

# ABD, ALMANYA, İNGİLTERE VE TÜRKİYE VERGİ YARGISI SİSTEMLERİ

TAX JUDICIARY SYSTEMS OF THE US, GERMANY, THE UK  
AND TURKEY

**Serdar KILIÇ\***  
**Mustafa Göktuğ KAYA\*\***

## ÖZ

Birçok ülke vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarında birbirlerinden farklılaşmaktadır. Bu durum, ABD ve İngiltere gibi en gelişmiş Anglosakson hukuk sistemine sahip ülkeler için bile geçerlidir. Bununla beraber, OECD üyesi ülkeler olmaları hasebiyle, hukuk sistemlerinde ortak birçok noktaya da sahiptirler. Bu makalede, ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye'nin vergi yargısı sistemlerinin kısa tarihçesi ve işleyişi özetlenip değerlendirilmektedir. Buna karşın, derinlemesine bir ülke analizi bu çalışmanın amacı dışındadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Mahkemesi, Vergi Yargısı, Vergi Uyuşmazlığı.

## ABSTRACT

Most countries differ from one another in their ways of tax dispute solution. This is true even for the most advanced Anglo-Saxon common law jurisdictions, such as the US and the UK. However, they also have many common features, since they are OECD members. This article summarizes and reviews the brief history and functioning of the tax judiciary of the US, Germany, the UK and Turkey. A profound analysis of these jurisdictions is, nevertheless, far beyond the aim of this study.

**Keywords:** Tax Court, Tax Judiciary, Tax Dispute.

## GİRİŞ

Her ülke tarihsel geçmişine ve demokrasi geleneğine de bağlı olarak farklı bir hukuk sistemine sahiptir. Bu farklılaşma, vergi sorunlarının mahkemeler yoluyla çözüm usulünde de görülmektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde

\* Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, serdar.kilic@vdk.gov.tr

\*\* Dr., Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, mustafa.goktug.kaya@vdk.gov.tr

de görüleceği üzere, kimi ülke, vergi uyumsuzlukları için uzmanlaşmış mahkeme teşkilatı kuruyorken, kimi ülkelerse adli yargı sistemi içerisinde bu mahkemelere alan oluşturarak sorunu halletmeye çalışmışlardır.

Aslında vergi mahkemelerinin devletlerin yargı fonksiyonu içerisinde yer alış şekilleri, başlı başına ne ülkelerin zenginlik/gelişmişlik düzeyleri, ne de hukuki sistemleri ile açıklanabilir. Kuşkusuz gelişmişlik düzeyi gibi etkenler sistemlerin oluşması ve evriminde katkı sağlarken, en önemli faktörün aslında ülkelerin hukuk sistemleri olduğunu söyleyebiliriz. Zira, çalışmada ülke mahkeme yapılarına bakarken, özellikle Almanya'nın yalınlığı (*simplicity - Einfachheit*) ve sağlamlığı ile (*robustness – Robustheit*), Anglosakson sistemlerden nasıl ayrıştığı görülmektedir.

Öte yandan, adli yargılama ile kıyaslandığında görece genç bir kolu olan vergi yargısı sistemlerinin gayet dinamik ve değişken örgütsel organizmalar olduğu görülecektir. Zaman içerisinde çağın gereklerine uygun bir şekilde evrildikleri yadsınamaz bir gerçeklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere ve Türkiye vergi yargısı sistemlerinin genel çerçevesi tanımlanmaya çalışılacaktır. Böylece Türkiye uygulamasının söz konusu ülkelerle vergi yargısı özelinde sahip olduğu benzerlik ve farklılıkların ortaya konulması amaçlanmaktadır.<sup>1</sup>

## 1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VERGİ YARGISI SİSTEMİ

### 1.1. Kısa Tarihçe

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergi Mahkemesi (*The United States Tax Court*), ABD Anayasası'nın 1. maddesi kapsamında Kongre tarafından kurulmuş federal bir mahkemedir. Vergi Mahkemesinin geçmişi 1924'e kadar gitmektedir. Zira 1924 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi uyumsuzluklarının çözümü için ilk derece mahkemesi olarak ABD Vergi Temyizleri Kurulu (*U.S. Board of Tax Appeals*) kurulmuştur. Bu Kurulun üyeleri vardı fakat bu üyeler yargıç statüsünde değillerdi. Diğer bir ifadeyle bu kurum, ABD yürütme erki içerisinde bağımsız bir üst kurul şeklinde işlev görüyordu (*United States Tax Court; US Legal*).

Zaten 1929 yılında ABD Yüksek Mahkemesi (*U.S. Supreme Court*) verdiği

<sup>1</sup> Bu çalışmanın Türkiye hariç ülke kıyaslaması, aynı zamanda Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulunun kuruluşunun beşinci yıl dönümü etkinlikleri kapsamında, Vergi Müfettişleri Derneği tarafından 1 Mart 2016 tarihinde Antalya'da birincisi düzenlenen Ulusal Vergi Yargısı Panelinde Vergi Müfettişi Serdar KILIÇ tarafından sunulmuştur. (Kaynak: Vergi Müfettişleri Derneği, <http://vergiyargisipaneli.vmd.org.tr/>)

bir kararda, bu Kurulun bir mahkeme olmadığına, yürütme erki içerisinde idarenin almış olduğu kararları gözden geçirmek suretiyle faaliyet gösteren idari bir birim olduğuna hükmetmiştir (United States Tax Court; US Legal).

Öte yandan, 1942 yılında Kongre kabul ettiği bir Kanun'la söz konusu Kurulun ismini ABD Vergi Mahkemesi (*Tax Court of the United States*) olarak değiştirmiş, böylece Yüksek Mahkemenin 1929'da vermiş olduğu kararı geçersiz kılmıştır. 1969'daki vergi reformu sonucunda mahkemenin ismi nihai olarak değişmiş ve "*United States Tax Court*" olmuştur.<sup>2</sup>

Nihayet, ABD Yüksek Mahkemesi, 1991 yılında almış olduğu *Freytag v. Commissioner*<sup>3</sup> kararında, Vergi Mahkemesinin, aynen Bölge Mahkemelerinde (*U.S. District Courts*) olduğu gibi, ABD yargı erkinin bir kısmını icra eden bir mahkeme olduğuna karar vererek, Vergi Mahkemesinin yargısal yetkisini tescillemiştir. Zira Vergi Mahkemesinin kararları, ABD Başkanı, Kongre veya Bölge Mahkemeleri tarafından temyiz edilememektedir (United States Tax Court; US Legal).

## 1.2. Usul

ABD Vergi Mahkemesi özellikle federal gelir vergisinde uzmanlaşmış özel bir mahkeme olup, verdiği kararlar nihai değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı bu mahkemelere götürülmektedir; bu durumun temel sebebi olarak bu mahkemelerin uzman mahkemeler olmalarından ötürü daha adil ve yerinde kararlar vermeleri gösterilmektedir. Vergi Mahkemesi, ABD yargı erki içerisinde kendine özel yetkileri olan bir mahkemedir ve idari bir mahkeme veya sadece bir hakemlik ve uzlaştırma müessesesi değildir (United States Tax Court; US Legal).

Vergi uyuşmazlıklarının çok ezici bir çoğunluğu bu özel mahkemelere götürülse de bu usul mükelleflerin önündeki yegâne başvuru mercii değildir. Mükellefler dilerlerse aşağıda sayılan mahkemelerden herhangi birine başvurabilmektedirler (US Legal):

- İflas Mahkemesi (*Bankruptcy Court*) – (Bu mahkeme için vergi uyuşmazlığının aynı zamanda iflası da içermesi şarttır),
- Federal Bölge Mahkemesi (*U.S. District Court*),

<sup>2</sup> Türkçe çeviri açısından mahkemenin adı aynı kalmıştır: ABD Vergi Mahkemesi.

<sup>3</sup> *Freytag v. Commissioner* (90-762), 501 U.S. 868 (1991), Cornell University Law School, Legal Information Institute.

- Federal Tazminatlar Mahkemesi (*U.S. Court of Federal Claims*).

Mükelleflerin, bu üç mahkemeye gitmeleri halinde “ödeme zorunluluğu kuralı” gereği, dava açabilmek için önce vergi borcunu ödemeleri gerekmektedir. Oysa bir vergi alacağına karşı Vergi Mahkemesinde dava açılması durumunda, Vergi Mahkemesinin kararı verinceye kadar tahsilat kendiliğinden durmaktadır (*United States Tax Court; US Legal*).

