

GEÇMİŞTEN BUGÜNE TÜRK VERGİ YARGISI

Ar. Gör. Cengizhan Hatipoğlu*

1. Giriş

Uygarlığın ilk dönemlerinden itibaren "vergi" olgusu görülmeye başlanmış olmakla birlikte vergi hukuku, vergilendirme yetkisi ve bunların paralelinde uzanan vergi yargısının görülmeye başlanması çok sonralara isabet etmektedir. Özellikle batı uygarlıklarının modern vergi örgütü algılaması, tarihi süreç içerisinde önemli oranda gelişim göstermekle birlikte Osmanlı Devleti bu anlamda gerekli yapıyı ortaya koyamamıştır. Başka bir ifadeyle Türk vergi hukuku, çağdaş anlamda vergi yargısı sisteminin beslenebilmesine olanak tanıyacak, tarihi köklerine bağlı bir yapıya ve geçmişe uzun yıllar boyunca sahip olamamıştır. Bu anlamda Türkiye'de vergi hukukunun temel yazılı kuralların çatısı altına alınmaya başlanma tarihinin 19. yüzyılın başlarına dayandığı ileri sürülebilir¹. Buna göre vergi hukukunun yapısal anlamda inşası ile beraber vergi yargısının oluşumuna yönelik ilk düzenlemeler de bu yüzyılda görülmüştür. Bu süreçte ya vergi yargısı düzenine yönelik ilk kurullar oluşturulmuş ya da vergi yargısının mevcut bir yargı sisteminin içine dahil edilmesi sağlanmaya çalışılmıştır².

Aslında klasik devlet düşüncesinin var olduğu dönemde kamu harcamaları bir takım temel kamusal hizmetler için yapılmakta ve böylece sınırlı harcamaları karşılamak için fazla bir gelir kaynağına ihtiyaç duyulmamaktaydı. Bununla birlikte bu dönemde gelir kaynakları arasında yer alan vergiler yapıcı basit ve sayıca az olduklarından ötürü vergi uyuşmazlıkları da az ol-

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı.

¹ Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı, İstanbul, 1982, s.28 vd.

² Bkz. Başlık 3 vd.

makta ve çözümü adli yargıda gerçekleşmekteydi. Bu sebeple de kamu gelir ve harcamalarının sınırlı olduğu 18 ve 19. yüzyıllarda güçlü bir vergi yargısının varlığından söz etmek mümkün olmamıştır³.

Bu çerçevede çalışmanın temel amacı, Türk vergi yargı sisteminin geçirdiği evreleri tespit etmek, irdelemek ve değerlendirmek olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda ikinci bölümde vergi yargısına duyulan ihtiyacın ve vergi yargısına yönelik sürecin daha iyi anlaşılabilmesine katkı sağlayacağı düşüncesiyle vergi uyuşmazlığı ve çözüm yolları kısaca açıklanmış; sonraki bölümlerde ise Osmanlı Devleti döneminden itibaren vergi uyuşmazlıklarını çözen kurum ve yapılar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. Vergi Uyuşmazlığı Ve Çözüm Yolları

2.1. Vergi Uyuşmazlığı

Vergi fedakarlığının sonuç olarak bireylere yüklendiğinden şüphe yoktur. Çünkü vergi, bir tüzel kişilikten veya bir cemiyet ve sair herhangi bir teşekkülden alınsa da sonuç olarak bu yükümlülüğe katlanan bireylerdir. Bilindiği üzere birey ihtiyacı iktisadi faaliyetin, kamu ihtiyacı mali faaliyetin sebebidir. Gerekli olanakların sağlanmasından ihtiyacın karşılanmasına kadar faaliyetlerin geçirdiği tüm adımlar birbiri ile ilintilidir. Aynen bunun gibi de kamu ihtiyacının karşılanmasına, yani kamu hizmetinin görülmesine kadar icra organının tasarrufları birbirine bağlıdır ve tüm bunların yapılabilmesi için gerekli en temel yapı taşı vergidir⁴. Bu noktada vergiyi zamanında ve eksiksiz toplamak isteyen vergi alacaklısı kurumlar ile mükellefler sık sık karşı karşıya gelmekte; bu da sonuç olarak taraflar arasında vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Vergi uyuşmazlıkları, vergi kanunlarının uygulanmasında vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu kişiler arasında başlıca yükümlülük, ceza kesme ve tahsil bakımlarından ortaya çıkan görüş ayrılığı olarak tanımlanabilmektedir⁵. Özellikle ekonomik

³ Mehmet Tosuner / Ülkü Özcan, *Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü*, İzmir, 1989, s.1.

⁴ Esasen kamu hizmeti bir hizmet ise, karşıladığı bir ihtiyaç vardır. Halbuki vergi toplamak hizmet görmek değil, hizmetin görülmesi için ihtiyaç duyulan imkanları sağlamaktır (Suad Başar, "Vergi Kazasının Mahiyeti", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 1. Seri, 1955, s.59).

⁵ Bu konuda bkz. Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Turhan, Ankara, 1979, s.102-103; Mahfi Eğilmez, "Vergiler Temyiz Komisyonu'nun Örgüt ve

ve hukuki ilişkilerin sürekli genişlemesi ve yeni boyutlar kazanması nedeniyle statik hukuki düzenlemelerin bu gelişmeleri izleyememesi, vergisel uyuşmazlıkları ortaya çıkaran en belirgin sebeplerdendir⁶. Bunun yanı sıra son dönemde bilim sahalarında kat edilen ciddi mesafeler bir taraftan iktisadi, siyasi ve toplumsal alanlarda ve ilişkilerde; diğer taraftan da kamu hizmeti algılamasında çok geniş ve esaslı bakış farklılığına yol açmıştır. Bunun sonucu olarak, sürekli artan kamu harcamalarının etkisinde kalan devletler yeni gelir kaynakları aramak ve bulmak zorunluluğu altında kalmış, bu zorunlulukla alınan kararlar da zaten kapsamı geniş ve birbirine bağımlı olan iktisadi, siyasi ve toplumsal hayatı daha da çözümü zor karmaşık bir duruma sürüklemiştir⁷.

Günümüzde devlet şahıslara daha çok yaklaşmış, onun günlük hayatına inmiş ve bu ortak çalışma birlikteliğinin toplamı üzerindeki payının sınırlarını çok ileriye taşımıştır. Bunun sonucu olarak mali vergiler yerlerini politik ve düzenleyici vergiye terk etmiştir. Bu durum şahıslara bazı güçlü teminatların verilmesini gerektirmiştir. Bu teminatlardan en önemlisi, tarh olunan vergilere karşı yargı yollarına başvurma olanağının sağlanmasıdır⁸. Bu sebeple devletler, yükümlülerin mali sorumluluklarını düzenleyen kapsamlı ve dönemin şartlarına uyum sağlayabilecek esnekliğe sahip kanunlar oluşturmuşlardır. İşte bu kanunların kabul edilmesinden uygulanmasına kadar geçen sürecin ortaya çıkardığı uyuşmazlıklar ve uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulma isteği, bağımsız vergi yargısı organlarının kurulmasını sonuçlamıştır⁹.

Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, S.46, Temmuz-Ağustos 1980, s.84; Mehmet Tosuner / Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Yargısı*, İzmir, 2003, s.22-24. Vergi uyuşmazlığının sözkonusu olabilmesi için Vergi Usul Kanununun "dava konusu" kenar başlığına sahip 378. maddesinde yer alan hükümlerin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlar, verginin tarhedilmiş, cezanın kesilmiş, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş; kesinti yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olmasıdır.

⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa, İstanbul, 1995, s.5.

⁷ Arif Arıkan, "Mali Kaza", *İktisat ve Maliye Dergisi*, C.2, S.1, Nisan 1955, s.29.

⁸ Recep Turgay, "Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 8. Seri, 1962, s.169.

⁹ Arıkan, s.29.

2.2. Çözüm Yolları

Genel olarak vergilendirme veya ceza kesme işleminin sakat olduğu iddiasına bağlanan vergisel uyuşmazlık; sakatlığın işlemin yetki, sebep, konu, şekil ve amaç yönlerinden veya bir işlemde birkaçının dayandığı noktanın usulsüz olması şeklinde meydana gelebilmektedir. Uyuşmazlığın buna bağlı olarak ortaya çıkmasından sonra sıra uyuşmazlık konusu olan ihtilafın çözümü aşamasına gelmektedir. Bunun için Türk hukukunda biri uyuşmazlığın idari-barışçıl çözüm yolu; diğeri ise uyuşmazlığın yargısal çözüm yolu olarak iki ana seçenek vardır¹⁰.

İdari çözüm yolları yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. Türk vergi sisteminde uzlaşma ve hata-düzeltilme yolları barışçıl çözüm yollarını oluşturmaktadır. Türkiye’de uygulama olanağı bulan bu iki yöntem için iki özellik temel olarak ortaya konulabilmektedir. Buna göre bu yollara bazı ülkelerde¹¹ olduğunun aksine başvurma zorunluluğu yoktur ve idari yollara başvurduktan sonra da koşulların durumuna göre yargısal yollara da başvurma olanağı vardır¹².

Hukuk devleti ilkesi, bütün davranışlarında hukuka, hukukun genel ilkelerine ve anayasaya uyan, insan haklarına saygı gösteren ve bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir. Devlet yetkili organları ile şahıslardan vergi toplarken, idari eylem ve işlemlerde bulunur. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilinin güvenlik altında yapılabilmesi için vergi yükümlülerine idari yollara başvurma gibi olanaklar dışında yargı organlarına da başvurma olanağı tanınmaktadır. Uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda vergilerin kanunlara uygun istenip istenmediği yargı organlarınca denetime tabi tutulmalıdır. Hukuk devletinde, devlet dahil kamu kuruluşlarının eylem ve işlemlerinin, hukuk kurallarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı, bunların etkisinde olmayan, bağımsız ve tarafsız yargı or-

¹⁰ Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku*, Ekin, Bursa, 2005, s.157.

¹¹ Örneğin Alman ve Fransız hukukunda yargı yoluna başvurmadan önce vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idareye başvurulmaktadır (bkz. Başar, s.66-67; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Der, İstanbul, 2002, s.350-351).

¹² Türk vergi sisteminde yer alan idari çözüm yolları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 14. Bası, Turhan, Ankara, 2006, s.170 vd; Saban, s.347 vd.

ganlarının denetimine tabi tutulmaktadır¹³. Bu hukuk devletinin de zorunlu bir sonucudur. Buna göre vergi yargısını, devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerine kural getiren hukuk kurallarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak nitelemek mümkündür¹⁴.

Vergi yargısı, vergi adaleti ile yakından ilgilidir. Vergi adaleti esas itibariyle vergi yükünün bireyler arasında adil ölçülerle ve hakkaniyet ilkeleri içinde dağıtımını ifade etmektedir ve yasama organının sağlamaya çalıştığı bu dengenin uygulamada bozulmaması gerekmektedir. Bunda da kanun koyucunun amacı ve iradesi esas rolü oynamaktadır. Zira aksi halde vergi adaleti kanun metinleri arasında ve kağıt üstünde kalmış olur¹⁵. Şu halde vergi adaletini sağlamak üzere icra görevini üstlenen idareden ayrı olarak onun tasarruflarının yargısal muhakemeye tabi tutularak, idarenin veya bireylerin tasarrufu ile bozulan dengeyi düzeltecek ve kanun hükümlerini olaylara uygulayacak bir yargı gücünün varlığı her türlü adalette olduğu gibi vergi adaletinin sağlanmasında da şarttır¹⁶. İşte bu şekilde yargı mekanizması, bir yandan idarenin hukuk dışı olan görüş ve uygulamalarını, diğer yandan yükümlülerin hatalı hareketlerini düzeltmek yoluyla uygulamaya da vergi adaleti düzleminde bir yol çizmektedir¹⁷. Bu anlamda yargı yolu, bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek, hukuk devleti ilkesinin gereği olan vergilendirme işlemlerinde kanuna uygunluğun sağlanması yoluyla subjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği ilkesini gerçekleştirilmektedir¹⁸.

İdare, her konuda kendine özgü hukuk kurallarına sahip olup, özel kişilere ait hukuk rejiminin dışında kendi kendine ye-

13 Rüştü Aral, "Danıştayın Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri", *Danıştay Dergisi*, S.3, 1971, s.37.

14 Tosuner/Özcan, s.4.

15 Başar, s.60.

16 Sosyal adaletin gerçekleşmesini sağlayan unsurlardan biri de vergilemede adalet fikridir ve bu aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin zorunlu şartlarından biridir. Vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması ile vergilemede adalet sağlanmaktadır. Hatalı vergilendirme işlemleri nedeniyle bozulan vergi adaleti idarenin yargısal denetimi yolu ile sağlanabilir. Bu çerçevede vergi yargısı organları da vergi uyuşmazlıklarını sağlıklı ve süratli bir şekilde çözümledikleri oranda vergilemede adalet duygusunu sağlayabilir ve sağlamlaştırabilir (Tosuner/Özcan, s.3).

17 Başar, s.60,61.

18 Tosuner/Arıkan, s.1.

tebilen, güçlü bir varlıktır. Bu nedenle, adalet mekanizmasının yardımına ihtiyaç duymadığı gibi, müdahalelerinden de tedirgin edilmek istememektedir. Ancak, demokrasilerde, her organ ve kişi gibi idare de denetimden bağışık tutulamayacağı için, kendine özgü makam ve organlar tarafından ve belli usuller çerçevesinde kontrol edilmektedir. Bu kontrol, siyasal ve yönetsel biçimlerde olabileceği gibi "yargı yolu" ile de yapılabilmektedir¹⁹.

