

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARININ ÇEŞİTLİ GÖSTERGELER İLE ANALİZİ: İSTANBUL VERGİ MAHKEMELERİ ÖRNEĞİ

Meltem İRTEŞ GÜLŞEN*

ÖZ

Verginin tarafları olan vergi yönetiminin ve mükelleflerin farklı düşünce ve davranış yapısı içerisinde olmaları, çeşitli uyuşmazlıkların meydana gelmesine neden olmaktadır. Vergi yönetiminin vergiyi en kısa sürede tahsil etme arzusu ile mükellefin kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergi borcunu en aza indirme veya hiç ödememe arzusu, uyuşmazlıkların ana nedenidir. Çalışmamızda idari çözüm yollarından kısaca bahsedildikten sonra yargısal çözüm yolları sayısal verilerle incelenmiştir. Ülke geneli ve İstanbul ilindeki mükellef sayıları ile vergi dava dosyalarının sayısı ve bu davaların tamamlanma süreleri karşılaştırılarak yargı üzerindeki iş yükünün fazlalığı tespit edilerek idari çözüm yollarına ağırlık verilmesi ve bu konuda alternatiflere yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Anahtar Kavramlar: Uyuşmazlık, Vergi Mahkemeleri, İdari Çözüm Yolları.

ANALYSIS OF JUDICIAL REMEDIES IN TAX DISPUTES IN TURKEY WITH VARIOUS INDICATORS: EXAMPLE OF ISTANBUL TAX COURTS

ABSTRACT

The fact that Tax Administration and taxpayers are parties to the tax causes various disagreements. The desire of the Tax Administration to collect the tax as soon as possible and the desire to minimize the tax debt that the taxpayer will pay by benefiting from the loopholes in the law or not pay at all are the main causes of the disputes. In this study, after brief mention of administrative solution ways, judicial solution ways were investigated with numerical data. The number of taxpayers in the country and Istanbul province and the number of tax cases files and the completion period of these cases are compared and the workload overturned on the judicial judiciary is determined and the administrative solution ways should be emphasized and alternatives should be given in this regard.

Keywords: Dispute, Tax Courts, Administrative Solution Ways.

* Öğr.Gör.Dr., Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, İktisadi ve İdari Programlar Bölümü.
Makalenin kabul tarihi: Ekim 2018.

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için, gereksinim duyduğu geliri karşılamak amacıyla, vergilendirme yetkisine dayanarak mükelleflerden zorla ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanabilir. Anayasa'mızın 'vergi ödevi' başlıklı 73'ncü maddesi, "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" "*Vergi, resim, harç ve benzeri mâli yükümlükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*" ile kişilerin sosyal ve ekonomik görevlerini ve devlet karşısında kişilere sağladığı güvenceyi hüküm altına almaktadır.

Anayasamızın bu maddesi ile kamu hizmet maliyetlerinin karşılanabilmesi için vergiler konulmaktadır. Böylece vergilerin ihdas ve tahsil edilmesi sebebiyle devlet ile vatandaşlar arasında bir kamu hukuku ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Burada devlet ya da genel anlamda vergi yönetimi ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denilmektedir. Kişiler ile vergi yönetimi arasındaki söz konusu vergi hukuku ilişkisinin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Nitekim Karakoç (2007: 22) vergi hukukunu "*devlet ve kişiler arasındaki münasebetlerin önemli bir bölümünü kapsayan ve vergilendirme işlemlerinin belli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmesini amaçlayan bir hukuk dalıdır.*" şeklinde tanımlamaktadır.

Bu çalışmada öncelikli olarak teorik bilgiler verilmiştir. Daha sonra da sayısal verilerle yargısal çözüm yollarının uyumsuzlukları kısa sürede sonuçlandırıp sonuçlandırmadığı ülke geneli ve İstanbul Vergi Mahemesi'nin dava sayıları ile davaların tamamlanma süreleri gözönünde bulundurularak incelenmiştir.

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE TARAF LARI

Genel anlamda anlaşmazlık anlamında kullanılan uyumsuzluk, tarafların bir konu ile ilgili farklı düşüncelere sahip olmasından dolayı anlaşmazlığa düşmesidir. Uyumsuzluk sözcüğü, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde (2013), "*uyuşmama durumu*" olarak tanımlanmaktadır. Ceylan (2007: 65) ise hukuk alanında "*taraflardan birinin bir olgu veya hukuk kuralına ilişkin iddia ve talebinin, diğeri tarafından itiraz, karşı iddia ya da inkârla karşılandığı belirli bir anlaşmazlık durumu*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi uyumsuzluğu ise, vergilendirmeden doğan ilişkide alacaklı olan vergi yönetimiyle borçlusu olan mükellefler arasında, vergi dolayısıyla oluşan hukuki anlaşmazlıklardır. Bu anlaşmazlık, verginin taraflarının vergilendirme işlemlerini sırasında kanunları yorumlama ve uygulamaları sırasında çıkan anlaşmazlık konusunda kendi haklılıkları konusunda ısrar etmelerinden ortaya çıkmaktadır (Kızılot & Kızılot, 2013: 52, Dursun, 2009: 151, Taş, 2003: 7-10, Eren, 2006: 12).

