

## YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

*Onur EROĞLU\**  
*Kemal MECİT\*\**

### Özet

*Hukuk devleti, tüm faaliyetleri “hukukla sınırlanmış devlet” anlamına gelmektedir. Böyle bir devlette hukuk, devletin temelini, meşruluk kaynağını ve faaliyetlerinin sınırını oluşturmaktadır. Hukuk devletinde keyfilik kavramına yer yoktur. Hukuk devleti anlayışı, hukukun üstünlüğü ilkesinin somutlaştığı bir devlet anlayışıdır.*

*Hukuk devleti açısından, hukukî güvenlik vergilendirmenin başlıca ilkesi olup vergilendirmede kanunilik, belirlilik, vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri ile sıkı bir ilişki içindedir. Vergi normlarının diğer hukuk kuralları gibi küresel gelişmelere bağlı olarak değişmesi kaçınılmazdır. Ancak değişen bu kuralların tamamlanmış veya sonuçlanmış durumları etkilememesi hukukî güvenlik ilkesinin gereğidir. Çalışmada bahsi geçen vergilendirme ilkeleri yargı kararlarında ki anlayış doğrultusunda tartışılmaktadır.*

***Anahtar Kelimeler:** Hukuk devleti, hukukî güvenlik, vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi, belirlilik.*

---

\* Dr., Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü,  
e-mail: [onureroglu00@gmail.com](mailto:onureroglu00@gmail.com)

\*\* Yargıtay Cumhuriyet Savcısı, [kemalmecit@mynet.com](mailto:kemalmecit@mynet.com)

## Legal Security Principle On Taxation Within The Terms of The Decisions of Judgment

### Abstract

*State under the rule of law means that all activities are limited by law. Law constitutes the foundation of the state, the source of its legitimacy and extent of its activities in such a this state. There is no arbitrariness in the concept of the rule of law. Understanding of the rule of law is an understanding of state that is concretized of the principle of the rule of law.*

*In terms of the rule of law the main principle of taxation is that legal security that is in close relationship with the principle of legality in taxation, certainty, non-retroactivity of tax laws and prohibition of analogy. It is inevitable that change of tax norm like other law rules depending on global development. However, according to legal security changed this rules must not affect on completed and resulted cases. In this paper, it has been discussed that mentioned taxation principles in accordance with understanding of judicial decisions.*

**Key Words:**

### 1. GİRİŞ

Vergilendirme yetkisinin önemi, özellikleri ve kapsamı; yetkinin kullanılma biçimi ve sınırları anayasal kurallarla düzenlenmektedir. Hukuk devleti kavramı diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukuku açısından bir sınır özelliği taşımaktadır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale ettiğinden; hukuk devletinde anayasal kurallarla vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılmaktadır.

Hukukî güvenlik ilkesi; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir. Hukukî güvenlik ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir.

Vergilendirmede hukukî güvenlik ilkesinin gerekleri de kanunîlik, vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkeleridir. Vergilerin kanunîliği, belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Vergi yükümlülerinin hukukî güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin

edilebilmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda kıyas yasağı, belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır. Hukuk devletinin hukukî güvenlik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını da engellemektedir. Zira idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergi doğurucu olaylar yaratmaları veya vergi yükünü artırmaları olasılığı doğabilir. Bu durum da hukukî güvenliğe ve barışa zarar verir.

Bu çalışmada literatür taraması ve mahkeme kararlarının niteliksel analizi yöntemi kullanılmak suretiyle, vergilendirme ilkelerinden olan hukukî güvenlik ilkesinin gereği olan temel ilkeler açıklanmaya ve öğretisi ile yargı kurumları arasında herhangi bir anlayış farkı olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Literatürde bu ilkelerle ilgili inceleme ve araştırmalar yapıldığı görülmektedir. Bu konuda ayrıca bir çalışma yapılmasının sebebi hukukun genel ilkeleri ile ulusal ve uluslararası açık metinlere ve bu metinlere dikkat çeken yargı kararlarına rağmen yürütme organının ısrarla kanunları geçmişe yürütmeye çalıştığına bir daha vurgu yapmak ve vergilemenin en önemli ilkeleri ile ilgili yaratılmaya çalışılan farkındalığa katkı sunmaktır.

Gerek yazılı kurallar gerekse yazılı olmayan ancak hem öğretinin hem de uygulamanın düşünce belirtme ve karar verme aşamasında kendini bağlı hissettiği ve sıkça başvurduğu ilkelerden yola çıkarak, tartışmalara kuramsal bir katkı sağlamak ve hukukî güvenlik ilkesini ihlal etme pahasına kanunların ne amaçla geri yürütüldüğünü ve amaçların ilkeler karşısındaki değerini tespit etmek için, makalede yargı kararlarına yeri geldiğinde yer verilmeye çalışılmıştır.

Makale dört bölümden oluşacak olup, birinci bölümde, vergilendirme yetkisi çerçevesinde hukuk devleti anlayışının tarihi gelişimi; ikinci bölümde, anayasa yargısında hukuk devleti; üçüncü bölümde, hukuk devleti anlayışında vergilendirme yetkisi; dördüncü bölümde, hukuk devleti anlayışının gereği olarak vergilendirmede hukukî güvenlik ilkesi ve bu ilkeye bağlı olan kanunilik, belirlilik, vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri açıklanmaktadır.

## **2. VERGİLENDİRME YETKİSİ ÇERÇEVESİNDE HUKUK DEVLETİ ANLAYIŞININ TARİHİ GELİŞİMİ**

Hukuk devleti, en kısa tanımla, tüm faaliyetlerinde hukuk kurallarıyla bağlı olan ve vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan, hukukla sınırlanmış devlet demektir. (Özbudun, 2012: 123; Gözler, 2011a: 82). Bir devletin hukuk devleti olarak nitelendirilebilmesi için bazı hukuk kurallarının konulması yeterli olmamakta; bununla birlikte kuralların

yönetenlere karşı yönetilenlerin hukukî güvenliklerini sağlaması gerekmektedir (Taylor, 2007:199).

Hukuk devletinde, devletin temeli, meşruluk kaynağı ve faaliyetlerinin sınırı hukuk ile oluşmaktadır. Hukuk devletinde keyfilik kavramına yer verilmemektedir. Hukuk devleti anlayışı, hukukun üstünlüğü ilkesinin<sup>1</sup> somutlaştığı bir devlet anlayışını ifade etmektedir (Özkan, 2010: 81; Kuyaksil/Altunbaş, 2012: 17). Hukuk devletinde hukuk egemendir. Millî egemenlik yetkisi hukukla sınırlanmıştır. Bir devlette, sadece, yetkili makamların faaliyet alanının hukukla sınırlandırılmış olması o devletin hukuk devleti olması için yeterli olmayıp ayrıca yasama ve yürütme organlarının yargı denetiminde olması, başka bir ifade ile seçimle gelen iktidarın egemenliğini kısıtlayan en önemli unsurlardan birinin yargı olduğunun kabul edilmesi de gerekmektedir. Bu da çağdaş dünyada demokrasinin ve hukuk devleti anlayışının, sandıktan çıkan ve siyasi sistemi kendi algıladığı öncelikler ve kendi ideolojisi doğrultusunda yeniden dizayn etmeyi hedefleyen siyasi iktidarlar tarafından uygulanan politika ve alınan kararlara indirgenemeyeceği, anlamına gelmektedir (Özkan, 2010:81).

Hukuk devleti, tarihsel olarak, devletin hukuk kurallarıyla bağlı sayılmadığı polis devleti anlayışının karşıtı olarak (Özbudun, 2011: 123) ortaya çıkmış ve bu karşıtlık üzerine geliştirilmiş bir kavramdır. İlk defa 18'inci yüzyıl sonu ile 19'uncu yüzyıl başlarında Alman liberaller tarafından kullanılmaya başlandığı için bunun bir Alman Hukuk Deyimi (Doehring, 2002:208) olduğu ileri sürülmektedir.

Hukuk devleti, toplumdaki bireylerin özgürlük ve güvenlik ihtiyaçlarını karşılayan devlet olup, bazılarınca eş olarak algılansa bile, kanun devleti ile aynı anlama gelmemektedir. “Kanunîlik” kavramı ile “hukuk devleti” kavramı arasında “devletin hukuku” ve “hukuk devleti” ayrımını yaratacak önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklar, hukuk devleti ilkesinin siyasal yönünün anlaşılmasında da önemli rol oynamaktadır (Küçük, 2008:352). Dolayısıyla anayasası ve kanunları olan her devlete hukuk devleti demek olanaklı olmamaktadır. Hukuk devleti, anayasası ve yasaları hukukun genel ilkelerine uygun olan ya da yapılışında bu ilkelerin esas alındığı devlet olarak kabul edilmektedir.

Hukuk devletine her yönü ile kanuna uygun devlet demek doğru olmamaktadır. Hukuk devleti gerçekte sadece bir ‘kanun devleti’ olarak düşünüldüğünde, kanunîlik adı altında devlete her şeyi yapabileceği gibi bir ortam hazırlanmaktadır. Genelde tüm haksızlıklar ve özelde özgürlüklere

---

<sup>1</sup> Hukukun üstünlüğü ilkesi, hukuki olarak Anglo Sakson ifadesiyle “Hukukun iktidarı”na; Kıta Avrupası ifadesiyle “Hukuk Devleti”ne özdeş bir ilkedir. İlkenin İngilizce karşılığı “Rule of Law”; Almanca karşılığı ise, Rechtsstaat terimleridir (Bkz. Aliefendioğlu, 2001:31).

yapılan müdahaleler kanunlarla meşrulaştırılarak, devlet, bir kanun devleti bir başka ifade ile kanunî haksızlıklar devleti haline getirilebilmektedir. Bu yönüyle hukuk devleti ile kanun devleti farklı yönetim anlayışlarını ifade edebilmektedir. Mutlak monarşilerde ya da otoriter-totaliter rejimlerde de kanun vardır; kanun devleti ilkesi egemen ilkedir; ancak bu yönetimlerin hiçbirinde maddi anlamda hukuk devletinin varlığından söz edilememektedir (Küçük, 2008:353). Nitekim Almanya’da Nasyonal Sosyalist Yönetimin uygulamaları bu çekinceyi doğrulamıştır. Yönetim, şekli anlamda kanunlara dayanarak bir zulüm, baskı ve keyfi rejim kurmuştur. Hukukî güvenlik, şekli olarak kabul edilmiş kanunların içeriğine bakılmaksızın uygulanmasını gerektirmekte ise de bu durum kanunların haksız ve adaletsiz olabileceği gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:105).

## **2.1. Dünyadaki Gelişim**

### **2.1.1. Genel Olarak**

Tanrısal gücün egemenliğin kaynağı sayıldığı zamanlarda yöneticilerin bu yetkilerini Tanrı adına kullandıklarının kabul edilmesi; yönetilenlerin, yönetenlerin meşruluğuna tartışmasız inanmaları ve otoritesine koşulsuz boyun eğmeleri sonucunu doğurmuştur. İktidarı kullananlar da ellerindeki bu gücü zorbaca, denetimsiz, sınırsız ve keyfi bir şekilde kullanmış, sonuç olarak da bu durum bireyin kişiliği üzerinde büyük bir baskı unsuru oluşturmuştur. Siyasi iktidarın yozlaştığı, baskının bir düzen olarak kabul edildiği toplumlarda bireyin hak ve özgürlüklerinden hatta bireyin kendisinden bile bahsedilmesi mümkün olamamaktadır. İşte tarih boyunca insan hakları ekseninde kurulmuş ve gelişmiş bir anlayışı temsil eden hukuk devleti, hukuka saygı ve hukukla bütünlük içinde olmayı gerektirmektedir. Hukuk Devleti anlayışında yönetimde olanların hukuku kendilerine göre yorumlayıp, içini kendilerine göre doldurmaları mümkün olmamaktadır (Sungurtekin Özkan, 2009: 565). İnsanoğlunun temel hak ve özgürlükleri yolundaki mücadeleleri sonucu ulusal ve uluslararası düzeyde büyük etkilere sahip bildiriler yayımlanmış ve sözleşmeler imzalanmıştır. Bu belgeler insan hakları ve hukuk devleti alanında ilkleri ortaya koymuş ve kendilerinden sonra düzenlenen birçok ulusal ve uluslararası belgelere temel oluşturmuştur

### **2.1.2. Hukuk Devleti Kavramının Gelişimine Katkısı Olan Yazılı**

#### **Metinler**

Gelişim süreci, Magna Carta Libertatum (Büyük Şart Anlaşması) ile başlamış ve bunu, İngiltere’de 1628’de Haklar Dilekçesi (Petition of Rights), 1679 tarihli “Habeas Corpus Act” ve 1689 tarihli Haklar Bildirisi (Bill of Rights) takip etmiş ve özgürlüklerin sınırları genişletilmiştir. Hukuk

devletinin gelişimi açısından insan haklarından bahseden ilk belge, Amerika'da, 12 Haziran 1776 tarihli Virginia Anayasası'nın başına eklenen Haklar Bildirgesi (Bill of Rights) dir (Erdoğan, 2011a:60). Süreç gelişerek 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisiyle, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesiyle ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesiyle (İHAS) günümüze kadar gelmiştir. Günümüzde hak ve özgürlüklerin sadece belgeler de yer alması yetmemiş, bu belgelerde koruma altına alınan hakların ihlalinin önlenmesi için yargısal koruma da getirilmiştir (Gözler, 2011b: 431; Soygüt, 2006:257). Nitekim İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ile kimi suçlarda görev alan Uluslararası Ceza Mahkemeleri işte bu hakları ve dolayısıyla hukuk devletini koruma güdüsü ile faaliyete geçirilmiştir.

