

6545 SAYILI KANUN ÖNCESİ VE SONRASI ÖZELİNDE CUMHURİYET TARİHİNDEN GÜNÜMÜZE VERGİ YARGISI

Selçuk BUYRUKOĞLU¹

Özet

Zaman zaman vergiyi ödeyen mükellef ile vergiyi tahsil eden devlet arasında uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari yollarla çözümlenebileceği gibiyargısal boyuta da intikal edebilmektedir. Yargısal yöntemler zaman içerisinde değişiklik gösterse de nihai amaç uyuşmazlıkların anayasal çerçevede çözüme kavuşturulmasıdır. Bu kapsamda değişik isimlerle adlandırılan yargı organları mevzuat içerisinde yer almıştır. Çalışmada özellikle Cumhuriyet sonrası dönemde uygulanan vergi yargısı organları ve işlevleri ele alınacaktır. Ağırlıklı olarak 1982 sonrası dönem incelenecek olup, 6545 sayılı kanun kapsamındaki değişikliklere ayrıca yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yargısı, İtiraz, İstinaf, Temyiz.

From The History of The Republic to Present In Tax Judicial on The Sepecial Before and After the 6545 Law

Abstract

From time to time disputes between the tax collected by the state and the tax payers who pay taxes can goup. The resulting disputes are referred to the judicial dimension as can be resolved through administrative means. Although judicial methods also change over time in the constitutional framework of the ultimate goal is to solve disputes. Judiciary organs called by different names in this regard was included in the legislation. The study will focus on the tax judicial bodies and their functions, especially in the post-Republic period. Mainly is to examine the period after 1982, changes in the scope of Law No. 6545 will also be included.

KeyWords: Tax Judicial, Plea, Appeal, Respondent.

¹ Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, selcuk349@hotmail.com

GİRİŞ

Temel olarak vergisel anlaşmazlıkları çözümlene, hukuki güvenlik ve içtihat sağlama işlevlerine sahip vergi yargısı, yasalarda belirtilen yollarla gerek vergiyi ödeyen mükelleflere gerekse vergiyi toplayan devlete sorunların çözümünde yol gösterici olmuştur. Vergi yargısının bu özelliği vergilerin iktisadiliği ilkesine zarar verse de hukuki güvenlik ilkesi adına önemli bir adım teşkil etmektedir.

Birçok alanda ön planda tutulan temel hak ve özgürlükler vergisel platformda da göz ardı edilmemiştir. Devletin toplamış olduğu vergi ve benzeri mali gelirlerin keyfilikten uzak tutularak anayasal temellere dayandırılması temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından ciddi bir kaynaktır.

Türk hukuk sistemindeki normlar hiyerarşisinde en üstte yer alan anayasalarda koruma altına alınan vergisel temel hak ve özgürlükler, vergi ödeyicisi ile vergi toplayıcısı arasında kimi zaman uyuşmazlıklarla sonuçlanabilmekte ve olaylar yargıya intikal edebilmektedir. Bu durumda da yine anayasal prensipler çerçevesinde uyuşmazlıkların çözümünde yasalar ön plana çıkmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikli olarak vergi yargısının tarihsel süreç içerisindeki seyrine değinilecek, daha sonra ise günümüzde uygulama alanı bulan vergi yargısı organlarına değinilecektir. Bu süreçte özellikle 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çerçevesinde yapılan değişiklikler sonucunda uygulanan olağan ve olağanüstü kanun yollarına da yer verilecektir.

I. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi

Vergilerin toplanmasını zaman içerisinde Anayasal temellere oturturan Türkiye Cumhuriyeti devletinin bu yetkisi yasama organı olan TBMM tarafından icra edilmektedir. 1982 Anayasasının 73. maddesi vergilerle alakalı temel madde olup; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin hem maddi hem de maddi olmayan (gelir dağılımında adalet, kaynak dağılımında eşitlik vb. gibi) özelliklerine vurgu yapmaktadır. Kanunilik ilkesinin gereği olarak vergiler ancak *“kanunla konulabilir, değiştirilebilir ve kaldırılabilir”*. Kanunilik ilkesinin yanında Türkiye Cumhuriyetinin hukuk devleti oluşu vetemsiz vergilemenin olamayacağı vergi yargısının anayasal temellerini oluşturmaktadır. Bu durum ise aşağıdaki şekilde özet olarak gösterilmektedir.