Uyumsuzlukta, devlet ya da devlet tarafından vergileme yetkisiyle donatılmış olan vergi dairesi, belediyeler, Maliye Bakanlığı gibi kuruluşlar

ilişkinin birinci tarafını, Vergi Usul Kanunu'na (VUK) (377. Md.) göre mükellefler, sorumlular ve kendilerine vergi cezası kesilenler ikinci tarafını oluşturmaktadır. Taraflar kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmek ister. Devletin en önemli amacı vergi gelirlerini arttırmaktır. Mükellefin öncelikli amacı ise vergiyi daha az ödeyebilmektir. Bu da vergi uyuşmazlığının taraflarının çıkarlarının çatışmasıyla ve kararlarında ısrar etmeleriyle ortaya çıkmaktadır (Genç, Özmen, 2011: 98).

Ortaya çıkan uyuşmazlık sonucunda mükellefler vergi yönetimini dava edebilmektedir. Bu durumda vergi ilişkisinin her iki tarafı da etkilenmektedir. Amaç uyuşmazlığı en az maliyetle ve en kısa sürede sonuca ulaştırmaktır. Bunun içinde yargı yolunun dışında kanunlarda idari çözüm yollarına da yer verilmiştir.

Bu anlaşmazlıklar, vergi idaresinin yapmış olduğu subjektif ve objektif vergilendirme işlemlerinin kanunlara aykırı olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Yaşın, 2006: 17-18). Yani uyuşmazlık, vergi tespiti ile ilgili sürecin tamamlanmasından sonra ortaya çıkabilir. Böylece itiraz hakkı taraflara hangi işlemde tanınmışsa, söz konusu uyuşmazlıkta o zaman oluşabilmektedir (Aksoy, 1990: 66-67). Uyuşmazlık, matrahın belirlenmesinde mesela fazla veya eksik hesaplanmasında, yükümlünün kendisinde yapılan hatalarda olduğu gibi, vergilendirme aşamalarında da vergi uyuşmazlıkları meydana gelebilmektedir. Söz konusu uyuşmazlıklar, ceza kesme işlemlerinde ortaya çıkabileceği gibi, tahsil aşamasında da uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir. Örneğin ödeme emrinde yer alan vergi borcunun şahsa ait olmaması, bu borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmiş olması veya ödenmesi istenen borcun zamanaşımına uğramış olması gibi itirazlarla uyuşmazlık doğabilir (Kırbaş, 1996: 176, Erginay, 1998: 116).

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ MEVCUT YASALARDAKİ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Toplumsal ilişkiler her zaman hukuk kurallarının belirlediği bir düzen içinde gerçekleşmemektedir. Zaman zaman bu kurallar ihlal edilmekte ve bu ihlaller bazı uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıkları çözebilmek için toplumlar bazı kurumlar getirerek kurallar koymaktadır.

Ekonomide ortaya çıkan gelişmeler, mevcut vergi kanunlarında sık sık değişikliğe neden olmaktadır. Ayrıca zaman içinde vergi çeşitleri de artmaktadır. Dolayısıyla vergi çeşitlerinin artması ve kanunlarda gerçekleştirilen sık değişiklikler, hem vergi mükelleflerini hem de vergi dairesini hataya sürüklemekte dolayısıyla uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Bu uyuşmazlıkların çıkmasını engelleyebilmek için her türlü tedbirin yönetim tarafından alınması gerekmektedir. Gerekli yasal düzenlemeler yapılarak uyuşmazlıkları azaltabilmek için mükelleflerin bilgilendirilmesi, aynı zamanda da yönetimin tutarlı bir davranış sergilemesi gerekmektedir. Fakat yapılan düzenlemelere rağmen uyuşmazlıklar yine de ortaya çıkabilir. Vergi yönetimi ortaya çıkan uyuşmazlıkları, mükelleflerle iyi ilişkiler kurarak ve

mükellefleri vergiye gönüllü uyumunu sağlayarak kısa zamanda ve az maliyetle çözümlenerek önleyebilir (Kırbaş, 1996: 180).

VUK'a göre idari aşamada çözümlenebilecek uyuşmazlıklar, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç ve bunlara ait cezaları kapsamaktadır. V.U.K.'unda yer alan uzlaşma ve hatalarda düzeltmenin yanı sıra cezalarda indirim ile pişmanlık ve islah da birer barışçıl çözüm yollarıdır.

Uyuşmazlığın idari yollarla çözülmesi, olası davaların ortaya çıkmasını önleyerek adli makamların iş yükünün azalmasına yardımcı olacaktır. Mahkemelerin iş yükünde sağlanacak bu azalma diğer davalara daha fazla zaman ayrılabilmesine olanak tanıyacaktır. Bu durum idare mükellef arasındaki ilişkileri de olumlu yönde etkileyecektir. Zira çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar taraflar arasında olumsuz etki yaratacaktır.

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI İLE ÇÖZÜMÜ

Vergi Hukukumuzda uyuşmazlıkların idari çözüm yolları ile sonuçlandırılmaması durumunda başvurulabilecek ikinci yol adli çözüm yollarıdır.

Vergi yargısı, mükellef ile vergi yönetimi arasında vergilendirmeden doğan uyuşmazlıklara, hukuk kuralları çerçevesinde çözüm bulmasıdır (Ayyıldız, 2015: 76). Vergi yargısı bir yanıyla, verginin tarafları ile arasındaki vergi uygulamalarından doğan meseleleri kesin sonuca bağlarken, diğer taraftan yürürlükteki genel düzenleyici işlemlerin vergi hukukuna uygun olup olmadığını, uygun değil ise iptalini gerçekleştirir (Yüce, 2010: 42-43).

