya sayılarına yer verilerek Danıştayın yıllara göre dosya durumu ortaya konulmuştur. Önceki yıldan devreden ile ilgili yıl içinde açılan dosya sayılarının toplamı Danıştayın ilgili yıldaki iş yükünü göstermektedir. Ayrıca, ilgili yılda açılan ile sonuçlanan dosya sayılarının karşılaştırılması suretiyle ‘gelen dosyayı karşılama oranı’na ulaşılmaktadır.

Tablo 1: Yıllara Göre Dosya Sayıları (Danıştay)²¹

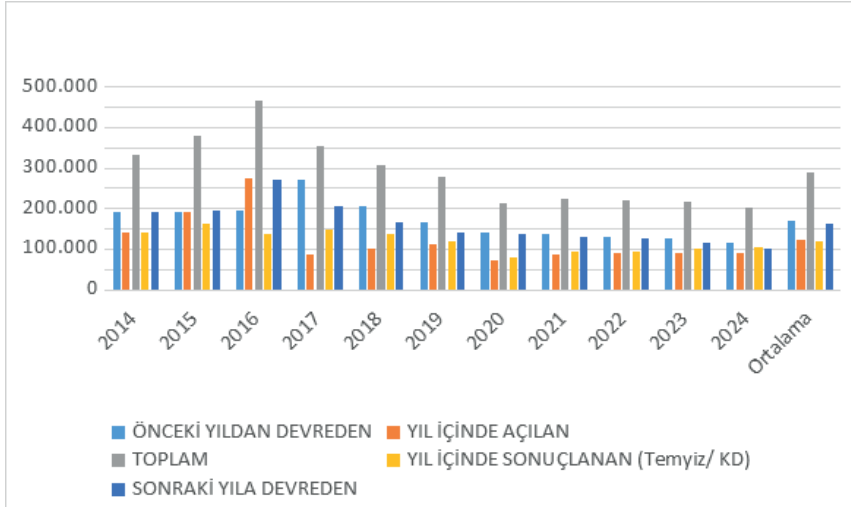
YIL	ÖNCEKİ YILDAN DEVREDEN	YIL İÇİNDE AÇILAN	TOPLAM	YIL İÇİNDE SONUÇLANAN (Temyiz/ KD)	SONRAKİ YILA DEVREDEN
2014	190.047	140.885	330.932	140.815	190.117
2015	190.318	189.402	379.720	161.429	194.095
2016	194.122	272.196	466.318	135.681	267.862
2017	267.862	85.691	353.553	145.066	206.237
2018	206.237	99.758	305.995	135.368	165.114

²⁰ Korkmaz, Aytaç ve Korukluoğlu (n 16) 246.

²¹ Bu ve bundan sonraki Tablo ve Grafikler (Tablo 9 ve Grafik 6 hariç) Danıştay tarafından yayımlanan istatistikler ve UYAP sisteminden temin edilen veriler kullanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

YIL	ÖNCEKİ YILDAN DEVREDEN	YIL İÇİNDE AÇILAN	TOPLAM	YIL İÇİNDE SONUÇLANAN (Temyiz/ KD)	SONRAKİ YILA DEVREDEN
2019	165.113	110.207	275.320	118.671	139.399
2020	139.374	72.454	211.828	77.543	134.285
2021	134.337	87.091	221.428	92.428	128.995
2022	128.981	88.790	217.771	93.944	123.827
2023	123.835	90.500	214.335	101.509	112.827
2024	112.929	89.872	202.801	103.248	99.549
Ortalama	168.469	120.622	289.091	118.700	160.210

Grafik 1: Yıllara Göre Dosya Sayıları (Danıştay)





Verileri yorumlamaya başlamadan önce 2 önemli hususu hatırlatmakta fayda vardır. İstinaflar, 15 Temmuz kalkışmasının hemen akabinde 20 Temmuz 2016 tarihinde faaliyete geçmiştir. Bu durum, 2016 ve 2017 yılı verilerini ciddi biçimde etkilemiştir. Ayrıca, bu dönemde hem istinafların ellerindeki geçmişten gelen dosya stokunu bitirmek (ki bunlar itiraz yoluyla gelen dosyalar olup bölge idare mahkemelerinin bu dosyalarla ilgili verdikleri kararlar temyize tabi değildi) hem de yeni sisteme uyum sağlamada yaşanan sorunlar nedeniyle 2017 yılında Danıştaya gelen dosya sayısı oldukça düşük kalmıştır. Hatta bu durum, istinafların faaliyete geçmesinden beklenen amacın hemen hasıl olduğu, Danıştayın iş yükünün yüzde 70 oranında azaldığı şeklinde yorumlanmıştır.^{22, 23}

İkinci önemli hatırlatma 2020 yılına ilişkindir. Tüm Dünya'yı kasıp kavuran Covid-19 salgını Ülkemizde de ciddi sonuçlar doğurmuş, yargısal alan da dahil olmak üzere kamusal ve özel alanda uzun süreli kapanmalar nedeniyle herhangi bir faaliyette bulunmak mümkün olmamıştır. Bu husus anılan yıla ait verilerden açıkça anlaşılmaktadır.

11 yıllık periyodun ortalamaları üzerinden değerlendirme yapılmasının bu tip olağanüstü koşulların olumsuz etkilerini bir nebze olsun ortadan kaldırmayacağı düşünülmektedir.

Bu bağlamda, yıllar itibarıyla dosya sayılarına bakıldığında ilk göze çarpan nokta yıl içinde açılan ile yıl içinde sonuçlanan dosya sayılarının birbirine çok yakın olduğudur. 11 yıllık ortalamaya bakıldığında yıl içinde açılan dosya sayısı ortalama 120.622 iken, yıl içinde sonuçlanan dosya sayısı ortalama 118.700'dür. Bu, Danıştayın gelen dosyayı hemen hemen karşıladığını göstermektedir.

