

# TEVKİF YOLUYLA VERGİLENEN ÜCRETLERE İLİŞKİN VERGİ DAVALARINDA DAVA AÇMA SÜRESİ VE DAVACININ KİMLİĞİ ÜZERİNE TARTIŞMALAR

## (Mükellef, Sorumlu ve Ehliyet Kavramları Üzerine...)

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 11.03.2010

*“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.”*

**(Vergi Usul Kanunu md. 277/bir)**

*“Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir.”*

**(Vergi Usul Kanunu md. 8/dört)**

*“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”*

**(Vergi Usul Kanunu md. 3/A-iki)**

*“Yasalar herşeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur.”*

**(Anayasa Mahkemesi'nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararı.)**

*“İster vergi kesen, ister fer'i vergi borçlusu, isterse vergi ödevlisi konumunda olsun, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından muhatap kabul edilmesi ve vergiyi ödemek mecburiyetinde olması halinde, vergi idaresi karşısında amme borçlusu statüsüne bürünmekte ve kendisine karşı cebri takibat yapılabilmekte veya hukuki yaptırım uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, vergi sorumlusunun **dava açma**, düzeltme, uzlaşma, takas ve terkin başvurularında bulunma veya zamanaşımını ileri sürme yetkisi bakımından asıl vergi mükellefinden farkı kalmamaktadır... Bu görüşü AATUHK' nın 3. maddesinde yer alan amme borçlusu tanımı da doğrulamaktadır... Yine, GVK' nın 107. maddesinde de vergi sorumlularının tarhiyatın muhatabı olabilecekleri hüküm altına alınmıştır...”*

*VUK' da vergi sorumlularının vergilendirme işlemlerine ilişkin hata düzeltme talebinde bulunma yetkisi bulunmamakla birlikte VUK' un 8/4. maddesindeki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı şeklindeki düzenleme gereğince ve vergi sorumluluğu açısından vergi idaresine muhatap kabul edilen ve vergiyi ödemek zorunda olan kişinin vergi sorumlusu olduğu dikkate alındığında, vergi sorumlularının da hata düzeltme talebinde bulunma yetkisine sahip oldukları söylenebilir..."*

**(Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi,  
Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, Sakarya, Eylül 2008)**

## **I. Giriş**

Bilindiği gibi 08.04.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretliler lehine uygulanan (%35-%27=) 8 puanlık oran farkı 01.01.2006'dan itibaren kaldırılmış ve ücretliler için de %35'lik vergi dilimi kabul edilmiştir. Konu, açılan davalarda yapılan inceleme sırasında somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış, Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli toplantısında bu konuda iptal kararları verildiği çeşitli basın yayın organlarında yer almış,<sup>1</sup> bu noktada tartışmalar iptal kararının yayınlanması<sup>2</sup> ile bu kez tartışmalar kararın etkileri ve açılması muhtemel vergi davalarına yönelik çeşitli konulara yoğunlaşmıştır.

Bu çalışmada, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının etkileri ve açılması muhtemel davalarda dikkate alınıp alınmayacağı gibi konunun esasına girilmeyecek olup, konu dava açma ehliyeti ve süresi ile sınırlı tutulmuştur.

## **II. Ücretlilerin İstihkaklarından Tevkif Edilen Vergilerde, Dava Açma Süresi ve Ehliyeti**

### **A. Dava Açma Süresi**

Vergi davası, vergi mahkemesinde açılır ve genel kural olarak dava açma süresi otuz gündür.<sup>3</sup>

Kaynakta kesinti yoluyla alınan vergilerde, dava açma süresi ödemenin yapıldığı tarih itibariyle hesaplanacaktır. Ödemenin yapıp vergisinin kesildiği günü izleyen tarihten itibaren otuz gün içinde davanın açılması gerekmektedir.<sup>4</sup> Bu süre, istihkakından vergi kesilenler açısından bu şekildedir.

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli toplantı sonucunun medyaya ilk yansıması için Bkz. Şükrü KIZILLOT, "Anayasa Mahkemesi'nden Ücretliye ve Yatırımcıya Müjde", **Hürriyet**, 17.10.2009. Ayrıca E:2006/95, E:2006/119, E:2006/124 sayılı dosyalara ilişkin bu bilgilere Anayasa Mahkemesi'nin web sitesinden de <http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=722> ulaşılması mümkündür. Erişim: 28.12.2009

<sup>2</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/95 K: 2009/144 sayılı kararı. (RG:08.01.2010 – 27456)

<sup>3</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 7. Dava açma süreleri ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Şükrü KIZILLOT-Zuhal KIZILLOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s.352-377.

<sup>4</sup> Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve ödeme kavramından ne anlaşılması gerektiği yolundaki bilgiler için Bkz. Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2008, s.179. Aynı yönde görüşler için Bkz. KIZILLOT-KIZILLOT, s.365-366. Ayrıca Bkz. Şükrü KIZILLOT, "Stopaj Yoluyla Alınan Vergilere Dava Açma", **Hürses**, 04.02.2000, s.7.

