

## BÖLÜM 6

# YARGISAL PERSPEKTİFTEN VERGİ İTİRAZ VE TEMYİZ KOMİSYONLARI: TÜRK VERGİ YARGISI TARİHİNE DAİR KISA BİR DEĞERLENDİRME

Çağrı Alihan ÇELİK, Hamza KAHRİMAN<sup>1</sup>

### ÖZET

Türkiye'de 1982 yılı öncesinde bazı vergi uyuşmazlıkları vergi itiraz ve temyiz komisyonları tarafından çözümleniyordu. Bu komisyonlar tipik bir mahkemede bulunması gereken birtakım güvence ve özellikleri tam manasıyla taşımamaktaydı. Bunlar: bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hükümdür. Bu bölümde bu komisyonların tipik bir mahkeme olup olmadığı hususuna, anılan güvence ve özellikler bağlamında, odaklanılmaktadır. Bu komisyonların Nijerya'da faaliyet gösteren bir benzeri bu bölüm kapsamında incelenmektedir.

1



**Lisans:** Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası (*License: Creative Commons Attribution 4.0 International*) (CC BY 4.0).

**Açık Erişim / Open Access.**

**DOI (kitap):** <https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219>

**Tavsiye Edilen Atıf / Recommended Citation:**

Çelik, Ç. A. ve Kahrıman, H. (2025). Yargısal perspektiften vergi itiraz ve temyiz komisyonları: Türk vergi yargısı tarihine dair kısa bir değerlendirme. H. Kahrıman ve H. Bay (Ed.), *Vergi sisteminde dönüşüm: Hukuki uyuşmazlıklar, aflar ve yeni vergi düzeni* içinde (ss. 165–183). Turkuaz Yayınları.  
<https://doi.org/10.63127/tuaz.by.219.c161>

**Anahtar Kelimeler:** Vergi itiraz ve temyiz komisyonları, Bağımsızlık ve tarafsızlık, Kesin hüküm.

## **TAX OBJECTION AND APPEALS COMMISSIONS FROM A JUDICIAL PERSPECTIVE: A BRIEF EVALUATION ON THE HISTORY OF TURKISH TAX JUDICIARY**

### **ABSTRACT**

In Türkiye, certain tax disputes were resolved by tax objection and tax appeal commissions before 1982. These commissions did not fully possess certain guarantees and characteristics that should be present in a typical court. These are: independence, impartiality, and final judgment. This chapter focuses on whether these boards are typical courts in the context of the aforementioned guarantees and characteristics. A similar commission operating in Nigeria is also examined within the scope of this chapter.

**Keywords:** Tax appeal and review commissions, Independence and impartiality, Res judicata.

## **1. Giriş**

Devletin üç temel kuvvetinden birisi olan yargı, çoğu zaman soyut normlar üzerinden tartışılır; oysa somut hukuk düzenlerinde “yargı” denen şey, etten kemikten kurumlar, belli statüye sahip kişiler ve gündelik hayatı doğrudan etkileyen kararlar üzerinden vücut bulur. Yargısal fonksiyonun sınırları ile idarenin uyuşmazlık çözme kapasitesi arasındaki çizgi, özellikle modern refah devletlerinde giderek daha geçirgen hâle gelmiştir. İdarenin, uyuşmazlıkları çözmek üzere donatıldığı yetkiler, kimi zaman bir mahkemenin kararına son derece benzeyen tasarruflar üretmekte ve “ne zaman gerçekten yargı kararından söz ederiz?” sorusunu kaçınılmaz kılmaktadır.

Yargı fonksiyonunun kimliğini belirleyen unsurlardan bazıları olan bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hüküm kavramları yalnızca teorik düzlemde değildir; bunlar, somut kurumlar üzerinden hayata geçmediğinde, ortada tipik bir yargı kararı ve yargılama olmadığı yönünde bir netice ortaya çıkar. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) 6. maddesinde yer alan adil

yargılanma hakkına ilişkin anılan kavramlar/güvenceler bir kararın oluşumu aşamasında yoksa gerçek manada bir yargılamadan da söz edilemez.

Bu çalışmada, vergi itiraz ve temyiz komisyonları bünyesinde ve faaliyetinde anılan güvencelerin varlığına dair bir değerlendirme yapılacaktır. Bu çerçevede öncelikle anılan güvencelere değinilecek, ardından vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının kuruluş nedeni aktarılacaktır. Sonrasında bu komisyonlar ve güvenceler özelinde birtakım tartışmalara ve açıklamalara yer verilecektir. Son bölümde ülkemiz vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına benzer bir örnek olan Nijerya Tax Appeal Tribunal (TAT) üzerinde durulacaktır.

## **2. Yargı İşlevinin Kimliği Olarak Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Kesin Hüküm**

Mahkemeler ve yarı-yargısal faaliyet gösteren organlar aracılığı ile yürütülen idari yargılama, modern devletlerin yargı mekanizmasında hem yaygın bir olgu hâline gelmiş hem de vazgeçilmez bir araç niteliği kazanmıştır. Refah devleti anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte devlet, yalnızca kişiler arasında refah ve fayda dağıtımını amaçlayan değil; aynı zamanda insan davranışlarına yönelik çeşitli düzenlemeler ve müdahaleler öngören bir yapıya bürünmüştür. Bu durum idari makamların ve yargı organlarının önemini artırmıştır. İdari uyuşmazlıkları çözen yargı yerleri ve idari makamlar; yapı, işlev ve çözdükleri uyuşmazlıkların niteliği bakımından ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Anglo-Sakson hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde idari yargılama ile adli yargılama koordineli biçimde yürütülür ve bu faaliyetin amaçlarından biri idari organların işlemlerinin etkin biçimde denetlenmesidir. Buna karşılık Kıta Avrupası sistemlerinde, genel olarak ayrı ve müstakil bir idari yargı düzeni yer alır. Fransa'daki Conseil d'État buna tipik bir örnektir. Anglo-Sakson sisteminde ise örgütlenme yapısı farklı olmakla birlikte, ilgili idari iş ve işlemlerin hukuki denetimi yapılmakta; bu denetimde yetki aşımı, hukuki hata, usul şartlarının uygulanmaması veya temel hukuki ilkelere sapma gibi ölçütler dikkate alınmaktadır<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Vibhute, K. I. (1987). Administrative Tribunals and the High Courts-A Plea for Judicial Review. Journal of the Indian Law Institute, 29(4), 524–546, pp.524-525.