Gelen dosyanın karşılanıyor olması ilk bakışta olumlu gibi görünse de, bu durum bir başka sorunu ortadan kaldırmamaktadır: Sonraki yıla devreden dosya sayısında, Danıştay tarafından verilen karar sayısından kaynaklı kayda değer bir düşüşün olması, bir başka ifadeyle stokların eritilememesi sorunu.

Tüm bu hatırlatma ve tespitlerin ardından nihayet, çalışmanın amacı doğrultusunda istinafların faaliyete geçmesinden sonra yıllar itibarıyla Danıştayın Vergi Dava Dairelerine gelen temyiz dosyası sayısının azalıp azalmadığı, bir azalma var ise bunun Kanun Koyucu'nun öngördüğü oranda olup olmadığı hususu değerlendirilebilecektir. Bunun için yıl içinde açılan dosya sayılarına bakmak gerekir. Tablo 1'de yer alan verilere göre yıllar itibarıyla söz konusu sayıda azalma olduğu görülmektedir. Bu, istinafların faaliyete geçmesinin Danıştayın iş yükünü azalttığını gösterse de, yıllar itibarıyla meydana gelen azalma Kanun Koyucu'nun öngördüğü oranın çok altında kalmıştır. Örneğin, pandemi nedeniyle olağanüstü koşulların hakim olduğu 2020 yılı verilerine göre dahi ortalamaya nazaran dosya sayısındaki azalma yüzde 41 olarak gerçekleşmiştir. Olağan koşulların egemen olduğu dönemlerde de; 2021 yılı için yüzde 29, 2022 yılı için yüzde 28, 2023 yılı için yüzde 26, 2024 yılı için yüzde 30 oranında bir azalmanın meydana geldiği görülmektedir.

²² Güngör (n 15).

²³ Şaşmaz ve Gündüz (n 14).

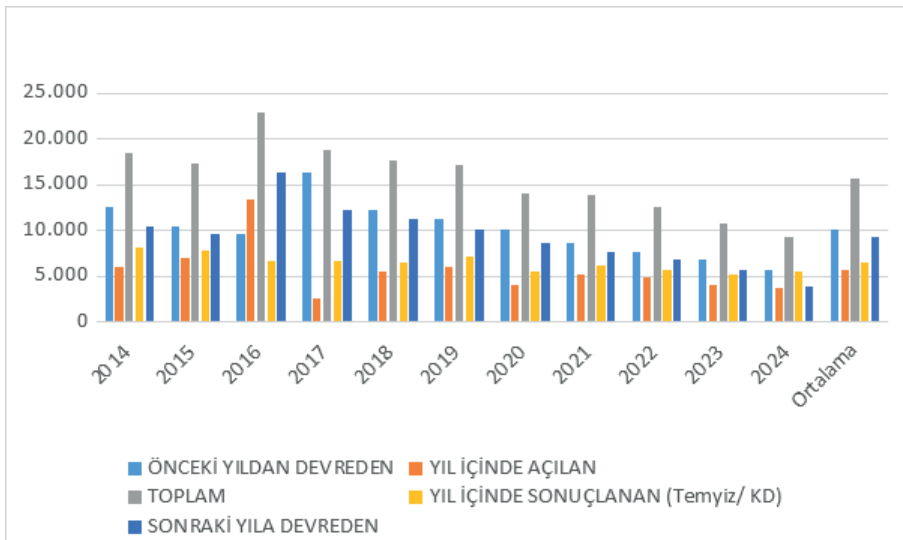
B. Yedinci Daire Bakımından

Bu bölümde yukarıda Danıştayın geneli için yapılan değerlendirmelerin Yedinci Daire bakımından geçerli olup olmadığı hususuna değinilecektir. Bunun için Tablo 2 ve Grafik 2’de yer alan veriler kullanılacaktır.

Tablo 2: Yıllara Göre Dosya Sayıları (Yedinci Daire)

YIL	ÖNCEKİ YIL DAN DEVREDEN	YIL İÇİNDE AÇILAN	TOPLAM	YIL İÇİNDE SONUÇLANAN (Temyiz/ KD)	SONRAKİ YILA DEVREDEN
2014	12.449	5.930	18.379	8.003	10.376
2015	10.377	6.949	17.326	7.812	9.514
2016	9.517	13.256	22.773	6.543	16.230
2017	16.230	2.492	18.722	6.618	12.104
2018	12.104	5.516	17.620	6.372	11.244
2019	11.244	5.899	17.143	7.058	10.085
2020	10.085	3.939	14.024	5.379	8.645
2021	8.645	5.105	13.750	6.117	7.633
2022	7.633	4.854	12.487	5.702	6.785
2023	6.785	3.907	10.692	5.103	5.589
2024	5.589	3.672	9.261	5.470	3.791
Ortalama	10.060	5.593	15.652	6.380	9.272

Grafik 2: Yıllara Göre Dosya Sayıları (Yedinci Daire)





Tablo 2’de yer alan verilere bakıldığında yıllar itibariyle yıl içinde açılan dosya sayısında azalma olduğu yönündeki tespitin Yedinci Daire bakımından da geçerli olduğu görülmektedir. Ayrıca, Yedinci Dairenin gelen dosyayı karşılama konusunda daha iyi bir noktada olduğu söylenebilir. 2016 dışında yıl içinde sonuçlanan dosya sayıları yıl içinde açılanlardan yüksektir. 2016 yılında yeni görev dağılımı kapsamında özel tüketim vergisi dosyalarının Yedinci Daireye devredildiği göz önünde bulundurulduğunda söz konusu yıldaki durum daha anlaşılır olacaktır. Sonuç olarak Yedinci Daire geleni karşılamakla yetinmeyip stoktaki dosyalarının bir kısmını da eritmektedir.