Kural olarak dava konusu yapılamayacak olsa da ihtirazi kayıtla beyan gibi sınırlı hallerde dava konusu yapılabilecek beyana dayalı tarhiyatlarda ise süre, ihtirazi kayıtla beyanın yapılıp tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile başlayacaktır. Bu süre ise, beyanı yapan vergi sorumlusu açısından bu şekildedir.<sup>5</sup>

## **B. Dava Ehliyeti**

Genel olarak iptal özel olarak vergi davalarında, gerek davada taraf olma yeteneği, gerekse dava açabilme yeteneği yönünden davacıya genel kurallar uygulanır.<sup>6</sup> İptal davalarında davacı yönünden temel şart idari işlemde 'menfaat ihlali'ne uğramış olmak iken,<sup>7</sup> VUK bu konuda daha özel ve farklı bir düzenleme getirmiştir.<sup>8</sup>

İdarenin davacı olduğu durumlar ile diğer Kanunlarda düzenlenen özel durumlar<sup>9</sup> dışarıda bırakılırsa VUK'na göre<sup>10</sup> vergi davalarında dava ehliyeti, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlere aittir ve dava da ancak tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı açılabilir.

VUK'nun bu hükmü dava konusunu düzenleyen bir diğer madde hükmü ile karşılaştırıldığında;<sup>11</sup>

- Verginin tarh edilmesi,
- Cezanın kesilmesi,

hususlarını karşılarken,

- Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması

hususunu karşılamadığından görüşümüze göre eksiktir ve çalışmaya konu olayda tereddütler de bu noktada oluşmaya başlamaktadır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu noktadan hareketle gerek süre ve gerekse ehliyet konuları, münhasıran tevkif yoluyla alınan vergilerden ücretlere ait kısım yönünden irdelenecektir.

## **III. Tevkif Yoluyla Vergilenen Ücret Gelirlerine İlişkin Vergi Davalarında Ehliyet ve Dava Açma Süresi Hakkında Tartışmalar**

Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre, VUK, gümrük ve tekel vergileri hariç, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar

<sup>5</sup> Ayrıntılar için Bkz. ÖZBALCI, s. 172.

<sup>6</sup> Ayrıntılar için Bkz. A. Şeref GÖZÜBÜYÜK-Turgut TAN, **İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s.389.

<sup>7</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 2

<sup>8</sup> Mükelleflerin durumlarına göre dava açma ehliyetinin kimde olduğu hususunda ayrıntılar için Bkz. KIZILOTT-KIZILOTT, s. 336-341.

<sup>9</sup> Örneğin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nda düzenlenmiş ödeme emri, haciz, teminat isteme gibi işlemlere karşı açılacak davalar.

<sup>10</sup> Vergi Usul Kanunu md. 377

<sup>11</sup> Vergi Usul Kanunu md. 378

hakkında uygulanacaktır.<sup>12</sup> Yine VUK.na göre, bu kanunda kullanılan "*Vergi Kanunu*" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir.<sup>13</sup> VUK, mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişi; vergi sorumlusunu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlamış ve bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "*mükellef*" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğunu hükme bağlamıştır.<sup>14</sup>

Bazı yazarlar;<sup>15</sup> "...ilk bakışta vergi sorumlularının da kestikleri vergiler dolayısıyla dava hakları varmış gibi görünmektedir. Ancak ilk görünüş bazen aldatıcı olmaktadır. / Vergi kesenlerin ödevlerinin kapsamı, aynı kanunun 11. maddesi ile dava hakkı dışlanacak şekilde sınırlanarak '*vergilerin tam olarak kesilip ödenmesi*' ve '*ödevlerin yerine getirilmesi*' şeklinde belirlenmiştir. Dolayısıyla dava hakkının da bu çerçevede değerlendirilmesi ve '*eksik vergi kesildiği veya hiç kesilmediği gerekçesi ile sorumlu aleyhine cezalı tarhiyat yapılması*' ile sınırlı tutulması gerekmektedir..." şeklinde görüşler ileri sürmekte ise de;

- Bu tür görüşlerde; vergi sorumlusunun sadece vergiyi ödeme anlamında maddi yükümlü olarak kabul edildiği; eğer olay bu kadar basit olsa idi, VUK'nun 8. maddesinde mükellef tabirinin bu kanunu yani Vergi Usul Kanunu'nun uygulanmasında vergi sorumlusunu da içerdiğinin düzenlenmesine gerek kalmayacağı; zaten konu sadece ödeme / maddi yükümlülük olarak algılanacaksa, 6183 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan ve amme borçlusu kavramının, "*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*" ifade ettiği yolundaki hükmün yeterli olacağı, hususları göz ardı edildiği,<sup>16</sup>
- VUK'nun, "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*" şeklindeki 3. maddesinin, vergi kanunlarının lafzının açık olduğu hallerde yorum yasağı getirdiği,

<sup>12</sup> Vergi Usul Kanunu md. 1

<sup>13</sup> Vergi Usul Kanunu md. 3/A

<sup>14</sup> Vergi Usul Kanunu md. 8

<sup>15</sup> Bu yönde Bkz. Bumin DOĞRUSÖZ, "*Vergi Kesenlerin Dava Hakkı*", **Referans Gazetesi**, 01.03.2010

