

UYGULAMA ÖRNEKLERİYLE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GERÇEK VE GERÇEK OLMAYAN GERİYE YÜRÜMELER VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE ETKİSİ

ÖZ, E., Fatih AKÇAY, "Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi", Vergi sorunları Dergisi, Eylül 2012

ÖZET

Bir hukuk kuralının uygulanabilmesi onun yürürlükte olmasına bağlıdır. Kural olarak, yürürlüğe girmemiş ya da yürürlükte bulunmayan bir kanun uygulanamaz. Bir kanunun yürürlük tarihinden önceki olaylara uygulanması geriye yürüme olarak adlandırılır. Türk vergi sisteminde, vergi kanunlarının geriye yürümesi hususunda bir takım istisnai uygulamalar yer almıştır. Hukuki güvenlik ilkesi; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir. Anayasamızda vergi düzenlemelerinin geriye yürümeyeceğine dair bir düzenleme bulunmaması büyük bir eksikliklerdir. Özellikle vergi kanunlarının geriye doğru yürütülemeyeceği hususu Anayasada açık olarak belirtilerek güvence altına alınmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Gerçek Geriye Yürüme, Gerçek Olmayan Geriye Yürüme, Hukuki Güvenlik İlkesi

Jel Sınıflandırması: K10, K34, K40

RETROACTIVITY AND RETROSPECTIVITY IN TURKISH TAX LAW AND EFFECT ON CERTAINTY AND PREDICTABILITY OF THE LAW: 1950-2012 PERIOD ANALYSIS

ABSTRACT

The implementation of a rule of law depends on its effective date. As a rule, a law that is not entered into force or not existed can not be applied. Retroactivity of a law is called as an implementation of a law to the events that is before its effective date. In Turkish Tax System, some exceptional arrangements took place about retroactivity of tax laws. Certainty and predictability of the law is that everyone will be able to foresee the laws adopted by all and put in order their attitudes accordingly. It is a major deficiency that there aren't any kinds of arrangements about non-retroactivity of tax arrangements in our Constitution. Especially, it should be clearly pointed out and covered in our Constitution that the taxes will be non-retroactive.

Key Words: Retroactivity, Retrospectivity, Certainty and Predictability of the Law

JEL Classification: K10, K34, K40

GİRİŞ

Vergi kanunlarının uygulanması literatürde; yer bakımından, zaman bakımından ve yorum bakımından uygulama olarak üç başlık altında ele alınmıştır. Yer bakımından vergi kanunlarının uygulanmasında; “kanunların mülkiliği (yerselliği) ve kanunların şahsiliği (kişiselliği)” ilkeleri benimsenmiştir. Vergi kanunlarının anlam (yorum) bakımından uygulanmasında; vergi hukukundaki yorum yöntemleri olan “yasama yorumu, idare yorumu, yargı yorumu ve doktrin yorumu” kullanılmıştır. Vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması ise, vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi, yürürlükten kalkması konularını incelemiştir. Çalışmada, vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması konusu anlatılacak olup, bu konu içerisinde istisnaları oluşturan vergi kanunlarının geriye yürütmesine örneklerle değinilecektir.

Bu bağlamda çalışmamızda vergi hukukunda ileriye ve geriye yürütmenin ne olduğu anlatılmış, vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasında istisnaları oluşturan gerçek ve gerçek olmayan geriye yürütme hukuki güvenlik ilkesine etkisi değerlendirilmiş ve 1950-2012 yılları arasında gerçekleşen örnek uygulamalara yer verilmiştir.