Danıştayın geneli için yapılan değerlendirmeler bağlamında yıllar itibariyle Yedinci Daire’nin dosya sayısındaki azalmaya bakılacak olursa; 2020 yılı için yüzde 31, 2021 yılı için yüzde 11, 2022 yılı için yüzde 16, 2023 yılı için yüzde 32, 2024 yılı için yüzde 41 oranında bir azalmanın meydana geldiği görülmektedir.

1. Kararın Düzeltilmesi Yolunun Kaldırılmasının Etkisi

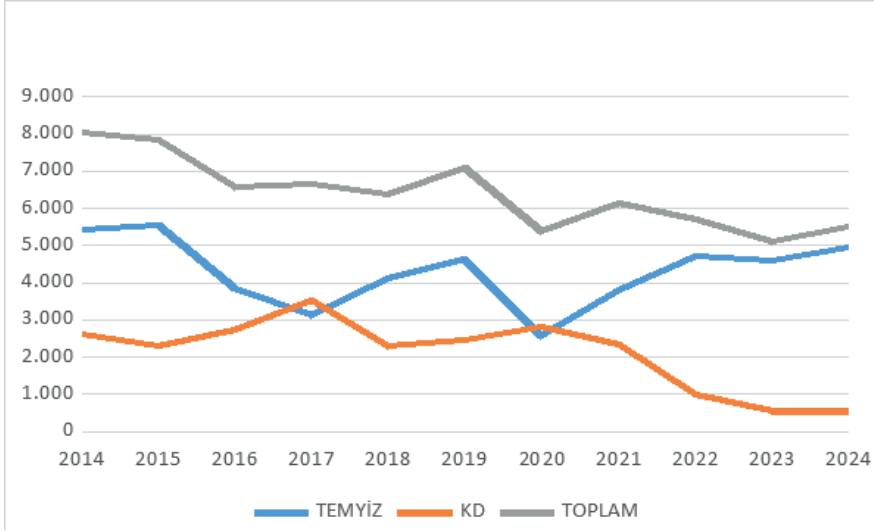
Aslında yukarıda Danıştayın geneli ve Yedinci Daire bazında yapılan tespitler bile tek başına, Kanun Koyucu’nun öngördüğü oranın çok da gerçekçi olmadığını ve yanıldığını göstermeye yeter. Ama tam da bu noktada çalışmanın ikinci aşamasının kaynağını teşkil eden soru akla gelmektedir. Acaba Danıştayın iş yükündeki azalma tamamen istinaflardan mı kaynaklanmaktadır? Bir başka ifadeyle azalma Danıştayın temyizen karara bağladığı iş yükü üzerinden mi olmaktadır? Bu sorunun cevabını bulabilmek için aşağıdaki tablo ve grafiklerde yer alan verilere bir bakmak gerekir.

Tablo 3: Yıl İçinde Sonuçlanan Dosyaların Dağılımı (Yedinci Daire)

YIL	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
2014	5.405	2.598	8.003	32,46%
2015	5.536	2.276	7.812	29,13%
2016	3.823	2.720	6.543	41,57%
2017	3.124	3.494	6.618	52,80%
2018	4.085	2.287	6.372	35,89%
2019	4.615	2.443	7.058	34,61%
2020	2.576	2.803	5.379	52,11%
2021	3.785	2.332	6.117	38,12%
2022	4.714	988	5.702	17,33%
2023	4.564	539	5.103	10,56%
2024	4.934	536	5.470	9,80%

YIL	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
Ortalama	4.287	2.092	6.380	32,80%
Toplam	47.161	23.016	70.177	32,80%

Grafik 3: Yıl İçinde Sonuçlanan Dosyaların Dağılımı Yedinci Daire)



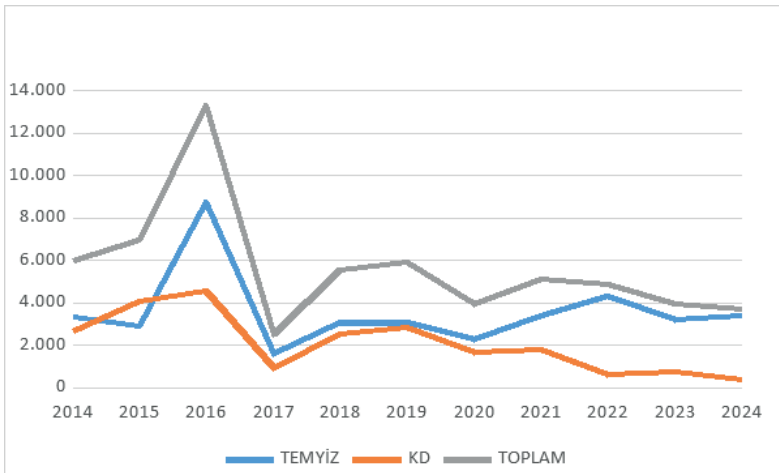
Daha önceki bölümlerde istinaf sistemine ilişkin genel değerlendirmeler yapılırken istinafların faaliyete geçmesiyle birlikte kararın düzeltilmesi (KD) kanun yolunun kaldırıldığı belirtilmişti. Ancak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na 6545 sayılı Kanun ile eklenen Geçici 8. maddede ivedi yargılama usulü hariç olmak üzere bu Kanun'la idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümlerin, 2576 sayılı Kanun'un, bu Kanun'la değişik 3. maddesine göre kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurtda göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı; bu tarihten önce verilmiş kararlar bakımından ise, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümlerin geçerli olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükmün sonucu olarak 2016 yılında kaldırılmış olmasına rağmen bugün bile Danıştaya kararın düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurulara ilişkin dosyalar gelmektedir. Örneğin, 2025 yılında (Eylül ayı itibarıyla) Yedinci Daireye 23 adet karar düzeltme dosyası gelmiştir.