<sup>16</sup> Görüşümze göre olayı, AKKAYA'nın, "*Vergi sorumluluğu kurumunun öznesini oluşturan vergi sorumlusu, Vergi Usul Yasasının (VUK) 8 inci maddesinin ikinci fıkrasında, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Vergi sorumlusunun, salt vergi yükümlüsü adına vergiyi ödemesi ödevine işaret eden bu düzenleme, VUK'nun 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrasındaki "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının salt yükümlü adına alacaklı vergi dairesine ödemedede bulunmayla -maddi ödev- sınırlı olmadığı, VUK'nda yükümlüler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiği sonucuna varılmaktadır. Bu çerçevede vergi sorumluluğunda, vergilendirme ilişkisinde taraf olmayan üçüncü kişilerin, vergi sorumlusu olarak, tarafı olmadıkları vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap tutulmaları söz konusudur." görüşünde ifade ettiği gibi algılamak daha sağlıklı olacaktır. Bkz. Mustafa AKKAYA, "*Vergi Hukukunda Sorumluluk – Vergi Sorumlularının Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konuları*", **Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu**, Bildiri, 04-06.02.2010 Adana.

- Anayasa Mahkemesi'nin; *“Yasalar her şeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur.”* yolunda gerekçeler ortaya koyduğu,<sup>17</sup>

dikkate alındığında bu görüşlere katılmak mümkün değildir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), VUK'nun şumulüne giren bir vergi kanunu olup, GVK md. 94 uyarınca istihdam ettiği ücretlilere yaptığı ücret ödemelerinden vergi kesenler vergi sorumlusu, ücret gelirinden vergi kesilenler ise mükelleftir. Dolayısıyla vergi, vergi sorumlusu tarafından verilen Muhtasar Beyanname ile beyan edilerek, tarh, tebliğ ve tahakkuku sağlanmakta ve ödeme külfeti de vergi sorumlusuna düşmektedir.<sup>18</sup>

Bu bağlamda, VUK'nda Vergi Mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır<sup>19</sup> şeklinde yer alan hüküm, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler<sup>20</sup> hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, VUK'nun vergi sorumlusunu mükellef gibi düzenlemesi ışığında müvekkil şirketin dava açma ehliyetinin bulunduğu açıktır. Nitekim, Danıştay 3. Daire'nin 15.09.2005 tarih ve E:2004/239 K:2005/1905 sayılı kararında;<sup>21</sup>

*“...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra son fıkrasında, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu, aynı Kanunun 377'nci maddesinde, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378'inci maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.*

*Vergi sorumluları, istihkak sahiplerine yapılan ödemelerden yasada öngörülen vergiyi kesmek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemekten sorumlu tutulmaktadır. Kestiği*

<sup>17</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararı.

<sup>18</sup> Konu Muhtasar Beyanname olunca mükellef ile vergi sorumlusunun sürekli karıştırılıyor olması; Gelir Vergisi tarifesinin değiştirilmesini müteakip MB GİB tarafından 17.04.2006 tarihinde yayımlanan 50 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde (özellikle 3. madde) dahi, vergi sorumlusu yerine sürekli mükellef tabirinin kullanılmış olması karşısında normal karşılanmalıdır. Örneğin Bkz. md. 3.4. başlığı *“Beyannamelerini Elektronik Ortamda Verecek Mükelleflerin Yapacakları İşlemler”*.

<sup>19</sup> Vergi Usul Kanunu md. 378

<sup>20</sup> Vergi Usul Kanunu md. 377

<sup>21</sup> Karar, Danıştay Dergisi'nin 111. sayısından alınmıştır.

vergiyi beyan etmemesi ya da ödememesi durumunun, vergi sorumlusunun takibini gerektireceği açık olup, yukarıda sözü edilen hükümler de dikkate alındığında beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan mükellef ya da sorumlu tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması durumunda idari davaya konu edilebileceğinin olanaklı olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde belirtilmiştir. Dava konusu olayda Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinin (b-i)alt bendi uyarınca sorumlu sıfatı bulunan davacı şirket, Haziran 2003 döneminde ortaklarından Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ödediği kar payından vergi kesmiş ve ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. **İleride cezaya muhatap olmamak için beyannamesini ihtirazi kayıt koyarak veren davacı şirket tarafından, yapılan tahakkuka dava açılabilir. Bu nedenle davanın, esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...**

şeklinde yer alan gerekçe açıklamalarımızı teyit eder niteliktedir.

