



ANKARA ÜNİVERSİTESİ
HUKUK FAKÜLTESİ

PROF. DR.
MUALLÂ ÖNCEL'E
ARMAĞAN

CİLT-II

ANKARA - 2009

TÜRK HUKUKUNDA VERGİ YARGISI İLE İDARİ YARGI ARASINDAKİ İLİŞKİLER VE VERGİ YARGISININ GÖREV ALANI

Metin KAYAÇAĞLAYAN*

I - Giriş

Montesquieu, ideal hükümet şeklinin, vatandaşlarına hürriyet sağlayan hükümet şekli olduğunu belirttikten sonra, bu hürriyetin nerede olduğuna ilişkin soruya da çarpıcı bir biçimde yanıt vermiştir; “İngiltere öyle bir memleket ki, insanın başındaki saç sayısı kadar düşmanı olsa, korkmasına gerek yoktur”¹. Eroğul, günümüz İngiliz demokrasisine kaynaklık teşkil eden tarihsel gelişmenin, ayırım çizgisinin aşağı yukarı on yedinci yüzyılın ortasından geçen iki ayrı bölümden oluştuğunu belirtmiş ve bunlardan ilkinin kralın egemenliğine, ikincisinin de parlamentonun egemenliğine tanıklık ettiğini belirtmiştir². Sander de, on yedinci yüzyıl İngiliz tarihinin, “modern devletin” doğumunda rol oynayan üç unsurun mücadelesinin öyküsü olduğunu belirtmiştir: *Monarşi, özel mülk sahipleri ve halk*³.

İngiltere’de kralın yetkilerinin daha başından geniş tutulması, baronları birbirleri ile uğraşacak yerde, birleşip krala karşı kendi konumlarını korumaya itmiştir. On birinci yüzyıldan başlayarak, İngiliz siyasal kurumlarının kökenini oluşturan süreç, lordlarla kral arasında yaşanan bu mücadele olmuştur⁴. İlk önemli aşama, 1215 yılında, Kral Yurtsuz John ile baronlar arasında imzalanmış olan Magna Carta

* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu (İdare) Hukuku Doktora Öğrencisi, Ankara Barosu Avukatı.

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde öğrencisi olduğum 1993-1994 yıllarında büyük bir nezaket ve sabırla tüm sorularımıza yanıt veren, yol gösteren ve akademik çalışmalarımızda bizlere rehberlik eden Sayın Hocam Muallâ ÖNCEL adına hazırlanan bu Armağan’da yer almaktan büyük onur duyduğumu teşekkürlerimle ifade etmek isterim.

¹ Cavit Orhan Tütengil, Montesquieu/ Siyaset ve İktisat Açısından Bir Yaklaşım, Cem Yayınevi, İstanbul, 1977, s. 48.

² Cem Eroğul, Anatüzeye Giriş, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1993, s. 30-31.

³ Oral Sander, Siyasi Tarih- İlkçağlardan 1918’e Kadar, İmge Yayınevi, Ankara, 1992, s. 79.

⁴ Eroğul, a.g.e., s. 31.

Libertatum⁵ adlı belgedir. Kıran kırana bir mücadele sonucunda, kralın baronlara yenilmesi ile kabul edilmiş olan “Büyük Özgürlük Fermanı”nın en büyük önemi, modern demokrasi tarihinde kralın yetkilerini sınırlayan ilk temel belge olmasıdır.

Kapani, “*kişi hürriyetleri, henüz, kafalarda bir fikir ve doktrin halinde belirmeden çok zaman önce, İngiltere’de pratik alanda yavaş yavaş gerçekleşme yolunu tutmuştur*” diyerek, Magna Carta’nın önemini vurgularken, diğer yanda bu belgenin halka belirli hürriyetler tanıyan bir belge olmaktan çok, kralın otoritesini bir ölçüde sınırlandıran ve ona karşılık baronların bazı haklarını belirten feodal bir berat olduğunu ifade etmiştir⁶. Ancak, bu belgenin zamanla “*efsaneleştiği*” ve İngiliz halkının da genişletici yorumla ondan yararlanma ve sonraki yüzyıllarda onun hükümlerinden günün şartlarına ve kendi eğilimlerine uygun düşen anlamlar çıkarma konusunda son derece girişken davrandığı söylenebilir⁷.

On üçüncü yüzyılın sonuna gelindiğinde, kralların vergi koyabilmesi için verginin önceden parlamento tarafından kabul edilmesi geleneği artık yerleşmiş bulunuyordu. Avam kamarası bu olanağı iyi kullanarak, kralın istediği yeni bir vergiyi kabul etmek için, kralın da bunun karşılığı olarak kendisinin bazı isteklerini kabul etmesini istemiş⁸, böylelikle Avam Kamarası bu yolu kullanarak yasama yetkisini eline geçirmeyi başarmıştır. Ancak bu yetkinin boyutlarını abartmamak gerekir⁹, çünkü bu dönemde parlamentonun yasama yetkisi, kralın sahip olduğu üstün yetki alanı ile sınırlı sayılıyordu.

II. Jacques’in parlamentonun yetkilerini kısıma çabaları, kral ve parlamento arasında bir çatışma doğurmuş ve bu çatışma kansız bir ihtilal ile parlamentonun kesin zaferi ile sonuçlanmıştır. Kral, 1689 yılında *Bill of Rights*’ı kabul etmiştir. Buna göre; *yasa yapma ve vergi koyma yetkisi*

⁵ Magna Carta ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Tarık Zafer Tunaya, Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku, İ.Ü. Yay. No: 2472, 4. Baskı, İstanbul, 1980, s. 190 vd.; Münici Kapani, Kamu Hürriyetleri, Yetkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara, s. 31; Ayferi Göze, Siyasal Düşünceler ve Yönetimler, Beta Yayınları, 6. Baskı, s. 418 vd.; İlhan F. Akın, Kamu Hukuku, Üçdal Neşriyat, 3. Baskı, s. 281 vd.

⁶ Kapani, a.g.e., s. 41.

⁷ Kapani, a.g.e., s. 41.

⁸ Göze, a.g.e., s. 423.

⁹ Örneğin, “*I. Elisabeth, dini sorunların, tahta veraset ve kralların evlenmeleri sorunlarının, parlamento tarafından tartışılmayacağını sert bir dille parlamentoya hatırlatacağı. Parlamentonun görevi yasaları oylamaktan ibaretti, yoksa kilisede ya da yönetim sisteminde değişiklik yapmak değildi ve olamazdı...*”, Göze, a.g.e., s. 424.

bundan böyle, üyelerinin seçimi serbestçe yapılan parlamentonun tekeline bırakılmıştır.

Kısaca özetlemeye çalıştığımız bu yaklaşık beş yüzyıllık süreç sonunda, İngiltere’de kral yetkilerini parlamento lehine kaybetmiş ve parlamento da zaman içinde kendi yetkilerini genişletirken; yurttaşlar lehine de bir takım hak ve özgürlüklerin tanınmasını sağlamıştır.

Bu süreçte, kralın vergi koyma yetkisinin sınırlanması çabasının büyük rolü olduğu açıktır. Mutlak iktidarın, halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur. Mutlak iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılarak hukuk düzenine bağlanması, anayasal demokratik sistemin kurulması yönünde atılmış ilk adım niteliğindedir¹⁰.

Görüldüğü gibi, devlet iktidarının sınırlanması fikrinin/ kültürünün yerleşmesinde vergilendirme ilişkisinin önemli katkısı olmuş ve açılan bu yolda anayasa hukuku ve idare hukuku doğmuş, gelişmiş ve bugünkü konumuna erişmiştir. Magna Carta’nın yanısıra 1776 Amerikan Bağımsızlık Bildirisi’nde “*temsilsiz vergi olmaz ilkesi*”ne, 1789 Fransız Devrimi sonrasında ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecî’nde de “*vergilendirmede genellik, eşitlik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesi*”ne yer verildiği görülmektedir. Tarihin önemli dönemeçlerinin ürünü olan bu belgelerde, vergilendirme yetkisine ilişkin açık hükümlere yer verilmesi, vergilendirme ilişkisinin devlet - birey ilişkilerinin belirlenmesi açısından taşıdığı önemi açıkça ortaya koymaktadır.

II - 1982 Anayasası Çerçevesinde İdare ve Vergi Yargısının Anayasal Konumu

A - 1982 Anayasası

Bilindiği gibi anayasa, bir siyasal topluluğun temel düzenini ifade eder. Anayasacılık hareketlerinin temelinde, iktidar sahiplerinin mutlak gücünü sınırlama çabalarının yattığı görülür. Bir bakıma, anayasacılık hareketlerinin tarihi, iktidarı çeşitli yöntemlerle sınırlama arayışlarının tarihidir, denilebilir¹¹. 1982 Anayasası, batı demokrasisinin anayasalarını doğuran sosyal ve siyasal dinamiklerden farklı bir varlık nedenine dayanmaktadır. Batı liberal anayasacılığının özü, siyasal iktidarın sınırlanmasına dayanırken, 1982 Anayasası hazırlanırken otoritenin ve

¹⁰ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 3. Bası, Savaş Yayınları, Ankara, 1995, s. 7 vd.

