

VERGİ İTİRAZ VE TEMYİZ KOMİSYONLARI

Naml ÇAĞAN

GİRİŞ :

Hukuk devleti ilkesi, idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimi altında tutulmasını gerektirir. Devlet, yetkili organları eliyle kişilerden vergi toplarken, idarî eylem ve işlemlerde bulunur. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilinin güvenlik altında yapılabilmesi için; vergi yükümlülerine vergi dairesine başvurma, uzlaşma gibi idarî olanaklar yanında yargı organlarına başvurma olanının da sağlanması zorunludur. Uyuşmazlık halinde, vergilerin kanunlara uygun olarak istenip, istenmediği yargı organlarınca denetlenebilmelidir. Vergi uyuşmazlıkları, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu kişiler arasında başlıca yükümlülük, ceza kesme ve tahsil bakımlarından ortaya çıkmaktadır.¹

Vergi yargısının, çeşitli ülkelerin hukuk sistemlerinde üç şekilde düzenlendiği görülmektedir :²

1 — Vergi yargısı adli yargı içindedir (Örneğin : İngiltere ve Amerika'da),

2 — Vergi yargısı idarî yargı içindedir (örneğin : Fransa'da),

3 — Vergi yargısı bağımsızdır (örneğin : Almanya'da).

Hukuk düzenimizde idarî yargı, bir yargı yolu olarak kabul edildiği için, idarî eylem ve işlemler dolayısıyla meydana gelen vergi uyuşmazlıklarına doğal olarak idarî yargıda bakılır. Vergi Usul Kanunumuzun 20 nci maddesi, vergi tarhı için şu tanımı ver-

¹ Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin geniş bilgi için bkz. Akif Erginay, Vergi Hukuku, 2. B, Ankara 1971, s. 95 vd.

² Bu konuda bkz. Akif Erginay, a.g.e., s. 96, 97; Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, 3. B, İstanbul 1970, s. 452; M. Akif Eraml, Vergi İhtilâfları İtiraz ve Temyiz Usulleri, Ankara 1951, s. 11 vd.; V. Davut Özgören, Türk Mali Yargı Sistemi, MEK, 17 seri, s. 280 vd.

mektedir : « Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden, vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idarî muameledir».³

Yurdumuzda gümrük vergileri dışındaki vergilere ilişkin uyuşmazlıklar alt derece idarî yargı organları olan vergi itiraz ve temyiz komisyonlarınca karara bağlanır. Bu organların kesin kararlarına karşı Danıştay'da temyiz dâvası açılabilir.⁴ Vergi yargısı bakımından idarî yargı içinde bu üç dereceli sistemin öngörülmüş olması nedeniyle vergi yükümlüleri, vergi dairelerine veya Maliye Bakanlığına başvurup aldıkları olumsuz cevaplara karşı Danıştay'da doğrudan doğruya iptal dâvası açamazlar.⁵ Vergilere ilişkin uyuşmazlıkların mutlaka bu üç dereceli sistemden geçmesi zorunludur.

Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının 1961 Anayasası ve 521 sayılı Danıştay Kanunu hükümleri çerçevesinde yargı organı sayılabiliş sayılamıyacakları ve verdikleri kararların hukukî niteliği tartışmalara konu olmaktadır.

Bu çalışmada, önce vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının kuruluşlarından günümüze kadar nasıl işledikleri, yapıları, Anayasamız ve Danıştay Kanunumuz açısından alt derece idarî yargı organları olarak durumları değerlendirmeye gayret edilecek; daha sonra da yargılama usulleri gözden geçirilecektir.

I — TARİHÇE :⁶

Vergi itiraz ve temyiz komisyonları ilk kez 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile, bu vergiden doğan uyuşmazlıklara

³ Vergi tarhının İdare Hukuku açısından incelenmesi için bkz. **Selahattin Tuncer - Harun C. Silân**, Vergi Tarhı, İM, C. VI, Sayı 2, 1959, s. 77 vd; Ayrıca bkz. **Tahsin Bekir Balta**, İdare Hukukuna Giriş, Ankara 1970, s. 158.

⁴ Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar önce Gümrük Hakem Heyetince karara bağlanır. Bu karara karşı temyiz davası yolu ile Danıştay'a başvurulabilir.

⁵ **Sadık Artukmaç**, Bizde İdarenin Murakabesi, İstanbul 1950, s. 295.

⁶ Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının tarihçesi için aşağıdaki kitap ve makalelere bakılabilir :

Kenan Bulutoğlu, a.g.e., s. 452; **M. Akif Eraml**, Vergi İtiraz ve Temyiz Usulleri, Ankara 1951; «Türkiye'de Mali Kazanın Tarihçesi», ABD. C. VII, sayı 92, 1951, s. 17 vd; «Vergi İhtilaflarında Temyiz Talebi», ABD. C. VII, Sayı 86-87 1951, s. 19 vd; **Recep Turgay**, Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu, MEK Sekizinci Seri 1962, s. 177 vd.; **V. Davut Özgören**, a.g.m., s. 267 vd.

bakmak üzere kurulmuştu. Daha sonra 1926 yılında çıkartılan 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 1931 yılında çıkartılan 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu ile bu komisyonlara yetki veriliyordu. 1934 yılında kabul edilen ve Kazanç Vergisi Kanununda bir kısım değişiklikler yapan 2395 sayılı kanun, önceleri gayri muvazzaf olarak kurulan itiraz komisyonlarının yanında, bazı büyük şehirlerde muvazzaf itiraz komisyonları kurulmasını öngörmüştü. Öte yandan, 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile bunlardan ayrı itiraz ve temyiz komisyonları kurulmuştu.

1939 yılında 3692 sayılı kanunla kazanç ve muamele gruplarına giren vergiler bakımından itiraz ve temyiz usulleri birleştirilmişti. Bu kanun, gümrük ve pul vergileri dışındaki uyumsuzluklarda itiraz ve temyiz komisyonlarına yetki veriyordu. Kanunun kapsamına girmeyen vergilerden doğan uyumsuzluklarda doğrudan doğruya Danıştay'a başvurulabiliyordu. Ayrıca kanun, komisyonların yapılarında da önemli değişiklikler yapmıştı.⁷

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu 3692 sayılı kanunla kurulmuş bulunan komisyonlar bakımından herhangi bir değişiklik getirmemişti. Ancak aynı yıl kabul edilen Maliye Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki 2996 sayılı kanunda değişiklik yapan 5655 sayılı kanunla komisyonların yapısında tekrar önemli değişiklikler yapılıyor ve muvazzaf itiraz komisyonları ile Vergiler Temyiz Komisyonu üyelerinin seçimi için bir Ayırma Meclisi kurulması öngörülmüyordu.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu 369. maddesinde bir kısım itiraz komisyonu kararlarının kesin olduğunu, bunlara karşı Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurulamayacağını belirtmişti. 3546 sayılı Danıştay Kanununun 24. maddesi de ancak temyiz kurullarından son derecede çıkacak kararların Danıştay'da temyiz dâvasına konu olabileceğini hükme bağlamıştı. Bu durumda kesin olarak verilmiş olan itiraz komisyonu kararlarına karşı Danıştay'a başvurma olanağı var mıydı? Danıştay Dâva Daireleri Umumî Heyeti 1944 yılında verdiği içtihadı birleştirme kararı ile, bu kararlar hakkında Danıştay'a da başvurulamayacağını kabul etti. Dâva Daireleri Umumî Heyeti bu kararında Danıştay Kanununun 24. maddesine dayanıyordu.⁸ Ancak 1924 Anayasası idarî yargı alanında yet-

⁷ 3692 sayılı kanunun getirdiği hükümlerle ilgili geniş bilgi için bkz. M. Akif Eranıl, Vergi İtiraz ve Temyiz Usulleri, Ankara 1951, s. 20 vd.