1. VERGİ KANUNLARININ YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ VE YÜRÜRLÜKTEN KALKMASI

Bir hukuk kuralının uygulanabilmesi onun yürürlükte olmasına bağlıdır. Kural olarak, yürürlüğe girmemiş ya da yürürlükte bulunmayan bir kanun uygulanamaz.¹ Bu açıdan; vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması, vergi kanunlarının yürürlüğe girdiği ve yürürlükten kalktığı tarih arasında geçen süreyi kapsamaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve Anayasamızın 73. maddesinin 3. bendine göre, vergiler kanun ile yürürlüğe girer ve kanun ile yürürlükten kalkarlar. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla değiştirilebilir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, anayasalarımızda ilk kez 1924 Anayasasında “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir” (m. 85) hükmüyle yer almıştır. 1961 Anayasasında “Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur” (m. 61) hükmüne yer verilmiş ve 1982 Anayasasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” (m.73) ifadesiyle, 1961 Anayasasından farklı olarak vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılmasının da kanunla yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi veya yürürlükten kalkması için ilgili vergi kanununun Resmi Gazete’de yayımlanması gerekmektedir. Kanunlar genellikle Resmi Gazete’de yayımlandıkları tarihte yürürlüğe girmekle beraber, kimi zaman yayım tarihinden sonraki bir tarihte de yürürlüğe girebilir. Kanunların yürürlük tarihinin yayın tarihinden önceki bir tarih olması ilke olarak uygun olmamakla beraber örnekleri mevcuttur. Kanunların yürürlüğe girmesine ilişkin durum, yürürlük maddesi olarak ifade edilen kanunun son maddesinde belirtilir. Yürürlük tarihi ile ilgili yasada herhangi bir hüküm getirilmemişse, kanun Resmi Gazete’de yayımından itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girer.² Burada şu ayrıma dikkat çekmek yerinde olacaktır. Vergi kanunlarının yürürlükte olması, uygulandığı anlamını taşımaz. Vergi kanunlarının her yıl uygulanabilmesi için, diğer kanunlardan farklı olarak her yıl çıkarılan “Bütçe Kanunu”nda da yer alması gerekir. Bütçe Kanununun C cetveli, yıl

¹ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s.39.

² Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN, Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir, 2007, s.32-33.

içerisinde uygulanacak vergi kanunlarına yer verir. Dolayısıyla, yürürlükte olup da C cetvelinde yer almayan vergi kanunu o yıl uygulanmaz.³

Vergi kanunlarının yürürlükten kalkması “açık olarak kaldırma” (açık ilga) ve “üstü kapalı kaldırma” (zımni ilga) olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir.⁴ Açık olarak kaldırma; yeni bir kanun hükmü ile olabildiği gibi, yürürlük süresinin sona ermesi ve yasa hükmünün iptali ile de olmaktadır. Mevcut kanun; yeni bir kanun hükmü ile yürürlükten kaldırılmışsa, burada yeni yasal düzenlemenin yürürlüğe girme tarihi, değiştirilmiş veya kaldırılmış olan hükmün yürürlükten kaldırılma tarihi olacaktır. Yürürlük süresi ile sınırlandırılmış bir kanun ise, belirtilen sürenin dolmasıyla kendiliğinden yürürlükten kalkacaktır.⁵ Aynı zamanda Anayasa Mahkemesi, kanunları Anayasa’ya uygunluk açısından incelerken, aykırı gördüğü durumlarda kanunun tamamına veya bazı maddelerine iptal kararı verebilmektedir.⁶ İptal konusu düzenlemeler, iptal kararlarının Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkmaktadır. Gerekli görüldüğünde iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarih ayrıca kararlaştırılabilmekte iken; bu tarih kararın yayımlandığı günden başlamak suretiyle bir yılı geçmemektedir. İleride değinileceği üzere, iptal kararları geriye yürümektedir.⁷

Vergi kanunlarının üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırılması ise, önceki hükmün uygulama imkanını ortadan kaldıran yeni bir hükmün konulması ile söz konusu olmaktadır. Bu noktada, çıkarılan yeni kanunun aynı konuyu düzenleyen önceki kanunu açık olarak yürürlükten kaldırmaması durumunda, birbiriyle çelişen hükümlerin hangilerinin uygulanacağı konusunda şu ihtimaller mevcuttur:⁸

- ✓ Önceki ve sonraki kanunların ikisi de genel veya özel nitelikli ise, önceki kanunun sonraki kanunla birlikte uygulanamayan hükümleri yürürlükten kalkmış sayılır.
- ✓ Önceki kanun genel, sonraki kanun özel nitelikli ise, önceki kanunun sonraki kanunla birlikte uygulanamayan hükümleri yürürlükten kalkmış sayılır.
- ✓ Önceki kanun özel, sonraki kanun genel nitelikli ise, sonraki kanun özel nitelikli önceki kanunu yürürlükten kaldırmış olmaz. Bu durumda kanun koyucunun iradesini araştırmak gerekir.⁹

2. VERGİ KANUNLARININ GERİYE VE İLERİYE YÜRÜMESİ

Eski dilde “makable şumul”, “makabline şamil” ve “makable teşmili” kavramlarıyla, günümüzde ise “geçmişe etki yasağı”, “geçmiş kapsamak” ve “geriye yürümezlik” olarak ifade edilen bu ilkeyi Kemal Galip Balkar şöyle ifade etmiştir:¹⁰

³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Genel Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005, s.31.

⁴ S. Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.43.

⁵ Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.28.

⁶ TOSUNER ve ARIKAN, a.g.e., s.33.

⁷ AKDOĞAN, a.g.e., s.28-29.

⁸ OKTAR, a.g.e., s.44.

⁹ Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994, s.54.