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi kanunlarının bilinmemesi, yanlışma nedeniyle hata yapılması veya yükümlünün kasten vergi kaybına neden olduğunun saptanması hallerinde yapılan tarhiyat nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Ödemeyi geciktirme istemi ve sık sık çıkan af kanunları da uyuşmazlıkların artmasına neden olmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ödeyen mükellef, tüm kaçamak yollardan yararlanarak geç ödeyen mükellefe oranla, fiyatlardaki sürekli artış nedeniyle daha iyi bir para değeri ile ödeme yapmış olmaktadır²⁰. Buna göre vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilinin kanunlara uygun şekilde yürütülmesi, bu sahada yargısal bir kontrolün kurulması ile mümkündür. Böylece idare tarafından tarh edilen vergi ve ceza ile ilgili olan vatandaşların hak ve menfaatleri teminat altına alınmış olunmaktadır. Bu da ancak vergi uyuşmazlıklarının idareye bağlı olmayan, hakim bağımsızlığına sahip yargı organları tarafından uyuşmazlığın karara bağlanması durumunda gerçekleşebilir²¹.

3. 1982 Yargı Reformuna Kadar Olan Dönemde Türk Vergi Yargısı

Türkiye'de vergi yargısı sürecine başlamadan önce belirtmek gerekir ki ülke içinde kullanılan mali yargı ve vergi yargısı terimleri tam olarak eş anlamlı değildir. Çünkü dayandıkları hukuk alanları farklıdır. Mali hukuk veya maliye hukuku, kamu gelirleri ile kamu giderlerini ve bunların denkleştirilmesini; vergi hukuku ise, devletin vergileme yetkisini ve vergi uygulamasını düzenlemektedir. Bu açıdan mali yargı, gelir ve gider kanunlarından doğan uyuşmazlıkların çözümünü; vergi yargısı ise bun-

¹⁹ Lürfi Duran, "İdari Yargı Adlileşti", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, S.1-3, 1982, s.54 (I). Yargısal çözüm yolu, idari-barışçıl çözüm yollarının karşılığı olarak, uyuşmazlığın yargı organı önünde bir çekişme konusu yapılması suretiyle kesin sonuca bağlanmasını öngörmektedir (Karakoç, s.9).

²⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", *Danıştay Dergisi*, S.32-33, 1979, s.136.

²¹ Turgay, s.169.

lardan yalnızca vergilere ilişkin kesimini kapsamaktadır²². Fakat hangi tip tanımlama yapılırsa yapılsın kesin olan bir şey var ki o da vergi yargısı sisteminin, ister adli yargı sistemi içinde olsun ister idari yargı sistemi içinde olsun, vergi uyuşmazlıkları için en yüksek yargı organına itiraz hakkı açık olmak üzere, uyuşmazlığı daima vergi konularında uzmanlaşmış bir mahkemenin veya itiraz organının ilk önce inceleme yapmasını esas olarak kabul etmesidir²³. Buna göre mali yargı deyimi, vergi yargısından daha geniş anlamlıdır. Vergi yargısı kavramı, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak usul kuralları yanında, vergi yargı organlarının kuruluşları ve işleyişleri ile ilgili hükümleri de içermektedir²⁴.

3.1. Cumhuriyete Kadar Olan Dönem

Osmanlı Devleti bir İslam devleti olması nedeniyle ilk kurulduğu yıllardan itibaren İslam hukukunun hükümlerini uygulamaya başlamıştır. Hatta devletin ilk kurulduğu yıllarda tayin edilen ilk devlet memurları kadı ve kadı'nın verdiği kararları yürütmeye mecbur olan subaşıdır. Osmanlı Devletinde çok geniş kapsamlı yetkileri bulunan ve şer'îye mahkemelerinde yargı görevini ifa eden şahıslar olan kadılar, kişiler arasında meydana gelen dava ve anlaşmazlıkları şer'î hükümlere göre karara bağlamakla görevlendirilmiş, yargı yapılanmasının en önemli ögesi-
dir²⁵. Kazasker veya Şeyhülislam tarafından tayin edilen kadılar, bölgelerindeki yöneticilerden bağımsız olarak yargı görevlerini yerine getirmişler, yöneticilerin kendilerine müdahaleleri veya yargı görevini bizzat yürütmeleri gibi durumlar esas itibariyle söz konusu olmamıştır²⁶.

²² Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz, İstanbul, 1999, s.5.

²³ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, Değişik ve Genişletilmiş Beşinci Basılış, İstanbul, 1976, s.658.

²⁴ Aliefendioğlu, s.137.

²⁵ Bununla birlikte Osmanlı Devletinde yargı teşkilatının üst organı kazaskerlerdir (bkz. Halil Cin / Ahmet Akgündüz, *Türk Hukuk Tarihi*, 1. Cilt, Selçuk Üniversitesi Yayın No: 58, Konya, 1989, s.115,226,228).

²⁶ Kadılar görevlerini ifa ederken sadece şer'î davalara bakmamışlar örfi davalara da bakmakla yükümlü kılınmışlardır. Bununla birlikte vakıfların şartlarına uygun yönetilmesini, vergilerin kanunnamelere uygun olarak toplanmasının denetlemesi, kent düzeninin sağlanması gibi diğer görevleri de mevcuttur. Bunun yanı sıra Osmanlı Devletinde aslında örfi davalara bakmakla yükümlü özel bir mahkeme hiçbir zaman mevcut olmamıştır (M. Akif Aydın, *Türk Hukuk Tarihi*, Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Beta, İstanbul 1999, s.79,81,82; Orhan Özdeş, "Danıştay ve Tarihi Gelişimi", *Danıştay Dergisi*, S.1, 1971, s.22-23).

Osmanlı Devletinde Tanzimat'a kadar olan süre içinde bilindiği kadarıyla ilkel tarzda dahi olsa, bir vergi yargısı kurumundan bahsetmek mümkün değildir²⁷. Bu sebeple Tanzimat döneminin yaşandığı ilk yıllar itibariyle uyuşmazlıkların yükümlülere dava konusu duruma getirilebildiği şüphelidir. Meclislerde görülen davalar ilgililerin suçlu bulunduğu, idarenin davacı bulunduğu uyuşmazlıklardır. Mükellefler açısından vergi uyuşmazlıkları için idari çözüm yolları dışında başka bir yol göze çarpmamaktadır. Oysa geleneksel Osmanlı düzeninde tımar bünyesinde tahsil edilen vergilerden dolayı halkın, merkeze bağlı ve taşra idaresine karşı bağımsız kadılar nezdinde tımarlı sipahileri her zaman dava etmeleri mümkündür²⁸. Başka bir ifadeyle Tanzimatın ilk yıllarında, vergi ilişkilerinden doğan uyuşmazlıkların yeri "taşra meclisleri"ydi. Bazı davalar taşra meclislerinde karara bağlanırken bir kısmı da meclislerde görüşüldükten sonra gereğine bakılmak üzere İstanbul'a yani devlet merkezine gönderilmekteydi. Başka bir ifadeyle Tanzimat döneminde şer'i mahkemelerin baktığı davaların, konusu bakımından sınırlandırılması, vergi yargısı açısından önemli bir boşluğun ortaya çıkmasına neden olmuştur²⁹.

Tanzimat yıllarında verginin tarhi ve tahsili ile ilgili bulunan idari işlemin devlet içinde yapılan diğer idari tasarruflar gibi denetime tabi olmasının kabul edilmemesi nedeniyle, vergi uyuşmazlıkları yargı aşamasına taşınamamıştır. Bununla birlikte vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli olacak ilk vergi yapılanması ancak 1864 tarihli Vilayet(İl) Nizamnamesinin (Kanunu) kabulünden sonra, vilayet idare meclislerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile görevli kılınması ile mümkün olmuştur³⁰. Nizamname hükümlerine göre vilayet idare meclisleri, halkın hükümet memurları aleyhine yaptığı şikayetler, kendi aralarında

27 Özgören, s. 267.

28 Şükrü Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım, 7. Baskı, Ankara, 2004, s.278.

29 Karakoç, s.44-45.

30 Ayrıca adı geçen nizamnameye göre kurulan vilayet meclisleri, bazı idari anlaşmazlıkların çözümlenmesinde yetki sahibi olmakla beraber asıl olarak "tekalifin sureti taksiminden çıkacak münaazatı da halletmekle" görevlendirilmişti. Yani belirtilen yetkinin kapsamı o devirde alınan vergilerin iki kamu idaresi arasında paylaşımı ile ilgili çıkacak uyuşmazlıkların çözümü ile sınırlı tutulmuştu. Şüphesiz ki vilayet meclislerine tanınan böyle bir yetkinin, gerçek anlamda, vergi yargısı ile ilgili olduğunu söylemek çok zordur. Tevzii yani dağıtıcı kapsamda özellik taşıyan bu yetkisinin bugünün vergi yargısını tam olarak ifade etmemektedir (bu konuda bkz. Vedat D. Özgören, "Türk Mali Yargı Sistemi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 17. Seri, 1968, s.267-268).

vergilerin bölüştürülmesinden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıklar, hükümetle şahıslar arasında iltizam ve diğer sözleşmelerle ilgili davaların görülmesi gibi konularda yetki sahibi kılınmaktadır. Ancak bu son düzenlemelerde de vergi yargısı, valinin başkanlığında çalışan ve pek çok işlemin "vali kararı"na bağlı olarak denetime tabi tutulduğu, idarenin içinde idari görevleri bulunan bir yapıdan kendisini kurtaramamıştır³¹.

Osmanlı Devletinde Tanzimattan önce Divan-ı Humayun³², Paşa Divanı ve Sancak Beylerinin yürüttüğü idari yargı görevi, 1837 yılında kurulan Meclis-i Vala-i Ahkam-ı Adliye tarafından ifa edilmeye başlanmıştır. Danıştay'ın kuruluşuna kadar Osmanlı Devletinde adli yargı ve idari yargı birbirinden ayrılmamışken ancak bu tarihten sonra çağın gerektirdiği idari ve yargısal yapılanma gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bunun sonucu olarak da Meclis-i Vala-i Ahkam-ı Adliye ikiye ayrılmıştır. Böylece idarenin taraf olduğu uyuşmazlıkları çözmek üzere Devlet Şurası (Danıştay) ve özel kişiler arasındaki uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak üzere Divan-ı Ahkam-ı Adliye (Yargıtay) olmak üzere iki ana yargı organı oluşturulmuştur³³. Buna göre bugünkü anlamda Türk yargı anlayışına uygun idari yargı organı, yukarıda belirtilen ayırım sonucu 1868 yılında Devlet Şurası (Danıştay) adıyla kurulmuştur denilebilir³⁴.

Danıştay'ın kuruluşunda Fransız Danıştayı (Conseil d'Etat) örnek alınmıştır. Kuruluşunda beş daireden ibaret olan Danıştay, kısa bir süre sonra daire sayısı Tanzimat, Muhakemat ve Dahiliye daireleri olarak üçe indirilmiştir. Konuyla ilgili Nizamnameye göre Danıştay'ın görevi yalnızca idari yargı olarak belir-

³¹ Mehmet Ertuğruloğlu, "Mali Kaza", *Maliye Mecmuası*, C. 11, S.41-42, 1946, s.321.

³² Divan-ı Humayun, kadıların verdiği kararları yapılan başvuru üzerine temyiz edebilen yüksek bir adli mahkeme olmasının yanı sıra doğrudan divana başvuran veya ikinci defa yargılamayı haklı olarak talep edenler için istinaf mahkemesidir. Bunun yanı sıra Divan-ı Humayun hem yerel yönetim hem de kısmen de olsa istinaf mahkemesi olan Paşa Divanlarının temyiz edilebildiği ve de doğrudan idari davalara bakabilen yüksek bir idari yargı organı ve anayasa mahkemesi niteliğindedir (Cin/Akgündüz, s.235; Aydın, s.86).

³³ Recai G. Okandan, *Amme Hukukunun Ana Hatları*, 1. Kitap, İstanbul, 1957, s.80.

³⁴ Özgören, s. 268; Aksoy, s.37. Türk Danıştay'ının kuruluşu ile Osmanlı Devletinde yapılmak istenen yenilik hareketleri arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Çünkü Tanzimattan önceki devirlerde devletin normal faaliyetlerini savunma, güvenliği sağlama, adalet dağıtımını gibi klasik işler oluşturuyordu. Bu faaliyetlerin yürütülmesi ise şer'i hükümler çerçevesinde emir, irade ve fermanlarla sağlanıyordu (Özdeş, s.23-24).

lenmemiştir³⁵. Danıştay'ı kuran nizamnamenin birinci maddesine göre, "Devair ile eşhas beyninde tahaddüs edip, meclisi mahsusasınca hükmolunan davaların, istinaden rüyeti Şurayı Devlet'e ait bulunmaktadır." İşte bu hükme dayanılarak tarh edilen bir vergi sebebi ile, idare ile mükellef arasındaki çıkan uyuşmazlıklar vilayet idare meclislerince incelenmiş ve tarafları memnun etmemiş kararlara karşı Danıştay nezdinde temyiz incelemesinin istenebilmesi yolu düzenlenmiştir³⁶. Ancak Danıştay'ı kuran nizamnamenin Danıştay'ın idari ve danışma görevlerinin olacağını ve idare ile kişiler arasındaki davalara bakacağını belirlemiş olmasına rağmen o dönemde herhangi bir Anayasal düzenlemenin var olmaması nedeniyle yasama, yürütme ve hatta yargı organı tek kuvvet olan hükümdarın elinde toplanmıştır. Bu sebeple bu dönemde Danıştay'a verilen yargısal görevler, Osmanlı Devlet sisteminin taşıdığı özellikler gereği yapay nitelikte kalmış ve Danıştay görevlerini gerektiği ölçüde yerine getirememiştir³⁷.