### **C. Dava Açma Süresi, Davacının Mükellef veya Vergi Sorumlusu Olmasına Göre Başlama Yönünden Farklılık Gösterir**

Yukarıda yer verdiğimiz aksine yani, vergi kesenlerin verecekleri muhtasar beyannamelere ihtirazi kayıt koyma hakkı bulunmadığını, bu durumda istihkaklarından vergi kesilenlerin de vergi kesen tarafından verilecek beyannameye ihtirazi kayıt koyması mümkün olmadığından yapılacak şeyin istihkaklarından vergi kesilenlerin 'vergi tahakkukundan sonra' dava yoluna gidebileceklerini savunan görüşler de mevcuttur.<sup>22</sup>

Ancak biz yine de bu konuda Danıştay kararlarında bir istikrar bulunmadığı noktasından hareketle,<sup>23</sup> her ne kadar mükelleflere tanınan hak ve ödevlerin sorumlular için bu kadar geniş olmadığı öne sürülebilirse de, VUK'nun mükellef tabirinin vergi sorumlusunu da kapsayacağı şeklindeki hükmünden hareketle yukarıya aldığımız görüşe katılmamaktayız.<sup>24</sup>

Kaldı ki aksi görüşte olanların, istihkakından vergi kesilenlerin dava açma hakkının, vergi tahakkukundan sonra başladığı şeklindeki yorum da tereddütlere açıktır. VUK, vergi davası açılması için "...tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır..." hükmünü<sup>25</sup> getirdiğine göre, bireysel dava açma görüşünü savunanların en azından tutarlılık anlamında dava açma süresinin istihkakın ödendiği ve vergi tevkifatının yapıldığı tarihten başladığını da benimsemeleri gerekli olmaktadır. Bu durumda, örneğin ay sonunda ücretini alan bireyin

<sup>22</sup> Bu tür görüşler için Bkz. G. Kürşat YERLİKAYA, **İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı, İstanbul 2005, s.141. Yazar bu görüşünü 539 no.lu dipnotta yer verdiği ve "Bünyesinde çalışan öğretmenlere ödenen eğitim öğretim tazminatından tevkif edilen verginin kaldırılması istemiyle özel eğitim kurumunun dava açamayacağı, zira adına yapılmış bir tarhiyatın bulunmadığı, bu konuda mükellef durumundaki öğretmenler dava açabilecekler..." şeklinde gerekçeler taşıyan Danıştay 4. Daire'nin, 06.04.2000 tarih ve E:1999/4832 K:2000/1330 sayılı kararına dayandırmaktadır. Benzeri yönde kararlara ayrıca 536 ve 537 no.lu dipnotlarda da yer verilmiştir.

<sup>23</sup> Çelişik kararlara, Danıştay 3. Daire'nin 11.03.1986 tarih ve E:1985/656 K:1986/796 sayılı kararı ile Danıştay 7. Daire'nin 22.05.1984 tarih ve E:1984/127 K:1984/1074 sayılı kararları örnek gösterilebilir. (Aktaran: Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 5. Baskı, Ankara 2008, s.81, dipnot 30)

<sup>24</sup> Bkz. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.81

<sup>25</sup> Vergi Usul Kanunu md. 378

vergesi de bu tarihte kesilmiş olacağına göre, tevkif edilen vergiler henüz sorumlu tarafından beyan edilmeden vergi davası açma hakkı doğması gibi garip bir sonuca da ulaşılabilir. Zaten bu nedenle bireysel dava açma yönündeki görüşlerde bu konu özellikle göz ardı edilmektedir.

Diğer taraftan, vergi sorumlularının vergi tevkifatı ile ilgili konularda dava açma hakkını sadece kendilerine ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılması ve/veya ceza kesilmesi halleri ile sınırlı tutmak, bu durumda dava açma hakkı yanında bir de uzlaşma hakkının bulunduğunu kabul etmek de olayı hukuk dışına taşımak anlamına gelecektir.

Benzeri bir çelişki, vergi sorumlularının düzeltme taleplerinde de yaşanmaktadır. Dava ehliyeti bulunmadığı kabul edilecek olursa, vergi sorumlularının vergi tevkifatı ile ilgili konularda idareden düzeltme talep etme haklarının da olmadığı kabul edilmek durumundadır.<sup>26</sup> Oysa özellikle son yıllarda yargı görüşü aksi yöndedir.<sup>27</sup>

Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin, 11.04.1997 tarih ve E: 1995/194 K:1997/188 sayılı kararı, içerdiği,

*"...Vergi dairesi müdürlüğü bu hususların aksini kapsar nitelikte bir iddia ileri sürmemekte, dava konusu ödeme emrini düzenleme nedeni olarak, yalnızca vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunamayacaklarını iddia etmektedir.*

*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 nci maddesinde, vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış, 120 nci maddede, vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürünün karar vereceği, kurala bağlanmıştır. 213 sayılı Yasanın 8 inci maddesinde, Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtildiğinden vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için davacı kurumun düzeltme başvurusu yapabileceği sonucuna varılmaktadır..."* şeklindeki gerekçe ile bu tür kararlara örnek gösterilebilir.<sup>28</sup>

Ayrıca her ne kadar vergi ile ilgili değilse de idari yargıda dava açılabilmesi yönünden sübjektif ehliyeti oldukça ayrıntılı olarak irdeleyen bir başka Danıştay kararında,<sup>29</sup>

*"...2709 sayılı Anayasanın " Yargı yolu " başlıklı 125. maddesinin 1. fıkrasında, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu, 2. fıkrasında, Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler ile Yüksek Askeri Şuranın kararlarının yargı denetiminin dışında olduğu, 4. fıkrasında da yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu hükümlerine yer verilmiştir.*