Vergi yargısında çözüm bulan uyuşmazlıklar genel olarak, vergilendirme işlemlerinin tarh, tebliğ, tahsil ve ceza kesme aşamalarında gerçekleştirilen işlemlerden doğmaktadır. Ayrıca bu uyuşmazlık konularına, vergilendirme işlemleri konusundaki idari düzenlemelerin hukuka aykırılığı savıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklarında ilave etmek gerekmektedir (Karakoç, 2007: 106). Böylece mükelleflere, uygulamadan doğan hatalara karşı bir güvence verilmek istenmeside vergi yargısının diğer bir varlık sebebidir (Ufuk, 2002: 8-9).

Vergi yargısının iki işlevi bulunmaktadır. Bunlardan biri asli diğeri tali işlevidir. Vergi yargısının asli görevi de; vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesidir (Oktar, 2012: 396, Pehlivan, 2007: 124). Vergi yargısı ile uyuşmazlıklar sonuçlandırılırken, bunun yanında vergi yönetiminin yargısal olarak denetimini de gerçekleştirir. Böylece vergilendirme işlemlerinin yasalara uygunluğu, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde sağlanarak, özel işlemlerde vergilerin yasallığı esasında gerçekleştirilmiş olur. Vergi yargısının ikinci yani tali işlevi ise düzenleyici olarak nitelendirilen işlevidir. Yani yorum ve içtihatlarla vergi hukukunun gelişmesini de sağlamaktadır (Öncel vd., 2006: 185).

Ülkemizde vergi yargısı sistemimiz 1982 yılında yürürlüğe giren üç kanunla şekillenmiştir. Bunlar Danıştay Kanunu (2575 S.K.), Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (2576 S.K.) ve İdari Yargılama Usul Kanunu (2577 S.K.) dur. Vergi yargısı görevini; bu üç mahkeme yerine getirmektedir. Yeni yargı sistemimiz iki dereceli olarak düzenlenmiştir. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri görevlendirilmiştir.

A. VERGİ MAHKEMELERİ

Danıştay bazı davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapar. Bu davalar dışındaki tüm vergi yargısı davalarının çözümünde Vergi Mahkemeleri ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadırlar.

2576 sayılı Kanun'un 6. Maddesine göre vergi mahkemelerinin görevleri;

- Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ile bunların zam, ceza ve tarifelerine ilişkin davalar,
- Aynı konularda 6183 sayılı AATUHK'nun uygulamasına ilişkin davaları çözümlmek,
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir.

Bu mahkemeler tek ya da kurul halinde davalara bakmaktadır. Vergi mahkemesinde açılan bütün davalar iptal davası niteliğindedir. Mükellefler vergilendirme işlemini; yetki, sebep, konu ve/veya amaç unsurları bakımından hukuka aykırılık iddiası ile iptalini talep edebilmektedir. Mahkemede iddia ve savunmaları göz önünde bulundurarak işlemin hukuka uygunluğunu denetlemektedir.

B. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ

Kurulum ve yargı çevreleri vergi mahkemeleri ile aynı olan Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı kanunla kurulan bağımsız mahkemelerdir. Biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki dairesi bulunur. (2576 S. K., md. 3) Bölge İdare Mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi yoktur. Ancak bu mahkemelere itiraz yoluyla gelen davalarda oy çokluğuyla vermiş oldukları kararlar, kesin niteliktedir ve temyiz yolu ile Danıştaya başvurulamamaktadır (Karakoç, 2007: 744). Bölge İdare Mahkemelerinin vergi yargısında ilk derece mahkemesi olarak görevi olmadığından, doğrudan doğruya bu mahkemeye dava açılmamaktadır. İstinaf mercii olarak ise ilk derece mahkemelerin kararlarının kanun yolu denetimini yapmakla görevlidir ve İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca temyize açık olmayan kararları kesindir (İYUK, m.45/6).

Ülkemizde 25 farklı ilde bulunan Bölge İdare Mahkemeleri kararlarına karşın ancak kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istenebilmektedir (2577 sayılı İYUK m.51-53-54).

2014 yılında yapılan düzenlemelerle birlikte Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri; (2576 S. K., md. 3/A, a-c).;

- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine incelemek ve kesin hükme bağlamak,
- İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak,
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları kesin karara bağlamak,
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktır.

C. DANIŞTAY

Danıştay'ın örgütlenme yapısına göre; idari görevler ve yargı görevlerini yürütecek olan daireler birbirinden ayrıdır. Danıştay dava daireleri, aynı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri gibi, idarenin yargı yoluyla denetlenmesi görevlerini yürütmektedir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu ile Danıştay, Yüksek İdari Mahkemesi olarak yargılama yapmaktadır. Görevlerini de bu kanundan almaktadır. Söz konusu Kanunun 1. Maddesinde; “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii” olduğu belirtilmiştir.

Danıştay ayrıca 1982 Anayasası'nın 155'inci maddesine göre; “*Danıştay, idare ve vergi mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir yargı organına bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme organıdır. Kanunla belirlenmiş bazı davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakmaktadır.*”

Danıştay, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeden kamu hizmetleri ile ilgili idari davaları ilk derece mahkemesi olarak karara bağlar (Danıştay Kanunu m.24/1-e). İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır (Danıştay Kanunu m.25).