Şekil 1: Vergi Yargısının Anayasal Temelleri

Kanunla konulan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden doğabilecek uyuşmazlıkların çözümünde de yine Anayasa'da yer alan hükümler yol gösterici olmuştur. Tarihsel süreç içerisinde değişik adlar, yetki ve görevlerle vergi yargısı şekillenmiştir. Genel olarak üç aşamada incelenen vergi yargısı organları aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Tablo 1: Türkiye'de Vergi Yargısının Gelişimi

| Cumhuriyet Dönem | Öncesi | Cumhuriyet Dönemi (1982'ye Kadar) | Cumhuriyet Dönemi (1982 Sonrası) |
|--------------------|--------|-----------------------------------|----------------------------------|
| İlçe İdare Meclisi | | Vergi İtiraz Komisyonu | Vergi Mahkemesi |
| İl İdare Meclisi | | Vergi Temyiz Komisyonu | Bölge İdare Mahkemesi |
| Danıştay | | Danıştay | Danıştay |
| | | Gümrük Hakem Kurulları | |

Kaynak: Tosuner ve Arıkan, 2011: 23-55'den faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1 incelendiğinde gerek cumhuriyet öncesinde gerekse cumhuriyet döneminde vergi yargısına ve vergi yargısı organlarına yer verilmiştir. İlgili dönemlere ilişkin genel bilgilere şu şekilde yer verebilir.

A. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Bu dönemde, vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almakla birlikte gelişmesini tamamlayıp hukuk düzeni içinde önemi ile orantılı bir duruma gelememiştir. 1868 yılında Danıştay (Devlet Şurası) kurulmuş, dolaysız vergilerle ilgili uyuşmazlıklar birinci ve ikinci derecede merciler olarak il ve ilçe idare meclislerinde incelenmiş, bunların kararlarına karşı Danıştay'da temyizden dava açma hakkı tanınmıştır. Bu dönemde dolaylı vergi uyuşmazlıkları ve yasalarında merci gösterilmemiş olan uyuşmazlıklar ise adli yargıda çözümlenmekteydi (Aksoy, 1999: 83).

B. Cumhuriyet Dönemi (1982'ye Kadar)

Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümü yetkisi, il ve ilçe idare meclislerinden alınmış ve dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar için, idari komisyonlar kurulmuştur. Yani, Cumhuriyet öncesi dönemde vergi yargısı konusunda uygulanan karma sistem, Cumhuriyet döneminde esas olarak sürmüş, ancak il ve ilçe meclislerinin görevlerini idari komisyonlar yüklenmiştir. Yine bu dönemde Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar üç dereceli bir yargılama aşamasından geçmekte idi. Bu aşamalar sırasıyla aşağıdaki şekildedir (Çağan, 1971:184).

1. Aşama ⇒ Vergi İtiraz Komisyonu

⇓

2. Aşama ⇒ Vergi Temyiz Komisyonu

⇓

3. Aşama ⇒ Danıştay

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

uyuşmazlıkları son aşamada Danıştay tarafından hükme bağlanmaktadır (Çağan,1971:194).

1615 sayılı Gümrük Vergisi Kanununun 81. ve 84. maddelerinde ifade edildiği gibi, gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıkların bir kısmının Gümrük Hakem Kurulunca çözümlenip temyiz organı olarak Danıştay'a başvurulması söz konusu oluyor ve Gümrük Hakem Kurulu'nun görevlerine girmeyen konularda ise doğrudan Danıştay'a başvuruluyordu.

1982 öncesi dönem itibariyle Danıştay'a başvurulabilecek vergi uyuşmazlıkları iki grupta toplanabilir. İlk olarak "Vergi İtiraz Komisyonları"nın verdiği kesin kararlara karşı Danıştay'a iptal davası için başvurulabiliyordu. Ayrıca, "Vergiler Temyiz Komisyonu"nın kesin kararlarına karşı da Danıştay'a başvurulabilmekteydi (Çatal, 2002: 10).

C. Cumhuriyet Dönemi (1982 Sonrası)

Cumhuriyetin ilanı ile birlikte vergi yargısında da bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. Ancak 6545 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile vergi yargısı ciddi bir reforma tabi tutulmuştur. Bundan dolayı Cumhuriyet dönemindeki vergi yargısı 6545 sayılı kanun öncesi ve sonrası diye sınıflandırılarak incelenecektir.