Hukuk devleti kavramının gelişimine uluslararası bildiriler yanında ulusal belgeler de önemli katkılar sağlamıştır. Fransız İhtilali ile başlayan ve Kıta Avrupası'nda yaygınlaşan anayasal devlet anlayışı ile birlikte hukuk devleti anlayışının gelişim süreci hızlanmıştır. Temel hakların tanınmasıyla başlayan bir düzenlemeye sahip 1947 İtalyan Cumhuriyet Anayasası ve hukuk devletini temel ilkelerden biri kabul eden 1949 Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası (Bonn Anayasası) bu belgelere örnek gösterilebilir. Ancak devletlerin tek başlarına yaptıkları bu düzenlemelerin temel hak ve özgürlüklere istenen düzeyde güvence sağlayamaması, devletler üstü yani uluslararası düzeyde koruma anlayışının güçlenmesine ve bu tür arayışlara gidilmesine yol açmıştır. Aşağıda bu bildiri ve belgelerden başlıcaları ele alınacaktır.

### ***2.1.2.1. Magna Carta Libertatum (Büyük Şart Anlaşması)***

Büyük Özgürlük Fermanı olarak da adlandırılan, Magna Carta Libertatum (Büyük Şart Anlaşması), halka özgürlükler tanıyan bir belge olmasa da feodal beylere ve din adamlarına İngiliz monarşisinin gücüne sınırlandırmalar getirme yetkisi veren bir İngiliz bildirgesi olarak geçmiştir. Belgeyi hukuk devleti ve vergilendirme yetkisi açısından değerli hale getiren en temel husus; kralın, yargı organları tarafından, kanunlara uygun şekilde verilen bir hüküm olmadan özgür kişilerin özgürlüklerini sınırlandıramayacağı, mallarına el koyamayacağı, sürgüne gönderemeyeceği, kanun dışı ilan edemeyeceği ve her ne suretle olursa olsun zarara uğratacak herhangi bir eylem ve işlemde bulunamayacağının karara bağlanmış olmasıdır. Ferman ile kralın vergilendirme yetkisi feodal beyler ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır ( Öncel/Kumrulu/Çağan; 2013:7).

### ***2.1.2.2. 1789 Fransız Devrimi ve Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi***

Fransız Devrimi'nin en önemli özeliğinin, geleneksel devlet anlayışına son verip modern devlet anlayışının ortaya çıkmasını ve

gelişmesini sağlaması olduğu söylenebilir. Bu nedenle Fransız Devrimi, hukuk devletinin gerek Fransa'daki ve gerekse tüm dünya ölçeğindeki gelişimine ve kültürüne önemli katkı sağlamıştır (Tanilli, 2004:191). Devlet iktidarının kurallarla sınırlandırılması ve siyasal alanda keyfiliğin önlenmesi düşüncesinin Avrupa tarihinde destek aldığı toplumsal kurum ve düşüncelerden akla ilk gelen örnek, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'dir. Fransız Devrimi'nden sonra yayımlanan ve 18'inci yüzyıl sonlarındaki toplumsal dengeleri ve bireyci anlayışı yansıtan bildiri, soyluların hiyerarşisine ve mutlakiyete karşı olarak kişileri dokunulmaz temel hak ve özgürlüklerle donatmayı amaç edinmektedir (Hobsbawm, 2012:69). Bu kapsamda bildirgenin temel özelliği “insan haklarını doğal ve devredilmez görmesi, bireyi ön plana çıkarması, evrensel nitelik arz etmesi bir başka ifadeyle tüm dünya insanlarını göz önünde tutması ve söylem bakımından da soyut olması”dır.

Fransız Devriminin ardından düzenlenen, insan ve millet haklarının esasını belirleyen, insana “doğal, devredilmez ve kutsal” haklar tanıyan ve bu hakların kamu gücü tarafından korunması esasını ortaya koyan (Ağaoğulları, 2006:222) İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi bugün ulusal devlet anayasalarının özgürlükler alanında esinlendiği temel kaynak olarak kabul edilmektedir (Erdoğan, 2011a:63).

### **2.1.2.3. 1948 İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi**

Beyanname, çağdaş demokratik anayasalardaki insanın temel hak ve özgürlüklerini kapsayan, bağlayıcılığı ve yaptırımı olmasa da genel anlamda devlete yükümlülükler getiren, devletin bireylere karşı olan görevlerini belirten ve kişi hak ve özgürlüklerine yönelik faaliyet sahasını çizen ilk uluslararası belgedir. Bu yönden bildirinin hukuk devleti anlayışına ulaşma konusunda tartışılmaz bir önemi bulunmaktadır. Beynamede “bütün insanlar özgür olarak, onur ve hakları bakımından da eşit doğarlar” ilkesi ile birlikte, kişilerin sahip olduğu hakların kullanımının gerektirdiği bir takım ödev ve sorumluluklara da yer verildiği ifade edilmektedir (Erdoğan, 2011:177).

### **2.1.2.4. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi**

Sözleşme, Avrupa Konseyi'ne üye ülkelerin kanunî yetkisi altında bulunanların, belirli haklarını ve temel özgürlüklerini teminat altına alan, güvenceye bağlayan uluslararası bir sözleşmedir. Sözleşmenin hazırlanmasında İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin etkisinin büyük olduğu görülmektedir.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 1'inci maddesinde, kendisine esin kaynağı olan bildirilerden farklı olarak Sözleşme'nin taraf devletlere hak ve özgürlükleri tanıma yükümlülüğü getiren bir belge olduğu

belirtilmektedir. Sözleşme ile insan haklarının korunması, ulusal düzeyden uluslararası düzeye geçtiğini ifade etmek mümkündür. Birey, devlet karşısında zayıf ve ezilen bir kul olmanın ötesinde hak sahibi olan, hakkını arayan, ulusal yargı kanallarına başvurarak idarenin haksız bir eylemine karşı hakkını savunan, haksızlığın giderilmediğini düşündüğünde ise, iç hukuk yollarını tükettikten sonra şikâyet yoluyla uluslararası yargı yollarına dahi başvurabilen bir insan statüsüne getirilmiştir.

Tarih sürecinde, polis devletinden İHAS'ne kadar uzanan hukuk devleti gelişim çizgisi, hep insan haklarının tanınması, gelişmesi ve güvenceye kavuşturulması ekseninde gerçekleşmiştir. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin temel metninde eksik olan ve bu sebeple sözleşmenin İnsan Hakları Evrensel Bildirisi karşısında dar kapsamlı (Sencer, 1986:175) olduğu eleştirisiyle karşı karşıya bırakan eksiklikler zamanla ek protokollerle tamamlanma yoluna gidilmiştir.

## **2.2. Türkiye'deki Gelişim**

Türk hukukunda hukuk devletine ilişkin gelişmelerin başlangıcını padişahın yetkilerinin sınırlanmaya çalışıldığı Sened-i İttifaka kadar götürmek mümkündür. Tanzimat'ın ilanı ile birlikte de bu gelişmeler biraz daha hız kazanmış ve Kanun-i Esasi ile modern anlamda anayasal düzenlemeler süreci devam etmiştir (Erdoğan, 2011a:144). Bu başlık altında Cumhuriyet öncesi ve sonrası dönemler olmak üzere Türk Hukuk Tarihi'nde hukukî güvenlik ilkesinin gelişimine katkı sağlayan temel metinlere yer verilmektedir.

### **2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem**

#### **2.2.1.1. Sened-i İttifak**

Padişah 2. Mahmut Dönemi'nde memleketin ileri gelen ayanları ve hanedanları ile padişah arasında imzalanan sözleşme ile padişahın da müdahale edemeyeceği alanlar olduğu belirtilerek, bazı yetkilerin kullanımına sadrazamında katılması gerektiği ifade edilmiş; bir başka ifadeyle padişah, kendisinin iradesinden de üstün olan bazı hukuk kurallarının varlığını ve uygulamasını, kabul etmek zorunda kalmıştır. Bir Anayasa olmayıp Anayasacılığın gelişiminde önemli bir belge olarak kabul edilen sened-i ittifakın, padişahın yetkilerini sınırlaması noktasında içerdiği politik anlam ve yansımaları bakımından İngilizler'in Magna Carta'sına benzer özellik gösterdiği ifade edilebilir (Erdoğan, 2011a:141; Gözler, 2011a: 11). Bu belge ile büyük ayanların idare alanlarının tanınması ayanların kazanımı olarak görülürken, merkezin vergi toplamaya ilişkin



emirlerine herkesin uyması gerektiği kuralı ise, merkezin kazanımlarından biri olmuştur (Gözler, 2011a: 9).

### **2.2.1.2. Gülhane Hattı Hümayunu (Tanzimat Fermanı)**

Bu dönemin başlamasını sağlayan belge, Padişah Abdülmecit zamanında 1839 yılında ilan edilen ve idareyi hukuka bağlamayı amaçlayan bir belgedir. Sened-i itifak bir sözleşme olduğu halde bu ferman Padişahın tek taraflı olarak yaptığı bir bildirimdir. Padişah bu bildirim ile Osmanlı Tebaası'na yönelik haklar bahşetmektedir (Gözler, 2011a: 12). Bu belgede can, mal, namus gibi temel haklara saygı gösterileceği; askerlik, ceza ve vergi gibi yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceği; kanunsuz suç ve ceza olamayacağı ve yargılamasız kimseye ceza verilemeyeceği ilkeleri benimsenmiştir. Ayrıca Ferman'ın değişik yerlerinde, mali güce göre vergileme ilkesi ile Devlet harcamalarının kanuniliğinin benimsediğini ifade etmek mümkündür (Gözler, 2011a: 12).

Hukuk devletinin gereği olan kişi güvenliği ilkesi ile hukukun genel ilkeleri olarak nitelendirilebilecek bazı ilkelerin tanındığı Tanzimat Fermanı'nda öne çıkan kavram ve ölçüt "kanunların üstünlüğü veya kanunlara saygı"dır. Kanunilik ilkesinin defalarca vurgulanmasının sonucunda yürürlükteki İslam Hukuku'nda düzenleme yapılırken diğer yandan uyrukların temel hak ve güvencelere kavuşturulması ve özellikle hukukî güvenliğin sağlanması için Batı Hukuku'nun esas alınması yoluna gidilerek kanuna dayalı yönetime geçiş sağlanmaktadır (Tanör, 2014:88).

### **2.2.1.3. Islahat Fermanı**

Kırım Savaşı'nın ardından Osmanlı Devleti'nin Batılı Devletler arasına girebilmesinin şartı olarak, bu devletler tarafından istendiği için Tanzimat Fermanı'na bazı ilavelerle ülkede bulunan gayri müslimlere yönetime katılma, eğitim hakkı ve eşitlik tanımak amacıyla çıkarılmıştır. Ferman ile din, vergi, askerlik, eğitim, memurluk, temsil ve yargılama gibi alanlardaki farklılıklar kaldırılmış ve temel hakların güvenlik altına alınması sağlanmıştır. Bu dönemde "şer'iyeh mahkemeleri"nin yanında "nizamiye mahkemeleri"nin ve Danıştay'ın kurulması önemli adımlardır. Böylece idarenin yargı yolu ile denetimi bir derece sağlanmıştır (Erdoğan, 2011a:142). Bu fermanla ülkede yaşayan Müslüman ve Müslüman olmayan tebaa arasındaki eşitsizliğin giderilmesi amaçlanmıştır (Çağan, 1982:36; Gözler, 2011a: 14).

Bu fermanlarla Padişah konulan ilkelere uymayı kabul etmişse de, toplumun tabanından gelen bir harekete dayanmadıkları için, fermanlar, padişahın her konuda olduğu gibi vergilendirme konusundaki mutlak yetkisini de sınırlandıramamıştır (Çağan, 1982:37).

### **2.2.1.4. Kanun-u Esasi**

Meşrutiyet Döneminde Genç Osmanlılar adı verilen grubun baskılarına dayanamayan Padişah 2. Abdülhamit'in 23 Aralık 1876 yılında ilan etmek zorunda kaldığı Kanun-u Esasi aslında bir komisyon tarafından oluşturulan belgenin padişah fermanı ile ilan edilmesinden ibarettir. Anayasa ile padişahın mutlak yetkisi, kurulması öngörülen seçilmiş bir meclis ile sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Padişah görünüşte, yasama yetkisini, “Meclisi umumi” ile paylaşmaktaydı (Çağan, 1982:37). Ancak esas egemen güç yine padişah olarak kabul edilmektedir (Gözler, 2011a: 19). Onun egemenlik ile ilgili konumu değişmemiş, egemenliği kullanma yetkisini sadece monarşik egemenlik geleneklerinden ve dini kurallardan değil aynı zamanda hukukî bir belge olan anayasadan da alır hale getirilmiştir. Anayasa ile devletin sistematığı modern devletlerde olduğu gibi yasama, yürütme ve yargı şeklinde düzenlenmiş, hâkim güvencesi, yargılamanın aleniliği, iddia ve savunma hakkı, mahkemelerin bağımsızlığı ve olağanüstü mahkeme kurma yasağı gibi hukukî güvenceler getirilirken, Anayasanın 113'üncü maddesi ile padişaha tanınan “sıkıyönetim rejiminde, kanunları ve idari düzenlemeleri geçici olarak askıya alma yetkisi”, sıkıyönetimi hukuk-dışı bir rejim konumuna getirmiştir (Erdoğan, 2011a:147)

Kanun-u Esasi'de kişi güvenliği ve özgürlüğü, şirket kurma özgürlüğü, basın özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlükler yanında mali güce göre vergileme ve vergilerin kanunîliği ilkelerine de yer verilmiştir (Gözler, 2011a: 16; Budak, s.47).