⁸ Şeref Hocaoğlu, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları 1933-1948, Ankara 1949, s. 83, D.D.U.H., 22.4.1944, E. 44/12, K. 44/25.

kili organ olarak yalnız Danıştay'ı öngörüyordu. Bu nedenle, mahkeme niteliğinde kuruluşlar olmayan vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının yargısal kararlarının Danıştayca denetlenmesi zorunlu idi.⁹ Nitekim Dâva Daireleri Umumî Heyeti, 1958 yılında yeniden verdiği içtihadı birleştirme kararı ile itiraz komisyonlarının kesin olarak verdikleri kararlara karşı Danıştay'a temyiz dâvası yolu ile başvurulabileceğini kabul etti. Bu kararda şöyle deniyordu: «... itiraz komisyonlarının kesin kararlarının Devlet Şûrasının tetkikine tâbi tutulmaması için kanunda nehyedici bir sarahat de mevcut değildir. İdarî kazanın son mercii Devlet Şûrası olmasına ve bu kararların kazaî kontrol ve mürakabaya tâbi bulunmasının mükellefler bakımından birer teminat teşkil etmesine binaen... içtihatların birleştirilmesine karar verilmiştir.¹⁰

1961 Anayasasının Danıştayla ilgili 140 ıncı maddesinin Temsilciler Meclisinde görüşülmesi sırasında, bir üye itiraz ve temyiz komisyonlarının Maliye Bakanlığı bünyesinden ayrılarak idarî yargı organları olarak Anayasada yer alması gerektiğini savundu; ancak bu teklif reddedildi.¹¹ Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının kuruluşları bakımından bugün 5655 sayılı kanun yürürlüktedir. Yargılama usulü bakımından ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

II — VERGİ İTİRAZ VE TEMYİZ KOMİSYONLARININ YAPISI VE ALT DERECE İDARİ YARGI ORGANLARI OLARAK DURUMLARI

A — Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Yapısı :

1 — Vergi İtiraz Komisyonları :

Vergi itiraz komisyonları muvazzaf ve gayri muvazzaf olmak üzere iki şekilde kurulmuşlardır.

a) Muvazzaf itiraz komisyonları :

Bu komisyonlar, Maliye Bakanlığınca belirtilen il veya bölgelerde kurulur. Bugün İstanbulda dört, Ankarada iki, Bursa, İzmir,

⁹ Sıddık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumî Esasları, C. III, 3. B. İstanbul 1966, s. 1904.

¹⁰ DKD, Sayı 79-80, s. 24 DDUH 17/10/1958 E. 57/1600, K. 58/600.

¹¹ Temsilciler Meclisi Tutanak Dergisi C. IV, s. 165; Kâzım Öztürk, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, C. III Ankara 1966, s. 3622-23.

Adana ve Samsun'da birer muvazzaf itiraz komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonlar uyuşmazlıkların çok olduğu büyük merkezlerde kurulmaktadır.

Muvazzaf itiraz komisyonları bir başkan ile iki üyeden oluşur. Başkan ve üyelerin Hukuk, İktisat, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İktisadî ve Ticarî İlimler Akademileri veya bunlara eşit veya yüksek okullardan mezun olması ve en az beş yıl süre ile vergi işleriyle ilgili görevlerde çalışmış olmaları gerekir. Komisyonların başkan ve üyelerinin atanma, terfi, nakil ve resen emekliye sevkleri Ayırma Meclisinin teklifi üzerine müşterek kararname ile yapılır.

Ayırma Meclisi Maliye Bakanlığı Müsteşarı başkanlığında, Gelirler Genel Müdürlüğü, Yargıtay, Sayıştay ve Temyiz Komisyonundan seçilecek bir üyeden kuruludur.

b) Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları :

Gayri muvazzaf itiraz komisyonları, muvazzaf itiraz komisyonlarının bulunmadığı yerlerde kurulur. Bu komisyonlar bir başkan ve üç üyeden oluşur. Komisyon başkanı, o yerin en büyük mülkiye âmiri veya onun görevlendireceği kişidir. Komisyonun üç üyesi ise şunlardır :

aa) O yerin en büyük maliye memuru (illerde defterdar, ilçelerde mal müdürü, özel idarelerle ilgili vergi uyuşmazlıklarında o yerin en büyük özel idare memuru),

bb) O yerin ticaret odasınınca kendi üyeleri arasından veya dışardan seçilecek bir üye,

cc) O yerin Belediye Meclisince kendi üyeleri arasından veya dışardan seçilecek bir üye.

Ticaret odası bulunmayan yerlerde Belediye Meclisi iki üye seçer.

2 — Vergiler Temyiz Komisyonu :

İtiraz komisyonlarınca verilen kararlar üzerinde inceleme yapan Vergiler Temyiz Komisyonu Ankara'da kurulmuştur. Bu komisyon bir birinci başkan ile yedi daireden oluşur. Her dairede bir başkan ve iki üye bulunur.

Başkan ve üyelerde, muvazzaf itiraz komisyonu üyelerinde aranılan nitelikler aranır. Ancak bunların vergi ile ilgili görevlerde beş yıl değil, yedi yıl çalışmış olmaları gerekir.

Vergiler Temyiz Komisyonu başkan ve üyelerinin atanma, terfi, nakil ve resen emekliye sevkleri, muvazzaf itiraz komisyonlarında olduğu gibi Ayırma Meclisinin teklifi üzerine müşterek kararname ile yapılır.