Türk vergi yargısında genel olarak cumhuriyetin kuruluşundan önceki dönemde, Danıştay'ın kuruluşundan itibaren her bir vergi kanununa konulan hükümlerle genel olarak ilk derece ve istinaf konusunda il ve ilçe idare meclislerine, temyiz için de Danıştay'a başvurma hakkı tanınmıştır. Dolaylı vergilerle, kanunlarında merci gösterilmeyen vergilere ait ihtilaflar ise adli yargıda çözüme kavuşturulmuştur. Ancak tüm bunlara rağmen idare meclislerinin işleri çok yoğun olduğu için ihtilafların halledilmesi de yine mal memurlarının eline kalmıştır. Bu dönemde Danıştay'da davalara bakacak bir daire mevcut olmadığından Danıştay'ca verilen kararlar yargısal hüküm niteliği kazanamamış ve sadrazamlık teşkilatının onayı olmadıkça infaz edilememiştir³⁸. Cumhuriyet devrinde ise dolaylı vergiler önceleri yine adli yargıya bağlı kalmışsa da dolaysız vergilerle bu türdeki başka vergilerden doğan uyuşmazlıkların çözümü idare meclislerinden alınarak,

³⁵ Danıştay kurulduğu dönem itibariyle siyasal, mali, adli, ticaret, ziraat ve eğitim dairesi olarak beşe ayrılmıştı. Bununla beraber görev yapısı; kanunları incelemek, idari kanunların incelemesini ilgili makamlara sunmak, devlet ile şahıslar arasındaki davaları yürütmek, uyuşmazlık mahkemesi görevini yürütmek, kanunlar hakkında danışma mercii olmak, memurları yargılamak, hukuki mütalaalar vermek ve bütçeyi denetlemek şeklinde çerçevelenmiştir (Cin/Akgündüz, s.241; Aydın, s.428).

³⁶ Danıştay nizamnamesinde yer alan bu hükmün, mükellefler açısından getirdiği teminatın niteliği dikkate alındığında Türkiye'deki vergi yargısının ilk adımını teşkil ettiği ifade edilebilir (Özgören, s.268,275).

³⁷ Tosuner/Özcan, s.23.

³⁸ Turgay, s.177.

vergi uyuşmazlıklarına bakmak üzere her bir vergi için ayrı ayrı kurulan idari komisyonlara verilmiştir³⁹.

Sonuç olarak Türkiye'de vergi yargısı, hukuk sistemleri açısından karışık bir evrim geçirmiştir. Osmanlı devrinde kanunlarda başka bir yer gösterilmemiş olan tüm vergi uyuşmazlıklarının çözümünde adli yargının yetkisi kabul edilmiştir. Daha sonraki süreçte vergi kanunlarına konan hükümlerle, dolaylı vergiler hariç, uyuşmazlıkların il ve ilçe idare meclislerinden hükme bağlanması (1864 Vilayet Nizamnamesi ile), bu kurulların verecekleri kararlara karşı da temyizden Danıştay'a başvurulabilmesi (1868 Danıştay'ın kurulması ile) esası kabul edilmiştir. Kanunlarında yargı yeri gösterilmeyen vergiler ile dolaylı vergiler ise adliye mahkemelerinde çözüme kavuşturulmuştur.

3.2. Cumhuriyetten 1982 Yargı Reformlarına Kadar Olan Dönem

3.2.1. 1926 Yılı Yargı Sistemi Düzenlemeleri

Kazanç Vergisi Kanununu da içine alan bu dönemde konulan her yükümlülük için, çıkacak anlaşmazlıklar, birbirinden ayrı, irtibatsız ve müstakil bir şekilde oluşan bazı komisyonlar eliyle çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bu anlamda vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi ile ilgili görevli itiraz ve temyiz komisyonunun ilk adımını, 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile bu vergiden doğan uyuşmazlıklara bakmak üzere kurulan itiraz ve temyiz komisyonları ile atıldığını ifade etmek mümkündür. Bu komisyonlar aynı zamanda vergi konularına yönelik olarak cumhuriyet döneminde kurulmuş sürekli ve yalnızca vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli ilk yargısal düzenlemedir⁴⁰. Gerçekten de ihtilaflar, ilk kademedede, mahallin en büyük mülki idare amirinin veya yetkilendireceği kişinin başkanlığında, en büyük mal memuru ve ticaret odasınınca, bulunmayan

³⁹ Bulutoğlu, s.658-659; Aliefendioğlu, s.138-139. Aslında Osmanlı Devleti'nde ve Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi yargısının Danıştay'dan sonra geçirdiği ikinci dönem, özel kanunlarla, her vergi için adeta özel bir yargı teşkilatı kurulmasıdır. Bu devrede, konulan her yükümlülük için, bununla ilgili olarak çıkacak uyuşmazlıklar, birbirinden ayrı, irtibatsız ve müstakil şekilde bazı komisyonlara verilmiştir. Fakat idare meclislerinin yerine getirilen komisyonların yapısında, uyuşmazlığı çözüme kavuşturacak merciler ve inceleme koşulları itibariyle birlik sağlanamamıştır (Özel kanunlar ve öngördüğü komisyonlar için bkz. Özgören, s.268-273; Arkan, s.32).

⁴⁰ Özgören, s.270-271; Nami Çağan, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.28, S.1-4, 1971, s.184-185(II)

yerlerde belediyelerce seçilen üç kişilik bir itiraz komisyonu tarafından incelenmekteydi. Verilen karar için sekiz gün içinde, temyiz komisyonuna başvurulabilmekteydi. Temyiz komisyonu ise, merkezde veya gereken yerlerde Maliye Bakanlığının maliye ve adliyede yüksek dereceler kazanmış kimselerden seçeceği bir başkan ve ikisi Maliye ve Ticaret Bakanlığı memurlarından veya dışardan seçilen dört üyeden oluşmaktaydı⁴¹.

Kazanç Vergisi Kanununda 1934 yılında kabul edilen 2395 sayılı kanun ile bir kısım değişiklikler yapılmıştır. Buna göre önceleri gayrimuvazzaf olarak kurulan itiraz komisyonlarının yanında Ankara, İstanbul, İzmir gibi bazı büyük şehirlerde muvazzaf itiraz komisyonları kurulmasını öngörmüştür. Bu kanuna göre kurulan itiraz komisyonlarının, Adalet Bakanlığı tarafından ve ticaret işleminde ihtisas sahibi ve hakimlik şartlarına sahip olanlar arasından Maliye Bakanlığınca seçilip görevlendirilen bir başkan ile Maliye Bakanlığının isteği üzerine biri yerel ticaret odasından, diğeri belediye tarafından seçilen üç kişiden oluşması kararlaştırılmıştır⁴².

Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra kabul edilen 1924 Anayasasının 51. maddesinde yer alan "...Şurayı Devlet kuracaktır." hükmü gereğince 1925 tarihinde kabul edilen ancak 1927 tarihinde fiilen yürürlüğe konulan 669 sayılı Danıştay Kanunu, pek çok düzenlemeleri aynen korumuştur. Daha sonra ise 3546 sayılı kanunla yeniden düzenlenen Danıştay, dava daireleri artırılarak görevlerin daireler arasında bölüşülmesi şeklinde belirlenen bir çalışma sistemine kavuşturulmuştur.

3.2.2. 1939 Yılı Yargı Sistemi Düzenlemeleri

3692 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçen süre zarfında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri oluşturan kanunlardan her biri, bunlardan doğacak uyuşmazlıkların hangi yolla çözümleneceğini tespit etmiş durumdaydı. Bu sebeple bu dönemde belirli esas ve prensiplere dayalı bir vergi yargısı organlarından bahsetmek mümkün değildir⁴³. Ancak

41 Özgören, s. 270-271.

42 2395 sayılı kanunla yapılan değişiklik üzerine temyiz komisyonu da bir başkan ve iki üyeden oluşturulmaya başlanmıştır. Başkan, Adalet Bakanlığının hakimlikte, avukatlıkta, devlet dairelerinin hukuk müşavirliğinde veya hukuk işleri müdürlüğünde en az 10 yıl çalışmış olanlar arasından göstereceği üç aday arasından Maliye Bakanlığınca seçilmekteydi. Diğer iki üye ise biri Maliye diğeri İktisat Bakanlığınca seçilmekteydi (Özgören, s.271; Çağan, s.185(II)).

43 Arıkan, s.32.

6.7.1939 tarihinde kabul edilen 3692 sayılı kanunla⁴⁴, kazanç ve muamele gruplarına giren vergiler bakımından itiraz ve temyiz usulleri birleştirilerek önemli bir adım atılmıştır. Başka bir ifadeyle, her vergi kanunu için ayrı mali komisyonlarının varlığını öngören yapı, taşıdığı sakıncalar sebebiyle yapılan bu düzenleme ile ortadan kaldırılmıştır. Bu kanun, gümrük ve pul vergileri⁴⁵ dışındaki uyuşmazlıklarda itiraz ve temyiz komisyonlarına geniş bir yetki vermiştir⁴⁶. Kanunun kapsamına girmeyen vergilerden doğan uyuşmazlıklar için ise doğrudan doğruya Danıştay'a başvurabilme imkanı getirilmiştir. Ayrıca kanun komisyonların yapılarında ve yargılama usulüne ait kurallarda da önemli değişiklikler yapılmıştır.

3692 sayılı kanununun 35. maddesine göre itiraz komisyonları iki tür işe bakmak üzere muvazzaf ve gayrimuvazzaf itiraz komisyonları adı altında iki şekilde kurulmuştur. Muvazzaf itiraz komisyonları bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Başkanlar, bina ve arazi vergileri için Adalet, Maliye ve İçişleri Bakanlıkları'nca gösterilecek birer aday arasından; diğer vergiler için ise Adalet, Maliye ve Ticaret Bakanlıkları'nca seçilecek birer aday arasından Bakanlar Kurulu tarafından seçilmektedir. Başkan adaylarının ve ticaret odasından seçilecek üyenin siyasal bilgiler, hukuk, iktisat fakültelerinden veya ticaret okulunun yüksek bölümünden mezun olmaları gerekmektedir⁴⁷. Üyelerden biri ticaret odası, diğeri belediyelerce kendi üyesi arasından veya dışardan gösterilecek adaylar arasından, Maliye Bakanlığı tarafından atanmaktadır. Muvazzaf olmayan itiraz komisyonları ise yerin en büyük mülki yöneticisinin başkanlığında, en büyük maliye memuru ve ticaret odasınca seçilen bir, belediye tarafından kendi üyesi veya hariçten seçilecek bir kişiden olmak üzere dört kişiden oluşmaktadır. Bina ve arazi vergileri için ise ayrıca özel muhasebe memurunun katılımı gerekmektedir⁴⁸.

44 Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, R.G. 13 Temmuz 1939, S. 4257.

45 Gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerle ithalde alınan gider vergilerine ait uyuşmazlıklar ilk önce idari kademeler içinde çözümlenmeye çalışılmakta, sonuç alınamaması durumunda gümrük hakem heyetleri tarafından uyuşmazlık sonuçlandırılmaktaydı (1615 sayılı Gümrük Kanunu, m.80,84). Anılan vergi ve resimlerle ilgili uyuşmazlıklar için üst yargı yeri olarak ise Danıştay'a başvurulmaktaydı. Bu usul 1982 yargı reformuna kadar sürmüştür (bu konuda bkz. Bulutoğlu, s.672-675).

46 Özgören, s.273.

47 Turgay, s.178.

48 Ertuğruloğlu, s. 333-334; Özgören, s.274.

İtiraz komisyonları için belirlenen iki tür işlerden biri, yalnızca bina ve arazi vergilerine ait uyuşmazlıkları, diğeri ise bunlar haricinde kalan ve kanunun birinci maddesinde yazılı bulunan vergilerle ilgili uyuşmazlıkları incelemektir. Ayrıca kanunun 35. maddesine göre, muvazzaf itiraz komisyonları, bina ve araziler vergileri için İstanbul'da ve Maliye Bakanlığının ihtiyaç duyacağı diğerk merkezlerde, diğerk vergiler için ise Ankara, İstanbul, İzmir şehirlerinde ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği diğerk şehirlerde kurulacağı hükmüne yer vermiştir.

3692 sayılı kanunun 36. maddesine göre ise vergi itirazlarının ikinci derecede incelendiği yer Ankara'da bulunan Vergiler Temyiz Komisyonu'dur. 1939 yılına kadar biri bina ve arazi vergilerine ait olmak üzere birbirlerinden bağımsız üç temyiz komisyonu Ankara'da faaliyet yürütmekteydi. Bu ayrılık içtihat birliğine, komisyonların bir heyet halinde toplanmasına ve bir elden yürütülmesine engel olmaktaydı. Bu nedenle bütün vergiler için bir temyiz komisyonu kurulması ve bunların farklı dairelere ayrılması öngörülmüştür⁴⁹.

Temyiz komisyonu bir başkan, iki daire başkanı ve üç üyeden oluşmaktadır. Adayların siyasal bilgiler, hukuk, iktisat fakültelerinden veya yüksek ticaret okulundan mezun olmaları gerekmektedir. Komisyon başkan ve üyeleri Adalet, Maliye, İçişleri ve Ticaret Bakanlıklarının göstereceği altışar aday arasından Bakanlar Kurulu tarafından seçilmektedir⁵⁰.

Vergiler Temyiz Komisyonu çalışma sistemi olarak, incelemelerini dosya üzerinden yapmakta ve kararını buna göre vermekteydi. İtiraz komisyonunun, temyiz komisyonunun verdiği bozma kararı karşısında verdiği kararda ısrar etmesi durumunda, karar temyiz komisyonu genel kurulunda incelenmekteydi. Genel kurulun kararlarına dairelerin ve itiraz komisyonlarının uyması zorunluydu. Ancak komisyonun kanuna ve usule uygun görmediği hallerde resen ve nihai kararlar verebilme yetkisi de vardı⁵¹.

49 Özgören, s. 274.

50 Ertuğruloğlu, s. 332-333.

51 Özgören, s.274-275.

3.2.3. 1950 Yılı Yargı Sistemi Düzenlemeleri

Vergi Usul Kanunu çalışmalarının sonuçlandığı ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun⁵², yürürlüğe girdiği 1950'li yıllarda, yeni vergi sisteminin yürüyebilmesi ve yerleşmesi, ancak çok sağlam temellere dayanan bir vergi yargısı teşkilatının varlığına ve bunun iyi derecede işlemesine bağlı olduğu ve yeni vergi sisteminin ancak bilimsel ve ileri bir görüşün, bir mali bir yapı altında ülkenin özelliklerine uymak yoluyla gelişeceği ve ülkede güven ve süratle işleyen mali adaleti sağlayacak yetkiyi haiz bir vergi yargısının gerektiği düşüncesi savunulmuştur. Ancak yapılan çalışmaların temelinde yatan düşünce bu olmakla birlikte vergi yargısına hangi yönde bir değişiklik gerektiği yeni vergi sisteminin uygulanmasına geçilmeden öngörülemediği için bu durum dikkate alınarak bu dönemde ileri düzeyde bir değişiklik yapmak yerine uygulamada görülen bazı usul eksiklikleri 1950 tarihli 5655 sayılı kanunla⁵³ tamamlanmaya çalışılmıştır⁵⁴.