Tarihe 31 Mart Vakası (Nisan 1909) olarak geçen ve ordunun padişahı değiştirdiği olaydan sonra Kanun-u Esasi'de de 1909 yılında değişiklikler (2'nci Meşrutiyet) yapılmış ve Osmanlı devlet sistemi meşruti bir monarşi haline gelmiştir. Padişahın yetkileri sınırlandırılmış, hukuk devletine yönelik önemli adımlar atılmıştır. Ancak gücü elinde bulunduran İttihat ve Terakki Partisi'nin anayasal sistemin işletilmesinden, sosyal ve siyasal özgürlüklerden yana tavır almamasının anayasaya rağmen anayasal rejimin çöküşüne sebebiyet verdiği ifade edilmektedir (Erdoğan, 2011a:148).

### **2.2.2. Cumhuriyet Dönemi**

#### **2.2.2.1. 1921 ve 1924 Teşkilatı Esasiye Kanunları**

Osmanlı İmparatorluğu'nun son yıllarında Ankara'da olağanüstü toplanan meclisin kabul ettiği Anayasa 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'dur. Bu kanunda hukuk devleti ilkesi açısından olağanüstü yetkilere sahip bir meclisin olması, kuvvetler birliğinin hükümet sistemi olarak (Gözler, 2011a: 25) kabul edilmiş olması, meclisin iradesini sınırlayacak, bireysel hak ve

özgürlükleri koruyacak üstün bir hukuk kuralı ile yargısal düzen kurulmaması bir dezavantajdır (Erdoğan, 2011a:152).

Milli mücadelenin kazanılmasından sonra bireyin ve toplumun hak ve özgürlüklerini teminat altına alan yeni bir metne ihtiyaç duyulması üzerine, TBMM tarafından, eksik ve yetersiz olan 1921 Anayasası yürürlükten kaldırılarak 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu kabul edilmiştir. Bu metinde anayasanın üstünlüğü ilkesi getirilerek, anayasanın hiçbir maddesinin hiçbir gerekçeyle tatil edilemeyeceği ve askıya alınamayacağı kabul edilmiş (1924 Anayasası m.103) ancak parlamentonun bu kurala uymasını sağlayacak kurumsal bir güvencenin olmaması anayasanın üstünlüğünü ve bağlayıcılığını anlamsız kılmaktaydı (Erdoğan, 2011:139)

Esas misyonu ulusal bağımsızlık ve ulus devletinin inşa edilmesi (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:105) olan 1924 Anayasası'nın 85'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile vergilerin ancak kanunla tarh ve tahsil edilebileceği belirtilerek, vergilendirme yasama organının yetki alanı içine alınmış (Çağan, 1982:51) ve milli egemenlik ile erkler ayrılığı kabul edilip, başlıca hak ve özgürlüklerin tanınması ve idari yargısal denetimin sağlanması ile hukuk devleti sürecinde önemli mesafe alınmıştır. Fakat çok partili dönemde, hukuk devleti anlayışından uzaklaşmış, devletin kanunu anlayışı yerleşmiştir. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi kararlarına bakıldığında hukukun genel ilkelerine yer veren önemli kararlar aracılığıyla hukuk devleti ilkesine katkı sağlandığı görülmektedir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:107).

#### **2.2.2.2. 1961 ve 1982 Anayasaları**

Çağdaş anlamda hukuk devleti ilkesi açıkça ve ilk defa 1961 Anayasası'nın 2'nci maddesinde yer almakla birlikte, kavrama 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde de yer verilmektedir. 1961 Anayasası ile önceki dönemin eksiklikleri telafi edilerek yeni kurumlar da getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi kurulmuş, yargı denetimi güçlendirilmiş, insan haklarına dayanan devlet anlayışı benimsenmiş, hukuk devleti yolunda kendi devrinin tüm donanımları temin edilmiş ve hukuk devletinin ilerisine geçilerek sosyal hukuk devleti hedeflenmiştir. Her iki Anayasa maddesinde devletin nitelikleri sayılırken Türkiye Cumhuriyeti'nin bir "hukuk devleti" olduğu kabul edilmiş, hukuk devleti 1961 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde, devletin, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, fert huzuru, sosyal adalet ve hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasî, iktisadî ve sosyal bütün engelleri kaldırmasını zorunlu kılmıştır. Her iki Anayasa'da da anayasanın üstünlüğü ve bütün organ ve makamları bağlayıcılığı ve kanunların anayasaya aykırı olamayacağı açıkça hüküm altına alınmış; hukuk devleti olmak Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmıştır (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013:105)

### 3. HUKUK DEVLETİ ANLAYIŞINDA VERGİ YARGISI

Kanunların Anayasa'ya uygun olma zorunluluğunu kabul eden hukuk devletinde Anayasa'nın herhangi bir kuralına aykırılığı saptanan kanun doğal olarak hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturur<sup>2</sup>. Nitekim bu düşüncenin gereği olarak Anayasa Mahkemesi de vergi kanunları ile ilgili denetimlerde, hukuk devleti ilkesi bakımından da denetim yapmıştır. Bu denetimler sonucunda çeşitli vergisel düzenlemelerin hukuk devleti ilkesine uygun olduğu sonucuna varırken, bazı vergisel düzenlemelerle ilgili iptal kararı verdiğinde de doğrudan ve açıkça hukuk devleti ilkesinin ihlal edildiğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, beyan üzerinden ödenecek vergiye mahsup edilmek üzere geçici vergi alınmasını<sup>3</sup>, vergi suçları nedeniyle hükmedilen hapis cezasının paraya çevrilmesinden farklı esasların belirlenmesini<sup>4</sup>, vergi suçları dolayısıyla, Anayasa'nın 38'inci maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasını<sup>5</sup>, şartla salıverilme ile ilgili suçlu lehine yapılan yeni düzenlemelerden, vergi suçlarını işleyenlerin yararlandırılmamasını<sup>6</sup>, gelir vergisi tarifesindeki oranların beş puan artırılarak uygulanması<sup>7</sup>, vergi mahkemelerinde görülen davalara konu vergisel olaylarla ilgili vergi barışı uygulamasından yararlanma olanağı tanınırken, itiraz ve temyiz yoluyla üst mahkemelere götürülmüş davalarda bu olanağın tanınmamasını<sup>8</sup>, vergi suçlarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunu işleyenler bakımından geçmişe dönük takibat yapılmayacağını kabulüne karşılık, belgeleri düzenleyenler için bu imkânın tanınmamasını<sup>9</sup>, hukuk devleti ilkesine uygun uygulamalar olarak kabul etmiştir (Tekbaş, 2009:262-263).

Nitekim Anayasa Mahkemesi, elektrik enerjisi fonu için ayrılacak payın miktar ve oranının kanunla belirtilmemiş olması<sup>10</sup>, hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde "hüküm tarihindeki" asgari ücretin dikkate alınması<sup>11</sup>, yeni kanunla getirilen ve suçlunun lehine olan ceza hükmünün

<sup>2</sup> AnyM. 26.11.1997 tarih ve E.1997/54, K.1997/67, (RG. 09.03.2000-23988).

<sup>3</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990-20484).

<sup>4</sup> AnyM. 06.06.1991 tarih ve E.1990/35, K.1991/13, (RG. 27.10.1994-22094); AnyM. 03.12.1992 tarih ve E.1992/45,K: 1992/51, (RG. 17.09.1995-22407).

<sup>5</sup> AnyM,11.03.2003, E:2002/55, K:2003/8, (RG. 16.12.2003-25318).

<sup>6</sup> AnyM,18.07.2001, E:2001/4, K:2001/332, (RG. 27.10.2001-24566).

<sup>7</sup> AnyM,14.01.2003, E:2001/34, K:2003/2, (RG. 19.11.2003-25294).

<sup>8</sup> AnyM,12.05.2004, E:2003/106, K:2004/59, (RG.03.11.2004-25632).

<sup>9</sup> AnyM,26.05.2004, E:2004/35, K:2004/64, (RG. 10.02.2005-25723).

<sup>10</sup> AnyM,28.09.1995, E:1995/24, K:1995/52, (RG. 11.06.1998-23369).

<sup>11</sup> AnyM,07.06.1999, E:1999/10 K:1999/22, (RG. 12.10.2000-24198).

kesinleşmiş cezalar bakımından uygulanmaması<sup>12</sup>, vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faiz oranının dikkate alınması<sup>13</sup>, hayat standardı esası uygulamasında, turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, dava konusu kuralda, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahatinin bunun dışında tutulması<sup>14</sup>, motorlu taşıtlar üzerinden bir defa alınmak üzere getirilen ve ek motorlu taşıtlar vergisine benzer nitelikte taşıt vergisi uygulanması<sup>15</sup> ile ilgili başvurularda doğrudan hukuk devleti ilkesi zikredilmek suretiyle ve bu ilkeye aykırı olduğu belirtilen uygulamaların iptaline karar vermiştir (Tekbaş, 2009:263-264).

## 4. HUKUK DEVLETİ ANLAYIŞININ GEREĞİ OLARAK VERGİLENDİRMEDE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

### 4.1. Genel Olarak

Vergilendirmenin sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesi açısından birtakım ilkeleri vardır. Sosyal devlet açısından bu ilkeler, mali güce göre vergilendirme, verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ve gelirin ve servetin vergilendirme yolu ile yeniden dağıtılması (verginin adaletli ve dengeli dağılımı), hukuk devleti açısından, kanunilik (idarenin, vergilerin ve suç ve cezaların kanuniliği) vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ile hukukî güvenlik ilkeleridir. Hukukî güvenliğin gerekleri ise vergilemede belirlilik, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkeleri (Çağan, 1982:172) olup aşağıda bu ilkelere değinilecektir.

### 4.2. Hukukî Güvenlik İlkesi

Çağdaş demokratik hukuk devleti olmanın gerektirdiği hukukî güvenlik ilkesi; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir (Aliefendioğlu, 1998:70). Hukukî güvenlik aynı zamanda hukukta istikrar demektir. Kişilerin tabi oldukları hukuk kurallarını bilerek ve onlara güvenerek, en azından hukukî ilişkileri sonuçlanıncaya kadar o kuralların değişmeyeceği inancı ile ekonomik ve sosyal ilişkilerini kurmalarına, kişilerin kazanılmış

<sup>12</sup> AnyM,06.07.2000, E:2000/21 K:2000/16, (RG. 29.11.2000-24245).

<sup>13</sup> AnyM,06.01.2005, E:2001/3, K:2005/4, (RG. 20.10.2005-25972).

<sup>14</sup> AnyM,16.01.2003, E:2001/36, K:2001/3, (RG. 21.11.2003-25296).

<sup>15</sup> AnyM,07.10.2003, E:2003/73, K:2003/86, (RG. 20.12.2005-26029).

haklarına dokunulmamasına bu ilke hizmet etmektedir (Karakoç, 2014:1023).

Hukukî güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmalarıdır. Bir başka ifadeyle birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu anlamalıdır<sup>16</sup>. Bu ilke, devletlerin vergilendirme yoluyla, hak ve özgürlüklere yapacağı müdahaleleri müdahalenin muhatapları olan kişilerin önceden bilmesini zorunlu kılar (Taylor, 2007:200).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3 ve 4'üncü fıkralarında belirtilen, *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”* şeklindeki düzenlemeler hukukî güvenlik ilkesinin gereğidir.

Kanunların yasama organı tarafından yapılıyor olması her zaman o devletin hukuk devleti olduğunu göstermez. Bilinmelidir ki kanunların da üstünde kanun koyucunun uymak zorunda bulunduğu Anayasa ve temel hukuk ilkeleri vardır. Anayasa'da öngörülen devletin amacı ve varlığıyla bağdaşmayan, hukukun ana ilkelerine dayanmayan kanunlar kamu vicdanında olumsuz tepkiler yaratır. Bu tür kanunların uzun süreli uygulanmaları mümkün değildir ve aslında bunlar ölü doğmuş kanunlardır.

Verginin kanuniliği ilkesi hukukî güvenlik ilkesinin en önemli dayanağıdır. Anayasa'nın 73/3'üncü maddesine göre, *“vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”*. Bu hüküm verginin bir yasama işlemi ile yapılmasını öngörmüştür (Gerek ve Aydın, 2010:268).

Anayasa'nın, hiç kimsenin kaynağını Anayasa'dan almayan bir yetkiyi kullanamayacağını belirten 6'ncı maddesi de yürütmenin yeni vergi koyamayacağı ve var olan vergileri de kaldıramayacağını açık bir göstergesi olup bu düzenleme ile de hukukî güvenlik sağlanmaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nde (Latridis/Yunanistan, 1999) mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin hukuka uygun olması gerektiğini, hukuk tarafından öngörülme şartı yerine getirilmeyen müdahalelerde, artık müdahalenin kamu yararına olup olmadığı ya da bireysel ve kamusal menfaatler arasındaki dengenin bozulup bozulmadığının tespitine gerek bulunmadığını ifade etmektedir (Şimşek, 2013:163).