B — Alt Derece İdarî Yargı Organları Olarak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları

1 — 1961 Anayasası Açısından :

Acaba 1961 Anayasası hükümleri çerçevesinde, vergi itiraz ve temyiz komisyonları yargı organı olarak kabul edilebilir mi? «Yargı organı» kavramını iki şekilde anlamak mümkündür. Bu kavram dar anlamı ile kabul edildiğinde yalnız bağımsız mahkeme niteliğindeki kuruluşları içine alır. Geniş anlamda «yargı organı» kavramı ise bağımsız mahkeme niteliğinde olan kuruluşlar yanında bu nitelikte olmayıp, yargı görevi yapan kuruluşları da kapsar.¹²

Anayasa'nın 7 nci maddesi, yargı yetkisinin «Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce» kullanılacağını hükme bağlamıştır. 1961 Anayasası çeşitli maddelerinde yer verdiği «yargı mercii» deyimini dar anlamı ile kullanmaktadır.¹³ Anayasa'nın 31 inci maddesinin birinci fıkrasına göre, «herkes meşru bütün vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde dâvacı veya dâvalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir». Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, «hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içindeki dâvaya bakmaktan kaçınamaz» hükmü yer almaktadır. Bu iki fıkra birlikte gözönüne alındığında «yargı mercii» deyimini ile mahkemelerin belirtmek istendiği anlaşılır. Çünkü ikinci fıkra birinci fıkrayı tamamlamaktadır.¹⁴ Bu konuda Anayasa Mahkemesi 30/5/1963 tarihinde verdiği bir kararda, «Anayasa'nın 114 üncü maddesiyle idarenin hiçbir eylem ve işleminin yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılmıyacağı kabul edilmiştir... Bu tabirden sadece yaptığı iş itibariyle değil, niteliği ve kuruluşu itibariyle de teminata sahip kazaî bir merci anlaşılmalıdır» demektedir.¹⁵

Öta yandan, Anayasa'nın 114 üncü maddesinin gerekçesinde de «yargı mercii» deyimine dar anlam verildiği ve itiraz ve temyiz ko-

¹² Rüştü Aral, Yargı Organı Olarak Danıştay, Yüzyıl Boyunca Danıştay, Ankara 1968, s. 545; Aydın Tuncay, 1961 Anayasası ve İlk Derece İdare Mahkemeleri, MBD, İdarî Yargı Özel Sayısı Yıl 1967, Sayı 6, s. 13.

¹³ Bkz. Anayasa Mad. 31, 114, 118, 140, 142.

¹⁴ Aydın Tuncay, a.g.m., s. 13.

¹⁵ AMKD., Sayı 1, s. 254 E. 63/75, K. 63/129.

misyonlarının bu deyimini kapsamı dışında kaldığı belirtilmiştir. Gerekçede aynen şöyle denmektedir : «Maddede (kazaî murakabe) terimi yerine (yargı mercilerinin denetimi) deyimini kullanılması özel bir önem taşımaktadır. Gerçekten her kazaî murakabe, kaza organı tarafından yapılan bir murakabe demek değildir. Bir merciin kaza organı olarak vasıflandırılabilmesi için kazaî bir usul uygulanmasından başka, üyelerin de bağımsız olması ve hâkim niteliğini haiz ve hâkim statüsünde bulunması da şarttır. Memleketimizde idarî kaza manzumesinde kaza ve vilâyet idare heyetleri, vergi itiraz ve temyiz komisyonları, gümrük eksperler heyeti ve disiplin kurulları gibi tam bir kaza organı sayılamıyacak merciiler de mevcuttur. Bu organların kazaî usuller içinde vazife görmeleri sevk edilen bu madde hükmüne göre yeter sayılmamıştır. Bu bakımdan kazaî merci vasfında olmayan mercilerin kararlarına karşı, genel idare mahkemesi olarak kabul edilen ve üyeleri tam bir hâkimlik statüsüne kavuşturulan Danıştay'a müracaat hakkı kanunlarla önlenemeyecektir. Madde, bu formülü ile ileride ihdas edilebilecek idare mahkemelerini de gözetmiş ve bunların tam bir kaza organı vasfını taşımaları halinde önem derecesi ne olursa olsun her çeşit meselenin behemahal Danıştay'a kadar gitmesi gibi yersiz bir dereceleme önlemek istemiş ve bu sebeple madde metninde Danıştay kelimesi kullanılmamıştır».¹⁶

Anayasa Mahkemesi de 27.6.1966 ve 22.9.1966 tarihlerinde verdiği iki kararla Anayasa'ya aykırılık itirazlarında bulunan Elâzağ Bina ve Arazi Vergileri İtiraz Komisyonu ile Vergiler Temyiz Komisyonu 6 ncı dairesinin itirazlarını; bunların mahkeme niteliğinde kuruluşlar olmamaları nedeniyle yetkisizlik yönünden reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi, Vergiler Temyiz Komisyonu bakımından verdiği kararda şöyle demektedir : «Vergiler Temyiz Komisyonu kazaî usuller kullanarak karar vermekte ise de, müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 sayılı kanunla kurulmuş olup, başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa'nın öngördüğü mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazaî nitelikte ve kazaî usullerle karar verseler dahi Anayasa'nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân

¹⁶ Özkan Tikveş, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Şerhi ve Uygulaması, İstanbul 1969, s. 211, 212.

yoktur.»¹⁷ Ayrıca Anayasa Mahkemesi bu kararında, Anayasa'nın 114 üncü maddesinin gerekçesine de dayanmaktadır. Anayasa Mahkemesi diğer kararında ise, «Anayasa'nın 149 uncu ve Anayasa Mahkemesi Kuruluşu ve Yargılama Usulleri hakkındaki 22/4/1962 gün ve 44 sayılı kanunun 21 inci maddelerinde iptal dâvası açmaya yetkili olan kişi, kurul ve makamlar açıkça gösterilmiştir. İstekte bulunan bu sayılanlardan olmadığı gibi mahkeme niteliğinde bulunmadığından Anayasa'nın 151 ve 44 sayılı kanunun 27 nci maddeleri hükümlerinden yararlanması da mümkün değildir. Bu nedenle istemin, istekte bulunanın yetkisizliği yönünden reddi gerekir» demektedir.¹⁸

Kararlardan da anlaşıldığı gibi, Anayasa Mahkemesi vergi itiraz ve temyiz komisyonlarını dar anlamda yargı mercii yani bağımsız mahkeme niteliğindeki kuruluşlar olarak görmemektedir.

Gerçekten yargı görevi yapan vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının yapıları bu görevin gerektirdiği niteliklere uygun düşmemektedir. Gerçi bu komisyonlar görevlerini yaparlarken yargılama usullerine uymaktadırlar, ancak Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği gibi, bu tek başına bir organın mahkeme sayılabilmesi için yeterli değildir. Bir kuruluşun dar anlamda yargı mercii sayılabilmesi için bağımsız da olması gerekir. Bağımsız bir yargı organı idarenin hiyerarşik ve vesayet denetimi altında değildir.¹⁹ Bağımsızlık yargıç güvencesi ile sağlanabilir. Bu komisyonlara bağımsızlık tanındığı takdirde hem Anayasa'ya uygunluk sağlanacak hem de yargı denetimi daha ciddi ve etkili olacaktır.²⁰ Oysa görüldüğü gibi vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının başkan ve üyeleri yargıç güvencesinden yoksundur. Bu komisyonlar idareye bağlı memurlardan oluşmaktadır. Özellikle gayri muvazzaf itiraz komisyonlarının, esas görevleri vergi uyumsuzluklarına bakmak olmayan üyelere oluşmakta olması, vergi yükümlülerinin daha çok güvensizlik duymasına yol açmaktadır. Bu komisyonlarda bazen itiraz konusu vergi tarhını yapan memur da üye olarak bulunabilmekte ve karara katılmaktadır.²¹ Muvazzaf itiraz komisyonları ve vergiler temyiz komisyonunun başkan ve üyelerinin özlük işleri ile ilgili olarak bir Ayırma Meclisi kurulması ile bu komisyonlara sı-

¹⁷ AMKD., Sayı 4, s. 142, E. 1966/16, K. 1966/28.

