

İDARİ YARGILAMA USULU KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU ARASINDAKİ ÇATIŞMALARIN KLASİK YÖNTEMLE ÇÖZÜMÜ

Oytun CANYAŞ*

Özet: Vergi Usul Kanunu'nda pek çok yargılama normu bulunmaktadır. Söz konusu normlar İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki normlarla çatışabilmektedir. Çalışmada, belirtilen çatışmaların "klasik yöntem" olarak adlandırdığımız lex posterior ve lex specialis ilkelere hareketle çözülmesi ele alınmıştır. Vergi yargılaması hukukunda klasik yöntemler sadece, İdari Yargılama Usul Kanunu m.31/2 yürürlüğe girdikten sonra Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler bakımından devreye girebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Norm çatışması, lex posterior, lex specialis, vergi yargılaması normları, İdari Yargılama Usulü Kanunu

Abstract: The Code on Procedural Tax Law includes many judicial norms. These norms may sometimes conflict with those in the Code on Administrative Procedural Law. In this study, the aforementioned conflicts are to be solved using "the classical method" as we named it which is based upon the principles of lex posterior and lex specialis. From the aspect of Procedural Tax Law, the classical method only intervenes with regard to the amendments in the Code on Procedural Tax Law after art. 31/2 of the Code on Administrative Procedural Law took effect.

Keywords: Norm conflicts, lex posterior, lex specialis, procedural tax norms, the Code on Procedural Administrative Law.

GİRİŞ

Hukuk normları arasında çatışma, bir normun uygulanmasının diğer bir normu ihlal etmesi olarak tanımlanabilir.¹ Normlar hiyerar-

* Yrd. Doç. Dr., TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

¹ A.O. Abdullatif /Elhag Joost/ A.P.J. Breuker/ Bob W. Brouwer, "On the Formal Analysis of Normative Conflicts", in H. Jaapvan den Herik et.al. (eds), Legal

şisinde yer alan normlar ister farklı katmanda ister aynı katmanda yer alsın sıklıkla çatışabilmektedir. Vergi yargılaması hukuku normları 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare, İdare Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun², 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu³, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁴ ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁵ ve hatta 5326 sayılı Kabahatler Kanunu⁶ gibi pek çok yasada yer almaktadır. Hiyerarşik olarak aynı düzeyde yer alan bu normlar arasında çatışma çıkabilmektedir. Bu çalışmada vergi yargılaması normlarından sadece İYUK ve VUK hükümleri arasındaki çatışmaların çözümü ele alınmaktadır. Başka bir anlatımla çalışmamız vergi yargılaması normları arasında vuku bulan bütün çatışmaları çözme amaçlanmaktadır.

Çalışmanın kapsamıyla ilgili altı çizilmesi gereken bir diğer husus, bu çalışmanın İYUK ve VUK normları arasındaki hangi tür uyumsuzlukların çatışma olarak nitelendirilebileceği sorununu ele almadığıdır. Bu nedenle çalışmada “norm çatışması” kavramı, bu hususta yapılan sınıflandırmalar⁷ ve söz konusu bulgulardan hareketle İYUK-VUK normları arasındaki çatışmaların analizi yapılmamıştır. Böyle bir inceleme ayrı bir çalışma konusu olabilecek hacimdedir. Bunun yerine, öğretiyi ve yargı kararlarından hareketle bazı İYUK ve VUK normlarının çatıştığı -herhangi bir ek analiz yapılmaksızın- kabul edilmiştir.

İYUK ve VUK normları arasındaki çatışmaların çözülmesi meselesi klasik yöntem olarak adlandırdığımız “lex specialis ve lex posterior” ilkeleri çerçevesinde ele alınmıştır. Diğer bir anlatımla çalışma-

Knowledge Based System, *JURIX 1999*, TheTwelfth Conference, Nijmegen: GNI, 1999, s.35-36.

² Bundan sonra “BİİVMK” olarak ifade edilecektir.

³ Bundan sonra “İYUK” olarak ifade edilecektir.

⁴ Bundan sonra “VUK” olarak ifade edilecektir. VUK’da yer alan vergi yargılaması normu örneği için bkz. VUK m.377.

⁵ Bundan sonra “AATUHK” olarak ifade edilecektir. AATUHK’da yer alan vergi yargılaması normu örneği için bkz. AATUHK m.58.

⁶ Kabahatler Kanunu m.27 ve Ek m.1

⁷ Norm çatışması kavramı ve bu konu hakkındaki sınıflandırmalar için bkz. Stephen Munzer , “Validity and Legal Conflicts”, *The Yale Law Journal*, Vol.82, No.6, May 1973, s.1141 vd.; Aleksander Peczenik, *On Law and Reason*, Law and Philosophy Library Volume 8, Springer, 2008, s.340; Alf Ross, *Law and Justice*, The Law-book Exchange Ltd., 1959, s.128 vd. Erich Vranes, “The Defination of Norm Conflict in International Law and Legal Theory”, *The European Journal of International Law*, Vol. 17, 2006, s. 396; Abdullatif/ Joost/ Breuker/ Brouwer, s. 35-46; Yasemin Işıқтаç/ Sevtap Metin, *Hukuk Metodolojisi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2003, s.259.

da norm çatışmalarını çözmeye yönelik tutarlılık standardı (standart of coherence)⁸, “ölçme ve dengeleme/weighing and balancing”⁹ gibi yöntemlere yer verilmemiştir. Öte yandan çalışmada klasik yöntemlerin hangi anda devreye girebileceğini saptamak bakımından İYUK ve VUK normları arasındaki ilişkiyi ele alan İYUK m.31/2¹⁰ hükmünün anlamı da incelenmiştir.

Bu doğrultuda çalışmada ilk olarak, öğreti ve yargı kararlarından hareketle İYUK ve VUK normları arasındaki çatışma alanları belirlenmiştir. Daha sonra normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan norm çatışmalarını klasik yöntemle çözülmesi ele alınmıştır. Çalışmanın son kısmında ise İYUK ve VUK arasındaki çatışmaların klasik yöntemle çözümü, İYUK m.31/2 hükmünün anlamından hareketle ortaya konulmuştur.

1. İYUK VE VUK NORMLARI ARASINDAKİ ÇATIŞMALAR

Vergi yargılaması normları¹¹, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümüne katılan sùjelerin uyguladıkları davranış kalıplarıdır. Bilindiği üzere, vergi yargılaması normlarını düzenleyen temel yasalar Danış-

⁸ Dworkin norm çatışmalarının çözümünün yargıcın tutarlılık standardı uygulamasıyla olabileceğini ileri sürmektedir. Dworkin’e göre, ideal yargıç Hercules (Dworkin’in yarattığı ideal yargıç tipi) somut uyuşmazlığı hukuk etiğine (morality of law) en iyi uyan ilkelere hareketle çözümlerlidir. Böylelikle evrensel olarak en tutarlı çözüme ulaşılacaktır. (Gerard Conway, “Conflicts of Competence Norms in EU Law and the Legal Reasoning of the ECJ”, German Law Journal, Vol. 11, No. 9, 2010, s.981). Bu konuda bkz. Ronald Dworkin, Law’s Empire, Harvard University Press, 1986, s.228 vd.). Anılan yazar, tutarlılığın muğlak bir kavram olması noktasında eleştirilmektedir (Conway, s.981).

⁹ David Martinez Zorrilla, “The Structure Of Conflicts Of Fundamental Legal Rights”, Law and Philosophy (2011) 30, s.729. Bu yöntemde çatışma koşullara göre iki normdan birine ağırlık vererek çözümlenmektedir. Ancak bu yöntemde de göz ardı edilen norm muhakeme sonucu ortadan kalkmamakta geçerliliğini devam ettirmektedir (Jörg Kammerhofer, Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective, Routledge, New York, 2011., s.175).

¹⁰ İYUK m.31/2: “Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır”.

¹¹ Vergi yargılaması normlarından oluşan vergi yargılaması hukukunun tanımı için bkz. Ahmet Kumrulu, Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri, Çoğaltma, Ankara, 1989, s.23; Mualla Öncel/ Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 11. Bası, Ankara, 2003, s.5; Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s.18. Bu konuda ayrıca bkz. Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.14.

tay Kanunu, BİİVMK ve İYUK'dur. Bununla birlikte, daha önce de ifade edildiği üzere özel idari usul yasaları olan VUK ve AATUHK'da ve maddi yasa olan Kabahatler Kanunu'nda vergi yargılamasına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu yasalardan özellikle VUK'da oldukça fazla sayıda yargılama normu bulunmakta ve bu normlar İYUK'daki normlarla çatışabilmektedir. Öğreti ve yargı kararları ışığında İYUK-VUK normları arasında çatışma olduğu düşünülen temel hükümler şunlardır:¹²

- Ehliyet¹³ (İYUK m.2¹⁴-VUK m.377/1¹⁵; İYUK m.2-VUK mük. m.49/a-2¹⁶; İYUK m.2-VUK m.378/2¹⁷)
- Süre¹⁸(İYUK m.7¹⁹-VUK mük. m.49/a-2²⁰; İYUK m.7-VUK Ek.

¹² Burada verilen liste tahdidi değildir. Buna ilaveten listede yer alan hükümler arasında çatışma içermediği ileri sürülebilecek normlar da yer alabilir. Bu noktada çalışmanın konusunun İYUK-VUK arasında çatışma olan hallerini saptamak olmadığı; çalışmanın sadece çatışma olduğu kabul edilen hükümler arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi yöntemlerini ele aldığı bir kez daha vurgulanmalıdır. Bu nedenle çalışmada ilgili normlar arasında çatışma olup olmadığı incelenmemiş; doğrudan öğreti ve yargı kararlarına atıf yapılmıştır.

¹³ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlularının Vergi Yargısı Ve İdaresi Karşısındaki Konumu", 1997, AÜHFĐ, Cilt:46, S:1-4, 1997, s.194; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.192. Candan, söz konusu hükümleri menfaat ilişkisinin kanun tarafından tayini olarak nitelendirmektedir. Bu konuda bkz. Turgut Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi, Adalet Yayınevi, 5.Baskı, Ankara, 2012, s.124 vd.

¹⁴ İYUK m.2/1-a) (İptal: Ana. Mah.nin 21/9/1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararı ile; Yeniden Düzenleme: 8/6/2000- 4577/5 md.): İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları",

¹⁵ VUK m.377/1: "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler".

¹⁶ VUK mük. m.49/a-2: " Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen on beş gün içinde Danıştay'da dava açabilir"

¹⁷ VUK m.378/2: "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar..."