Yukarıda sayılan sistemlerden hangisine dâhil olursa olsun, bir mahkemenin tipik bir mahkeme olarak kabul edilmesi ve en azından asgari düzeyde güvencelerle donatılmış bir yargılama yapabilmesi için belirli özellikleri taşıması gerekir. Bu nitelikler sağlandığında günümüzde temel bir insan hakkı olarak kabul edilen adil yargılanma hakkı da güvence altına alınmış olur. Diğer bir ifadeyle tipik bir mahkemede bulunması gereken bazı güvenceler ve özellikler o mahkemeyi gerçek bir yargı merci haline getirmekte ve yapılan yargılamayı da adil ve etkin kılmaktadır. Bu güvencelerden ikisi bağımsızlık ve tarafsızlıktır ve adil yargılama hakkının birer parçasıdır. Bunlar AİHS’de de yer almaktadır.

AİHS’de düzenlenen adil yargılanma hakkı, uyuşmazlıkların bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından çözümlenmesini gerektirir. Bu hak hem ceza davalarında hem de medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklarda uygulanır. Bağımsızlık ve tarafsızlık güvenceleri birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Yürütmenin etkisinden bağımsız olmayan bir yargı yerinin, yürütmenin taraf olduğu bir uyuşmazlıkta tarafsızlık göstermesi çoğu durumda mümkün değildir. Böyle bir durumda adil yargılanma hakkından söz etmek mümkün olmaz. Üstelik gerçek bir bağımlılık veya yanlılık olmasa bile, makul ve objektif bir şüphe doğması hâli de AİHS’nin 6. maddesinin ihlal edildiği sonucunu doğurabilir<sup>3</sup>.

Adil yargılanma hakkı kapsamında bağımsız ve tarafsız mahkemelerin varlığı, idari yargı yerleri ve vergi yargısı bakımından da kritik önemdedir. İdari itiraz yerlerinin bağımsız mahkemelerce denetlenmemesi ve tipik yargılama yetkisini aşan kararlar vermesi durumunda hukukun üstünlüğü ilkesi zedelenir. İtiraz mercileri aracılığıyla idari işlemlerin denetimi ve adaletin sağlanması elbette olumlu karşılanacak bir yaklaşımdır; ancak adaletin tam anlamıyla sağlanabilmesi için bu itiraz mercilerinin de bağımsız mahkemelerin denetimine tabi olması gerekir. Bu denetim ancak belirli mahkemeler veya yüksek mahkemeler tarafından etkin biçimde gerçekleştirilebilir<sup>4</sup>. Bu mahkemelerce yapılacak denetimin de bağımsız ve tarafsız bir organizasyon yapısı içinde yürütülmesi zorunludur.

---

<sup>3</sup> Harris, D., O’Boyle, M., & Warbrick, C. (2021). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (Çev. Ulaş Karan ve Mehveş Bingöllü). Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s.422.

<sup>4</sup> Vibhute, p.546.

Bir mahkemenin bağımsız ve tarafsız olması yaptığı yargılamayı tam manasıyla tipik bir yargılama haline getirmez. Belirli ölçüde kesin hüküm içeren ve nihai sonuç doğuran kararlar da verebilmelidir. Bunun yanında, yargı yerleri arasındaki ilişki nedeniyle bir yargı yerinin verdiği karar diğerinin denetimi veya incelemesi altında olabilir. Genellikle üst derece yargı yerlerinin gerçekleştirdiği bu işlev kararı incelenen yargı yerinin hükmünün kesin hüküm niteliğini etkilemez. Sadece hükmün kesinleşmesi biraz ötelenmiş olur. Fakat hüküm hala hukuk âlemi ile maddi dünyada sonuç doğurmaya muktedirdir.

Kesin hüküm verme yetkisine sahip olmayan bir makamın kararları yargı kararı niteliği taşımaz. Bu ifade, yargı fonksiyonunun özünü oluşturan bağlayıcılık ve kesinlik unsurlarının varlığını zorunlu kılan klasik yargılama teorisinin temel bir sonucudur. Zira kesin hüküm, uyuşmazlığın taraflar açısından hukuken tartışmaya kapalı hâle gelmesini, devletin yargısal otoritesi tarafından nihai bir çözüme kavuşturulmasını ve bu çözümün başka bir merci tarafından değiştirilememesini ifade eder. İdarenin farklı organları çeşitli yöntemlerle uyuşmazlık çözebilir; ancak bu kararlar kesin hüküm oluşturmaz ve ilgililer tarafından yargı yoluna taşınabilir. Bu tür idari çözüm yolları, her ne kadar pratik ve hızlı bir değerlendirme sağlasa da bireyin yargı mercilerine erişim hakkını ortadan kaldırmadığı ve kararların hukuki denetime tabi olmasını engellemediği için, özünde idari faaliyet niteliğini korur. Rekabet Kurulu, RTÜK, SPK gibi düzenleyici ve denetleyici konumda olan otoritelerin kararları da bu niteliktedir. Bu kurumlar, belirli ölçüde bağımsızlık ve uzmanlaşma derecesine sahiptirler ve bazı durumlarda yargısal usullere benzer şekilde delil incelemesi, karşı tarafın dinlenmesi ve gerekçeli karar yazımı gibi süreçler işletirler. Ancak verdikleri kararların kesinlik taşıması ve yargı denetimine açık olması sebebiyle bu kurumların gerçek anlamda yargısal bir fonksiyon icra ettiği ifade edilemez. Bu organlar belli ölçüde bağımsızlık ve tarafsızlık kıstaslarını sağlasa da kararlarının kesin hüküm niteliği taşıması nedeniyle, çözümleme faaliyetleri yargısal faaliyet olarak kabul edilemez. Bu nedenle söz konusu organların yetkisi, yargısal değil, düzenleyici ve idari nitelikte bir uyuşmazlık çözme yetkisi olarak değerlendirilmekte; bu da erkler ayrılığı ilkesi çerçevesinde idarenin

yargı yetkisini kullanamayacağına ilişkin anayasal sınırların bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>5</sup>.