1. 6545 Sayılı Kanun Öncesi

1982 Anayasasının yürürlüğe girmesi ile birlikte vergi yargısında da ciddi değişiklikler meydana gelmiştir. Vergi yargısı daha kapsamlı yapılanma içerisine girmiş ve Bölge İdare Mahkemesi ile Vergi Mahkemesi yargı organı olarak tayin edilmiştir. 1982 Anayasası ile 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile vergi yargısı sağlam temellere oturtulmuştur (Mutluer vd., 1996: 408-409). Buna göre; vergi yargısı üç mahkemeli ve iki dereceli bir yapı arz etmektedir. Bu yapı içerisinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemeleri genel yetkili ilk derece mahkemeleridir. Danıştay ise, kanunda belirtilen belli vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlar itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesinde, kurul halinde verdiği kararlar ise temyiz yoluyla Danıştay'da çözümlenmektedir.

1982 Anayasasının 9. maddesine göre, yargı yetkisi Türk Milleti Adına bağımsız mahkemelerce kullanılır. Mahkemelerin bağımsızlığını düzenleyen 138. madde uyarınca, “Hâkimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Yargı organlarının görevi sadece kendilerine ulaştırılan uyuşmazlıkları çözmek olmayıp, aynı zamanda uyuşmazlık konusu olaylara uygulanacak mevzuatı yorumlayarak içtihat oluşturmak görevini de üstlenmektir (Pehlivan, 2008:124).

1982 Anayasasının 155. maddesinde Danıştay, İdari Mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar,denilmek suretiyle idari yargının üst derece mahkemesi olduğu belirtilmiştir. Bu bakımdan özünde idari bir işlem niteliği taşıyan vergilendirme işlemlerinin de idari yargı içerisinde dava konusu edilmesi ve Danıştay’da temyize başvurulabilmesi yolu benimsenmiştir. Bugünkü düzenlemede vergi uyuşmazlıklarının üç mercili iki kademeli bir yapı içinde çözüme bağlanması öngörülmüştür (Kumrulu, 1989: 155). Vergi uyuşmazlıkları birinci derecede vergi mahkemelerince çözümlenecek, bu kararlara itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerine; Bölge İdare Mahkemesinin görev alanı dışında kalan davalar Danıştay’da denetlenecektir. Danıştay ayrıca kanunlara göre ilk derece mahkemesi olarak karara bağladığı davalarla ilgili temyiz taleplerini de inceleyerek sonuçlandıracaktır. Belirtilen yargı organlarını kısaca açıklamakta fayda vardır.

- Vergi Mahkemesi

Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde bulundurularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri belirlenir. Kuruluştaki ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü alınır (2576 S.K.md.2/1ve2). Vergi mahkemeleri 20 Temmuz 1982 yılında göreve başlamış ve o yıla kadar devam eden vergi uyuşmazlıklarını gidermeye çalışan Vergiler Temyiz Komisyonu, Vergi İtiraz Komisyonları ve Gümrük Hakem Kurulları ile ilgili hükümler yürürlükten kalkmıştır (2576 sayılı BİMK md. 13 ve 15).

Vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunmaktadır. Bu mahkemeler tek ya da kurul olarak davalara bakmakta olup mahkeme kurullarında bir başkan ve iki üye bulunmaktadır.Vergi Mahkemeleri kural olarak kurul halinde çalışmalarına rağmen, 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinin (a) ve (b) bendlerinde belirtilen ve kanunda yer alan tutardaki uyuşmazlık konusu davaları, tek hâkimle

karara bağlar. 2576 sayılı kanunun 7. maddesinde 2000 yılı için 1.000 TL. olarak öngörölmüş parasal sınır, 2576 sayılı kanunun ek 1. maddesi hükmü gereğince, her takvim yılı başında VUK'a göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak tespit edilmektedir. (Özmen, 2011)

Vergi Mahkemelerinin kaldırılmasına ve yargı çevrelerinin değiştirilmesine, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yetkilidir. Bu kurulda, İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı tarafından yapılacak teklif üzerine bu konuda karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu durumlarda, mahkemeler arasındaki iş bölümü de Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karara bağlanır (2576 S.K. md.2/3).