¹⁸ Karakoç, s.186 vd.; Candan, s.338-339

¹⁹ İYUK m.7/1: "Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür".

²⁰ VUK mük. m.49/a-2: " Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen on beş gün içinde Danıştay'da dava açabilir"

m.7/4²¹; İYUK m.46/2²²-VUK mük.m.49/b-3²³)

- İdarenin Savunması ve Savunmaya Cevap²⁴(İYUK m.16/3²⁵-VUK mük. m.49/c²⁶)
- İspat²⁷(İYUK m.18/3²⁸-VUK mük m.378²⁹; İYUK m.18/3-VUK m.3/B-2³⁰; İYUK m.20/1³¹-VUK m.3/son³²)

hükümleri sayılabilir. Çalışmamız belirtilen hükümler arasındaki çatışmaların *lex specialis* ve *lex posterior* ilkeleriyle çözümünü ele almaktadır.

²¹ VUK Ek. m.7/4: "...Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar".

²² İYUK m.46/2(Değişik:10/6/1994-4001/20 md.) : "Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde,Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir".

²³ VUK mük.m.49/b-3: "Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir".

²⁴ Candan, s.618.

²⁵ İYUK m.16/3: "Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez".

²⁶ VUK mük. m.49/c: " Yukarıdaki fıkralara göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır".

²⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.202

²⁸ İYUK m.18/3: "Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır".

²⁹ VUK mük. m.378: "Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler".

³⁰ VUK m.3/B-2: "... vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz".

³¹ İYUK m.20/1: "Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez".

³² VUK m.3/son: " İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir". İYUK m.20/1-VUK m.3/son arasında çatışma olduğunu dolaylı bir şekilde ifade ettiğini düşündüğümüz içtihat için bkz. DŞ.3.D. T:8.12.1989, E:1989/988, K:1989/2756.

II. NORM ÇATIŞMALARININ KLASİK YÖNTEMLE ÇÖZÜLMESİ

A. GENEL ÇERÇEVE

Norm çatışmalarının çözümünüyle ilgili iki yaklaşım söz konusu olabilir. İlk olarak yasa koyucu, bir pozitif hukuk düzenlemesiyle norm çatışmalarının nasıl çözümleneceğini belirleyebilir. Böyle bir düzenleme o hukuk sisteminde geçerli tüm norm çatışmalarını kapsayabilir ya da belirli normlar arasındaki çatışmalara odaklanabilir. Bu bağlamda İYUK m.31/2³³, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu m.3³⁴, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu m.5³⁵, 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu m.17³⁶ belirli normlar arasındaki çatışmaları çözümlleyen normlara örnek teşkil etmektedir. Çalışmada bu tür normlar “çatışma normu” olarak adlandırılmıştır. Çatışma normları, belirli normlar arasındaki çatışmaları genellikle *lex specialis* veya *lex posterior* gibi ilkelerin uygulanmasıyla çıkabilecek sonuçların tam tersini öngörerek çözülemeye çalışırlar. Söz gelimi TCK m.5 hükmü, sonraki tarihli genel kanun ile (TCK genel hükümlerinin) önceki tarihli özel hükümler çatıştığında sonraki tarihli genel hükümlerin uygulanacağını ifade etmektedir. Halbuki aşağıda ortaya konacağı üzere, bu hüküm olmasaydı, *lex specialis* ilkesi çatışmayı önceki tarihli özel kanunlar lehine çözümlenecekti. Bazı çatışma normlarının ise, herhangi bir tereddüt doğmaması için klasik yöntemlerle ulaşılabilecek sonuçları pekiştirmek amacıyla ihdas edildikleri söylenebilir. MTK m.17 bu konuda güzel bir örnek teşkil etmektedir.

Bu tür “çatışma normları”nın hukuk sistemlerinde bulunmadığı hallerde norm çatışmaları belirli yöntemler izlenerek çözümlenmek-

³³ İYUK m.31/2: “Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır”.

³⁴ Kabahatler Kanunu m.3: “ (1) Bu Kanunun;
a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,
b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır”.

³⁵ Türk Ceza Kanunu m.5: “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”.
Bundan sonra “TCK” olarak anılacaktır.

³⁶ 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu m.17: “Bu Kanunla düzenlenen konularda, aksine hüküm bulunmadıkça, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanmaz”. Bundan sonra “MTK” olarak anılacaktır.

tedir. Hukuk teorisinde norm çatışmalarını deontik mantığa³⁷, feshedilebilir (defeasible) mantığa³⁸, tutarlılık standardına (standart of coherence)³⁹, “ölçme ve dengeleme/weighing and balancing”⁴⁰ yöntemine, pragmatist yöntem⁴¹ ve son olarak lex superior, lex posterior ve lex specialis gibi klasik ilkelere göre⁴² çözmeyi konu edinen pek çok yöntem bulunmaktadır. Norm çatışmalarının bu yöntemlerle çözümlenebilmesi kullanılan yöntemin meşrulaştırılması zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir. Bu tartışma klasik yöntemlerle sınırlı olmak üzere aşağıda ortaya konmuştur.

³⁷ Norm çatışmalarını deontik mantığa göre inceleyen çalışmalar için bkz. E. Alchourrón Carlos, “Conflicts of Norms and the Revision of Normative Systems”, *Law and Philosophy*, Vol. 10, No. 4 (Nov., 1991), pp. 413-425; M. J. Kollingbaum/ W. W. Vasconcelos/Garcia Camino/ T. J. Norman, “Managing Conflict Resolution in Norm-Regulated Environments?”, 2008, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.161.716,09/08/2013>.

³⁸ Feshedilebilir(defeasible) mantık, belirli öncelik kuralları vasıtasıyla işleyen bir mantık türüdür. Anılan mantığa dayalı hukuki muhakeme, büyük önermenin önbileşenin evetlendiği(modus ponens) klasik hukuk mantığından farklılık gösterir. Feshedilebilir (defeasible) mantık hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Jerzy Stelmach/ Bartosz Brozek, *Methods of Legal Reasoning*, Springer, Dordrecht, 2006, s.49 vd. Norm çatışmalarının feshedilebilir (defeasible) mantığa göre çözümlenmesi için geliştirilen öneriler için bkz. Lamber Royackers/ Frank Dignum, “Defeasible Reasoning with Legal Rules”, in M.A. Brown and J.Carno, editors, *Deontic Logic, Agency and Normative Systems (Workshops in Computing)*, pages 174-193, Springer-Verlag, 1996; Giovanni Sartor, “Inconsistency And Legal Reasoning”, *Legal reasoning and normative conflicts*: J.A.P.J. Breuker, R.V. De Mulder, J.C. Hage (eds.), *Legal knowledge based systems JURIX 91: Model-based legal reasoning*, The Foundation for Legal Knowledge Systems, Lelystad: Koninklijke Vermande, pp. 92-112.Bu konuda ayrıca bkz. Laurence Cholvy/ Frederic Cuppens, “Solving Normative Conflicts by Merging Roles”, <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/3134-3128-1-PB.pdf,7/8/2013>.

³⁹ Conway, s.984

⁴⁰ Bkz. Zorrilla, s.729. Bu yöntemde çatışma koşullara göre iki normdan birine ağırlık vererek çözümlenmektedir. Ancak bu yöntemde de göz ardı edilen norm muhakeme sonucu ortadan kalkmamakta geçerliliğini devam ettirmektedir(Kammerhofer, s.175). Bu konuda ayrıca bkz. Peczenik, s.61 vd.

⁴¹ Pragmatistler, norm çatışmalarının her iki normun da geçerli olduğundan hareketle çözümlenemeyeceğini ileri sürmektedir. Zira norm çatışmaları emredici-yasaklayıcı normlardaki gibi ampirik gözlemin aynı anda yapılamamasından kaynaklanabilmektedir. Bu normlar geçerli oldukları sürece çatışmaya devam edeceklerdir. Bu nedenle pragmatistler, bir normun diğerini ilga etmesi yerine somut olayla daha bağlantılı/ilişki olan normun uygulanması gerektiğini belirtmektedir(Kammerhofer, s.175).

⁴² Bkz. Conway s. 984; Işıқтаç/Metin, s.258 vd.; Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 9.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s.341 vd.; Ross, s.131 vd. Peczenik, s.342 vd.; Kammerhofer, s.175 vd.

Daha önce de ifade edildiği üzere çalışmamız bu yöntemlerden sadece klasik yöntem olarak adlandırdığımız *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerini esas almaktadır. Dolayısıyla diğer yöntemler kapsam dışı bırakılmıştır. Klasik çatışma çözme yöntemi bakımından da bir sınırlama yapmak gerekir. Zira klasik yöntem çatışan normların hiyerarşik konumuna göre ikiye ayrılmaktadır.⁴³ Normlar hiyerarşisinde birbiriyle farklı konumlarda bulunan (altlık-üstlük) normlar arasındaki çatışmalar *lex superior* ilkesiyle çözümlenir.⁴⁴ Buna karşılık, hiyerarşik olarak aynı düzeydeki normlar (iki yasa gibi) arasındaki çatışmaları çözümleneyen klasik yöntemler ise *lex posterior* ve *lex specialis*'dir.⁴⁵ Çalışmamız hiyerarşik olarak aynı düzeydeki normlar (vergi yargısı normları) arasındaki çatışmaların çözümlenmesini konu edindiğinden, klasik yöntemlerden sadece *lex posterior* ve *lex specialis* ilkeleri irdelenecektir.

B. NORMLAR HİYERARŞİSİNDE AYNI DÜZEYDE YER ALAN NORMLAR ARASINDAKİ ÇATIŞMALARIN KLASİK YÖNTEMLE ÇÖZÜMÜ

Çalışmanın bu bölümünde *lex specialis* ve *lex posterior* ilkelerinin anlamı, bunların haklılaştırılması sorunu ve bu ilkelerin uygulanma koşulları incelenecektir.