Anlatılanlara ek olarak, yargısal karar, özel bir sürecin sonunda verilen ve gerekçeli olması zorunlu olan karardır. Bu süreç, yalnızca maddi olguların değerlendirilmesini içermez. Aynı zamanda tarafların iddia ve savunmalarının karşılaştırılmasını, hukuki normların somut olaya uygulanmasını ve bütün bunların sonucunda hukuk tekniğine uygun, denetlenebilir ve şeffaf bir gerekçenin oluşturulmasını da içerir. Kurul hâlinde çalışan mahkemelerde karar, birden fazla hâkimin ortak iradesiyle verilir ve üst derece yargı yerlerinin denetimine tabidir. Bu durum, yargısal kararların sadece bireysel hâkim görüşünü değil, yargı organının kolektif aklını temsil ettiğini ve denetim mekanizmaları sayesinde hataların giderilebildiğini gösterir. Yargısal kararın bağlayıcılığı ve kesin hüküm niteliği, onu idari kararlar karşısında üstün kılar. Bu üstünlük, hukuk düzeninin istikrarını sağlama, uyuşmazlıkların nihai şekilde çözülmesini güvence altına alma ve devletin yargı tekeline dayanan otoritesini somutlaştırma açısından merkezi bir rol oynar. Erkler ayrılığı ilkesi gereğince bir ülkede yargı kararları ilgili konudaki nihai ve bağlayıcı kararlardır. Dolayısıyla yargı organlarının kararlarına yüklenen bu nihai ve kesin nitelik, sadece teorik bir farklılık yaratmakla kalmaz; uygulamada bireylerin hak arama özgürlüğünün güvence altına alınması, idarenin hukuk içinde tutulması ve hukuki güvenliğin sağlanması bakımından vazgeçilmez bir işlev görür<sup>6</sup>.

Yukarıda bir yargı merciinde ve yapılan yargılamada bulunması gereken birtakım güvenceler/kavramlar teorik olarak açıklanmıştır. Özetle, günümüzde kabul gören ve bir mahkemenin ve yapılan yargılamanın barındırması gereken özelliklerden üçü bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hüküm verebilme yetkidir. Bunların olmadığı durumda güncel anlayış nazarında tipik bir yargılamadan söz edilemeyeceği gibi adil yargılama hakkının sağlandığından da bahsedilemeyecektir.

---

<sup>5</sup> Gözler, K. (2021). Türk Anayasa Hukuku. 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayın ve Dağıtım, s.1157.

<sup>6</sup> Kaboğlu, İ. Ö. (2021). Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar). 16. Baskı, Güncelleştirilmiş ve Sadeleştirilmiş, Legal Yayıncılık, İstanbul, s.139.

### 3. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Ortaya Çıkış Nedeni

Bir yargı yerinin veya itiraz makamının oluşturulması hem teorik hem de pratik temellere dayanır. Yeni ortaya çıkan bir uyuşmazlık tipi için özel uzmanlık mahkemelerinin kurulması, var olan ve çözümü nispeten daha basit uyuşmazlıkların ise genel görevli mahkemelere bırakılması ya da hızlı ve masrafsız çözümler üretmek amacıyla oldukça basit prosedürlere sahip itiraz mercilerinin oluşturulması bu gerekçelere örnek gösterilebilir. Bu tür yapılanmalar ülkeden ülkeye farklılık gösterir.

Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde, 1924 tarihli kanun ile yürütmenin içinde yer alan Vergi İtiraz Kurulu (The Board of Tax Appeals) kurulmuştur. Bu kurulun oluşturulmasının temel nedeni, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme mekanizması sağlamaktır. Vergi idaresinin bir işlemi değerlendirip vergi borcunun doğduğuna kanaat getirmesi sonrasında bu değerlendirme ve kanaatin denetlenebilmesi için ayrı bir itiraz mercii oluşturulmuştur. Bu ihtiyacın ortaya çıkmasının bir diğer nedeni de Bakanlık uygulamalarına duyulan memnuniyetsizliktir. Çünkü ilgili dönemde, uyuşmazlığı çözmekle görevli olan kişi aynı zamanda vergi tahsil etmekle de yükümlüydü ve bu durum mükellef aleyhine, devlet lehine sonuçların doğmasına yol açıyordu. Mükellef, Bakanlık yetkilisini ikna edemezse vergiyi ödemek ve iadesi için dava açmak zorunda kalıyordu. Böylece uyuşmazlığın yargısal çözümü çoğu kez tahsil sonrası gerçekleşebiliyordu<sup>7</sup>. Kurulun adı daha sonra ABD Vergi Mahkemesi (U.S. Tax Court) olarak değiştirilmiş; isim değişikliği sonrasında bir süre yürütme içinde faaliyet göstermeye devam etmiş ancak ardından yürütme ile bağıni ortadan kaldıran düzenlemeler getirilmiştir. Son olarak mahkemenin ve üyelerinin bağımsızlığı yasal güvenceye bağlanmıştır. Günümüzde bu mahkeme yürütmeden bağımsız bir yargı organıdır ve ülkenin vergi idaresinin kararlarına karşı başvurulacak temel mercidir<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Siefkin, F. D. (1928). Procedural Methods of The Board of Tax Appeals. American Bar Association Journal, 14(7), 365–369, p.365.

<sup>8</sup> Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mahkemesi Tarihi: <https://www.ustaxcourt.gov/history/> (Erişim Tarihi: 01.11.2025).

Görüldüğü üzere çağdaş anlamda bir mahkeme olarak faaliyet gösteren ve kuruluşunda esasen itiraz mercii niteliği taşıyan bu yapının oluşturulması belirli ihtiyaçlara dayanmakta, zamanla gelişen yargı sistemi ve hukuk anlayışı çerçevesinde yeni özellikler kazanarak bugünkü hâline evrilmiş bulunmaktadır. Ülkemiz açısından da günümüzde faaliyet gösteren vergi mahkemelerinin temeli, geçmişteki vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına dayanmaktadır.

## 4. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Tarihçesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi ile ilgili olarak çeşitli ülkelerde farklı farklı ifadelerle görmekteyiz. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile İngiltere’de “Financial Jurisdiction” ya da “Fiscal Jurisdiction” terimleri kullanılırken, Almanya’da “Finanziellgerichtbarkeit” veya “Steuerjustiz”, Fransa’da ise “La Jurisdiction Financiere” yahut “La Jurisdiction Fiscale” gibi terimler kullanılmaktadır. Ülkemizde ise vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları ifade edilirken, “mali yargı”, “vergi yargısı” ve “vergi mahkemeleri” gibi terimler tercih edilmektedir<sup>9</sup>.