¹⁸ R. G. 17.12.1966 gün 12480 s. 26, E. 1966/22, K. 1966/37.

¹⁹ Rüştü Aral, a.g.m., s. 539; Süheyy Derbil, İdare Hukuku, Ankara 1959, s. 128.

²⁰ Rüştü Aral, a.g.m., s. 31f.

²¹ Kenan Bulutoğlu, a.g.e., s. 454.

nırlı da olsa bir güvence sağlanmak istenmiştir. Ancak Ayırma Meclisi Başkanının Maliye Müsteşarı, bir üyenin de Gelirler Genel Müdürü olması, bu komisyonların Maliye Bakanlığının etkisi altında kalmaları sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca bu komisyonların sicil muameleleri ve dosyaları Maliye Bakanlığınca düzenlenmekte ve muhafaza edilmektedir.²²

1961 Anayasası hükümleri karşısında, bu komisyonları yargı organları olarak kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının bağımsız mahkeme niteliğini taşımamaları nedeniyle, yargısal tasarrufta bulunmaları Anayasa'ya aykırı düşmektedir. Anayasa'nın 140 ıncı maddesinin 1 inci fıkrasında, «Danıştay, kanunların başka idarî yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece mahkemesidir» hükmü yer almaktadır. Bu hükmün işleyebilmesi için de Danıştay dışındaki idarî yargı alanında görevlendirilmiş kuruluşlara, bu arada vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına bağımsızlık tanınması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi de vergi itiraz ve temyiz komisyonlarını bağımsız olmamaları nedeniyle haklı olarak Anayasa anlamında yargı mercii olarak kabul etmemiştir. Bununla beraber, Yüksek Mahkeme bu komisyonların yargısal karar verdiklerini kabul etmektedir. Bunun pratik önemi, Danıştay Kanunu ve halen yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması bakımından kendisini göstermektedir.

2 — 521 Sayılı Danıştay Kanunu Açısından :

521 sayılı Danıştay Kanunu, «Temyiz Dâvaları» başlığını taşıyan 31 inci maddesinde şu hükmü koymuştur : «İdarî yargı mercilerinden özel kanunlarına göre kesin olarak verilmiş olan ve üst idarî yargı mercii bulunmayan, yargı kararları dâva daireleri ile dâva daireleri kurulunda kesin olarak görülür». Maddenin gerekçesinde halen yargı görevi yaptığı kabul edilen vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına ilerde Anayasa'ya uygun bir şekilde bağımsızlık tanınması gerektiği belirtilmiştir.²³

Prof. Onar, «Anayasamızda Danıştay'dan başka idarî yargı mercii bulunmadığından ve organik bakımdan idarî teşkilât içinde bulunan ve mahkeme ve hâkim niteliğini haiz bulunmayan üyelerden

²² Bkz. Recep Turgay, a.g.m., s. 180-183.

²³ M. Akif Eramlı, İzahlı ve gerekçeli Danıştay Kanunu, s. 40.

teşekkül eden teşkilât Anayasa sistemi bakımından yargı mercii sayılamıyacağından «üst idarî yargı mercii bulunmayan» sözleri uygulanamaz» demektedir.²⁴

Ancak, 1961 Anayasa'sının «yargı mercii» kavramını dar anlamı ile kabul etmiş olmasına karşılık Danıştay Kanununun bu kavramı geniş anlamda kullandığı söylenebilir.²⁵ Gerçekten 521 sayılı Danıştay Kanunu dar anlamda yargı mercileri yanında «yargı yetkisini haiz mercilerin» de varlığını kabul etmiştir.²⁶ Bugün için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüktedir ve vergi itiraz ve temyiz komisyonları bu kanun hükümlerine göre kendilerine verilen yargısal görevlerini yapmaya devam etmektedirler. Bu komisyonlarca ittihaz edilen tasarruflar, yargısal karar niteliğinde olduğundan; bunlar 521 sayılı Danıştay Kanunu anlamında «yargı yetkisini haiz merci» durumundadırlar.²⁷ Komisyonların mahkeme ve üyelerinin yargıç niteliğinde olmaması Anayasa'ya aykırı olmakla beraber bu, verdikleri kararların yargısal olma niteliğini değiştirmez. Vergi Usul Kanunu, vergi uyuşmazlıklarını çözmek üzere üç dereceli bir sistem öngörmüştür. Birinci derece olan vergi itiraz komisyonlarının bir kısım kararlarına karşı daha sonra da görüleceği gibi ikinci derecede olan Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurma olanağı bulunmayıp, bu kararlar kesin yargı kararı niteliğindedir. Bu kararlara karşı Danıştay Kanunu 31 inci maddesinde yer alan «üst idarî yargı mercii bulunmayan yargı kararları dâva daireleri ile dâva daireleri kurulunda temyiz yolu ile kesin olarak görülür» hükmüne dayanarak Danıştay'da temyiz dâvası açılması mümkündür. Kaldı ki, vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına bağımsızlık verilmiş olduğu takdirde de aynı sözler uygulama alanı bulabilecektir.

Bir düşünceye göre ise, Danıştay Kanunu açısından «yargı mercii» kavramını geniş olarak yorumlamak mümkün değildir. Bağımsız mahkeme niteliğinde olmayan bu komisyonlarca meydana getirilen tasarruflar, yargısal tasarruflar olarak kabul edilemez. Bu komisyonlara başvurma hiyerarşik idarî başvurma ve verdikleri

²⁴ Sıddık Sami Onar, a.g.e., C. III, s. 1993; Aynı fikir için bkz. Lütfi Duran, Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı, MHD, Yeni seri, Yıl 1, No: 1, İstanbul 1967, s. 15.

²⁵ Şeref Gözübüyük, İdari Yargı, Ankara 1970, s. 168; Kemal Berkem, Alt Kademe İdari Yargı Yetkisini Haiz Merciler, MBD, İdari yargı özel sayısı, yıl 1967, sayı 6, s. 7; Rüştü Aral, a.g.m., s. 558.

²⁶ Bkz. DK Mad. 30/D.