⁴³ Ross, s.129; Gözler, s.341

⁴⁴ Ross, s.132

⁴⁵ Ross, s.129. Norm çatışmaları iki farklı norm yerine aynı norm içerisinde de doğabilir. ROSS, çok ender rastlandığını belirttiği bu duruma örnek olarak 1920 Danimarka Anayasası'nda yer alan iki hükmü vermektedir. Bunlardan ilki, meclis üye tamsayısının 78 üyeyi geçemeyeceğini öngörmekteyken ikincisi 79'u geçemeyeceğini düzenlemektedir. Aynı norm içinde ortaya çıkan bu tür bir çatışmanın ne şekilde çözümleneceği belirsizdir(Ross, s.129). Buna karşılık, aynı norm içinde genel hüküm özel hüküm çatışması herhangi bir problem yaratmamaktadır. Zira özel hüküm, genel hükmün istisnası niteliği taşımaktadır (Ross, s.130). Gözler, Ross'un işaret ettiği bu tür durumları "gerçek çatışma" olarak adlandırmaktadır. Yazara göre, aralarında altlık-üstlük, önceki-sonraki, özel-genel ilişkisi kurulmayan iki norm arasındaki çatışmalar gerçek çatışmalardır(Gözler, s.350-351). Bunların çözümü için Karayalçın, MK.1'den hareket etmektedir. Yazara göre, birbiriyle çatışan bu tür iki normun birbirini yok ettiğini kabul etmek ve gerçek bir kanun boşluğu varmış gibi MK.1'e dayanarak yeni bir kural koymak gerekmektedir. (Yaşar Karayalçın, Hukukta Öğretim-Kaynaklar-Metod-Problem Çözme, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 14. Baskı, 994, s.115). Hiç şüphesiz, yazarın MK.1'e dayanan bu görüşü kamu hukuku bakımından geçerli değildir. (Gözler, s.351).

1. LEX POSTERIOR İLKESİ

Lex posterior ilkesi⁴⁶, iki norm arasında çatışma olduğunda sonraki tarihli normun önceki tarihli normu ilga ettiğini esas almaktadır.⁴⁷ Bu bağlamda anılan ilke, yasa koyucunun birbiriyle çatışan iki normu aynı anda geçerli kılamayacağı; bu normlardan yeni tarihli normun ihtiyacı eskisinden daha fazla karşılayacağı varsayımına dayanmaktadır.⁴⁸

Öğretide, lex posterior ilkesi “zımni ilga” ile özdeş kabul edilmektedir.⁴⁹ Bilindiği üzere yeni tarihli normun eski tarihli bir normu yürürlükten kaldırması “ilga” kavramıyla ifade edilmektedir.⁵⁰ Dolayısıyla “ilga”yı, norm koyucunun önceki tarihli normun geçerliliğine son veren irade açıklaması olarak tanımlamak mümkündür.⁵¹ Normlar ya açık olarak ya da zımnen ilga edilir.⁵² Açık ilga genellikle bir başka norm aracılığıyla gerçekleşir.⁵³ Bu tür normlar “ilga edici norm” olarak adlandırılabilir. Bazı durumlarda yasa koyucu (norm ihdas eden) bu tür bir norm olmaksızın önceki norm hükümleriyle çatışan yeni bir norm ihdas eder. Ancak hangi normun geçerli olacağı hususundaki iradesini açıkça ortaya koymaz.⁵⁴ İşte bu tür durumlarda önceki normun yeni tarihli norm ile çatışan hükümlerinin zımnen ilga edildiği kabul edilmektedir.⁵⁵

Lex posterior ilkesinin yasa türünden normlar bakımından uygulanmasında yasanın kabul edilmiş tarihi esas alınır. Diğer bir anlatımla, bir yasanın sonraki yasa olup olmadığının belirlenmesinde yasanın yayın veya yürürlük tarihi dikkate alınmaz.⁵⁶ Zira anılan ilkenin uygulanması bakımından önemli olan yasa koyucunun iradesinin son

⁴⁶ Tam ifadesi “lex posterior derogat legi priori” biçimindedir.

⁴⁷ Ross, s.129; Kammerhofer, s.157; Gözler, s.342; Conway, s. 988

⁴⁸ Kammerhofer, s.157; Conway, s. 988

⁴⁹ Gözler, s.342

⁵⁰ Gözler, s.243

⁵¹ Gözler, s.243

⁵² Selahattin Keyman, Hukuka Giriş, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara, 2010, s.55

⁵³ Keyman, s.55. İlga edici normlara 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “yürürlükten kaldırılan hükümler” başlıklı 36.maddesi örnek olarak verilebilir. Anılan hüküm şu şekildedir: “3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır”.

⁵⁴ Keyman, s.55, Gözler, s.244

⁵⁵ Keyman, s.55; Gözler, s.244

⁵⁶ Gözler, s.345.

halini saptamaktadır. Daha önce de açıklandığı üzere *lex posterior* ilkesinin uygulanmasında, yasa koyucunun önceki ile çatışan yeni bir norm yaratmak suretiyle eski tarihli yasayı zımnen ilga ettiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla yasa koyucunun iradesinin bu yönde olduğu varsayılabilir⁵⁷. Ancak kabul tarihinin esas alınması yaklaşımının iki normun da yürürlükte olduğu varsayımı altında geçerli olabileceğini vurgulamak gerekir. Uyumsuz normlardan biri henüz yürürlükte değilse, hukuk sisteminde henüz çatışma gerçekleşmemiştir.

2. LEX SPECIALIS İLKESİ

Tam ifadesi “*lex specialis derogat legi generali*” (özel kanun genel kanunu ilga eder)⁵⁸ olan bu ilke, normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan iki normun çatışması durumunda özel hüküm niteliğindeki normun uygulanacağını öngörmektedir.⁵⁹ Bu bağlamda *lex specialis* ilkesinin uygulanması bakımından önemli olan hangi normun özel hangi normun genel olduğunu saptamaktadır. Uygulama alanı daha dar olan hükmün özel hüküm, daha geniş olanın ise genel hüküm olduğu söylenebilir.⁶⁰

Bu çerçevede özel-genel norm ilişkisi mantıktaki “kaplam” kavramıyla açıklanabilir⁶¹. Kaplam bir kavramın işaret ettiği konu ve nesnelere⁶² Bu anlamda kaplam, iki kavram arasında genel-özel ilişkisi kurmamızı sağlar. Çalışma konumuzdan bir örnek vermek gerekirse, bütün idari işlemlerin yargısal denetimi İYUK normlarına tabi iken bunlardan bazılarının -yine idari işlem kaplamındaki vergilendirme işlemlerinin- yargısal denetimi VUK’da da düzenlenmiştir. Dolayısıyla kaplamı daha geniş olan İYUK, VUK’a göre genel normdur. Aynı şekilde, bütün mamullerinin tüketimini kamu binalarında yasaklayan bir normun kaplamı tüketimi hastane ve okullar bakımından yasaklayan bir norma göre daha geniştir.

Hukuk teorisinde *lex specialis* ilkesinin işleyişinin açıklanması ayrı bir tartışma konusudur. Bu konuda iki yaklaşım bulunmaktadır.

⁵⁷ Gözler, s.345

⁵⁸ Gözler, s.343; Conway, s. 985

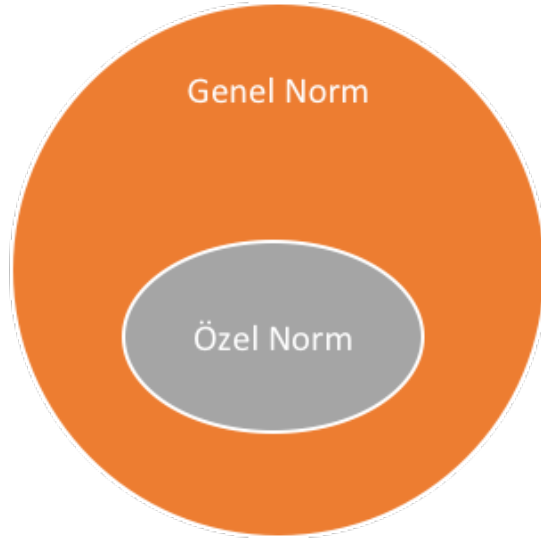
⁵⁹ Gözler, s.343; Conway, s. 985

⁶⁰ Gözler, s.346

⁶¹ Klasik mantıkta geçerli olan kaplam-içlem kavramları için bkz. Doğan Özlem, *Mantık*, Ara Yayıncılık, İstanbul, 1990, s.78 vd.

⁶² Özlem, s.78-79.

İlk yaklaşıma göre, özel norm, genel normun istisnasını teşkil ettiği için uygulanır.⁶³ İkinci yaklaşıma göre ise, lex specialis ilkesi daha genel olan normun uygulanmamasını haklılaştıran bir araçtır.⁶⁴ Her iki yaklaşım arasında daha çok kabul göreni birinci yaklaşımdır.⁶⁵ Buna göre, özel norm, genel normun istisnasını teşkil ettiğinden özel norm genel normun kapsamı içinde bir boşluk yaratmaktadır.⁶⁶ Dolayısıyla bu yaklaşımda özel norm daha dar ve somut kapsamı aracılığıyla genel normu kısmen ilga etmektedir. Bu durumda özel norm genel normun geçerli olduğu alanı azaltmaktadır.⁶⁷ İkinci yaklaşımdaysa, genel norm var olmaya devam etmekte ancak değiştirilmektedir. Ancak burada genel normun kapsamı daraltılmaz; genel norm aynı kapsam ile geçerli olmaya devam eder.⁶⁸ Bizim görüşümüz birinci yaklaşımı benimseme yönündedir. Zira özel norm-genel norm çatışması iki normun uygulanma alanlarındaki farklılıktan hareketle saptandığına göre, uygulama alanı daha sınırlı olanın genel olandan daha farklı koşullar belirlemesi söz konusudur. Bu farklılıklar kaplamı daha geniş olan norma getirilmiş istisnalardır. Özel norm-genel norm ilişkisi aşağıdaki biçimde gösterilebilir:



⁶³ Kammerhofer, s.148

⁶⁴ Kammerhofer, s.148

⁶⁵ İbid., s.151

⁶⁶ İbid., s.151

⁶⁷ İbid., s.148-150

⁶⁸ Kammerhofer, s.151

3. LEX POSTERIOR VE LEX SPECIALIS İLKELERİNİN HAKLILAŞTIRILMASI SORUNU

Yukarıda da açıklandığı üzere norm çatışmalarının ne şekilde çözümleneceği pozitif hukukta öngörülmüş olabilir. Bu tür bir düzenleme varsa düzenlemenin içerdiği yöntemin ayrıca haklılaştırılması gerekmemektedir. Buna karşılık, kullanılan yöntem pozitif hukukta düzenlenmemişse uygulayıcının o yöntemin kullanımını meşrulaştırması gerekir. Lex specialis ve lex posterior ilkeleri çok ender olarak pozitif hukukta yer bulabilmektedir.⁶⁹ Diğer bir anlatımla, anılan ilkelerin kullanımı çoğu zaman herhangi bir norma dayanmamaktadır. Bu hallerde, söz konusu ilkelerin bağlayıcılığı, ilkelerin haklılaştırılmasıyla sağlanabilir.