¹⁰ Mehmet ALTUNDİŞ, Hukuki Güvenlik İlkesi, Yasama Dergisi, Sayı 10, 2008, s.63.

“...toplum içinde yaşayan insanların hangi yoldan yürümleri gerektiğini gösteren kurallar prensip itibarıyla yolun yürünmüş kısmına değil; yolun yürünmemiş kısmına ait bulunmalıdır. Çünkü yolun yürünmüş kısmı hangi şekilde arkada bırakılırsa bırakılsın onun hesabı sonradan ihdas edilen kurallara göre görülemez”.

Kanunlar hukuki etkilerini yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren göstermeye başlarlar. Kimseden gelecekte yürürlüğe girecek, şu anda bilinmesi mümkün olmayan kurallara uygun davranması beklenemez. Kanunların geçmişe yürümemesi ilkesinin altında *kazanılmış haklara saygı ve hukuki güvenlik* unsurları yatar. Bu unsurlara ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

Kanunların uygulanmasında, kanunun yürürlüğe girdikten sonra meydana gelen vergiyi doğuran olaylar esas alınır. Vergi kanunlarının yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylara uygulanması düşünülemez. Bu duruma, kanunların “geçmişe yürümemesi ilkesi” denir, yani kanunlar geçmişe etkili değildir.¹¹ Herhangi bir somut vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlar. Vergi Usul Kanununun 19. maddesine göre, “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”.¹² Vergiyi doğuran olay; çeşitli vergilerde farklı şekillerde tanımlanmış, her vergi açısından o verginin kanununda belirtilmiştir. Gelir vergisinde gelirin elde edilmesi vergiyi doğuran olay iken, katma değer vergisinde mal teslimi ve hizmet ifası olarak belirtilmiştir. Yine belirtmek gerekir ki, vergiyi doğuran olay bazı vergilerde belirli bir zaman dilimine yayılırken, bazılarında belirli bir anda meydana gelen durumu ifade etmektedir. Örneğin, gelir vergisinde bir takvim yılı, katma değer vergisinde takvim yılının birer aylık dönemleri, veraset ve intikal vergisinde intikalın meydana geldiği an vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bu bakımdan her vergi için vergiyi doğuran olayın bilinmesi, vergi kanunlarında geriye yürüme türlerinin tespiti için önem taşımaktadır.

2.1. Geriye Yürümezlik İlkesinin Tarihsel Gelişimi

Geriye yürümezlik ilkesinin kişi hak ve özgürlükleriyle ve hukuk devletiyle olan sıkı ilişkisine bakıldığında, ortaya çıkışının hukuk devletinin doğduğu zamanlara denk geleceği düşünülebilir. Ancak literatürde konuyla ilgili yapılan çalışmalar, gelişimi hukuk devletinin oluşmasından sonra olan bu ilkenin, doğuşunu, daha eskilere kadar götürmüş ve Roma Hukukuna dayandırmışlardır.

Roma hukukunda Cicero zamanında öngörülen bu ilkeye Justinian zamanında bugünkü anlamına yakın bir ifade kazandırılmıştır. Buna göre; “Kanunların ve imparator emirnamelerinin, eğer geçmişe veya henüz askıda olan geçmişe ait işlemlere uygulanması açıkça öngörülmemişse, yalnızca geleceğin hukuki işlemlerine ilişkin hüküm koyduğu ve geçmişteki olaylara uygulanmayacağı hususunda kuşku yoktur”.¹³

İslam Hukukunda da bu ilkeye kaynak bulmak mümkündür. İslam Hukukunda, ceza hukukuna ilişkin kurallarda geriye yürümezlik genel prensiptir. Zira, had ve kısas suçları Ku’ran ve sünnet tarafından konulmuş ve cezaları belirlenmiş suçlar olduğundan bunlarla

¹¹ ŞENYÜZ vd., a.g.e., s.40.

¹² Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 19. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.87.

¹³ ALTUNDİŞ, a.g.m., s.63.

ilgili ayet ve hadislerin sadır olması (yürürlüğe girmesi) ile işlerlik kazandığı şüphesizdir. Bu noktada, geriye yürümeme ilkesiyle ilgili; “Senin Rabbin memleketlerin ana merkez(ler)ine, karşılarında ayetlerimizi okuyacak bir peygamber gönderinceye kadar, o memleketleri helak edici değildir” (Kasas Ayet 59) ve “...Biz resul gönderinceye kadar (hiçbir kimseye ve kavme) azap ediciler değiliz” (İsra Ayet 15) ayetleri ile yine konu ile ilgili olarak “Kim İslam’ın emirlerine güzelce uyarsa, İslam’dan önceki devirde yaptıklarından sorumlu tutulmaz” hadisi örnek olarak gösterilebilir.¹⁴

Bu ilke ilk kez 26 Ağustos 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nde temel bir hak olarak yer almıştır. Bildiri’nin 8. maddesinde; “Yasa ancak açık ve zorunlu olarak gerekliliği beliren cezaları koymalıdır ve bir kimse ancak suçun işlenmesinden önce kabul ve ilan edilmiş olan ve usulüne göre uygulanan bir yasa gereğince cezalandırılabilir” hükmüne yer verilmiştir.