¹¹ Mithat Sancar, İnsan Hakları Açısından 1982 Anayasası, Amme İdaresi Dergisi, C. 25, S. 2, Ankara, 1992.

devletin güçlendirilmesi esas alınmıştır¹². Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında, 1982 Anayasasının, kendisinden önceki anayasalardan farklı olarak, devlet otoritesine yaptığı vurguyu şu biçimde ifade etmiştir; *“1982 Anayasasının, 1961 ve hatta 1924 Anayasalarına karşı güçlü devlet ve otoriter idare kavramlarına daha fazla önem verdiği ve özellikle yürütmeyi yasama ve yargı karşısında daha da güçlendirdiği tartışmasızdır. Anayasanın bir çok maddesi bu temel düşünceye uygun olarak değiştirilmiş ve yeniden düzenlenmiştir¹³.”*

1982 Anayasasının biçimsel kaynakları, ilk bakışta, 1961 Anayasası, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve MGK tarafından çıkarılan yasalardır¹⁴. Değiştirilmiş 1961 Anayasası ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi daha ziyade biçimsel olarak ve özleri değiştirilerek kullanılmıştır. Bu durum temel hak ve özgürlüklerin rejimi konusunda çok açık bir şekilde fark olunmaktadır. Burada her iki belgenin temel hak ve özgürlükler sistematığı ve listesi, başka yeni bazı uluslararası metinlerden de yararlanılarak geliştirilmiş, fakat işin özüne gelince, bu tamamen tersine çevrilmiştir¹⁵.

1982 Anayasasının insan hakları ve demokrasiyi evrensel boyutlarından soyutlama çabası başlangıç bölümünde açık bir şekilde göze çarpmaktadır: *“... hiçbir kişi ve kuruluş, bu Anayasada gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenmiş hukuk düzeni dışına çıkamayacağı gibi, kişi ancak bu anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden yararlanarak (...) maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahiptir”*. Böylece insan hakları ve demokrasi kavramları evrensel boyutlarından kopartılarak *“millileştirilmiş”* olmaktadır¹⁶.

B - 1982 Anayasasında Hukuk Devleti Anlayışı

Gianfranco Poggi, Çağdaş Devletin Gelişimi adlı yapıtında¹⁷, devleti, salt bir amaç ya da işlevinden hareketle tanımlamanın doğru olmayacağını, tanımlama çabasına girilirken yapılması gerekenin (modern) devletin yapısal özelliklerinden hareket etmek olduğunu

¹² Bülent Tanör, İki Anayasa (1961-1982), 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1991, s. 97.

¹³ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, KT. 14.9.1983, E. 1980/4 - 1714, K. 1983/803, Yargıtay Kararları Dergisi, C. 9, Kasım 1983, S. 11, s. 1591.

¹⁴ Tanör, İki Anayasa ..., s. 108.

¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. Tanör, İki Anayasa ..., s. 109 vd.

¹⁶ Bülent Tanör, Türkiye'nin İnsan ..., s. 255.

¹⁷ Gianfranco Poggi, Çağdaş Devletin Gelişimi, Çev. Şule Kut, Binnaz Toprak, Hürriyet Vakfı Yayınları, 1991, İstanbul, s. 98 vd.

belirtmiş ve modern devletin en önemli yapısal özelliklerinden birinin şiddete başvurmayı meşru olarak tekelinde tutması olduğunu savunmuştur¹⁸.

Devletin şiddet tekeline sahip oluşunun iki önemli ve birbirine zıt boyutu vardır. Bunlardan birincisi şiddetin toplumsal ilişkilerden arındırılmasıdır. Böylelikle şiddetin kullanım imkanları sınırlandırılmaktadır. Bu adım tek elde toplanan şiddetin toplumsal barışı sağlama potansiyeline sahip oluşu noktasından hareketle uygarlaşma sürecinde önemli bir adım olarak nitelendirilebilir. İkincisi, devletin şiddet tekeline sahip oluşu ve aynı zamanda hak ve özgürlüklerin potansiyel ihlalcisi olması nedeniyle kurumsallaşan şiddetin, bireylerin hak ve hürriyetlerini etkisiz hale getirme olasılığının varlığıdır. Böylece, toplumsal ilişkilerden arındırılıp devletin tekeline sunulan şiddet, toplumsal barışı sağlama ülküsünü bir kenara bırakıp, bireyler açısından önemli bir tehdit haline gelebilmektedir. Bu noktada ulus-devletin bireyler bakımından yarattığı potansiyel tehdidin gemlenmesinde hukuk devleti formülü devreye girmektedir. Hukuk devleti kavramının esasını devlet kudretinin hukukla bağlanması ve sınırlanması fikri oluşturmaktadır¹⁹. Hukuk devletinde yeni olan şey *devlet iktidarının sınırlanmasının* kendi başına bir amaç olarak değil, bireysel özgürlük yararına gerçekleşmesini mümkün kılacak ilke ve kurumların somut bir görünüm içinde ortaya konmuş ve tek bir kavram altında formüle edilmiş olmasıdır²⁰.

Hukuk devleti çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır: *Hukuka bağlı olarak yönetilen devlet*²¹, *yönetilenlere hukuk güvenliği sağlayan devlet*²², *faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve yönetilenlere hukuki güvenceler sağlayan devlet*²³. Hukuk devleti ile ilgili bütün tanımlarda, bu kavramın esasını, devlet kudretinin hukukla bağlanması ve sınırlanması fikrinin oluşturduğu söylenir. Bu fikrin klasik formülasyonu,

¹⁸ Poggi, a.g.e., s. 98.

¹⁹ Mithat Sancar, Hukuk Devleti: Kavramsal Bir Çerçeve, *Birikim*, Şubat 1996, s. 37.

²⁰ Sancar, Hukuk Devleti: Kavramsal..., s. 38.

²¹ Heinrich Siedentopf, The Principle of the Rule of Law, *The Rule of Law in Public Administration: The German Approach* içinde, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung, 2. Baskı, 1993, s. 3.

²² Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 1993, s. 22, aynı tanım için bkz. Mümtaz Soysal, Anayasanın Anlamı, Gerçek Yayınevi, 6. Basım, İstanbul, 1986, s. 243.

²³ Metin Günday, İdare Hukuku Dersleri, İmaj Yayıncılık, 1996, Ankara, s. 34.

Kayaçağlayan

“bir veya birkaç kişinin keyfiliği değil, yasalar egemen olmalı” şeklindedir²⁴.

Hukuk devletinin gereklerinin ne olduğu konusunda da esasta birbirine benzemekle birlikte, birbirinden farklı unsurlar ortaya konmuştur. Günday hukuk devletinin gereklerini özetle; temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, *bağımsız ve tarafsız yargısal denetim (özellikle idari yargıya vurgu yaparak)*, kanuni idare ve idarenin mali sorumluluğu olarak sıralamıştır²⁵. Soysal²⁶ ve Gözübüyük²⁷ de hukuk devletinin gereklerini Günday’a benzer bir şekilde sıralamışlardır.

Alman hukukçu Heinrich Siedentopf, 1871 tarihli Alman Anayasasının hukuk devleti ilkesine dayanan çeşitli kurallara yer verdiğini, Weimar Anayasası’nda ise hukuk devletinin kendisini kuvvetler ayrılığı ve idarenin yasallığı ilkelerinde gösterdiğini ve yine bu anayasada bir temel haklar kataloğunun yer aldığını belirtmiştir²⁸. Siedentopf, Alman Anayasasını da göz önünde tutarak, hukuk devletinin unsurlarını şöyle sıralamıştır²⁹: Kuvvetler ayrılığı ilkesi, idarenin hukuka bağlılığı ilkesi (kanunun önceliği ve kanun tarafından düzenlenme), temel haklar, mahkemeye başvuru hakkı, orantılılık ilkesi ve hukukun açıklığı ilkesi.

Tüm bu görüşlerde ortak olarak, devlet kudretinin sınırlanmasına hizmet edecek biçimler arasında, devletin üstün bağlayıcı güce sahip bir hukuk metni çerçevesi ile sarılması, devlet kudretinin değişik organlar arasında paylaştırılması, bütün devletsel faaliyetlerin hukuk kurallarına bağlanması ve bu bağlılığın bağımsız yargı organlarınca yürütülecek bir yargısal denetime tabi olması gerektiği ifade edilmektedir³⁰.