Vergi Mahkemelerindeki usulden bahsederken, ABD vergi yargısı içerisinde önemli bir konum iştiğal eden “küçük dava” (*small case*) müessesesinden de bahsetmek gerekecektir. Vergi Mahkemesinde küçük dava statüsüne giren davalar için özel basitleştirilmiş bir dava süreci öngörülmüştür. Dava konusu verginin yıllık \$50.000 ve altı olması durumunda bu basitleştirilmiş süreç işletilmektedir. Küçük dava sürecinin temel özellikleri aşağıda kısaca sıralanmıştır (*United States Tax Court; US Legal*).

- Daha basit bir yargılama süreci sağlar.
- Daha hızlı karar alma gerçekleşir.
- Verilen kararlar temyiz edilemez (*non-appealable*).
- Verilen kararlar benzer durumlar için emsal teşkil edemez (*non-precedential*).

Vergi Mahkemesinde davalar tek yargıyla görülmektedir; yani ABD yargı sisteminin temel müesseselerinden biri sayılan geleneksel jüri sistemi Vergi Mahkemelerinde kullanılmamaktadır. Mükellefler böylece kendilerini bireysel olarak savunabilmektedirler. Fakat vergi avukatı tutmak isteyen mükellefler, mahkemenin onayından geçmiş baroya kayıtlı avukatları tercih etmek zorundadırlar. Diğer bir deyişle, herhangi bir baroya kayıtlı bir avukat davayı takip edememektedir (*US Legal*).

Mükellefler, ABD Gelir İdaresi’nden (*IRS – Internal Revenue Service*) tebligatı aldıktan sonra 90 gün içerisinde Vergi Mahkemesine dava açmak zorundadırlar (*United States Tax Court; US Legal*).

İlginç bir şekilde, ABD’de Vergi Mahkemesine intikal eden vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı, daha dava başlamadan Mahkemenin Gelir İdaresi (IRS) ve mükellef arasında arabuluculuğu sayesinde uzlaşma ile sonuçlanmaktadır. Uzlaşma sağlanamazsa, davanın devamına karar verilmektedir (*United States Tax Court; US Legal*).

### 1.3. Vergi Mahkemesi Yargıçlarının Atanması ve Çalışma Esası

Vergi hâkimleri, 15 yıllığına Kongrenin tavsiyesi ve onayı ile ABD Başkanı tarafından atanmaktadır ve tekrar atanma mümkündür. Vergi Mahkemesinde toplam 19 yargıç bulunmaktadır. Emekli olmuş yargıçlar, "kıdemli hâkim" unvanıyla dilerlerse Mahkeme tarafından bazı davalara bakmak üzere geçici olarak göreve çağrılabilirler. Ayrıca küçük davalara bakmak üzere, Vergi Mahkemesi Başkanı tarafından dışarıdan hâkim atanabilmektedir (United States Tax Court; US Legal).

Başkan, yargıçları sadece üç gerekçe ile görevlerinden alabilmektedir: Görevi ihmal, yetersizlik veya görevi kötüye kullanma (United States Tax Court; US Legal).

Vergi Mahkemesinin coğrafi olarak fiziksel tek bir çalışma adresi bulunmaktadır: Washington D.C., federal başkent. Fakat ABD gezgin mahkeme geleneğinden ötürü, mahkeme ihtiyaç duyarsa, istediği eyalete gidip davaya orada bakabilmektedir (United States Tax Court; US Legal).

### 1.4. Temyiz Süreci

İstinaf Mahkemeleri (*U.S. Court of Appeals*), vergi yargısında ara temyiz/ itiraz mercii olup ABD'de 13 tane İstinaf Mahkemesi bulunmaktadır (United States Tax Court).

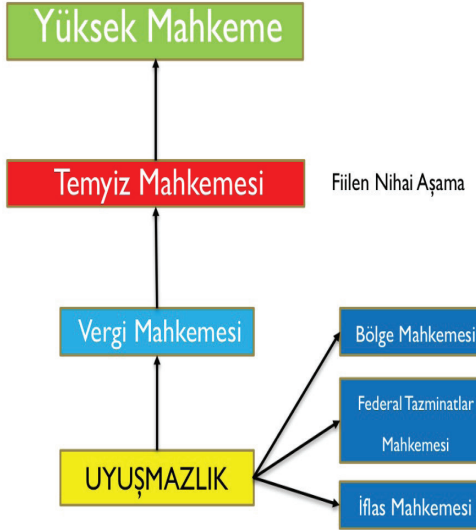
Mükellefler, Vergi Mahkemesinin karar tebligatını aldıktan sonra 90 gün içerisinde İstinaf Mahkemesine temyize başvurabilmekte ya da 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesinin kararını gözden geçirmesi için talepte bulunabilmektedirler. Bariz bir hata veya olağanüstü bir durum yoksa bu talep genellikle kabul edilmemektedir (United States Tax Court; US Legal).

İstinaf Mahkemeleri, ABD'nin en güçlü mahkemeleri olarak kabul edilmektedir. Çünkü almış oldukları kararlar ile mevzuat üzerinde değişim için politik baskı yaratabilme potansiyelleri vardır. Öte yandan, istinaftaki yaklaşık 10.000 adet temyiz davasının sadece %1'lik kısmı ABD Yüksek Mahkemesi tarafından temyiz edilmek üzere kabul edilmektedir. O yüzden, İstinaf Mahkemeleri yargı erki içerisinde fiilen nihai karar mercii olarak kalmaktadır. Örneğin 9. İstinaf Mahkemesi, yaklaşık 70 milyonluk bir nüfusun yaşadığı bölgedeki vergi uyuşmazlıklarına bakmaktadır (US Legal).

İstinaf Mahkemelerinin toplam 179 yargıcı vardır ve tamamı Senato onayı ile ABD Başkanı tarafından atanmaktadır. Bu mahkemelerde görev yapan yargıçlar, süresiz bir şekilde görevde kalabilmekte ve sadece yaş haddinden dolayı emekli olmaktadır.

ABD’de bir vergi uyuşmazlığının yargıya götürülmesi halinde nasıl bir yol izleyeceği aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (United States Tax Court; US Legal):

**Şekil 1:** ABD Vergi Yargısı Şekli



### 1.5. Reform Çağrıları

Vergi Mahkemesinin kararları İstinaf Mahkemelerinde (*U.S. Courts of Appeals*) temyiz edilebilmektedir. Fakat ABD’de, idari yargı için özel olarak kurulmuş, alanında uzman bir istinaf mahkemesi bulunmamaktadır. Bazı uzmanlara (Lederman, 2014: 1886)<sup>4</sup> göre, bu kadar karmaşık ve çoklu bir vergi yargısı sisteminde benzer durumlara ilişkin farklı kararlar alınması çok doğal bir durum sergilemektedir. Bu durum da ABD’de tek bir yüksek vergi mahkemesinin varlığı tartışmasını tetiklemektedir (Lederman, 2014: 1836).

<sup>4</sup> Diğerleri için bkz., Friendly, H. J., (1974), "Averting the Flood by Lessening the Flow", 59 Cornell Law Review, 634, 644 No. 38; Gans, M. M., (2002), "Deference and the End of Tax Practice", 36 Real Prop. Prob. & TR. J., 731, 789; Surrey, S. S., (1940), "Some Suggested Topics in the Field of Tax Administration", 25 Washington University L. Q., 399, 417-22.; Traynor, R. J., (1938), "Administrative and Judicial Procedure for Federal Income, Estate and Gift Taxes—A Criticism and a Proposal", 38 Columbia Law Review, 1393, 1425-28.

Tek bir vergi istinaf mahkemesi kurulmasındaki amaç, vergi yargısını çelişen tutarsız kararlardan (*inconsistent results*) ve yerel etkilerden (*hometown results*) uzak tutmak olarak görülmektedir (Griswold, 1994: 1154-1192). Tek bir vergi istinaf mahkemesinin kurulmak istenmesinin arkasındaki bir diğer gerekçe ise ABD yargı sistemi içerisinde vergi uyumsuzluklarının yegâne çözüm yerinin Vergi Mahkemesi olmamasıdır. Zira mükellefler, çok istisnai olsa da uyumsuzluklarını İflas Mahkemesine (*Bankruptcy Court*), Federal Bölge Mahkemesine (*U.S. District Court*) veya Federal Tazminatlar Mahkemesine (*U.S. Court of Federal Claims*) götürebilmektedirler. Mükellefler, vergi tahsilatını kendiliğinden durdurduğu ve ihtiyati haczi önlediği için Vergi Mahkemelerine gitmeyi tercih etmektedirler (Griswold 1994: 1154-1192; United States Tax Court).

Bu nedenle, bir Federal Vergi İstinafları Mahkemesi (*U.S. Court of Federal Tax Appeals*) kurulması gerektiği ileri sürülmektedir. Böyle bir mahkemenin, uzmanlık, yeknesaklık ve tarafsızlık getireceği savunulmaktadır (Griswold 1994: 1154-1192; United States Tax Court).