5655 sayılı kanunla, itiraz komisyonları üyelerinin vergi konusunda uzman olmamaları ve bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının uzun yıllar boyunca sürüncemede kalması dikkate alınarak bazı düzenlemeler yapılmıştır. Çünkü bu durum haksız durumda olan kişileri bile bir vergi uyuşmazlığı doğurmaya isteklendirmekteydi⁵⁵. Bu sebeple gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarına ancak basit vergilere ait uyuşmazlıkların incelenmesi ve çözüme kavuşturulması; gelir vergisi gibi bilgi ve uzmanlık isteyen vergilere ait ihtilafların çözülmesi işinin ise muvazzaf itiraz komisyonlarına bırakılması yoluna gidilmiştir. Bu amaçla birkaç büyük şehirde yer alan muvazzaf itiraz komisyonları diğer iller için birkaç il bir bölge sayılmak suretiyle bölge itiraz komisyonları şeklinde kurulmuştur⁵⁶.

52 Bu kanun ile vergi yargısı organları, gümrük ve tekelle idarelerince alınan vergi, resim ve harçlarla orman resmi ve diğer bazı resimler istisna olmak üzere diğer tüm vergiler için yetkilendirilmiştir.

53 Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 Sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, R.G. 3 Nisan 1950, S.7473. 5432 sayılı kanundan sonra 4.1.1961 tarihinde kabul edilen ve günümüzde de yürürlüğünü koruyan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (R.G. 10.1.1961, S.10703-10705), uygulanmaya başladığı dönem itibarıyla vergi yargısı anlamında önemli bir değişiklik yapmamıştır.

54 Turgay, s.178-179.

55 Tosuner/Özcan, s.20.

56 Bina ve arazi vergileri gibi nispeten basit sayılabilen veya miktarı az olan vergilerle bölge muvazzaf komisyonlarının ilgilenmesi, asıl işlerini sağlıklı görmelerine engel olacağı düşünülerek gayrimuvazzaf komisyonun oluşturu-

3.2.3.1. Vergi İtiraz Komisyonları

5655 sayılı kanuna göre itiraz ve temyiz komisyonları⁵⁷ Vergi Usul Kanununda yazılı görevleri yapmak üzere muvazzaf ve gayrimuvazzaf olmak üzere iki şekilde kurulmaktadır (m. 14-15). İtiraz komisyonlarına başvuru süresi, verginin tebliğinden itibaren 30 gün olarak belirlenmiştir.

3.2.3.1.1. Muvazzaf İtiraz Komisyonları

Muvazzaf itiraz komisyonları sadece Maliye Bakanlığının belirteceği illerde veya bölgelerde kurulmuştur. 1982 vergi yargısı reformlarının yapıldığı dönemde İstanbul'da dört, Ankara'da iki, Bursa, İzmir, Adana ve Samsun'da birer olmak üzere on ayrı muvazzaf itiraz komisyonu görev yapmaktaydı. Bu komisyonların kurulmasında ve coğrafi dağılışımda dikkate alınan unsur, vergisel uyumsuzlukların yoğun olarak yaşandığı yerlerin tercih edilmesidir. Bu komisyonlar sonuç olarak, adlarından da anlaşılacağı üzere sadece vergi itirazlarını sonuçlandırmakla görevliydi ve başka bir görev yapmamaktaydılar. Muvazzaf itiraz komisyonlarının kuruluşunda amaçlanan şey, komisyonların bir vergi yargısı organı olarak faaliyetlerini yürütmesidir⁵⁸.

Muvazzaf itiraz komisyonları bir başkan ve iki üyeden oluşmaktaydı. Başkan ve üyelerin hukuk, iktisat, siyasal bilgiler fakültesi, iktisadi ve ticari ilimler akademileri veya bunlara eşit veya yüksek okullardan mezun olması ve en az beş yıl süre ile vergi işleri ile görevlerde çalışmış olası gerekmektedir (5655 sayılı kanun m.15-16). Komisyonların başkan ve üyelerinin atanma, terfi, nakil ve resen emekliye ayrılmalarını düzenleyen ve organize eden kurum ise bu dönemde kurulan ve Maliye Bakanlığı müsteşarı başkanlığında, Gelirler Genel Müdürlüğü, Yargıtay, Sayıştay ve Temyiz Komisyonundan seçilecek bir üyeden oluşturulan Ayırma Meclis'i idi. Belirtilen bu işlemler ise Ayırma Meclisinin teklif etmesi sonucu müşterek kararname ile yapılmaktaydı (5655 sayılı kanun m.28).

rulmasına ve varlığını sürdürmelerine olanak tanınmıştır. Böylelikle birtakım tali işlerin incelenmesi gayrimuvazzaf komisyonlara ve önemli işlerin incelenmesi de bölge muvazzaf komisyonlarına bırakılmıştır (Bulutoglu, s.659).

57 Ayrıntılı bilgi için bkz. Ertuğruloğlu, s.332 vd.

58 Bulutoglu, s.660.

3.2.3.1.2. Gayrimuvazzaf İtiraz Komisyonları

Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları, muvazzaf itiraz komisyonlarının bulunmadığı yerlerde kurulmuştur. Bu komisyonlar bir başkan ve üç üyeden oluşmaktaydı. Komisyon başkanı, o yerin en büyük mülki amiri veya onun görevlendirdiği kişi olmaktaydı (özel idareler ve belediyelere ait vergiler için en büyük özel idare memuru). Komisyonun başkan dışındaki üç üyesi o yerin en büyük maliye memuru, o yerin ticaret odasınınca kendi üyeleri arasından veya dışardan seçilecek bir üye ve o yerin belediye meclisince kendi üyeleri arasından veya dışardan seçilecek bir üye şeklinde belirlenmekteydi(5655 sayılı kanun m.15).

Görüldüğü üzere muvazzaf itiraz komisyonunun dört üyesinden ikisi, biri maliye diğeri de kaymakam veya vali olmak üzere memurdur. Bu şekilde aslında idareci olan kişilere yargı yönetimi işi verilmiştir. Komisyonun diğer iki üyesi ise vergi konularında uzmanlığa sahip olmayan kişiler olarak belirlenmiştir⁵⁹. Böylece bu komisyonlarda devlet temsilcileri ile halk temsilcileri arasında eşitlik sağlanmıştır⁶⁰. Ancak başkanın bulunduğu taraf çoğunluk sayıldığı için(5655 sayılı kanun m.21) memurlardan oluşan üyeler kararlara hakim olmuştur. Komisyon başkanlığını yürüten kişi açısından da bu kişinin özel uzmanlığı gerektiren vergi konusunda yeterli bilgiye sahip olup olmadığı da tartışmalıdır. Bununla birlikte üyelere bir tanesinin tarhiyatı yapan idarenin aktif bir memuru olması nedeniyle verilen kararların tarafsız ve teminatlı olması zorunluluğunu da ortadan kaldırmıştır. Ayrıca komisyonlara başkanlık etmesi gereken en büyük mülki amirin genellikle asıl görevinin verdiği yoğunluk nedeniyle komisyonlara başkanlık edememesi, yerlerine görevli kıldıkları memurların da vergi işlerine vakıf olamamaları nedeniyle

⁵⁹ Bir görüşe göre gayrimuvazzaf itiraz komisyonları iki adet seçilmiş üyenin varlığına rağmen, yargı organı olma niteliğinin yanında istitaf (idarenin bir kararından hoşnut olmayanların o kararı veren idari makama başvurarak kararın kaldırılmasını ya da düzeltilmesini istemesi yolu) organı olma niteliği de taşımaktadır. Çünkü iki üye seçimle diğer iki üye de devletçe atanmaktadır (Bulutoglu, s.661).

⁶⁰ Görüldüğü üzere gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarında yükümlü temsilcisi sayılan iki kişi bulunmaktadır. Bu şekilde bir yapı uyumsuzluğun hakem kurulları şeklindeki örgütlenme yapısının bir örneğini teşkil ettiği düşünülebilir. Bu mahkemeler vergi dairesi temsilcileriyle yükümlü temsilcilerinden oluşmaktadır. Ancak bu yapıyla ilgili olarak ileri sürülen görüşler pek tatminkar olmamaktadır. Gerçekten de yargı yetkisinin her şeyden önce kamu otoritelerince kullanılması gereğinin yanı sıra temsilcilerin karşılıklı ilgi ve menfaatleri, bu çeşit mahkemelerin işleyişini güçleştirebilmektedir (bkz. Erginay, s.101-102,106).

hem komisyonlar kolaylıkla toplanamamış ve bu sebeple uyuşmazlıkların çözümü uzamış hem de verilen kararların uygunluğu tartışmalara yol açmıştır⁶¹.

3.2.3.2. Vergiler Temyiz Komisyonu

Türkiye'de 1980 yılına kadar uygulamada vergi yargısı idari yargı içinde ele alınmış ve uyuşmazlıklar ileri sürüldüğü organlara göre üç aşamada yürütülmüştür. Bunlar itiraz, temyiz ve temyizden temyizdir. Buna göre ikinci aşama olan temyize başvurabilmek için vergi itiraz komisyonunun verdiği karara karşı temyiz isteminde bulunan kişinin itiraz komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gün içinde vergiler temyiz komisyonuna başvurması gerekmektedir⁶².

İtiraz komisyonlarınca verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını yaptığı inceleme sonrasında karara bağlayan Vergiler Temyiz Komisyonu, Ankara'da kurulmuştur. Bu komisyon bir başkan ile yedi daireden oluşmaktaydı. Vergi konuları için işbölümü yapılan vergiler temyiz komisyonu için her dairede bir başkan ve iki üyenin varlığı gerekmekteydi. Başkan ve üyelerde aranan özellikler muvazzaf itiraz komisyonları üyelerinde aranan özelliklerle aynıydı. Ancak bunların vergi ile ilgili görevlerde beş değil yedi yıl çalışmış olmaları öngörülmüştür (5655 sayılı kanun m.18-19). Temyiz daireleri arasında görüş ayrılıkları çıkması durumunda ya da temyiz komisyonlarının verdikleri karara karşı itiraz komisyonlarının ısrar kararı vermesi durumunda Vergiler Genel Kurulu toplanarak karar almaktaydı. Genel kurul tarafından verilen kararlar, gerek temyiz daireleri ve gerekse itiraz komisyonları tarafından uyulması mecbur kararlar olarak yürürlük bulmaktaydı (5655 sayılı kanun m.20).

Vergiler Temyiz Komisyonunun başkan ve üyelerinin atanma, terfi nakil ve resen emekliye ayrılmaları muvazzaf itiraz komisyonlarında olduğu gibi ayrıma meclisinin teklifi üzerine müşterek kararname ile yapılmaktaydı (5655 sayılı kanun m.28). Bu şekilde üyelerinin liyakat, bilgi ve tecrübeleri dikkate alındığında bu kurumu müstakil bir yargı organı olarak algılamak imkanı güçtür. Zira bu durumda görevli başkan ve üyeler hakim

⁶¹ Turgay, s.182; Esat Tekeli, "Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası", Maliye Enstitüsü Konferansları, 1. Seri, 1955, s.161.

⁶² Vergiler temyiz komisyonunun kuruluş, görev ve kararları için bkz. Eğilmez, s.86-89.

teminatını haiz olmadıkları gibi tayin, terfi ve cezalandırılmaları bakımından Maliye Bakanlığının geniş etkisi altındadırlar⁶³.

Anayasaya ve Danıştay kanununa göre, öteden beri, adli yargının görev ve yetkisi dışında kalan uyuşmazlıklarda, vergi yargısı organlarınca alınmış kararlar Danıştay nezdinde açılacak idari davaya konu olabilmekte ve Danıştay bunları temyizen ve nihai olarak karara bağlamaktaydı. Ancak Danıştay'ın bozma kararlarına karşı temyiz komisyonunun ısrar yetkisinin elinden alınması, uygulamada bir boşluğun doğmasına yol açmıştır. İsrar yetkisinin olmaması 521 sayılı Danıştay Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinin yürürlükten kaldırılması sonucu ortaya çıkmıştır. Buna göre Danıştay Kanununun 171. maddesi ile Danıştay'ın bozma kararı üzerine temyiz komisyonunun kararında ısrar etmesi halinde uyuşmazlığın Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenip karara bağlanacağına dair Vergi Usul Kanununun 406. maddesinin son fıkrası, bu kapsamda yürürlükten kaldırılmıştır⁶⁴.

3.2.3.3. Danıştay

9 Temmuz 1961 tarih ve 334 sayılı 1961 Anayasasında Danıştay, yüksek yargı organları arasında sayılmış⁶⁵ ve bunu takip

⁶³ Temyiz Komisyonu Genel Kurulu 27.12.1962 tarih ve 399 sayı ile verdiği bir kararda "Yoklama memurunun bilahare yapılan bir tayin ile asaleten veya vekaleten itiraz komisyonunda görevlendirilmesinde ve kararlara iştirak ettirilmiş olmasında kanuni bir mani olmadığını" ortaya koymuştur. Buna göre uyuşmazlığın varlığını tespitte yer alan bir memurun daha sonra uyuşmazlığın çözümünde de rol alabileceğine dair görüş benimsenmiştir. Bir komisyon kararı olarak kanuni şartlar çerçevesinde verilmiş olmakla birlikte hukukilik kapsamında yükümlülere güvence vermekten uzak olan bu karar, sonuçlandırılacak uyuşmazlıkların doğruluğunda da tarafsızlığı gölgeleyecek bir duruma işaret etmektedir (Turgay, s.182,185). Buna karşılık Danıştay, "vergi tarhına esas olan incelemeyi yapmış olan kontrol memurunun bu tarhiyata vaki olan itirazı tetkik eden komisyona üye olarak oy vermesi komisyonun tarafsızlığı hakkında şüphe... uyandırabileceği için kanunun ruhuna aykırıdır." diyerek Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun ortaya koyduğu görüşün aksine bir görüş ortaya koymuştur (Danıştay 4. Daire, 14.2.1961 tarih ve Esas 1958/1616, Karar 1961/405 sayılı karar için bkz. Bulutoğlu, s.660, 2 No'lu dipnot).