<sup>16</sup> AnyM, 18.06.2013, E: 2013/71, K: 2013/77, (RG. 26.07.2013-28719).

Hukukî güvenlik ilkesinin nereden kaynaklandığını ve Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin bir hukuk devleti olması sebebiyle hukukî güvenlik ilkesine uymak zorunda olduğunu belirten başlıca ulusal ve uluslararası hukuk normlarını;

-İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 7'nci, Sözleşmenin Ek 1'inci protokolünün 11'inci protokol ile değiştirilen ve yeniden düzenlenen 1'inci,

- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2'nci, 38/1'inci,

- Anayasa Mahkemesinin İptal kararlarının geçmişe yürümeceğini belirten 153/5'inci, vergi ödevi başlıklı 73'üncü

-5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK)<sup>17</sup>, suçta ve cezada kanunîlik ilkesi başlıklı 2'nci,

-5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun (KK)<sup>18</sup> 4'üncü maddeleri, şeklinde sıralamak mümkündür.

Anılan metinler incelendiğinde hukuk devletinin; faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan devlet olduğu anlaşılmaktadır.

Belirtilen ilke sadece normlarda yer almakla kalmamış ve özellikle Anayasa Mahkemesi kararlarında bu norma sıkça değinilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, hayat standardı esasının uygulanmasında vergilendirilmiş veya vergi dışı tutulmuş gelirlerin dikkate alınmaması<sup>19</sup>, özel işlem vergisinin, kanunun yürürlük tarihinden önce açılmakla birlikte, vadesi kanunun yürürlük tarihinden sonra dolan hesaplar için de uygulanması<sup>20</sup> ile ilgili iptal kararlarında düzenlemelerin hukukî güvenlik ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir.

Yine Anayasa Mahkemesi, motorlu taşıtlar vergisi miktarını yirmi katına kadar artırma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesi şeklindeki düzenlemeyi iptal ederken, bu düzenlemenin yasama yetkisinin devrine yol açan, vergi adaleti ile bağdaşmayan ve keyfi uygulamaya neden olarak hukukî güvenlik ilkesini ihlal edebilecek, ölçsüz bir düzenleme olduğunu belirtmiştir<sup>21</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin çoğu kararında birlikte ele alınan “kanunîlik”, “belirtililik” ve “geçmişe yürümezlik” ve “kıyas yasağı” ilkeleri hukukî güvenlik ilkesinin gereği olan ilkelerdir.

<sup>17</sup> 5237 Sayılı ve 26.09.2004 tarihli Türk Ceza Kanunu, (RG. 12.10.2004, 25611).

<sup>18</sup> 5326 Sayılı ve 30.03.2005 tarihli Kabahatler Kanunu, (RG. 31.03.2005, 25772).

<sup>19</sup> AnyM, 12.11.1991, E:1991/7, K:1991/43, (RG. 23.07.1992-21293).

<sup>20</sup> AnyM, 06.01.2005, E:2001/379, K:2005/3, (RG. 17.05.2006-26171).

<sup>21</sup> AnyM,16.01.2003, E:2001/36, K:2001/3, (RG. 21.11.2003-25296).

### 4.3. Kanunîlik İlkesi

Hukuk devletinde kanunîlik ilkesi, en genel tanımıyla kanunsuz suç ve ceza olmayacağı şeklinde ifade edilir. Bir başka ifade ile kanunda açıkça belirtilmedikçe (Dönmezer ve Erman, 1987: 350) bir fiil suç sayılmamalı ve dolayısıyla bu fiilden dolayı kişiye ceza verilmemelidir. Kanunîlik ilkesi hem vergilerde hem de vergi suç ve cezalarında geçerlidir (Öner, 2014:148). Kanunîlik ilkesi ile bireyler hukuk devletinde güvence altına alınmışlardır. Bu güvence hukukun üstünlüğü ilkesinin hayata geçmesi için temel bir unsur oluşturmaktadır (Doğru ve Nalbant, 2012:857).

Kanunîlik ilkesinin gerekliliklerini ise hak ve özgürlüklere belirli şartlarda ancak kanunla müdahale edilebileceği, suç ve cezaların kanunla konulacağı, idarenin düzenleyici işlemleriyle (Kanun Hükmünde Kararname, tüzük, yönetmelik) suç ve ceza yaratılamayacağı, suçun ve cezanın belirli olması gerektiği, ceza içeren kanunların geçmişe yürüyememesi (geçmişe yürümemenin istisnaları bulunmaktadır) ve kıyas yasağı şeklinde sıralamak mümkündür.

Vergi hukukuna özel kanunîlik ilkesi, Latince “nullum tributum sine lege” şeklinde ifade edilmektedir. Kanunsuz vergi olmaz anlamına gelen bu ilke günümüzde artık evrensel bir kural halini almıştır (Bilici, 2013:36). Bu ilke vergilendirme yetkisini sınırlayan temel ilkelerden biridir.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, anayasal demokrasinin gelişimiyle paralellik arz etmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının en temel aracından birisi olan verginin kanunîliği ilkesi, tarihi süreç içerisinde demokratik mücadelenin bir sonucu olarak bugünkü anayasal konumunu kazanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin halkoyu ile seçilen parlamento tarafından kanunla yapılması ile vergilemede keyfilikğin yerini temsil, hukukun üstünlüğü ve hukukî güvenlik almıştır. Başka bir ifade ile verginin kanunîliği ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması zorunluluğunu getirerek, bireyin temel hak ve hürriyetlerini devlete karşı korumaktadır. Bu kapsamda; vergide kanunîlik ilkesi, vergiyi doğuran olayın, verginin konusunun, matrahının ve oranının kanun ile belirlenmesini gerektirmektedir. Öte yandan; verginin kanunîliği ilkesi kamu gücüne dayalı olarak getirilen bütün mali yükümlülükleri kapsadığından; verginin yanında, resim, harç ve benzeri yükümlülükler de bu ilkenin kapsamında yer almaktadır<sup>22</sup>.

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda bireylerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfilikçe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın öncelikli

<sup>22</sup> AnyM. 26.01.2011, E: 2009/42, K: 2011/26, (RG. 14.05.2011-27934).



gereklerinden sayılmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz kanunilik ilkesidir.<sup>23</sup>

Vergi hukukundaki idarenin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanuniliğinin bir sonucudur. Aslında bu iki ilke birbirine sıkı sıkıya bağlıdır (Çağan, 1982:145). Yürürlükteki Anayasası'nın 8'inci maddesinde; “yürütme yetkisi ve görevi... Bakanlar Kurulu tarafından Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” 123'üncü maddede “idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.” 73'üncü maddesinde “...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”, 6'ncı maddesinde ise “...hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.” hükümleri yer almaktadır. Bu hükümlerle idarenin kanuniliği ilkesi, vergi hukuku alanında daha sağlam bir güvenceye kavuşturulmuştur.

Bir verginin tahsil edilebilmesi için mutlaka bir vergi kanununun kabul edilmesi ve yürürlüğe girmesi gerekmekte ise de (Öner, 2014: 41; Mutluer, 2011:44) bu tek başına yeterli değildir. O verginin tahsili için, vergi konuları ile ilgili mevzuata ilgili yıllar bütçe kanununun (C) cetvelinde yer verilmiş olması gerekir. Vergi kanununun bu cetvelde yer almaması o kanunu yürürlükten kaldırmamakta ancak uygulamasını durdurmaktadır (Karakoç, 2014:103; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:14). Verginin kanuniliği, verginin keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı olarak uygulanmasını engellemek için kabul edilen bir ilkedir ve içinde birey açısından temsilsiz vergi olmaz ilkesini de barındırmaktadır (Güneş, 2011:14).

Vergi hukukunda kanunilik ilkesi ise, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci ve 3'üncü fıkralarında güvence altına alınmaktadır. Düzenlemeye göre “...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” Görüldüğü üzere Anayasa maddesinde sadece vergilerin kanuniliği düzenlenmemiş ayrıca ve açıkça, bu ilkenin bir sonucu olan idarenin kanuniliği ilkesine de yer verilmiştir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde Bakanlar Kurulu'na oran konusunda verilen yetki, sadece vergiler değil, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için de geçerlidir. O halde kanun ile de olsa idareye resim, harç ya da benzeri mali yükümlülük koyma yetkisi verilmemelidir. Nitekim

<sup>23</sup> AnyM. 07.10.2003, E: 2003/73, K: 2003/86, (RG. 20.12.2005-26029).

Anayasa Mahkemesi elektrik enerjisi fonu için ayrılacak fon payı konusunda 3096 sayılı Kanun'da<sup>24</sup> yapılan yasal düzenleme ile ilgili açılan davada, malî yükümlülüğünün miktar ve oranının belirtilmeden sadece türünün Kanun'da belirtilmiş olmasını Anayasaya aykırı görerek iptal etmiştir<sup>25</sup>.

Verginin kanunîliği ilkesi devlet açısından, verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken aynı zamanda da birey yararına da “temsilsiz vergi olmaz”, “kanunsuz vergi olmaz” ve “verginin belirgin olması” gibi vergileme ilkelerini zorunlu kılarak vergi koymanın sınırlarını belirlemektedir. Bu bağlamda kanun koyucunun kanunla sadece konusunu belli ederek bir mali mükellefiyet koymasına izin verilmesi “verginin kanunîliği ilkesi” gereği yeterli bulunmamakta, aynı zamanda o kanunun verginin; konusunu, matrahını, yükümlüsünü, oranlarını, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlarını (Karakoç, 2014:98; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:14), tahsil usullerini, tarh ve tahakkukunu, yaptırımlarını ve zamaşımı gibi çeşitli yönlerini de düzenlemesi gerekmektedir (Mutluer, 2011:29).

#### 4.4. Belirlilik İlkesi

Teorik olarak Adam Smith tarafından da geleneksel vergilendirme ilkeleri arasında gösterilen belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler açısından belli ve kesin olması anlamına gelmektedir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik de önlenilecektir (Öncel/Kumrulu/Çağan, 2012:46). Belirlilik ile bir yandan kamu yararı ve yükümlülerin hukukî güvenliği sağlanırken, diğer yandan da kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı yönetimde istikrar sağlanmaktadır.

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri de “*belirlilik*”tir. Bu ilkeye göre, kanunî düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması zorunludur. Bir başka ifade ile kuralların belirlenebilir ve öngörülebilir olması ve ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekmektedir<sup>26</sup>. Bu durumda belirlilik ilkesinin birkaç boyutu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, kişisel vergi yükünün önceden tahmin edilebilir olması; ikinci boyut ise, bu belirleme için kanunların, kanun yapılış tekniği açısından, açık ve yalın olarak kaleme alınmasıdır

<sup>24</sup> 3096 Sayılı ve 04.12.1984 tarihli Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun, (RG.19.12.1984-18610).

<sup>25</sup> AnyM. 28.09.1995, E: 1995/24, K: 1995/52, (RG. 11.06.1998-23369).

<sup>26</sup> AnyM, 20.09.2012, E: 2012/65, K: 2012/128, (RG. 18.04.2013-28622).

(Taylar, 2007:201). Bir diğer boyutu ise, idarenin keyfiyetine izin vermemesidir.

Belirliliğin ve öngörülebilirliğin sağlanması için, ilgili metnin içeriği, kapsadığı alan ve yöneldiği kişilerin sayısı ve niteliği önem taşımaktadır. Kanunların kişisel vergi yükünün önceden hesaplanabileceği şekilde yalın ve anlaşılır olması zorunluluğu bulunmakla birlikte İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (İHAM) bir kararında da<sup>27</sup> vurgulandığı üzere, ilgili kişinin belirli davranışlarının sonuçlarını öngörebilmesi için danışman yardımı almasının gerekmesi bir kanunun öngörülebilirliğine engel değildir (Boyar, 2013:291).

Belirlilik ilkesi yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin sınırlarının anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını da zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olay konusunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır. Çünkü idare vergilendirme alanında bireysel takdir yetkisine sahip olursa bu belirsizlik eşitlik ilkesi açısından sakınca da doğurabilir (Çağan, 1982:172-173).

Belirlilik ilkesi; vergi kanununun, verginin; oranı, ödeme zamanı, ödeme şekli ödenmesi gereken miktar, yükümlüsü gibi vergiye ilişkin tüm özellikleri içermesini gerektirmektedir (Güneş, 2011:18). Bu açıklamalarla birlikte Anayasanın 73/4'üncü maddesi, verginin kanuniliği ilkesine bir takım istisnalar getirmektedir. Ancak bu istisnalar sadece ve sadece madde metninde belirtilen verginin kurucu temel öğelerinden olan belli sayıdaki öğeye ilişkindir. Bunlar da; istisnalar, muafiyetler, indirimler ve oranlardır. Bakanlar Kurulu belirtilen öğelerdeki değişikliği de ancak kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde yapabilecektir. Sözgelimi kanunla da olsa vergiyi doğuran olay, zamanaşımı ve cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilemez (Güneş, 2011:184-185).

Öğretide düşünceler bu yönde ise de uygulamada, Anayasa Mahkemesi'nin kararlarının bu ilke açısından yeknesak olduğunu söylemek mümkün görülmemektedir.