- Bölge İdare Mahkemesi

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 2. maddesine göre; Bölge İdare Mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti; Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre gerçekleştirilmektedir. Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığının önerisiyle Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yetkilidir (Sönmez ve Ayaz, 1999:154). Bölge İdare Mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmamakla birlikte, bu mahkemelerin itiraz incelemesi sonucu verdikleri kararlar oy çokluğu ile alınmakta ve kesin nitelikli olup temyiz yolu ile Danıştay'a başvurulamamaktadır (Karakoç, 2007:744). Ancak bu kararlara karşı kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istenebilmektedir (2577 sayılı İYUK m.51-53-54).

Bu mahkemelerde görev alacak başkan ve üyeler, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atanmakta olup her mahkemede bir başkan ve en az iki üye görev yapmaktadır (Bilici, 2008:134).

- Danıştay

Türk Milleti adına yargılama yapan Yüksek İdari Mahkeme olan Danıştay'ın kuruluş ve görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 1. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii" olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Danıştay, İdari Mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari merciiine bırakmadığı karar ve hükümler için son inceleme mercii ve kanunla gösterilen belli davalarda da ilk

ve son derece mahkemesi konumundadır (1982 Anayasası md. 155/1). Danıştay 14'ü dava dairesi biri idari olmak üzere 15 daireden oluşmaktadır. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulmuş olup görüşme sayısı beştir. Kararlar çoğunluk esasına göre alınmaktadır. Her dairede de yeteri kadar tetkik hâkimi bulunmaktadır (2575 sayılı Danıştay Kanunu md.13). Danıştay'ın 14 dava dairesinden 3, 4, 7, 9. daire olmak üzere dördü vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlidir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 53-54). Ayrıca, Danıştay bünyesinde İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihadı Birleştirme Kurulu bulunmaktadır. Bu kurullardan vergi dava daireleri kurulunun görevi; temyiz kararına karşı vergi mahkemelerinin verdiği ısrarlı kararı nihai çözüme bağlamaktadır (Pehlivan, 2008:125).

2.6545 Sayılı Kanun Sonrası

“6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi yargısında bir takım değişiklikler yapılmıştır. İsim olarak yargı organları sabit kalmış ancak üstlendikleri görevlerde değişiklikler meydana gelmiştir. İlgili kanun ile Danıştay'ın ağır iş yükünün hafifletilmesi amacıyla Bölge İdare Mahkemesi itiraz mahkemesi olmaktan çıkarılarak istinaf mahkemesi konumuna getirilmiştir. Ayrıca olağan bir kanun yolu olan “karar düzeltme” mercii de kaldırılmıştır.

Çalışmanın buradan sonraki kısımlarında özellikle 6545 Sayılı Kanun ile vergi yargısında yapılan değişikliklerle birlikte kanun yolları ele alınacaktır.

İdari yargılama usulünde (ve vergi yargısında) bir yargı merciiinin verdiği kararlara karşı çeşitli başvuru yolları bulunmaktadır. Bu başvuru yollarına **kanun yolu** denir. Başvuruların bir kısmı doğrudan doğruya kararı veren mercie, diğer bir kısmı ise üstmercie veya yargı sistemi içindeki en üst ve nihai mercie (Danıştay'a) yapılır (Oktar, 2011: 406).

6545 sayılı kanun sonrasında temel olarak kanun yolları aşağıdaki şekilde olduğu gibi gösterilebilir.

Tablo 2: Türk Vergi Yargısında Olağan ve Olağanüstü Kanun Yolları

| Olağan Kanun Yolları | Olağanüstü Kanun Yolları |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| - İstinaf (Bölge İdare Mahkemesine) | - Yargılamanın Yenilenmesi |
| - Temyiz (Danıştay'a) | (Esas kararı vermiş olan mahkemeye) |
| | - Kanun Yararına Bozma (Danıştay'a) |

Kaynak:Yüce, 2015: 233.

Tablo 2’de belirtilen kanun yollarının yanında bazı yazarlar² “Açıklama” adı altında da kanun yoluna yer vermiştir. Bu yazarlara göre açıklama da bir kanun yolu olup aşağıdaki şekilde tarif edilmiştir (Oktar, 2011: 406).

Açıklama, mahkeme kararının yeterince açık olmaması ya da birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıması halinde, taraflar kararı veren mahkemeden kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilirler (İYUK, m.29/1). Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir (İYUK, m.29/5).

a.Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları, yargı organlarınca verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Vergi mahkemesinin kararı iki şekilde; ya kanun yoluna başvurma süresinin geçirilmesiyle yada kanun yoluna başvurularak üst yargı organının karar vermesiyle kesinleşir (Haklı Bayraktutan, 2003: IV). Günümüzde olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir.