Tablo 4: Yıl İçinde Açılan Dosyaların Dağılımı (Yedinci Daire)

YIL	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
2014	3.307	2.623	5.930	44,23%
2015	2.884	4.065	6.949	58,50%
2016	8.723	4.533	13.256	34,20%
2017	1.559	933	2.492	37,44%
2018	3.034	2.482	5.516	45,00%
2019	3.088	2.811	5.899	47,65%
2020	2.282	1.657	3.939	42,07%
2021	3.367	1.738	5.105	34,05%
2022	4.286	568	4.854	11,70%
2023	3.203	704	3.907	18,02%
2024	3.336	336	3.672	9,15%
Ortalama	3.552	2.041	5.593	36,49%
Toplam	39.069	22.450	61.519	36,49%

Kararın düzeltilmesi yolunun kaldırılmasının Yedinci Daire'ye gelen dosya sayısına doğrudan etkisi Tablo 3 ve Tablo 4'te açıkça görülmektedir. Buna göre, 11 yıllık periyotta yıl içinde açılan ve sonuçlanan dosyaların sırasıyla ortalama yüzde %32,80'i ve %36,49'u karar düzeltme dosyalarıdır.

Grafik 4: Yıl İçinde Açılan Dosyaların Dağılımı (Yedinci Daire)



Grafik 3 ve 4'te açık biçimde izlendiği üzere, 2022 ilâ 2024 yıllarında, Kanun Koyucu'nun beklentisinin aksine temyiz dosyası sayıları artmıştır. Söz konusu artışa rağmen toplam dosya sayısının azalmasının nedeni karar düzeltme dosyalarının sayısındaki düşüştür.

2. Yedinci Daire Bakımından Olası Diğer Nedenler

Yedinci Dairenin görev alanına giren en önemli konulardan biri gümrük ve ithale ilişkin vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklardır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda 2013 yılında yapılan değişiklikle konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve para cezaları hakkında tek tahakkuk ve ceza kararı alınabilmesine olanak sağlanmıştır. Buna göre, değişiklik öncesinde tek bir beyannameden birden fazla dava dosyası çıkmaktayken (ek tahakkuk, para cezası gibi), şimdi bazı dosyalarda görüldüğü üzere binlerce beyanname ile ilgili olarak tek bir işlem tesis edilmekte, buna bağlı olarak da ortaya tek bir dava dosyası çıkmaktadır. Dolayısıyla, Gümrük İdaresinin olay bazında beyannameleri birleştirmek suretiyle tek bir işlem tesis etmesi, Yedinci Daire'ye gelen dosya sayısında azalmaya neden olan unsurlardan bir başkası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir diğer birleştirme uygulaması da mahkemeler tarafından yapılmaktadır. Vergi mahkemelerince aynı olay nedeniyle açılan davaların birleştirilmesi suretiyle oluşturulan dosyada verilen tek kararın temyiz edilmesi üzerine onlarca dosya yerine Danıştaya tek dosya gelmektedir.

Ancak, söz konusu hususların Yedinci Daire'nin iş yükü üzerindeki etkisine dair elimizde veri mevcut değildir. İleride bu konuda yapılacak araştırmalarda ilgili verilerin toplanması suretiyle Danıştayın diğer dairelerine özel farklı sebeplerin bulunabileceği hususu da gözetilerek daha sağlıklı sonuçlara ulaşmak mümkün olabilecektir.

C. Danıştayın Vergi Dava Daireleri Bakımından

Bu bölümde, Danıştayın Yedinci Daire dışında kalan vergi dava dairelerinin verileri esas alınmak suretiyle yapılacak değerlendirmeler neticesinde ulaşılabilecek sonucun önceki bölümlerde ulaşılabilecek sonuçlarla tutarlı olup olmadığı ortaya konulacaktır. Anılan çerçevede ilk olarak Yedinci Daire dışında kalan vergi dava dairelerinin verilerine yer verildikten sonra genel olarak Danıştay vergi dava dairelerinin verileri yorumlanacaktır.

Aşağıdaki tablolarda sırasıyla Üçüncü, Dördüncü ve Dokuzuncu Dairelerin 2014 ilâ 2024 yılları arasında yıl içinde açılan ve sonuçlanan dosyalarının dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 5: Yıl İçinde Açılan ve Sonuçlanan Dosyaların Dağılımı (Üçüncü Daire)

YIL	YIL İÇİNDE AÇILAN DOSYALARIN DAĞILIMI				YIL İÇİNDE SONUÇLANAN DOSYALARIN DAĞILIMI			
	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
2014	9.307	2.936	12.243	23,98%	5.426	1.990	7.416	26,83%
2015	11.423	3.427	14.850	23,08%	6.908	3.413	10.321	33,07%
2016	13.272	3.627	16.899	21,46%	6.846	2.930	9.776	29,97%
2017	1.967	2.710	4.677	57,94%	6.203	5.182	11.385	45,52%
2018	4.113	2.889	7.002	41,26%	4.880	3.475	8.355	41,59%
2019	3.468	4.347	7.815	55,62%	5.018	2.659	7.677	34,64%
2020	2.252	2.935	5.187	56,58%	2.602	4.011	6.613	60,65%
2021	3.040	993	4.033	24,62%	4.809	1.879	6.688	28,10%
2022	3.754	519	4.273	12,15%	5.118	692	5.810	11,91%
2023	10.474	715	11.189	6,39%	6.267	457	6.724	6,80%
2024	6.248	173	6.421	2,69%	7.627	428	8.055	5,31%
Ortalama	6.302	2.297	8.599	26,72%	5.609	2.465	8.075	30,53%
Toplam	69.318	25.271	94.589	26,72%	61.704	27.116	88.820	30,53%

Üçüncü Dairenin ilgili periyotta yıl içinde açılan ve sonuçlanan dosyalarının sırasıyla ortalama %26,72'si ve % 30,53'ü karar düzeltme dosyasıdır.