Zaman zaman Kongrede, Vergi Mahkemesinin kararlarının tek bir yüksek yargı merciine götürülmesine ya da en azından, temyiz için vergi konusunda uzmanlaşmış belli bir Bölge İstinaf Mahkemesine (Vergi İstinaf Mahkemesi) gidilebilmesine yönelik girişimlerde bulunulmuş ancak bu konuda herhangi bir başarı elde edilememiştir (United States Tax Court).

## 2. ALMANYA VERGİ YARGISI SİSTEMİ

### 2.1. Kısa Tarihçe ve İşleyiş

Almanya'da vergi uyumsuzluklarının götürüldüğü ilk derece mahkemesi Vergi Mahkemesidir (*Finanzgericht*). Vergi mahkemeleri, kararlarının temyiz edilebildiği yegâne merci olan Federal Vergi Mahkemesinin (*Bundesfinanzhof*) aksine çok daha genç bir özel mahkeme türüdür. Vergi Mahkemeleri 1966'da kurulmuştur. Oysa merkezi Münih'te olan Federal Vergi Mahkemesi çok daha köklü bir geçmişe sahiptir. 1950'de kurulmakla beraber, aslında kökleri 1918'de kurulan Alman Kraliyet Vergi Mahkemesine (*Reichsfinanzhof*) kadar gitmektedir. Diğer bir deyişle, bu mahkemenin devamı niteliğindedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 8-14; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 1).

Her eyalette en az bir tane olmak üzere toplam 18 adet Vergi Mahkemesi (*Finanzgericht*) mevcuttur.<sup>5</sup> Her eyalet, vergi mahkemesinin örgütlenmesini, sayısını kendisi belirleyebilmektedir. İlk derece mahkemelerinde yaklaşık 600 vergi hâkimi görev yapmaktadır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18; Bundesfinanzhof-2).

Vergi suçları, vergi mahkemelerinin yetki alanına girmemektedir. Çünkü Alman yargı sistemine göre vergi suçları diğer adi suçlar gibi ceza mahkemelerinin yetkisi dâhilinde olan uyuşmazlıklardır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 15; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008).

Vergi Mahkemesinde dava açmak, vergi alacağıının tahsilini resen durdurmamaktadır. Davacı mükelleflerin, vergiyi ödememek için Mahkemeye ayrıca bir başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, yürütülen vergisel işlem için bir nevi yürütmeyi durdurma başvurusu yapılması gerekmektedir. Mükellef başvurusunda haklı bulunursa, mahkeme tahsilatın yürütmesini durdurmakta ancak dava kaybedildiğinde gecikme faizi ödenmesi gerekmektedir (Bundesfinanzhof-2).

Diğer idare hukuku mahkemelerinin (idare mahkemeleri ve sosyal mahkemeler) aksine, Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki dereceli (*two-tier*) bir sistem benimsenmiştir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 17). Oysa idare mahkemelerinin ve sosyal mahkemelerin Yüksek Mahkemeleri ile aralarında istinaf mahkemeleri mevcuttur (Krabbe, 2008: 1-2). O nedenle, vergi mahkemeleri Alman yargı hiyerarşisi bakımından aslında birer istinaf mahkemesi düzeyindedir.

Vergi mahkemeleri, idarenin iş ve işlemlerinin yasallık denetimini yapmaktadır. Ne kanun koyucunun ne de yürütmenin işlemlerinin yerindelik denetimini ise yapamamaktadır. Örneğin mahkeme bir istisnanın adil olup olmadığına karar verememektedir; yani mahkeme, idarenin takdir yetkisini belirleyememekte ve engelleyememektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 23-31; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 1-2).

## 2.2. Temyiz Süreci ve Yüksek Yargıların Atanması

Vergi mahkemelerinin önüne her yıl yaklaşık 50.000 ile 60.000 arası uyuşmazlık dosyası gelmektedir ve her yıl bir bu kadar dosya da sonuçlandırılmaktadır. Öte yandan bu davaların yaklaşık sadece %5'i

<sup>5</sup> Almanya'da 16 eyalet vardır ve iki eyalette vergi mahkemelerinden iki tane açılmıştır.



temyize (Federal Vergi Mahkemesine *Bundesfinanzhof*) gidebilmektedir (Bundesfinanzhof-2).

Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi mahkemelerinin yegâne temyiz mercii, Federal Vergi Mahkemesidir (*Bundesfinanzhof*). Federal Vergi Mahkemesi, gümrük dâhil vergi uyuşmazlıklarında nihai karar merciidir (Bundesfinanzhof-1, 2011; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 3, 4, 6).

Federal Vergi Mahkemesi, sadece vergi uyuşmazlıklarının nihai çözüm yeri değildir, aynı zamanda vergi kanunlarının Alman Anayasası'na uyumlu olup olmadığını da denetlemektedir. Fakat söz konusu denetimi kendisi yapamamakta, somut norm denetimi yaparak, Alman Anayasa Mahkemesine başvurmakta ve sonuç gelinceye kadar davayı bekletmektedir. Bu durum, geçmişe nazaran çok daha sık karşılaşılan bir durumdur (Bundesfinanzhof-1, 2011: 23-31; Bundesfinanzhof-2).

Almanya'da Anayasa Mahkemesi hariç beş tane yüksek mahkeme mevcuttur. Alman Federal Vergi Mahkemesi (*Bundesfinanzhof*), Anayasa'nın 95. maddesi kapsamında kurulmuş beş yüksek mahkemeden biridir. Anayasa Mahkemesi tüm bu yüksek mahkemelerin üzerindedir (Krabbe, 2008: 1-2).

- Federal Adalet Mahkemesi (Yargıtay gibi),
- Federal İş Mahkemesi,
- Federal İdare Mahkemesi (Danıştay gibi),
- Federal Sosyal Mahkemesi,
- Federal Vergi Mahkemesi.

Yukarıda belirtilen yüksek mahkemelerden son üç tanesi Alman İdari Yargı sistemindeki üç yüksek mahkemedir (Krabbe, 2008: 1-2).

Federal Vergi Mahkemesi 11 daireden (senatodan) oluşmaktadır. Her bir senatonun 4-5 üyesi ve bir başkanı bulunmaktadır. Toplamda ise 60 yüksek hâkim görev yapmaktadır. Federal Yüksek Mahkeme (*Bundesfinanzhof*) içerisindeki senatolar her bir vergi türüne göre uzmanlaşmış dairelerdir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18; Bundesfinanzhof-2; Krabbe, 2008: 13-14).

Yüksek Mahkeme başkanı ile her bir senatonun başkan olmayan üyesinden oluşan Büyük Senato mevcuttur. Büyük Senato, bir nevi içtihadı birleştirme işlevi görmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18).

Eğer bir senatonun vereceği karar, daha önce başka bir senato tarafından verilmiş bir kararla çelişiyorsa, bu durumda yeni kararı verecek senato, dosyayı Büyük Senatoya taşımakta ve içtihat birleştirilmektedir. Böylece alınacak kararlarda yüksek merci olan Federal Vergi Mahkemesi içerisinde bir yeknesaklık ve istikrar sağlanması amaçlanmaktadır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18).

Eğer bir senatonun alacağı karar yukarıda saydığımız başka bir Yüksek Mahkemenin kararı ile çelişiyorsa, bu durumda uyuşmazlık Yüksek Mahkemeler Ortak Senatosuna taşınarak orada nihayete erdirilmektedir. Bu şekilde, Alman yargı sistemi içerisinde değişik Yüksek Mahkeme kararları arasında oluşacak çelişkiler giderilmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 18; Krabbe, 2008: 13-14).

Yereldeki vergi mahkemesi almış olduğu kararlarda, "temyiz yolu açıktır" demedikçe, kararlar temyiz edilememektedir. Fakat davanın tarafları, vergi mahkemesinin "temyiz yolu kapalı" kararı için Federal Vergi Mahkemesine başvurabilmektedirler Federal Vergi Mahkemesi, yani Yüksek Mahkeme, temyiz yolunu açtırma yetkisine sahiptir, fakat bu çok istisnai hallerde gerçekleşmektedir. İlgili tarafın, başvuru dilekçesinde, kararın neden temyiz edilebilir olması gerektiğini çok açık ve gerekçeli bir biçimde izah etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, yerel vergi mahkemesinin kararının salt hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dilekçe verilirse, başvuru Federal Vergi Mahkemesi tarafından reddedilmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 34-36).

Vergi uyuşmazlıklarında, Almanya Federal Anayasa Mahkemesi (*Bundesverfassungsgericht*), ABD veya İngiltere Yüksek Mahkemeleri gibi bir fonksiyona sahip değildir. Diğer bir ifadeyle, uyuşmazlık için bir nihai karar alma mercii değildir. Sadece çok istisnai hallerde, Federal Vergi Mahkemesinin kararlarının Anayasa'ya uygunluğunu denetlemektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 31-32; Krabbe, 2008: 6-7).