- İstinaf

6545 sayılı kanunun 15. maddesinde “.....tek hâkim kararına karşı ise itiraz yoluna” ibaresi “ilgisine göre istinaf ya da temyiz yoluna” şeklinde değiştirilmiştir ifadesine yer verilmiştir. Yani 6545 sayılı kanun öncesinde ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin tek hâkimle vermiş olduğu kararlara karşı itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesine gidilirken, 6545 sayılı kanun sonrasında Bölge İdare Mahkemesine istinaf yoluyla gidilebilecektir.

² Bayraklı, 2008: 295; Oktar, 2011: 406.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/A maddesi ile Bölge İdare Mahkemesinin görevlerine yer verilmiştir. Buna göre, Bölge idare mahkemelerinin görevleri şunlardır:

- a) İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.
- b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.
- c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

İlgili kanun maddesinde kendisine yer bulan istinaf kanun yolu, mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, Güncel Türkçe Sözlük). İstinaf mahkemeleri (ara mahkemeler-Bölge İdare Mahkemesi) ilk derece mahkemelerinin kararlarının yeniden incelenerek bunların kanuna uygun olup olmadığına karar veren ara mahkemelerdir. İstinaf mahkemesi ilk derece mahkemesinin incelediği maddi olayı aynen yeniden ele alarak, karar verir (Şenyüz, 2015: 546). Yani istinaf; önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde adı belirtilmiş, şarta bağlı olmadan ikinci bir hâkimin birincisinin yerine geçerek aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve birinci hâkimin verdiği kararı onaması veya değiştirmesidir (Kaplan, 2014: 180).

İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması ve kanun yoludur. İstinaf kanun yolunun uygulanması durumunda, ilk derece mahkemesi kararından sonra, karar önce istinaf denetimine tâbi tutulacak, istinaf denetiminden sonra temyiz yolu açıksa temyize başvurulabilecektir. Yani 6545 sayılı kanunla vergi yargısında yargılama üç aşamalı olacaktır. Önce mahkemede ilk derece yargılaması yapılarak karar verilecek; ardından Bölge idare Mahkemesinde istinaf incelemesi yapılacak; son olarak da Danıştay'da temyiz incelemesi gerçekleştirilecektir (Yüce, 2015: 235). Böylece, Vergi Mahkemesi kararlarına karşı doğrudan Danıştay'a temyize gitme imkânı kaldırılmıştır. Bu kararlara karşı öncelikle Bölge İdare Mahkemelerine istinaf yoluyla başvurulacaktır.

2577 sayılı İYUK madde 45 (Değişik: 18/6/2014-6545/19 md.)'de "*İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari*

işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.” denilmektedir.

Vergi yargılamasında, vergi mahkemelerince verilen tutarı 5.000 TL’yi aşan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin nihai kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesi nezdinde “istinaf” yoluna, Bölge İdare Mahkemesinin istinaf üzerine verdiği tutarı 100.000 TL’yi aşan kararlara karşıda Danıştay nezdinde “temyiz” yoluna gidilir. İstinaf yolunun temel amacı vergi mahkemesi kararlarının üst (yüksek) mahkeme konumunda bulunan Bölge İdare Mahkemesi’nce, temyiz yolunun amacı ise Bölge İdare Mahkemesinin istinaf sonucu karara bağladığı ve belli parasal miktarı geçen kararların temyiz itibarıyla Danıştay’ca hukuka uygun olup olmadığı yönünden denetlenmesini sağlamaktır (Yüce, 2014:7).

Böylece, 5.000 TL’ye ³ kadar olan uyuşmazlıklar için ilk derece mahkemesinde (vergi mahkemesinde) dava açılır, mahkemenin vereceği karar kesindir. Mahkemenin verdiği karara karşı istinaf incelemesi başvurusunda bulunulamaz ve temyize başvurulamaz. 5.000-100.000 TL arası uyuşmazlıklarda ise ilk olarak yine ilk derece mahkemesinde dava açılır. Sonrasında mahkemenin verdiği karara karşı istinaf incelemesi başvurusunda bulunulabilir ve istinaf mahkemesi olan Bölge İdare Mahkemesinden çıkan karar kesindir. Temyize başvurulamaz.