Tablo 6: Yıl İçinde Açılan ve Sonuçlanan Dosyaların Dağılımı (Dördüncü Daire)

YIL	YIL İÇİNDE AÇILAN DOSYALARIN DAĞILIMI				YIL İÇİNDE SONUÇLANAN DOSYALARIN DAĞILIMI			
	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
2014	5.374	3.806	9.180	41,46%	5.491	3.911	9.402	41,60%
2015	7.496	3.185	10.681	29,82%	4.452	3.580	8.032	44,57%
2016	18.482	3.270	21.752	15,03%	7.021	908	7.929	11,45%
2017	2.073	2.285	4.358	52,43%	5.880	3.387	9.267	36,55%
2018	5.050	4.384	9.434	46,47%	9.454	5.922	15.376	38,51%
2019	5.025	4.854	9.879	49,13%	6.386	4.841	11.227	43,12%
2020	4.027	2.450	6.477	37,83%	4.693	2.038	6.731	30,28%
2021	5.032	3.432	8.464	40,55%	6.870	4.024	10.894	36,94%

YIL İÇİNDE AÇILAN DOSYALARIN DAĞILIMI					YIL İÇİNDE SONUÇLANAN DOSYALARIN DAĞILIMI			
YIL	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
2022	6.062	1.486	7.548	19,69%	7.814	1.747	9.561	18,27%
2023	12.063	1.235	13.298	9,29%	6.658	653	7.311	8,93%
2024	3.620	511	4.131	12,37%	6.927	1.070	7.997	13,38%
Ortalama	6.755	2.809	9.564	29,37%	6.513	2.916	9.430	30,93%
Toplam	74.304	30.898	105.202	29,37%	71.646	32.081	103.727	30,93%

Dördüncü Dairenin ilgili periyotta yıl içinde açılan ve sonuçlanan dosyalarının sırasıyla ortalama %29,37’si ve % 30,93’ü karar düzeltme dosyasıdır.

Tablo 7: Yıl İçinde Açılan ve Sonuçlanan Dosyaların Dağılımı (Dokuzuncu Daire)

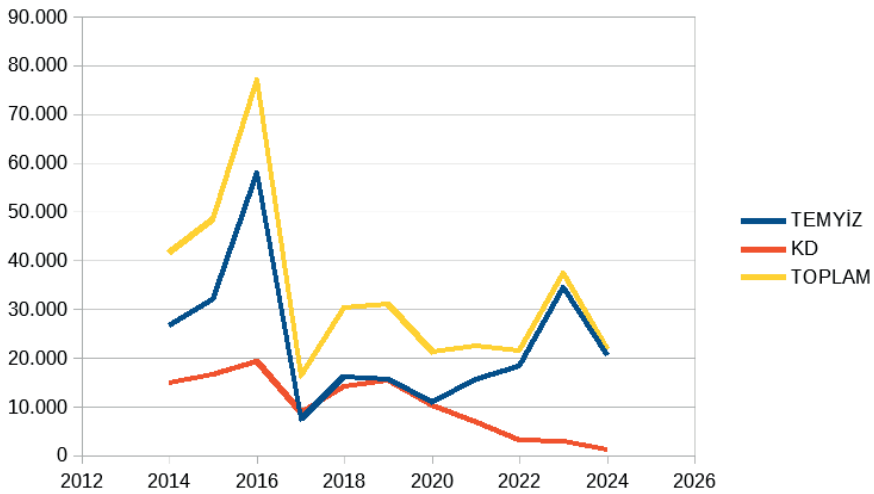
YIL İÇİNDE AÇILAN DOSYALARIN DAĞILIMI					YIL İÇİNDE SONUÇLANAN DOSYALARIN DAĞILIMI			
YIL	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
2014	8.713	5.573	14.286	39,01%	6.178	3.721	9.899	37,59%
2015	10.188	5.852	16.040	36,48%	11.354	8.757	20.111	43,54%
2016	17.426	7.772	25.198	30,84%	7.054	5.067	12.121	41,80%
2017	1.993	2.768	4.761	58,14%	5.811	5.530	11.341	48,76%
2018	4.005	4.375	8.380	52,21%	7.444	4.624	12.068	38,32%
2019	3.953	3.465	7.418	46,71%	5.945	1.659	7.604	21,82%
2020	2.422	3.292	5.714	57,61%	2.358	3.460	5.818	59,47%
2021	4.230	650	4.880	13,32%	5.030	2.706	7.736	34,98%
2022	4.229	629	4.858	12,95%	6.155	634	6.789	9,34%
2023	8.683	303	8.986	3,37%	5.998	261	6.259	4,17%
2024	7.335	134	7.469	1,79%	7.986	177	8.163	2,17%
Ortalama	6.652	3.165	9.817	32,24%	6.483	3.327	9.810	33,91%
Toplam	73.177	34.813	107.990	32,24%	71.313	36.596	107.909	33,91%

Dokuzuncu Dairenin aynı periyotta yıl içinde açılan ve sonuçlanan dosyalarının sırasıyla ortalama %32,24’ü ve % 33,91’i karar düzeltme dosyasıdır.

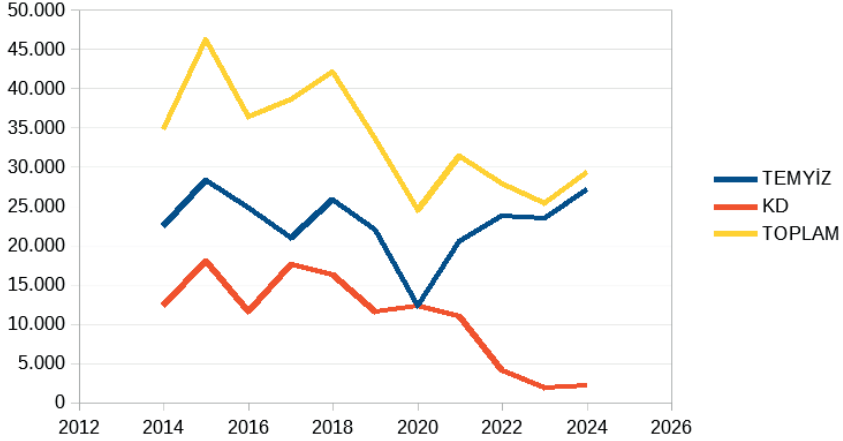
**Tablo 8: Yıl İçinde Açılan ve Sonuçlanan Dosyaların Dağılımı
(Vergi Dava Daireleri Toplamı)**