<sup>26</sup> GİB Bursa VD Bşk. Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Md.nün, 27.10.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.GV-09-179/3990 sayılı yazısında yer alan, "Bu hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, mükellef tabiri vergi sorumlusuna da şamil olduğuna göre, vergi sorumlularının da hata nedeniyle düzeltme talebinde bulunmaları mümkündür. Dolayısıyla, tevkifat yapılmaması gereken bir işlemde tevkifat yapılmak suretiyle bir hata yapılmışsa bu durumda (mükellefin vergi sorumlusuna yapacağı yazılı talep üzerine) vergi sorumlusunun düzeltme talep etmesi ikani doğmaktadır." açıklaması ise, vergi sorumlularının da düzeltme talebinde bulunabileceği yolundadır.

<sup>27</sup> Bu yönde kararlara, Danıştay 4. Daire'nin 23.01.1986 tarih ve E:1985/3253 K:1986/343 ve Danıştay Vergi dava Daireleri Kurulu'nun 22.04.1994 tarih ve E:1993/118 K:1994/195 sayılı kararları örnek gösterilebilir. (Aktaran: ÖNCEL-KUMRULU ÇAĞAN, s.81, dipnot 31)

<sup>28</sup> Karar, Danıştay Dergisi'nin 94. sayısından alınmıştır.

<sup>29</sup> Danıştay 11. Daire'nin, 25.09.2007 tarih ve E:2007/6930 K:2007/7002 sayılı kararı. **Danıştay Dergisi**, Sayı:117.

*Diğer taraftan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 1. fıkrasında idari dava türleri sayılarak. aynı fıkranın (a) bendinde, iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmış, aynı maddenin 2. fıkrasında ise, idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu hükme bağlanmıştır.*

*Buna göre, 2577 sayılı Yasanın 2. maddesinin 1. fıkrası (a) bendinde menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacak iptal davalarında subjektif ehliyet şartı menfaat ilişkisine, aynı maddenin (b) bendinde ise, hakları muhtel olanlar tarafından açılacak tam yargı davalarında da subjektif ehliyet şartı hakkın muhtel olmasına dayandırılmıştır.*

*Öte taraftan, 2577 sayılı Yasanın 31/1. maddesinde ehliyet konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulmuş, bununla dava açma ehliyeti (objektif ehliyet şartı) amaçlanmıştır. Bu itibarla, idari yargı yerlerinde dava açabilmek için genel (objektif ) ehliyet koşulu yanında idari dava türlerine göre değişen (subjektif) ehliyet şartına da sahip bulunmak gerekmektedir.*

*Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında, iptal davalarında subjektif ehliyet ; bu davaların içtihat ve doktrinde belirlenen hukuki nitelikleri dikkate alınarak, idare hukuku alanında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemler ile meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi kurulabilenler tarafından iptal davası açılabilme yeteneği olarak kabul edilmiştir. Buna göre iptal davalarında aranan menfaat ilişkisi, davacı ile iptali talep edilen idari işlem arasında kurulacak makul ve gerçek bir ilişkiyi ifade etmektedir. Bu ilişki, subjektif bir hakkın ihlal edilmesi gibi güçlü ve açık bir bağlantıya dayanabileceği gibi, davacının idari işlemle belirli bir çerçeveye girmesine de dayanabilecektir. Bu nedenle, idari yargı yeri tarafından, menfaat ilişkisinin her davada o davaya özgü olarak saptanması gerekmektedir.*

*Yukarıda yer verilen 2709 sayılı Anayasanın 125. maddesinin 4. fıkrası ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesi hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, iptal davalarının hukuki sonucunun idarelerin hukuka uygun hareket etmelerinin sağlanması, hukuka bağlı idare ve hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesi olduğunda kuşku bulunmamaktadır.*

*Bu nedenle, 2577 sayılı Yasanın 2. maddesinde iptal davaları için öngörülen subjektif ehliyet koşulunun, Anayasanın 125. maddesinin 1. fıkrasına uygun olarak yorumlanarak saptanması ve idari işlemlerin hukuka uygunluğunun iptal davası yoluyla denetlenmesini engellemeyecek biçimde anlaşılması, hukuk devletinin yapılandırılması ve sürdürülmesi ilkesinin sağlanmasına uygun düşecektir. Başka bir ifade ile subjektif ehliyetin, 125. maddenin 2. fıkrasında belirlenen ve yargı denetimi dışında tutulan işlemler dışında, yargı kısıntısı yaratacak biçimde yorumlanamayacağı açıktır. Aksi halde, dava konusu olayda olduğu gibi, idari işleme karşı bu işlemten yararlananlar tarafından iptal davası açılabilmesinin kabul edilmesi halinde, açılacak iptal davasında menfaat ihlali koşulu oluşmayacağından, bu davalarda subjektif ehliyet nedeniyle idari işlemin hukuki denetim dışında kalması sonucu doğacaktır. Böylece her iki durumda da, subjektif ehliyet bulunmadığının kabul edilmesi nedeniyle idari işlemlerin hukuki denetiminin iptal davaları yoluyla gerçekleştirilmesi mümkün olmayacaktır.*