Anayasa Mahkemesi hukuk devleti ve yargısal denetim arasındaki ilişkiyi şu biçimde ifade etmektedir; “... *Çağdaş hukuk anlayışına göre, hukuk devleti bütün iş ve işlemleri hukuk kurallarına bağlı olan devlet demektir. Bütün iş ve işlemlerin hukuk kurallarına bağlı olmasını gerçekten sağlayacak tek ilke ise, bu iş ve işlemlerin yargı yoluyla denetlenmesidir.*”³¹

²⁴ Sancar, a.g.e., s. 37.

²⁵ Günday, a.g.e., s. 34-47.

²⁶ Soysal, a.g.e., s. 243-6.

²⁷ Gözübüyük, a.g.e., s. 23-26.

²⁸ Siedentopf, a.g.e., s. 3.

²⁹ Siedentopf, a.g.e., s. 3-10.

³⁰ Sancar, a.g.e., s. 38.

³¹ AYM, E. 72/4, K. 72/14, KT. 24 Şubat 1972, RG. 13 Mayıs 1972, 14186, AYM, E. 76/1, K. 76/28, KT. 25 Mayıs 1976, RG. 16 Ağustos 1976, 15679, AYM, E. 85/31, K. 86/11, KT. 27 Mart 1986, RG. 9 Mayıs 1986, 19102.

Anayasa Mahkemesi, anayasallık bloku içinde hukuk devleti ilkesine büyük bir öncelik ve önem vererek; başta Anayasa değişiklikleri olmak üzere, bir çok kanunu Anayasaya aykırı bulurken, hukuk devleti ilkesini ölçü norm olarak kullanmıştır. Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, Mahkeme'nin kullandığı ölçü normlar içinde "eşitlik ilkesi" ve "hukuk devleti ilkesi"ne özel bir önem verdiği görülmektedir³².

C - 1982 Anayasasında Yargı Denetimi

1 - Genel Olarak

"Yürütme güçlendirilmelidir" fikrinden beslenen bir anayasada, idarenin bir takım işlemlerinin yargı denetimi dışına çıkarılmış olması şaşırtıcı değildir.

Denetimle buluşan tasarruflar söz konusu olduğunda ise yargısal korunmanın ön koşulu, yargının bağımsız olmasıdır. Bu bağımsızlık, sadece yargı organının dışarıdan müdahalelere karşı korunmasından ibaret bir güvence değildir. Bağımsızlık asıl olarak, "*Yürütme gücüne karşı tam bağımsız olma*" noktasında billurlaşmaktadır³³.

1982 Anayasası, bu prensipten hareketle incelendiğinde pek de parlak bir tablo ile karşılaşmadığı ortadadır. Cumhurbaşkanı'nın Yüksek Mahkeme üyelerini atama yetkisi ile donatılmış olması, yargının üst kuruluşlarının yürütmeye bağımlılığına yol açan ilk adımdır³⁴.

Yargı bağımsızlığı ve yargıç güvencesi konusunun en can alıcı noktası olan Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (HSYK) da yürütmeye bağımlılığın önemli bir kilit organıdır. Önce bir MGK yasasıyla³⁵, sonra da Anayasa tarafından düzenlenen HSYK, adli ve idari yargıda görev yapan yargıç ve savcılar mesleğe atama, nakletme, yükseltme, disiplin cezaları verme, meslekten uzaklaştırma, kadroları dağıtma ve kaldırma gibi konularda yetkilidir. HSYK, Adalet Bakanı (başkan), bakanlık müsteşarı (doğal üye) ve 5 yargıçtan oluşur. Burada da üyelerin seçiminde son söz Cumhurbaşkanıya aittir. Öte yandan kurulun başkanlığını Adalet Bakanının yapması, müsteşarının da doğal üye sayılması, yürütmenin kurul içindeki inisiyatif ve etkisini daha da doğrudanlaştırmaktadır. Kurul'un çalışma biçimi, yapısından kaynaklanan sakıncaları katmerlemektedir.

³² AYM, E. 72/4, K. 72/14, KT. 24 Şubat 1972, RG. 13 Mayıs 1972, 14186, AYM, E. 76/1, K. 76/28, KT. 25 Mayıs 1976, RG. 16 Ağustos 1976, 15679, AYM, E. 85/31, K. 86/11, KT. 27 Mart 1986, RG. 9 Mayıs 1986, 19102.

³³ Neumeister, Avusturya Davası, Serie A, Nr.8, Alm. Band 1, s. 143 vd.

³⁴ Tanör, Türkiye'nin İnsan ..., s. 309.

³⁵ 2461 sayılı ve 13.5.1981 tarihli Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kanunu, RG. 14.5.1981-17340.

Gerçekten de, ayrı bir örgütü, özerk bütçesi, hatta sekreteryası bile bulunmayan ve işleri bakanlık memurlarınca görülen kurulun, bakanlık merkez örgütünün herhangi bir biriminden pek farkı bulunmamaktadır. Kurul'un çalışmalarında açıklık ve saydamlık yoktur. Nihayet bu kurulun işlemlerine karşı yargı yolu kapatılmıştır³⁶.

Bütün bunlar birlikte ele alındığında; yargı bağımsızlığı ve güvencelerinin anayasada sağlam güvencelere bağlanmadığı, siyasal karar organlarının yargı üzerindeki yetkilerinin bu organların yargısal denetimini etkisizleştirebileceği ve güvenceleri güvenilmez³⁷ kılabileceği söylenebilir.

2 - 1982 Anayasasında İdarenin Yargısal Denetimi

"Yürütmenin güçlenmesi" düsturundan hareketle hazırlanmış olan 1982 Anayasasının tavrında, yargı söz konusu olduğunda da bir değişiklik olmadığını belirtmiştik.

1961 Anayasasına kadar, bazı idari işlemlerin kanun yolu ile yargı denetimi dışında bırakılması usulü denenmiştir. Bu gibi kanunlar 1961 Anayasası yürürlüğe girdikten sonra ya Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş³⁸ ya da parlamento tarafından değiştirilmiştir.

³⁶ Tanör, Türkiye'nin İnsan ..., s. 309-312.

³⁷ Sancar, İnsan Hakları ..., s. 16.

³⁸ 5434 sayılı yasanın 6122 sayılı yasayla değişik 39. maddesinin 6422 sayılı yasayla değiştirilen (b) fıkrasında yer alan " Bu fıkra hükümlerine göre resen emekliye sevk edilenler hakkındaki kararlar katidir. Bu kararlar aleyhine hiç bir surette kaza mercilerine başvurulamaz.", hükmünün, Anayasanın 114. maddesinin açık hükmü karşısında iptali gerekir, AYM, K. 63/21, E. 62/262, KT: 30.1.1961, AMKD S.1, s. 73, İlmi heyetin kararlarına göre yapılan işlemlere karşı hiçbir adli ve idari yargı organına başvurulamayacağını öngören 904 sayılı ıslahı hayvanat kanununun değişik 35. maddesi hükmünün, idarenin hiçbir eylem ve denetimini yargı denetimi dışında tutmayan Anayasanın 114. maddesine aykırılığı nedeniyle iptali gerekir, AYM, K. 63/128, E. 63/63, KT. 30.5.1963, AMKD S. 1, s. 125, 6235 sayılı yasanın 10. maddesinin üçüncü fıkrası ve 27. maddelerinde yer alan hükümlerin, yargı organlarına da başvurmayı önlemeleri bakımından Anayasanın 114. maddesince aykırı oldukları iptalleri gerekir, AYM, K. 63/196, E. 63/112, KT: 19.7.1963, AMKD S. 2, s. 28, 5590 sayılı yasanın 77. maddesinde yer alan "...bu miktardan aşağı ceza için idari ve kazai mercilere başvurulamaz" ibaresindeki kazai mercilere başvurulamaz hükmünün Anayasanın 118. maddesine aykırılığı nedeniyle iptali gerekir, AYM, K. 63/226, E. 63/137, KT. 20.9.1963, AMKD S. 1, s. 338, Murakabe heyetlerince itiraz üzerine verilen kararlara karşı hiçbir kanun yoluna başvurulamayacağını hüküm altına alan 4081 sayılı kanunun 10. maddesinin, idarenin hiçbir işlem ve eylemini hiçbir halde yargı denetimi dışında bırakmayan Anayasanın 114. maddesine aykırılığı nedeniyle iptali gerekir, AYM, K. 63/272, E. 63/97, KT. 15.11.1963, AMKD S. 1, s. 390, AYM, K. 62/86, E. 62/221, KT. 14.11.1962, AMKD S. 1, s. 25-28, AYM, K. 63/115, E. 63/174, KT. 20.5.1963, AMKD

1961 Anayasasında esas olarak, yargı organını gerçek ve güçlü bir kişiliğe kavuşturmuş, özellikle yargının bağımsızlığı ve güvenceleri konusu üzerinde titizlikle durulmuştur. Yasama ve yürütme işlemlerinin yargısal denetiminin etkili bir şekilde sağlanması da buna eklenmelidir. 1961 Anayasasının 114. maddesi, “İdarenin *hiçbir* eylem ve işlemi, *hiçbir* halde yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz” hükmünü getirmek suretiyle; yasama organına hitap eden yönüyle, idari yargı yolunu kapatacak kanunların çıkarılmasını yasaklamış; idari yargıya hitap eden yönüyle de, bu mahkemelerin bir kısım yürütme işlemlerinden doğacak uyuşmazlıkları kendi görev alanları dışında görerek bunlara bakmayı reddetmeleri imkanını ortadan kaldırmıştır³⁹.