YIL	YIL İÇİNDE AÇILAN DOSYALARIN DAĞILIMI				YIL İÇİNDE SONUÇLANAN DOSYALARIN DAĞILIMI			
	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %	TEMYİZ	KD	TOPLAM	KD %
2014	26.701	14.938	41.639	35,88%	22.500	12.220	34.720	35,20%
2015	31.991	16.529	48.520	34,07%	28.250	18.026	46.276	38,95%
2016	57.903	19.202	77.105	24,90%	24.744	11.625	36.369	31,96%
2017	7.592	8.696	16.288	53,39%	21.018	17.593	38.611	45,56%
2018	16.202	14.130	30.332	46,58%	25.863	16.308	42.171	38,67%
2019	15.534	15.477	31.011	49,91%	21.964	11.602	33.566	34,56%
2020	10.983	10.334	21.317	48,48%	12.229	12.312	24.541	50,17%
2021	15.669	6.813	22.482	30,30%	20.494	10.941	31.435	34,81%
2022	18.331	3.202	21.533	14,87%	23.801	4.061	27.862	14,58%
2023	34.423	2.957	37.380	7,91%	23.487	1.910	25.397	7,52%
2024	20.539	1.154	21.693	5,32%	27.474	2.211	29.685	7,45%
Ortalama	23.261	10.312	33.573	30,72%	22.893	10.801	33.694	32,06%
Toplam	255.868	113.432	369.300	30,72%	251.824	118.809	370.633	32,06%

Grafik 5: Yıl İçinde Açılan Dosyaların Dağılımı (Vergi Dava Daireleri Toplamı)



**Grafik 6: Yıl İçinde Sonuçlanan Dosyaların Dağılımı
(Vergi Dava Daireleri Toplamı)**



Yukarıda yer verilen grafik ve tablolar açıkça göstermektedir ki, kararın düzeltilmesi yolunun kaldırılması Danıştayın Vergi Dava Dairelerine gelen dosya sayısında meydana gelen azalmada doğrudan etkilidir. Buna göre, 11 yıllık periyotta açılan dosyaların ortalama %30,72'si, sonuçlanan dosyaların ise % 32,06'sı karar düzeltme dosyalarıdır. Kanun Koyucu'nun beklentisinin aksine son dönemde açılan ve sonuçlanan temyiz dosyası sayıları ortalama dosya sayılarına nazaran artmıştır. Bu artışa rağmen iş yükünde meydana gelen azalma karar düzeltme dosyalarının sayısındaki düşüşten kaynaklanmaktadır. Bu bulguyu destekleyecek bir başka unsur da yıllara göre vergi mahkemelerinde yıl içinde açılan ve sonuçlanan dosyalara ilişkin verilerdir.

Tablo 9: Yıl İçinde Açılan ve Sonuçlanan Dosyalar (Vergi Mahkemeleri)²⁴

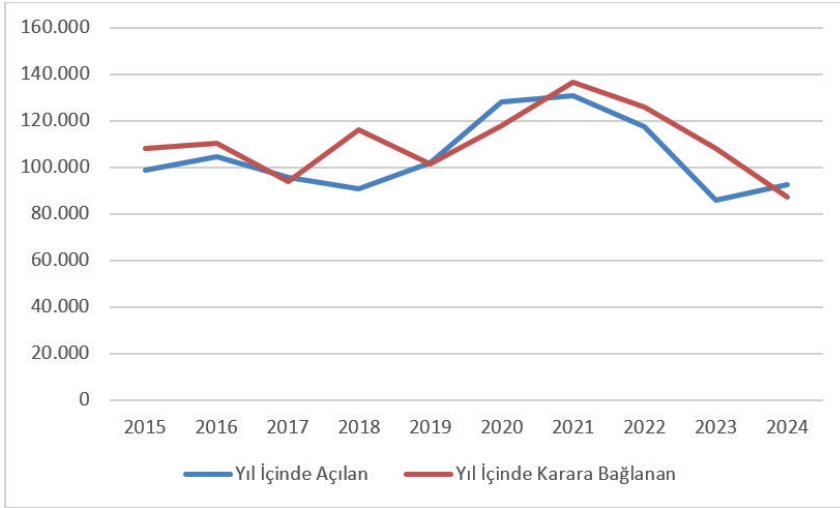
Yıl	Yıl İçinde Açılan	Yıl İçinde Karara Bağlanan
2015	98.669	108.242
2016	104.414	110.520
2017	95.753	94.129
2018	90.993	116.042

²⁴ Tablo 9 ve Grafik 6 Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan "Adli İstatistikler 2024"te yer alan verilerden oluşturulmuştur. <https://cdn.adalet.gov.tr/portal/duyuru/pdf/genel/adli%C4%B1%20s%C4%B1c%C4%B1%202024.pdf> (Erişim: 06/09/2025)



Yıl	Yıl İçinde Açılan	Yıl İçinde Karara Bağlanan
2019	101.812	101.410
2020	128.067	117.810
2021	130.671	136.548
2022	117.270	126.124
2023	86.030	108.325
2024	92.398	87.086
Ortalama	104.608	110.624
Toplam	1.046.077	1.106.236

Grafik 6: Yıl İçinde Açılan ve Sonuçlanan Dosyalar (Vergi Mahkemeleri)



Görüldüğü üzere, vergi mahkemelerinde açılan ve sonuçlanan dosya sayılarında yıllar itibarıyla önemli bir değişiklik olmamasına rağmen, istinafların faaliyete geçmesi Danıştayın Vergi Dava Dairelerine gelen temyiz dosyası sayısında bir düşüşe neden olmamış; aksine, belli yıllarda artış görülmüştür.