*Buna göre, Danıştay'ın yerleşik içtihatları uyarınca, iptal davalarında dava konusu edilen idari işlemler ile davacılar arasında meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi bulunması gerekmektedir birlikte, subjektif ehliyet sorunu nedeniyle bir kısım işlemlerin hukuki denetim dışında kalma olasılığının bulunduğu durumlarda, menfaat ihlalinin idari işlemlerin hukuka uygunluğunun iptal davası yoluyla denetlenmesini engellemeyecek biçimde yorumlanması zorunludur...”*

şeklinde yer alan gerekçelerin bu tür davalarda da dikkate alınmaması için bir neden bulunmamaktadır.

Bu nedenle, “...İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yapısı içerisinde vergi uyuşmazlıkları, tam yargı davası olarak düşünülmemekte ve bu tür davaların yalnızca ‘hakları muhtel olanlar (zarar görenler) tarafından’ açılabilmesi hükmüne bağlanmış bulunmaktadır. Verginin kaynaktan kesilmesi yönteminde, verginin esas itibarıyla yükümlünün mal varlığından çıktığı ve istihkak sahibinin mal varlığını ilgilendirdiği de dikkate alınır, vergi kesenin, mal varlığını ilgilendirmemesi dolayısıyla hakları muhtel olanlar içinde düşünülmesi, kanaatimizce mümkün değildir...” şeklindeki görüşlere,<sup>30</sup> olayı VUK düzenlemelerinden ziyade İYUK düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirmeleri ve çalışmamıza konu olayların yukarıya alınıp yapıldığı Danıştay kararında da yer aldığı üzere bu tür yorumların kabulü ile hukuki denetim dışında kalmasına neden olabileceği endişesi taşımamız nedeniyle **katılamamaktayız.**

Kaldı ki bu tür görüşler, vergi davalarının tam yargı davası olarak kabulü şeklinde tartışmalı bir zeminde oluşmaktadır. Burada ayrıntıya girilmeyecek olmakla birlikte öğretide vergi davalarını “iptal davası” olarak değerlendirenler çoğunluktadır.<sup>31</sup> Vergi mahkemelerinde açılan davalarda başvuru ve karar harçları da iptal davası olarak maktu harca tabi tutulmaktadır.<sup>32</sup>

Süre yönünden önemli bir diğer konu da, “Vergi Tevkifatı” ile ilgili GVK'nun 94. maddesinin, “...nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” hükmünü içermesine karşın, VUK'nun “Dava Konusu” başlıklı 378. maddesinde “...tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.” hükmünün yer almasıdır.

Görüşümüze göre, tevkifatın, ödemenin –hesaben– yapıldığı anda dahi yapılma zorunluluğu normaldir. Çünkü tevkifatı yapan açısından tüm unsurlar oluşmuştur. Zaten tahakkuk esası da bunu gerektirir. Oysa, istihkakından tevkifat yapılan açısından, unsurların öğrenilmesi ancak ödeme ile mümkün olmaktadır. Bu durumda örneğin ücretler ay sonunda tahakkuk

<sup>30</sup> Bkz. DOĞRUSÖZ, *agm.*

<sup>31</sup> Örneğin, “Yasal düzenlemelerin bütünsel değerlendirilmesi, vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı açacağı davalarda subjektif dava yeteneğinin bulunduğu sonucuna ulaşılmasını gerektirmektedir. Bu sonuca, vergi davalarının iptal davası olması ve iptal davalarının da menfaat ihlali halinde açılabilmesi koşullarından bağımsız olarak, vergi davaları için, özel bir yargılama usulü kuralı getiren VUK'nun 377 nci maddesinden hareketle varılmaktadır.” görüşü için Bkz. AKKAYA, *agb.*

<sup>32</sup> GÜNDÜZ de benzeri şekilde; “...Sübjektif menfaat kavramından hareketle, ‘menfaat’ kavramının derneklere, dolaylı ilişkili kişilere kadar kabul gördüğü düşünülürse, mükellef gibi addedilen vergi sorumlularının açacağı davaların, ehliyet yönünden reddedilmemesini doğru bulduğumuzu... ek tarihyatlarda muhatap kabul edilen vergi sorumlusunun, iade konusunda da muhatap kabul edilmesinin ‘dava ekonomisi’ açısından da bir tercih nedeni olması gerektiğini...” görüşlerini ifade etmektedir. Bkz. Zeki GÜNDÜZ, “Ücretliler Nasıl Dava Açabilir?”, *Dünya Gazetesi*, 10.03.2010.

etmiş olacağından, işveren bu tarihte tahakkuk ettirdiği, hesaplarına geçirdiği (gider kaydettiği) ücretlerden tevkifat yapacak, ancak ücretli bu ödemeyi ne zaman tahsil etmişse bordrosunu görecektir, yapılan tevkifatı öğrenecektir. Bu durumda ücretli açısından dava açma süresinin, istihkakın kendisine ödendiği tarihte başladığını kabul etmek gerekecektir.