Federal Vergi Mahkemesinin iş yükü yıllık ortalama 3.000 dava dosyasıdır. Mevcut dosyalara her yıl bir bu kadar daha dosya eklenmektedir. Yüksek Mahkeme, yılda yaklaşık 3.000 davayı sonuçlandırma kapasitesine sahiptir. Yani yerel vergi mahkemelerinin önündeki dosyaların (yaklaşık 50.000 ile 60.000 arası) yaklaşık %5'i temyiz edilmek üzere Federal Vergi Mahkemesinin önüne gitmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 31-32).

Bir dava dosyasının ortalama süresi 21 aydır. Yüksek Mahkeme, dava Anayasa Mahkemesine, Büyük Senatoya veya Avrupa Adalet Divanına gitmişse, davayı bekletmek durumundadır (Bundesfinanzhof-1, 2011: 33).

Almanya'da bir vergi uyuşmazlığının yargıya götürülmesi halinde nasıl bir yol izleyeceği aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 31-32; Krabbe, 2008: 6-7):

**Şekil 2:** Almanya Vergi Yargısı Şekli



Federal Vergi Mahkemesinin almış olduğu kararlar sadece davanın taraflarını bağlamaktadır. Öte yandan, Yüksek Mahkemenin almış olduğu kararlar nihaidir ve temyiz edilemez. Fakat Mahkemenin tek görevi bu değildir; Mahkeme almış olduğu kararlarla Alman Maliye Bakanlığının (*Bundesministerium der Finanzen*) uygulamalarına yön de vermektedir (Krabbe, 2008: 3, 4, 6).

Zira Yüksek Mahkemenin kararları Almanya'da uygulayıcılar tarafından çok önemsenip dikkate alınmaktadır. Alman Gelir İdaresi de zaman zaman Yüksek Mahkemenin kararlarını yönetmelik ve tebliğlerine yerleştirerek, vergi daireleri için bağlayıcı hale getirmektedir. Yani kararlar tüm kesimlerce yakından takip edilmekte, son derece önemsenmekte ve Kanun altı mevzuata yerleştirilmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 34-36; Krabbe, 2008: 6-7).

Bazı durumlarda vergi idaresi, Federal Vergi Mahkemesi kararlarının emsal teşkil etmeyeceğini, benzer durumlara uygulanamayacağını genelge ile vergi dairelerine bildirmekte, bir bakıma idare, Yüksek Mahkemedan, kararını gözden geçirmesini talep etmektedir. Yüksek Mahkeme, benzer durumda ikinci kez aynı şekilde karar verirse, vergi idaresi yasal zorunluluk olmamasına rağmen, kararın artık müstakar hale geldiğini kabul edip, benzer tüm durumlara uygulamaktadır.

Bu gibi durumlarda, Federal Maliye Bakanı devreye girmekte ve Alman Parlamentosunda (*Bundestag*) yasa değişikliği için girişimlerde bulunmaktadır (*Bundesfinanzhof-1*, 2011: 34-36; Krabbe, 2008: 6-7).

Diğer tüm Alman Yüksek Mahkemelerinde olduğu gibi, Federal Vergi Mahkemesi yargıçları da seçici bir Kurul tarafından belirlenip atanmaktadır. Kurul üyeleri, 16 eyalette mali mevzuattan sorumlu Bakanlar ve Alman Meclisinin seçeceği 16 üyeden oluşmaktadır. Federal Vergi Mahkemesine üye seçen Kurulun başkanı Federal Adalet Bakanıdır. Bakanın oy verme yetkisi yoktur, fakat seçilen yargıçları veto etme yetkisi vardır (*Bundesfinanzhof-2*).

### 3. İNGİLTERE VERGİ YARGISI SİSTEMİ

#### 3.1. Kısa Tarihçe

İngiltere’de hali hazırda mevcut olan daha basit ve daha sade işleyen vergi yargısı sisteminden önce, görece karmaşık ve dağınık görüntü veren bir sistem mevcuttu. Eski sistemde, uyuşmazlıkların çözüldüğü dört farklı yargı mercii bulunmaktaydı: Genel Komisyonlar (*General Commissioners*), Özel Komisyonlar (*Special Commissioners*), KDV ve ÖTV Mahkemeleri (*VAT & Duties Tribunals*) ve Kısım 702/706 Mahkemeleri (*Section 702/706 Tribunal*). Mükellefler, isminden de anlaşılacağı üzere, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklarını, KDV ve ÖTV Mahkemelerine, gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklarını ise genel ve özel komisyonlara (*General Commissioners and Special Commissioners*) taşıyorlardı. Son olarak, Kısım 702/706 Mahkemesi ise ilgili Kanun’un 702 ve 706. maddelerinde düzenlenen özel uyuşmazlıklara bakıyordu (Jones, § 1.1.2.; Craig, 2009: 2-3).

Doğrudan vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmakla görevli olan genel ve (genel komisyonların bir üst temyiz mercii) özel komisyonlar, hükümetten ve tabii ki İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresinden (*HMRC- Her Majesty’s Revenue and Customs*) büyük ölçüde bağımsız işliyordu. Tamamen bağımsız olmamalarının nedeni, bu komisyonların dava listelerini hazırlamak gibi tüm dava dosyası yönetim işlerini *HMRC*’nin üstlenmiş olmasıydı. Tam olarak mahkeme statüsünde olmayan bu komisyonların yargıç statüsünde olmayan ve hatta hukuk formasyonu taşıması zorunlu olmayan tek bir üyesi ve ona yardımcı olan bir kâtibî vardı (Craig, 2009: 2-3; ICAEW, t.y.: 2).

Söz konusu sisteme ilk ciddi reform çağrısı, Vergi Hukuku Gözden Geçirme Komitesinin “*Tax Law Review Committee*” hazırlamış olduğu raporuyla gelmiştir. Komite raporunda, vergi uyumsuzluklarının dolaylı ve dolaysız vergilerden kaynaklanmalarına göre farklı iki usulde yargıya taşınmasının yanlış olduğunu, mevcut sistemin terk edilerek yerine dağınıklığın giderildiği, alanında uzman iki-aşamalı basitleştirilmiş bir vergi yargısı sisteminin benimsenmesi gerektiğini tavsiye etmiştir (Tax Law Review Committee, v-vi).

Söz konusu raporu, 2000 yılında Sir Andrew Leggatt’ın başkanlık ettiği bir ekibin yapmış olduğu bu nedenle Leggatt Raporu (*The Leggatt Report*) olarak da adlandırılan “Kullanıcılar için mahkemeler – tek sistem, tek hizmet” (*Tribunals for users – one system, one service*) başlıklı bir rapor takip etmiştir. Leggatt Raporunda da bir önceki rapordakine benzer eleştiriler ve tavsiyeler yapılmıştır. Öte yandan, eski sistemin dağınıklığı ve bilhassa HMRC’den yani yürütmeden tamamen bağımsız olmayışı, zaman zaman Avrupa Komisyonu ve Avrupa Adalet Divanı tarafından eleştirisi konusu yapılmıştır<sup>6</sup> (Craig, 2009: 2-3).

Tüm bu reform çağrılarında ve eleştirilere dönemin İngiliz Hükümeti ve Parlamentosu kayıtsız kalamamıştır. Zira 2007 yılında Parlamentodan geçip, 3 Kasım 2008 tarihinde yürürlüğe giren yeni bir Kanun’la (*the Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*), dolaylı veya dolaysız vergiden kaynaklı olan tüm vergi uyumsuzluklarının iki dereceli bir mahkeme (*First-tier Tribunal ve Upper Tribunal*) yapısı içerisinde çözümlenmesini öngören bir idari yargılama sistemi getirilmiştir. Halen yürürlükte olan bu yeni vergi yargısı sisteminin uygulamaya giriş tarihi ise 1 Nisan 2009 olmuştur.

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımının kaldırılarak, her ikisinden de kaynaklanan uyumsuzlukların mahkeme (*Tribunal*) sistemi içerisinde çözümlenmesini sağlayan yeni sistem, kurumlarını muhafaza etmesiyle ünlenmiş, Birleşik Krallık’ta böylesi bir reformun ne kadar zor olduğu da hesaba katılırsa, dolaysız vergi uyumsuzlukları için 200 yıldır uygulanagelen eski komisyon sistemini kaldıran radikal bir değişim olmuştur (Jones, § 1.1.2.)