⁶⁴ Bu konu hakkında bkz. Arıkan, s.34; Yılmaz Eracar, "Türk Vergi Yargı Sistemi Nasıl İyileştirilebilir", *Maliye Dergisi*, S.28, Temmuz-Ağustos 1977, s.15.

⁶⁵ 1961 Anayasasına göre yüksek mahkemeler arasında sayılan Danıştay, 140. maddeye göre şu şekilde tanımlanmıştır; "Danıştay, kanunların başka idarî yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece idare mahkemesidir. Danıştay, idarî uyuşmazlıkları ve dâvaları görmek ve çözümlmek, Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları hakkında düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını ve imtiyaz şart-

eden süreçte de 24 Aralık 1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu ile Danıştay, yüksek idare mahkemesi olarak faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir. Günümüz modern adalet anlayışı, artık hakimlerin yanılmayacağı anlayışını kabul etmemektedir. Yargısal nitelikte, hükmedilmiş kararların, hiyerarşisinde daha üst sırada, daha tecrübeli, daha uzman hakimlerden oluşan ve heyet halinde çalışan yargı organlarınınca denetlenebilmesi esas alınmaktadır. Buna göre Danıştay'ın varlık nedeni ve görev kapsamını bu çerçevede değerlendirmek gerekmektedir⁶⁶.

1961 Anayasasınının 140. maddesinde “Kanunların başka idari yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece mahkemesi...” ve 521 sayılı kanunun “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir” şeklindeki tanımlaması ile Danıştay'ın hem bir yüksek mahkeme hem de tarihi gelişimine uygun olarak danışma ve inceleme organı olarak nitelendirilmiştir⁶⁷.

521 sayılı kanun Danıştay teşkilatında büyük bir değişiklik yapmıştır. Bu kanunla karar organlarını, Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari Daireler Kurulu, Dava Daireleri Kurulu, İçtihadı Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Yönetim ve Disiplin kurulu olarak belirledikten sonra Danıştay'ı görev bölüşümü yaparak belli sayıda dairelere ayırmıştır. 521 sayılı kanuna göre Danıştay başkan ve üyelerinin seçimleri, 1961 Anayasasınının 140. maddesi hükmüne uygun olarak ya-

laşma ve sözleşmelerini incelemek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir. Danıştay üyeleri, Bakanlar Kurulu ile Danıştay Genel Kuruluna ayrı ayrı boş yer sayısı kadar gösterilecek adaylar arasından Anayasa Mahkemesi'nin asıl ve yedek üyelerinin üye tam sayısının üçte iki çoğunluğu ile ve gizli oyla seçilir. İlk iki oylamada bu çoğunluk sağlanamazsa, salt çoğunlukla yetinilir. Danıştay, Başkanını ve Başkanın sözcüsünü, kendi üyeleri arasından, üye tamsayısının salt çoğunluğu ile ve gizli oyla seçer. Başkan, daire başkanları ve Başkanın sözcüsünün görev süreleri dört yıldır. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler. Danıştay'ın kuruluşu, işleyişi, yargılama ve daire başkanlarının seçimi usulleri, mensuplarının nitelikleriyle atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, haklarında disiplin kovuşturması yapılması ve disiplin cezası uygulanması, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir. Asker kişilerle ilgili idarî eylem ve işlemlerin yargı denetimi Askerî Yüksek İdare Mahkemesince yapılır. Askerî Yüksek İdare Mahkemesinin kuruluşu, işleyişi, yargılanma usulleri, başkan ve üyelerinin nitelikleri ile atanmaları, disiplin ve özlük işleri; hâkimlik teminatı ve askerlik hizmetlerinin gereklerine göre, kanunla düzenlenir”.

⁶⁶ Orhan Tüzemen, “Temyiz ve İstinaf Mercii Olarak Danıştay”, *Türk İdare Dergisi*, S.312, Mayıs 1968, s.71.

⁶⁷ Özdeş, s.30.

sama organından almış, Anayasa Mahkemesine vermiştir. Anayasa Mahkemesi, her boş yer için Danıştay Genel Kurulu ve Bakanlar Kurulunca seçilecek adaylar arasından birini, tüzüğünde gösterilen usul ile başkan ve üye olarak seçmekle yükümlü bulunmuştur. Başkanlar ancak belirli bir dairenin başkanı olarak seçilebilmektedirler.

Danıştay'ın yürütmek zorunda olduğu görevler idari ve yargısal olmak üzere iki ana başlıkta toplanmaktadır⁶⁸. Bunlardan yargısal olan görevleri içinde yer alan ve idari davaları inceleyip karara bağlayan idari mahkeme olarak bu fonksiyonunu iki şekilde yürütmüştür. Bunlar, idari tasarruflardan doğan bir kısım ihtilafları ilk ve son derecede incelemek ve özel kanunlarla kurulmuş diğer birçok idari yargı organlarınca verilen kararları temyizen (temyiz kararının tebliğinden itibaren 90 gün içinde temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir) ve nihai olarak incelemektir. Bu son halde Danıştay yüksek idari içtihat mahkemesi durumundadır⁶⁹.

521 sayılı Danıştay Kanununun 20. maddesine göre vergi ihtilaflarına bakan dairelere seçilecek başkan ve üyeler için vergi konusunda özel bilgi sahibi olmalarını gerektiren şartlar aranmamakta, sadece hukuk, iktisat, siyasal bilgiler ve benzeri yerlerden mezun olmaları yeterli sayılmaktaydı. Bu ise hukuki güvenlikten uzak bir yapıyı beraberinde getirmekteydi⁷⁰. Zira Danıştay'ın sahip olduğu görevler, idari, mali, iktisadi ve hukuki konularda geniş uzmanlık ve bilgiye sahip olmayı gerektirir. Fakat Danıştay'ın kuruluş şekli ve üyelerinin atanma usulleri bu uzmanlığı elde etmeye yeterli olmamaktaydı. Dava dairelerini oluşturan başkan ve üyelerin uygulamada genellikle İçişleri Bakanlığı teşkilatında çalışmış veya Danıştay'da görevli olanlar arasından seçilmekte, bu kişiler vergi işlerinde çalışmadıklarından muhasebe, işletme, devlet bütçesi gibi teknik bilgilere sahip olmamaktaydılar. Bu bakımdan verilen kararlar kanuni ve hukuki bakımdan zayıf kalmakta, bu yüzden alt organlar da Danıştay'ın görüşüne itibar etmemekte ve kararlarını emsal almamaktaydı.

⁶⁸ Görevleri dikkate alındığında Danıştay, bütün daireleriyle ve verdikleri kararlarla idareyi aydınlatan, ona yol gösteren, idarenin kanuna uygun davranmasını sağlayan, fert hak ve hürriyetlerini koruyan bir anayasa organı ve yüksek idare mahkemesidir (521 sayılı Danıştay Kanununa göre Danıştay'ın görevleri hakkında bkz. Aral, s.43-58).

⁶⁹ Turgay, s.187.

⁷⁰ Özgören, s. 279.

lar. Sonuç olarak yükümlülerin yargı organları önünde eşitliği de zarar görmekteydi⁷¹

3.3. 1982 Yargı Reformu

1982 reformlarından önce 1982 öncesi Türk vergi yargısının temel öğeleri ve sorunları hakkında genel bir değerlendirme yapmakta yarar vardır. Böylece yapılan değişikliklerin kapsamı ve mevcut sorunların telafisini amaçlayıp amaçlamadığı kıyas yoluyla ortaya çıkabilecektir.

Yargı reformundan önce Türk vergi yargı sisteminin öngördüğü yapıya göre vergi uyuşmazlıkları itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay olmak üzere üçlü bir yapıya dayalı olarak çözümlenmekteydi. Özellikle beyana dayalı tarhiyat dışında idarenin tasarrufu neticesi gerçekleştirilen tarhiyatlarda, yükümlülerin itiraz yoluna başvurması tahsilatın durmasını sonuçlamaktaydı. Bu sistem ise hem uyuşmazlıkların çözümünü ve çözüm süresini hem de verginin geç tahsil edilmesini ortaya çıkarmaktaydı. Bunun dışında komisyonların Anayasa Mahkemesi tarafından mahkeme sayılmaması kanuni olmasa da hukuki zeminin varlığını yok sayan bir sistemi ortaya çıkarmakta bu da yargı sistemine karşı güveni zedelemekteydi. Ayrıca yargı yolları arasındaki başvuru sürelerinin farklılığı genel anlayışa ters bir şekilde dağınık ve özellikle Danıştay'a başvuru süresi açısından uzun tutulmuştu.

Bununla birlikte yükümlünün vergi yükümlülüklerini geç yerine getirmesi veya uyuşmazlık konusunda haksız çıkması durumunda eylemin caydırıcılığını sağlayacak etkin yaptırımların olmaması nedeniyle yargı yoluna başvurmak hem olağan hale gelmiş hem de belirtilen bu sebep nedeniyle vergisini zamanında ödeyenle ödemeyen arasında eşitsizlik ortaya çıkarmıştır. Bunun dışında Türk vergi yargısı sistemi içinde yer alan yargı organları içtihat oluşturacak bir eksenin içinde yer almamış, zaman zaman kendi kararlarının aksine vaziyet almışlardır. Ayrıca vergi yargı organlarında görevli hakimlerin aktüel ve dinamik karakterli vergi konularına süratle nüfuz edebilecek bilimsel birikime ve uygulama tecrübesine sahip olmayan kişilerden seçilmesi; daha doğru bir ifadeyle sistemin yapısal karakterinin böyle bir

⁷¹ Turgay, s.188.

istihdam politikasını benimsemesi verilen kararların isabeti üzerinde kuşku yaratmıştır⁷².

1982 reformları sonrası kabul edilen kanunlar, 6.1.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 6.1.1982 tarihli ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 6.1.1982 tarihli 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunudur⁷³. Buna göre bugünkü yapı içerisinde vergi uyuşmazlıklarının iki dereceli bir sisteme göre çözüme kavuşturulması öngörülmüştür. Böylece vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri genel görevli olacak ve verdikleri kararlara karşı; tek hakimle verilen kararlarda itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesine, kurul halinde verilen kararlarda ise temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulabilecektir. Danıştay ayrıca ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalara karşı temyiz taleplerini de inceleyip karara bağlamakla görevli olacaktır.

3.3.1. Reformu Gerektiren Nedenler⁷⁴

3.3.1.1. Vergi Yargısı Sisteminin Bağımsızlığı Sorunu

Bir merciin yargı organı olarak nitelendirilebilmesi için yargısal bir usulün uygulanması dışında üyelerin de bağımsız olması, hakim statüsünde ve hakim niteliğini haiz bulunması şarttır. 1961 Anayasasının 7. maddesi yargı yetkisinin Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağını hükme bağlamıştı. Bu hüküm 1982 Anayasasında da 9. maddede aynı şekilde yer almıştır. Fakat 1982 yargı reformları öncesinde idari ve vergi yargısı düzeneği içinde ilçe ve il idare meclisleri, vergi ve itiraz komisyonları, gümrük komisyonları gibi tam anlamıyla ve tüm yönleriyle yargı organı olmayan kurumlar hayat bulmuştu⁷⁵. Bu konuda Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında⁷⁶; "vergiler temyiz komisyonu yargısal usuller kullana-

⁷² 1982 reformları öncesi sistemin genel değerlendirmesi hakkında bilgi için bkz. Aksoy s.48-49.

⁷³ R.G. 20 Ocak 1982, S.17580.

⁷⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Kamil Mutluer, *Türk Vergi Yargısının Sorunları*, Eskişehir, 1977, s.2-32.

⁷⁵ Yargı organı kavramını iki şekilde anlamak mümkündür. Bu kavram dar anlamı ile kabul edildiğinde yalnız bağımsız mahkemeler niteliğindeki kuruluşları içine almaktadır. Geniş anlamda yargı organı kavramı ise bağımsız mahkeme niteliğinde olan kuruluşlar yanında bu nitelikte olmayıp, yargı görevleri yapan kuruluşları da kapsamaktadır [Çağan, s.188-189(II); Aliefendioğlu, s.140-141].

⁷⁶ Esas 1966/16, Karar 1966/28, R.G. 2 Ocak 1967, S.12493. Aynı yönde, itiraz komisyonlarının mahkeme sayılamayacağı gerekçesiyle Elazığ Bina

rak karar vermekte ise de, müessese Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 sayılı kanunla kurulmuş olup, başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasanın öngördüğü mahkemelerin bağımsızlığı ve hakim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedir. Şu durum karşısında yargısal nitelikte ve yargısal usullerle karar verseler dahi Anayasanın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hakim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkan yoktur.” diyerek komisyonların dar anlamda mahkeme⁷⁷ niteliğini haiz olmadıklarını ortaya koymuştur⁷⁸.

Bir kuruluşun dar anlamda yargı organı sayılabilmesi için bağımsız olması gerekmektedir⁷⁹. Bir yargı kolunun bağımsızlığı,

ve Arazi Vergileri İtiraz Komisyonunun yaptığı iptal başvurusunu, 1961 Anayasasının Anayasa Mahkemesinde iptal davası açabilecek kişi, kurul ve organları belirleyen 149. maddesinde yer alan hükmüne göre reddeden Anayasa Mahkemesi kararı için bkz. Esas 1966/22, Karar 1966/37, R.G. 17 Aralık 1966, S.12480) Bu konuda ve belirtilen Anayasa Mahkemesi kararı dışında itiraz komisyonlarının mahkeme olarak kabul edilmeyeceğini belirleyen Anayasa Mahkemesi kararları için bkz. Lütfi Duran, “Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Akıbeti”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, C.14, S.1, Nisan 1967, s.50-52 (II).