Bu kavramlardan birisi olan mali yargı kavramı, vergi yargısı kavramına göre daha geniş anlam barındırmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi yargısı kavramı, mali yargı kavramına kıyasla daha dar bir anlama sahiptir. Mali yargı kavramı, devletin tüm gelir ve gider kanunlarından doğan uyuşmazlıkların çözüm yollarını kastederken; vergi yargısı, sadece vergilere ilişkin itilafların çözümüne ilişkin süreçleri ifade eder<sup>10</sup>.

Ülkemizde vergi yargısı organlarının tarihsel gelişimi Osmanlı Dönemi ve Cumhuriyet Dönemi olmak üzere iki ana döneme ayrılarak incelenebilir. Osmanlı’da bugünkü manada “vergi yargısı” sisteminden ancak Tanzimat Dönemi ile bahsetmek mümkün hale gelmiştir. Tanzimat Dönemi’nde çıkarılan 1864 tarihli Teşkil-i Vilayet Nizamnamesi ile devletin vergilendirme işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözülmesinde İdare

---

<sup>9</sup> Aksoy, Ş. (1999). Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 5.

<sup>10</sup> Arslan, M. (2021). Vergi Hukuku, Nobel Akademik Yayıncılık, 10. Basım, Ankara, s. 355.

Meclis'leri görevli kılınmıştır. Bu oluşum, yargı benzeri faaliyet gösteren bugünkü idari yargı mercilerinin temelini oluştursa da bu kurulların kararlarının merkezî onayı ile geçerlilik kazanması, bu kararlara tam bir yargısal vasıf kazandırmamıştır<sup>11</sup>.

1868 tarihinde Fransız sisteminin etkisi ile bugünkü Danıştay'ın temelini oluşturan Şûra-i Devlet Nizamnamesi ile Şûra-i Devlet kurumu kurulmuş ve bugünkü anlamda ilk vergi yargısı teşkilatı ortaya çıkmıştır. Şûra-i Devlet'in kurulmasından sonra her bir vergi türü için çeşitli yasal düzenlemelerle özel bir vergi yargısı oluşturulmuştur<sup>12</sup>. Dolaysız vergilere ilişkin uyuşmazlıklar il ve ilçe meclislerinde incelenmiştir. İl meclisleri birinci derece, ilçe meclisleri ise ikinci derece merciler olarak görevlendirilmiştir. Bu mercilerin kararlarına karşı ise Danıştay'a temyiz başvurusu hakkı tanınmıştır<sup>13</sup>. Kanunlarda hakkında herhangi bir çözüm mercii bulunmayan uyuşmazlıklar ve dolaylı vergilere ilişkin itilaflarda görevli yargı mercii adliye mahkemeleri olarak belirlenmiştir<sup>14</sup>.

Özetle, ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının hangi mercilerce çözümleneceği konusunda Cumhuriyet döneminde, 1939 yılında çıkarılan 3692 sayılı Kanun'a kadar, belli esas ve ilkelere bağlanmış bir mali yargı sisteminden bahsetmek pek mümkün değildir<sup>15</sup>.

Cumhuriyet Dönemi'nde ilk kez 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile bu kanundan doğan uyuşmazlıklara bakmakla görevlendirilmiş olan Vergi itiraz ve temyiz komisyonları kurulmuştur. Bu kanunla iki yargı merci kurulmuştur. Bazı şehirlerde birinci derece yargı mercii olarak "Muvazzaf İtiraz Komisyonu" adında komisyonlar ile Ankara'da "Vergiler Temyiz Komisyonu" adıyla ikinci derece bir yargı mercii oluşturulmuştur. İlk oluşturulduklarında bu komisyonlar sadece Kazanç Vergisi Kanunu'ndan kaynaklı itilaflara bakmakla görevlendirilmiştir. Ancak zaman içinde çeşitli tarihlerde çıkarılan vergi kanunlarından kaynaklı uyuşmazlıklarda da bu

---

<sup>11</sup> Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2010). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, s. 21.

<sup>12</sup> Aksoy, s. 37

<sup>13</sup> Tosuner & Arıkan, s. 21.

<sup>14</sup> Aksoy, s. 38.

<sup>15</sup> Karakoç, Y. (1995). Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, s.47.

komisyonlar yetkili kılınmıştır. Örneğin, aynı yıl çıkarılan 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile 1931 yılında çıkarılan 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu ilişkin uyuşmazlıklara bu komisyonlara bakmaktaydı<sup>16</sup>. Ancak tüm bu çabalara rağmen, vergi yargısı alanında tam bir düzen kurulamamıştır. Modern anlamda düzenleme yukarıda da ifade edildiği gibi, 1939 yılında çıkarılan 3692 sayılı Kanun’la mümkün olabilmıştır<sup>17</sup>.

3692 sayılı Kanun, gümrük ve pul vergileri dışındaki tüm vergilere ilişkin itirazlara bakma görevini vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına vermiş ve bu komisyonların kuruluş şekillerinde değişikliğe gitmiştir<sup>18</sup>. İtiraz komisyonları Muvazzaf ve Gayrimuvazzaf olarak ikiye ayrılmıştır. Adında anlaşılacağı üzere belli il ya da bölgelerde daimî surette görev yapan muvazzaf komisyonlarına ilave olarak, bina ve arazi vergileri gibi nispeten basit vergilere ait uyuşmazlıkları çözmek ve böylece muvazzaf komisyonların asıl işlerinin engellemesinin önlemek gayesi ile gayrimuvazzaf itiraz komisyonları kurulmuştur<sup>19</sup>.

Vergiler Temyiz Komisyonu, Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu’na dayanarak, Ankara’da kurulmuştur. Bir başkan ile yedi daireden oluşan ve her bir dairesinin vergi türü ve/veya illere göre iş bölümüne sahip olduğu bu komisyonun başkan ve üyelerinin tayin, terfi, atama gibi işlemleri, muvazzaf itiraz komisyonu başkan ve üyelerinin tabi olduğu usullere göre oluşturulmuştur<sup>20</sup>.