Her iki ilkenin de haklılaştırılması sorununun temelinde “zımnî ilga” kurumu yatmaktadır. Hatırlanacağı üzere, lex posterior ilkesi sonraki tarihli normun önceki tarihli normu zımnî ilga ettiği varsayımına dayanmaktadır. Aynı şekilde lex specialis ilkesi de özel normun genel norm ile çatıştığı kısmı zımnî ilga ettiği iddiası üzerine inşa edilmiştir.⁷⁰ Dolayısıyla her iki ilkeyi haklılaştırma çabalarının dolaylı yoldan zımnî ilga kurumunu haklılaştırma çabası olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Anılan ilkeleri haklılaştırmak için pek çok görüş ortaya atılmıştır.⁷¹ Bunlardan bazıları her iki ilkeyi de birlikte haklılaştırmaya çalışırken bazıları bu ilkelerden sadece birini ele almaktadır. Her iki ilkeyi de birlikte haklılaştırmaya çalışan görüşlerin başında norm çatışmalarını mantık sorunu olarak ele alan yaklaşım bulunmaktadır. Buna göre iki norm çatıştığında, önceki norm veya genel normun çatışan kısmı, hukuk düzenin birliği ve çelişmezlik ilkesi uyarınca “yanlış” değeri alacak ve hukuk düzeninden kaldırılacaktır.⁷² Ancak bu görüş hukuk

⁶⁹ Örnekler için bkz. İYUK m.31/2; TCK m.5, Kabahatler Kanunu m.3 ve MTK m.17.

⁷⁰ Aynı çaba lex specialis ilkesini açıklayan ikinci yaklaşım bakımından da geçerlidir. Zira bu yaklaşımda, özel norm genel normun uygulanmamasını haklılaştırmakta ve genel normun normatif kapsamına ilave hüküm ekleme işlevi görmektedir. Ancak her iki normu ilişkilendirmek ve genel norma bir ikinci katman eklemek için de genel norm değiştirilmelidir. Değişiklik yapmak da bir çeşit ilgadır (Kammerhofer, s.165).

⁷¹ Bu görüşler için bkz. Kammerhofer, s.152 vd.; Peczenik, s.342; Ali Nazım Sözer, *Hukukta Yöntembilim*, Beta Yayınları, İzmir, 2008, s.51.

⁷² Robert Walter, “Über den Widerspruch von Rechtsvorschriften (unpublished doctoral

normlarının doğru ya da yanlış değeri alamayacağı ileri sürülerek eleştirilmektedir.⁷³ Gerçekten de hukuk sisteminde çatışan her iki norm da geçerliliğini devam ettirdiğinden doğruluk değeri alamayacaktır. Bu nedenle mantık kuralları *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerini haklılaştıramamaktadır.

Her iki ilkeyi haklılaştırmaya yönelik bir diğer görüş yorum yöntemlerini esas almaktadır.⁷⁴ Buna göre, pozitif hukukta düzenleme bulunmadığı durumlarda *lex posterior* ve *lex specialis* ilkeleri sistematik yorum ile meşrulaştırılabilir.⁷⁵ Bilindiği üzere, sistematik yorum, normun anlamının, normun ait olduğu yasa hükümleri, ait olunan hukuk dalı ve tüm hukuk sistemi içindeki konumuna göre saptanmasıdır.⁷⁶ Bu çerçevede sistematik yorumda madde, kenar, bölüm vs. başlıkları ve diğer hükümlere atıfta bulunan normlar büyük önem arz etmektedir. Kanaatimizce bu yöntem *lex posterior* veya *lex specialis* ilkelerinin pozitif hukukta düzenlendiği durumları açıklamaktadır. Söz gelimi, İYUK m.31/2 hükmü vergi uyuşmazlıklarının çözümünde belirli koşullar altında VUK hükümlerine atıfta bulunmaktadır. Anılan hüküm uyarınca vergi uyuşmazlığının çözümünde VUK'a başvurulması sistematik yorum yapmaktır. Ancak bu tür hükümlerin bulunmadığı hallerde anılan ilkelerin kullanımı zimni ilga müessesine dayandığından sistematik yorumla meşrulaştırılamaz. Zira madde, kenar, bölüm veya genel olarak hukuk sistemi içerisindeki konumu gibi argümanlardan hareketle sonraki tarihli normun öncekini, özel normun da genel normu zimnen ilga ettiğini söylemek mümkün gözükmemektedir. Bu durumda da çatışan normlar geçerliliğini devam ettirmektedir.⁷⁷

thesis)", University of Vienna 1955, s.90'dan aktaran KAMMERHOFER, s.158; CONWAY de *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerini a priori mantık önermeleri olarak kabul eden yaklaşımdan bahsetmektedir(Conway, s. 984).

⁷³ Kammerhofer, s.152; s.159

⁷⁴ Peczenik, s.342; Sözer, s.51

⁷⁵ Sözer, s.51

⁷⁶ Sözer, s. 51.

⁷⁷ Diğer taraftan anılan ilkelerin "düzeltici yapım/corrective construction" ile haklılaştırılacağını ileri süren görüş de vardır. Zor davaların(hard cases) çözümlenmesinin yöntemlerinden biri olan düzeltici yapım, normun barındırdığı kavramlara verilebilecek anlamların ötesine geçilerek yeniden inşası olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda adı geçen yazar, indirgeme ve kıyas yoluyla yeni norm yaratmanın yanı sıra çatışma normları olarak adlandırdığı *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerinin kullanımını da düzeltici yapım yöntemi olarak ele almaktadır(Peczenik, s.305-306, s.342).

Lex specialis ilkesine münhasır haklılaştırma çabaları içerisinde de yorum yönteminden hareket eden görüşlere rastlamak mümkündür. Buna göre özel norm, yasa koyucunun iradesini daha çok yansıtmaması nedeniyle genel normdan önce uygulanmalıdır.⁷⁸ Bu çerçevede, lex specialis gibi klasik çatışma çözme yöntemleri yasa koyucunun güncel iradesini saptamaya yarayan pratik araçlardır. Ancak, KAMMERHOFER bütün normların yasa koyucunun iradesini yansıttığı noktasından hareketle bu görüşe muhalefet etmektedir.⁷⁹ Gerçekten de yasa koyucunun iradesini yansıtmaması bakımından normlar arasında herhangi bir ayırım yapmak olanaklı değildir. Dolayısıyla özel normun yasa koyucunun iradesini daha çok yansıttığını ileri sürmek anlamsızdır. Diğer taraftan bu görüşün varmak istediği nokta, subjektif amaçsal yorumun haklılaştırma sorununu çözümleyeceği ise, bu görüşe de katılmak olanaklı değildir. Zira yorum, hukuk normlarını anlamlandırma faaliyettir. Bu nedenle yorum hiçbir zaman bir normun diğer bir normu kısmen de olsa zımnen ilga ettiği sonucunu veremez.⁸⁰

Öğretide lex specialis ilkesi etkinlik (effectiveness) kavramından hareketle de haklılaştırılmaya çalışılmaktadır.⁸¹ Buna göre, lex specialis ilkesi, özel normun daha etkin olması nedeniyle genel normdan önce uygulanmalıdır.⁸² Ancak bu görüş de çeşitli gerekçelerle eleştirilmektedir. Bir kere, daha dar kapsamlı normun, genel normdan daha etkin olduğu görüşü savdan ibarettir.⁸³ Bu savın ampirik olarak ispatı henüz yapılmamıştır. Kaldı ki özel normun genel normdan daha etkin olduğu savı ispatlansa bile, bu olgu genel normun geçerliliğini kaybettiği veya lex specialis ilkesi aracılığıyla özel norm tarafından değiştirildiği anlamına gelmemektedir.⁸⁴ Dolayısıyla yorum yöntemlerindeki benzer eleştiriler bu görüş bakımından da getirilmiştir.

⁷⁸ Joost Pauwelyn, *Conflicts Of Norms In International Law*. How WTO law relates to other rules of international law (2003) , s.388'dan aktaran Kammerhofer, s.153; Aynı doğrultuda Conway, s. 985

⁷⁹ İbid.

⁸⁰ KAMMERHOFER, s.166

⁸¹ Pauwelyns, 388'den aktaran Kammerhofer, s.153; Aynı doğrultuda Conway, s. 985

⁸² Pauwelyns, 388'den aktaran Kammerhofer, s.153; Aynı doğrultuda Conway, s. 985

⁸³ Kammerhofer, s.153

⁸⁴ İbid.

Münhasıran *lex posterior* ilkesini haklılaştırmaya yönelik bir başka görüş ise, hukukun sürekli bir değişim içinde olmasından hareket etmektedir.⁸⁵ Buna göre, sonraki normun önceki normu ilgasıyla normatif sisteme yeni bir norm eklenmektedir. Bu görüş, norm yaratma yetkisinin önceki normu otomatik olarak ilga etme yetkisi olmadığından hareketle eleştirilmektedir.⁸⁶ Bir normun yürürlüğe girmesi önceki normu otomatik olarak değiştirmedeğinden her iki norm da geçerli olmaya devam edecektir.⁸⁷ Bu durumda da normlar arasındaki çatışmaları çözmek mümkün olamayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalarımız göstermektedir ki, pozitif hukuktaki düzenlemeler dışında *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerinin bağlayıcılığı oldukça zayıf temellere dayanmaktadır. Zira hukuk sistemlerinde çatışan her iki norm da geçerliliğini devam ettirmektedir. Hangi gerekçe ileri sürülürse sürülsün normlardan birinin zımnen ilga edildiği ortaya konulamamaktadır. Bu nedenle anılan ilkeleri çatışma çözme ilkeleri olarak geçerli kılabilmek, pozitif hukukta bu yönde bir normun varlığını gerekli kılmaktadır. Bunun dışındaki tüm haklılaştırma çabaları sonuçsuz kalmaktadır. Ne var ki, adı geçen ilkelerin a priori ilkelermişçesine uygulandığı söylenebilir. Gerçekten de hukuk uygulayıcılarının *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerinin geçerliliği-pozitif hukuktaki yeri noktasında herhangi bir tereddüde düşmeksizin anılan ilkeleri uyguladığı gözlemlenebilmektedir⁸⁸. Bu nedenle, söz konusu ilkelerin uygulanma koşulları, haklılaştırma sorunundan bağımsız olarak ele alınmıştır.