Danıştay bünyesinde üç kurul bulunmaktadır. Bunlar İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihadı Birleştirme Kuruludur. Bu kurullardan temyiz kararına karşı vergi mahkemelerinin verdiği ısrarlı kararı nihai çözüme bağlama görevi Vergi Dava Daireleri Kuruluna aittir. Danıştay'ın vergi uyuşmazlıkları konusunda ilk derece mahkemesi, temyiz mercii ve içtihat mahkemesi olarak görevlerinden başka yetki ve görev uyuşmazlıklarında ilgili mahkemeyi tespit etmek ve danışmanlık yapma gibi görevleri bulunmaktadır.

Dava açma süreleride, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 7/1 maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre süreler; özel kanunlarda ayrı süre gösterilmediği hallerde, Danıştayda ve İdare Mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gün olarak belirlenmiştir.

IV. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ VE GÖSTERGELERİN SEÇİMİ

A. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Vergi gelirlerinin devlet hazinesine en kısa sürede girmesi her devletin öncelikli hedeflerinden biridir. Uyuşmazlık konusunun idari aşamada çözümlenememesi durumunda adli çözüm yollarına başvurulabilmektedir. Verginin kesinleşmeyerek ödeme sürecinin uzaması hem mükellef hem de idari açıdan bir çok olumsuz sonucun ortaya çıkmasına neden olur. Sürüncemede kalan vergi konusunun mükellefin iktisadi hayatına belirsizlikler nedeniyle olumsuz sonuçlar doğurmasının yanında devletin vergi gelirini tahsil edememesi ve aynı zamanda yaratabileceği dava masrafları nedeniyle; davaların en kısa sürede sonuçlanması çok önemlidir. Bu nedenle yıl içinde ne kadar dava açıldığı, ne kadarının sonuçlandığı ve ne kadarının ertesi yılda devrettiği önemlidir. Ayrıca sonuçlanan dava sayısı kadar, hangi sürede bunun sonuçlandığını bilmek de önemlidir. Süreç hakkında bilgi sahibi olmak, kişilerin uyuşmazlığı dava konusu yapmadan idari yollarla çözüm bulmaya yönelteceğini düşünülmektedir.

B. GÖSTERGELERİN SEÇİMİ

Çalışmamızda öncelikle ülke genelinde vergi mahkemelerinde 2016 yılında açılan ve sonuçlanan dava sayıları ile dava sayısı yüksek 5 ildeki dava sayıları ve ortalama görülme süreleri incelenmiştir. Böylece vergi mahkemelerinin iş yükü hakkında bilgi sahibi olarak, dava sayısı yüksek olan illerin dava sonuçlandırma süreleri karşılaştırmak istenilmektedir. Daha sonra da İstanbul Vergi Mahkemelerinde bütün konulardan açılan ve sonuçlanan davaların temizlenme süresi ve en çok dava konusu yapılan 6 vergide hangi vergi mahkemesinin daha kısa bitirme süresine sahip olduğu incelenmiştir. Sonuç olarak İstanbul Vergi Mahkemelerinde vergi davalarının ne kadarının aynı yıl içerisinde sonuçlandığı ve ne kadarının ertesi yıla devrettiği tablolarla tespit edilmiştir. Böylece vergi uyuşmazlıklarının çözümü konusunda vergi mahkemelerinin etkinliği ve iş yükü tespit edilebilecektir.

V. İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

İstanbul Vergi Mahkemelerine 2016 yılında açılan dava sayılarını incelenmeden önce, 2016 ve 2017 yıllarındaki İstanbul Vergi Dairesine bağlı olan mükellef profilini göz önünde bulundurmak gerekir.

Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre; 2016 Aralık sonu itibariyle Türkiye genelinde gelir vergisi mükellef sayısı 1 milyon 819 bin 492 iken, bu sayı geçen yılın aynı ayında yüzde 3,17 artışla 1 milyon 877 bin 128'e çıkmıştır. Bu dönemde gelir stopaj vergisi mükellef sayısı yüzde 3,93, basit usul vergi mükellef sayısı yüzde 2,36, KDV mükellef sayısı yüzde 3,89 artış göstermiştir. (Haberturk; 2018, 13 Ocak)

2017 yılında ise; 1 milyon 877 bin 128 gelir vergisi, 2 milyon 699 bin 462 gelir stopaj, 1 milyon 884 bin 849 gayrimenkul sermaye iradı vergisi, 759 bin 242 kurumlar vergisi, 774 bin 57 basit usulde vergilendirilen gelir ve 2 milyon 583 bin 610 Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefi bulunmaktadır.

İller bazında incelendiğinde; en fazla mükellef, 3 milyon 67 bin 50 ile İstanbul'dadır. Bu rakamın 498 bin 838'i gelir vergisi, 283 bin 936'sı kurumlar vergisi, 791 bin 249'u gelir stopaj vergisi, 682 bin 505'i GMSİ, 46 bin 397'si basit usulde vergilendirilen gelir vergisi ve 764 bin 125'i KDV mükelleflerinden oluşmaktadır. Bu ili 908 bin 8 mükellefle Ankara, 705 bin 816 mükellefle İzmir, 414 bin 345 mükellefle Bursa ve 412 bin 752 mükellef ile Antalya takip etmektedir.

Bu veriler göz önünde bulundurularak ülke genelindeki ve söz konusu 5 ildeki davaların durumu aşağıda tablolar halinde incelenmiştir.