1961 Anayasasının 114. maddesinin ilk fıkrası, bu anayasanın 1971’de geçirdiği değişiklikle “İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır” haline getirilmiş ve bu hüküm 1982 Anayasasının 125. maddesinde de aynen korunmuştur. Bu ifadenin vurgusunun 1961 Anayasasının ilk şekline göre daha zayıf olduğu açıktır; ancak “İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu” ifadesi ile de idarenin işlemlerine karşı yargı yolunun açık tutulması sağlanabilirdi; fakat Anayasa 125. maddenin ikinci fıkrasında bu kuralın istisnalarını saymaya başlamış ve ilk elde Cumhurbaşkanı’nın tek başına yapacağı işlemleriyle, Yüksek Askeri Şura kararlarını yargı denetimi dışında bırakmıştır. Danışma Meclisi’nce hazırlanan tasarının madde gerekçesinde idarenin denetim yolları arasında hukuka uygunluğu sağlamada, en etkin yolun yargısal denetim yolu olduğu vurgulanmış ve aynı zamanda bunun hukuk devleti anlayışının zorunlu bir unsuru olduğunu da eklenmiştir. İdarenin yargısal denetiminin önemini böylece vurguladıktan sonra, aynı meclis Cumhurbaşkanı’nın tek başına yapacağı işlemlerin yargı denetimi dışında bırakılması gerekçesinin, “*yargısal denetimde doğabilecek tereddütleri gidermek*” olduğunu belirtmiştir.

Sonuç olarak, güvencelerin güvenilmezliğine ilişkin tespitler, denetim yasakları birlikte incelendiğinde ortaya endişe verici bir tablo çıkmaktadır. Daha çok idari yargı için geçerli olan bu tablonun, bilhassa güvencelere ilişkin kesimi vergi yargısı bakımından da hayatiyetini korumaktadır.

S. 2, s. 3, AYM, K. 63/129, E. 63/75, KT. 30.5.1963, AMKD S. 1, s. 254, AYM, K. 63/190, E. 63/114, KT. 12.7.1963, AMKD S. 2, s. 25, AYM, K. 63/205, E. 63/110, KT. 13.9.1963, AMKD S. 2, s. 30, AYM, K. 63/261, E. 63/113, KT. 4.11.1963, AMKD S. 1, s. 377, AYM, K. 63/291, E. 63/150, KT. 10.12.1963, AMKD S. 1, s. 438, AYM, K. 65/2, E. 64/44, KT. 12.1.1965, AMKD S. 3, s. 13, AYM, K. 65/5, E. 64/43, KT. 26.1.1965, AMKD S. 3, s. 19, AYM, K. 69/5, E. 67/13, KT. 16.1.1969, AMKD S. 7, s. 158, AYM, K. 69/6, E. 67/19, KT. 16.1.1969, AMKD S. 7, s. 197, AYM, K. 69/33, E. 69/2, KT. 10.6.1969, AMKD S. 7, s. 335.

³⁹ Özbudun, a.g.e., s. 98.

D - 1982 Anayasası'nda İdare ve Vergi Yargısının Konumu

1982 Anayasası'nın yukarıda da anılan 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında "hukuk devleti" de sayılmıştır. Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı gibi, hukuk devletinin gereklerinden biri de, idarenin *bağımsız ve tarafsız yargısal denetime* tabi olmasıdır; bu nedenle vergi yargısının anayasal temellerinden biri 2. maddede öngörülen hukuk devleti ilkesidir. Anayasanın, yargı yetkisinin Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılmasını öngören 9, hakim ve savcılarının bağımsızlığını güvence altına alan 138 ve 139, mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceğini öngören 142, kanuni idare ilkesini hükme bağlayan 8 ve 123, idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olacağını öngören 125 ve hak arama özgürlüğünü düzenleyen 36. maddeleri de idare ve vergi yargısının anayasal dayanakları arasında sayılabilir.

1961 Anayasası'nda olduğu gibi, 1982 Anayasası'nda da vergi yargısına yer verilmemiştir. Bu çerçevede, Anayasanın idarenin yargısal denetimine ilişkin hükümleri ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme işlemlerinin de özünde taşıdığı idari nitelik göz önüne alınarak ve yine Anayasanın belli düzenlemeler itibarıyla kanuna bıraktığı konulara da dikkat etmek suretiyle, bugün Türkiye'de vergi yargısının bağımsız bir dal olarak kurulmadığını ve idari yargı içinde yer aldığını ifade etmek mümkündür⁴⁰. Bunun en kuvvetli kanıtlarından biri de, ayrı bir yargı kolu için aranan ön koşul olarak, üst derece mercilerinin Anayasada sayılan yüksek mahkemeler arasında yer alması gereğinin, vergi yargısı bakımından geçerli olmamasıdır⁴¹.

Bununla birlikte, kanunlarla ayrı bir vergi yargısı kurulmamış olsaydı bile, 1982 Anayasası'nın yukarıda ayrıntılı olarak ele alınan 2 ve 125. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, bir hukuk devleti olan ve her türlü işlem ve eylemi yargı denetimine bağlı olan Türkiye Cumhuriyeti Devleti vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin, salt anayasada vergi yargısının düzenlenmemiş olması nedeniyle, denetim dışı kaldığının kabul edilmesi mümkün olamayacaktı. Ayrıca, Anayasaların çerçeve metinler olduğu hatırlandığında, vergi yargısının Anayasada açıkça düzenlenmemesinin, büyük bir eksiklik olarak telakki edilmesinin mümkün olmadığı da ortadadır.

⁴⁰ Kumrulu, a.g.e., s. 36.

⁴¹ Kumrulu, a.g.e., s. 36.

III - İdare ile Vergi Yargısı Arasındaki İlişkinin Hukuksal Niteliği

Bilindiği gibi, bir davaya hangi yargı kolundaki mahkeme tarafından bakılacağını “*yargı yolu*” ilişkisini, aynı yargı kolundaki ilk derece mahkemelerinden hangisinin bakacağını “*görev*” ilişkisini, nihayet bir davanın belli bir yerde, birden fazla sayıdaki genel mahkemelerden ve/veya ihtisas mahkemelerinden hangisi tarafından bakılacağını da “*iş bölümü*” ilişkisini düzenleyen kurallar belirlemektedir⁴².

Kumrulu, adli yargı içinde bir tür ihtisas mahkemesi olarak görev yapan ticaret mahkemesinin konumu ile, idari yargıda özel görevli ve bir ihtisas mahkemesi olarak nitelenebilecek olan vergi mahkemesinin konumunun tümüyle aynı olduğuna işaret etmektedir⁴³. Oysa, ticaret mahkemeleri ile asliye hukuk mahkemeleri arasındaki ilişki, kanuna dayanan (TTK m.5) ve ilk itiraz olarak ileri sürülebilen bir işbölümü ilişkisidir. Buna karşılık 2576 sayılı Yasa’nın, 5. maddesinde, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla, ilk derecede Danıştay’da çözümlenecek olanlar dışındaki iptal davaları, tam yam yargı davaları, idari sözleşmelerden kaynaklanan davalar ile diğer kanunlarla verilen işlerin idare mahkemelerinin, 6. maddesinde ise genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ile 6183 sayılı Yasa’nın uygulanmasına ilişkin davalar ve diğer kanunlarla verilen işleri vergi mahkemelerinin görevine girdiği hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi, kanun her iki mahkemenin görevlerini ayrıntılı bir biçimde düzenlemiştir. Bu mahkemelerden herhangi birinde açılan bir davanın, kendi görev alanına girmediği kanısında olan mahkeme davanın her aşamasında re’sen görevsizlik kararı verebileceği gibi, taraflar da davanın her aşamasında görevsizlik itirazında bulunabileceklerdir; nihayet davanın görevli olmayan mahkemede açılması hükmün bozulması için yeterli olacaktır⁴⁴; bu nedenle idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasındaki ilişkinin bir iş bölümü ilişkisi olarak nitelendirilmesi gerektiği yolundaki görüşe katılamıyoruz. Kanımızca, bu Mahkemeler arasındaki ilişki görev ilişkisidir.

⁴² Baki Kuru, Ejder Yılmaz, Ramazan Arslan, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 1995, s. 104 vd.

⁴³ Kumrulu, a.g.e., s. 43-44.

⁴⁴ Danıştay 7. Daire, 5.3.1996 gün ve E. 1995/ 4811, K. 1996/ 769, DD, S. 92, s. 591.