Anayasa Mahkemesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>28</sup> 29'uncü maddesinin (2) numaralı fıkrasını, değiştiren 5766 sayılı Kanun'un 12'nci maddesindeki, Bakanlar Kurulunu "...katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya..." yetkili kılan hükmündeki düzenlemeyi yetki devri niteliğinde görmüş ve hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu sonucuna varmıştır<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> Cantoni v. France, Appl. No.17862/91, 15.11.1996, paragraf 35.

<sup>28</sup> 25.10.1984 tarihli ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 02.11.1984-18563).

<sup>29</sup> AnyM. 17.11.2011 tarih ve E: 2010/11, K: 2011/153, (RG.14.02.2012- 28204).

Yüksek Mahkeme'nin yukarıda belirtilen kararı dışında yine bu ilkeyi ihlal eden kanunların ilkeye uygun bulunarak iptal edilmediğine dair kararlarına rastlamak da mümkündür. Nitekim; Anayasa Mahkemesi, 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu'nun<sup>30</sup> bazı hükümlerinin iptali isteminin reddi kararında; Kanunun 22/7'nci maddesindeki, Kanuna tabi gıda ve yem işletmelerinden “Bilimsel gelişmeler ve günün koşullarına göre, Ek-1’de Bakanlıkça değişiklik yapılabilir” hükmü ile kanunun 35’inci maddesindeki “Bakanlık, bu Kanun kapsamında yürütülen faaliyetler ve yapılan resmî kontrollerin karşılığı olarak ücret alabilir. Hangi faaliyetlerden ve resmî kontrollerden ne miktarda ücret alınacağı her yıl Aralık ayında Bakanlıkça belirlenir” hükmünü Anayasaya aykırı görmemiştir. *Kararda verilen bir hizmetin karşılığı olmak üzere ücret alınması söz konusu olup alınan ücretin, vergi, resim<sup>31</sup>, harç ve benzeri mali yükümlülük<sup>32</sup> niteliği bulunmadığını*, gelişen koşul ve durumlara göre sık sık değişik önlemler alma, bunları kaldırma ve süratli biçimde hareket etme zorunluluğunun bulunduğu alanlarda, yasama organının temel kuralları saptamasından sonra, çerçevesi çizilmiş ve değişen koşullar karşısında farklılık gösterebilecek ve bu sebeple dinamik bir mevzuatla yönetilmesi gereken alanda yürütme organının düzenleme yapmasının, hukuk devletinin belirlilik ilkesine aykırı olmadığı sonucuna varmıştır<sup>33</sup>. Ancak Bakanlığa her yıl Aralık ayında, hangi faaliyetlerden ve resmî kontrollerden ne miktarda ücret alınacağı belirleme yetkisinin verilmesinin, sadece belirlilik değil hukukî güvenlik ve kanunîlik ilkelerinin de açıkça ihlali olduğunu ifade etmek mümkün olabilecektir.

<sup>30</sup> 11.06.2010 tarih ve 5996 Sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu, (RG.13.06.2010-27610).

<sup>31</sup> Resim; harca benzer biçimde, kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığında yalnız o işle ilgili olarak gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirlerdir. AnyM'nin 28.09.1995 gün ve E:1995/24, K: 1995/52, (RG. 11.06.1998-23369).

<sup>32</sup> AnyM'nin 28.09.1995 gün ve E:1995/24, K: 1995/52 , (RG. 11.06.1998-23369), sayılı kararında “vergi, resim, harç benzeri malî yükümlülüğün kişilerden, kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar olduğunu, "Benzeri malî yükümlülüğün" kimi zaman vergi harç ve resim'in özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da verginin harç ve resim'in ortak öğelerini taşıyabildiğini ve “elektrik enerjisi fonu için ayrılacak fon payı”nın kamu gücüne dayanılarak konulan vergi, resim, harç benzeri malî bir yükümlülük olduğunu belirtmiştir.

<sup>33</sup> AnyM. 29.12.2011 tarih ve E: 2010/80, K: 2011/178, (RG. 29.05.2012-28307).

## 4.5. Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi

### 4.5.1. Vergi Hukukunda Geçmişe Yürümezlik İlkesi

#### 4.5.1.1. Genel Olarak

Vergi hukukunun hukuk sistemi içinde klasik kamu hukuku-özel hukuk ayrımında kamu hukuku içinde yer alması, bu nedenle tarafların eşit durumda olmaması, hukukî ilişkilerin özel hukuktaki gibi yatay değil dikey olması ve taraflardan birinin kamu gücüne dayanarak ilişkiyi yönetmek ve yönlendirmek durumunda olması (Karakoç, 2014: 72) sebebiyle vergi hukukunda hukukî güvenlik ve kanunların geçmişe yürümemesi ayrı bir önem taşımaktadır.

Kanunlar kural olarak yürürlüğe girdikleri tarih ile yürürlükten kalktıkları tarihler arasında meydana gelen olaylar için hüküm ifade etmektedirler. Kanunların yürürlüğe girdikleri tarihlerden önce meydana gelen olaylara uygulanmamasına “*kanunların geçmişe yürümemesi*” ilkesi<sup>34</sup> denilmektedir (Karakoç, 2014:157; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 47; Şenyüz, 2013:32). Makale şamil olmamak (Mutluer, 2011:38; Kuzu, s.195) olarak da ifade edilen bu ilke, hukukta benimsenen genel bir ilkedir. Bu ilkenin kabul edilmesinin temel sebebi kanun koyucunun keyfi hareketlerine engel olmak ve hukuk kurallarına karşı toplumun güven duymasını sağlamaktır.

Türk Hukukunda, ceza normu haricinde (Öner, 2014: 50), kanunların geçmişe yürütülmesini yasaklayıcı bir anayasal düzenleme yoktur. Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği konusunda da Türk hukukunda olduğu gibi diğer batılı devletlerin hukuklarında da bir düzenleme bulunmamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 47). Bunun nedeni de kimi durumlarda vergi hukukunda geri yürümenin, hukuk devleti, kanunîlik, ölçülülük ilkelerine aykırı olmamak koşuluyla, gerçekleşebileceği düşüncesidir (Özgüven, 2007:109). Bu bakımdan ceza normu dışındaki düzenlemelerde geçmişe yürümezlik katı bir kural değil, bir ilkedir. Ancak anayasal güvencelere ve hukukun genel ilkelerine aykırı bir normun, geçmişe kapsamı hukuk düzenince korunmayacağı için geçmişe yürütülen vergi kanunlarının hukuk devletinin hukukî güvenlik ilkesi açısından yargısal denetime tabi tutuldukları görülmektedir.

Geçmişe yürümezlik ilkesi, vergi kanunları yanında, yürütme organının vergileme alanında düzenleme yapma yetkisine sahip olduğu alanlarda da geçerlidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 50). Bakanlar Kurulu, kişilere yükümlülük yükleyen düzenleyici işlemlerle, idari işlemlerin

<sup>34</sup> Zaman ifade etmesinden dolayı bu çalışmada “geçmişe yürü(me)me” ifadesinin kullanılması tercih edilmektedir.

geçmişe yürümezliği ilkesi uyarınca da geçmiş dönemlere ilişkin olarak mali yükümlülükler koyamaz ve bunları arttıramaz (Çağan, 1982:187). Dolayısıyla vergilendirmede hukukî güvenliğin sağlanması için gerçekleşmesi gerekli koşullardan biri de vergi normlarının geçmişe yürümemesidir. Vergi normlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanması hukukî güvenliği ihlal etmektedir. Çünkü vergisel yükümlülüğün tesisinde ilk ve başlıca unsur vergiyi doğuran olaydır. Zira konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edilebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır. Yani mükellefin vergi borcu bir başka ifade ile hazinenin vergi alacağı, kanunla belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile kendiliğinden doğmaktadır. Bireyler yaşamlarını sürdürürken ekonomik yönden alacakları kararları, yürürlükteki vergi normlarına göre alırlar. Normatif düzende değişiklik yaratan organ tarafından vergiyi doğuran olaydan sonra konulacak normlarla, kişilerin geçmiş dönemlere ilişkin vergi yüklerinin arttırılması, vergi yükümlülerinin devlete olan inançlarının sarsılmasına, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gerekli belirlilik ve istikrarın bozulmasına sebep olur. Ayrıca pozitif hukuk açısından da bu durum teyit edilmektedir. Zira Vergi Usul Kanunu (VUK), vergi alacağının doğumunu; tarih, tahakkuk, beyanname verilmesi veyahut ödeme zamanına değil, vergiyi doğuran olaya bağlamaktadır (Karakoç, 2014:159; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 49-50; Şenyüz, 2013: 32-36).

Vergiyi doğuran olaya bağlı ve soyut olarak doğan vergi borcu vergilendirme aşamalarından geçtikçe somut borç haline gelmektedir. Bu durumda kanunların yürürlük tarihinin borcun soyut olarak doğmasından önce veya sonrası olması önem taşımaktadır. Vergi hukukunda geçmişe yürümezlik ilkesi ile hukuk devletinin bir gereği olarak vergi yükümlüsünün hukukî güvenliğinin korunması amaçlanmaktadır. Tüm hukuk dallarında aynı amaca hizmet eden bu ilkenin vergi hukuku açısından özel bir önemi bulunmaktadır. Zira vergilendirme, kamu gücünün en sert şekilde ortaya çıktığı alanlardan biri olarak kabul edilmektedir. Hatta denilebilir ki, vergi hukuku, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalenin, ceza hukukundan sonra en çok görüldüğü alandır<sup>35</sup>.

Vergiyi doğuran olay; vergi borcunun doğduğu zamanın bilinmesi, zaman bakımından hangi vergi normunun uygulanacağını belirlenmesi, dolayısıyla verginin temel unsurlarının ne zamanın vergi normuna göre belirleneceği, hangi cezai müeyyidenin uygulanacağı, gecikme faizinin hangi tarihten itibaren hesaplanacağı, tahakkuk zamanasını süresinin ne zaman başlayacağı gibi birçok soruya cevap vermeye yardımcı olmaktadır.

<sup>35</sup> AnyM. 28.04.2011 tarih ve E: 2009/39, K: 2011/68, (RG. 15.10.2011-28085).

Anayasada vergi kanunlarının geçmişe yürümeyeceğine dair açık bir hüküm bulunmaması sebebiyle zaman zaman vergi kanunlarının bazı hükümlerinin geçmişe yürütüldüğü görülmekte ise de uygulamada genel olarak bu ilkeye uygun davranıldığını ifade etmek mümkündür (Bilici, 2013: 34, Öner, 2014: 50).

Yüksek Mahkemeler ise, geçmişe yürümemeyi tüm normlar açısından kabul edilen hukukun genel bir ilkesi olarak ele almakta ve hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olan hukukî güvenliği sağlamaya matuf bir araç kabul etmektedir<sup>36</sup>.

Danıştay 7'nci Dairesi<sup>37</sup> geçmişe yürüme için açık bir kanun kuralı olması gerektiğini belirtirken, 4'üncü Daire<sup>38</sup>, yazılı kuralın, ilkenin uygulanması için değil uygulanmasının engellenmesi için gerektiğini belirtmiştir. Bununla birlikte pozitif vergi ceza hukukunda lehe olan kanunun uygulanması için ancak yazılı kural bulunması gerektiği, kanun koyucunun ilkeyi uygulamak istemesi halinde bunu geçici ya da ek geçici maddelerle yapacağı görüşü ileri sürülmektedir (Candan, 2010:26).

Anayasa Mahkemesi, vergi kanununun anayasaya uygunluk denetimine ilişkin bir kararında<sup>39</sup> ceza normları haricindeki normların geçmişe yürütülmesi konusundaki görüşlerini şu şekilde beyan etmiştir;

*"...Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. "Yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi" uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıkçı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir."*

Bu açıklamalardan yola çıkarak ifade edebiliriz ki, vergi hukukunda geçmişe yürümemesi ilkesi, verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur; o halde her geçmişe yürüyen vergi kanunu hukukî güvenlik ilkesi ve dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacaktır. Bu sebeple, Anayasa'nın 73'üncü maddesinden anlaşılması gereken, verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin; ancak kanun ile konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabiliridir. Dolayısıyla, verginin ana unsurlarından bir veya birkaçında değişiklik yapan yeni bir vergi kanununun, yürürlüğe girmeden

<sup>36</sup> AnyM. 28.04.2011 tarih ve E: 2009/39, K: 2011/68, (RG. 15.10.2011-28085).

<sup>37</sup> Danıştay, 12.02.2001, E:2000/1723, K:2001/376.

<sup>38</sup> Danıştay, 25.10.1983, E:1983/15636, K:1983/8367.

<sup>39</sup> AnyM. 22.12.2011 tarih ve E: 2010/7, K: 2011/172, (RG. 14.02.2012-28204).

önceki bir dönemi de kapsayacak şekilde uygulanması, o dönemde kanunî olmayan ana unsurların uygulanması sonucunu doğurur ki bu durum da verginin kanunîliği ilkesine aykırı olacaktır. Bu nedenle, vergi kanununun geçmişe yürütülmesi Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırıdır. Dolayısıyla geçmişe yürümeme vergi hukuku bakımından dolaylı olarak da olsa anayasal dayanağa sahiptir.

Vergi kanunlarıyla sadece vergi kabahatleri değil zaman zaman suçlar da düzenlendiğinden Anayasanın aynı amaçlar çerçevesinde düzenlenen 38'inci madde ile 73'üncü madde arasında bir paralellik kurulması da doğaldır. Dolayısıyla kanunîliğin sonucu olan geçmişe yürümemesi ilkesinin, sırf Anayasa'da vergi hukuku açısından açıklıkla belirtilmediği ifade edilerek anayasal dayanağının olmadığı iddia edilemez.