Yine 1804 tarihli Fransız Medeni Kanununun (Code Napoleon) 2. maddesinde; “Kanun ancak geleceği düzenler, geçmişe etkili olmaz” hükmüyle geriye yürümezlik ilkesine yer verilmiştir.¹⁵

10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyanname’sinin 11. maddesinin 2. bendinde ise, bu ilke; “Hiç kimse işlendikleri sırada milli veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkûm edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez” şekilde ifade edilmiştir.

4 Kasım 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7. maddesinde; “Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre bir suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkûm edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” hükmüne yer verilmiştir.

Bazı ülkelerin Anayasalarında da kanunların geriye yürümezliği ile ilgili hukuki düzenlemeler yer almaktadır. Örneğin Bolivya Anayasası’nın 31. (“*Kanunlar sırf gelecek hakkında hüküm koyar, geçmişe etki etmez*”), Filipinler Anayasası’nın 3-11. (“*Geçmişe tesiri olan kanunlar yapılamaz*”), Norveç Anayasası’nın 97. (“*Hiçbir kanunun geçmişe tesiri olmayacaktır*”), Peru Anayasası’nın 25. (“*Hiçbir kanun geçmişe tesir eden kuvvet ve hükmü haiz değildir*”) ve Paraguay Anayasası’nın 26. maddeleri kanunların geçmişe yürütülemeyeceğini hükme bağlamışlardır.¹⁶

2.2. Genel Değerlendirme

Geriye yürümeme ilkesi genel olarak ülkelerin medeni kanunlarında yer almakla beraber, Türkiye’de 4722 sayılı Türk Medeni Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un “geçmişe etkili olmama kuralı” kenar başlıklı birinci maddesinde yer almaktadır. Kanunun ilgili maddesinde şu hükümlere yer verilmiştir:¹⁷

¹⁴ Ali Volkan ÖZGÜVEN, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2006, s.33-34.

¹⁵ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.35.

¹⁶ Ersan ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.59.

¹⁷ OKTAR, a.g.e., s.44-45.

- ✓ *Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olayların hukuki sonuçlarına, bu olaylar hangi kanun yürürlükte iken gerçekleşmişse kural olarak o kanun hükümleri uygulanır.*
- ✓ *Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan işlemlerin hukuken bağlayıcı olup olmadıkları ve sonuçları, bu tarihten sonra dahi, yapıldıkları sırada yürürlükte bulunan kanunlara göre belirlenir.*
- ✓ *Türk Medeni Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten sonra gerçekleşen olaylara, Kanunda öngörülmüş ayrık durumlar saklı kalmak kaydıyla, Türk Medeni Kanunu hükümleri uygulanır.*

Kanunlar kural olarak yürürlükte buldukları zamanda uygulanmakta ve geçmişe yönelik etkileri olmamaktadır. Vergi kanunları da bu kurala dahil olmakla beraber, anayasamıza baktığımızda vergi ile ilgili düzenlemelerin geriye yürümeyeceğine dair net bir ifadenin yer almaması idareye açık kapı bırakmaktadır.¹⁸ Vergi kanunlarının geriye yürümesi ile doğacak toplumsal fayda bireysel zarardan daha yüksek ise, vergi kanunları geriye yürütülebilmektedir.¹⁹ Ayrıca, devletin olağanüstü dönemlerde geçmişe yönelik olarak vergi salma ihtiyacı duyabilmesi, anayasamızda niçin vergi kanunlarının geriye yürümemesi ile ilgili bir hükmün yer almadığının sebebi olarak öne sürülmektedir.²⁰ Ancak hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geçmişe yürürlüklerinin sıkı bir biçimde sınırlandırılmasını gerektirir.²¹

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi kanunları için geçerli değildir. Yürütme organının vergilendirme alanında yapacağı düzenlemeler için de geçerlidir. Zira Bakanlar Kurulu geçmiş dönemlere ilişkin yeni mali yükümlülükler koyamayacağı gibi geçmiş dönemlerdeki yükümlülükleri de arttıramaz. Şöyle ki, idari işlemler için de geriye yürümezlik ilkesi esastır.²² Dolayısıyla, yürütme organının bir vergi muaflığını, bir vergi indirimini kaldırması veya sınırlandırması halinde, bunu geçmişte tanıdığı vergi muaflık veya indirimlerini kapsayacak şekilde uygulamaması gereklidir.²³