1950 yılında çıkarılan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu çeşitli kanunlardaki dağınık hükümleri biraraya toplamış, fakat 3692 sayılı kanunla kurulmuş olan bu komisyonların yapısına ilişkin bir değişiklik getirmemiştir. Aynı yıl çıkarılan ve 2996 Sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifesi Hakkında Kanun’u değiştiren, 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu, yine itiraz komisyonlarının muvazzaf ve gayrimuvazzaf olmak

---

<sup>16</sup> Çağan, N. (1971). Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 28(1-4), 183-204, ss.184-185.

<sup>17</sup> Aksoy, s. 38.

<sup>18</sup> Karakoç, ss.49-50.

<sup>19</sup> Turgay, R. (1964). Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu, Maliye Enstitüsü Konferansları (Sekizinci Seri), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No:147, s.179.

<sup>20</sup> Aksoy, s. 44.

üzere iki şekilde kurulacağını ve ihtiyaca göre bir bölgede birden fazla itiraz komisyonu kurulabileceğini belirtmiştir<sup>21</sup>.

Vergi itiraz komisyonlarının verdiği kesin kararlar ile vergi temyiz komisyonunun kesin kararlarına karşı Danıştay’a başvuruluyordu. Danıştay kararları kesinleşmeden önce taraflar, Danıştay Kanunu’nun 96. maddesinde sayılan durumların bulunması halinde “muhakemenin iadesi”, 98 maddesindeki durumlar için “kararın düzeltilmesi” ve 101. maddesi hükmüne göre müphem ve birbirine zıtlık durumlar ifade eden haller için “tavzih-i karar” talebinde bulunabilmekteydi<sup>22</sup>. 1982 yılına kadar vergi yargısı, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay’dan oluşan bu üçlü yapıdan oluşmuş ve 1926 yılından 1982 yılına kadar, 57 yıl süreyle uygulanmış bir örgütlenme modeli olmuştur<sup>23</sup>.

Bu komisyonların kuruluş amacı, o dönemde vergi uyuşmazlıklarını Danıştay’a gitmeden önce inceleyen bir yargı yeri oluşturmak ve mükelleflerin vergilendirme işlemlerine karşı basit şekilde başvuru yapabilmesine imkân tanımaktır. Belirli tutarın altındaki uyuşmazlıkların komisyonlarda kesinleşmesi ile de süreci kısaltmak ve daha az masraflı ve hızlı bir çözüm sunmak da diğer bir amaçtır. Bu amaçlarla kurulan komisyonlar tipik bir yargı yerinde bulunması gereken özellikler ve daha önce sözü edilen güvenceleri belli ölçüde taşımamaktadır. Çalışmanın konusunu bu komisyonların tipik birer mahkeme olup olmaması hususu ve bu hususun belirli yargısal güvenceler ve özellikler bağlamında incelenmesi oluşturduğundan, komisyonlarla ilgili yapılan açıklamalar bu aşamada yeterli görülmektedir.

## **5. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları’nın Tipik Birer Mahkeme Olup Olmadığına Dair Değerlendirme**

Genel anlamda bir mahkemede bulunması gereken bazı güvenceler ile özelliklerin ifade edildiği kısımdaki bilgiler ışığında, vergi itiraz ve temyiz

---

<sup>21</sup> Karakoç, s. 51.

<sup>22</sup> Aksoy, s. 44.

<sup>23</sup> Karakoç, s. 51.

komisyonlarının tam anlamıyla tipik bir mahkeme olup olmadığı bu çerçevede değerlendirilebilir.

Bu noktada, belirli yasal düzenlemeler ile bir merciin hangi şartlarla yargı organı olarak kabul edilebileceği hususunun irdelenmesi gerekmektedir. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının bazı üyeleri idare tarafından atandığından tam manasıyla bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri olup olmadığı sorusu akla gelmektedir.

1961 Anayasası'nın gerekçesinde, bir merciin yargı organı sayılabilmesi için yargısal usul uygulamasının yanında üyelerinin hâkim niteliğini haiz olması gerektiği belirtilmiş, bu nedenle vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının tam bir yargı organı sayılamayacağı ifade edilmiştir<sup>24</sup>. Bu açıdan, bazı komisyonların üyelerinin idare tarafından atanması ve hâkim statüsüne sahip olmamaları, bu komisyonların tipik bir mahkeme olarak kabul edilmesini güçleştirmektedir. Ayrıca bir yargı yerinin AİHS'nin 6. maddesi bağlamında bağımsız kabul edilip edilemeyeceği değerlendirilirken, üyelerin atanma şekli ve kurumun bağımsız bir görünüm sergileyip sergilemediği gibi kıstaslar önem taşır<sup>25</sup>. AİHS ilgili hükümlerine göre de ortada bağımsız ve tarafsız olabilecek bir organizasyon bulunmamaktadır.

Gerçekten de vergi itiraz ve temyiz komisyonları, 1961 Anayasası hükümleri karşısında yargı yeri olarak kabul edilmemiştir. Bağımsızlık niteliğini taşımayan ve anayasal açıdan da taşınması mümkün olmayan bu komisyonlar bakımından yargısal tasarruflarda bulunulması anayasal sakıncalar doğurmuştur. Bu sorunun giderilmesi için anayasal bazı düzenlemeler önerilmiş; Anayasa Mahkemesi de bu komisyonları faaliyette oldukları dönemde gerçek anlamda bağımsız bir mahkeme olarak değerlendirmemiştir<sup>26</sup>.

Tüm bunların yanında, yargılamada uzmanlık ve hukuk bilgisi, idari itiraz mercilerinin kanunları ve Anayasayı yorumlayabilmesi için zorunlu unsurlardır. Bu nedenle itiraz mercilerinin üyelerinin yargı mensuplarından oluşması ideal olsa da yargı mensubu olmayan bir kişinin belirli konularda tarafsız ve doğru karar verebilmesi de imkânsız değildir. Bağımsızlık

---

<sup>24</sup> (AYM, E.1963/88, K.1964/44, 02/06/1964)

<sup>25</sup> <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78989> Brudnicka and Others v. Poland, no. 54723/00, § 38 ECHR 2005-II

<sup>26</sup> Çağan, s.191.

güvencesi sağlanmış bir idareci veya devlet yetkilisi de önyargısız karar verebilir. Ancak kurumsal güvencelerin yokluğu, bu potansiyel tarafsızlığı her durumda yeterli hâle getirmez<sup>27</sup>.