⁸⁵ Kammerhofer, s.165

⁸⁶ İbid.

⁸⁷ İbid.

⁸⁸ Örnek kararlar için bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu T.15.6.2012, E.2012/21-96, K.2012/396; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, T.27/1/1984, E.1983/6-360, K.1984/32' deyer alan karşı oy yazısı. Yargıtay İBK. 22.1.1988 tarih ve E.1986/5, K.1988/1' de yer alan karşı oy yazısı: "...Eğer, öğretilerdeki egemen görüşe göre, T. Y. Yasasının 143/2. maddesindeki özelleştirici öğelerin daha ağır bastığı ileri sürülerek Borçlar Yasasına göre özel olduğu görüşü benimsenirse, yine çoğunluk görüşünün vardığı sonuca varılarak, bu maddenin Borçlar Yasasını tamamladığı ileri sürülemez. Çünkü, normların yarışmasında ya da içtimanda, özel hüküm genel hükmün önüne geçerek onun uygulanmasını kesinlikle önleyecektir..."

4. LEX POSTERIOR VE LEX SPECIALIS İLKELERİNİN UYGULANMASI

Daha önce de pek çok kez belirtildiği üzere, lex posterior ve lex specialis ilkeleri pozitif hukukta norm çatışmalarını çözümleyecek herhangi bir çatışma normu bulunmadığında devreye girecektir. Böyle bir çatışma normu, lex posterior veya lex specialis ilkeleri doğrultusunda çatışmaları çözümlemiş olabileceği gibi bu ilkelerin önerdiği çözümlerin tam tersini de öngörmüş olabilir. Hiç şüphesiz yasa koyucunun tamamen farklı bir çatışma çözme yöntemi düzenlemesi de olasılık dâhilindedir. Ancak bu tür düzenlemeler bulunmuyorsa çatışmaların çözümünde klasik yöntem olarak adlandırdığımız ilkeler devreye girebilecektir. Buna ilaveten yasa koyucunun çatışma normu yürürlüğe girdikten sonra yeni bir düzenleme yapması ve çatışma normunu etkisiz kılması da mümkündür. Bu olasılığın gerçekleşmesi halinde de iki norm arasındaki çatışmalar klasik yöntemle çözümlenebilir. Bu nedenle anılan ilkelerin hangi tür çatışmalarda devreye girdiği ve sorunu hangi normun uygulanması lehine çözümlendiği-kısaca uygulama koşullarını- belirlemek gerekir.

Lex posterior ve lex specialis ilkelerinin uygulanma koşulları çatışan normların genel veya özel olmasına göre belirlenmektedir.⁸⁹ Bu konudaki ilk olasılık önceki ve sonraki tarihli normların her ikisinin de genel norm olmasıdır. Bu durumda lex posterior ilkesi uyarınca sonraki tarihli genel norm uygulanacaktır.⁹⁰ İki özel norm arasındaki çatışmalarda da, çatışma yine lex posterior ilkesinden hareketle çözümlenecektir.⁹¹ Dolayısıyla bu olasılıkta da sonraki normun uygulanması söz konusudur.⁹² Önceki normun genel norm, sonraki normun ise özel norm olması halinde ise hem lex posterior hem lex specialis ilkesi aynı sonucu vermektedir.⁹³ Dolayısıyla hem lex posterior hem lex specialis ilkesinin gereği olarak sonraki tarihli özel norm uygulama alanı bulacaktır.⁹⁴

⁸⁹ Gözler, s.349; Sözer, s.58; Işıktaç/Metin, s.261; Keyman, s.55

⁹⁰ Sözer, s.58; Gözler, s.349; Işıktaç/Metin, s.261; Keyman, s.55

⁹¹ Sözer, s.58; Gözler, s.349; Işıktaç/Metin, s.261; Keyman, s.55

⁹² Sözer, s.59

⁹³ Ross, s.132; Gözler, s.350. Işıktaç/Metin, sonraki tarihli özel yasanın önceki tarihli genel yasayı ilga etmesini salt lex specialis ilkesine dayandırmıştır(Işıktaç/Metin, s.261).

⁹⁴ Gözler, s.350. Keyman ise bu olasılıkta hangi normun uygulanması gerektiğinin

Bu konudaki görüş farklılıkları son olasılık üzerinde yoğunlaşmaktadır. Önceki normun özel, sonraki kanunun genel norm olduğu bu olasılıkta öğreti ikiye ayrılmaktadır. Birinci görüş, bu olasılıkta da kural olarak özel normun uygulanması gerektiğini ifade etmekle birlikte; somut olaya daha yakın, daha adil, hakların kullanımını sınırlamayan, yasa koyucunun amacına, tarafların menfaatlerine, hukukun genel ilkelerine uygun normun –özel ya da genel niteliğine bakılmaksızın- seçilerek çatışmanın sonlandırılması gerektiğini ileri sürmektedir.⁹⁵ Bu görüş özellikle sonraki tarihli genel yasanın bir kodifikasyon hareketinin parçası olduğu durumlarda, *lex specialis* ilkesini bertaraf edeceğini belirtmektedir.⁹⁶ Bu görüşü savunanlara göre bu olasılıkta önceki tarihli özel kanunun sonraki tarihli genel kanun tarafından ilga edildiği noktasında bir karine bulunmaktadır.⁹⁷ Bu konuda ikinci bir yaklaşım, sonraki normun genel, öncekinin özel norm olduğu durumların tamamında -*lex specialis* ilkesi gereği- önceki tarihli özel normun uygulanması gerektiği yönündedir.⁹⁸

Kanaatimizce bu görüşlerden ikincisi kabul edilmelidir. Şöyle ki; bir kere çözüm yolu eğer adil, hakların kullanımını sınırlamayan, yasa koyucunun amacına, tarafların menfaatlerine, hukukun genel ilkelere uygun gibi ölçütlere bağlanıyorsa çatışmanın, *lex posterior* veya *lex specialis* ilkelerine göre çözümlendiği söylenemez. Zira bu ölçütler, ölçme ve dengeleme ölçütü⁹⁹ gibi değer yargısı temelli başka yöntemler tarafından esas alınabilir. Diğer bir anlatımla, norm çatışmalarını *lex posterior* ve *lex specialis* ilkeleri gibi biçimsel yöntemlerle çözmeyi

tartışmalı olduğunu, sorunu çözmenin en kesin yönteminin yasa koyucunun açık düzenlemesi olacağını belirtmektedir. (Keyman, s.56).

⁹⁵ Işıқтаç/Metin, s.261;Vecdi Aral, Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001,s.169; Sözer, s.60

⁹⁶ Işıқтаç/Metin, s.261

⁹⁷ Işıқтаç/Metin, s.261. Tartışılan olasılıkta *lex specialis* ilkesinin kural olarak uygulanacağını belirten ROSS'un gösterdiği istisnanın da benzer bir yaklaşımı sergilediği söylenebilir. Önceki tarihli genel norm yürürlüğe girdikten sonra, anılan normda pek çok değişiklik yapan istisnai normun yürürlüğe sokulması varsayımı altında ROSS; belirtilen genel norm, istisnaların durumuna ilişkin hüküm içermeyen yeni bir genel normla değiştirilirse *lex specialis* ilkesinin uygulanamayacağını ileri sürmektedir. Bu durumda uygulanacak norm, diğer veri ve değerlendirmelere göre saptanmalıdır(Ross, s.131-132). Ross'un kendi sınıflandırmasında *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerinin uygulanması için bkz. Ross, s.131-132.

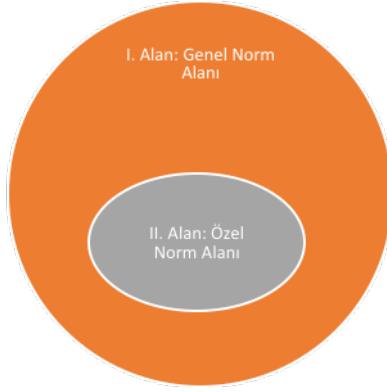
⁹⁸ Gözler, s.350

⁹⁹ Ölçme ve dengeleme ölçütü hakkında bkz. Peczenik, s.61 vd.

öneren bir yöntemin içerisinde bu tür değer yargısı esaslı yaklaşımların yeri bulunmamaktadır.¹⁰⁰ Sonraki tarihli genel kanunun o alanı kodifiye eden bir hüküm olması durumunda eski tarihli özel normun uygulanamayacağı görüşü de klasik yöntemler bakımından anlamlı gözükmemektedir. Zira o alanı tamamen değiştiren genel norm yeni davranış koşulları yaratmış ise ortada zaten norm çatışması kalmadığı sonucuna varmak zor olmayacaktır. Hukuk sistemlerinde iki norm arasında mantıksal çatışmadan bahsedebilmek için bir normun uygulanabilmesinin diğerinin ihlali sonucunu doğurması gerekir. İki normun koşulları genel normun yürürlüğe girmesiyle farklı hale geldiyse ortada klasik yöntemlerle çözümlenecek bir norm çatışması kalmamış demektir.

Buna karşılık, sonraki tarihli normun genel norm olduğu durumlarda, *lex specialis* ilkesi gereği eski tarihli özel normun uygulanması daha tutarlı gözükmemektedir. Hatırlanacağı üzere, *lex specialis* ilkesi uyarınca önceki tarihli özel norm, genel normun kapsamı içerisinde değişiklik meydana getirmektedir. Dolayısıyla çatışan alan itibariyle özel norm uygulanmaktadır. Bu durumda sonraki tarihli genel norm sadece önceki tarihli genel norm alanında değişiklik meydana getirecektir. Bu değişikliğin özel normun uygulama alanına etkisi yoktur. Bu nedenle, aksi pozitif hukukta öngörülmediği sürece, sonraki tarihli genel norm ile önceki tarihli özel norm çatıştığı hallerde de özel norm uygulanmaya devam edilir. Aşağıdaki bu açıklamalarımız, şekil aracılığıyla gösterilmiştir:

¹⁰⁰ Bu bağlamda Sözer'in verdiği örnek ve çözüme katılmıyoruz. Adı geçen yazar, 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun m. 2 (özel norm-önceki tarihli) ile sonraki tarihli ve genel norm niteliği taşıyan Kabahatler Kanunu m.39'un çatıştığını ve her iki normun amaç ve içeriğinden hareketle bu çatışmanın açık bir şekilde sonraki tarihli genel normun(Kabahatler Kanunu) uygulanması yoluyla çözümleneceğini ileri sürmektedir(Sözer, s.61). Genel kanunun özel kanuna nazaran bütün yasağını genişletmesi bu görüşün temel dayanağını oluşturmaktadır. Gerçekten de Kabahatler Kanunu'nun 39.maddesi bütün mamüllerini kullanma yasağını eski tarihli özel norm niteliğindeki 4207 sayılı Kanun'un 2.maddesine göre daha da genişletmiştir. Ancak bize göre sonraki genel normun ilk defa yasakladığı yerlerde salt Kabahatler Kanunu(dolayısıyla o kanundaki yaptırım); buna karşılık her iki kanunun örtüştüğü yerlerde ise eski tarihli özel kanun olan 4207 sayılı Kanun(dolayısıyla bu Kanunda yer alan yaptırım) uygulanmalıdır.