IV. BULGULAR VE BEKLENTİLER

Yukarıda yer verilen tespitlerin bir arada değerlendirilmesi sonucunda iki önemli bulguya ulaşılmıştır.

1. İstinafların faaliyete geçmesiyle birlikte Danıştayın Vergi Dava Dairelerinin temyizden karara bağladığı iş yükünde neredeyse hiç azalma olmamıştır. Yani, Kanun Koyucu yanılmıştır.
2. İstinafların faaliyete geçmesinin dışında Danıştayın Vergi Dava Dairelerinin iş yükünün azalmasına neden olan çeşitli faktörler bulunmaktadır.

Söz konusu bulgular, akıllara istinaf modelinin hem kamuoyunda hem de idari yargı içinde maalesef çok fazla tartışılmadan kanunlaştığı yolundaki açıklamayı getirmektedir²⁵.

Tam da bu noktada değinilmesi gereken bir başka husus Anayasa Mahkemesi'nin son dönemde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile ilgili olarak vermiş olduğu iptal kararları ve bunların sonucu olarak anılan Kanun'da yapılan değişikliklerdir.

İlk olarak, Anayasa Mahkemesinin 20/07/2022 tarih ve E:2022/48, K:2022/93 sayılı kararıyla, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18/06/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle değiştirilen 45. maddesinin (2) numaralı fıkrasının birinci cümlesinin ve 05/04/1990 tarihli ve 3622 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle değiştirilen 48. maddesinin 18/06/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değiştirilen (7) numaralı fıkrasında yer alan "...ve 6 ncı..." ibaresinin, "istinafin kanuni süre geçtikten sonra yapılması hâli" yönünden Anayasa'ya aykırı olduklarına ve iptallerine karar verilmesi üzerine 2577 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 2. fıkrasına 7524 sayılı Kanun'un 52. maddesiyle "Bölge idare mahkemesinin 48. maddenin yedinci fıkrası uyarınca verdiği kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir." hükmü eklenmiştir. Buna göre, istinaf dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin 3. madde esaslarına göre düzenlenmediği, istinafin kanuni süre içinde yapılmadığı veya kesin bir karar hakkında olduğunun anlaşıldığı hâllerde, 2 ve 6. fıkralarda sözü edilen kararların, dosyanın gönderildiği bölge idare mahkemesi dava dairesince verilmesi durumunda söz konusu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabilecektir. Görüldüğü üzere, Anayasa Mahkemesinin "istinafin kanuni süre geçtikten sonra yapılması hâli"ne ilişkin olarak iptal kararı vermesine karşın, Yasa Koyucu daha kapsamlı bir düzenleme yapmıştır.

Daha sonra 26/07/2023 tarih ve E:2023/36, K:2023/142 sayılı kararıyla Anayasa Mahkemesi 2577 sayılı Kanun'un 46. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ve temyiz sınırını belirleyen "Konusu yüz bin Türk lirasını aşan..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. İtiraz gerekçesi özetle temyize ilişkin parasal tutar açısından davanın açıldığı tarihin mi, istinaf merciin karar tarihinin mi esas alınacağı yönünde bir belirliliğin ve

²⁵ Halil Koç, 'İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş' [2018] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 55.



açıklığın bulunmadığı, bu suretle kuralın hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle çeliştiği şeklindedir. Anayasa Mahkemesi söz konusu itirazı yerinde görmüş ve kuralda temyiz kanun yoluna başvuru açısından hangi tarihteki parasal sınırın uygulanacağı hususunun açık, net ve tereddüde yer vermeyecek şekilde düzenlenmemiş olması nedeniyle kuralın kanunilik şartını taşımadığı sonucuna ulaşmıştır. Öte yandan, tutarı itibarıyla önemsiz olduğu kabul edilemeyecek vergi, tam yargı veya iptal davasında, ilk kez bölge idare mahkemesince davacı aleyhine bir hüküm kurulması durumunda, kural nedeniyle bu hükmün denetlenmemesinin kişilere aşırı külfet yüklediği; Danıştayın iş yükünün azaltılması amacı ile davacıların hükmün denetlenmesini talep etme haklarını kullanmadaki menfaatleri arasındaki dengenin davacılar aleyhine bozulduğu; bu nedenle konusu beş yüz seksen bir bin Türk lirasının altında kalan tüm vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlerden kaynaklanan davalarda ilk kez davacılar aleyhine hüküm kuran bölge idare mahkemesi kararına karşı temyiz kanun yoluna başvurulamamasının hükmün denetlenmesini talep etme hakkına orantısız bir sınırlama getirdiği şeklinde yorum yapmak ve kanımızca itirazın kapsamını genişletmek suretiyle aslında mevcut başvuru çerçevesinde girilmemesi gereken bir alana girerek kuralın iptaline hükmetmiştir. Bu kararın sonucu olarak 2577 sayılı Kanun'un Ek 1. maddesinde 7524 sayılı Kanun'un 54. maddesiyle yapılan değişiklikle duruşma, istinaf ve temyiz yoluna başvurulabilecek kararların belirlenmesinde nihai kararın verildiği tarihteki²⁶ parasal sınırın esas alınacağı yolunda düzenleme yapılmıştır. Konumuz bakımından asıl önemli değişiklik ise, 2577 sayılı Kanun'un 46. maddesinin (c) bendine 7524 sayılı Kanun'un 53. maddesiyle eklenen "Konusu iki yüz yetmiş bin Türk lirasını aşp dokuz yüz yirmi bin Türk lirasını aşmayan; vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan ve istinaf kanun yolu incelemesinde kaldırma kararı üzerine yeniden karar verilen davalar" bakımından temyiz yolunun açılmasıdır.