Şunu ifade etmek gerekir ki, anayasamızda ceza hukuku düzenlemelerinin (vergi ceza hukuku dahil) geriye yürütülemeyeceğine dair açık hüküm bulunmaktadır.²⁴ İşte bu noktada bir ayırım vardır, suçlu lehine bir düzenleme yapılmış ve yeni düzenlemelerin failin lehine olması durumunda (TCK m.7/2, VUK, geç.m.27), eskiden işlenen suçlara da uygulanması esas kabul edilmiştir.²⁵ Vergi Usul Kanununun geçici 6. maddesine göre, bu kanun yürürlüğe girmeden önce işlenmiş fiiller hakkında bu fiillerin işlendiği tarihte 5432, 5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve hileli vergi suçlarına ilişkin hükümleriyle

¹⁸ Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, 26. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2011, s.43.

¹⁹ BAYRAKLI, a.g.e., s.33.

²⁰ OKTAR, a.g.e., s.46.

²¹ Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.179.

²² BAYRAKLI, a.g.e., s.22.

²³ ÖNCEL vd., a.g.e., s.50.

²⁴ Anayasanın 38. maddesinde "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez" hükmü yer almaktadır.

²⁵ BİLİCİ, a.g.e., s.43.

bu kanunun hükümlerinden hangisi yükümlünün lehine ise onun uygulanacağı ifade edilmiştir.²⁶

Kanunların ileriye yürümemesi kuralına göre kanunlar yürürlükten kalktıktan sonraki olay ve işlemlere uygulanmazlar. Bu durum, yapılan değişikliğin (yeni kanunun) daha iyi olduğu düşüncesinin mantıki sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girerken getirdiği bazı geçici hükümlerin, eski kanuna atıf yapmak suretiyle götürü usul, ücretler, en az geçim indirimi gibi bazı konularda eski kanunun uygulanmasını bir süre daha devam ettirmesi, bu kuralın istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁷

2.3. Geriye Yürüme Türleri

Federal Almanya ve İsviçre yazın ve içtihatlarında vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme olmak üzere bir ayrıma gidilmiştir.²⁸

2.3.1. Gerçek (Dar Anlamda) Geriye Yürüme

Dar anlamda geriye yürüme olarak da adlandırılan gerçek geriye yürüme; yürürlüğe giren yeni kuralın sonuçlarını ve etkilerini, yürürlük tarihinden önceki zamanda tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara karşı göstermesini ifade eder.²⁹ İşte bu noktada, asıl olan geriye yürüme, dar anlamda geriye yürümedir. Çünkü yeni kural, hukuken tamamlanmış olan olaya etki edecek şekilde ikinci kez uygulanmaktadır.

Ülkemizde ve Avrupa'da birçok yargı kararına mesnet teşkil eden ünlü Fransız hukukçu ROUBIER'ın konuyu inceleyen doktrinine göre; geriye yürüme denilince, yeni normun tamamlanmış ve tekemmül ettirilmiş muamelelere uygulanması, yani gerçek geriye yürüme anlaşılır. Yoksa oluşum halindeki durumların tamamlanmamış kesimleri bakımından yeni normun geriye yürümesinden değil; ancak derhal uygulanmasından, yani gerçek olmayan geriye yürümeden söz edilebilir.³⁰

Örneğin 01/01/2011 tarihinde çıkarılmış olan bir vergi kanunu, 01/01/2010 tarihinden itibaren hüküm ifade ediyorsa, yani vergilendirme dönemi sona erdikten sonra çıkarılan bir kanun, sona eren vergilendirme dönemini veya vergilendirme işlemini kapsıyorsa gerçek geriye yürümeden söz edilir.³¹

Vergi kanunlarında geriye yürümenin tespiti açısından vergiyi doğuran olayın bilinmesinin önemi vurgulanmıştı. Yukarıdaki örnekten yola çıkarak katma değer vergisini ele aldığımızda, takvim yılının birer aylık dönemleri vergilendirme dönemi olacaktır. Mükellefler, beyannamelerini vergilendirme dönemini izleyen ayın 24. günü akşamına kadar verip, 26. günü akşamına kadar vergilerini ödeyeceklerdir. Bu durumda, yasal oranı %10 olarak belirlenmiş olan KDV'nde bu oranı dört katına kadar arttırmaya ve %1'e kadar indirmeye

²⁶ BAYRAKLI, a.g.e., s.34.