I. Alan: Sonraki tarihli genel normun değiştirebileceği alan

Buraya kadar ki açıklamalarımız aşağıda tablo ile gösterilmiştir¹⁰¹.

ÖNCEKİ NORM	SONRAKİ NORM	UYGULANACAK İLKE
Genel Norm	Genel Norm	Lex Posterior
Özel Norm	Özel Norm	Lex Posterior
Genel Norm	Özel Norm	Lex Specialis/Lex Posterior
Özel Norm	Genel Norm	Lex Specialis

III. İYUK VE VUK'UN VERGİ YARGILAMASI NORMLARI ARASINDAKİ ÇATIŞMALARIN KLASİK YÖNTEMLE ÇÖZÜMLENMESİ

İYUK ve VUK'un yargı normları arasındaki çatışmaların çözümü iki yaklaşım altında incelenebilir. İlk olarak her iki norm arasında vuku bulabilecek bazı çatışmaların İYUK m.31/2'deki "çatışma normu" nun öngördüğü yöntemle göre çözüleceği söylenebilir. İYUK m.31/2'de yasa koyucu, İYUK-HMK¹⁰²-VUK arasındaki çatışmaların belirli bir öncelik sırasına göre çözüleceğini ifade etmiştir. Gerçekten de İYUK m.31/2, "Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır"

¹⁰¹ Gözler, s.348-349.

¹⁰² Çalışmada 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, "HMK" olarak ifade edilmiştir.

ifadesiyle, İYUK-VUK arasındaki çatışmaların çözümünde önceliği İYUK normlarına vermiş gözükmektedir.¹⁰³ Dolayısıyla İYUK m.31/2, lex posterior veya lex specialis ilkelerinin kullanımının dışında bir çözüm yolu öngörmüştür. Bu hükmün İYUK-VUK arasında öngördüğü sıralamanın belirlenmesi bir yorum sorunu olup aşağıda ele alınmıştır.

İYUK ve VUK normları arasında ortaya çıkan çatışmaların bir kısmı ise İYUK m.31/2'deki düzenlemeye göre değil; klasik yönetime göre çözülmektedir. İYUK m.31/2'deki çatışma normu yürürlüğe girdiği dönemde İYUK-HMK ve VUK arasındaki çatışmaları şekli olarak çözmüştür. Ancak, yasa koyucu İYUK yürürlüğe girdikten sonra gerek VUK'da gerek İYUK'da pek çok değişiklik yapmıştır. Söz konusu değişikliklerin meydana getirdiği yeni çatışmaların pozitif hukuktaki çatışma normuyla (İYUK m.31/2) çözümlenmesi mümkün değildir. Bu hallerde çözüm yukarıda ele alınan klasik yöntemler vasıtasıyla sağlanacaktır.

Bu çerçevede aşağıda öncelikle İYUK m.31/2'in norm çatışmalarını ne şekilde çözdüğü ve hangi durumlarda uygulanabilir olduğu örnek verilerek sergilenecektir. Sonraki kısımda ise, İYUK yürürlüğe girdikten sonraki dönemde, VUK ve İYUK'da yapılan değişiklikler nedeniyle ortaya çıkan çatışmaların klasik yöntemlerle çözümü aktarılacaktır. Dolayısıyla bu son kısım İYUK m.31/2 hükmünün uygulanamayacağı durumların saptanmasını konu edinmektedir.

A. ÇATIŞMALARIN İYUK m.31/2 HÜKMÜ UYARINCA ÇÖZÜLMESİ

Yukarıda belirtildiği üzere, İYUK m.31/2 hükmü İYUK ve VUK normları arasında belirli bir öncelik sırası kurmak suretiyle çatışmaların çözüleceğini öngörmüştür. Söz konusu sıralamanın belirlenmesi bir yorum sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. İYUK m.31/2'nin yorumunda kilit nokta "saklı kalmak" ibaresinin anlamının belirlenmesidir. Anılan hükümde yasa koyucu "saklı kalmak" ibaresini elde tutulan, mahfuz anlamında kullanmıştır.¹⁰⁴ Bu çerçevede yasa koyucu,

¹⁰³ Çalışma, İYUK-VUK çatışmalarının çözümünü konu edindiğinden HMK'nın bu iki norm ile ilişkisi ihmal edilmiştir.

¹⁰⁴ "Saklı" kelimesinin anlamları için <http://www.tdk.gov.tr/index.php?option>

“Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere” ibaresiyle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK’dan önce, İYUK’un ve HMK’nın atıf yapılan hükümlerinin elde tutulduğunu, bu normların uygulanacağını düzenlemiştir. Buna göre yasa koyucu bazı yasaların saklı kaldığını ifade etmek suretiyle vergi uyuşmazlıklarında saklı kalan normlara uygulama önceliği vermiştir.

Yasa koyucunun İYUK’un çeşitli hükümlerinde “saklı kalmak” ibaresini benzer bir şekilde kullanmış olması söz konusu lafzi yorumu desteklemektedir. Nitekim İYUK m.55/5’deki “53, 54 ve bu madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yargılamanın yenilenmesinde ve kararın düzeltilmesinde bu Kanunun diğer hükümleri uygulanır” hükmü ile İYUK m.33/4’deki (Ek: 2/7/2012- 6352/60 md.) “Özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, hâkim ve savcıların mali ve sosyal haklarına ve sicillerine ilişkin konularla, müfettiş hal kâğıtlarına karşı açacakları ve idare mahkemelerinin görevine giren davalarda yetkili mahkeme, hâkim veya savcının görev yaptığı yerin idari yargı yetkisi yönünden bağlı olduğu bölge idare mahkemesine en yakın bölge idare mahkemesinin bulunduğu yer idare mahkemesidir” hükmü, “saklı kalmak” ibaresinin anlamına ilişkin görüşümüzü desteklemektedir.

Benzer bir sonuca amaçsal ve sistematik yorum yöntemleriyle de ulaşmak mümkündür. Zira yasa koyucunun 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar ile idari yargı reformu yaptığı söylenebilir. Bu reformun ayaklarından biri de 2576 sayılı Kanun ile vergi mahkemelerinin kurulması ve İYUK m.63 hükmünde yer alan “Vergi Usul Kanununun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412 nci madde hükümleri, bu Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar” hükmüyle VUK’un vergi uyuşmazlıklarının çözümünde oynadığı rolün son bulmasıdır. Dolayısıyla, yasa koyucunun İYUK ve 2575-2576 sayılı Kanunları ihdas etmesi, İYUK m.63 ve İYUK m.31/2’deki “saklı kalmak” ibaresiyle birlikte okunduğunda, vergi uyuşmazlıklarının hüküm barındırdığı ölçüde İYUK aracılığıyla çözmek istediği söylenebilir.

Tarihsel yorum yöntemi ise çelişkili sonuçlar vermektedir. Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları'ndan İYUK ve HMK'nın öncelikle uygulanacağı sonucunu çıkarmak mümkün olduğu gibi VUK'un uygulama önceliği almasının istendiği sonucu da çıkarabilir¹⁰⁵. Bu durum hukuk metodolojisinde tarihsel yoruma getirilen eleştirileri de haklı çıkarmaktadır¹⁰⁶. Zira norm ihdas eden organa tutarlı tek bir görüş atfetmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Tartışma konusu bakımından tarihsel yorum yöntemiyle tereddütsüz olarak elde edilebilecek tek sonuç, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde İYUK ve HMK'ya ilaveten VUK'un da uygulanmasının istendiğidir. Bu sonuç İYUK m.31/2'nin lafzından da açıkça anlaşılabilir. Buna karşılık anılan yöntemle, yasa koyucunun çatışmaları İYUK ve HMK'nın atfı yaptığı hallere öncelik vermek suretiyle mi yoksa VUK'a öncelik vermek suretiyle mi çözmeye çalıştığı tam olarak belirlenememektedir.

Bu durumda fıkranın kurduğu basamaklı yapı uyarınca, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde İYUK, HMK ve VUK arasındaki sıralama:¹⁰⁷

- Vergi uyuşmazlıklarında öncelikle İYUK hükümleri,
- İYUK'da hüküm bulunmaması nedeniyle HMK'ya atfı yapılmış hallerde HMK,
- Yukarıda belirtilen iki kanunda da hüküm bulunmayan hallerde

¹⁰⁵ Söz gelimi, İYUK m.31/2'nin teklif edilen ilk halinde "saklı kalmak" ibaresi yerine "ayrık kalmak" ibaresi bulunmaktadır. Kanaatimizce İYUK'un uygulanma önceliğini vurgulamak bakımından "ayrık kalmak", "saklı kalmak"tan daha açık bir ibaredir. Bununla birlikte, Milli Güvenlik Konseyi'nin 6.1.1982 tarihli oturumunda İYUK'un diğer maddelerinde "ayrık kalmak" ifadesi kullanılmadığı gerekçesiyle bu ibare, "saklı kalmak" ibaresiyle değiştirilmiştir. Diğer taraftan bazı üyelerin (söz gelimi, Adalet komisyonu üyesi/Maliye Bakanlığı Temsilcisi Mehmet Karaduman'ın) ifadelerinden hükmün amacının VUK'un bazı maddelerini (VUK m.3/B gibi) vergi uyuşmazlıklarında öncelikli olarak uygulanır kılmak olduğu sonucuna da varılabilir (Bkz. Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları B:91, 61.1.1982, O:2). Şüphesiz hükmü yüklenmek istenen fonksiyon üyelerin kendi öznel değerlendirmelerine dayanmaktadır. Hükmün mevcut anlamıyla o fonksiyonu görüp göremeyeceği ise ayrı bir tartışma konusudur.