Doktrinde vergi yargısının konumu ile ilgili dört farklı görüş savunulmaktadır⁴⁵. Vergi uyuşmazlıklarının adli yargıda çözülmesini savunan hukukçular, vergi uyuşmazlıklarını kesin olarak çözüme kavuşturmak üzere adli yargı içinde ayrı bir ihtisas mahkemesinin kurulmasına da sıcak bakmaktadırlar. Almanya’da uygulanan, ayrı bir yargı kolu olarak örgütlenme şeklini öneren bağımsız mali yargı taraftarları ise iki dereceli bir mali yargı modelinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkili olacağı görüşündedirler. Fransız modelinden esinlenen ve ülkemizde geleneksel ve kuramsal nedenlerle benimsenen modelde, vergi yargısı idari yargı içinde yer almaktadır. Nihayet, vergi türleri ve/veya uyuşmazlığın niteliğine göre vergi uyuşmazlıklarının değişik yargı kollarında görülmesini savunan karma model destekçileri de bulunmaktadır.

Yukarıda da işaret edildiği gibi, vergi hukuku ile idare hukuku arasındaki girift ilişki, idare hukuku ilkelerinin vergi hukukunun da temelini oluşturması (*kuramsal neden*) ve Tanzimat Dönemi’nden bu yana idari yargının, vergi yargısını da içermesi (*geleneksel neden*) nedeniyle vergi yargısının idari yargının içinde yer aldığı kabul edilmesi gerekmektedir⁴⁶.

IV - Vergi Yargısının Görev Alanı

A - Vergi Yargısının Yapısal Görünümü

1. 1982 Anayasası Öncesinde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü

2575, 2576 ve 2577 sayılı yasalardan önceki dönemde vergi yargısı, idareden bağımsızlaşamamış, bununla birlikte yargısal nitelikli organların da yer aldığı bir yapı oluşturmaktaydı.

Bu dönemde gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıkların çözümüyle vergi yargısı dışında, Gümrük Hakem Kurulu görevliydi. Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı tarafından önerilip ortak kararnameyle atanan 3 hakemden oluşan bu kurulun verdiği kararlar temyiz mercii olarak Danıştay’da incelenmekteydi⁴⁷.

Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerle ilgili uyuşmazlıklar için de 3 aşamalı bir sistem öngörülmüştü. Buna göre ilk aşamada muvazzaf ve gayrimuvazzaf itiraz komisyonları bulunuyordu. Muvazzaf itiraz komisyonları sürekli görev yaparken gayrimuvazzaf itiraz

⁴⁵ Ayrıntılar için bkz. Kumrulu, a.g.e., s. 40 vd.

⁴⁶ Kumrulu, a.g.e., s. 40 vd.

⁴⁷ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergi Yargısı ve Sorunları”, DD, S. 32-33, s. 141; Ahmet G. Kumrulu, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Ankara, 1989 (Teksir), s. 27.

komisyonları asli görevleri vergi itirazlarına bakmak olmayan üyelerden oluşuyor ve zaman zaman toplanarak uyuşmazlıkları çözüyordu. İtiraz komisyonlarının kararları temyizen -7 daireden oluşan- Vergiler Temyiz Komisyonu tarafından inceleniyor, itiraz komisyonlarının ısrar kararları Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulunca karara bağlanıyordu. Bu sistemde Danıştay genel olarak üçüncü aşamada temyiz mercii sıfatıyla görev yapmakta, bazı durumlarda da ilk derece mahkemesi olarak uyuşmazlığı çözmekteydi⁴⁸.

Bu yapının önemli aksaklıklar doğurduğunu kabul etmek gerekir. Öncelikle öngörülen sistem bir sistem oluşturmadan uzak dağınık bir yapı niteliğindedir. Ayrıca Danıştay dışındaki organlar yargısal nitelikli kararlar vermekle birlikte yargı organlarının taşıması gereken özelliklerden yoksundu. Bu nedenle idareyi denetleyecek bu organların idareden bağımsız bir yargı işlevini yerine getirmeleri tartışılır ve kanımca mümkün olmayan bir durumdur.

2. Günümüzdeki Yapı

2575, 2576 ve 2577 sayılı yasalarla genel olarak idari yargı ve özelde vergi yargısı açısından yeni bir dönem başlamıştır. Güvenceli yargıçlardan oluşan bu modelde Danıştay, Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri olmak üzere üç yargı organı yer almaktadır. Ancak öngörülen sistem iki derecelidir. İlk derecede genel görevli (idare mahkemelerine göre özel görevli) yargı yerleri olan vergi mahkemeleri yer almaktadır. Bu mahkemelerin kararlarına karşı, yasada öngörülen koşullarla duruma göre, Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştay'a başvurulabilir.

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlar (2576 sayılı yasa m. 7) Bölge İdare Mahkemesi tarafından itiraz üzerine incelenir ve kesin olarak karara bağlanır (2576 sayılı yasa m. 8, 2577 sayılı yasa m. 45). 2577 sayılı İYUK'a göre de vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar temyiz edilemez (m. 47), ancak vergi mahkemelerinin nihai kararları Danıştay'da temyiz edilebilir (m. 46). Ayrıca Danıştay vergiye ilişkin bazı uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak inceleyip karara bağlar (2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 24).

Çeşitli yargı kolları içinde vergi yargısının bağımsız bir dal oluşturup oluşturmadığı, ya da varolan yargı kollarıyla ilişkisinin ne olacağı öğretide tartışmalara yol açmakta ve sorunun çözümünde vergi davasının niteliği, gelenek ve diğer ülkelerdeki uygulamalar yol gösterici olarak seçilip sonuca ulaşılmaktadır. Vergi yargısının konumuna ilişkin genel olarak dört uygulama biçimi saptanabilir: Adli yargıya bağlı vergi

⁴⁸ Aliefendioğlu, a.g.m., s. 140; Kumrulu, a.g.y., s. 27.

yargısı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, bağımsız vergi yargısı sistemi ve karma vergi yargısı sistemi.⁴⁹

Ülkemizde *idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi* benimsenmiştir. Bu durumda vergi yargısı genel idari yargıyla birçok ortak noktası olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Her iki organ da idarenin işlemlerinin yargısal denetimini ve hukuka bağlılığını sağlayan, bu anlamda hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmeye çalışan, hukuk devleti ilkesini koruyan ve derinleştiren organlardır⁵⁰. Bu nedenle vergi yargısının - bağımsız bir dal olmayacaksa eğer - genel idari yargıdan ayrı, adli yargı ile ilişkili bir dal olması düşünülemez.

Ancak böyle bir temelden hareket edildiğinde vergi yargısının idari yargının özelleşmiş bir kolu olduğu sonucu ortaya çıkmakta ve bu “özelleştirme”nin meşruiyeti sorgulanabilir hale gelmektedir. Bu anlamda, DURAN’ın getirdiği eleştirinin yanıtlanması gerekir:

“Adli yargı mercilerinin ‘hukuk’ ve ‘ceza’ bölümleri gibi, idari yargı yerleri de ‘idare’ ve ‘vergi’ uyumsuzluklarını görüp çözümleyen iki bölüme ayrılmıştır. (...) Adli yargının, aralarında nitelik ve esaslı biçim farkları bulunan hukuk ve ceza işleri bakımından iki bölüme ayrılması doğal ve hatta zorunlu olmasına karşılık; idari yargının tipik konularından olan vergi davaları ile kamu muhasebesi uyumsuzlukları için ayrık bağımsız merciler kabul edilmesini anlamak ve açıklamak mümkün değildir. Bu düzenleme olsa olsa ‘nef’i hazine’ mülahaza ve zihniyeti ile izah edilebilir ki, idari yargının esasına ve amacına aykırıdır.”⁵¹

Genel idari yargıyla sıkı ilişkileri olan vergi yargısının görev alanının belirlenmesi bir anlamda maddi açıdan idari nitelik taşıyan uyumsuzlukların konu itibarıyla yargı organları arasında paylaştırılmasıyla ilgilidir. Bu nedenle de uygulamada sıkıntıların doğması kaçınılmazdır.

B - Vergi Davasının Niteliği

Vergi davasının niteliğinin saptanmasında bir yandan bu davanın işlevi ve konusu, bir yandan da hukuksal/ kuramsal niteliği gözönünde

⁴⁹ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, 1987, s. 184; Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, AÜHFD, Yıl 1982-1987, C. XXXIX, S. 1-4, s. 134-137.

⁵⁰ “Vergi hukuku, genel idare hukukunun bütün ilke ve kurallarına istisnasız bağlı kılınırsa kendine özgü işlevini yerine getirmesi engellenebilir; buna karşılık, idare hukukunun ve idari yargının bünyesinden uzaklaştırıldıkça yönetimin elinde bir keyfilik aracı olma tehlikesi gösterebilir.” Turmangil, a.g.m., s. 137.

⁵¹ Lütfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl 3, S. 1-3 (1982), s. 58.

bulundurulmalıdır. Böylece vergi yargısının hangi uyuşmazlıkları kapsamına aldığı ya da alması gerektiği belirlenebilecektir.