77 Vergiler temyiz komisyonu'nun mahkeme sayılmaması olgusu, üyelerinin de hakim sayılmaması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bunun yarattığı temel problem ise komisyon başkan ve üyelerinin özlük hakları yönünden hakimlere tanınan avantajlardan yararlanamamalarında ortaya çıkmaktadır (Eracar, s.24; Eğilmez, s.91).

78 1961 Anayasası yargı organı kavramını dar olarak belirlenmiştir. Buna göre “idarenin hiçbir eylem ve işleminin yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılmayacağını” belirleyen 114. maddenin gerekçesinde “...her kazai murakebe, kaza organı tarafından yapılan bir murakebe demek değildir. Bir merciün kaza organı olarak vasıflandırılabilmesi için kazai bir usul uygulanmasından başka, üyelerin de bağımsız olması ve hakim niteliğini haiz ve hakim statüsünde bulunması şarttır. Memleketimizde idari kaza manzumesinde kaza ve vilayet idare heyetleri, vergi ve temyiz komisyonları, gümrük eksperler heyeti ve disiplin kurulları gibi tam bir kaza organı sayılamayacak merciiler de mevcuttur.” diyerek bu düşüncesini ortaya koymuştur. Ancak 521 sayılı Danıştay Kanunu yargı organı kavramını geniş olarak uygulama yoluna başvurmuştur. Gerçekten de Danıştay Kanunu dar anlamda yargı organlarının yanında yargı yetkisini haiz organların da varlığını kabul etmiştir. Buna göre komisyonların başkan ve üyelerinin hakim niteliğinde olmaması Anayasaya aykırı olmakla beraber bu durum verdikleri kararların yargı kararı olmasını etkilememektedir (Çağan, s.189-190,192(II)).

79 Bağımsız bir yargı kolu olabilmek için vergi yargı yerlerince verilen kararların son denetimlerinin de vergi yargısına ilişkin bir organca yapılması gerekmektedir. Sonuç olarak denilebilir ki uyumsuzlukları inceleyecek ve çözüme kavuşturacak olan yapının tarafsız ve özgün olması, şüphesiz olarak, vergi yargısının kuruluş ve çalışmasında dikkate alınacak ilk şartlardandır (Aliefendioğlu, s.137; Arıkan, s.30).

uyuşmazlık konusunun kendine özgü kavramları yanında, aynı yargı kolu içerisinde olmak şartıyla uyuşmazlığı çözümleyen bir ilk derece mahkemesi ile beraber bağımsız bir üst derece yargı organının varlığını da zorunlu kılmaktadır⁸⁰. Bağımsız bir yargı organının "idarenin" hiyerarşik veya vesayet denetimine tabi olması düşünülemez. Bağımsızlık ancak hakim güvencesi ile sağlanabilir. Oysa itiraz ve temyiz komisyonlarının başkan ve üyeleri yargıç güvencesinden yoksun idi. Bu komisyonlar idareye bağlı memurlardan oluşmaktaydı. Özellikle gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarının, esas görevleri vergi uyuşmazlıklarına bakmak olmayan üyelere oluşması ve bazı durumlarda itiraz konusu vergi tarhını yapan memurun da üye sıfatıyla görev yapabilmesi, vergi yükümlülerinin güvenini sarsabilmekteydi. Başka bir ifadeyle, hemen bütün vergi uyuşmazlıklarını birinci ve ikinci derecede görüp sonuçlandırmaya yetkili itiraz komisyonları Maliye Bakanlığının bir dairesi durumunda, başkan ve üyeleri de devlet memuru statüsündeydiler. Bu sebeple vergi ve itiraz komisyonlarını anayasaya göre yargı organı saymak, yaptıkları işi yargı organı denetimi ve üyelerini de hakim olarak kabul etmek mümkün değildir⁸¹.

⁸⁰ H. Hüseyin Bayraklı, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Afyon, 1998, s.50.

⁸¹ İleri sürülen bir görüşe göre vergi uyuşmazlıkları nedeniyle yapılan itirazları ve temyiz istemlerini yargısal talep ve bu komisyonlarca verilen kararları da yargı tasarrufu niteliğinde kabul etmek hukuken mümkün değildir. Komisyonlara başvurma hiyerarşik idari başvurma ve komisyonların verdikleri kararın da idari işlemler olarak kabul etmek gerekmektedir. Buna göre komisyon aşamasından sonra Danıştay önünde temyiz davası olarak görülmekte olan vergi uyuşmazlıklarının, artık ilk defa yargı organı denetimini sağlayan "iptal davası" niteliğinde kabul edilmesi ve konusu ne olursa olsun, her uyuşmazlığın, idari itiraz yollarından geçirilmesi suretiyle Danıştay'a sunulması esasının kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi adı geçen komisyonları düzenleyen 5655 sayılı kanunu veya herhangi bir maddesini iptal etmediği için bu komisyonların varlığı ve görevleri 1982 reformlarına kadar devam etmiştir. Başka bir yönüyle itiraz ve temyiz komisyonlarının bağımsız yargı sıfatına sahip olmasından ötürü 1961 Anayasasının 140. maddesinde yer alan "*Danıştay, kanunların başka idari yargı organlarına bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece mahkemesidir*" hükmü gereğince Danıştay, vergi uyuşmazlıklarını yargılayan yegane yargı organı olarak kalmaktadır [bu görüş bkz. Duran, (II), s.51-52; İhsan Uçul, "521 Sayılı Yeni Danıştay Kanunu Karşısında Temyiz Davalarının Durumu", *Ankara Barosu Dergisi*, C.22, S.1, 1965, s.8-9]. Savunulan başka bir görüşe göre üst yargı organları bir istemin olması durumunda alt derece organını denetler ve komisyonlar ancak yine bir istemin varlığı durumunda uyuşmazlığı çözümlenmek üzere harekete geçebilirler. Bunun yanı sıra komisyonlar idare gibi kararlarını geri alamaz veya değiştiremezler. Komisyonların vergi daireleri yerine geçip karar almaları mümkün değildir ve aralarında da hiyerarşiye benzer bir ilişki yoktur. Bu sebeplerle itiraz ve temyiz komisyonu kararla-

Muvazzaf itiraz komisyonları ve vergiler temyiz komisyonunun başkan ve üyelerinin özlük işleri ile ilgili olarak güvenli bir yapı içerisinde görevlerini dış etkilerden uzak ve tarafsız bir surette yapabilmelerinin sağlanması ve atama, terfi ve nakilleri ile haklarında ceza takibi gibi durumların düzenlenebilmesi için Ayırma Meclisi kurulmuş ve bu konular üzerinde tasarruf yetkisi bu meclise tanınmıştı (5655 sayılı kanun m.28). Ayırma meclisinin kurulması ile komisyon üyelerinin Maliye Bakanlığı ile idari bağları azaltılarak sınırlı da olsa bir yargı güvencesi-güvenliği sağlanmak istense de üyelerinin devlet kademesinde yer alıyor olması nedeniyle komisyonların Maliye Bakanlığının etkisi altında kalabilmesi ihtimalinden söz edilebilmesi mümkün olmuştur. Çünkü ayırma meclisi, Maliye Bakanlığı müsteşarının başkanlığında oluşmakta ve üyelerden biri de gelirler genel müdürü diğeri vergiler temyiz komisyonundan olmak üzere maliyenin yüksek iki memurundan meydana gelmekteydi⁸². Ayrıca bu komisyonların sicil muameleleri ve dosyaları da Maliye Bakanlığınca düzenlenmekte ve korunmaktaydı. Bunun yanı sıra itiraz komisyonları başkan ve üyelerinin maliye teşkilatında en az beş yıl vergi işleri ile ilgili birim ve görevlerde çalışan kimseler arasından seçilmesi de ayrıca komisyonların tarafsızlığını zedelemiştir⁸³.

Diğer yandan, gümrük vergisi kanunundan doğan vergi uyuşmazlıkları ile ithalden doğan gider vergilerinin tahakkukuna ilişkin uyuşmazlıklar, gümrük müdürlüğü, gümrükler baş müdürlüğü, gümrükler genel müdürlüğü ve hakem kurulu tarafından incelenerek karara bağlanmaktaydı. Bilindiği gibi gümrük hakem kurulları Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Ticaret Bakanlı-

rının idari kararlar sayılıp buna karşı Danıştay'da iptal davası açılması mümkün değildir (bu görüş hakkında bkz. Çağan, s.193(II)).

82 Şu noktaya özellikle işaret etmek gerekmektedir ki, etki altında kalabilme ihtimali bir ihtimal ve imkandan ibarettir. Bu, uygulamada öyle olduğu anlamına gelmemelidir. Ancak uygulamanın iyi şekilde sürdürülüyor olması, prensibin çözüme kavuşturulması gereğine engel olamaz. Yargı organlarında aranan ilk özellik ilgililere objektif bir tarzda güven sağlamak ve verilen kararların tarafsızlığı konusundaki tereddütleri ortadan kaldırmaktır. Bu sebeple bu koşulları sağlayacak sistemin kabulü ve uygulanması zorunludur (Tekeli, s.162; Başar, s.69).

83 Belirlenen en az beş yıl vergi işleri ile ilgili birimlerde çalışan üyelerin çoğunluğunun sadece vergi tarh ve tahakkuk işleri ile uğraşan kimseler arasından seçilmiş olması ve vergi incelemeleri ile uğraşan kişilerin bu komisyondan onlarda görev almamaları incelemeye dayanan uyuşmazlıklarda verilen kararların doğruluğunu azaltmakta ve çoğunlukla bilirkişi incelemesini zorunlu bırakması nedeniyle davaların çözüm süresini uzatmaktadır (Turgay, s.179,181; Bulutoğlu, s.661).

ğının tavsiyesi üzerine ortak kararname ile atanan üç komiser ile her uyuşmazlık için taraflarca seçilen birer eksper hakemden meydana gelmekteydi. Dolayısıyla bu kurulların da bağımsız yargı organları olduğu fikri kabul edilmemekteydi⁸⁴.

Sonuç olarak bu komisyonların anayasaya göre yargı organları olarak kabul edilmemiş olmaları hukuk devleti ilkesine ve anayasal kurallara aykırıdır. Bunun için bu komisyonların yerine bağımsız mahkemelerin kurulması mecburiyeti doğmuş ve reformun neticesi olan yargısal planlamalar yapılmıştır.

3.3.1.2. Vergi Yargısında Birlik Sağlanması Ve Usul Hükümlerinin Düzenlenmesi Zorunluluğu

Vergiler, ekonominin düzenlenmesi bakımından, devletlerin ellerinde bulunan önemli araçlardan birisidir. Ekonominin gelişmesine uygun olarak veya ona yön vermek amacıyla vergi kanunlarının sık değiştirilmeleri gerekmektedir. Bu değişiklikleri gereği gibi izleyebilmek için de vergi yargısı alanında uzmanlaşmaya gitmek gerekmektedir⁸⁵. Vergi uygulamasında hem yapılan vergi incelemelerinin hem de incelemelere dayanılarak yapılan yargılamanın hızlı bir şekilde sonuçlandırılması, yükümlü ve yükümlü grupları üzerinde önemli derecede etkili olmaktadır. Bu aynı zamanda vergi adaleti ile de yakından ilgilidir. Buna göre anayasalarda mali yükümlerin tek başına yer alması yeterli değildir. Vergi yönetimin yazılı kurallara uymasını sağlanması için bağımsız ve tarafsız yargı mekanizmasının aktif işlerliğinin sağlanması gerekmektedir⁸⁶. Bu açıdan bakıldığı zaman 1982 reformları öncesinde vergi yargısı adına sahip olunan yapının bütünlük içinde görevlerini yerine getirebildiğinden şüphe duymak gerekmektedir.

1982 reformları öncesi vergi uygulamalarından doğan uyuşmazlıklarda çözüm yeri olarak itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay'ın sıra takip etmek koşulu ile birbirine bağlı tutulmuş olması; ayrıca gümrük vergisi ile ilgili olarak yargılama sürecinin başka bir usulle başka organlar eliyle yürütülmesi vergi yargısında birliği bozacak bir görünümü belirlemekteydi. Dolayısıyla farklı yetki piramidinin etkin olduğu vergi yargısı sistemi yükümlülerin güven duyacağı bir yapıya sahip olmaktan uzaktı.

⁸⁴ Aksoy, s.52-53. Ayrıca 1961 Anayasasının 114. maddesinin gerekçesinde de gümrük hakem kurullarının bağımsız yargı organı sayılmayacağı belirlenmişti.

⁸⁵ Çağan, s.201(II).

⁸⁶ Aksoy, s.50.

Vergi yargısı sistemi olarak davaların süratle sonuçlandırılması, vergi hakimlerinin uzmanlığı ve sistemin yapısının işlevselliği ile doğru orantılıdır. 1982 yargı reformları öncesinde üç aşamalı yargı organlarından oluşan yargısal başvuru süreci önemli oranda dava sayısında yığılmayı ortaya çıkarmıştır. Çünkü bir vergi uyuşmazlığının kesin olarak sonuçlandırılabilmesi için geçen süre çoğu hallerde yılları bulabilmektedir⁸⁷. Bunda etkili nedenlerden biri de yargı organlarının vergi konularında uzman olmayan kişilere terk edilmesidir. Sonuç olarak ne vergi yükümlüsü hakkına süresinde kavuşabilmektedir ne de vergi yönetimi sahip olduğu geliri zamanında tahsil edebilmekte ve gelir kaybını önleyebilmektedir. Bu durum yukarıda da ifade edildiği gibi vergi adaleti için de sağlıklı bir sonucu meydana getirememektedir. Zira bilindiği üzere "geciken adalet, adalet değildir".

Usul hükümleri açısından da 1982 öncesi vergi yargı organlarının düzenleniş ve işleyişi adına birlikten söz etmek mümkün değildir. Bunun dışında yargılama sürecine yönelik olarak da kimi kural ve uygulamalarda benzer hükümlerden söz etmek olasıdır.