²⁷ İdarî Yargı yetkisini haiz mercilerin, faal idareden farkı için bkz. Rüştü Aral, a.g.m., s. 538.

kararlar idarî işlemler olarak kabul edilmelidir. Bu durumda komisyonların kararlarına karşı Danıştay'a temyiz dâvası değil iptal dâvası açmak gerekecektir.²⁸

Bu fikre yakın bir başka fikre göre de, vergi itiraz ve temyiz komisyonları Anayasa hükümleri gereğince bağımsız mahkeme haline getirilmedikleri sürece Danıştay vergi dâvalarını ilk merci olarak incelemek zorundadır.²⁹

Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurmayı hiyerarşik başvurma kabul ederek, bunların verdikleri kararları idarî işlemler olarak nitelemek doğru değildir. Çünkü idare, her zaman kendiliğinden hareket edebilme serbestisine sahip olduğu halde yargı görevi yapan bu komisyonlar ancak uyuşmazlık halinde hakları ihlâl edilen kişilerin başvurması ile harekete geçebilirler. Öte yandan, komisyonların, vergi daireleri yerine geçip karar almaları da söz konusu değildir. Hiyerarşi üst makamın alt makamı herhangi bir başvurma olmaksızın da denetlemesini gerektirir.³⁰ Vergi daireleri ile itiraz ve temyiz komisyonları arasında hukukî anlamda bir hiyerarşi yoktur. Bu komisyonların görevleri vergi uyuşmazlıklarının kanunlara uygunluğunu kontrol etmek ve yükümlülük dayanağının yerinde olmaması halinde yükümlülüğü kaldırmaktır.³¹ Ayrıca bu komisyonlar verdikleri kararları, idarî kararların aksine değiştiremezler ve geri alamazlar.³² Bütün bunlar vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının verdikleri kararların idarî karar sayılıp, bu kararlara karşı Danıştay'da iptal dâvası açılması olanağını ortadan kaldırmaktadır.

Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının işleyişini düzenleyen V.U.K, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun bağımsız mahkeme niteliğine sahip olmayan bu komisyonlara yargısal görev vermesi yönünden Anayasa'ya aykırıdır.

Ancak, 1961 Anayasası geçici 4 üncü maddesi ile 27.5.1960 tarihinden 6.1.1961 tarihine kadar çıkartılan kanunların Anayasa'ya aykırılıklarının öne sürülüp; iptallerinin istenemeyeceğini öngör-

²⁸ Bu görüş için bkz. **Lütfi Duran**, Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilâflarının Akıbeti, İM, C. 14, Sayı 2 Mayıs 1967, s. 50 vd.; **İhsan Uçul**, Danıştay'da Temyiz Davalarının Görülme Şartları, MBD, Sayı 9, 1967, s. 18.

²⁹ **Galip Dolun**, Mali Kaza, MBK, 12, seri, 1966, s. 124.

³⁰ **Mukbil Özyörük**, İdari Yargı Dersleri, Ankara 1970, s. 20.

³¹ **Sıddık Sami Onar**, a.g.e., s. 1916.

³² **Mukbil Özyörük**, a.g.e., s. 17; **Rüştü Aral**, a.g.m., s. 537, 538.

mektedir. Madde de belirtildiği gibi bu kanunların değiştirilmesi veya kaldırılması mümkündür. Bu durumda değiştirilmediği veya yürürlükten kaldırılmadığı sürece bu hükümlerin uygulanması zorunluğu vardır.

Öte yandan, Anayasa'nın geçici 7 nci maddesinde ise statüleri bu Anayasa'ya uygun düşmeyen kurumların durumlarının 25 Ekim 1961 tarihinden başlayarak iki yıl içinde Anayasa'ya uydurulması gerektiği belirtilmiştir. Bu, Anayasa ile yasama organına yükletilmiş bir mükellefiyet olduğu halde, yasama organı bir mükellefiyeti yerine getirmemiştir.

Bu durum karşısında vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına bir an önce bağımsızlık tanınıp, bunların alt derece idare mahkemeleri olarak örgütlenmeleri sağlanmalıdır. Böylece Anayasa, Danıştay Kanunu ve Vergi Usul Kanunu arasında bir paralelizm de kurulmuş olacaktır.

Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının durumlarındaki Anayasa'ya aykırılık, yalnız bunların mahkeme niteliğinde kuruluş olmamalarından ibaret değildir. Ayrıca Anayasa'nın anladığı anlamda yargı mercii olmayan Vergiler Temyiz Komisyonu'nun bir kısım kararlarına karşı Danıştay'a başvurma yolu da kapanmıştır. Bu da Anayasa'nın 114 üncü maddesine aykırı düşüp, bu anlamda idarenin bir kısım işlemlerinin yargı mercilerinin denetimi dışında kalması anlamını taşımaktadır.

III — VERGİ İTİRAZ VE TEMYİZ KOMİSYONLARINDA YARGILAMA USULÜ

Gümrük vergileri dışındaki vergilere ilişkin uyuşmazlıklar, ilk aşamada vergi itiraz komisyonlarında karara bağlanır. Vergi itiraz komisyonlarının kesin olmayan kararlarına karşı Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurma hakkı vardır. Vergi uyuşmazlıkları son aşamada Danıştay tarafından hükme bağlanmaktadır.

A — Vergi İtiraz Komisyonlarına Başvurma ve Yargılama Usulü :

Vergi dairelerinin tarhettiği vergilere ve vergi cezalarına karşı yükümlüler, tebliğ tarihinden veya onun yerine geçen muamelelerin yapıldığı tarihten başlayarak bir ay içinde vergi itiraz komisyonlarına başvurabilirler (V.U.K. Mad. 379). Ancak yükümlülerin

kendi beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarhedilen vergilere itiraz etmeleri kabul edilmemiştir (Mad. 378/I). Vergi daireleri de takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlara karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde vergi itiraz komisyonlarına başvurabilirler (Mad. 41). Bir aylık başvurma süresi hak düşürücü bir süre olduğundan kesilmesi ve durması söz konusu olmaz. Ancak süresi içinde itiraz etmeyen taraf, karşı tarafın itiraz dilekçesinin kendisine tebliğ edilmesinden itibaren onbeş gün içinde itirazda bulunabilir (Mad. 379/son).

İtiraz dilekçeleri, yetkili itiraz komisyonu başkanlığına iki nüsha olarak verilir. Bu dilekçelerden bir tanesi beş gün içinde karşı tarafa gönderilir. Diğer tarafta savunmasını iki nüsha olarak onbeş gün içinde gönderir (Mad. 380). İtiraz komisyonu önce, itirazın şekle uygun olup olmadığını kontrol eder. İtirazın şekle uygun olduğu anlaşıldıktan sonra esas üzerinde incelemeye geçilir.

İnceleme dosya üzerinde yapılır. Taraflardan biri isterse veya komisyon gerekli görürse taraflar dinlenir (Mad. 385/I). İtiraz komisyonu inceleme sırasında, itiraz dilekçesinde öne sürülmemiş olan iddiaları kendiliğinden göz önüne alamaz ve taraflar da yeni iddialarda bulunamazlar. Ancak zamanaşımı ve vergi hataları komisyonca resen gözönüne alınır (Mad. 386).

İtiraz komisyonu karar verinceye kadar itiraz eden taraf, itirazından vazgeçebilir. Ancak bu halde aynı konuda yeniden itirazda bulunamaz. İtiraz, tarhedilen verginin ihtilafı kısmının tahsilini durdurur (Mad. 388).

İtiraz komisyonlarında kararlarla ilgili görüşmeler gizli yapılır. Kararların onaylanmış birer örneği taraflara tebliğ edilir (Mad. 390).