¹⁰⁶ Tarihsel yorum yöntemine getirilen eleştirilen için bkz. Işıktaç/Metin, 2003, s. 212 vd.

¹⁰⁷ Oytun Canyaş, *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.56 vd.

VUK'un uygulanacağı yönündedir.

Pozitif hukuktaki bu anlama karşın öğretide vergi uyuşmazlıklarında öncelikle VUK'un uygulanması gerektiği düşüncesi egemendir.¹⁰⁸ Yasa koyucunun İYUK m.31/2 hükmünü ihdas etmiş olması karşısında, bu görüşe hak vermek mümkün değildir. Diğer bir anlatımla, bu görüş ancak ve ancak pozitif hukukta İYUK m.31/2 olmasaydı doğru olabilirdi. Gerçekten de pozitif hukukta İYUK m.31/2 hükmü yer almasaydı; İYUK-VUK arasındaki norm çatışmaları, lex specialis ilkesi gereği VUK lehine çözümlenecekti. Zira İYUK-VUK çatışmaları kural olarak¹⁰⁹, önceki tarihli özel kanun(VUK)-sonraki tarihli genel kanun (İYUK) çatışmasıdır. Bu durumda çatışma lex specialis ilkesine göre çözümlenmektedir. Halbuki yasa koyucu İYUK m.31/2'yi ihdas ederek vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin ancak saklı tutulan İYUK ve HMK'da(atıfta bulunulan hallerle sınırlı) hüküm bulunmaması hallerinde uygulama bulacağını öngörmüştür. Dolayısıyla aynı konuda İYUK ve HMK ile VUK hükümleri çatışıyorsa, uygulanacak olan normlar İYUK m.31/2 gereği, İYUK ve HMK'dır. VUK, ancak ve ancak İYUK-HMK'da hüküm bulunmaması durumunda devreye girebilmektedir.

Görüldüğü üzere İYUK m.31/2 hükmü, lex specialis ilkesinin aksinin pozitif hukukta düzenlenmesine ilişkin çarpıcı bir örnektir. Ne var ki yasa koyucu, İYUK'un yürürlüğe girmesinden sonra VUK'un bazı hükümlerinde yeni düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu düzenlemeler, İYUK'un hükümleriyle çatışma halinde olabilmektedir. Aşağıda gösterileceği üzere bu durumda çatışma klasik yöntemle çözülecektir. Ancak İYUK ve VUK'un çatıştığı alanda, VUK'da İYUK yürürlüğe girdikten sonra herhangi bir düzenleme yapılmamışsa, çatışma İYUK m.31/2 gereği İYUK lehine çözümlenecektir. Başka bir anlatımla uygulanacak norm, İYUK'ta yer alan normdur. Belirtilen olasılık, aşağıda İYUK m.20/1 ve VUK m.3/son arasında ortaya çıkan çatışma üzerinden gösterilmiştir.

¹⁰⁸ Akkaya, s.193; Öncel/Kumurulu/Çağan, s.200. Hükmün belirsizliği hakkında bkz. Candan, s.883-884.

¹⁰⁹ Çatışan iki normdan VUK'un sonraki tarihli olması durumunda da çatışma VUK lehine çözümlenir. Zira bu durumda VUK sonraki tarihli özel kanun niteliği taşımaktadır.

Örnek: İYUK m.20/1-VUK m.3/son çatışmasınının İYUK m.31/2 uyarınca İYUK m.20/1 lehine çözümü

Genel Norm Yürürlük Tarihi ¹¹⁰ : 20/1/1982	Özel Norm Yürürlük Tarihi: 30/12/1980 ¹¹¹
İYUK Madde 20 - 1. Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar.	VUK m.3/son : “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”.
AÇIKLAMA: Vergi yargılaması hukukunda İYUK m.20/1 (re’sen tahkik ilkesi) ve VUK m.3/son arasındaki çatışma, İYUK m.31/2 uyarınca, İYUK m.20/1’in uygulanmasıyla çözümlenmelidir. Zira, İYUK (genel norm) yürürlüğe girdikten sonra özel normda(VUK m.3/son) herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bu nedenle İYUK m.31/2’de yer alan sıralama gereği çatışma, İYUK m.20/1’in uygulanmasıyla çözümlenmelidir. Diğer bir ifadeyle, belirtilen hüküm gereği İYUK’un yürürlüğe girdiği 20/1/1982 tarihinden itibaren İYUK m.20/1 ile çatışan VUK m.3/son hükmünün uygulanma olanağı kalmamıştır. Ne var ki, öğretici ve yargı içtihadı aksi görüştedir ¹¹² .	

Aynı şekilde İYUK m.18/3¹¹³ ve VUK m.3/B-2¹¹⁴ hükümleri arasındaki çatışma da İYUK m.31/2 gereği, İYUK lehine çözümlenir. Başka bir anlatımla, İYUK m.31/2 uyarınca, vergi uyumsuzluklarının

¹¹⁰ Yasaların yürürlük tarihleri bakımından herhangi bir tereddüt doğmadığından lex posterior ilkesinde yapılan açıklamaların aksine “kabul tarihi” değil, yürürlük tarihi esas alınmıştır. Kabul tarihinin esas alınması durumunda da sonuç değişmemektedir. Takip eden örneklerde de aynı gerekçeyle yürürlük tarihi esas alınmıştır.

¹¹¹ 2365 sayılı Kanun’un 1. Maddesiyle değiştirilmiştir.

¹¹² Öğretici için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s.203; Karakoç, s.212. VUK m.3/B-2’nin yargılama normu olduğu yönündeki görüş için bkz. Kumrulu, s.76. Örnek yargı kararları için bkz. DŞ.7.D., 19.11.2002,E:2000/8006, K:2002/3641; DŞ. 3.D. 5.10.1988, E:1987/2617, K:1988/2259(Candan, s.932, dn:1330-1331).

¹¹³ İYUK m.18/3: “Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır”..

¹¹⁴ VUK m.3/B-2: “... vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz”.

çözümünde vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olsa bile tanık dinlenemez. Zira VUK m.3/B-2'de, İYUK yürürlüğe girdikten sonra herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

B. ÇATIŞMALARIN KLASİK YÖNTEMLERLE ÇÖZÜMÜ

Yukarıda açıklandığı üzere, İYUK m.31/2, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un, ancak ve ancak İYUK ve HMK'ya atıf bulunan hallerde düzenleme yer almıyorsa uygulanacağını hükme bağlamıştır. Anılan hüküm İYUK ve VUK normları arasındaki çatışmaları, yürürlüğe girdiği 20/1/1982 tarihi itibarıyla çözümlenmiştir. Ancak yasa koyucu gerek VUK'da gerek İYUK'da bu tarihten sonra pek çok değişiklik yapmıştır. Anılan normlarda yapılan her değişiklik yeni norm çatışmalarının doğmasına yol açmıştır. Bu çatışmaların çözümü İYUK m.31/2 hükmüne göre değil; klasik çatışma çözümlerine göre olabilecektir.

Vergi yargılaması hukukunda İYUK m.31/2 normu yürürlüğe girdikten sonra çoğunlukla VUK'da değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla bu çatışmaların büyük kısmı *önceki tarihli genel norm (İYUK)* ve *sonraki tarihli özel norm (VUK)* çatışmasıdır. Bu tür çatışmalar daha önce açıklandığı üzere, gerek *lex posterior* gerek *lex specialis* ilkeleri uyarınca *sonraki tarihli özel kanun* lehine çözümlenmektedir. Dolayısıyla, İYUK m.31/2 yürürlüğe girdikten sonra VUK'da yapılan değişiklikler, vergi yargılaması hukukunda çatışmaya neden olmuşsa, söz konusu çatışma VUK uygulanarak çözülecektir.

Diğer taraftan vergi yargılaması hukukunda İYUK-VUK çatışmaları daha karmaşık bir hal alabilmektedir. Bazı çatışma alanlarında İYUK m.31/2 hükmü yürürlüğe girdikten sonra çatışan VUK hükmü değiştirilmiş; ancak daha sonra İYUK, ilgili normu tekrar düzenlenmiştir. Bu hallerde de çatışma, klasik yöntem kullanılarak VUK lehine çözümlenebilmektedir. Bu durumda normların kronolojik sıralaması *genel norm (İYUK)-özel norm (VUK)-genel norm (İYUK'ta değiştirilen norm)* biçiminde olacaktır. Hatırlanacağı üzere, önceki tarihli özel norm (VUK) ile sonraki tarihli *genel norm (İYUK)* çatıştığında uygulanacak norm *özel norm (VUK)*'tur. Zira genel norm önceki tarihli özel normun uygulama alanını değil; bu norm dışındaki alanı değiştirmektedir. Her iki olasılık aşağıda örnekler yoluyla açıklanmıştır.

1. Birinci Olasılığın Örnek Üzerinden Gösterimi:

<p>Önceki Tarihli Genel Norm (İYUK)</p> <p>Yürürlük Tarihi: 20/1/1982</p>	<p>Sonraki Tarihli Özel Norm(VUK)</p> <p>Yürürlük Tarihi: 21/1/1983</p>
<p>İYUK m.18/3: “Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; ...”.</p>	<p>Mükerrer Madde 378 - (Ek : 21/1/1983 - 2791/13 md.):“Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler”.</p>
<p>AÇIKLAMA: Yukarıdaki çatışmada, İYUK m.18/3 hükmü “önceki tarihli genel norm”; VUK mük.m.378 hükmü ise “sonraki tarihli özel norm” niteliği taşımaktadır. Bu durumda çatışma lex posterior ve lex specialis ilkeleri uyarınca VUK mük. m.378 hükmünün uygulanmasıyla çözülmüştür. Bu olasılıkta klasik yöntemlerin sunduğu çözümü değiştiren İYUK m.31/2 normu uygulanmaz. Burada çatışma artık önceki tarihli genel norm-sonraki tarihli özel norm çatışmasıdır.</p>	
<p>SONUÇ: VUK mük. m. 378 uygulanır.</p>	

İYUK-VUK normları arasında çıkan çatışmaların büyük kısmı yukarıda ele alınan olasılık dahilinde lex posterior ve lex specialis ilkeleri uyarınca VUK’un (sonraki tarihli özel normun) uygulanmasıyla çözülecektir. Bu çerçevede İYUK m.2-VUK mük m.49/a-2; İYUK m.2-VUK m.378/2; İYUK m.7-VUK mük m.49/a-2; İYUK m.16/3-VUK mük m.49/c; İYUK m.7-VUK Ek. m.7/4; İYUK m.46/2-VUK mük.m.49/b-3 arasındaki çatışmalar klasik yöntem gereği VUK hükümlerinin uygulanmasıyla çözülecektir. Diğer bir anlatımla bunlar arasındaki çatışmalarda İYUK m.31/2 uygulanamayacaktır.