Vergi davasının kuramsal niteliğine ilişkin olarak, bu davanın tam yargı davası, iptal davası, kendine özgü bir dava ve karma nitelikli bir dava türü olduğu savunulmakta, karma nitelikli dava türünü savunanlar da sorunu iptal ve tam yargı davası ekseninde değerlendirip birini esas tutarak diğerinden de unsurlar içerdiğini belirtmektedirler⁵².

Danıştay kararlarında vergi davasını iptal ve tam yargı davalarına benzeten ve buradan hareketle davanın niteliğini saptayan kararları bulunmaktadır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi, “adına salınan bir vergi ya da kesilen cezayı, kendisine tebliğ olunan ihbarnamelerle öğrenen yükümlülerin, bu vergi ve cezanın yasal dayanağı bulunmadığı ya da idarenin, vergi salma ve ceza kesme işlemine esas aldığı dayanağın, yasal düzenlemelerle korunan haklarını ihlal ettiği iddialarıyla açacakları davalar, İYUK’un 2/1-b maddesinde öngörülen tam yargı davalarından olduğundan; vergi mahkemesince çözüme ulaşırken vergi idaresinin gerçekte yapması gereken işlemin ne olduğunun gösterilmesi yeterli olmayıp, işlemde bir haksızlığın saptanması halinde bunun giderilmesi için gereken şeye de hükmedilmesi gerekmektedir. Bu cümleden olarak mahkeme, davacı adına salınması gereken bir vergi veya cezanın türü ve miktarını da hüküm altına almak durumundadır”⁵³ görüşünü savunurken dava türü ile davada verilmesi gereken karar arasındaki sıkı bağlantıdan hareket ederek sonuca varmaktadır.

Vergi davalarının bu anlamda niteliğine ilişkin tartışmalar, bu davaların idari yargıda kullanılan araçlarla aralarındaki sıkı bağlantıyı vurgulamakta ve yargıcın yetkilerinin ve kararların sonuçlarının ne olduğunu saptamaya yönelmektedir.

Burada önemli olan nokta, vergi davalarının yöneldiği amaç, yerine getirdiği işlevdir. Vergi davaları, kamu gücünü kullanan ve üstün iradesiyle bireylerin hukuksal durumlarında tek yanlı olarak değişiklikler yapabilen idarenin kamu gelirlerinin sağlanması amacıyla kullandığı bu gücün hukuksal sınırlarının saptanması ve idarenin hukuk sınırlarına çekilmesi amacıyla yönelik olarak kullanılabilen idari yargının bir aracıdır. Bu nedenle de hukuk devleti ilkesinin ve idarenin hukuka bağlılığının sağlanması işlevini yerine getirmektedir. Ancak bu arada, vergi

⁵² Kumrulu, a.g.y., s. 140 vd.; Turmangil, a.g.m., s. 138 vd. Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarına göre davanın niteliğinin değerlendirilmesi için bkz. Kumrulu, a.g.y., s. 241 vd.

⁵³ Danıştay 4. Daire, E. 1983/2202, K. 1983/9134, K.T. 23.11.1983, DD, S. 54-55, s. 187-189.

Kayaçağlayan

davalarında ilgilinin kişisel hakkının korunmasının baskın olmasa bile ön planda görülebildiği de saptanmalıdır.

Bu durumda vergi davalarının konusunu kamu gücünün belli konular açısından kullanılmasına ilişkin işlemler oluşturmaktadır; “*Vergi hukukunun gelişiminin yanı sıra, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde ve bunun bir ögesi olarak idarenin yargısal denetimi, Anayasal ilke niteliğini kazanmıştır. Aslolan, idarenin her türlü eylem ve işleminin bağımsız mahkemelerce denetlenmesidir. İdarenin vergiler alanındaki işlemleri de bu kapsamda düşünülmelidir. (...) Vergi yargısının kapsamı saptandığı sırada, (...) ‘kamu gücüne dayanarak elde edilen gelir’ ölçütü esas tutulmalıdır.*”⁵⁴

C - Vergi Yargısının Görev Alanının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi

Vergi mahkemelerinin görev alanını düzenleyen 2576 sayılı yasa m. 6’ya göre,

“*Vergi mahkemeleri:*

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, çözümler.”*

Maddenin 3410 sayılı yasayla yapılan değişiklikten önceki biçiminde⁵⁵, 6183 sayılı yasanın uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar (a) bendi ile ilişkilendirilmemişti ve herhangi bir başka koşul aranmaksızın bu yasanın uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinin görev alanına girdiği öngörülmüştü. Böylece, 3410 sayılı yasayla yapılan değişiklik vergi mahkemelerinin görev alanını daraltmıştır.

⁵⁴ Ahmet Kumrulu, “Vergi Yargısının Görev Alanı”, 11.5.1989 tarihinde Danıştay Sempozyumuna sunulan bildiri özeti, s. 4.

⁵⁵ 3410 sayılı yasayla değiştirilmeden önceki düzenleme:

“Vergi mahkemeleri;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıklarını,

b) 6183 sayılı Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.”

Vergi mahkemelerince verilen nihai kararların temyiz mercii olan Danıştay aynı zamanda belli davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararları, bakanlıkların vergiye ilişkin düzenleyici işlemleri, birden çok vergi mahkemesinin yetkisine giren işler ve Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme istemlerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak davalar ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecektir.

Görev alanına ilişkin olarak “*vergi uyuşmazlığı*” ve “*vergi davası*” kavramlarından hareket eden Turmangil, vergi uyuşmazlığı teriminin “vergi idaresi ile yükümlülere karşı karşıya getiren ve yükümlülerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyuşmazlıkları”, vergi davası teriminin ise “bu uyuşmazlıkların çözümüne elverişli yargısal usulleri” kapsadığını belirterek⁵⁶ vergi davasının konusunu saptamaktadır:

Vergilendirmede yapılan yanlışlar ve bunların düzeltilmesi ile mevzuat hükümlerinin yükümlü yararına sağladığı istisna ve muaflik gibi haklara ilişkin uyuşmazlıklar *verginin esasına ve tutarına ilişkin uyuşmazlıkları* oluşturur ve bunlar (daraltıcı bir tutum yeğlenirse) vergi uyuşmazlığı ve davasının asıl konusunu, sınırlarını belirleyecektir.⁵⁷

Vergi idaresi, Vergi Usul Kanununda öngörülmüş olan durumlarda, borçlarını ödemekten kaçınan yükümlülere para cezası uygulayabilir. Bunun dışında fiilin ceza kanunu anlamında suç oluşturması durumunda olağan ceza takibatı yapılarak yükümlünün cezalandırılması yoluna gidilebilir. Bu aşamada sorunun vergi davasının konusunu değil ceza davasının konusunu oluşturacağı açıktır. Ancak vergi idaresinin Vergi Usul Kanunu uyarınca verdiği para cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturabilecektir.⁵⁸

Verginin matrahı, tarh ve tahakkuku konusunda herhangi bir uyuşmazlık çıkmaksızın yükümlünün tahsil aşamasında borcunu kendiliğinden ödememesi ve vergi idaresinin de kamusal yetkilerini kullanarak tahsil yoluna gitmesi nedeniyle uyuşmazlık ortaya çıkabilir. “Yükümlünün, bir verginin esasını ve tutarını değil de, Hazinesinin istediğini yapması için kendisine karşı yapılan takibin hukuka uygunluğunu uyuşmazlık konusu yapması halinde, artık uyuşmazlık dar anlamda vergilendirme işlemi (tarh ve tahakkuk işlemi) üzerinde değil,

⁵⁶ Turmangil, a.g.m., s. 127.

⁵⁷ a.g.m., s. 127-128.