#### IV. Sonuç

Sonuç olarak, VUK'nun düzenlemelerinin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) düzenlemelerine göre daha özel olduğu ve üstelik İYUK'nun konu vergi olduğunda VUK'nun uygulanacağı yönündeki yollama maddeleri dikkate alınmak suretiyle, vergi sorumlusunun olayda menfaat ihlali olup olmadığı, mal varlığında bir azalma olup olmadığı gibi tartışmalar<sup>33</sup> bir yana bırakılarak;

- Vergi sorumlusunun, vergi tevkifatı yaparak bunu Muhtasar Beyanname ile beyan etmesinin gerçek anlamda hem şekli hem de maddi unsurlarının var olması nedeniyle mükellefiyete yakın bir statü olduğu, VUK'nun öncelikle lâfzen uygulanması gerektiği ve lafzın açık bir şekilde mükellef tabirinin vergi sorumlusunu da kapsadığını vurguladığı,
- İstihkakından vergi tevkif edenlerin çoğu kez, vergi sorumlusunun ödevlerini yerine getirip getirmediğini takip ve tespit edemeyeceği, bu nedenle dava açma hakkı sadece ücretinden vergi tevkif edenlere tanınırsa birçok anlamda idari işlemlerin hukuki denetimin dışında kalması ihtimali doğacağı,
- Vergi tevkifatına yönelik müstakbel olaylarda, tarhiyat ve cezanın muhatabının vergi sorumlusu olduğu, bunun için mükellefe gidilemeyeceği,
- Beyana dayalı tarh ile ikmalen ve re'sen tarhiyatı ayırıştırmak için kanuni bir dayanak bulunmadığı,
- Ülkemizde tüm idari işlemleri kapsayan, genel bir idari usul yasası bulunmamasına karşın, tipik idari işlem özellikleri taşıyan vergilendirme işlemlerinde, vergi idaresinin uyacağı usul kurallarını içeren, özel bir idari usul yasası olarak nitelendirilebilecek VUK'nun mevcut olması, bir başka ifade ile, Türkiye'de idare hukukuna özgü, genel bir usul kodu olmamasına karşın, vergi hukuku tümüyle kodlaştırılmış bir hukuk dalı olması, kısaca VUK'nun, İYUK'na göre daha özel kanun<sup>34</sup> olması ve VUK'da menfaat ihlali ile ilgili düzenleme yer almaması nedeniyle, açılacak vergi davalarında menfaat ihlali kıstasının, hakkı engelleyecek şekilde değerlendirilemeyeceği,<sup>35</sup>

<sup>33</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu, iptal davası açılmasının temel şartı olarak menfaat ihlalini aramaktadır.

<sup>34</sup> Bkz. AKKAYA, *agb*.

<sup>35</sup> "... VUK'nda yer alan ve kendi içinde tutarlılık gösteren... düzenlemeler, 2577 sayılı İYUK ile değiştirilmiş ya da kaldırılmıştır. Ancak söz konusu yasalaştırma sürecinde aynı alana ilişkin hem genel hem de özel yasal düzenlemelerin mevcudiyetinden kaynaklanabilecek sorunlar ihmal edilmiştir. Diğer bir deyişle, iki yasa arasında belli konularda uyum yoktur. Özellikle bu uyumsuzluk, yargılama usulüne ilişkin kuralları içermesi gereken İYUK'nda idari usule ilişkin kuralların, özel bir idari usul yasası olan VUK'nda da yargılama usulüne ilişkin kuralların bulunması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Gerçekten ayrı bir idari usul kodu bulunmadığından kural

hususları hukuki zemin alınmak suretiyle,

- Vergi sorumlusunun, vergi tevkifatına ilişkin vereceği Muhtasar Beyannameye ihtirazı kayıt koymak kaydıyla, tahakkuk tarihinden itibaren 30 gün içinde Vergi Mahkemesi'nde dava açma hakkının bulunduğu,
- Vergi sorumlusunun, beyannameye ihtirazı kayıt koymaması veya dava açmaması hallerinin, gerçek mükellef olan istihkak sahiplerinin dava açma hakkını ortadan kaldırmayacağı, bu durumda istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı ve verginin tevkif edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde dava açılması gerektiği,<sup>36</sup> ödeme tarihi ile tahakkuk tarihlerinin farklı olması durumunda ödeme tarihinin dava açma yönünden esas alınması gerektiği,
- Bu sistematığı Anayasanın 73 ve 125. maddeleri özüne daha uygun olacağı,

görüşünü taşımaktayız.