3.3.2. 1982 Yargı Reformuna Göre Vergi Yargısı⁸⁸

3.3.2.1. Vergi Mahkemeleri⁸⁹

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı vergi davaları dışında vergi uyuşmazlıklarının ilk derece yeri olarak çözüme kavuşturulduğu mahkemedir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun birinci maddesine göre, vergi mahkemeleri bu kanunla verilen görevleri yerine getirmekle gö-

⁸⁷ 1982 öncesi vergi yargı organlarının davaları ortalama sonuçlandırma süreleri hakkında bkz. Eracar, s.20-21.

⁸⁸ Yapılan bu reforma kadar vergi mahkemeleri adına yapılması öngörülen düzenlemeler ve hazırlanan tasarılar hakkında bkz. Şerif Ercan, "Vergi Mahkemeleri Düşüncesi ve Geçirdiği Aşamalar", *Maliye Dergisi*, S.48, Kasım-Aralık 1980, s.129-136.

⁸⁹ 2577 sayılı ve 2576 sayılı kanunun birçok maddelerinde vergi uyuşmazlığı veya vergi davası diye ayrı bir tür davanın varlığı kabul edilmiştir. Bu iki dava türü kaldırılan mevzuatta yer alan vergi ihtilafı ve vergi itirazı diye anılan vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurullarının çözümlendiği belirli mali uyuşmazlıklara karşılık olarak çıkmıştır. Şu durumda itiraz komisyonları, temyiz komisyonu ve gümrük hakem kurulu vergi mahkemesine; vergi ihtilafı vergi davasına; itiraz deyimi ise vergi mahkemesinde dava açılmasına karşılık gelmektedir. Ayrıca yapılan değişikliklerle beraber belirtilen kurul ve komisyonların görevi, vergi mahkemelerinin göreve başladığı tarihte sona ermiştir [2576 sayılı kanun m.13,15, (Duran, (I), s.77)].

revlendirilmiş genel görevli ve bağımsız mahkemelerdir⁹⁰. Genel görevli olmasından maksat, vergi mahkemelerinin adli, idari ve askeri yargılar karşısında genel görevli olmasıdır. Her ne kadar birinci derece vergi yargısı organlarından sonra uyuşmazlık idari yargı düzeni çözümlenmekte ise de vergi mahkemelerinin asıl görevi her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile bunların zam ve cezaları hakkında açılan davaları çözümlenmektir. Bu anlamda vergi mahkemelerinin diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmesi bu mahkemelerin genel görevli mahkemeler olduğu anlamına gelmemelidir⁹¹.

Vergi mahkemeleri, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınarak, bölgenin coğrafi şartları ve bölgedeki vergi uyuşmazlıklarının hacmi çerçevesinde Adalet Bakanlığı'nca kurulmakta ve yargı çevreleri belirlenmektedir. Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine ise İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilmektedir (2576 sayılı kanun m.2).

Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri sayıda üyenin teşekkülü ile yargılama faaliyetini sürdürmektedir. Mahkeme kurulları ise başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Başkanın yokluğunda kıdemli kurul üyesi başkana vekillik yapmaktadır. 2576 sayılı kanunun altıncı maddesine göre vergi mahkemelerinin görevleri, a) 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 davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözüme kavuşturmak. Bu durumda katma bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşekküllerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır⁹².

⁹⁰ İdare mahkemeleri de genel görevli mahkemeler arasında sayılmıştır. Ancak 2576 sayılı kanunun beşinci maddesi idare mahkemelerinin görevlerini, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da çözülecek davalar haricindeki tüm davalar olarak belirlediğinden görev çatışması ortaya çıkmamaktadır.

⁹¹ Aksoy, s.163.

⁹² Özhan Uluatam/ Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, Yenilenmiş 5. Baskı, Ankara, İmaj, 2001, s.240.

Vergi mahkemelerinin başkan ve üyeleri adli yargıda görev yapan hakim statüsündedirler. Ancak, vergi mahkemesi üyeliğine, hukuk fakültesi mezunlarının yanı sıra dersleri arasında hukuk derslerinin olduğu iktisadi ve idari bilimler fakültesi, siyasal bilgiler fakültesi gibi fakültelerden mezun olanların da atanması mümkündür⁹³.

Kural olarak vergi mahkemeleri kurul halinde görev yaparlar. Ancak her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 2007 yılı için 6.370 YTL' yi geçmeyen işlemlere karşı açılan davalar kurul halinde değil tek hakim tarafından çözümlenmektedir (2576 sayılı kanun m.7/2).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme; a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen, d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

3.3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri de 2576 sayılı kanunun kendisine verdiği görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bir mahkemedir. Bölge coğrafi şartları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulmakta ve yargı çevreleri tespit olunmaktadır⁹⁴. Mahkemenin kaldırılmasında ve yargı çevrelerinin değiştirilmesinde ise İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler

⁹³ Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi mahkemelerindeki hakim ihtiyacını karşılamak üzere, beş yıllık süre içinde, vergi mahkemeleri başkan ve üyeliklerine idari yargı hakim adaylığından atanacakların yanı sıra hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yer veren siyasal bilimler, idari bilimler, iktisat ve maliye alanında yükseköğrenimlerini yapmış olmak şartıyla çeşitli görevlerde bulunan kişiler, Adalet Bakanlığınca ilgili kişinin mensup olduğu kurum ve kuruluşların görüşleri dikkate alınarak Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atanması öngörülmüştü (atanacakların listesi ve atanacaklarda aranacak şartlar için bkz. 2576 sayılı kanun geçici m.1/3).

⁹⁴ Yargı çevrelerinden anlaşılması gereken, bölge idare mahkemelerinin hangi il ve ilçe merkezleri ile ilgili idari davalara bakabileceğinin belirlenmesidir (Aksoy, s.164).

ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilmektedir (2576 sayılı kanun m.2).

Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşmaktadır. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılmaktadır. Mahkeme başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda, mahkeme başkanlığına en kıdemli üye vekâlet etmektedir. Aynı sebeplerle üye noksanlığı durumunda ise bu eksiklik, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanmaktadır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilmektedirler. Bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde, mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık etmektedir. Bu kurulların oluşumu ve aralarındaki iş bölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenmektedir (2576 sayılı kanun m.3/1,3).

Bölge İdare mahkemeleri; a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerince tek hakim tarafından ve belli miktarı aşmayan davalarda verilen kararları "itiraz" üzerine incelemek ve kesin olarak hükme bağlamak, b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak, c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmekle görevlidir (2576 sayılı kanun m.8).

Görülmekte olduğu üzere bölge idare mahkemeleri ilk derece mahkemesi değildir. Önüne gelen davalar ancak itiraz kurumunun işletilmesi sonucunda gelmektedir. Başka bir ifadeyle, bölge idare mahkemeleri ilk derece mahkemesi sıfatına sahip değildir ve bu sebeple bu mahkemeye ilk derece mahkemesi olarak başvuruda bulunmak olanaksızdır. Ayrıca bölge idare mahkemelerinin tek hakimle verilen kararlara itirazın sonucu olarak baktığı davalarda verdiği kararlar kesindir. Bunun aleyhine üst yargı organlarına başvurulması yolu kapalıdır.

Bölge idare mahkemesi, evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi olaylar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görmesi, itirazın sadece hukuki noktalara ilişkin olması veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesinin mümkün olması durumunda işin esası hakkında karar vermektedir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar vermektedir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulması veya davaya görevsiz bir hakimin bakması durumunda verilen kararı bozmakla birlikte dosyayı ilk derece mahkemesine geri göndermektedir. Bölge

idare mahkemesinin bu kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir (2577 sayılı kanun m.45/4-5)⁹⁵.

Bölge idare mahkemesi başkanları, görüşme ve duruşmaları yönetme dışında yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinin genel işleyişinden de sorumludurlar. Ayrıca mahkemelerin düzenli ve verimli çalışmalarını için gerekli tedbirleri idare ve vergi mahkemeleri başkanlarına danışarak almaktadırlar. Bu kapsamda her takvim yılı sonunda kendi yargı çevrelerindeki işlerin durumu ve bunların yürütülmesinde aksaklıkların olması durumunda bu aksaklığın sebepleri ve alınmasını gerekli gördükleri tedbirleri içeren bir raporu, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kuruluna sunulmak üzere Adalet Bakanlığına göndermektedirler (2576 sayılı kanun m.9)⁹⁶.

3.3.2.3. Danıştay

Kurulduğu gün ve dönemden itibaren temel işlevsel yapısını koruyan Danıştay, 1982 yılında kabul edilen 2575 sayılı kanuna göre, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş danışma, inceleme organı ve yüksek idare mahkemesidir (2575 sayılı kanun m.1).

Danıştay 1982 Anayasasında, yüksek mahkemelerin yer aldığı üçüncü bölümde 155. maddede düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı organına bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme organıdır ve kanunla gösterilen belli davalar için de ilk ve son derece mahkemesi olarak faaliyetini sürdürmektedir⁹⁷. Danıştay, davaları görmek, Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek, idari uyuşmazlıkları çözmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir. Danıştay üyelerinin dörtte üçü, birinci sınıf idari yargı

⁹⁵ 10.4.1990 tarihinde kabul edilen 3622 sayılı kanun öncesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu, tek hakimli vergi mahkemesi kararlarından yükümlülüğün konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olarak verilenler için Danıştay'a temyiz yoluyla başvurulabilmesi imkanını kabul etmişti. Ancak anılan kanuni düzenleme sonrasında vergi mahkemelerinden verilen tek hakimli kararlara karşı temyiz yoluna başvuru imkanı ortadan kaldırılmıştır (Tosuner/Arıkan, s.51-52).

⁹⁶ Böylece vergi yargısında meydana gelecek aksaklıkların daha önceden izlenmek ve tedbir alınmak suretiyle önüne geçilmesi amaçlanmıştır (Aksoy, s.167).

⁹⁷ Bkz. Danıştay Kanunu, m. 24.

hakim ve savcılar ile bu meslekten sayılanlar arasından Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu; dördte biri, nitelikleri kanunda belirtilen görevliler arasından Cumhurbaşkanı tarafından seçilmektedir. Danıştay başkanı, başsavcı, başkanvekilleri ve daire başkanları, kendi üyeleri arasından Danıştay Genel Kurulunca üye tamsayısının salt çoğunluğu ve gizli oyla dört yıl için seçilmektedirler. Ancak süresi biten üyelerin yeniden seçilebilme imkanı mevcuttur. Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, daire başkanları ve üyeler yüksek mahkeme hakimleri olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve kanunların kendilerine sağladığı teminatın güvenliği altında görevlerini yürütmektedirler(2575 sayılı kanun m.4).

Danıştay'ın karar organları, Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulu'dur (2575 sayılı kanun m.5).

Danıştay üyesi olabilmek için kanunen belirlenmiş birtakım kriterler vardır. Buna göre Danıştay üyeleri, idari yargı hakim ve savcılığı, bakanlık, müsteşarlık, müsteşar yardımcılığı, elçilik, valilik, generallik, amirallik, Cumhurbaşkanlığı genel sekreterliği, genel ve katma bütçeli dairelerde veya kamu kuruluşlarında genel müdürlük, en az bu derecedeki tetkik ve teftiş kurul başkanlıkları, yükseköğrenim kurumlarında hukuk, iktisat, maliye, kamu yönetimi profesörlüğü, bakanlıkların başhukuk müşavirliği, birinci hukuk müşavirliği, Maliye Bakanlığında bu derecelerdeki hukuk müşavirliği, müşavir avukatlığı veya muhakemat müdürlüğü görevlerini yapanlar arasından seçilmektedir(2575 sayılı kanun m.8)⁹⁸.

Danıştay Kanunu'un 13. maddesine göre Danıştay daireleri, on ikisi dava, biri idari daire olmak üzere on üç daireden oluşmaktadır. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulmakta

⁹⁸ İdari yargı hakim ve savcılarının Danıştay üyeliğine seçilebilmeleri için birinci sınıfa ayrıldıktan sonra en az üç yıl bu görevlerde başarı ile çalışmış olmaları ve birinci sınıfa ayrılma niteliğini kaybetmemeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra idari görevlerden Danıştay üyeliğine seçileceklerin yükseköğrenimlerini tamamladıktan sonra devlet hizmetlerinde yirmi yıl, yukarıda sayılan görevlerde toplam olarak en az üç yıl çalışmış bulunmaları, birinci derece aylığını kazanılmış hak olarak almaları ve hakimliğin gerektirdiği ahlak ve seciyeye sahip olmaları şarttır (2575 sayılı kanun m.8/2-3).

ve görüşme sayısı en az beş olarak belirlenen dairelerde kararlar oyçokluğuyla verilmektedir.

Danıştay, temel görevleri itibariyle idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceleme ve karara bağlama yükümlülüğü altındadır. Bunun dışında 2575 sayılı Danıştay Kanununda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlamaktadır⁹⁹. Bunun yanı sıra; Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirme, tüzük tasarılarını inceleme, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartları ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirme, Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirme ve ayrıca 2575 sayılı kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapma yükümlülüğü altındadır (2575 sayılı kanun m.23).

Danıştay'ın yukarıda belirlenen temel görevleri hariç, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararları temyiz yoluyla inceleme ve karara bağlama sorumluluğuna sahiptir (2575 sayılı kanun m.25). Bu göreviyle idari mahkemeler nezdinde üst derece mahkemesi olarak yerini belirlemiş olmaktadır.

Danıştay kurumu içinde yer alan iki yapı özellikle vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve vergi hukukun geliştirilmesi adına önemli roller üstlenmiştir. Bunlar, Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihadı Birleştirme Kurulu'dur¹⁰⁰. Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemeleri tarafından verilen ısrar kararlarını ve

⁹⁹ Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar 2575 sayılı kanunun 24. maddesine göre; a) Bakanlar Kurulu kararlarına, b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere, c) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, f) 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 öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalar-dır. Bunun yanı sıra Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri incelemekte ve karara bağlamaktadır (2575 sayılı kanun m.24).