Anayasa Mahkemesi'ye göre<sup>40</sup> de vergi hukukunda yürümenin söz konusu olup olmadığına saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır. VUK'a göre, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğmaktadır.

Devlet ek vergilendirme ve hayat standardı gibi düzenlemelerle vergi kanunlarını geçmişe yürütmekte ve yargı organları da kamu yararı gerekçesiyle bu uygulamaları anayasaya uygun görmekte ise de bu kabul vergi kanunlarının geçmişe geçerli olmaması ve çıkarıldıkları tarihten sonraki olay ve işlemlere uygulanması kuralını ortadan kaldırmayacaktır (Akdoğan, 2008: 29).

#### **4.5.1.2. Gerçek Geçmişe Yürüme ve Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme**

Literatürde kanunların geçmişe yürümesi *gerçek geçmişe yürüme* ve *gerçek olmayan geçmişe yürüme* olarak tanımlanmakta ve *gerçek geçmişe yürüme*; tamamlanmış, hukukî sonuçlarını doğurmuş yani kazanılmış hak gerçekleştirmiş olan bir olaya, meydana geldikleri dönemde yürürlükte olmayan, bu aşamadan sonra yürürlüğe giren bir kanunun uygulanması; *gerçek olmayan geçmişe yürüme* ise, kanunun geçmişe yürümesi mümkün olan hükümlerinin, eski kanun yürürlükte iken başlamış, henüz sonuçları doğmamış olan işlem ya da olaylara uygulanmasıdır. Sözgelimi zamanaşımı dolmayan olaylar için zamanaşımını uzatan kanunun yürürlüğe girmesi gibi (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 47; Kırbaş, 2012:50; Karakoç, 2014:158; Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015:58).

Hükümünü tamamlayan ve hukuk dünyasından çıkmış durumlara yeni normun uygulanması gerçek geçmişe yürüme olup öğreti ve yargı kararları

<sup>40</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E:1994/80, K:1995/27, (RG. 02.02.1996-22542).



kural olarak gerçek geçmişe yürümeyi hukuka aykırı bulmaktadır. Oluşumunu henüz tamamlamamış durumlara yeni normun uygulanması ise, gerçek olmayan geçmişe yürüme kabul edilmektedir ve bu durum nitelik itibarıyla hukuka uygun bulunmaktadır (Aksoy,2010:23; Mutluer, 2011:39; Özgüven, 2007:66-67).

#### **4.5.1.2.1. Gerçek Geçmişe Yürüme ve Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme Konusunda Danıştay'ın Görüşü**

Danıştay'a göre<sup>41</sup>; kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi, bir hukukî eylem ya da davranışın, bir hukukî ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam etmesidir. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmamalıdır. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümlülüğü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukukî güvenlik ilkesi yönünden önem taşımaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında ifadesini bulan "vergilerin kanunîliği ilkesi" de, hukukî güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermemektedir.

Danıştay başka bir kararında<sup>42</sup> vergi hukukunda, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş hukuku durum, ilişki ve olaylara uygulanması gerçek geçmişe yürüme, yeni kanunun, eski kanun yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmayan hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak tanımlanmıştır. Hukukî güvenlik ilkesi gereğince vergi kanunlarının geçmişe yönelik olarak uygulanması, başka bir ifade ile gerçek olarak geçmişe yürütülmesi mümkün değildir. Ancak yeni hükmün, eski hüküm yürürlükte bulunduğu dönemde meydana gelen, fakat henüz sonuçlanmayan olaylara ve hukukî durumlara uygulanması, kısaca gerçek olmayan geçmişe yürüme mümkündür.

Bununla birlikte Danıştay<sup>43</sup> gerçek geçmişe yürüme ve yürümemeye ilişkin görüşler ileri sürerek kanunların geçmişe etkisi olmamasının genel bir kural olduğunu, doğal olanın kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve işlemlere uygulanması olduğunu, kanunlara güvenin ve istikrarın korunması için bunun gerekli olduğunu belirtmiştir. Ancak Danıştay bu kararda "eğer kanun koyucu kuralın önceki olay ve işlemlere de uygulanmasını öngörüyorsa bunu yaptığı düzenlemede açıklamalıdır"

<sup>41</sup> Danıştay, 9. D. 26.12.2013, E: 2013/11310, K: 2013/12989.

<sup>42</sup> Danıştay, 11. D. 03.11.1997, E: 1997/2479, K: 1997/3729

<sup>43</sup> Danıştay Büyük Genel Kurulu 03.07.1989, E: 1988/5, K: 1989/3

şeklindeki kabulüyle, sanki kanun koyucu geçmişe yürüme ile ilgili açıklama yaptığıında, geçmişe yürümenin mümkün olabileceği gibi bir düşüncüyü de ortaya atmıştır.

Vergi alanındaki düzenlemeler de kanunlarla gerçekleştiriliyorsa geçmişe yürümemesi, vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretilde baskın hale gelmiştir. Devlete ve hukuk düzenine güven konusunda yoğunlaşan bu görüşler genelde (usul kanunlarındaki zorunluluk dışında) tüm kanunlar için geçerli olan bir durumdur. İstisna koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geçmişe yürümemesinin her kanun için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geçmişe yürütme durumunda önceki etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geçmişe yürütülmekle hukukî güvenlik ilkesi çığnemiş sayılmamaktadır. Türk hukukunda da, enflasyon, ekonomik buhranlar ve haksız kazançlara karşı uygulamalar nedeniyle geçmişe yürütülen vergi kanunları çıkartılmıştır. Geçmişe yürümeme ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural yoksa da Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yaptığı yargısal denetimlerde sıkça bu kurala değinmektedir<sup>44</sup>.

Belirtilen sebeplerle vergi hukukunda geçmişe yürümezlik ilkesi benimsenmekle birlikte zaman zaman bunun dışına çıkıldığı da görülmektedir. Bunun en tipik örneği 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda<sup>45</sup> yapılan değişikliklerdir. Kanunda yazılı olan vergi oranı 30.12.1960 yılında %10 'dan %20' ye çıkarılmış ve oranın kurumların 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağı belirtilmiştir. 27.03.1969 da oran %25' e çıkarılarak 1968 yılı kazançlarına, 04.12.1985 yılında %46' ya çıkarılarak 1985 yılı kazançlarına da uygulanmıştır (Karakoç, 2014:159). Bunun dışında da Türk Vergi Hukuku'nda, benzer şekilde kanunlar bazen gerçek anlamda geçmişe yürüyecek şekilde yapılmıştır. Sözgelimi, 25.05.1995 gün ve 4108 sayılı Kanun 02.06.1995 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmasına rağmen, 01.01.1994 tarihinden geçerli kılınmış böylece yurt dışında yapılan inşaat, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisnalar 1994 yılını kapsar hale getirilerek, gerçek anlamda geçmişe yürüyen hükümler konulmuştur. Vergi Ceza Hukukuna ilişkin olarak da 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 359'uncu maddesinin (a) bendinin son paragrafında yer alan "...hüküm tarihinde" ibaresi ile hürriyeti bağlayıcı cezanın para cezasına çevrilmesi sırasında, suç değil, hüküm tarihindeki asgari ücretin esas alınacağı belirtilerek ceza hukukunun bütün ilkelerini alt üst eden bir düzenleme yapılmıştır. Nitekim bu hüküm Anayasa

<sup>44</sup> AnyM, 07.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42, (RG. 06.04.1990-20484).

<sup>45</sup> 03.06.1949 tarih ve 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG. 10.06.1949-7229).

Mahkemesi'nin 21.05.1998 gün ve 1997/29 Esas, 1998/19 Karar sayılı kararı ile iptal edilmiştir. 1999 yılında meydana gelen Marmara Depreminden sonra çıkarılan 4481 sayılı Kanun<sup>46</sup> ile de geçmişe dönük olarak ek gelir, kurumlar, emlak ve motorlu taşıtlar vergileri konulmuştur (Özguven, 2007:83-86).

#### **4.5.1.2.2. Gerçek Geçmişe Yürüme ve Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme Konusunda Anayasa Mahkemesi'nin Görüşü**

Anayasa Mahkemesi; çeşitli kararlarında, kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi ile ilgili olarak gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayrımı yapmakta ve “gerçek geçmişe yürümenin, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması, gerçek olmayan geçmişe yürümeninse; yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması” anlamına geldiğini belirtmektedir<sup>47</sup>

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi kararlarında gerçek anlamda geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürümeden bahsetmekte ise de 14.01.2003 gün ve E: 2001/34, K: 2003/2 sayılı kararında, gerçek anlamda geçmişe yürüme olan bir durumun geçmişe yürüme olarak kabul edilmediği görülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre geliri doğuran olay gelirin elde edilmesi olduğuna ve gelir vergisindeki vergi oranını 5 puan arttırmak suretiyle değişiklik yapan kanun 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe girdiğine göre bu düzenlemenin 1999 yılının başına kadar yürütülmesi, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce elde edilen ücretler için tam anlamıyla gerçek bir geçmişe yürüme kabul edilmiştir.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi bir kuraldır. Diğer kuralların istisnaları olduğu gibi elbette ki bu kuralında istisnaları vardır. Bir başka ifade ile istisnai durumlarda vergi kanunlarının da geçmişe yürütülmesi mümkün olmaktadır. Bu istisnaların en önemlisi ise “kamu yararı”dır. Nitekim Anayasa Mahkemesi’de 23.07.2003 gün ve E: 2003/48, K: 2003/76 sayılı kararında; 03.04.2003 günlü ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun’un 2'nci maddesi ile taşınmazlar için konulan ek vergiyi vergileme ilkelerine uygun bulmuş ve iptal etmemiştir. Halbuki emlak vergisinde vergiyi doğuran olay o emlaka sahip olmak olduğundan, 2003 yılına girildiğinde sahip olunan

<sup>46</sup> 26.11.1999 tarihli ve 4481 Sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 26.11.1999-23888 Mük.).

<sup>47</sup> AnyM. 09.02.2012 tarih ve E: 2010/93, K: 2012/20, (RG. 26.07.2013-28719).

emlak için vergiyi doğuran olay zaten gerçekleşmiştir. Ortada zorunlu nedenlere ve kamu yararına dayanılmaksızın getirilen kuralla, geçmişe yürümeyi kapsar şekilde düzenleme yapılmaktadır. Anayasa Mahkemesi deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanmasını, verginin geçmişe yürütülmesi için zorunlu neden olarak görmüş ve burada kamu yararının mevcut olduğu benimsemiştir. Dolayısıyla Yüksek Mahkeme, kararlarında, hukuk devletinden, vergilendirmenin ilkelerinden ve geçmişe yürümeyen bahsetmekte ise de Mahkemenin çoğu kararlarında, aslında amaçsal denetim yaparak, gerçek olmayan geçmişe yürümeler yanında, gerçek geçmişe yürümlerinin olduğu durumlarda da davaları reddettiği görülmektedir (Özgül, 2007:71).

#### ***4.5.1.3. Geçmişe Yürüme İlkesinin Sınırları (Lehe - Aleyhe Hüküm Ayrımı)***

Belirtildiği gibi vergi kanunlarının lehe ya da aleyhe geçmişe yürütülemediği konusunda açık ve net bir hüküm yoktur. Ancak unutulmamalıdır ki vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesini zorunlu kılan bir hüküm de bulunmamaktadır. Bunun için özellikle ceza hukukunun konuyla ilgili ilke ve kurallarından yola çıkılması gerekmektedir.

Türk hukukunda, sözgelimi, 213 sayılı VUK'ya 2686 sayılı Kanun<sup>48</sup> ile eklenen ve her bir belge türüne ilişkin olarak ve her bir tespit için kesilen özel usulsüzlük cezalarından 50.000 TL'yi ya da her takvim yılı için toplamda 500.000 TL'yi geçen kısmında tahsil edilmemiş olanlarının terkin ve tahsil edilmiş olanların red ve iade edileceğinin belirtilmesi lehe olan kanunun kanun koyucu tarafından geçmişe yürütülmesine iyi bir örnektir (Candan, 2010:24).

Vergi teorisinde de geçmişe yürüme ile ilgili farklı görüşler ileri sürülmektedir. Birinci görüş taraftarlarına göre, vergi yükümlüsünün lehine ve aleyhine geçmişe yürüme arasında bir fark bulunmamaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi buna engel olmakla birlikte ilgili madde dışında da vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, s.47; Şenyüz, vd, s.49). Diğer görüşü savunanlara göre ise vergi yükümlüleri arasında adaleti zedeledikleri sürece vergi yükünü azaltan dolayısıyla yükümlü lehine olan kanunların geçmişe yürütülmesinde bir sakınca bulunmamaktadır (Aksoy, s.23; Mutluer, s.39; Özgül, s. 110 vd.).

---

<sup>48</sup> 23.06.1982 tarih ve 2686 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 29.06.1982-17739).