²⁷ KIRBAŞ, a.g.e., s.57.

²⁸ ÖNCEL vd., a.g.e., s.47.

²⁹ ALTUNDIŞ, a.g.m., s.66.

³⁰ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.27.

³¹ Osman PEHLİVAN, Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2011, s.37.

yetkili olan Bakanlar Kurulunun 15 Nisan 2012 tarihinde verdiği bir kararla KDV oranını arttırması ve 1 Mart 2012 tarihinden itibaren geçerli kılması gerçek geriye yürüme örneği olarak karşımıza çıkar. Çünkü beyannamesi verilmemiş olsa dahi, vergilendirme döneminin bitmiş olması kafidir.

Ancak Yüksek Mahkemenin gerçek geriye yürümeleeri yanlış bir yorumla hukuka uygun bulduğu kararları da olmuştur. Örneğin aşağıdaki kararda Yüksek Mahkemenin geriye yürümede vergiyi doğuran olay kriteri yerine beyanname verilmesini dikkate alması hükmün sonucunu olumsuz etkilemiştir. Yüksek Mahkeme 12/01/1995 tarihinde fon oranlarında 1994 yılı gelirlerini de kapsayacak şekildeki artışı şu şekilde yorumlamıştır:³² “...12/01/1995 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan ve fon payını yüzde 7’den yüzde 10’a yükselten Bakanlar Kurulu Kararının 1994 yılı gelirlerine uygulanmasında yasal isabetsizlik yoktur. Zira, gelir ve kurumlar vergileri beyanname verme döneminde tahakkuk ettirilmekte olduğundan, fon payının matrahı olan bu vergiler döneminde Mart ve Nisan aylarında kesinleşmektedir. Dolayısıyla dava konusu kararın 1994 yılı gelir ve kurumlar vergilerinin kesinleşmesinden önce 01/02/1995 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, 1994 takvim yılı vergilerine de uygulanacağına ilişkin 2. maddesinin geçmişe yürümezlik ilkesini ihlal ettiğinden söz etmeye olanak olmadığı gibi, henüz beyanname verilmemiş olması ve vergi miktarının belirlenmemesi, başka bir deyişle oluşup tamamlanmış bir hukuki durum olmaması nedeniyle kazanılmış bir haktan söz edilemez”.

2.3.2. Gerçek Olmayan (Geniş Anlamda) Geriye Yürüme

Geniş anlamda geriye yürüme olarak da adlandırılan gerçek olmayan geriye yürüme; yeni kuralın, eski kural yürürlükte iken başlamış ancak henüz oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum ve olaylara, yürürlük tarihinden itibaren uygulanmasını ifade eder.³³ Bununla birlikte, geniş anlamda geriye yürümenin derhal uygulama anlamına geldiği; dolayısıyla aslında bu durumda geriye bir etkinin bulunmadığı doktrinde kimi yazarlarca ve yargı yerlerince ifade edilmektedir.³⁴ Bu durum, ek vergi yükü getirebilir, fakat ölçüsüz değilse hukuki güvenlik ilkesine ters düşmeyecektir.³⁵ Örneğin 31.12.2010 tarihinde çıkarılmış olan bir vergi kanunu, 01.01.2010 tarihinden itibaren geçerli olması gibi, yeni çıkan bir kanun henüz sona ermemiş bir vergilendirme döneminin başından itibaren yürürlüğe giriyorsa, gerçek olmayan geriye yürümeden söz edilir.³⁶

Kavramsal olarak bakıldığında, geniş anlamda geriye yürümeyi geriye yürüme olarak kabul etmeyen görüş doğrudur. Ancak gerçek olmayan geriye yürümeyi derhal uygulama olarak açıklayan bu görüş, “geniş anlamda geriye yürüme, gerçek olmayan geriye yürüme muhakkak hukuka uygundur” şeklinde de değerlendirilmemelidir. Çünkü tamamlanmamış hukuki işlem ve olayların da tamamlanacağına olan inanç kimi zaman hukuken korunmalıdır. Çünkü, haklı beklentilerin olumsuz bir şekilde değiştirilmesi ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır.³⁷

³² ÖZGÜVEN, a.g.t., s.80.

³³ ALTUNDIŞ, a.g.m., s.65.

³⁴ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.27.

³⁵ ÖZ, a.g.e., s.58.

³⁶ PEHLİVAN, a.g.e., s.37.

³⁷ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.27.