İstinaf yoluyla davaya bakan Bölge İdare Mahkemesi dosyayı incelemesi sonucu; (İYUK, md. 45)

- İlk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulunmaması halinde, istinaf başvurusunun reddine karar verir.
- Kararda maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeler yapılarak aynı karar tesis eder.
- İlk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulunmaması halinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde, işin esasına girilerek esas hakkında yeniden karar tesis eder.

³ 2576 sayılı kanunun tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin 7 nci maddesindeki parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.

– İlk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunun haklı bulunduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verilerek dosya ilgili mahkemeye gönderilir.

İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

- **Temyiz**

Olağan bir kanun yolu olan temyiz İYUK'un 46. ve 50. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İYUK madde 46 (Değişik: 18/6/2014-6545/20 md.)'da Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile Bölge İdare Mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir:

- a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.
- b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.
- c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.
- d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.
- e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.
- f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.
- g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.
- ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.

- i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.
- j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.
- k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.
- m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.

Danıştay'da yapılan temyiz incelemesi üç açıdan yapılır (İYUK md. 49/1):

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış mı?
- Usul hükümlerine uyulmuş mu?
- Hukuka aykırı karar verilmiş mi?

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda temyiz, istinaf mahkemelerince konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar hakkında vermiş oldukları nihai kararların tarafların talebi üzerine Danıştay tarafından söz konusu kararlarda mahkemenin usul hükümlerine uyup uymadığı ve kararın hukuka uygun verilip verilmediği yönünden yapılan incelemedir (Yüce, 2014: 9).

100.000 TL ve üzeri uyuşmazlıklarda; ilk derece mahkemesinde dava açılır, mahkemenin verdiği karara karşı istinaf incelemesi başvurusunda bulunulur ve son olarak da istinaf incelemesi sonrası temyiz incelemesi başvurusunda bulunulabilir.

2577 sayılı İYUK madde 49 (Değişik: 18/6/2014-6545/22 md.)'da, temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlara yer verilmiştir. Bu kararlar aşağıdaki gibidir;

1. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

b) Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

2. Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

b) Hukuka aykırı karar verilmesi,

c) Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması,

sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

3. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir.

4. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50. madde hükümleri kıyasen uygulanır.

5. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz.

2577 sayılı İYUK, madde 50 (Değişik: 18/6/2014-6545/23 md.)'de temyizen verilen karar üzerine yapılacak işlemlere yer verilmiştir. Bu işlemler;

1. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Bu karar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır.

2. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili mercii, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

3. Bölge idare mahkemesi, Danıştay'ca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.

4. Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır.

5. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava

Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

- **Kararın Düzeltilmesi (Tashih-i Karar)**

6545 sayılı kanunun getirmiş olduğu yeniliklerden bir tanesi de karar düzeltme yolunun kaldırılmasıdır. Yani, Danıştay Dava Daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz yeri olarak verdikleri kararlar ile, bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir kez, yasada gösterilen süre içinde ve nedenlere dayanarak, kararın yeniden gözden geçirilmesi ve yapılmış sakatlıklar varsa bunların düzeltilmesi amacı uygulanan karar düzeltme mercii artık uygulanmamaktadır.

b. Olağanüstü Kanun Yolu

Olağanüstü kanun yolu, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru kanun yolları olup kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar (Arslan, 2004: 100). Bu anlamda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinde düzenlenen istinaf ile 46. vd. maddelerinde düzenlenen temyiz olağan kanun yollarını teşkil etmekte; 53. maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi ve 51. maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz de olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır.

- **Yargılamanın Yenilenmesi**

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri elinde olmayan sebeplerle haksız duruma düşebilir. Mahkemenin verdiği karar kesin hüküm halini almakla birlikte gerçeğe uymasa bile hukuksal gerçek olarak kabul edilir. İleride ortaya çıkan bazı durumlar dolayısı ile haksızlığı anlaşılan bir karara dokunulmaması başka yönlerden sakınca yaratabilir. Bu hallerde kanunun sınırlı olarak saydığı nedenler dâhilinde esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denir. Bu anlamda yargılamanın yenilenmesi bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden kararın belli bazı sebepler dolayısı ile aynı mahkemece iptal edilmesini ve değiştirilmesini sağlayan bir kanun yoludur. Yargılamanın yenilenmesinin amacı; hatalı bir kesin hükmün bertaraf edilerek, yerine hatadan arındırılmış hüküm vermektir. Yargılamanın yenilenmesi şekli kesinliği ortadan kaldıran bir kanun yolu değildir. Bu kanun yolu ile kararın kesinliği değil bizzat kendisi ortadan kaldırılmaktadır (Kıvrakdal, 2006: 87-88).