Anayasa Mahkemesi de yükümlü lehine ve üstelik eşitsizliğe yol açmayacak kanunların geçmişe yürütülmesinde sakınca görmemektedir<sup>49</sup>. Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra çıkan kanunlar lehe de olsa, zira toplumun bir kesimi için lehe olan diğer bir kesim için aleyhe olabilir, eşitsizliğe yol açmamak için geçmişe yürütülmesinin doğru olduğu düşünülmemektedir. Kısacası yükümlüler arasında eşitsizlik yaratmıyorsa kanunun geçmişe yürütülmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında da<sup>50</sup> belirtildiği üzere; Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında ifadesini bulan "*vergilerin kanuniliği ilkesi*" de hukukî güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına olanak vermemektedir.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği veya hukukî durumun tamamlandığı tarihte yürürlükte bulunan kanuna tabi olması gereken vergi borcuna gecikme faizi uygulamak, sonradan yürürlüğe giren kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılması ve kanunun geçmişe yürütülerek uygulanması anlamına gelmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi; VUK'nin 344'üncü maddesindeki "*Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112'nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur*" hükmüyle ilgili iptal kararında<sup>51</sup>, "*Anayasa'nın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında, kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağı ve kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceğinin, yine 3'üncü fıkrasında da ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı belirtildiğini, kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesinin ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olmasının, Anayasa'nın, 38'inci maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2'nci maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırılık oluşturduğunu*" belirtmiştir.

<sup>49</sup> AnyM. 07.11.1989, E: 1989/6, K: 1989/42, (RG. 06.04.1990-20484).

<sup>50</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.04.1993, E: 1992/299, K: 1993/63.

<sup>51</sup> AnyM. 06.01.2005, E:2001/3, K:2005/4, (RG. 20.10.2005-25972).

Anayasa Mahkemesi, benzer konudaki bir başka kararında<sup>52</sup>; geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukukî istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanmasının hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağını, yatırım indiriminin kaldırılmasına ilişkin hükümlerin geçmişe yürütülmek suretiyle yükümlülerin hukuksal güvenliklerinin zedelenmeyeceğini ifade etmektedir.

Danıştay'ın bu konudaki kararları da farklı olup sadece kanun ile değil idari işlemlerle de aleyhe sonuç yaratılmayacağı yönünde kararları vardır<sup>53</sup>. Konuya ilişkin bir kararda, Bakanlar Kurulunun vergi kanunlarında tanınan düzenleme yetkisini, geçmişe yürümezlik ilkesine uygun kullanılmasının hukuk devleti ilkesinin en doğal ve zorunlu gereği olduğunu, düzenleme yetkisinin, takvim yılının kapandığı gün kullanılarak yaklaşık on ay önce yapılmış ve hükümlerini yapıldıkları tarihte tamamlamış olan işlemleri de etkileyecek ve ek yük getirecek biçimde, kullanılarak karar alınıp yürürlüğe konulamayacağını belirtmiştir.

#### **4.5.1.4. Geçmişe Yürüme İlkesinin İstisnaları**

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi genel bir kuraldır. Ancak öğreti ve yargı kararlarından yola çıkıldığında bu kuralın istisnalarının bulunduğunu da ifade etmek mümkün olacaktır. Kuralın ilk ve çokça ele alınan istisnası, geçmişe yürütülmede kamu yararının bulunmasının gerekli olmasıdır. Bir başka ifadeyle, kamu yararı geçmişe yürümeyi zorunlu kılıyorsa ve bu zorunlu neden kişilerin hukukî güvenliklerinden daha baskınsa geçmişe yürüme geçerli olacaktır.

Geçmişe yürümemesi ilkesinin bir başka istisnası, uygulamada adından sıkça bahsedilen ve vergi barışı kanunları olarak da adlandırılan af kanunlarıdır. Af kanunları genel kabulün aksine geçmişe yürüyeceği için önceki vergilendirme işlemlerini de etkiler. Dolayısıyla, af kanunları vergi yükümlüsü-sorumlusu, şüpheli, sanık ve hükümlü lehine hüküm getirdikleri için geçmişe yürütülürler. Zaten isimden de anlaşılacağı üzere af kanunlarının geçmişe yürütülmesine imkân veren bu kanunların doğasından kaynaklanan geçmişin unutulması ve yok sayılmasını sağlama düşüncesidir. Bu düşüncelerle, af kanunları geçmişe yürütülmekte ve hangi tarihe kadar işlenmiş ihlallere uygulanacağı genellikle kendi kanununda açıklıkla belirtilmektedir (Özgüven, 2007:126-127). Sözgelimi 13.11.2008 tarihinde yürürlüğe giren ve hem yurt içi hem de yurt dışında bulunan bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması amacıyla konulan 5811 sayılı Kanun<sup>54</sup> ile düşük

<sup>52</sup> AnyM. 15.10.2009, E:2006/95, K: 2009/144, (RG.. 08.01.2010-27456).

<sup>53</sup> Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994, E: 1991/375, K: 1994/242.

<sup>54</sup> 13.11.2008 tarih ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun, (RG. 22.11.2008-27062).

oranlı gelir ve kurumlar vergisi alınması ya da hiç alınmaması ve 29.05.2013 tarihinde yürürlüğe giren 6486 sayılı Kanun<sup>55</sup> ile yurt dışından getirilen varlıklar için gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve vergi ziyayı cezası alınmayacak olması yükümlü lehine geçmişe yürümenin tipik örneğidir.

Bütün bu açıklamalardan anlaşılıyor ki vergi kanunlarının geçmişe yürüyüp yürüyemeyeceğine ilişkin tartışmaların en önemli sebebi vergi kanunlarındaki normların ceza normu olup olmadığına ilişkin tereddütlerdir.

Vergi cezalarına ilişkin normların bir ceza normu olmadığı ileri sürülemez zaten bir normun ceza normu olup olmadığı onun düzenlendiği kanuna ya da yaptırımın türüne bakılarak değil, normun amacına bakılarak ortaya çıkarılır. Eğer bir norm bir kısım fiilleri yasaklıyor ve yasağa uyulmamasını da ister adli ister idari olsun bir ceza ile cezalandırıyorsa artık bu norm bir ceza normudur ve geçmişe yürümede buna göre ele alınmalıdır.

Bir kere ceza hukuku anlamında vergi kabahat/suç ve cezalarına ilişkin kuralların şüpheli/kabahatli, sanık ve hükümlü aleyhine olarak geçmişe yürütülemeyeceğinde bir tereddüt bulunmamaktadır (Şenyüz, 2013:32-36). Asıl sorun vergileme işlemleri ve bunların cezalarında kendini göstermektedir.

Konulan yeni kural vergi kabahatleri ya da suçlarına değil de vergileme işlemine ilişkin ise bu durumda vergiyi doğuran olay önem taşımaktadır<sup>56</sup>. Kural olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce yapılan yeni vergilemenin geçmişe yürütülmesinde, hukuka aykırı bir durum yoktur. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan vergileme işlemi geçmişe yürütülüyorsa bu durumun hukuka aykırı olduğunu ileri sürmek mümkün olmaktadır.

İlkenin dar yorumlanması bir tarafa, uygulamada vergileme ile ilgili kanunların aleyhe olarak sıkça geri yürütüldüğü hallerde, iptal başvurusu üzerine yapılan incelemelerde, Yüksek Mahkemenin kanunları Anayasa'ya uygun görerek iptal yoluna gitmediği bir gerçek olarak göz önündedir (Tekbaş, 2009:278-279). Nitekim, gecikme faizi uygulamasının bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir doğurucu olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir doğuran olaya dönerek, gecikme faizinin bu olayın vade tarihinden başlatılması<sup>57</sup>; her yıl Ocak ayında tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisinde yıl içinde meydana gelen ve vergi miktarının artırılmasını

<sup>55</sup> 21.05.2013 tarih ve 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 29.05.2013-28661).

<sup>56</sup> Bkz. Şenyüz, 2013: 33, dipnot, 52.

<sup>57</sup> AnyM. 27.09.1988 tarih ve E:1988/7, K:1988/27, (RG. 26.12.1988-20031).

gerektiren değişikliklerin ödenmemiş taksit tutarlarına yansıtılması<sup>58</sup>; yeni bir vergi olarak kabul edilen ekonomik denge vergisinin önceki yıl kazançları üzerinden hesaplanması<sup>59</sup>; 14.08.1999 tarihinde kabul edilen ve gelir vergisi tarifesindeki oranları beş puan artıran kanun hükmünün 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi<sup>60</sup>; 02.01.2004 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren kanun hükmüyle 01.01.2004 tarihi itibarıyla tarh ve tahakkuku yapılmış, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçirilmemiş motorlu taşıtlar vergisi miktarlarının artırılması<sup>61</sup>; gelir vergisi kanunu kapsamında uygulanan hayat standardı esasları ile ilgili olarak dönem içinde yapılan düzenlemelerin dönem başına kadar yürütülmesi<sup>62</sup> durumları gerçek olmayan geçmişe yürümeye örnek olarak gösterilebilmektedir.

#### 4.6. Kıyas Yasağı İlkesi

Hukukta kıyas, birbirinin aynı olmayan, fakat birbirine benzeyen olaylara aynı kuralın uygulanmasıdır (Dönmezer ve Erman, 1987:162). Bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri ona benzeyen fakat kanunda yer verilmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır (Karakoç, 2014:191; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:29). Diğer bir anlatımla kıyas, kanunda öngörülen durumlara ilişkin düzenlemeleri veya genel ilkelerden elde edilen düzenlemeleri, kanunda öngörülmemiş benzer durumları kapsamına alacak şekilde genişleterek bu durumları çözümleme işlemidir. Aynı hukukî değere sahip olguların aynı hukukî sonuçları doğuracakları düşüncesi kıyası ortaya çıkarmaktadır. Kıyas ile iki olay farklılıklarına rağmen eşit işleme tabi tutulmaktadır.

Kıyas, vergi hukukunda, zaman zaman ve kanunun sınırları içinde kalmak koşuluyla başvuru, yorumdan farklı bir kurumdur. Kıyasta biri kanunda düzenlenmiş diğeri düzenlenmemiş benzer iki olay vardır. Oysa yoruma başvuru olaylarda sorun bir olayın belli bir kuralın kapsamına girip girmediği sorundur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:22).

Kıyas, vergi hukukunda amaçsal yorum ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekmektedir

<sup>58</sup> AnyM. 07.11.1989 tarih ve E:1989/6, K:1989/42, (RG. 06.04.1990-20484).

<sup>59</sup> AnyM. 06.07.1995 tarih ve E:1995/6, K:1995/29, (RG. 10.02.1996-22550).

<sup>60</sup> AnyM. 14.01.2003 tarih ve E:2001/34, K:2003/2, (RG. 19.11.2003-25294).

<sup>61</sup> AnyM. 23.06.2004 tarih ve E:2004/14, K:2004/84, (RG.. 22.10.2005-25974).

<sup>62</sup> 03.12.1988 'de kabul edilmiş olan 3505 sayılı Kanunun kimi maddelerinin 10.12.1988 ve 01.01.1989 günleri arasında, hayat standardına ilişkin esasın da 01.01.1988'de başlayarak uygulanacağı belirtilmişti.



(Karakoç, 2014:191; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:22; Erkin, 2012: 242-243).

Bu ilke belirlilik ilkesini tamamlar niteliktedir. Bunun yanında kanunî idare ilkesi de vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yolu ile doldurulmasına engel teşkil etmektedir. VUK'nin 3'üncü maddesindeki “*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.*” düzenlemesi, Türk Vergi Hukukunda amaca uygun ve sistematik yoruma izin vermekte ise de kıyas yolu ile yorum bu hükmün kapsamı dışındadır. Dolayısı ile kıyas yolu ile verginin konusu ve yükümlüleri genişletilemez. Bu yasak hem yargı organları hem de idare için geçerlidir. Kanun koyucu kanun yaparken soyut ve sınırları kesin çizgilerle belli olmayan kavramlar kullanmaktan kaçındığında kıyas yoluna başvurma da olmayacaktır (Karakoç, 2014:176; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:18-28; Çağan, 1982:174-176).

Sözgelimi; insan yaşamı bakımından önemi tartışılmaz bir kısım ekonomik unsurlar vergi kapsamına alınmasına rağmen, bazı lüks maddeler vergi kapsamına alınmamışsa kanunî düzenleme yapılmadıkça, kıyas yoluyla bu maddeleri vergilendirmek mümkün değildir (Akdoğan, 2008:35).

Aslında Türk Özel Hukuku'nda 4721 sayılı Medeni Kanun'un<sup>63</sup> 1'inci maddesinde, “*Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir. Hâkim, karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır.*” hükmü yanında aynı kanunun 4'üncü maddesinde “*Kanunun takdir yetkisi tanıdığı veya durumun gereklerini ya da haklı sebepleri göz önünde tutmayı emrettiği konularda hâkim, hukuka ve hakkaniyete göre karar verir.*” hükmü ile hâkimin takdir yetkisine değinilmiştir. Hâkim önüne gelen meselede kanuna örf ve âdete göre çözüm bulabilecektir. Oysa ki vergi hukukunda, Medeni Kanun'un tam aksine hâkimin hukuk yaratma yetkisi bulunmamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:22; Erkin, 2012: 29). Hâkim önüne gelen sorunlarda vergi koymayacak, kaldıramayacak ve muafliklar-istisnalıklar tanıyamayacaktır. Bu ilkenin bir başka sonucu olarak da idare ve vergi yargısı organları vergi kanunlarının anlamını belirlerken, genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvuramayacaklardır. Aksi halde kıyas yoluyla yasama yerine geçilerek vergi koyma riski doğacaktır.

<sup>63</sup> 22.11.2001 tarih ve 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, (RG. 08.12.2001-24607).