Tablo 1: Dava Sayıları, Türkiye (2016)

	Dava Sayısı	Davacı Sayısı		Davalı Tüzel Kişi Sayısı	
		Gerçek Kişi Sayısı	Tüzel Kişi Sayısı		
Gelen	Geçen Yılandan Gelen	42.432	19.867	23.257	42.549
	Yıl İçinde Açılan	104.410	49.703	57.213	104.931
	Bozularak Gelen	5.729	1.901	4.033	5.770
	Toplam	152.571	71.471	84.503	153.250
	Birleştirme	1.469	464	1.008	1.469
	Red	17.981	8.009	10.490	18.068
	İptal	47.406	24.378	23.688	47.497
Yıl İçinde Çıkan	Kısmen İptal-Kısmen Red	8.009	3.433	4.682	8.025
	İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Red, Dava Red ve Merciiine Tevdi	10.027	5.872	4.841	10.251
	Mercii Tayini – Bağlantı	2.541	1.301	1.268	2.567
	Kabul, Feragat Vb. Nedenlerle KVYO Davanın Açılmamış Sayılması	14.267	5.796	8.651	14.280
	Af Nedeniyle KVYO	660	331	330	667
	Re'sen İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararlar	2.682	1.024	1.673	2685
	Diğer	3.089	2.011	1.185	3.129
Toplam	2.388	1.025	1.440	2.401	
	110.519	53.644	59.256	111.039	
Bir Sonraki Yıla Devreden	42.052	17.827	25.247	42.211	

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatikler 2016, Ankara, s: 259-266

Ülkemizde 36 ilde vergi mahkemesi bulunmaktadır. Tablo 1'e göre; 2016 yılında vergi mahkemelerine toplam 152.571 davanın geldiği, bu davaların % 68,4'ünün yıl içinde açılan, % 27,8'inin de geçen yıldan devren gelen davalardan oluştuğu görülmektedir. Toplam gelen davaların % 72,4'ünün yıl içinde karara bağlandığı, % 27,6'sının 2017 yılına devrettiği anlaşılmıştır. Yani

açılan toplam davanın neredeyse üçte biri bir önceki seneden devrederken, yine toplam gelen davanın neredeyse üçte biri ertesi seneye devretmektedir.

Tablo 2: Dava Sayıları, Türkiye (2006 - 2016)

Yıl-lar	GELEN					Yıl İçinde Çıkan	D	Bir Sonraki Yıla Devreden	Çıkan Davanın Gelen Davaya Oranı	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
	Geçen Yıldan Devreden Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	D					
2006	33.978	74.327	3.803	112.108	100	71.674	100	40.434	63,9	179
2007	40.434	82.623	5.477	128.534	115	79.174	110	49.360	61,6	193
2008	49.360	97.802	5.500	152.662	136	98.292	137	54.370	64,4	185
2009	72.177	110.733	5.528	188.438	168	111.904	156	76.534	59,4	235
2010	76.533	130.134	5.795	212.462	190	123.791	173	88.671	58,3	229
2012	88.673	83.375	3.701	175.749	157	124.303	173	51.446	70,7	239
2012	33.661	97.180	5.542	136.383	122	100.919	141	35.464	74,0	122
2013	53.251	109.141	6.291	168.683	150	103.509	144	65.174	61,4	195
2014	47.382	96.036	5.240	148.658	133	102.128	142	46.530	68,7	166
2015	46.531	98.667	5.476	150.674	134	108.242	151	42.432	71,8	151
2016	42.432	104.410	5.729	152.571	136	110.519	154	42.052	72,4	138

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatikler 2016, Ankara, s: 259-266

D: Değişim hesaplanırken 2006 yılı baz alınmıştır. (2006=100)

Not: 1) 2013 yılındaki devir farkı Ankara kapatılan 6. Ve 7. Vergi Mahkemelerinden kaynaklanmaktadır.

2) Devirlerde oluşan tutarsızlıklar, adli sistemde yapılan geriye dönük very güncellemelerşnden kaynaklanmaktadır.

Tablo 2 incelendiğinde dalgalanmalar olmakla birlikte gelen dava sayısı en çok 2010 yılında, yıl içinde çıkan en yüksek dava ise 2011 yılında gerçekleşmiştir. 2006 yılında gelen davaların % 63,9' u yıl içinde karara bağlanırken, 2016 yılında bu oran % 72,4 olarak gerçekleşmiştir. 2006 – 2016 yılları itibariyle ortalama görülme süreleri arasında dalgalanmalar meydana gelmiştir. Ortalama görülme süresinde bir önceki yıla göre en fazla artışın 73 gün ile 2013 yılında, en fazla düşüşün 117 gün ile 2012 yılında olduğu görülmüştür. 2016 yılında ise ortalama görülme süresinin bir önceki yıla göre 13 gün azalarak 138 gün olduğu görülmüştür. 2011 yılında 239 gün olan görülme süresi 2012 yılında 122 güne düşerken 2013 yılında 195 güne çıkmıştır. Görüleceği üzere 10 yıllık dönemde hiç bir dava en az dört aydan önce sonuçlanamamıştır.