### 3.2. Usul

Bir vergi uyumsuzluğunun çözümünde mükellef tarafından başvurulabilecek üç yol bulunmaktadır (Appeal to the tax Tribunal; Judicial Office International Team, t.y: 13-15):

<sup>6</sup> Mevcut durumun, “*Nemo iudex in causa sua* – Hiç kimse, kendi davasında yargıç olamaz ilkesi” ile bağdaşmadığı iddia edilmektedir.

- Gelir İdaresinin kararını gözden geçirmesi için talepte bulunmak (*HMRC Review*),
- Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü (*Alternative Dispute Resolution*),
- İlk-derece İdare Mahkemesine (*First-tier Tribunal*) başvurmak.

Gözden Geçirme (*HMRC Review*) süreci Gelir İdaresi tarafından teklif edilebilmekte veya bunu mükellefin kendisi talep edebilmektedir. Uyuşmazlık konusu vergi işleminde dahil olmayan başka bir Gelir İdaresi çalışanı tarafından karar gözden geçirilmekte ve genellikle bu süreç 45 gün sürmektedir.

Mükellef Gözden Geçirme kararından memnun değilse, 30 gün içerisinde ilk-derece mahkemesine başvurabilmektedir. Gözden Geçirme sürecinde, doğrudan vergilerin tahsilatı kendiliğinden durmamakta, ödemenin ertelenmesi için mükellefin ayrıca başvurması gerekmektedir. Dolaylı vergilerde ise, İdareye başvuru olduğu anda tahsilat kendiliğinden durmaktadır (*Appeal to the tax Tribunal; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15; the Structure of the Courts; Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary*).

İlk-derece İdare Mahkemesine (*First-tier Tribunal*) gidilmeden vergi uyuşmazlıkları için İngiliz Gelir İdaresinde (*HMRC*) "Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü" (*Alternative Dispute Resolution*) yoluna başvurularak İdare ile uyuşmazlığın çözümü müzakere edilmektedir. Fakat bu başvuru yolunu kullanmak, mükelleflerin dava açma veya diğer yasal haklarına hanel getirmemektedir. Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü seçeneğinde, Gelir İdaresinde işlemle ilgilenen yetkili ve işlemle hiç ilgisi olmayan birisi arabuluculuk yapmakta ve tarafsız kalarak sorunun anlaşılması ve çözümü için çaba göstermektedir. Bu kişinin hiçbir sorumluluğu bulunmamaktadır (*Appeal to the tax Tribunal; the Structure of the Courts, Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary; Legal Action Group, t.y.: 36, 37, 39*).

Vergi uyuşmazlıklarının ise, vergi konusunda uzmanlaşmış olan İdare Mahkemesi Vergi Dairesine (*First-tier Tribunal (Tax Chamber)*) götürülmesi zorunludur. Bu kurumlar (*tribunal*) mahkeme statüsündedir. Sadece bu mahkemelerde, diğer mahkemelere (*court*) nazaran İngiliz hukuk sisteminin (*common law*) katı usul kuralları işletilmemektedir (*Appeal to the tax Tribunal; the Structure of the Courts; Legal Action Group, t.y.: 36, 37, 39, Jones, § 1.1.2.*).

İngiltere’de idari yargı sisteminde ilk derece (*first-tier*) mahkemeler “*tribunal*” adlı yargı kurumlarıdır. Tribunal sistemi, İngiltere idari yargı sisteminin bel kemiğini oluşturmaktadır. Farklı alanlarda idarenin işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini yapan İdare Mahkemesinin (*First-tier Tribunal*) toplam yedi Dairesi (*Chamber*) vardır. Bu dairelerden bir tanesi de vergi konusunda uzmanlaşmıştır: *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Judicial Office International Team, t.y.: 13-15; Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary; Legal Action Group, t.y.: 36, 37, 39).

İdare Mahkemesinin (*First-tier Tribunal*) başkanı İngiltere Kraliçesi tarafından atanmakta ve *Lord Chancellor*’ın onayı aranmaktadır. *Lord Chancellor*, İngiltere’de Kabine üyesi olan ve Kraliyet mahkemelerinin etkin ve bağımsız işleyişinin sağlanmasından sorumlu önemli bir mevkidir. Bu görevi hâlihazırda İngiltere Adalet Bakanı yürütmektedir (Appeal to the tax Tribunal; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15).

Mükelleflerin, ilk derece mahkemesinde dava açmadan önce doğrudan vergiler (gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi) için mutlaka öncelikle İngiliz Gelir İdaresine (*HMRC*) başvurması, olumsuz yanıt aldıklarında mahkemeye gitmeleri gerekmektedir. Dolaylı vergilerde (KDV, ÖTV ve gümrük vergisi gibi) ise mükellefler İdareye müracaat etmeden doğrudan mahkemeye başvurabilmektedirler (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-2; Out-Law.com).

Öte yandan ilk derece mahkemesinde dava açmak, (ABD’den farklı, Almanya’ya benzer bir şekilde) vergi tahsilatını re’sen durdurmamaktadır. Bunun için de İngiliz Gelir İdaresine (*HMRC*) acz içinde olduğuna dair başvuruda bulunulması ve İdarenin bu başvuruyu yerinde görmesi gerekmektedir. Vergi cezalarında ise tahsilat otomatikman durmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresi genellikle 30 gün olup, aksi durum tebligatla mükelleflere bildirilmektedir (HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 5; The Structure of the Courts).

### 3.3. Temyiz Süreci

İlk-derece İdare Mahkemesinin (*First-tier Tribunal*) vergiden sorumlu Dairesinin (*Tax Chamber*) almış olduğu kararlar, ikinci-derece İdare Mahkemesinin (*Upper Tribunal*) vergiden sorumlu Dairesinde (*Tax and Chancery Chamber*) temyiz edilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, ikinci-derece İdare Mahkemesi (*Upper Tribunal*) bir istinaf mahkemesi vazifesi görmektedir. Fakat ilk-derece mahkemesinin kararlarının ikinci-derece mahkemede temyiz edilebilmesi için her iki mahkemenin de onayı şarttır. Çoğu durumda ikinci-derece İdare Mahkemesine

gidilebilmektedir (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts; Out-Law.com; Courts and Tribunals Judiciary; Legal Action Group, t.y.: 39-40).

İkinci-derece İdare Mahkemesinin (*Upper Tribunal*) toplam dört dairesi vardır ve bu dairelerden bir tanesi (*Tax and Chancery Chamber*) vergi uyuşmazlıklarının temyizine bakmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı bu iki aşamada çözüme kavuşmaktadır. Fakat yine de ikinci-derece İdare Mahkemesinin (*Upper Tribunal*) kararları için İngiltere ve Galler ile İskoçya'da Temyiz Mahkemesine gidilebilmektedir. İngiltere'deki Temyiz Mahkemesi "*Court of Appeal of England and Wales*", İskoçya'daki ise "*Court of Session*" olarak adlandırılmaktadır.<sup>7</sup> İngiltere'deki Temyiz Mahkemesinin, 38 yüksek yargıcı bulunmaktadır ve mahkeme ceza ve hukuk olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts; Legal Action Group, t.y.: 39-40).

Bu temyiz mahkemelerinin de kararları nihai olmamaktadır. Zira uyuşmazlıklar Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesine (*Supreme Court of the United Kingdom*) de götürülebilmektedir. Fakat bu durum çok istisnaidir ve Yüksek Mahkemenin, davayı "görölmeye değer" bulması gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere, vergi uyuşmazlıklarının çok büyük bir kısmı Tribunal (*First-tier ve Upper*) sistemi içerisinde çözülmektedir. Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesine temyiz amacıyla gidebilmek için, kararın temyiz yolunun açık olması; yani Temyiz Mahkemesinin (İngiltere'de "*Court of Appeal of England and Wales*", İskoçya'da ise "*Court of Session*") onayının olması şarttır (Appeal to the tax Tribunal; HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts).

Birleşik Krallık Yüksek Mahkemesinin (*Supreme Court of the United Kingdom*) kararları nihai olup; temyiz edilememektedir. İngiltere'de bir vergi uyuşmazlığının yargıya götürülmesi halinde nasıl bir yol izleyeceği aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (HM Courts & Tribunal Services, t.y.: 1-10; Judicial Office International Team, t.y.: 13-15, The Structure of the Courts):

<sup>7</sup> Birleşik Krallık'ın bir parçası olan İskoçya'da, Krallık'ın diğer bölgelerinin aksine Kıta Avrupası Hukuk Sistemi "*Continental Law*" benimsenmiştir.