B — Vergiler Temyiz Komisyonuna Başvurma ve Yargılama Usulü :

Vergi itiraz komisyonlarının kararlarına karşı Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurulabilir. Ancak V.U.K. 392 nci maddesinde bir kısım itiraz komisyonu kararlarının kesin olduğu ve bunlar hakkında Temyiz komisyonuna başvurulamayacağı öngörülmektedir. Bunlar :

1 — Kazançları götürü olarak tesbit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerine yapılan itirazlar;

2 — Bina vergisinde 500 liraya kadar olan gayrisafi iratlara, arazi vergisinde 2.500 liraya kadar olan değerlere yapılan itirazlar;

3 — Her türlü vergi rêsim ve borçlarda 500 lirayı aşmayan matrahlara yapılan itirazlardır (Mad. 392).

Ancak maddede bu hükmün mükellefiyetinin konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisnalara ve vergi cezalarına ilişkin uyumsuzluklara uygulanamayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, vergi itiraz komisyonlarının Âmme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 15, 20 ve 58. maddeleri hükümlerine göre verdikleri kararlara karşı da Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurma olanağı yoktur. Çünkü bu kararların kesin olduğu belirtilmektedir.³³

Temyiz komisyonuna başvurma süresi, itiraz komisyonu kararlarının tebliğ tarihinden başlayarak 15 gündür. Taraflardan birisi süresi içinde Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurmuşsa, diğer taraf süreyi geçirmiş olsa da, temyiz dilekçesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde temyiz isteğinde bulunabilir (Mad. 393). Temyiz dilekçesi, vergiler temyiz komisyonu veya temyiz edilen kararı veren itiraz komisyonuna verilir. Ayrıca dilekçeye karşı tarafın sayısı kadar suret de eklenir. Karşı taraf da dilekçenin kendisine tebliğinden itibaren 15 gün içinde yazılı cevabını iki nüsha olarak gönderir (Mad. 395). Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurma, itiraz komisyonu kararının yürütülmesini durdurmaz. Başka bir deyişle, itiraz komisyonunun karar vermesiyle vergi tahakkuk etmiş olur. Ancak temyiz dilekçesinde veya daha sonra verilecek bir dilekçe ile teminat karşılığında, yürütmenin geciktirilmesine karar verilebilir (Mad. 400/I).

Temyiz komisyonu incelemesini dosya üzerinde yapar. İtiraz komisyonu kararı kanuna ve usule uygun bulunmuşsa onanır. Aksi halde bozma kararı verilir. Aşağıdaki nedenlerle Temyiz Komisyonu bozma kararı verebilir :

1 — Görev ve yetki dışında işe bakılmış olması;

2 — Kanun ve tüzük hükümlerine aykırı karar verilmiş olması;

3 — Tarafların gösterdiği delillerin kanunî bir sebep gösterilmeksizin reddedilmiş veya hiç incelenmemiş olması;

³³ Ragıp Tartan, Vergi Uyuşmazlıklarında Temyiz Dâvaları, MBD, Sayı 6, 1970, s. 20.

4 — Kanunla yasaklanan kimselerin karara iştirak etmiş olması (Mad. 398).

Taraflar Temyiz Komisyonunda yeni iddialar öne süremezler. Ancak Temyiz Komisyonu tarafların iddia ve savunmaları ile sınırlı olmayıp; zamanasını, maddî hatalar ve kanunun açık hükümlerine aykırı gördüğü başka noktaları resen inceleyebilir.

Temyiz komisyonunca bozma kararı verilmesi yürütmeyi durdurur (Mad. 400/5). Bu halde dâva ilk kararı veren itiraz komisyonuna gönderilir. İtiraz komisyonu kararında direnebilir. Direnme kararları Temyiz Komisyonu Genel Kurulunda incelenerek karara bağlanır. Bu karar itiraz komisyonu ve uyuşmazlığa bakmış olan temyiz komisyonu dairesini bağlar.

V.U.K. nun 401 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında, temyiz komisyonunun kanuna ve usule uygun görmediği hallerde resen nihaî karar verebileceğine ilişkin bir hüküm yer almaktadır. Bu hüküm Vergiler Temyiz Komisyonunun bir temyiz mercii olmaktan çok bir istinaf mercii olarak düşünüldüğünü göstermektedir.³⁴ Gerçekten temyiz komisyonu bu halde, dâvayı maddî yönleriyle alıp çözümlenmekte ve işin esası hakkında karar verebilmektedir. Bu «temyiz mercii» kavramının sınırlarını aşmaktadır. Temyiz komisyonunun bu durumda vereceği kararlar da dairelerin onama kararı ve Genel Kurul kararları gibi kesindir (Mad. 401).

Temyiz komisyonu kararlarına karşı kararların tashihi, kararların tazvihi ve incelemelerin iadesi yolları kabul edilmiştir.

C — Danıştay'a Başvurma :

Vergiler Temyiz Komisyonunca verilen kesin kararlara karşı Danıştay'a temyiz dâvası yolu ile başvurma olanağı vardır. V.U.K. da, itiraz komisyonlarınca kesin olarak verilen kararlara karşı Danıştay'a başvurulabilip, başvurulamayacağı konusunda herhangi bir hüküm yoktur. Ancak Danıştay verdiği çeşitli kararlarında itiraz komisyonlarının bu gibi kararlarına karşı Danıştay'a başvurulabileceğini kabul etmiş bulunmaktadır. Bir kararında Danıştay 4 üncü Dairesi şöyle, demektedir : «213 sayılı Vergi Usul Kanununun 392 nci maddesinde, kazançları götürü olarak tesbit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerine yapılan itirazlar hakkında itiraz komis-

³⁴ Bkz. Orhan Tüzemen, «Temyiz ve İstinaf Mercii Olarak Danıştay, TİD, sayı 12, Mayıs-Haziran 1968, s. 71, 77; Sıddık Sami Onar, a.g.e., C. III, s. 1916.

yonu kararlarının kesin olup, temyiz olunamayacağı; aynı kanunun 406 ncı maddesinde de, vergi, resim ve harçlar hakkında mükelleflik şekli ve vergi cezalarının uygulanması bakımlarından doğan ihtilâflar için ilk önce İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına başvurulmadan Danıştay'a gidilemeyeceği hükme bağlanmış bulunmakta ise de kesin olup Temyiz Komisyonunda temyizen tetkikine imkân bulunmayan itiraz komisyonu kararları hakkında Danıştay'da dâva açılmasını önleyen bir mâna da taşımamaktadır.

521 sayılı Danıştay Kanununun 31 inci maddesinde, idarî yargı mercilerinden özel kanunlarına göre kesin olarak verilmiş olan ve üst idarî yargı mercii bulunmayan yargı kararlarının Dâva Daireleri ve Dâva Daireleri Kurulunda temyiz yolu ile kesin olarak görüleceği hükme bağlanmış olduğundan, bu karar aleyhine temyiz imkânı bulunmayan itiraz komisyonu kararlarının Danıştay'da temyiz yolu ile incelenmesi ve kesin olarak hükme bağlanması zorunludur».³⁵ Bu durumda Danıştay vergi uyuşmazlıklarına ikinci derecede bakmaktadır.