Danıştay da vergi hukukunda kıyas yasağına çoğu kararında itibar etmektedir. Danıştay'a göre Belediye Gelirleri Kanunu'nun<sup>64</sup> 29'uncu maddesinde, belediye ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon İşletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerinin haberleşme vergisine tabi olacağı belirtilmesi sebebiyle cep telefonu bu hüküm kapsamına girmeyecektir. Aksinin kabulü, vergi kanunlarında verginin konusu ve yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas ve yorum yoluyla genişletmeye gidilerek vergi tarh edilmesi olacak ve bu durum Anayasanın 73'üncü maddesinde sözü edilen "vergilerin kanunîliği" ilkesine aykırı olacaktır<sup>65</sup>.

Kıyas yasağı vergi hukukunda bir genel ilke ise de bunun istisnası vardır. Dolayısıyla kanunî düzenleme ile kıyasa izin verilmesi halinde kıyas mümkün hale gelebilecektir. Sözgelimi 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun<sup>66</sup> 39'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenen "*Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır*" hükmü ile 5520 sayılı KVK'nin 3'üncü maddesi 4'üncü fıkrasında yer alan *Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır*". şeklindeki hükümlerin kıyasa izin verdiğini ileri sürmek mümkün olmaktadır. Ancak bu durumlarda, boşluk doldurma şeklindeki bir kıyasın olmadığı, kanunun bazı maddelerinden hareketle diğer maddelerinin uygulanmasının sağlandığı, dolayısıyla burada kıyas değil atıf söz konusu olduğu ileri sürülmektedir (Karakoç, 2014, 191).

Kıyas yasağının, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma ile ilgili olduğunu, bir başka anlatımla kıyas yasağının yalnızca maddi vergi hukukunda söz konusu olduğunu, usule ilişkin hükümlerde kıyas yasağının uygulanamayacağını ileri sürmek mümkündür (Karakoç, 2014:192). Sözgelimi VUK'un işe başlama bildirimlerini düzenleyen 168'inci maddesinde, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimlerinin işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılacağı belirtilmişse de şirket olmayan tüzel kişilerin temsilcilerinin bu bildirimini ne kadar sürede yapacakları belirtilmemiştir. Bunların işe başlama bildirimlerini istedikleri zaman verebilecekleri kabul edilemeyeceğine göre kanun maddesindeki 10 günlük sürenin kıyas yoluyla uygulanması gerektiği düşüncesini ileri sürmek mümkündür (Şenyüz, 2013:137).

<sup>64</sup> 26.05.1981 tarih ve 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, (RG. 29.05.1981-17354).

<sup>65</sup> Aynı yönde Bkz. Danıştay 9. D. 19.11.2002, E:2000/2321, K:2002/4767.

<sup>66</sup> 6802 Sayılı ve 13/07/1956 tarihli Gider Vergileri Kanunu, (RG. 23/7/1956-9362).

Yasak olan kıyas yolunun doğuracağı sonuçların hangi tarafın lehine olacağını bir önemi yoktur. Danıştay'ın bir kararında da belirtildiği üzere kıyas yolunun yükümlünün<sup>67</sup> ya da hazinenin yararına sonuç vermesi, yasağın geçerliliğini etkilemeyecektir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:30)

## SONUÇ

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gereken finansmanın sağlanmasında vergilerin önemi büyüktür. Vergilendirme ile devlet tarafından kişi hak ve özgürlüklerine, özellikle mülkiyet hakkına müdahale edildiğinden, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması her dönem önem arz etmiştir. Vergilendirme politikaları tarihi süreç içerisinde anayasal hareketlere de kaynaklık ettiği için vergilendirme yetkisi konusunda anayasal ilkeler belirlemek zorunlu hale gelmiştir. Bu bağlamda kaynağını hukuk devleti ilkesinden alan ve önemli bir ilke olan hukukî güvenlik ilkesi, devletin bu yetkisinin sınırlandırılmasında önemli ölçülerden biri kabul edilmektedir.

Vergi hukukunda ceza hukukun aksine geri yürümeme ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak gerek uluslararası gerekse ulusal metinler ve Anayasa Mahkemesi kararları göz önüne alındığına vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesinin hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkesinin olmazsa olmaz sonucu olduğunu, bu ilkenin uygulanmasının zorunlu olduğunu söylemek mümkündür. Bu çalışma sırasında AnyM tarafından yapılan denetimlerde, sadece geçmişe yürümemesi ilkesine aykırı bulunarak iptal edilen vergi kanununa rastlanmamıştır. Ancak diğer ilkelerle birlikte bu ilkenin de ihlal edildiğini belirten kararlar vardır. Mahkeme aslında bu ilkeye de aykırılık bulunduğu halde incelemelerde vergilendirme dönemi, ölçülülük, kazanılmış hak, kamu yararı, hukukî güvenlik, belirlilik eşitlik ve adalet gibi konunun özelliğine uyan ilkelere değinmek suretiyle kanunları iptal ettiği görülmüştür. Bu yaklaşımıyla, Mahkemenin, vergilemenin geçmişe yürümemesi ilkesini son derece dar yorumladığını ifade etmek mümkün olmaktadır. İlkenin, vergisel işlemler açısından uygulanması için yazılı bir kural bulunması gerekmemektedir. Demokratik bir hukuk devletinde hukukun genel ilkelerinin uygulanması için onların yazılı kural haline getirilmesini istemenin doğru olmayacağı düşünülmektedir. Zaten hukuk devletlerinde anayasa ve kanunlar bu kurallar göz önüne alınarak düzenlenir. Kaldı ki bu kuralın Türk Hukuku'nda uygulanmasını gerektiren kurallar vardır. Özellikle İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 7'nci maddesi, Ek 1 protokolün 1'inci maddeleri ile İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin yorum kararları göz

<sup>67</sup> Danıştay 4. D. E: 1984/1294, K: 1984/3160.

önüne alındığında, hükümde yazılı olan suç ve ceza kavramları salt ceza hukuku anlamında hürriyeti bağlayıcı ceza ya da adli para cezası olarak değil, aksine suç kavramını, kabahatleri de kapsayıcı şekilde, ihlal olarak geniş bir şekilde ele almak gerekmektedir.

Kanun, vergi oranları, matrahı ve mükellefleri konusunda aleyhe değişiklik yapıyorsa, istisnai haller dışında kesinlikle geçmişe yürütülmemeli lehe hüküm içeriyorsa bu durumda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine göre hareket edilmelidir. Kanun verginin oranını, matrahını veya mükellefini değiştiriyorsa kanunun lehe ya da aleyhe olduğuna bakılmaksızın vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğine bakmak ve ona göre uygulama yapmak gerekir. Çünkü vergisel yükümlülüğün tesisinde ilk ve başlıca unsur vergiyi doğuran olaydır. Zira konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edilebilmesi, her şeyden önce, yine kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır. Vergi yazınında, vergi alacağının tabi olduğu hukukî rejimin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın hukukî rejimi olduğu kabul edilmektedir. Bu bakımdan bir vergi normu ancak yürürlükte olduğu dönemde meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanabilecektir. Dolayısıyla verginin unsurlarını belirleyen bir normun zaman bakımından kapsamı vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tespit edilecektir.

Bu açıklamalar karşısında varılan sonuçlar; bir vergi kanunu vergi yükümlüsü/sorumlusunun lehine ise geri yürütülecek ancak aleyhe ise geri yürütmeyecektir. Yine vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse kanun geçmişe yürütülmemeli, gerçekleşmemişse geçmişe yürütülebilir. Ancak geçmişe yürütme için kanunda açık hüküm bulunmalıdır. Vergileme aynı zamanda mükelleflerin mal ve mülküne devlet tarafından yapılan bir müdahale olduğundan ve İHAS'nin 11'inci Protokolle değiştirilen 1'inci Protokolünün 1/2'nci maddesinde belirtildiği gibi, gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına ancak kamu yararı sebebiyle ve kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak müdahale edilebileceğinden bir başka ifade ile mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceğinden, vergileme de sadece bu sebeplere dayalı olarak geçmişe yürütülebilir. Vergi hukuku alanında kabul gören ve Anayasa ile de güvence altına alınan vergilendirme esaslarından, beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle, farklı düzenlemeler getirilmesi mümkündür. Sayılanlardan başka amaçlarla yapılan

düzenlemeler, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin bu niteliği ile bağdaşmayacaktır<sup>68</sup>.

Unutulmamalıdır ki hiçbir vergileme ilkesi, tek başına diğer ilkelerin kendisi için feda edileceği önemde değildir. Bir kuralın katı uygulanması bazen o kuraldan beklenen yararı bile ihlal edebilmektedir. O nedenle çok sık olmamak şartıyla, kamu düzeni ve genelin çıkarları için geçmişe yürüme ilkesinin kabul edilebilir olduğunu söylemek mümkündür. Bir başka ifade ile bütün ilkelerin bir arada uygulanmaları gerekmektedir. Çünkü çağdaş bir hukuk sistemi; düzen, hukukun kesinliği, toplumsal amaç ve toplumsal sonuçlar gibi hukukî değerlerin, çatışma içinde olmamalarını, tam tersine, uyum içinde birleşmelerini gerektirmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağaoğulları, Mehmet A. (2006), *Ulus-Devlet ya da Halkın Egemenliği*, İmge Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2008), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Şerafettin (2010), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aliefendioğlu, Yılmaz (1998), Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı, Hukuk Devleti, (Haz. Hayrettin Ökçesiz), İstanbul, *HFSA – Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arşivi Yayınları 4*, AFA Yayıncılık, İstanbul.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. (2001), Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti, *Ankara Barosu Dergisi*, S.2, s.29-68.
- Ayyıldız, Yaşar ve Kadir Ayyıldırım (2015), Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, 57-74.
- Bilici, Nurettin (2013), *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Boyar, Oya (2013), Suçta ve Cezada Yasallık İlkesi, (Ed. Sibel İnceoğlu), *“İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme)”*, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, 1. Baskı, Ankara, s. 287-300.
- Budak, Tamer (2010), *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, XII Levha Yayınları, İstanbul.
- Candan, Turgut (2010), *Vergi Suçları ve Cezaları*”, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Çağan, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara.

<sup>68</sup> AnyM, 07.10.2003, E:2003/73, K:2003/86, (RG. 20.12.2005-26029).

- Doehring, Karl (2002), **Genel Devlet Kuramı** (Genel Kamu Hukuku,) (Çev.:Ahmet Mumcu), İnkılap Kitabevi, Ankara.
- Doğru, Osman ve Atilla Nalbant (2012), **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (Açıklama ve Önemli Kararlar)**, Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, Cilt: 1, Ankara.
- Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman (1987), **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt: 1, 10.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Erdoğan, Mustafa (2011), **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, 2.Baskı, Orion Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, Mustafa (2011a), **Anayasa Hukuku**, 7.Baskı, Orion Kitabevi, Ankara.
- Erkin, Gözde (2012), Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, s.235-249.
- Etgü, Mehmet Akif (2009), **Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın (2010), **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Gözler, Kemal (2011a), **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 12. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Gözler, Kemal (2011b), **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Güneş, Gülsen (2011), **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Hobsbawm, Eric (2012), **Devrim Çağı 1789-1848**, (Çeviren: Mustafa Sina Şener), 6.Baskı, Dost Kitabevi, Ankara.
- Karakoç, Yusuf (2014), **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kırbaş, Sadık (2012), **Vergi Hukuku**, 19.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kuyaksil, A. ve Altunbaş, A. (2012), Türklerde Hukuk Devleti Anlayışının Tarihsel Gelişimi, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:19, 15-46.
- Kuzu, Burhan (2011). Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cil:52, Sayı:1-4, 185-229.
- Küçük, Adnan (2008), Hukuk Devleti Kavramı ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti, (Ed.Bilal Canatan ve Ali Rıza Çoban), **"Hukuk Devleti-Hukuki bir ilke siyasi bir ideal"**, 351-457, Adres Yayınları, Ankara.
- Mutluer, Kamil (2011), **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2012), **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Öner, Erdoğan (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Özbudun, Ergun (2011), **Türk Anayasa Hukuku**, 12.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özgüven, Ali Volkan (2007), **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Özkan, Gürsel (2010), Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 1, s.81-134.
- Sencer, Muzaffer (1986), **İnsan Hakları, Ana Kuruluşlar ve Belgeler**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara.
- Soygüt, Mualla Buket (2006), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:5, Sayı:10, Güz 2006/2, 253-265.
- Sungurtekin Özkan, Meral (2009), Anayasanın Sosyal Hukuk Devleti İlkesi ve Medeni Yargılama Hukuku, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:11, 553-574.
- Şenyüz, Doğan (2013), **Vergi Ceza Hukuku**, 7. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2015), **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Ekin Yayınları, Bursa.
- Şimşek, Suat (2013), Kamu Yararı/Bireysel Özgürlükler Denklemine Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Mülkiyet Hakkına Yapılacak Müdahaleler Açısından Orantılılık İlkesi, **Akademik Teklif, Hukuk ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 156-177.
- Tanör, Bülent ve Yüzbaşıoğlu, Necmi (2013), **1982 Anayasasına göre Türk Anayasa Hukuku**, Beta, 13. Baskı, İstanbul.
- Taylar, Yıldırım (2007), Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, 307.
- Tanilli, Server (2004), **Dünyayı Değiştiren 10 Yıl**, 4.Baskı, Adam Yayınları, İstanbul.
- Tekbaş, Abdullah (2009), **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Yayınları No: 2009/356, Ankara.