Tablo 3: Dava Sayıları, İller (2016)

İLLER	GELEN				Yıl İçinde Çıkan	Bir Sonraki Yıla Devreden	Çıkan Davanın Gelen Davaya Oranı	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
	Geçen Yıldan Devreden Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam				
İstanbul	16.009	39.695	2.572	58.276	40.526	17.750	69,5	147
Ankara	5.579	13.458	707	19.744	14.296	5.448	72,4	139
İzmir	3.401	7.148	457	11.006	8.317	2.689	75,6	138
Bursa	1.624	3.946	204	5.774	3.888	1.886	67,3	157
Mersin	1.588	3.560	77	5.225	3.822	1.403	73,1	144
Türkiye	42.432	104.410	5.729	152.571	110.519	42.052	72,4	138

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatikler 2016, Ankara, s: 259-266

İş yoğunluğu en fazla olan beş ile gelen ve çıkan davaların Türkiye toplamına göre oranları incelendiğinde; İstanbul'un Türkiye'de vergi mahkemelerine toplam gelen davaların % 38,2' sine, Ankara'nın ise % 12,9'una baktığı görülmüştür. Davaların ortalama görülme süresi İstanbul ilinde Türkiye ortalamasının üzerindedir. Ancak Bursa'nın ortalamasından daha düşüktür.

İstanbul ilinde yıl içindeki toplam dava sayısının diğer 4 ilin toplamından fazla olmasına karşın çıkan dava sayısının yüzdesi ve görülme süresi bakımından Bursa ilinin ortalamasından daha iyi durumda olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Açılan Dava Türleri, Türkiye (2016)

Dava Türleri	Dava Sayısı	%	Davacı		Davalı Tüzel Kişi Sayısı
			Gerçek Kişi Sayısı	Tüzel Kişi Sayısı	
Katma Değer Vergisi	33.681	30,6	12.470	21.542	33.766
Amme Alacakları Tahsil	19.776	18,0	15.104	5.416	19.854
Vergi Cezaları	14.271	13,0	6.013	8.365	14.304
Gümrük Kanunundan Kaynaklanan Vergi, Fon ve Cezalar	8.557	7,8	1.314	7.291	8.622
Gelir Vergisi	6.487	5,9	6.009	532	6.576
Kurumlar Vergisi	4.204	3,8	354	3.869	4.211
Diğer	23.163	21,1	10.343	14.233	23.373
Toplam	110.139	100	51.607	61.248	110.706

Kaynak: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi ile Bağlı İdare ve Vergi Mahkemeleri 2016 Yılı Faaliyet Raporu.

Yıl içinde açılan ve bozularak gelen davalar ile davaların tarafları incelendiğinde; % 30,6 ile birinci sırada Katma Değer Vergisi, % 18,0 ile ikinci sırada amme alacaklarının tahsili, % 13,0 ile üçüncü sırada vergi cezaları davalarının yer aldığı görülmektedir.

Tablo 4 incelendiğinde, tüzel kişilerin ağırlıklı olarak KDV, Vergi Cezaları, Gümrük Vergileri ve Kurumlar Vergisinde davacı olurken, gerçek kişilerinde Amme Alacaklarının Tahsili ve Gelir Vergisi konularında davacı olmuşlardır.

Tablo 5: İstanbul Vergi Mahkemeleri Dosya Sayısı (2016)

İstanbul Vergi Mahkemeleri Dosya Sayısı				
	Yıl İçerisinde Gelen Dosya Sayısı	Bir Önceki Yılandan Devreden Dosya Sayısı	Karar Sayısı	Temizlenme Oranı
İstanbul 1. Vergi Mahkemesi	3111	1518	3076	98,874
İstanbul 2. Vergi Mahkemesi	2993	832	2740	91,546
İstanbul 3. Vergi Mahkemesi	2950	967	3086	104,610
İstanbul 4. Vergi Mahkemesi	3059	1298	2864	93,625
İstanbul 5. Vergi Mahkemesi	3134	1217	3033	96,777
İstanbul 6. Vergi Mahkemesi	3121	1222	3007	96,347
İstanbul 7. Vergi Mahkemesi	3062	1202	13039	99,248
İstanbul 8. Vergi Mahkemesi	3108	1368	3243	104,343
İstanbul 9. Vergi Mahkemesi	3057	692	2833	92,672
İstanbul 10. Vergi Mahkemesi	3001	705	2509	83,605
İstanbul 11. Vergi Mahkemesi	2991	790	2582	86,325
İstanbul 12 Vergi Mahkemesi	2960	1494	2776	93,783
İstanbul 13. Vergi Mahkemesi	2843	1458	2758	97,010
İstanbul 14. Vergi Mahkemesi	2869	1461	2980	103,868

Kaynak: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi ile Bağlı İdare ve Vergi Mahkemeleri 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s:28

Davaları ortalama bitirme gün sayısı 105 gün ile 348 gün arasında değişmektedir. İkinci daire 'de ortalama bitirme süresi 116 gün ile 276 gün arasında değişmesine rağmen davaları temizleme oranı 91,546 ile en az temizleme oranına sahiptir. Üçüncü daire 'de ortalama bitirme süresi 155 gün ile 288 gün arasında değişmesine rağmen davaları temizleme oranı 104,610 ile en

fazla temizleme oranına sahiptir. Dokuzuncu dairesi, incelenen 6 dava türünde en kısa ortalama bitirme süresine sahip olan vergi mahkemelerinden olmasına rağmen davaları temizleme oranı 92,672 ile 13. sırada yer almaktadır. Sekizinci daire ise en fazla dosya sayısına sahip olmasına ve bir davanın en kısa 172 günde bitirilmesine rağmen 104,343 ile en yüksek temizleme oranına sahiptir. On dördüncü dairesi ise en fazla 208 günde davaları bitirmesine karşın dava dosyalarını temizleme oranı 103, 868'dir.