Şekil 3: İngiltere Vergi Yargısı Şekli



## 4. TÜRKİYE VERGİ YARGISI SİSTEMİ

### 4.1. Kısa Tarihçe ve Türk Vergi Yargısı Sisteminin Genel Hatları

Türk vergi yargısı, 1926 yılından başlamak üzere 1982 yılında yapılan yasal düzenlemelere kadar Maliye Bakanlığı teşkilat yapısı içerisinde oluşturulmuş bulunan ve bağımsız mahkemeler gibi görev ifa eden, komisyon başkanı ve üyelerinin yüksek yargı organları temsilcilerinden müteşekkil olduğu Ayırma Meclisince seçilen ve vermiş olduğu kararları yargı organlarınınca verilen kararlara eşit olan Vergi İtiraz Komisyonları ile Vergi Temyiz Komisyonu tarafından yerine getirilmekteydi.

Ancak, sahip oldukları yapısal uyumsuzluklar nedeniyle mahkeme niteliğini taşımayan birimlerce ve yargıçlık statüsünü haiz olmayan kişilerce yargı kararlarına eşit güçte hükümler verilmesi sonucu yürürlükte olan söz konusu hukuk sistemi, kuvvetler ayrılığı ve Anayasa'nın vazgeçilmez ilkelerinden biri olma özelliğini taşıyan yargı bağımsızlığı açısından açık bir sorun teşkil etmiştir. Nihayet, bu büyük sorun Vergi Mahkemelerinin 1982 yılında kurulması ile giderilmiştir.

Cumhuriyet öncesi dönemde ülkemizde uygulanan vergi yargısı sisteminde, ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde adli yargı içinde işlerlik gösteren "kadılık" müessesesinden ziyadesiyle yararlanılmıştır (Bayraklı, 1998: 48, 49).

Cumhuriyet döneminde ülkemizde uygulanan vergi yargısı sisteminde ise idari yargının fiili olarak başlangıcı 1927 yılı olarak kabul edilmektedir. Cumhuriyetin ilanından başlayarak 1950'lere kadar süregelen dönemde ise 13 Temmuz 1939'da yürürlüğe girmiş bulunan 3692 sayılı Kanun ile vergilerde ihbarnamelerin tebliğine, itiraz ve temyiz usullerine ve itiraz ve temyiz komisyonlarının teşkiline yönelik yapılmış olan düzenlemelerle vergi yargısında ayrıksı durum giderilmek suretiyle kısmi de olsa birlik sağlanmaya çalışılmıştır.

1950 ile 1982 arası dönemde gümrük ve pul vergileri kapsam dışı kalmak suretiyle vergi uyuşmazlıklarının genel itibariyle tümünde çözüm için Vergi İtiraz Komisyonları, Temyiz Komisyonları ve Danıştaydan müteşekkil üç aşamalı bir yapılanmaya gidilmiştir (Armağan, 2009: 203).

İdari yargı alanında 1982 yılında yapılmış olan yasalaşma sürecinden önce, Türkiye'de idari yargı rejimi içerisinde ayrı bir vergi yargısı bulunmamakta idi. Uygulamada çokça tartışıldığı haliyle, vergi uyuşmazlıkları aslında hukuki ve kanuni olarak birer yargılama makamı olmadıkları kabul edilen Vergi İtiraz Komisyonları ile Vergi Temyiz Komisyonu tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer verilen düzenlemeler ışığında çözümlenmekteydi.

Bu önemli husus aslında o yıllardaki 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK) ile VUK arasındaki sistematik bağlantının ne denli güçlü olduğunu gözler önüne sermektedir. 1982 yılından önceki dönemlerde, VUK iki yanlı bir kanun olma özelliğine sahip olup, hem vergilendirme işlemlerine ilişkin idari aşamada uyulması gereken usul kurallarının hem de bu işlemlerden doğacak uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak yargısal kuralların neler olduğunu göstermekteydi. 1982 yılında getirilmiş olan İYUK ile VUK'un bu ikili yapısına son verilmiş ve böylelikle idari usule ilişkin süreçler VUK'ta, yargılama usulüne ilişkin kurallar da İYUK'ta düzenlenmiştir.

1982 yılında yasama organınca çıkarılan çeşitli kanunlarla idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuş olup, ayrıca Danıştay da temyiz mercii görevini ifa eden bir yüksek mahkeme olarak konumlandırılmak suretiyle yeniden düzenlenerek idarî yargı günümüzdeki görünümünü almıştır.

## 4.2. Vergi Yargısında Uygulanan Usul ve Kurallar

Türkiye'de uygulanan vergi yargısı sistemi idari yargıya bağlı olarak yürütülmektedir (Kızılot, Şenyüz ve Dönmez, 2006: 267). Türkiye'de idari işlemler

yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka uygun olarak tesis edilmek zorundadırlar. Eğer ki bu beş unsurdan biri hukuka aykırılık arz ederse, hakları veya menfaatleri ihlal edilen bireyler hukuka aykırılık iddiasıyla idari yargı mercileri önünde idare aleyhine iptal veya tam yargı davası açma hakkına sahiptirler. İşte bu noktada hakları veya menfaatleri ihlal edilenler, vergi idaresinin birer idari işlem olarak tesis edilen icrai işlemlerini de vergi yargılaması hukukunda idari yargı mercileri önünde idare aleyhine dava konusu edebileceklerdir.

Bu sebeplerle vergi yargılaması hukukuyla yapılmakta olan vergilendirme işlemleri, yerindelik denetimi değil hukukilik denetimi açısından yukarıda sayılan idari işlemlerin sahip olması gereken beş unsurda ortaya çıkan eksiklikler yönünden denetlenmekte, böylece bir yandan kişiler egemen güç olan devlet karşısında korunurken diğer yandan da devletin hukuki temeller uyarınca kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla toplamak zorunda olduğu alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır.

Mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan bir vergisel uyumsuzluğun yargısal yollarla çözümlenmesinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun, Danıştay Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'dan yararlanılmaktadır ( Tosuner ve Arıkan, 2008: 109).

Dava açma hakları ise kanunda belirtilen süreler ile sınırlandırılmıştır. Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştayda ve İdare Mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gün olarak belirlenmiştir (İYUK. md. 7/1). Buna göre mükellefler vergi idarelerince haklarında uygulanan işlemlere karşı hukuka aykırılık iddiası ile söz konusu idari işlemin kendisine tebliğinden itibaren ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerine, belli bir tutar sınırlaması olmaksızın 30 gün içinde dava açabilmektedirler.

İlk derece mahkemelerin vermiş olduğu ret veya kabul kararlarına karşı, kararı uygun bulmayan taraflar (mükellef veya vergi idaresi) ikinci derece yargılama yeri olarak adlandırılabilirler istinaf yolu ile belli tutarı aşmak şartıyla bölge idare mahkemelerine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde başvurabilmektedirler.

Bölge idare mahkemelerinin vakıa denetimi yapmak suretiyle olayı yeniden değerlendirmesi sonucu vermiş olduğu kararlardan temyiz yolu kapalı olmayan kararların, tebliğinden itibaren 60 gün içinde Danıştayda temyiz yoluna

başvurulabilmektedir. Danıştayın temyiz başvurusu üzerine hukukilik denetimi yapması sonucu vermiş olduğu kararlar kesin olup taraflarca herhangi bir yargı merciine götürülmek suretiyle inceleme konusu yapılamamaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kesin kararın verilmesi; bir aşamalı, iki aşamalı ve üç aşamalı bir yargısal sürece dönüştürülmüştür.

**Tablo 1:**Tutarlara Göre Dava Açılabilecek Yargı Mercileri

Tutarlar	Yargılama Mercileri
0-5.000 TL arası davalar	Vergi Mahkemesinde
5.000-100.000 TL arası davalar	Vergi Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesinde
100.000 TL üzeri davalar	Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştayda kesin karara bağlanacaktır.

**Kaynak:** 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 ve 46 ncı maddelerinden derlenmiştir.

Yukarıda detayları verilmiş olan tablodan da anlaşılacağı üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için 6545 sayılı Kanun'la yapılan ve 28 Haziran 2014 tarihi itibarıyla uygulamaya girmiş bulunan düzenlemelerle idari yargı sistemimize, dolayısıyla da vergi yargısı sistemimize girmiş olan istinaf müessesesi sonrası oluşan yeni yargı sisteminde üçlü bir süzgeç oluşturulmuştur.

İlk olarak açılmış bulunan bütün davalar vergi mahkemesinden geçmekte ve 5.000 TL'ye kadar olan davalar burada çözülmek suretiyle süzölmektedir. İkinci olarak ise süzgeç görevi istinaf mahkemesine geçmekte ve 100.000 TL'ye kadar olan davaların yargılanması bölge idare mahkemelerinde bitirilmektedir. Son olarak, 100.000 TL'yi aşan davalarda halen geçerliliğini koruyan hükümler uyarınca, uyuşmazlık çözülememişse Danıştay devreye girmekte ve son sözü söylemek suretiyle kesin ve nihai kararı vermektedir ( Ortaç ve Ünsal, 2016: 13).