Yargılamanın yenilenmesi istemi, esas kararı veren kurula, daireye veya mahkemeye verilen dilekçe ile yapılır. Dilekçe aynen dava dilekçesi gibi yazılır ve karşı taraf sayısından bir fazla olur. Özellikle yargılamanın yenilenmesi sebepleriyle dayandığı deliller gösterilir, belgelerin asılları ya da onaylı veya onaysız örnekleri eklenir. Dava dilekçesi ve ekleri karşı tarafa tebliğ edilir ve savunması alınır. Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bulunup bulunmadığı hakkındaki inceleme, kural olarak, mahkeme tarafından evrak üzerinde yapılır. Mahkeme dilerse duruşma yapar. Mahkeme istemi yerinde bulunmazsa reddeder, yerinde bulursa kesin hükmü kaldırır ve yeniden yargılama yaparak sonucuna göre karar verir (Odyakmaz, 1993:96).

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK'un 53. maddesinde sınırlı sayıda belirlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için bu nedenlerden birine yada birkaçına dayanmak zorunluluğu vardır. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenle yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez. Bu nedenler aşağıdaki gibi belirtilebilir.

- 1- Bir Belgenin Sonradan Ele Geçirilmesi
- 2- Belgenin Sahteliği
- 3- Karara Esas Alınan İlamın Ortadan Kalkması
- 4- Bilirkişinin Kasten Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi
- 5- Hile Kullanılmış Olması
- 6- Vekil yada Temsilci Olmayan Kişilerce Davanın Takip Edilmiş Olması
- 7- Çekinme
- 8- Birbirine Aykırı Hükümlerin Varlığı
- 9- Hükmün İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeyi İhlal Etmiş Olması

Yukarıda sayılan nedenlerden ilk 7'sinde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma süresi 60 gündür. 8. madde de 10 yıl ve 9. madde de 1 yıldır.

- **Kanun Yararına Bozma**

Kanun yararına temyiz, Türk idari yargılama usulünde var olan ikinci olağanüstü kanun yoludur. Kanun yararına temyiz İYUK.'un 51. maddesinde düzenlenmiş olup, madde hükmü şöyledir:

1. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden *DanıştayBaşsavcısı* tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.
2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.
3. Bozma kararının bir örneği ilgili Bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayımlanır.

Madde metninden de anlaşılacağı gibi, kesin olan bölge idare mahkemesi kararlarıyla idare ve vergi mahkemeleri ve Danıştay tarafından nihai olarak verilen ve temyiz yoluna gidilmemesi nedeniyle kesinlik kazanan kararlar, niteliği itibariyle yürürlükteki hukuka aykırı bir durum ifade ediyorsa, özel bir temyiz incelemesi olan kanun yararına temyiz yoluna tabi tutulabilecektir (Yıldırım Ölmez, 2010: 122-123).

Kanun yararına bozma kararı üzerine kararı veren vergi veya bölge idare mahkemesince davaya yeniden bakılmaz; bu mahkemelerin bozma kararından sonra kendi kararlarında direnme imkânları da yoktur. Kanun yararına bozma yolu hukuka aykırı içtihat yerleşmesini önlemek ve hukuk uygulamasında birlik sağlamak amaçlarına yönelmiştir (Öncel vd., 2003: 197).

SONUÇ

Hukuki güvenlik ilkesi ile teminat altına alınan vergisel yükümlülükler hem mükellef adına hem de devlet adına ciddi bir yol gösterici olmuştur. Tarihsel süreç içerisinde her zaman koruma altına alınmaya çalışılan bu olgu, günümüzde de temel olarak 1982 Anayasasının 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunları ile ön plana çıkmıştır. İlgili kanunlar vergi yargısının temelini oluşturmakla birlikte vergi uyuşmazlıkların çözümünde de önemli bir role sahiptir.