Vergi ihtilaflarına bakan ilk derece mahkemesi niteliğindeki bu komisyonlar, günümüzde olduğu gibi, yalnızca mükellefiyeti kaldırma yetkisini haizdiler ve vergilendirme işlemini değiştiremez ya da yeni bir vergilendirme tesis edemezlerdi. Temyiz komisyonları ise itiraz komisyonlarının kararlarını inceleyen ikinci derece makam konumundaydı. Her ne kadar itiraz komisyonlarının üzerinde yer alıp içtihadı birleştirme niteliğinde kararlar verebilseler de kararlarının Danıştay tarafından incelenip bozulabilmesi nedeniyle nihai ve bağlayıcı bir etkiye sahip oldukları söylenemeyecektir<sup>28</sup>. Kararlarının bazıları kesin nitelikte olmakla birlikte, tam anlamıyla kesin hüküm oluşturmamaları sebebiyle tipik bir mahkeme faaliyeti yürüttükleri ifade edilemez. Buna rağmen derece ilişkisi ve kanun yolu varlığı bakımından bu sistemin yargı teşkilatlanmasıyla benzerlik gösterdiği de açıktır.

Nihayetinde, vergi hukukunun da içinde bulunduğu kamu hukuku alanının genişlemesi, idari ve yasama organlarının karar ve faaliyetlerinin etkisinin artması, yargısal bağımsızlık ihtiyacını güçlendirmiştir. Kamu hukuku uyuşmazlıklarında çoğu zaman birbiriyle çelişebilen değerlerin karşılaştırılması gerekir. Örneğin güvenlik ve kamu düzeni ihtiyacı ile temel özgürlüklerin korunması arasındaki denge her zaman kolay kurulan bir denge değildir. Hâkimler ve yargı yerleri, yorum faaliyetlerinde toplumun temel değerlerini yansıtırken insan onuru ve eşitlik gibi ilkelere bağlı kalmak zorundadır<sup>29</sup>. Her ne kadar Danıştay'ın denetimi öncesi belirli uyuşmazlıkları Danıştay'ın usulünden farklı olarak çözümlenmekle görevlendirilseler de ve kuruluş amacına uygun olsa bile anılan güvence ve özellikleri barındırmaması sebebiyle vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının

---

<sup>27</sup> Leelakrishnan, P. (2012). Reviewing Decisions of Administrative Tribunal: Paternalistic Approach of The Indian Supreme Court and Need for Institutional Reforms. *Journal of the Indian Law Institute*, 54(1), 1–26, p.24.

<sup>28</sup> Onar, S. S. (1966). *İdare Hukunun Umumi Esasları* (cilt III). İsmail Akgün Matbaası, s.1913 vd.

<sup>29</sup> Mance, L. J. (2014). The Independence of Judges (pp. 55–65). *Essay in The Independence of Judges*. Nils A. Engstad, Astrid Lærdal Frøseth & Bård Tønder (Eds.) Eleven International Publishing, p.63.

belli ölçüde tipik bir mahkeme olmaktan uzaklaştığı, ayrıca adil yargılama hakkının ihlalini engelleyecek tipik bir yargılamayı tam olarak sağlayamadığı ifade edilmelidir.

## **6. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına Benzer Bir Kurum Örneği: Nijerya Vergi İtiraz Mahkemeleri**

Ülkemizde faaliyet gösteren vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına benzer bir yapılanma Nijerya’da görülmektedir. TAT, vergi alanında uzmanlaşmış özel bir ihtisas mahkemesi yerine, komisyon benzeri bir yapıya sahiptir. Bu benzerlik, her iki ülkede de vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari nitelikte organlar tarafından çözülmesi yönündeki tarihsel yaklaşımın bir sonucudur. TAT’ın “mahkeme” olarak adlandırılmasına rağmen gerçek anlamda bir yargı yeri niteliği kazanmamış olması, idari organizasyon içinde konumlanan ve sınırlı yetkilerle donatılan itiraz mekanizmalarının mahkeme statüsüne ulaşması için gerekli yapısal güvencelerin önemini göstermektedir. Özellikle tarafsızlık, bağımsızlık ve kesin hüküm tesis edebilme kapasitesi bakımından yaşanan eksiklikler, TAT’ın işlevini gerçek yargısal faaliyetlerden ayıran temel öğeleri oluşturmaktadır<sup>30</sup>.

Nijerya’da vergi uyuşmazlıklarının ağır işleyen süreçlerde sonuçlanmasının en önemli nedenlerinden biri vergi alanındaki uzmanlık eksikliği olarak görülmektedir. Bu eksiklik, yalnızca teknik vergi bilgisi yetersizliği anlamına gelmemekte; aynı zamanda hukuki yorum kapasitesinin sınırlılığı, kurumsal koordinasyon eksiklikleri ve vergi yargısının tarihsel olarak zayıf gelişmiş olması gibi yapısal sorunları da içermektedir. Bu eksikliğin giderilmesi amacıyla ilk derece mahkemelerine ek olarak özel görevli ihtisas organları kurulması düşünülmüş ve TAT bu kapsamda

---

<sup>30</sup> Umenweke, M. N., & Agada, N. E. (2021). Jurisdiction Independence and Operations of the Tax Appeal Tribunal in Nigeria: Case for Establishment of Tax Divisions at the Superior Courts. *LASJURE*, 2, 72-78, p.77.

oluşturulmuştur<sup>31</sup>. TAT, kuruluş yasasında belirtilen tüm vergisel konularda ve ilgili diğer bazı vergi kanunlarında karar verme yetkisini haizdir. Böylece TAT; vergi tahakkuku, ceza uygulamaları, istisna ve muafiyet değerlendirmeleri, transfer fiyatlandırması uyuşmazlıkları gibi geniş bir alanda idari çözüm üretebilme kabiliyeti kazanmıştır. Kuruluş amaçları arasında vergi kaçakçılığının azaltılması, adil ve şeffaf bir vergi sistemi oluşturulması, vergisel uyuşmazlıkların gecikmeden çözülmesi ve sistemin etkinleştirilmesi yer almaktadır<sup>32</sup>. İsminde “mahkeme” kavramı bulunsa da yapısal olarak gerçek bir mahkeme niteliğinden ziyade bir itiraz mercii statüsündedir. Üstelik TAT’a başvuru yapılmadan yüksek yargıya gidilemediği için bu organ, tüketilmesi gereken bir başvuru yolu niteliği taşır. Bu nedenle yargı yetkisi gerçek mahkemelerden alınmış değildir; yalnızca mahkemeye erişimde bir ön inceleme aşaması oluşturur. İlerleyen süreçte anayasal düzenlemelerle gerçek bir mahkeme hâline getirilmesi de olasıdır, ancak bunun için bağımsızlık güvenceleri, atanma usulleri, görev güvenceleri ve kararların bağlayıcılığı gibi unsurların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir<sup>33</sup>.