Son olarak, Anayasa Mahkemesi 27/03/2025 tarih ve E:2024/189, K:2025/83 sayılı kararıyla, 2577 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 6. fıkrasının "Bölge idare mahkemelerinin 46 ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir." şeklindeki birinci cümlesinin "istinaf başvurusunun kısmen veya tümünden kabulü hali" yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Yukarıda değinilen iptal kararları ve kanun değişikliklerinin bu çalışma bakımından önemi, bölge idare mahkemelerinin temyiz edilebilecek kararlarının kapsamını genişletmelerinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu karar ve değişiklikler üzerine oluşan hukuki durumda Danıştayın geneli bakımından temyizen incelenecek karar sayısında ciddi bir artışın olacağını öngörmek çok da zor değildir. Ayrıca, istinafın genel işleyişi bakımından sistemin çok daha karmaşık

²⁶ Anayasa Mahkemesinin 11/02/2025 tarih ve E:2025/39, K:2025/35 sayılı kararıyla, söz konusu düzenlemenin iptal edilmesi üzerine bu kez 7550 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle yapılan değişiklikle "davanın açıldığı tarihteki parasal sınır"ın esas alınacağı yolunda düzenleme yapılmıştır.

hale geldiğini söylemek yanlış olmaz. Sonuç olarak, Yasa Koyucu'nun öngördüğü biçimde iş yükünde azalma sağlamadığı gibi mevzuat bakımından da bir tür “yamalı bohça”ya dönen istinaf sisteminin baştan aşağı yeniden gözden geçirilme zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

SONUÇ

İstinafların 2014 yılında yapılan kanun değişiklikleri ile hukuki alt yapısı hazırlanarak 2016 yılında faaliyete geçmesiyle birlikte idari yargı sistemimizde çok ciddi bir anlayış değişikliğine gidilmiştir. Artık, istinaf genel, temyiz ise istisnai bir kanun yoludur. Söz konusu değişikliğin amacı Danıştayın iş yükünün azaltılarak içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi olarak ifade edilmişse de, bu çalışma iş yükünün azaltılması amacının Vergi Dava Daireleri bakımından (en azından kısa vadede) gerçekleşmediğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin son dönemde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile ilgili olarak vermiş olduğu iptal kararları ve bunların sonucu olarak anılan Kanun'da yapılan değişiklikler sonucunda Danıştayın temyizen karara bağladığı dosya sayısında ciddi bir artış olması beklenmektedir. Bu durumda, özelde ilgili mevzuatın, genel olarak da istinaf sisteminin gözden geçirilmesinde fayda vardır.

Diğer taraftan, son yıllarda Danıştayın iş yükünde meydana gelen azalmanın yalnızca istinafların faaliyete geçmesinden kaynaklanmadığı, en az onun kadar etkili başka faktörlerin de bulunduğu ortaya konulması bu çalışmayı literatürde yer alan diğer çalışmalardan ayrı bir yerde konumlandırmaktadır. İstinaf sistemi üzerine bundan sonra yapılacak olan tartışmalarda göz önünde bulundurulacak farklı bir bakış açısı getirildiği düşünülmektedir.

Ayrıca, Ülkemizde istinaf sisteminin etkinliği ve özellikle de Danıştayın iş yükü üzerindeki etkileri konusunda farklı faktörlerin varlığı kabul edilerek, bunlara ilişkin verilerin toplanması ve analiz edilmesi suretiyle uzun vadede çok daha sağlıklı sonuçlara ulaşacak araştırmalar yapılabilmesi adına bir başlangıç noktası teşkil edebilirse çalışma uzun vadeli amacına ulaşmış olacaktır.



KAYNAKÇA

Adalet Bakanı Bekir Bozdağ, 'Basın Duyurusu - İstinafla Yargıtay ve Danıştay'ın İş Yükü Azalacak' (*Adalet Bakanlığı Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği*, 25 December 2024)

Akyıldız A, 'İstinafa İlkel Bakmak' [2015] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 11

Aydınoglu ZN, 'İstinaf Kanun Yolunun İdari Yargılama Usulüne Başlıca Etkileri' [2019] Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 387

Gülen A, 'Ülkemizdeki Kanuni Düzenlemeleri Sonrasında İstinaf Kanun Yolu Hakkında Yeniden ve Farklı Düşünmek' [2016] Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu 19

Güngör Z, 'Sempozyum Açış Konuşması' [2018] Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu 55

Koç H, 'İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş' [2018] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 55

Korkmaz M, Aytaç A and Korukluoğlu HB, 'Danıştay Dairelerinin Faaliyetlerindeki Başarısına İlişkin Bir İnceleme: Panel Veri Zaman Serisi Analizleri' (2023) 165 TBB Dergisi 231

Onar SS, *İdare Hukukunun Umumi Esasları* (3rd ed, Hak Kitabevi 1996)

Sancakdar O, 'İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler' [2013] Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu 13

Şaşmaz MÜ ve Gündüz M, 'İstinaf Kanun Yolu Düzenlemesinin Danıştay'ın İş Yükü Üzerine Etkisi' [2020] Mali Çözüm Dergisi 152

Sezginer M, 'İdari Yargıda İstinaf İncelemesinin Esasları İle İstinaf Uygulamasında İçtihat Ayrılıkları Sorunu ve Çözüm Yolları' [2018] Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl Sempozyumu 111

Telli A, 'İstinaf Kanun Yolunda Olası Sorunlar ve Çözüm Önerileri' [2016] Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl Sempozyumu 141

Toklu E, 'İdari Yargıda İstinaf Sistemine Geçiş' [2015] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 63

TDK Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>. (28/12/2024)

Viki Sözlük, <https://tr.wiktionary.org/wiki/istinaf>. (28/12/2024)

Yıldırım R, 'Türkiye'de İstinaf Uygulamasının İdari Yargıya Etkileri' [2015] Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu 33