Danıştay'da ancak itiraz ve temyiz komisyonlarınca verilen kesin kararlar temyiz dâvasına konu olur. Bu komisyonların verdikleri ara kararlarına karşı Danıştay'a başvurulamaz.³⁶ Temyiz Komisyonunun verdiği bozma kararlarına karşı da doğrudan doğruya Danıştay'da temyiz dâvası açmak mümkün değildir. Çünkü temyiz komisyonunun bozma kararından sonra, itiraz komisyonunca yeniden karar verilecek ve bu karara karşı tekrar Temyiz komisyonuna başvurulabilecektir. Böylece temyiz komisyonunun alacağı yeni karara karşı Danıştay'a başvurma olanağı ortaya çıkacaktır. Danıştay 4 üncü dairesinin verdiği bir kararda şöyle denilmektedir: «... Danıştay'da Temyiz komisyonunun kat'i ve nihai kararları aleyhine dâva açılabilmesine ve dâva mevzuu temyiz komisyonu kararı ise kat'i bir hükmü ihtiva etmeyip, bozmayı mutazammın olmasına binaen halen tetkik kabiliyeti bulunmayan dâvanın... red-dine... karar verildi».³⁷

V.U.K. nun 406 ncı maddesine göre, miktarı otuz bin (il özel idareleri vergilerinde üç bin) lirayı aşmayan matrahlar üzerinden tarholunan vergi, resim ve harçlar hakkında Temyiz Komisyonu-

³⁵ DKD, Sayı 107-110, s. 220 4.D. 25.4.1966, E. 61/4540, K. 66/1961. Ayrıca bkz. **Recep Turgay**, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, 2. B., İstanbul 1966, s. 1191; 4.D. 13.2.1968, E. 67/3588, K. 68/559.

³⁶ Bkz. **Şeref Gözübüyük**, a.g.e., s. 170; **Rüştü Aral**, a.g.m., s. 542.

³⁷ DKD, sayı 103-106, s. 153, 4.HD 23.9.1966, E. 61/3462, K. 66/3525.

nun verdiği kararlar kesin olup bunlara karşı Danıştay'da temyiz dâvası açılmaz. Daha önce de görüldüğü gibi, V.U.K. ile yargı yolu bakımından getirilen bu sınırlama Anayasamızın kabul ettiği yargı düzenine uygun düşmemektedir. Ancak Danıştay çeşitli kararlarında bu sınırlamaya uymaktadır.³⁸

Danıştay'da yargılama usulü bakımından 521 sayılı Danıştay Kanunu hükümleri uygulanır. Komisyonlarda ileri sürülmeyen iddialar Danıştay'da ileri sürülemez. Danıştay 9 uncu Dairesi bir kararında «... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 406 nci maddesi gereğince komisyonlarda dermeyan edilmeyen iddia ve hususlar Danıştay'da ileri sürülemeyeceğine... göre bu hususun tetkikine imkân görülmemiştir» demektedir.³⁹

Danıştay itiraz ve temyiz komisyonunun kararını bozduğu takdirde, dâva komisyonlarca yeniden incelenir. 521 sayılı Danıştay Kanunu yürürlüğe girilmeden önce Temyiz Komisyonunun bozma kararına karşı ısrar hakkı vardı. Ancak 521 sayılı Danıştay Kanunu bu olanağı 171 inci maddesi ile kaldırmıştır.

Öte yandan, Danıştay Kanununun 85 inci maddesine göre, «dâvâ daireleri ve Dâva daireleri kurulu, dâva evrakının ve lüzumu halinde getirilecek dosyanın incelenmesinden maddî vakıalar hakkında edinilen bilgi yeter görülürse veya uyuşmazlık sadece hukukî noktalara ilişkin ise kararı bozmakla beraber işin esasına da karar verebilirler». Bunun gibi, aynı kanunun 68 inci maddesinin 2 nci fıkrası da Danıştay'a işin esası hakkında karar verebilme yetkisini tanımaktadır.

Temyiz Komisyonu, Danıştay'ın bozma kararından sonra hem uyma kararı verip hem de bu kararın gereğini yerine getirmese Danıştay bu kez hem bozma kararı verecek, hem de işin esasına hükmedebilecektir.⁴⁰ Danıştay Kanununun Danıştay'a işin esası hakkında karar verebilme yetkisini tanıyan hükümleri, Danıştay'ın da Temyiz Komisyonu gibi adli yargı anlamında bir temyiz mercii olarak kabul edilmediğini kanıtlamaktadır. Nitekim Danıştay

³⁸ Bkz. DKD, sayı 95-96 s. 393, 9D. 27.4.1965, E. 65/119, K. 66/766; **Recep Turgay**, a.g.e., s. 1266; 11.D. 21.5.1966, E. 66/635 K. 66/1135; 4.D. 23.10.1965, E. 64/3012, K. 65/3625; **Lebib Yalın** Yayınları, V.U.K. Tebliğ ve Kararları, C. 5/c, Sıra No: 50, 4.D. 15.2.1968, E. 65/1213, K. 68/637; C. 5/B Sıra No. 28, 4.D. 20.6.1968, E. 63/2390, K. 68/3241.

³⁹ DKD, Sayı 89-90, s. 228, 9.D. 24/4/1963, E. 62/1199, K. 63/754.

⁴⁰ **Şeref Gözübüyük**, a.g.e., s. 194.

Kanunu, bir temyiz başvurusundan değil, temyiz dâvasından söz etmektedir.⁴¹

SONUÇ :

1961 Anayasası, yargı yetkisi kullanan bütün kuruluşların bağımsız nitelikte olmasını zorunlu kılmaktadır. Anayasa'nın 7 nci maddesinde yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı ilkesi yer almıştır. Bu durumda bağımsız mahkeme niteliğini taşımayan itiraz ve temyiz komisyonlarının yargı görevi yapmaları Anayasa'nın getirdiği yargı düzenine uygun düşmemektedir. Bununla beraber bu komisyonlar yargı görevlerini halen yürürlükte bulunan 521 sayılı Danıştay Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapmaktadırlar. Söz konusu kanunların bu komisyonlara yetki veren hükümleri Anayasa Mahkemesince iptal edilmediği veya yasama organınca değiştirilmediği sürece, bu hükümlere uymak zorunluğu vardır. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının statülerinin Anayasa'ya uydurulması için bunların yapılarında köklü değişiklikler yapılması; bu arada bu komisyonların üyelerine yargıç güvencesi tanınması gerekmektedir.

Öte yandan, vergi yargısı alanında günün ihtiyaçlarına uygun ve devletin vergi gelirlerinden uzun süre yoksun kalmasını önleyen bir sistem değişikliği de artık kaçınılmaz bir zorunluk haline gelmiştir. Bugün için bir vergi uyuşmazlığı yedi, sekiz yılda çözüme bağlanabilmekte ve bu nedenle, devlet hem zaman bakımından, hem de reel değer olarak gelir kaybına uğramaktadır.⁴²

Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesine 205 sayılı kanunla eklenen on madde ile sınırlı bir kısım durumlarda vergi daireleri ile vergi yükümlülerinin uzlaşma yapabilmesi olanağı öngörülmektedir. Vergi Reform Komisyonunun mali yargıya ilişkin raporunda da belirtildiği gibi, bu usulün uygulama alanının genişletilmesi uyuşmazlıkların azalması yönünde etkili olacak, dolayısıyla Danıştay'ın devamlı artmakta olan iş hacminde bir azalma görülebilecektir.⁴³

⁴¹ Bkz. Mukbil Özyörük, a.g.e., s. 129.