Nijerya Anayasası, herkesin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından adil yargılanma hakkına sahip olduğunu düzenlemektedir. Bu anayasal ilke, yargılama yetkisinin yalnızca yürütmeden bağımsız organlar tarafından kullanılmasını zorunlu kılar, dolayısıyla idari organların kaçınılmaz olarak yürütmenin etkisine açık olması, onları mahkeme statüsüne yaklaştırsa bile tam bir yargı organı olarak kabul edilmesini engeller. Buna karşılık TAT üyelerinin Maliye Bakanlığı tarafından atanması, kurumun bağımsızlığını zedelemekte ve gerçek bir mahkeme gibi faaliyet göstermesine engel oluşturmaktadır. Atama usulünün yürütme organına bağlı olması, kararların objektif bağımsızlık görünümünü zayıflatmakta, bu durum da AİHM

---

<sup>31</sup> Lawal, S. A. (2021). Tax Appeal Tribunal in Nigeria: An Interrogation of Fundamental Issues and Case for Reform. *University Of Ibadan Law Journal*, 11(1), 248-272, p.269-270.

<sup>32</sup> Chime, I., Nwatu, S., Nwogu-Ikojo, A., Obiefuna, O., & Onyeabor, E. (2024). Re-examining tax dispute resolution mechanisms in Nigeria. *IKENGA: International Journal of Institute of African Studies*, 25(1), p.7.

<sup>33</sup> Chime et al., p.11.

içtihadında “objektif tarafsızlık testinde” ölçüt alınan dışarıdan bakıldığında tarafsız görünme ilkesine aykırılık oluşturmaktadır<sup>34</sup>.

TAT’ta yapılan itirazlar, vergi sisteminin önemli bir bileşeni olarak kabul edilmekte ve taraflara normal mahkeme sistemine gitmeden önce alternatif uyuşmazlık çözümü imkânı tanımaktadır. Bu alternatif çözüm mekanizması, hem idarenin kendi değerlendirmesini gözden geçirmesine hem de mükellefin uyuşmazlığı daha düşük maliyetle ve daha hızlı bir şekilde ele almasına olanak sağlar. Kuruluş kanununa göre hem vergi mükellefi hem de vergi idaresi ilgili işlemlere karşı 30 gün içinde TAT’a başvurabilir. Bu süre, idari itirazların hızlıca çözümlenmesini hedefleyen bir mekanizma öngörmekte, ancak TAT’ın gerçek bir yargı organı olmaması nedeniyle bu başvuruların nihai çözüm niteliği taşımadığı da açıkça görülmektedir. Tarafların TAT sürecinden sonra yine de yüksek yargı organlarına başvurabilmesi, bu mekanizmanın idari bir ön inceleme mercii olduğunu ve gerçek yargısal faaliyet yerine geçemeyeceğini doğrulamaktadır<sup>35</sup>.

Nijerya örneği bize, 1982 öncesindeki ülkemizdeki vergi yargısındaki benzer sorunları hatırlatmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği gibi, Nijerya’da vergi yargısı sürecinin ağır ilerlemesi ve nihayete ermesinin gecikmesindeki en önemli nedenlerinden biri vergi alanındaki uzmanlık eksikliğidir. Bizim ülkemizde de gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarında görev yapanların genellikle vergi hukuku ve vergi kanunları, işletme ve muhasebe konuları hakkında pek bilgi sahibi olmayan kişilerden oluşması, vergi uyuşmazlıklarının uzun yıllar sürüncemede kalmasına yol açmaktaydı<sup>36</sup>. TAT, mahkeme olarak adlandırılrsa da aslında vergi alanında uzmanlaşmış özel bir komisyon benzeri bir yapıdır. Nitekim bu yönü ile bizdeki vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına benzemektedir. Çalışmanın dördüncü kısmında da ifade edildiği gibi, Anayasa Mahkemesi vergi itiraz ve temyiz komisyonlarını “mahkeme” saymamıştır.

---

<sup>34</sup> Umenweke and Agada, p.75.

<sup>35</sup> Adesina, E. A., Omotunde, A., & Abifarin, O. (2023). Nigeria’s Accelerated Economic Growth: The Nexus Between Corporate Governance And Alternative Dispute Resolution. *World Affairs: The Journal of International Issues*, 27(3), 128–160, p.137.

<sup>36</sup> Tosuner & Arıkan, s. 24.

## 7. Sonuç

Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının hukuki niteliği, yalnızca idari teşkilat içindeki konumlarına ilişkin teknik bir tartışma değildir; yargı işlevinin kurumsal kimliğinin ne olduğu, idari uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının sınırlarının nasıl çizileceği ve adil yargılanma hakkının hangi güvencelerle hayata geçirileceği bakımından daha geniş bir bağlama sahiptir. Çalışmanın ilk bölümünde ortaya konulduğu üzere yargısal faaliyetin ayırt edici ölçütleri (bağımsızlık, tarafsızlık ve kesin hüküm yetkisi) yalnızca şekli unsurlar değil, hukuk devletinin normatif yapısının taşıyıcı kolonlarıdır. Bu nitelikler tamamlanmadığında, uyuşmazlığı çözmek üzere oluşturulmuş bir merci yargısal görünüm verse bile, hakikatte yargı organı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Komisyonların kuruluş amacı, vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve teknik bilgiye dayalı şekilde çözülmesi olmakla birlikte, çalışma boyunca görüldüğü üzere bu amaç onları bir “mahkeme” statüsüne yaklaştırmamaktadır. Zira komisyonların üyelerinin hâkimlik güvenceleriyle donatılmamış olması, yürütme organı içinde konumlanmaları ve kararlarının kesin hüküm doğurması, onları yapısal olarak mahkeme fonksiyonundan uzaklaştırmaktadır. Yargılama usulüne benzer yöntemler kullanmaları ya da iki dereceli bir inceleme sistemi kurmaları, bağımsızlık ve tarafsızlık ölçütlerini karşılamadıkları sürece onları bir yargı organına dönüştürmemektedir. Aksi yönde bir kabul, yargı fonksiyonunun kurumsal temellerini zayıflatacak ve idari organların yargısal yetki alanına doğru genişlemesine kapı aralayacaktır.