Tablo 6: İstanbul Vergi Mahkemelerinin Dava Türlerine Göre Davaların Bitirilme Süreleri Ortalaması (Gün)

Dava Türü	Dava Türlerine Göre Davaların Bitirilme Süreleri Ortalaması (Gün)													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Katma Değer Vergisi	262	200	179	234	247	198	255	245	140	186	186	193	173	199
Ödeme Emri	240	116	155	235	185	164	171	172	118	160	145	158	160	161
Vergi Cezaları	313	223	288	225	297	242	348	301	111	128	186	166	151	205
Gümrük Vergisi	247	276	165	269	243	214	244	197	105	188	221	191	167	182
Gelir Vergisi	278	144	176	220	229	190	222	300	150	157	186	252	126	208
Kurumlar Vergisi	286	160	245	262	274	240	221	228	164	188	196	231	186	188

Kaynak: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi ile Bağlı İdare ve Vergi Mahkemeleri 2016 Yılı Faaliyet Raporundan derlenmiştir.

Görülebileceği üzere; davaların ortalama bitirme süreleri ile davaların girdi-çıkıtı sayıları arasında bir uyum yoktur. 5 ilâ 9 ay arasında ortalama bitirme süresine sahip olan bir vergi mahkemesi aynı zamanda en fazla temizleme oranına sahiptir. Diğer taraftan 6 dava türünde en kısa ortalama bitirme süresine sahip olan bir mahkeme en düşük temizleme oranına sahiptir. Burada sorulması gereken önemli soru; girdi-çıkıtı sayısı mı önemlidir yoksa en kısa sürede davanın tamamlanması mı önemlidir? Doğal olarak en kısa süre de en çok davanın sonuçlanması önemlidir. İstanbul ilinde de her yıl açılan dava sayısı Türkiye’de açılan toplam dava sayısının % 38’ini oluşturmaktadır. Yıl sonunda sonuçlanan dava sayısı % 69,5 ile Türkiye ortalaması olan % 72,4’e çok yakındır. Türkiye genelinde 138 olan ortalama görülme süresi ise İstanbul ilinde 147 gündür ve çokta büyük bir fark bulunmamaktadır. Daha kısa süre de daha çok sayıda davanın sonuçlandırılabilmesinde birinci öncelik her sene açılan yeni dava sayısının azaltılabilmesidir. Böylece ertesi yıla devreden dosya sayısı azaldıkça, yeni eklenenlerle birlikte toplam dava sayısı azalacak ve neticelendirilen dava sayısı artacaktır. İş yükünün azlığı doğal olarak ortalama bitirme sürelerine de yansacaktır.

SONUÇ

Ülkemizde uygulanmakta olan kanunların kişiler ve kurumlar tarafından farklı yorumlanması vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kanunların çok sayıda olması, karmaşık ve detaylı olması nedeniyle kişiler ile uygulayıcılar arasında uyuşmazlık ortaya çıkması neredeyse kaçınılmazdır. Bu nedenle vergi kanunları düzenlenirken açık, sade, anlaşılır olmalı ve basit bir dil kullanılmalıdır.

Ancak vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik tebliğler, iç genelgeler, yönetmelikler gibi düzenlemeler zaman zaman karmaşanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle kanuni düzenlemeleri hazırlarken uyuşmazlıklara neden olacak boşlukların oluşmamasına, yoruma açık bırakılmamasına dikkat edilmelidir. Kanuni düzenlemelerin sadece uygulamaya yönelik değil hukuki yönlerinde ayrıntılı olarak ele alınması gereklidir.

Dava konusu olan ve içtihat haline gelen kararlar hakkında kanuni düzenlemelerin yapılmaması nedeniyle uyuşmazlıklar devam etmektedir. Dolayısıyla bu durum vergi mahkemelerinin mevcut yükünü arttırmaktadır. Ayrıca gerekli düzenlemelerin yapılmaması nedeniyle yargı yoluna gidilen uyuşmazlıkların büyük çoğunluğu vergi idaresinin aleyhine sonuçlanmaktadır.

Çalışmada incelenen göstergelerden de anlaşılacağı üzere İstanbul ilinde dava konusu yapılan uyuşmazlık sayısı Türkiye’de açılan davaların % 38’ ine tekabül etmektedir. Yıl sonunda sonuçlanan dava sayısı % 69,5 ile Türkiye ortalaması olan % 72,4’e çok yakındır. İstanbuldaki söz konusu on dört vergi mahkemesinde davaların ortalama bitirme süreleri ile davaların girdi-çıkıtı sayıları arasında bir uyum yoktur. Ortalama bitirme süresi kısa olan bir vergi mahkemesi aynı zamanda en fazla temizleme oranına sahip olabilmektedir. Diğer taraftan 6 dava türünde en kısa ortalama bitirme süresine sahip olan bir mahkeme en düşük temizleme oranına sahiptir. Burada sorulması gereken önemli soru; girdi-çıkıtı sayısı mı önemlidir yoksa en kısa sürede davanın tamamlanması mı önemlidir? Doğal olarak en kısa süre de en çok davanın sonuçlanması önemlidir. Türkiye genelinde 138 olan ortalama görülme süresi ise İstanbul ilinde 147 gündür ve çokta büyük bir fark bulunmamaktadır. Daha kısa süre de daha çok sayıda davanın sonuçlandırılabilmesinde birinci öncelik her sene açılan yeni dava sayısının azaltılabilmesidir. Böylece ertesine yıla devreden dosya sayısı azaldıkça, yeni eklenenlerle birlikte toplam dava sayısı azalacak ve neticelendirilen dava sayısı artacaktır. İş yükünün azlığı doğal olarak ortalama bitirme sürelerine de yansıtacaktır.