3. KAZANILMIŞ HAKLARA SAYGI VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Önceki kısımda geçmişe yürümeme ilkesinin, hukuki güvenlik ve kazanılmış haklara saygı unsurlarının olduğuna değinilmişti. Geçmişe yürüyen ve mali yükümlülükler getiren kanunların ilke olarak yasaklanması vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması açısından önem arz eder. Çünkü bu sınırlandırmanın temeli hukuki güvenlik ve kazanılmış haklara saygı ilkeleridir.³⁸ Burada öncelikle kazanılmış hak kavramı üzerinde durulacaktır. Anayasa mahkemesi, yeni tarihli bir kararında kazanılmış hakkı şu şekilde tanımlıyor ve hukuki güvenlik ilkesiyle alakasını belirtiyor:

*“Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel ilkelerinden birisi olup hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucudur. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar ise bu nitelikte değildir. Kanunlarda yapılan değişiklikler kazanılmış hakları etkilemediği ve hukuk güvenliğini zedelediği sürece bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı oldukları ileri sürülemez”.*³⁹

Hukuk devleti olmak, yönetilenlere, yani topluma hukuk güvencesini sağlar. Bu güvence tüm işlemlerin hukuk kuralları içinde kalması ile gerçekleşebilir. Bu bakımdan, verginin kanuniliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin en önemli dayanağını oluşturur. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil safhalarını belirleyen her türlü kanuni düzenlemeler hukuksal güveni sağlamalıdır.⁴⁰ Vergi hukukunda *hukuki güvenlik ilkesi*, iktisat biliminde Adam Smith’in vergileme ilkelerinden “belirlilik ilkesi”ne tekabül eder. Adam Smith bu ilkeyle, herkesin ödeyeceği verginin açık ve kesin olması gerektiğini ifade etmiştir.⁴¹ Bu bağlamda, hukuki güvenlik ilkesi; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir. Şöyle ki, ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister. Kişilerin yürürlükteki hukuk kurallarına güvenmeleri, geleceğe dair planlarını buna göre yapmalarını sağlar.

Hukuki güvenlik ilkesi ile, hukuk düzeni içinde hukuki barışın sağlanması amaçlanır. Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini içerir.⁴²

Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Yasa koyucunun tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanmaması gerekir.⁴³ Tipleştirme, yasa koyucunun vergilendirmeye ilişkin genel soyut kurallar koymasındadır. Tipleştirme sonucu getirilen hükümler belli durumlarda vergilendirmede kanunilik ilkesini zedeleyebilir.⁴⁴

³⁸ ÇAĞAN, a.g.e., s.180.

³⁹ AYM, 15.12.2011 gün, E:2008/80, K:2011/81, RG:15.12.2011, 28143,

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=10000140&content=kazan%FDIm%FD%FE%20hak.

⁴⁰ Emrah Ahmet AKYAZAN, Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi, TBB Dergisi, Sayı 80, 2009, s.22.

⁴¹ OKTAR, a.g.e., s.44.

⁴² ÇAĞAN, a.g.e., s.172.

⁴³ ÖNCEL vd., a.g.e., s.46.

⁴⁴ ÖZ, a.g.e., s.57.

Belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşıyan vergi hukukunda kıyas yasağı, hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴⁵ Kıyas, kanundaki boşlukları doldurmak için yapılan işlemdir. Vergi hukukunda ilke olarak, idari mercilerin kanun hükmünde boşluk olması veya hükümlerin anlaşılması durumunda genişletici tarzda yorumda bulunarak yeni hüküm tesis etme yetkisi yoktur. Bu sebeple, vergi kanunlarında açıkça belirtilmeyen konular kıyas yoluyla verginin konusuna dahil edilemez ve aynı yolla yeni vergiler konulamaz.⁴⁶ Aksi takdirde, idare ve yargı organlarının yeni vergi doğurucu olaylar tesis etmelerinin veya vergi yükünü arttırmalarının önü açılmış olacaktır. Bu durum da, hukuki güvenliğe aykırılık teşkil etmektedir.⁴⁷

İdeal vergi sisteminde ödenecek vergiler keyfi değil; kesin, açık ve belirli olmalıdır. Vergi tutarının yanı sıra, ödeme şekli ve zamanına ilişkin uygulamaların da aynı özellikleri taşıması, vergi idaresinin yükümlülere karşı keyfi vergileme işlemlerinde bulunmalarına olanak vermemek için gereklidir.⁴⁸ Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, diğer yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır.⁴⁹ Hukuk kurallarının istikrarlı olması ve keyfi olarak değiştirilmemesi oldukça önemlidir. Özellikle ekonomik hayatta bu denli önem teşkil eden, kişilerin hak ve özgürlükleri ile sıkı bağı olan vergilerde yapılacak sık ve keyfi değişiklikler, hukuki ve ekonomik istikrara büyük zarar verecektir.