⁴² Kenan Bulutoğlu, a.g.e., s. 472.

⁴³ Vergi Reform Komisyonu Raporları, Mali Yargı Hakkında Ön Rapor, C. I, İstanbul 1969, s. 368.

Vergi yargısında bir uzmanlaşmaya gidilmesi de birçok bakımlardan yararlı olacaktır. Bu amaçla herşeyden önce vergi yargısında birlik sağlanmalıdır. Bunun için de gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların, diğer vergilerden doğan uyuşmazlıklardan farklı tutulmayarak, aynı kurullarda çözüme bağlanması gerekmektedir.

Vergiler, ekonominin düzenlenmesi bakımından, devletlerin ellerinde bulunan önemli araçlardan birisidir. Ekonominin gelişmesine uygun olarak veya ona yön vermek amacıyla vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi gerekmektedir. Bu değişiklikleri gereği gibi izleyebilmek için de vergi yargısı alanında uzmanlaşmaya gitmek şarttır.⁴ Vergi yargısında uzmanlaşma iki şekilde gerçekleştirilebilir: Vergi yargısı yapılacak bir Anayasa değişikliği ile adli yargı, idarî yargı ve askerî yargı gibi bir yargı yolu olarak Anayasa'da öngörülebilir; veya vergi yargısında idarî yargı çatısı altında uzmanlaşmaya gidilmesi düşünülebilir. Bugün için Anayasa değişikliği yapılmadığı sürece, vergi yargısının kanunla bir yargı yolu olarak düzenlenmesi söz konusu olamaz. Gerçekten 1961 Anayasası üçüncü kısmın üçüncü bölümünde (B) paragrafı altında yüksek mahkemeleri Yargıtay, Danıştay ve Askerî Yargıtay olarak saymış ve Uyuşmazlık Mahkemesini, bu yargı yolları arasında çıkabilecek görev ve hüküm uyuşmazlıklarını çözmekle görevlendirilmiştir. Bu durumda vergi yargısında ancak idarî yargı düzeni içinde bir uzmanlaşma düşünülebilecektir.

⁴ Karşı fikir için bkz. Sıddık Sami Onar, a.g.e., s. 1913.

K I S A L T M A L A R

ABD	:	Ankara Barosu Dergisi
age	:	Adı geçen eser
agm	:	Adı geçen makale
AMKD	:	Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
B	:	Bası
bkz.	:	Bakınız
C	:	Cilt
D	:	Daire
DDUH	:	Dâva Daireleri Umumî Heyeti
DK	:	Danıştay Kanunu
DKD	:	Danıştay Kararlar Dergisi
E	:	Esas Numarası
İM	:	İktisat ve Maliye Dergisi
K	:	Karar Numarası
Mad	:	Madde
MBD	:	Mülkiyeliler Birliği Dergisi
MHD	:	Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi
MEK	:	Maliye Enstitüsü Konferansları
RG	:	Resmî Gazete
s	:	Sayfa
TİD	:	Türk İdare Dergisi
vd.	:	ve devamı
V.U.K.	:	Vergi Usul Kanunu

BİBLİYOGRAFYA

- ARAL, Rüştü : Yargı Organı Olarak Danıştay, Yüzyıl Boyunca Danıştay, Ankara 1968.
- ARTUKMAÇ, Sadık : Bizde İdarenin Murakabesi, İstanbul 1950
- BALTA, T. Bekir : İdare Hukukuna Giriş, Ankara 1970
- BAŞAR, Suat : Vergi Kazasının Mahiyeti, Maliye Enstitüsü Konferansları, 1. Seri, 1955
- BERKEM, Kemal : Alt Kademe İdari Yargı Yetkisini Haiz Merciler, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı 6, 1967
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1970
- DERBİL, Süheyy : İdare Hukuku, Ankara 1959
- DOLUN, Galip : Malî Kaza, Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. seri, 1966
- DURAN, Lütfi : Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilâflarının Akibeti, İktisat ve Maliye Dergisi, C. 14, sayı 2, 1967
- DURAN, Lütfi : Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı, Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yeni Seri, Yıl 1, No : 1, İstanbul 1967
- ERANIL, M. Akif : Vergi İtiraz ve Temyiz Usulleri, Ankara 1951
- ERANIL, M. Akif : Türkiye'de Malî Kazanın Tarihiçesi, Ankara Barosu Dergisi, C. 7, sayı 92, 1951
- ERANIL, M. Akif : Vergi İhtilâflarında Temyiz Talebi, Ankara Barosu Dergisi, C. 7, sayı 86-87 1951
- ERGİNAY, Akif : Vergi Hukuku, Ankara 1971
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref : İdarî Yargı, Ankara 1970
- HOCAOĞLU, Şeref : Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları 1933-1948, Ankara 1949
- ONAR, S. Sami : İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, 3. B. İstanbul 1966

- ÖZGEREN, V. Davut : Türk Mali Yargı Sistemi, Maliye Enstitüsü Konferansları, 17. seri
- ÖZTÜRK, Kâzım : Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, C. III, Ankara 1966
- ÖZYÖRÜK, Mukbil : İdarî Yargı Dersleri, Ankara 1969-1970
- TARTAN, Ragıp : Vergi Uyuşmazlıklarında Temyiz Dâvaları, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, sayı 6, 1967
- TİKVEŞ, Özkan : Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Şerhi ve Uygulaması, İstanbul 1969
- TUNCAY, Aydın : 1961 Anayasası ve İlk Derece İdare Mahkemeleri, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, sayı 6, 1967
- TUNCAY, Aydın : Giriş, Yüzyıl Boyunca Danıştay, Ankara 1968
- TUNCER, Selahattin-SİLÂN, Harun C. : Vergi Tarhı, İktisat ve Maliye Dergisi, C. 6; sayı 2, 1959
- TURGAY, Recep : Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu, Maliye Enstitüsü Konferansları, 8 seri, 1962
- TURGAY, Recep : Vergi Usul Kanunu ve Tabbikatı, 2. B, İstanbul 1966
- TÜZEMEN, Orhan : Temyiz ve İstinaf Mercii Olarak Danıştay, Türk İdare Dergisi, sayı 312, Mayıs-Haziran 1968
- UÇUL, İhsan : 521 sayılı Yeni Danıştay Kanunu Karşısında Temyiz Dâvalarının Durumu, Ankara Barosu Dergisi, sayı 1, 1965
- UÇUL, İhsan : Danıştay'da Temyiz Dâvalarının Görülme Şartları, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, sayı 9, 1967
- Vergi Reform Komisyonu raporları : Malî Yargı Hakkında Ön Rapor, C. I, İstanbul 1969