Bu durum vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelelerinin her yıl artan dava sayılarına rağmen ortalama bitirme sürelerinin çok fazla olmadığını göstermektedir. Önemli olan kamu gelirlerinin en kısa sürede en masrafsız bir şekilde devlet hazinesine girmesi olduğundan, söz konusu uyuşmazlıkların yargısal aşamaya götürülmeden idari yollarla çözümlenmesinin

daha uygun olacaktır. Uyuşmazlığın idari yollarla çözülmesi, muhtemel davaların ortaya çıkmasını önleyerek yargının iş yükünün azalmasına yardımcı olacaktır. Mahkemelerin iş yükünde sağlanacak bu azalma diğer davalara daha fazla zaman ayrılabilmesine olanak tanıyacaktır. Bu durum idare mükellef arasındaki ilişkileri de olumlu yönde etkileyecektir.

Bu nedenle idari çözüm yollarının yeniden gözden geçirilerek gerekirse arbuluculuk gibi alternatif çözüm yollarının uygulamaya sokulmasında fayda bulunmaktadır. Tabii ki asıl olan vergi bilincinin sağlanarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasının yanında yasalardaki boşluk ve yoruma neden olabilecek maddelerin düzeltilerek uyuşmazlığa neden olmalarını engellemektir.

Not: CEPEJ (Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonu) tanımı ile temizlenme oranı, “biten davaların yeni açılan davalara bölünerek bu sonucun 100 ile çarpılması neticesinde elde edilir. Temizlenme oranının %100’e yakın olması, bir mahkemenin veya yargı sisteminin belirli bir zaman süresi dâhilinde yeni açılan dava sayısına yakın sayıda davayı bitirme yeteneğini gösterir. %100’ün üzerinde bir temizlenme oranı, sistemin gelen davalardan fazla sayıda davayı bitirmek suretiyle muhtemel dava yığılmalarını azaltma yeteneğine işaret eder. Eğer yeni açılan davalar belirtilen süre dâhilinde bitirilmezse temizlenme oranı yüzde 100’ün altına düşer. Temizlenme oranı yüzde 100’ün altına düştüğünde, rapor döneminin sonunda bitmemiş davaların sayısı (ve dolayısıyla dava yığılması) artacaktır. Temel olarak temizlenme oranı, mahkemelerin ya da yargı sisteminin dava akışıyla nasıl başa çıktığını” göstermektedir. (Faaliyet Raporu, 2016: 26)

KAYNAKÇA

- AKSOY, Şerafettin; (1990), **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- AYYILDIZ, Yaşar; (2015), **Türk Vergi Yargısı; İş Yükü ve Etkinliği**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- CEYLAN ŞAHİN, Şule; (2007), **Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- DURŞUN, Hasan; (2009), **Uyuşmazlıklardan Doğan Davalarda Feragat ve Kabul**, Ankara: Adalet Kitabevi.
- EREN, Volkan; (2006), **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları**. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne.
- ERGİNAY, Akif; (1984), **Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası**, 10.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- ERGİNAY, Akif; (1998), **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- GENÇ, Yıldırım ve Mehmet Akif ÖZMEN; (2001), **Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Habertürk Gazetesi; (2018, 13 Ocak), “Vergi mükellef sayısı 10,6 milyonu buldu” İnternet Adresi: <http://www.haberturk.com/vergi-mukellef-sayisi-10-6-milyonu-buldu-1795290-ekonomi>, Erişim Tarihi: 12.03.2018.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi ile Bağlı İdare ve Vergi Mahkemeleri 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s. 28
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi ve Bağlı İdare ve Vergi Mahkemeleri 2016 Yılı Faaliyet Raporu.
- KARAKOÇ, Yusuf; (1995), “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 168, s. 136-168
- KARAKOÇ, Yusuf; (1995), **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul: Alfa Basın Yayım Dağıtım.
- KARAKOÇ, Yusuf; (2007), **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Kitabevi.
- KARAKOÇ, Yusuf; (2007), **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara: Yetkin Yayınları. Kitabevi Yayınları.

- KIRBAŞ, Sadık; (1996), **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KIRBAŞ, Sadık; (2006), **Vergi Hukuku**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KIZILOT Şükrü ve Zuhâl KIZILOT; (2013), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- OKTAR, Salim, Ateş; (2012), **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN; (2006), **Vergi Hukuku**, Ankara: Turan Yayıncılık.
- PEHLİVAN, Osman; (2008), **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitabevi.
- T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Adli İstatikler 2016, Ankara, s. 259-266
- TAŞ, Metin; (2003), **Vergi Yargısı**. Ankara: Öncü Basımevi.
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlüğü, (2013).
- UFUK, M. Tahir; (2002), ‘Vergi Usul Kanunu Açısından Ceza Mahkemelerinde Yargılanılacak Suçlar’, **Diyalog Dergisi**, Sayı:171, s. 8-9.
- YAŞİN, Mehmet; (2006), **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.
- YÜCE, Mehmet; (2010), **Türk Vergi Yargısı**. Bursa: Ekin Yayınevi.