⁵⁸ a.g.m., s. 128.

tahsil işlemi üzerindedir.”⁵⁹ Tahsil aşamasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar da, yasada açıkça öngörüldüğünden vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

Danıştay’a göre de kamusal gelirlerin elde edilmesinde kamu gücüne dayanarak yapılan işlemler olduğunda vergi yargısı devreye girmelidir; *“Vergi mahkemelerinde açılacak davaları yalnızca tarh ve tahakkuk ve tahsil safhasına ulaşmış işlemler olarak sınırlamak da mümkün değildir. Vergiye ilişkin davalar sadece bunlardan ibaret bulunmamaktadır. İdarenin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği birtakım vergiye ilişkin kesin ve icrai işlemlerin idari davaya konu edilmelerine engel yoktur. Bu konuda kanunlarla Bakanlar Kuruluna ve Bakanlıklara verilen düzenleme yetkileri kullanılarak tesis edilen, istisna ve muaflıklara ilişkin işlemler de idari davaya konu edilebilir. Nitekim vergi mahkemeleri ve Danıştay, bu tür düzenleyici işlemlerle, bir kısım sübjektif işlemler, örneğin Merkez Sağlık Kurulunun olumsuz sağlık raporları, il ve ilçe idare kurullarının verginin terkinine esas olan hasar tesbitine ilişkin işlemleri, yatırım indiriminden, gümrük vergisi muaflık ve taksitlendirilmesinden yararlanmak için alınması öngörülen teşvik belgeleri, uzlaşma komisyonunun uzlaşma temin edilemediği yolundaki kararları nedeniyle açılan davaları incelemişler ve incelemektedirler. Bu bakımdan; Vergi Mahkemesince ortada henüz bu oran nazara alınarak tarh ve tahakkuk ettirilmiş vergi bulunmadığından bahisle davanın esastan incelenmeksizin reddine karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”*⁶⁰

Vergi mahkemelerinden verilen kararın gereklerini yerine getirmeyen ya da geç yerine getiren vergi idaresinin bu eylemi nedeniyle ilgilinin zararının ortaya çıkması durumunda İYUK m. 28/3 ve 4 uyarınca maddi ve manevi zararın giderilmesi istemiyle tam yargı davası açılabilecektir. Bu davanın artık vergi davası niteliğinde olmadığı ve bu nedenle de genel görevli idari yargı yerinde dava açılması gerektiği söylenebilir.⁶¹ Ancak özel görevli bir vergi yargısının varlığı, vergi uyuşmazlığının ve vergi davalarının özel uzmanlık isteyen bir alan olduğuna dayandırıldığında, verilen kararların kapsamının ne olduğunu ve nasıl yerine getirileceğini saptamada da vergi yargıcının gereken yetkinlikte olduğunun kabulü gerekir. Dolayısıyla bu davaların da vergi yargısının görev alanında olması tartışılabilir bir konu olarak karşımıza çıkar.

⁵⁹ a.g.m., s. 129.

⁶⁰ Danıştay 3. Daire, E. 1989/4241, K. 1991/2649, K.T. 17.10.1991, DD, S. 84-85, s. 137.

⁶¹ *“Tam yargı türlerinden tazminat davalarına yol açan bu tür uyuşmazlıkları vergi uyuşmazlığı içinde saymak mümkün değildir.”* Turmangil, a.g.m., s. 131.

Vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin olarak idare tarafından çıkarılan düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar da vergi yargısının görev alanına girmektedir. Ancak bu düzenleyici işlemlere karşı Danıştay'da dava açılacaktır (Danıştay Kanunu m. 24). Bu durumda dava açma süresi bakımından farklar ortaya çıkmaktadır; *“Televizyon alıcı cihazı üreten kurum, üretimi nedeniyle Bakanlar Kurulunun 8/2823 sayılı Kararı uyarınca yüzde 10 oranında İstihsal Vergisi ödemiştir. Bakanlar Kurulunun, 19.1.1984 günlü ve 18286 Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 84/7622 sayılı Kararın 3 üncü maddesi ile vergi oranının yüzde 20'ye çıkarılmış olduğu görüşüyle uygulanan kaçakçılık cezalı tarhiyat ve bu tarhiyatın dayanağı olan 84/7622 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3 üncü maddesinin iptali istenerek dava açılmıştır.*

(...) 2577 sayılı yasa, davanın açılması gereken mahkemelere göre farklı dava açma süreleri öngörmüştür. İlkece, ilgililerden vergi ve ceza istenen hallerde davanın otuz gün içinde vergi mahkemesinde açılması gerekmektedir. Ancak, 2577 sayılı yasanın 7 nci maddesinin (4) işaretli fıkrasının tanıdığı olanak kullanıldığında davanın Danıştay'da açılması zorunlu olduğundan, dava süresinin altmış gün olması, aynı maddenin (1) işaretli fıkrası gereğidir.”⁶²

Uygulamada, yalnızca vergi yargısını değil, genel olarak idari yargıyı da ilgilendiren bazı aksamalar olmaktadır. Bu da idarenin belli bir alanda kendine verilen yetkiyi başka amaçlar için kullanması sonucu ortaya çıkan hukuka aykırılıkların aynı zamanda bir görev sorunu gibi algılanmasından kaynaklanmaktadır.

Örnek olayda, Sosyal Sigortalar Kurumu Kütahya Bölge Müdürlüğü, Emet ilçesindeki fizik tedavi merkezinin sıcak su ihtiyacının karşılanması amacıyla Emet Belediye Başkanlığı ile sıcak su alımına ilişkin bir protokol imzalamıştır. Emet Belediye Başkanlığı, sıcak su bedelinin tahsili amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanuna dayanarak Sosyal Sigortalar Kurumu Kütahya Bölge Müdürlüğü'ne ödeme emri göndermiştir. Ödeme emrinin iptali için açılan davada, Eskişehir 2. Vergi Mahkemesi “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 1. maddesinde devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil, haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağını öngörüldüğü, özel

⁶² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 1989/14, K. 1990/26, K.T. 9.3.1990, DD, S. 80, s. 117-124.

hukuk ilişkisine dayalı olarak akitten doğan ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerden olmayan sıcak su bedelinin vergi mahkemelerinde dava konusu edilmesinin mümkün olmadığı, ancak adli yargıda dava konusu edilebileceği, idari yargıda dava ikame etme imkanının bulunmadığı” gerekçesiyle görev yönünden red kararı vermiştir.

Temyiz başvurusu üzerine konuyu inceleyen *Danıştay 9. Dairesi* ise, “*Olayda, ödeme emrinin dayanağını teşkil eden alacağın, özel hukuk ilişkisine dayalı olarak (...) doğduğu anlaşılmıştır.*

Bu durumda davanın esas konusu her ne kadar adli yargının görev alanı içine girmekte ise de, belediye akitten doğan bu alacağını adli yargıdaki takip usullerine göre araması gerekirken, 6183 sayılı yasa hükümlerine göre ödeme emri düzenleyip tebliğ etmek suretiyle aradığına göre, mahkemece de konunun bu yasa çerçevesi içinde incelenerek karara bağlanması gerekirken, davanın görev yönünden reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir.” gerekçesiyle Eskişehir 2. Vergi Mahkemesi kararını bozmuştur.⁶³

Doğrudan doğruya vergilendirme işlemi olmamakla birlikte doğurduğu sonuçlar vergi yükümlülüğünü etkileyen işlemler de vergi yargısının görevine girecektir: Sakatlık indiriminden yararlanmak için yapılan başvurunun Maliye Bakanlığı tarafından reddedilmesi üzerine İdare Mahkemesinde açılan dava görev yönünden reddedilerek Vergi Mahkemesine gönderilmiş, Vergi Mahkemesi de, İdare Mahkemesinin davada görevli mahkeme olduğundan bahisle görevsizlik kararı vererek dosyayı Diyarbakır Bölge İdare Mahkemesine göndermiştir. Diyarbakır BİM, “*Vergi Mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi bakımından genel görevli bağımsız mahkemeler olması ve vergi uyuşmazlıklarının sadece vergi ve cezanın tarh ve tahakkukuna ilişkin işlemler dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkları değil de bu işlemleri etkileyen ve bunlarla bağımlı diğer işlemler dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkları da, olayda olduğu gibi sakatlık indiriminden yararlandırılmama işlemi dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlığı da kapsadığından, davayı görüp çözümlemekle görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğuna*”⁶⁴ karar vermiştir.

İlgilinin götürü usulde vergiye tabi olma şartlarını kaybettiği gerekçesiyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesine ilişkin işlemi inceleyen Danıştay’a göre, “*Vergi Dairelerinin idari*

⁶³ Danıştay 9. Daire, E. 1991/2187, K. 1992/2109, K.T. 12.10.1992, DD, S. 87, s. 467-469.

⁶⁴ Diyarbakır BİM, E. 1983/96, K. 1983/136, K.T. 21.3.1983, DD, S. 56-57, s. 30-32.

işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarına karşı açılan davaların görülüp çözümlenmesi görevi, 2576 sayılı (yasanın) 6 ncı maddesinin (a) bendi hükmü gereği vergi mahkemelerine aittir. Bu hükme dayanılarak idarenin tarh, tahakkuk ve tahsil dışında kalan ancak idari işlem niteliğinde olduğundan kuşku duyulamayacak işlemlerinin davaya konu edilemeyeceklerinin kabulü mümkün değildir.”⁶⁵

Buna karşılık dava konusu olamayacak hazırlık işlemi niteliğindeki işlemler için, yükümlü üzerinde hukuksal sonuç doğurmadığından önkoşullar yönünden red kararı verilmektedir. Danıştay, “Yükümlünün mal alım ve sayımı yapmadan düzenlediği faturalardan aldığı komisyonların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi uyarınca ticari kazanç olduğu, elde edilen gelire karşılık 2.008.200.- lira katma değer vergisinin beyan dışı bırakıldığı yolunda düzenlenen (...) inceleme raporunun” iptali istemiyle açılan davayı “idarenin tek taraflı tasarrufuna dayanılarak düzenlenen vergi inceleme raporunun icrai niteliği haiz kesin ve yürütülmesi gerekli işlemlerden olmadığı” gerekçesiyle reddeden mahkeme kararını onamıştır⁶⁶.