2. İkinci Olasılığın Örnek Üzerinden Gösterimi:

Yürürlükte n Kaldırılan Genel Norm (İYUK m.2)	Önceki Tarihli Özel Norm (2686 sayılı Kanun m. 50 ile değişik VUK m.377)	Sonraki Tarihli Genel Norm (4577 sayılı Kanun m.5 ile değişik İYUK m.2/1-a)
Yürürlük tarihi: 20/1/1982	Yürürlük tarihi: 23/6/1982	Yürürlük tarihi: 15/6/2000
İYUK m.2/1-a: "İdari dava türleri şunlardır: a)İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları"	VUK m.377/1 (Değişik : 23/6/1982 - 2686/50 md.): "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler".	İYUK m.2/1-a (İptal: Ana.Mah. nin 21/9/1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararı ile; Yeniden Düzenleme: 15/6/2000-4577/5 md.): "İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları"
<p>AÇIKLAMA: İYUK m.2/1-a'nın ilk ve son halleri ile VUK m.377, idare ve vergi yargılaması hukukunda sübjektif ehliyet koşulunu düzenlemektedir. Çatışma, kronolojik bakımdan ele alındığında şu sonuca varmak mümkündür:</p> <p>İlk olarak İYUK m.2/1-a normunun (ilk hali) yürürlüğe girdiği tarihten sonra VUK m.377'de değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla İYUK m.31/2 uyarınca uygulanması gereken sonraki tarihli genel norm, vergi uyumsuzluklarının çözümünde yerini VUK m.377'ye bırakmıştır. Ancak daha sonra 15/6/2000 tarihinde yasa koyucu sübjektif ehliyet koşulunu düzenleyen genel normda (İYUK m.2'de) yeni bir düzenleme yapmıştır⁴. Başka bir deyişle sürecin son halinde, önceki tarihli özel norm (VUK m.377), sonraki tarihli genel norm (4577 sayılı Kanun m.5 ile değişik İYUK m.2/1-a) ile değiştirilmiştir. Hatırlanacağı üzere, önceki tarihli özel normun uygulama alanı, daha sonra genel norm ile yapılan değişiklikten etkilenmemektedir. Diğer bir anlatımla, bu durumda klasik yöntem gereği <i>özel norm (VUK m.377)</i> uygulanmaya devam etmektedir.</p>		
<p>SONUÇ: VUK m.377 uygulanır.</p>		

¹¹⁵ Esasen İYUK m.2/1-a'nın ilk hali 10/6/1994 tarihinde yürürlüğe giren 4001 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilmiştir. Ancak söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesi'nin 21/9/1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. İptal kararından sonra belirli bir süre boşluk olmuş ve daha sonra 15/6/2000 tarihinde 4577 sayılı Kanunun 5. maddesiyle İYUK m.2/1-a yeniden ihdas edilmiştir. Örnekte boşluk olunan durum ihmal edilmiştir. Ancak bu dönemde vergi uyumsuzlukları bakımından çatışmanın ortadan kalktığı; VUK m.377'nin vergi yargılaması hukukunda sübjektif dava ehliyetini düzenleyen tek norm olarak uygulanması gerektiği söylenebilir.

SONUÇ

Norm çatışmalarının çözümü hukuk teorisinin en karmaşık konularından biridir. Bu konuda deontik mantığı esas alan çözüm yöntemi, “weighing and balancing/ölçme ve dengeleme” yöntemi gibi pek çok yöntem önerilmiştir. Söz konusu yöntemler içerisinde en çok başvuru alan yöntem “lex posterior ve lex specialis ilkeleri”ni esas alan yöntemdir. Klasik yöntem olarak adlandırdığımız bu yöntem çalışmada ortaya konan sorunun çözümlenmesinde kullanılmıştır.

Pozitif hukukta düzenlenmediği hallerde haklılaştırılması zayıf temellere dayanan klasik yöntem ilkeleri (lex posterior-lex specialis), İYUK-VUK’daki yargılama normları arasındaki çatışmaların çözümünde kullanılabilir. Ancak bu yöntem, sadece İYUK m.31/2 hükmünün yürürlüğe girdiği 20/1/1982 tarihinden sonra, VUK veya İYUK’da yapılan değişikliklerin neden olduğu çatışmaların çözümünde kullanılabilir. Zira İYUK m.31/2 vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümünde İYUK-HMK-VUK normları arasında çıkabilecek olası çatışmaları çözümleyen bir çatışma normudur. Bu çerçevede anılan hükmün yorumundan çıkan sonuç; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde öncelikle İYUK ve HMK’ya atıfta bulunulan normların uygulanacağı; VUK’daki yargılama normlarının ancak belirtilen normlarda düzenleme bulunmaması halinde dikkate alınacağıdır.

İYUK m.31/2, yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde doğabilecek norm çatışmalarını çözümlenmiştir. Ancak yasa koyucu, anılan normun yürürlüğe girdiği tarihten sonra İYUK ve VUK’ta yeni yargılama normları ihdas etmiştir. İşte bu normların uygulanmasından doğan çatışmaların çözümünde klasik yöntem olarak adlandırdığımız lex posterior ve lex specialis ilkeleri devreye girecektir. Bu çerçevede İYUK m.31/2 hükmü yürürlüğe girdikten sonra VUK’da değişiklik yapılmışsa, lex posterior ve lex specialis ilkeleri gereği VUK’da yer alan yargılama normu uygulanacaktır.

Bazı hallerde ise, İYUK m.31/2 hükmü yürürlüğe girdikten sonra önce VUK, sonra İYUK’un ilgili normunda değişiklik yapılmıştır. Bu olasılıkta sonraki tarihli genel norm olan İYUK’da yapılan değişikliğin bir etkisi olmayacaktır. Başka bir anlatımla, İYUK m.31/2 yürürlüğe girdikten sonra VUK’da değişiklik yapan norm uygulanmaya devam edecektir. Zira, sonraki tarihli norm genel norm ile önceki tarihli özel

normun çatıştığı hallerde de *lex specialis* ilkesi gereği özel norm uygulanmaya devam etmektedir. İYUK m.31/2 hükmü yürürlüğe girdiği tarihten sonra VUK'un çatışan normunda herhangi bir değişiklik yapılmamışsa, İYUK m.31/2 uyarınca İYUK hükmü uygulanacaktır.

KAYNAKLAR

- Akkaya, Mustafa, "Vergi Sorumlularının Vergi Yargısı Ve İdaresi Karşısındaki Konumu", 1997, AÜHFD, Cilt:46, S:1-4, 1997, s.184-207.
- Aksoy, Şerafettin, Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990
- Alchourrón, Carlos E., "Conflicts of Norms and the Revision of Normative Systems", Law and Philosophy, Vol. 10, No. 4 (Nov., 1991), pp. 413-425.
- A.O, Abdullatif, Joost, Elhag, Breuker, A.P.J. and Brouwer, Bob W., "On the Formal Analysis of Normative Conflicts", in H. Jaapvan den Herik et.al. (eds), Legal Knowledge Based System, JURIX 1999, The Twelfth Conference, Nijmegen: GNI, 1999, p.35-46
- Aral, Vecdi, Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, İstanbul, Filiz kitabevi, 2001.
- Candan, Turgut, İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi, 5.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.
- Canyaş, Oytun, Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Cholvy, Laurence, CUPPENS, Frederic, "Solving Normative Conflicts by Merging Roles", <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/3134-3128-1-PB.pdf>, 7/8/2013
- Conway, Gerard, "Conflicts of Competence Norms in EU Law and the Legal Reasoning of the ECJ", German Law Journal, Vol. 11, No. 9, 2010, pp. 966-1005.
- Dworkin, Ronald, Law's Empire, Harvard University Press, 1986.
- Gözler, Kemal, Hukuka Giriş, 9.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.
- Işıktaç, Yasemin, METİN, Sevtap, Hukuk Metodolojisi, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2003.
- Kammerhofer, Jörg, Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective, Routledge, New York, 2011.
- Karakoç, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.
- Karayalçın, Yaşar, Hukukta Öğretim-Kaynaklar-Metod-Problem Çözme, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 4. Baskı, Ankara, 1994.
- Keyman, Selahattin, Hukuka Giriş, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara, 2010
- Kollingbaum, M. J, Vasconcelos, W. W., Camino, Garcia, Norman, T. J., "Managing Conflict Resolution in Norm-Regulated Environments?", 2008, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.161.716,09/08/2013>

- Kumrulu, Ahmet, Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri, Çoğaltma, Ankara, 1989, s.23
- Munzer, Stephen, "Validity and Legal Conflicts", The Yale Law Journal, Vol.82, No.6, May 1973, s.1140-1174
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- Özlem, Doğan, Mantık, Ara Yayıncılık, İstanbul, 1990.
- Peczenik, Aleksander, On Law and Reason, Law and Philosophy Library Volume 8, Springer, 2008.
- Ross, Alf, Law and Justice, The Lawbook Exchange Ltd., 1959.
- Royackers, Lamber, Dignum, Frank, "Defeasible Reasoning with Legal Rules", in M.A. Brown and J.Carno, editors, Deontic Logic, Agency and Normative Systems (Workshops in Computing), pages 174-193, Springer-Verlag, 1996.
- Sartor, Giovanni, "Inconsistency And Legal Reasoning", Legal reasoning and normative conflicts: J.A.P.J. Breuker, R.V. De Mulder, J.C. Hage (eds.), Legal knowledge based systems JURIX 91: Model-based legal reasoning, The Foundation for Legal Knowledge Systems, Lelystad: Koninklijke Vermande, pp. 92-112.
- Sözer, Ali Nazım, Hukukta Yöntembilim, Beta Yayınları, İzmir, 2008
- Stelmach, Jerzy, Brozek, Bartosz, Methods of Legal Reasoning, Springer, Dodrecht, 2006.
- Vranes, Erich, "The Defination of Norm Conflict in International Law and Legal Theory", The European Journal of International Law Vol. 17, 2006, p.395-418
- Zorrilla, David Martinez, "The Structure Of Conflicts Of Fundamental Legal Rights", Law and Philosophy (2011) 30:729-749
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52502719a1aa93.65864817, 25.09.2013