Vergilemede iktisadilik ilkesi gereği ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkları idari aşamada çözmeye uğraşan devlet-mükellef ikilisi zaman zaman da idari aşamada uzlaşamayıp uyuşmazlıkları yargı aşamasına taşımaktadırlar. Bu durumda ise hukuki güvenlik ilkesi ön plana çıkmakta ve anayasal dayanakları barındıran çözüm yolları ile uyuşmazlıklar giderilmeye çalışılmaktadır.

Kesinleşmemiş kararların çözümünde söz konusu olan olağan kanun yolları ile taraflar haklarını arayabilecekleri gibi kesinleşmiş/sonuçlanmış kararların çözümünde de olağanüstü kanun yolları ile haklar koruma altına alınabilecektir.

Günümüz itibariyle olağan kanun yollarının yoğunluklu olarak uygulama alanı bulduğu vergi yargısında Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay aracılığı ile uyuşmazlıklar istinaf ve temyiz yolları ile çözülebilmektedir. Özellikle 6545 sayılı kanunla birlikte “İtiraz ve Kararın Düzeltilmesi” yollarının kaldırılarak “İstinaf” yolunun uygulamaya konulması ciddi bir değişikliktir. İstinaf yolunun getirilmesiyle önceden iki aşamalı olan vergi yargısı üç aşamalı bir yapıya kavuşmuştur. Böylece Danıştay’ın iş yükünün ciddi anlamda azaltılması hedeflenmektedir. İlgili organlarda çözüme ulaşılamaması durumunda ise ya yargılama yenilenmekte ya da Danıştay Başsavcısına başvurularak kanun yararına bozma söz konusu olabilmektedir.

Sonuç olarak, 1808 Senedi İttifak ile birlikte yazılı normlar üzerinde koruma altına alınan vergi yargısı günümüzde de çeşitli yollarla korunmaya devam etmektedir. Fakat, vergi ve benzeri mali kaynakların bu kadar uzun bir süre dâhilinde hazineye intikali devlet adına bir kayıp teşkil etmektedir. Bu durum ayrıca yargı organlarının yükünü artırarak uyuşmazlıkların sağlıklı ve hızlı çözümüne engel teşkil edecektir. 6545 sayılı kanunla uygulama alanı bulan istinaf yolunun bu sorunların çözümünde ciddi bir araç olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Aksoy, Şerafettin (1999), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Arslan Murat (2004), “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 53; 99-114.

Bayraklı, Hasan Hüseyin (2008), Vergi uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Haklı Bayraktutan, Serap (2003), Ceza Muhakemesi Hukukunda Kanun Yolu Olarak Temyiz, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Bilici, Nurettin (2008), Vergi Hukuku, 18. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

- Çağan, Nami (1971),“Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 28, Sayı: 1-4; 183-204.
- Çatal, Ali (2002),Türk Vergi Yargı Sisteminde Kanun Yolları, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Kaplan, Ersin (2014),“İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 396; 176-185.
- Karakoç, Yusuf (2007), Genel Vergi Hukuku, Yetkin Kitabevi, Ankara.
- Kıvrakdal, Akın (2006), Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kumrulu, Ahmet (1989), Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Mutluer, Kamil; Fazıl Tekin ve Fethi Heper (1996),Vergi Yargısı I, Türk Vergi Mevzuatı, 2. Fasikül, Ünite 26, Eskişehir.
- Odyakmaz, Zehra (1993),Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Oktar, Salim Ateş (2011), Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, Mualla; Ahmet Kesik ve Nami, Çağan (2003),Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özmen, Serap (2011),“Danıştay’ın Vergi Yargısındaki Rolü”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:278.
- Pehlivan, Osman (2008),Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Sönmez, Erdal ve Garip Ayaz (1999), Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Şenyüz, Doğan (2015),Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Tosuner Mehmet ve Zeynep Arıkan (2011), Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Yıldırım Ölmez, Başak (2010),İdari yargıda Kanun Yolları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yüce, Mehmet (2014),“6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan

Kanun Yolu Sürecinin İşleyişı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 399; 6-13.

Yüce, Mehmet (2015), Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.

1615 Sayılı “Gümrük Kanunu”, R.G. 17264, 27.02.1981.

2575 Sayılı “Danıştay Kanunu”, R.G. 17580, 20.01.1982.

2576 Sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun”, R.G. 17580, 20.01.1982.

2577 Sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu”, R.G. 17580, 20.01.1982.

6545 Sayılı “Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, R.G. 29044, 18.06.2014.