¹⁰⁰ Karakoç, s.60.

vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen incelemekle görevli kuruldur (2575 sayılı kanun m.38/2). Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava daireleri başkanları ile her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin kurulda görev yapacağı şekilde iki yıl için seçilecek üçer üyeden oluşmaktadır. Kurula seçilmemiş üyelerin olması durumunda seçilmiş üyelerin yeniden seçilmesi mümkün değildir. Kurul üyelerinin izinli veya özürlü olmaları hallerinde, yerlerine kurullara katılmak üzere her daireden aynı şekilde ikişer yedek üye seçilmektedir. Üyelerin seçimleri takvim yılı başında ve gizli oyla yapılmaktadır. Vergi dava dairesi kuruluna Danıştay başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık etmektedir. Vergi dava dairesi kurulu tüm üyelerinin katılımı ile toplanmaktadır ve kararlar oyçokluğu ile verilmektedir (2575 sayılı kanun m.17)¹⁰¹.

Danıştay Kanununun 18. maddesi düzenlemesine göre İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay başkanı, başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulmaktadır. Toplanma ve görüşme yetersayısı en az otuzbirdir. Esas hakkındaki kararlar, birinci toplantıda kurul üye tamsayısının salt çoğunluğu ile bu toplantıda karar yetersayısı sağlanamaz ise ikinci toplantıda mevcudun salt çoğunluğu ile verilmektedir. Kurulun diğer kararları ise oyçokluğu ile verilmektedir. İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay başkanının havalesi üzerine, başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi incelemekte ve gerekli görmesi durumunda, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar vermektedir(2575 sayılı kanun m.39). Kurulun, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. İçtihadı birleştirme kararlarının bağlayıcı nitelik taşıması sebebiyle Kurulun kararlarına karşı, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin "karara uyma" dışında bir seçenekleri mevcut değildir(2575 sayılı kanun m.40/3,4).

¹⁰¹ Ancak idari ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde, bu dairelerin başkan ve üyeleri kurul toplantısına katılamazlar. Bununla birlikte iki dava dairesinin birlikte yapacakları toplantıda verilen kararların incelenmesinde, kurul, bu iki dava dairesinin dışındaki dava dairelerinin asıl ve yedek üyelerinin katılımıyla toplanmaktadır.

Danıştay'ın vergi konuları ile ilgili uyuşmazlıklara baktığı daireler, 3, 4, 7 ve 9. dairelerdir. Üçüncü daire, Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine, vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri; Dördüncü daire, gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davaları; Yedinci daire, gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergileri, işletme vergisini, motorlu taşıtlar vergilerini, veraset ve intikal vergilerini, damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergilerini; Dokuzuncu daire, emlak vergisine ve emlak alım vergisine, gayrimenkul kıymet artışı vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, harçlar kanununa ilişkin davaları çözüme kavuşturmakla görevlidir (2575 sayılı kanun m.27, 28, 31, 33). Bunun yanı sıra 2575 sayılı kanunun 36. maddesine göre, bir vergiyi kaldıran ve yerine aynı veya benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyuşmazlıklar, değiştirilen vergiden doğan uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli daire tarafından çözümlenmektedir.

3.3.3. Reformun Vergi Yargısı Sistemine Etkileri

Yapılan yargı reformları sonrasında özellikle iki noktanın belirlenmesi gerekmektedir. Öncelikle yapılan reformlar sonrasında komisyonların yerini gerçek manada ve anayasal hükümlerin öngördüğü çerçevede vergi uyuşmazlıklarını çözmek üzere kurulmuş olan vergi mahkemeleri almıştır. Böylece kamuoyu vicdanında verilen kararların adaleti ve doğruluğu üzerindeki kuşku sav yerini mahkemelerin bağımsızlığı ve kararların adil oluşuna bırakmıştır.

Vergi yargısı sistemin üçlü bir yapılanmadan ikili yapılanmaya geçmesiyle aradaki kurumların kaldırılması ve yargısal mekanizmanın işleyişinin süratlenmesi, belirlenmesi gereken diğer bir noktayı oluşturmaktadır. Buna göre uyuşmazlığın uzamasını sonuçlayan üst yargı organlarına başvuru imkanı belirli şartlara bağlı ve tek bir üst organa başvuru şeklinde tecelli etmiştir. Ayrıca bütün vergi konu ve uyuşmazlıklarının (gümrük vergileri dahil) vergi yargısı üst çatısı altında toplanması sonuç itibariyle yargıda birliğin olmaması sorununun yarattığı etkiyi büyük oranda ortadan kaldırmıştır.

4. Sonuç

Çağdaş Türk vergi yargısının geçmişi yaklaşık yüz elli yıla dayanmaktadır. Özellikle cumhuriyete yakın ve cumhuriyeti takip eden süreçte dönemsel kesintilere rağmen vergisel uyuşmazlıkların idari-yargısal otoritelerce çözümü her zaman mümkün olmuştur. Ancak vergi yargısı sistemi, çözüm yolları ve çözecek otoritenin oluşturulma ve çalışma koşulları nedeniyle 1982 reformlarına kadar yoğun eleştiriler almıştır. Bununla birlikte anılan tarihte yapılan reformlar elbette tüm yönleriyle Türk vergi yargısının sorunlarını ortadan kaldırmamıştır. Buna rağmen 1982 reformu ile yapılan düzenlemeleri, yargı sistemini yeknesaklaştırması ve sistemin ana aktörleri olan kurumları "mahkeme" sıfatını haiz niteliğe kavuşturması nedeniyle çok önemli bir adım olarak kabul etmek gerekir.

Cumhuriyetin kuruluşundan önceki dönemde Türk vergi kaynaklarının uygulanması aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü, genel olarak ilk derece ve istinaf konusunda il ve ilçe idare meclislerinde, temyiz aşamasında ise Danıştay'da; dolaylı vergilerle, kanunlarında merci gösterilmeyen vergilere ait ihtilaflar ise adli yargıda çözüme kavuşturulmuştur. Ancak tüm bunlara rağmen idare meclislerinin işleri çok yoğun olduğu için ihtilafların halledilmesi de yine mal memurlarının eline kalmıştır. Bu dönemde Danıştay'da davalara bakacak bir daire mevcut olmadığından Danıştay'ca verilen kararlar yargısal hüküm niteliği kazanamamış ve sadrazamlık teşkilatının onayı olmadıkça infaz edilememiştir.

Cumhuriyet devrinde ise dolaylı vergiler önceleri yine adli yargıya bağlı kalmışsa da dolaysız vergilerle bu türdeki başka vergilerden doğan uyuşmazlıkların çözümü idare meclislerinden alınarak, vergi uyuşmazlıklarına bakmak üzere her bir vergi için ayrı ayrı kurulan idari komisyonlara verilmiştir. 1982 reformları öncesi vergi uygulamalarından doğan uyuşmazlıklarda ise çözüm yeri olarak itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay'ın sıra takip etmek koşulu ile birbirine bağlı tutulmuş olması; ayrıca gümrük vergisi ile ilgili olarak yargılama sürecinin başka bir usulle başka organlar eliyle yürütülmesi vergi yargısında birliği bozacak bir görünümü ortaya koymuştur. Bununla birlikte bu dönemde itiraz ve temyiz komisyonlarının başkan ve üyelerinin idareye bağlı memurlardan oluşması sebebiyle yargıç güvencesinden de söz etmek mümkün olmamıştır. Başka bir ifadeyle hemen bütün vergi uyuşmazlıklarını birinci ve ikinci dere-

cede görüp sonuçlandırmaya yetkili itiraz komisyonları Maliye Bakanlığının bir dairesi durumunda, başkan ve üyeleri de devlet memuru statüsündeydiler. Bu sebeple vergi ve itiraz komisyonlarını anayasaya göre yargı organı saymak, yaptıkları işi yargı organı denetimi ve üyelerini de hakim olarak kabul etmek olanağı mümkün olmamıştır.

1982 yılında yapılan yargı reformları sonrasında ise komisyonların yerini anayasal hükümlerin öngördüğü çerçevede vergi uyuşmazlıklarını çözmek üzere kurulmuş olan vergi mahkemeleri almıştır. Böylece verilen kararların adaleti ve doğruluğu üzerindeki tartışmalar yerini kararların adil ve doğru olduğu inancına terk etmiştir. Ayrıca vergi yargısı sistemin üçlü bir yapılanmadan ikili yapılanmaya geçmesi suretiyle aradaki kurumların kaldırılması ve yargısal mekanizmanın işleyişinin süratlenmesi gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Ayrıca bütün vergi konu ve uyuşmazlıklarının (gümrük vergileri dahil) vergi yargısı üst çatısı altında toplanması sonuç itibarıyla yargıda birliğin olmaması sorununun yarattığı etkiyi büyük oranda ortadan kaldırmıştır.

Bugün itibarıyla vergi mahkemelerinin başkan ve üyeleri adli yargıda görev yapan hakim statüsündedirler. Ancak, vergi mahkemesi üyeliğine, hukuk fakültesi mezunlarının yanı sıra dersleri arasında hukuk derslerinin olduğu iktisadi ve idari bilimler fakültesi, siyasal bilgiler fakültesi gibi fakültelerden mezun olanların da atanması mümkündür. Bu durumun ise verilen kararlardaki hukuki bakış ve değerlendirme unsurunun gelişmesini olumsuz yönde etkileyebilmesi muhtemeldir. Zira hukuk nosyonuna sahip olmak verilen kararların isabeti üzerinde doğrudan etki edebilecek bir özelliktir. O bakımdan idari mahkemelerde görevli hakimlerin ekseriyetle hukuk fakültesi mezunları arasından seçilmesi önem taşımaktadır¹⁰².

Sonuç olarak, 1982 yargı reformları sadece vergi yargısına münhasır değildir. Bu reformun idari yargılama yolları içerisinde yerinin bir bütün olarak ele alınması, reformun temel amaç bakımından daha gerçekçi bir temelde algılanmasını olanaklı kılacaktır. Bu yönüyle vergi yargısına da etki eden 1982 yargı reformu, reform öncesi yargı sistemine getirilen eleştirileri de büyük oranda bertaraf etmiştir. Ancak yargı sistemi için her zaman için bir son noktanın varlığından söz etmek mümkün değildir. Vergi yargısı organları özellikle birey ile devlet mekanizması-

¹⁰² Aynı durum bazı meslek mensuplarının Danıştay üyesi olabilmeleri açısından da söz konusu olabilmektedir (bkz.2575 sayılı kanun m.8).

nın karşı karşıya geldiği en hassas noktada görev yapmaktadır. Bu anlamda her zaman için daha iyi bir vergi yargısı istemi kaçınılmazdır.

Kaynakça

Aksoy, Şerafettin; *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz, İstanbul, 1999.

Aliefendioğlu, Yılmaz; "Vergi Yargısı ve Sorunları", *Danıştay Dergisi*, S.32-33, 1979, s.135-153.

Aral, Rüştü; "Danıştayın Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri", *Danıştay Dergisi*, S.3, 1971, s.36-58.

Arıkan, Arif; "Mali Kaza", *İktisat ve Maliye Dergisi*, C.2, S.1, Nisan 1955, s.29-34.

Aydın, M. Akif; *Türk Hukuk Tarihi*, Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Beta, İstanbul 1999.

Başar, Suad; "Vergi Kazasının Mahiyeti", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 1. Seri, 1955, s.59-72.

Bayraklı, H. Hüseyin; *Vergi Yargılaması Hukuku*, Afyon, 1998.

Bulutoglu, Kenan; *Türk Vergi Sistemi*, Değişik ve Genişletilmiş Beşinci Basılış, İstanbul, 1976.

Cin, Halil/ Ahmet, Akgündüz; *Türk Hukuk Tarihi*, 1. Cilt, Selçuk Üniversitesi Yayın No: 58, Konya, 1989.

Çağan, Nami; *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı, İstanbul, 1982(I).

Çağan, Nami; "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.28, S.1-4, 1971, s.183-204(II).

Duran, Lürfi; "İdari Yargı Adlileşti", *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, S.1-3, 1982, s.53-83.(I)

Duran, Lütfi; "Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Akabeti", *İktisat ve Maliye Dergisi*, C.14, S.1, Nisan 1967, s.50-54.(II)

Eğilmez, Mahfi; "Vergiler Temyiz Komisyonu'nun Örgüt ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, S.46, Temmuz-Ağustos 1980, s.84-101.

Eracar, Yılmaz; "Türk Vergi Yargı Sistemi Nasıl İyileştirilebilir", *Maliye Dergisi*, S.28, Temmuz-Ağustos 1977, s.13-24.

Ercan, Şerif; "Vergi Mahkemeleri Düşüncesi ve Geçirdiği Aşamalar", *Maliye Dergisi*, S.48, Kasım-Aralık 1980, s.129-136.

Erginay, Akif; *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Turhan, Ankara, 1979.

Ertuğruloğlu, Mehmet; "Mali Kaza", *Maliye Mecmuası*, C. 11, S.41-42, 1946, s.320-341.

Karakoç, Yusuf; *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa, İstanbul, 1995.

Kızılot, Şükrü; *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım, 7. Baskı, Ankara, 2004.

Mutluer, Kamil; *Türk Vergi Yargısının Sorunları*, Eskişehir, 1977.

Okandan, Recai G.; *Amme Hukukunun Ana Hatları*, 1. Kitap, İstanbul, 1957.

Öncel, Mualla/Ahmet, Kumrulu/ Nami Çağan; *Vergi Hukuku*, 14. Bası, Turhan, Ankara, 2006.

Özdeş, Orhan; "Danıştay ve Tarihi Gelişimi", *Danıştay Dergisi*, S.1, 1971, s.22-32.

Özgören, D. Vedat; "Türk Mali Yargı Sistemi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 17. Seri, 1968, s.267-293.

Saban, Nihal; *Vergi Hukuku*, Der, İstanbul, 2002.

Şenyüz, Doğan; *Vergi Hukuku*, Ekin, Bursa, 2005.

Tekeli, Esat; "Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 1. Seri, 1955, s.155-162.

Tosuner, Mehmet/Ülkü Özcan; *Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü*, İzmir, 1989.

Tosuner, Mehmet/Zeynep Arıkan; *Türk Vergi Yargısı*, İzmir, 2003.

Turgay, Recep; "Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 8. Seri, 1962, s.169-198.