Bu çerçevede komisyonların kararlarının nihai ve bağlayıcı olmaması, AİHS m. 6 bağlamında belirleyici bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Kesin hüküm, yalnızca bir usul kurumu değil; devletin yargı yetkisinin tek elden kullanılmasını sağlayan, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerini somutlaştıran anayasal bir güvencedir. Komisyon kararlarının yargı denetimine açık olması, onların işlevinin idari uyuşmazlık çözümünden ibaret olduğunu, yargısal nitelik taşımadığını ve mahkeme statüsüne ulaşmadığını hukuken teyit eder. Bu yönüyle komisyonlar, Rekabet Kurulu veya SPK gibi düzenleyici otoritelerle ortak bir yapısal özellik paylaşmakta; uzmanlaşmış, iç işleyiş bakımından özerk görünümüne rağmen yargı yetkisini kullanamamaktadır.

Çalışmanın karşılaştırmalı boyutunda incelenen TAT örneği de benzer bir kurumsal sınırlılığa işaret eder. TAT’ın isminin “mahkeme” olmasına rağmen bağımsızlık güvencelerinin yokluğu, yürütme tarafından atanan üyeleri ve kararlarının kesin hüküm niteliği doğurmaması, yargı işlevinin kurumsal gerekliliklerinin yalnızca terminolojik bir tercihle karşılanamayacağını göstermektedir. Bu karşılaştırma, vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm mekanizmasının yargı fonksiyonunun yerine ikame edilemeyeceğini, yalnızca yargı yoluna taşınabilecek ön inceleme niteliğinde bir filtre görevi görebileceğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, vergi itiraz ve temyiz komisyonları tarihsel bir ihtiyaçtan doğmuş, idari sistem içinde işlevsel bir rol oynamış olmakla birlikte, yargı işlevinin asli unsurlarını taşımadıkları için tipik bir mahkeme olarak nitelendirilemezler. Bu değerlendirme, yalnızca kurumsal bir sınıflandırma değil; adil yargılanma hakkının, hukukun üstünlüğünün ve erkler ayrılığı ilkesinin korunması açısından zorunlu bir ayrımdır. Vergi yargısının bugün bağımsız mahkemelerce yürütülüyor olması, komisyonların tarihsel rolünün sona ermesinden çok daha fazlasını ifade eder: yargısal faaliyetin bağımsız, tarafsız ve kesin hüküm verebilen organlar eliyle yürütülmesinin, hukuk devleti için vazgeçilmez bir gereklilik olduğunu doğrular.

## Kaynaklar

- Adesina, E. A., Omotunde, A., & Abifarin, O. (2023). Nigeria’s accelerated economic growth: The nexus between corporate governance and alternative dispute resolution. *World Affairs: The Journal of International Issues*, 27(3), 128–160.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi*. Filiz Kitabevi.
- Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mahkemesi tarihi. (n.d.). (Retrieved November 1, 2025).
- Arslan, M. (2021). *Vergi hukuku* (10. basım). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Çağan, N. (1971). Vergi itiraz ve temyiz komisyonları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 28(1–4), 183–204.
- Chime, I., Nwatu, S., Nwogu-Ikojo, A., Obiefuna, O., & Onyeabor, E. (2024). Re-examining tax dispute resolution mechanisms in Nigeria. *IKENGA: International Journal of Institute of African Studies*, 25(1).
- Gözler, K. (2021). *Türk anayasa hukuku* (4. baskı). Ekin Yayın ve Dağıtım.

- Harris, D., O'Boyle, M., & Warbrick, C. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi hukuku* (U. Karan & M. Bingöllü, Çev.; güncelleştirilmiş 4. baskı). İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Kaboğlu, İ. Ö. (2021). *Anayasa hukuku dersleri (genel esaslar)* (16. baskı, güncelleştirilmiş ve sadeleştirilmiş). Legal Yayıncılık.
- Karakoç, Y. (1995). *Vergi yargılaması hukuku*. Alfa Basım Dağıtım.
- Lawal, S. A. (2021). Tax appeal tribunal in Nigeria: An interrogation of fundamental issues and case for reform. *University of Ibadan Law Journal*, 11(1), 248–272.
- Leelakrishnan, P. (2012). Reviewing decisions of administrative tribunal: Paternalistic approach of the Indian Supreme Court and need for institutional reforms. *Journal of the Indian Law Institute*, 54(1), 1–26.
- Mance, L. J. (2014). The independence of judges (pp. 55–65). In N. A. Engstad, A. Lærdal Frøseth, & B. Tønder (Eds.), *The independence of judges*. Eleven International Publishing.
- Onar, S. S. (1966). *İdare hukukunun umumi esasları* (Cilt 3). İsmail Akgün Matbaası.
- Siefkin, F. D. (1928). Procedural methods of the Board of Tax Appeals. *American Bar Association Journal*, 14(7), 365–369.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2010). *Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümü ve Türk vergi yargısı*. DEÜ İİBF Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.
- Turgay, R. (1964). Türkiye’de mali kazanın bugünkü durumu. In *Maliye Enstitüsü Konferansları* (Sekizinci seri). İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları (No. 147).
- Umenweke, M. N., & Agada, N. E. (2021). Jurisdiction independence and operations of the tax appeal tribunal in Nigeria: Case for establishment of tax divisions at the superior courts. *LASJURE*, 2, 72–78.
- Vibhute, K. I. (1987). Administrative tribunals and the high courts—A plea for judicial review. *Journal of the Indian Law Institute*, 29(4), 524–546.