Vergi Usul Kanununda öngörülen bazı para cezalarının da vergi mahkemelerinin görev alanında olmadığı kabul edilmiştir: Danıştay, Gümrük Kanununun gümrükte beyan ile muayene arasındaki fark için uygulanacak 146. maddesine dayanılarak kesilen para cezasının iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözüm yerinin vergi mahkemeleri olmadığı sonucuna varmıştır⁶⁷.

V - Sonuç

Devlet iktidarının sınırlanması fikrinin/ kültürünün yerleşmesinde vergilendirme ilişkisinin önemli katkısı olmuş ve açılan bu yolda anayasa hukuku ve idare hukuku doğmuş, gelişmiş ve bugünkü konumuna erişmiştir. Tarihin önemli dönemeçlerinin ürünü olan belgelerde, vergilendirme yetkisine ilişkin açık hükümlere yer verilmesi, vergilendirme ilişkisinin devlet - birey ilişkilerinin belirlenmesi açısından taşıdığı önemi açıkça ortaya koymaktadır.

⁶⁵ Danıştay 4. Daire, E. 1990/1315, K. 1992/2632, K.T. 16.6.1992, DD, S. 87, s. 256-259.

⁶⁶ Danıştay 9. Daire, E. 1992/2790, K. 1993/78, K.T. 13.1.1993, DD, S. 88, s. 441-442.

⁶⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 1992/143, K. 1993/67, K.T. 30.4.1993, DD, S. 88, s. 135-140.

Kayaçağlayan

1961 Anayasası'nda olduğu gibi, 1982 Anayasası'nda da vergi yargısına yer verilmemiştir. Bu çerçevede, Anayasanın idarenin yargısal denetimine ilişkin hükümleri ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme işlemlerinin de özünde taşıdığı idari nitelik göz önüne alınarak ve yine Anayasanın belli düzenlemeler itibarıyla kanuna bıraktığı konulara da dikkat etmek suretiyle, bugün Türkiye'de vergi yargısının bağımsız bir dal olarak kurulmadığını ve idari yargı içinde yer aldığını ifade etmek mümkündür.

2575, 2576 ve 2577 sayılı yasalarla ülkemizde *idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi* benimsenmiştir. Bu nedenle vergi yargısının, genel idari yargıyla birçok ortak noktası olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Her iki organ da idarenin işlemlerinin yargısal denetimini ve hukuka bağlılığını sağlayan, bu anlamda hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmeye çalışan, hukuk devleti ilkesini koruyan ve derinleştiren organlardır. Bu yeni modelde Danıştay, Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri olmak üzere üç yargı organı yer almaktadır. Ancak öngörülen sistem iki derecelidir.

Genel idari yargıyla sıkı ilişkileri olan vergi yargısının görev alanının belirlenmesi bir anlamda maddi açıdan idari nitelik taşıyan uyuşmazlıkların konu itibarıyla yargı organları arasında paylaştırılmasıyla ilgilidir. Bu nedenle de uygulamada sıkıntıların doğduğuna işaret edilmek gerekir.

Doktrinde, adli yargı içinde bir tür ihtisas mahkemesi olarak görev yapan ticaret mahkemesinin konumu ile idari yargıda özel görevli ve bir ihtisas mahkemesi olarak nitelenebilecek olan vergi mahkemesinin konumunun tümüyle aynı olduğuna işaret edilmekteyse de, idare ve vergi mahkemelerinin herhangi birinde açılan bir davanın, kendi görev alanına girmediği kanısında olan mahkeme davanın *her aşamasında, re'sen* görevsizlik kararı verebileceği gibi, taraflar da davanın her aşamasında görevsizlik itirazında bulunabileceğinden ve davanın görevli olmayan mahkemede açılması hükmün bozulması için yeterli olduğundan idare ve vergi mahkemeleri arasındaki ilişki bir görev ilişkisidir.

Vergi davaları, kamu gücünü kullanan ve üstün iradesiyle bireylerin hukuksal durumlarında tek yanlı olarak değişiklikler yapabilen idarenin kamu gelirlerinin sağlanması amacıyla kullandığı bu gücün hukuksal sınırlarının saptanması ve idarenin hukuk sınırlarına çekilmesi amacına yönelik olarak kullanılabilen idari yargının bir aracıdır. Bu nedenle de hukuk devleti ilkesinin ve idarenin hukuka bağlılığının sağlanması işlevini yerine getirmektedir. Ancak bu arada, vergi davalarında ilgilinin kişisel hakkının korunmasının baskın olmasa bile ön planda görülebildiği de saptanmalıdır. Bu durumda vergi davalarının konusunu kamu gücünün belli konular açısından kullanılmasına ilişkin işlemler oluşturmaktadır.

Türk Hukukunda Vergi Yargısı ile İdari Yargı
Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı

Vergi davasının kuramsal niteliğine ilişkin olarak, bu davanın tam yargı davası, iptal davası, kendine özgü bir dava ve karma nitelikli bir dava türü olduğu savunulmakta, karma nitelikli dava türünü savunanlar da sorunu iptal ve tam yargı davası ekseninde değerlendirip birini esas tutarak diğerinden de unsurlar içerdiğini belirtmektedirler. Danıştay kararlarında da vergi davaları iptal ve tam yargı davalarına benzetilmekte ve bu doğrultuda kararlar verilmektedir.

KAYNAKÇA

- Aliefendioğlu, Yılmaz,** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Yargısı Dergisi, s. 10, Ankara, 1993.
- Aliefendioğlu, Yılmaz,** Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- Aliefendioğlu, Yılmaz,** “Vergi Yargısı ve Sorunları”, DD, S. 32-33, s. 141.
- Azrak, Ülkü,** II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara, 1993.
- Çağan, Nami, Öncel, Muallâ, Kumrulu, Ahmet,** Vergi Hukuku, 3. Bası, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- Duran, Lütfi** “İdari Yargı Adlileşti”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl 3, S. 1-3 (1982).
- Eroğul, Cem,** Anatüzeze Giriş, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1993.
- Göze, Ayferi,** Siyasal Düşünceler ve Yönetimler, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- Gözübüyük, Şeref,** Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 1993.
- Günday, Metin,** İdare Hukuku Dersleri, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1996.
- Kapani, Münci,** Kamu Hürriyetleri, Yetkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara, 1993.
- Kırbaş, Sadık,** Vergi Hukuku, Gazi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 1987.
- Kumrulu, Ahmet G.,** Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Ankara, 1989 (Teksir).
- Kumrulu, Ahmet G.,** “Vergi Yargısının Görev Alanı”, 11.5.1989 tarihinde Danıştay Sempozyumuna sunulan bildiri özeti.
- Kuru, Baki, Yılmaz, Ejder, Arslan, Ramazan,** Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 3. Bası, Ankara, 1995.
- Özay, İl Han,** Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 1996.
- Özbudun, Ergun,** Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 1989.
- Poggi, Gianfranco,** Çağdaş Devletin Gelişimi, Çev. Şule Kut, Binnaz Toprak, Hürriyet Vakfı Yayınları, İstanbul, 1991.
- Sancar, Mithat,** Devlet Akli Kıskaçında Hukuk Devleti, İletişim Yayınları, Ankara, 2000.

- Sancar, Mithat,** Hukuk Devleti: Kavramsal Bir Çerçeve, *Birikim*, Şubat 1996, s. 35 - 43.
- Sancar, Mithat,** İnsan Hakları Açısından 1982 Anayasası, *Amme İdaresi Dergisi* içinde, C. 25, S. 2, Ankara, 1992.
- Sander, Oral,** Siyasi Tarih- İlkçağlardan 1918'e Kadar, İmge Yayınevi, Ankara, 1992.
- Siedentopf, Heinrich,** The Principle of the Rule of Law, *The Rule of Law in Public Administration: The German Approach* içinde, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung, 2. Baskı, 1993.
- Soysal, Mümtaz,** Anayasanın Anlamı, Gerçek Yayınevi, 6. Basım, İstanbul, 1986.
- Tanör, Bülent,** İki Anayasa (1961-1982), 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1991.
- Tanör, Bülent,** Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, Hukuki Boyutlar, 1. Cilt, 2. Baskı, BDS Yayınları, 1991.
- Teziç, Erdoğan,** Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 1991.
- Turmangil, Civan,** "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", AÜHFD, Yıl 1982-1987, C. XXXIX, S. 1-4.
- Tütengil, Cavit Orhan,** Montesquieu/ Siyaset ve İktisat Açısından Bir Yaklaşım, Cem Yayınevi, İstanbul, 1977.
- Zabunoğlu, Yahya K.,** İdari Yargı Hukuku Dersleri, 72 Teksir- Daktilo-Fotokopi, Ankara, 1982.