### **4.3. Vergi Yargısında Görevli Olan Mahkeme ve Yargıçların Atanması ve Çalışma Esası**

2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 7. maddesinde belirtildiği üzere, hâkimlik ve savcılık mesleğine hak kazanabilmek için belirli niteliklere sahip olunması gerekmektedir. Bu niteliklere sahip olup giriş sınavında başarı gösteren hakim adayları, adaylık sürecinin de başarı ile tamamlanması sonrasında hâkimlik mesleğine atanabilmektedir.

İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunmaktadır. Mahkeme kurulları, başkan ve iki üyeden oluşmakta, başkanın

yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik etmektedir. Ancak vergi mahkemelerinin tek hâkimle karar verebileceği davalar da bulunmaktadır (2576 sayılı Kanun, md. 4). Vergi mahkemesi yargıçlarının bölgeler esas alınmak üzere bir bölgede bulunan mahkemeden diğer bir bölgede yer alan mahkemeye atanması ise İdarî Yargı Hâkim ve Savcıları Hakkında Uygulanacak Atama Yönetmeliği esas alınmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle, Adalet Bakanlığının kararı gerekmektedir. Kurulmuş olan vergi mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesine ise Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilmektedir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, uygulamada bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenmektedir.

Vergi mahkemeleri:

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler ( 2576 sayılı Kanun, md. 6).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 2. maddesine göre, bölge idare mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti şu şekilde olmaktadır: Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre o bölgede bu mahkemelerin kuruluşu gerçekleştirilmektedir. Bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde ise İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığının önerisi alınmak suretiyle Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu görevlidir (Sönmez, 1999: 154). Ülkemizde şu an itibarıyla 7 farklı ilde bölge idare mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemelerde görev alacak başkan ve üyeler, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atanmakta olup her mahkemede, bir başkan ve iki üye tarafından müteşekkil olan mahkeme kurulları görev yapmaktadır.

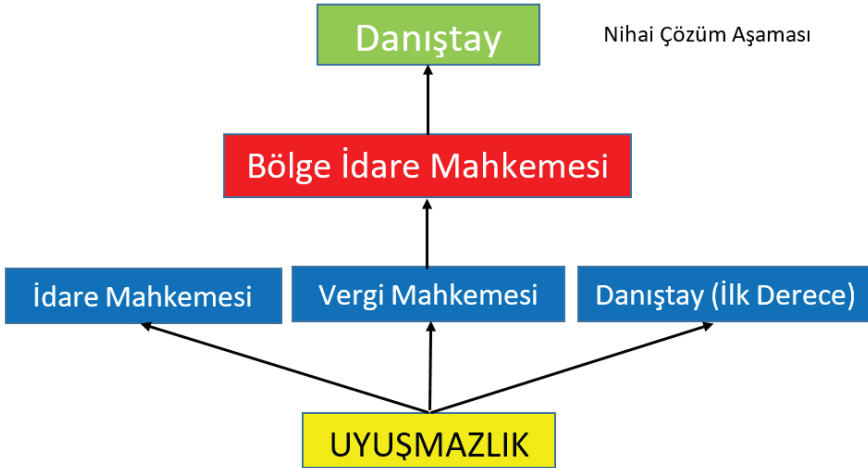
Anayasa'da yüksek mahkeme olarak sayılan Danıştayın kuruluş ve görev esasları 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu Kanun'un 1. maddesinde, Danıştayın "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii" olduğu belirtilmiştir. Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari merciiye 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).

2575 sayılı Danıştay Kanunu 13. maddesi uyarınca Danıştay; dokuzu dava, biri idari daire olmak üzere on daireden oluşur (1/7/2016 tarihli ve 6723 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesiyle, bu fıkrada yer alan "on beşi" ibaresi "dokuzu", "ikisi" ibaresi "biri" ve "on yedi" ibaresi "on" şeklinde değiştirilmiştir). 01.07.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6723 sayılı Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklik hükmü uyarınca Danıştay, on dört dava, bir idari olmak üzere on beş Daireden oluşmaktadır. 01.07.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6723 sayılı Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13 üncü bendi ile Başkanlık Kurulu, iş durumunu ve ihtiyaçları dikkate alarak bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç üç yıl içinde daire sayısını 13 üncü maddede öngörülen daire sayısına indirir. Ancak bu daireler, Başkanlık Kurulunca kapatılıncaya kadar görevlerine devam ederler. 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). Danıştayın Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev ifa etmektedir.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 2. maddesine göre, bölge idare mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti şu şekilde olmaktadır: Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre o bölgede bu mahkemelerin kuruluşu gerçekleştirilmektedir. Bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde ise İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığının önerisi alınmak suretiyle Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu görevlidir (Sönmez, 1999: 154.)

Aşağıda Türk vergi yargısının işleyiş usulü özet bir şekilde şemayla gösterilmiştir:

**Şekil 4:** Türkiye Vergi Yargısı Şekli



## 5. SİSTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE KISA BİR DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada, ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye özelinde kıyaslamalı vergi yargısı sistemlerinin analizi yapılmaya çalışılmıştır. Söz konusu ülkelerin vergi yargısı sistemleri sistematik bir şekilde farklılıkları ile beraber ortaya konulmuş olup, her bir sistemin kendine has özellikler taşıdığı tespit edilmiştir. Bu farklılıkları, aslında ülkelerin hukuk sistemlerinde oluşan ayrışmadan bağımsız okumamak, analiz etmemek gerekmektedir. Zira Anglosakson hukuk sistemi (*common law*) ile Kıta Avrupası hukuk sistemi (*civil law*) arasında görülen farklılıklar kendini belirgin bir şekilde vergi yargısında da göstermektedir. Hatta Anglosakson hukuk sistemine tabi ülkeler olarak bilinen İngiltere ve ABD arasında bile gerek usul gerekse mahkemelerin yapısı bakımından derin farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir. Söz konusu duruma aslında ortak hukuk sistemlerine sahip Almanya ve Türkiye açısından da rastlanmıştır.

Ülke bazında tek tek değerlendirildiğinde; öncelikle ABD sisteminin alanında uzman bir vergi mahkemesini içermekle beraber oldukça karmaşık bir şekilde işlediği görülmektedir. Zira ABD’de bir mali uyuşmazlığı, vergi mahkemesinin yanı sıra konusuna göre başka üç farklı mahkemeye de götürebilmek mümkündür. Öte

yandan, ABD sistemi "küçük dava"lar için daha basitleştirilmiş ve hızlandırılmış bir süreç işleterek, iş yükünü azaltma yoluna gitmiştir.

Sistemin iyi taraflarından bir tanesi de iş yükünün artması durumunda yani ihtiyaç halinde, emekli olmuş eski yargıçların "kıdemli yargıç" unvanıyla geçici olarak tekrar işe alınabilmesidir. Böylesi bir özelliğe diğer ülkelerde rastlanmamıştır.

ABD sisteminde vergi mahkemesinden kanun yolu açık bir şekilde geçen uyuşmazlıkların hemen hemen hepsi, aslında alanında tam anlamıyla uzmanlaşmamış temyiz mahkemelerinde nihayete erdirilmektedir. Fakat mevcut sistemin uzmanlaşması ve yeknesaklaşmasına yönelik olarak yoğun bir şekilde reform çağrıları yapılmaktadır. Doktrinde (adı açıkça zikredilmese de) Almanya veya İngiltere'dekine benzer uzman bir özel vergi temyiz mahkemesinin kurulması salık verilmektedir.

İngiltere'de mevcut sistemin görece yeni olduğu göze çarpmaktadır. 2009 yılına kadar, İngiliz vergi yargısı sistemi ABD'den daha da karmaşık bir yapı sergilemekteydi. Zira uyuşmazlık, dolaylı veya dolaysız vergiden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre farklı mercilere götürülmekte ve bu nedenle farklı süreçlerden geçmekteydi. Söz konusu durum hem ülke içinde, hem de Avrupa Birliği kurumları nezdinde eleştiriye maruz kalmaktaydı. Sistem, kurumsal muhafazakârlığıyla ünlü İngiltere'de büyük bir reforma tabi tutuldu ve iki-aşamalı uzman bir idari yargı sistemine dönüştürüldü. Mevcut sistemin Türkiye'den en temel farkı, ikinci derece üst vergi mahkemesinin bir kararı, nadiren de olsa bir üst temyiz mercii ve hatta çok nadiren de olsa İngiltere hukuk sistemi içerisinde en yüksek yargı mercii olan Krallık Yüksek Mahkemesine götürülebilmesidir. Oysa ülkemizde Anayasal olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümlendiği en üst yargı mercii Danıştaydır; Danıştayın kararları kesindir ve Anayasa Mahkemesine götürülemez. Hiçbir ülke sisteminde böyle bir anayasal kuralın olmadığı görülmektedir.