Özetle bu satırların yazarı, çalışmaya konu olayda; *"Vergi sorumlusunun dava yeteneğiyle ilgili tartışmalarda göz ardı edilen nokta, dava sonucunda tesis edilecek hükümden doğrudan yarar sağlayacak olanla, davacının aynı kişi olacağı yönündeki varsayımdır. Oysa, niteliği itibarıyla iptal davası olan vergi davalarında sorumlunun dava ettiği işlemin (tarh) iptali ile söz konusu olabilecek iadenin kime yapılacağı hususu davacıdan bağımsız olarak belirlenir."* şeklindeki görüşün kabulü gerektiğini düşünmektedir.<sup>37</sup>

Nitekim bu görüşü savunanların,<sup>38</sup> *"Bu sonuca, vergi davalarının iptal davası olması ve iptal davalarının da menfaat ihlali halinde açılacağı koşulundan bağımsız olarak, vergi davaları için, özel bir yargılama usulü kuralı getiren VUK'nun 377 nci maddesinden hareketle varmaktayız. Vergi davası açmaya yetkili olanları açıkça belirleyen söz konusu düzenleme karşısında, maddede sayılan kişilerin genel yargılama usulü kuralı olan İYUK 2 nci maddesine göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılması, özel hüküm bulunan bir durumda genel hükmün uygulanamayacağı ilkesinin açık ihlali olur. Kaldı ki böyle bir araştırma yapılsa dahi sonuç değişmeyecektir. Çünkü yukarıda da değinildiği üzere, yükümlünün malvarlığından vergi idaresine aktarılan fazla kesilmiş ya da yanlış kesilmiş vergiler nedeniyle -özel hukuktaki "kusur sorumluluğu"ndan hareketle- sorumluya karşı dava açması ve uğradığı zararın tazminini istemesi olanaklı bulunduğundan her durumda*

---

*olarak, İYUK'nda yer alan idari usul kuralları tüm idari işlemler için geçerlidir. Ancak idari işlem niteliğinde olmalarına karşın, vergilendirme işlemlerine ilişkin usuller VUK'nda özel olarak düzenlendiğinden, özel kural (VUK) - genel kural (İYUK) ayrımı yapılmalı ve özel kural uygulanmalıdır. İdari süreçte uygulanacak kuralın saptanmasına yönelik bu belirleme, yargısal süreç için de geçerlidir. VUK'nda yer alan bir yargılama usulü kuralı, özel kural olması nedeniyle -salt vergi yargılaması ile sınırlı olarak-, İYUK'ndaki yargılama usulü kuralından önce uygulanmalıdır..."*, Bkz. AKKAYA, agb.

<sup>36</sup> Aynı yönde görüş için Bkz. Mustafa Ali SARILI, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı, İstanbul 2004, s.46.

<sup>37</sup> Bkz. AKKAYA, agb.

<sup>38</sup> Bkz. AKKAYA, agb.

*sorumlunun menfaati ihlal edilmiş olacak ve İYUK kapsamında da menfaati ihlal edilen olduğu tespit edilecektir.” şeklinde ortaya koydukları hukuki dayanaklara katılmamak da mümkün değildir.<sup>39</sup>*

Ancak görüşümüze göre bütün bu tartışmaların kesin çözümü, VUK'nun vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları düzenleyen 377. maddesinin, dava konusunu düzenleyen 378. maddesi ile uyumlu hale getirilmesi ile mümkün olacaktır.

---

#### **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

---

<sup>39</sup> Özel Kanun / Genel Kanun ayrımı ve ayrımın sonucu ile ilgili olarak Bkz. Danıştay 10. Daire'nin 20.04.1999 tarih ve E:1998/1604 K:1999/1627 sayılı kararı ve özellikle gerekçede yer alan; *Yasa koyucunun, yürürlükteki bir kuralı, başka bir yasa ile her zaman yürürlükten kaldırabileceğinde kuşku bulunmamaktadır. / Ancak, yasa koyucunun yürürlükteki bir kuralı açık olarak yürürlükten kaldırdığı durumlarda sorun yoksa da önceki ve sonraki yasa hükümleri arasında olayda olduğu gibi bir çatışmanın söz konusu olduğu durumlarda, ortada üstü kapalı bir yürürlükten kaldırmanın bulunup bulunmadığının, yasaların özel-genel, önceki ve sonraki yasa oluşlarına bakılarak tespiti gerekir. / Buna göre, önceki ve sonraki yasaların her ikisi de özel nitelikte iseler, sonraki yasa önceki yasanın çelişen hükümlerini ilga eder; önceki yasa genel, sonraki yasa özel ise, özel yasanın düzenlediği konularda genel yasa hükümleri ilga edilmiş sayılır; önceki yasa özel, sonraki yasa genel nitelikteyse ve genel yasa özel yasanın öngörmediği bir konuyu düzenlenmişse, özel yasa ilga edilmiş sayılmaz, ancak özel yasanın genel yasaya aykırı bulunan hükümleri ilga edilmiş olur.”* şeklindeki açıklama. Buna göre AKKAYA'nın yaptığı özel (VUK) ve genel (İYUK) ayrımı; VUK'nun 377 ve 378. maddelerinde 2686 sayılı Kanunun 50 ve 51. maddeleri ile yapılan değişikliklerin 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunların kabulü ile paralel olduğu ve bu hükümlerin yürürlük tarihinin 2686 sayılı Kanunun 54. maddesi ile *“vergi mahkemelerinin göreve başlayacakları tarih”* olarak belirlenmiş olması ile de desteklenmektedir.