Çalışmada, karşılaştırılan vergi yargısı sistemleri arasında en etkin ve basit işleyen sistemin Alman vergi yargısı olduğu sonucuna varılmıştır. Etkinliği daha az karmaşıklık ve kurumsal güçte arayan Alman vergi yargısı sistemi, salt vergi uyuşmazlıkları konusunda yetkin ve uzman bir mahkeme sistemi kurmayı başarmıştır. Alman vergi yargısı sadece uzman ilk derece mahkemeler değil, aynı zamanda Anayasal bir kurum olan uzmanlaşmış bir yüksek vergi mahkemesine de sahip olmasıyla, karşılaştırılan diğer üç ülke sistemlerinden bariz bir şekilde ayrılmaktadır.



Sistemleri karşılaştırılan ülkelerin tarihsel gelişim süreçlerine bakıldığında, eğilimin alanında uzmanlaşmış bir vergi yargısı sistemi oluşturmak yönlü olduğu, özellikle Anglosakson (*common law*) ülke sistemlerinin Kıta Avrupası (*civil law*) sistemlerine doğru evrildiği görülmektedir. İngiltere, Türkiye'nin 1980'lerde gerçekleştirdiği idari yargı reformunu çok yakın bir zamanda, 2009 yılında başaramıştır. Tüm ülkelerde birinci derece uzman bir vergi mahkemesi olmakla beraber, yalnızca Almanya'da Anayasal bir yüksek vergi mahkemesinin olduğu görülmektedir.

Bu noktada özetle, ABD ve İngiltere'nin yanı sıra, Türk vergi yargısının da mevcut Danıştay yapısı içerisinde çıkarılan ve sadece vergi uyuşmazlıklarına bakan yüksek bir vergi yargısı makamına, yani bir "Vergitay"a, ihtiyacı vardır.

## SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarında kullanılan çözüm yollarından mükellefler ve devlet için en faydalı olanın belirlenebilmesi açısından ve belirlenen bu usulün yapısal etkilerinin ortaya çıkaracağı ihtilafın tarafları ve bu ihtilafın ülkeler özelinde uygulanan vergi yargısı üzerinde birbirinden farklı pozitif ve negatif sonuçları mevcuttur. Mükelleflerin karşılaştıkları vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak, mevzuatta belirtilen çözüm yollarını iyice analiz etmeden doğrudan vergi yargısında hak arama yoluna başvurmaları sonucunda çeşitli ekonomik dezavantajlarla karşılaştıkları gözlemlenmektedir. Öte yandan, vergi idarelerinin tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsilat olarak bilinen vergisel süreçte her zaman doğru yöntemlerin tesis ettirmediği ve bundan dolayı da icra edilen idari işlemin hukuka aykırılık oluşturduğu ortaya çıkmaktadır.

Ortaya çıkmış olan vergi uyuşmazlıklarının yargısal yol ile çözülmesinde çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde de ele alınan ülke örneklerine bakıldığında ve de diğer ülkeler analiz edildiğinde, farklı türlü uygulamaların bulunduğu dikkati çekmektedir. Birtakım ülkelerde adli yargıya bağlı bir vergi yargılaması, diğer birtakım ülkelerde ise idari yargı sisteminin esas alındığı bir vergi yargılamasının uygulandığı görülmektedir. Sınırlı sayıda olmakla beraber her iki sistemin birleştirilmesiyle birlikte karma şekilde uygulandığı vergi yargısı sistemlerine de rastlamak mümkündür.

Çalışmada, ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye özelinde kıyaslamalı vergi yargısı sistemlerinin analizi yapılmaya çalışılmıştır. Söz konusu ülkelerin vergi

yargısı sistemleri sistematik bir şekilde farklılıkları ile beraber ortaya konulmuştur.

Anglosakson hukuk sistemi ile Kıta Avrupası hukuk sistemi arasında görülen farklılıklar kendini belirgin bir şekilde vergi yargısında da göstermektedir. Hatta Anglosakson hukuk sistemine tabi ülkeler olarak bilinen İngiltere ve ABD arasında bile gerek usul gerekse mahkemelerin yapısı bakımından derin farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir. Söz konusu duruma aslında ortak hukuk sistemlerine sahip Almanya ve Türkiye açısından da rastlanmıştır.

Çalışmada bahsedilen tüm bu farklılıklara rağmen, en azından incelenen ülkeler bazında genel temayülün, temyiz sürecini de kapsayacak biçimde özel ve uzmanlaşmış bir vergi yargısı oluşturmak olduğu söylenebilir. Diğer bir deyişle, ülke sistemlerinin zamanla Alman vergi yargısı sistemine doğru evrileceği öngörülmektedir.

Ezcümle, Türk vergi yargısının da mevcut Danıştay yapısı içerisinde çıkarılan ve sadece vergi uyuşmazlıklarına bakan yüksek bir vergi yargısı makamına, yani bir "Vergitay"a, ihtiyacı olduğu değerlendirilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Appeal to the Tax Tribunal, <https://www.gov.uk/tax-tribunal/overview>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Armağan, R. (2009), "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, Sayı 156, Ocak-Haziran.
- Bayraklı, H. H., (1998), "Vergi Yargılama Hukuku", Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No. 11, Afyon.
- Bundesfinanzhof-1 (2011), "Der Bundesfinanzhof - The Federal Fiscal Court (English Edition)", München, [http://www.bundesfinanzhof.de/sites/default/files/Booklet %202012.pdf](http://www.bundesfinanzhof.de/sites/default/files/Booklet%202012.pdf), Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Bundesfinanzhof-2, "The Federal Fiscal Court - Information in English" <http://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Cornell University Law School (1991), Legal Information Institute, "Freytag v. Commissioner (90-762), 501 U.S. 868 (1991)", <https://www.law.cornell.edu/supct/html/90-762.ZC.html>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Courts and Tribunals Judiciary, "Tribunal", <https://www.judiciary.gov.uk/about-the-judiciary/the-justice-system/jurisdictions/tribunal-jurisdiction/>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Craig, W. (2009), "An Age of Change", <https://www.taxation.co.uk/Articles/2009/01/28/240161/age-change>, Erişim Tarihi: 25 Mayıs 2017.
- Griswold, E. N., (1994), "The Need for a Court of Tax Appeals" *Harvard Law Review*, Vol. 57, No. 8, Ekim, <http://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1020&context=tax>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- HM Courts & Tribunal Services, "First-tier Tribunal Tax Chamber - Making an appeal Explanatory leaflet", <https://formfinder.hmctsformfinder.justice.gov.uk/t242-eng.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- ICAEW – Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Appeals to the General Commissioners A Questions and Answers Guide", <http://www.icaew.com/~media/corporate/archive/files/technical/tax/tax%20news/taxguides/taxguide%2004%2000%20appeals.ashx>, Erişim Tarihi: 23 Mayıs 2017.

- Jones, J. A., "Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries" [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/CourtsAndTaxTreatyLaw\\_sample.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/CourtsAndTaxTreatyLaw_sample.pdf), Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Judicial Office International Team, "The Judicial System of England and Wales A visitor's guide", <https://www.judiciary.gov.uk/wp-content/uploads/2016/05/international-visitors-guide-10a.pdf> Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2006), "Vergi Hukuku", Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Krabbe, H. (2008), "Judicial System of Germany - The Legal Remedies in the German Tax System", Nisan, <http://www.ijatj.net/congresses/Germany.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Lederman, L. (2014), "(Un)appealing Deference to the Tax Court" Duke Law Journal, Vol. 63: 1835, <http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3430&context=dlj>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Legal Action Group, "Introduction to the Tribunal System", [http://www.lag.org.uk/media/43787/tribunal\\_practice\\_and\\_procedure\\_sample\\_chapter.pdf](http://www.lag.org.uk/media/43787/tribunal_practice_and_procedure_sample_chapter.pdf), Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Ortaç, F. R., Ünsal, H. (2016), "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar", İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 1, Nisan.
- Out-Law.com, "The Tax Tribunal", <https://www.out-law.com/topics/tax/tax-litigation--disputes-/the-tax-tribunal/>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2017.
- Sönmez, E., Ayaz, G., (1999), "Vergi Yargısı", Oluş Yayıncılık, Ankara.
- The Structure of the Courts, <https://www.judiciary.gov.uk/wp-content/uploads/2012/08/courts-structure-0715.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2008), "Türk Vergi Yargısı", Neşa Ofset, İzmir.
- United States Tax Court, "About the Court", <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.
- US Legal, "US Tax Court", <http://system.uslegal.com/other-federal-courts/us-tax-court/>, Erişim Tarihi: 25 Şubat 2016.