4. GERÇEK VE GERÇEK OLMAYAN GERİYE YÜRÜMELERİN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNE ETKİSİ

Hukuk devletinin, idare edilenlerin hukuk güvenliğini sağlayan ve adaetli bir devlet düzeni ortaya koyan yönetim olduğunu ifade etmiştik. Hukuk devleti ilkesinin benimsenmesi ile bireylere hukuki güvenlik sağlanmış olur. Hukuk devletinde, devlet sadece yasaları çıkarmaz, bu kurallara uygun davranır.⁵⁰ Anayasa'nın 6. maddesine göre egemenlik kayıtsız şartsız milletindir ve Türk Milleti bu yetkisini Anayasa'nın koyduğu esaslara göre yetkili organları eliyle kullanır.⁵¹ Kanunilik ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin dayanağı olan Anayasa (kaynağı 6. ve 7. maddeler) ile yasama organına verilen bir yetkidir.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup, konusunun, matrahının, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve mükellefler bakımından belirginliğine dayanır. Kamusal yetkinin kullanılmasında mükelleflere hukuksal güveni sağlayan bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamaktadır.⁵² Vergi mükellefleri açısından bakıldığında mükellefler, yürürlükte bulunan kanuna göre vergi vereceklerini düşünüp buna göre hesaplarını yaparlar. Normal olan bu durumunun dışında, hesapta olmayan bir vergi kanunu ile geçmiş döneme ilişkin vergi yükü getirilmesi veya vergi yükünün arttırılması hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmaz. Aynı şekilde kazanılmış haklara saygı unsurunun da vergi hukuku açısından önemi oldukça büyüktür.

⁴⁵ ÖNCEL vd., a.g.e., s.46.

⁴⁶ ÖZ, a.g.e., s.55.

⁴⁷ ÖNCEL vd., a.g.e., s.46.

⁴⁸ C. Can AKTAN ve Ufuk GENÇEL, Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali, D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 2003, s.6-7.

⁴⁹ ÇAĞAN, a.g.e., s.172.

⁵⁰ AKTAN ve GENÇEL, a.g.m., s.5.

⁵¹ AKYAZAN, a.g.m., s.16.

⁵² AKYAZAN, a.g.m., s.17.

Alınan vergilerin bireylerin harcanabilir gelirlerini azaltması sebebiyle temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilişkisi göz ardı edilmemelidir.⁵³ Dolayısıyla, kişi ve kuruluşların devlete güven duymaları, maddi ve manevi varlıklarını geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuki güvenliğin ve hukuk üstünlüğünün sağlandığı bir devlet düzeni ile mümkün olabilir.⁵⁴

Vergi yasalarında yükümlülerin yararına olarak yer alan geriye yürütülmüş hükümler, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi açısından herhangi bir sakınca doğurmazlar. Ancak bu tür hükümlerde, yükümlüler arasında eşitlik ilkesine aykırılığa sebep olabilecek uygulamalardan kaçınmak gerekmektedir.⁵⁵ Çünkü, eşitlik ilkesine uyulmayan durumda hukuki güvenlik bozulur. Kanunların geçmişe yürütülmesi önceki kanun hükmüne göre kazanılmış haklara etki edeceği için uygun olmamakla beraber hukuki güvenlik ilkesini ve belirlilik ölçütünü zedeleyecektir. Mükellefler mevcut durumdaki kanunlara göre planlarını yapmaktadırlar. Geriye yürütmenin söz konusu olması mükelleflerin girişim kabiliyetlerini kırarak ve yatırım yapmak isteyenlerin iki kere düşünmesine sebep olacaktır. Dolayısıyla kanunların geriye yürütülmesi, özellikle ekonomik hayatta çok büyük önemi olan vergi kanunlarına karşı mükelleflerin güvenini zedeleyecek, bu dejenerasyon devlet itibarını sarsacak ve aynı zamanda ekonomik istikrarı sekteye uğratacaktır.

Diğer bir olumsuzluğun ise yabancı sermaye girişinde ve dolayısıyla sermaye birikiminde yaşanması olasılığıdır. Bilindiği üzere kamu gelirlerinin %75'inden fazlası vergiler üzerinden sağlanmakta ve buna bağlı şekillendirilen vergi politikası hükümetlerin elindeki önemli maliye politikası araçlarından biri olmaktadır. Vergi politikaları ile beklenen hedeflere ulaşılabilmesi öncelikle vergi sisteminin istikrarına bağlıdır. Vergi sisteminde istikrarın sağlanması da kuralların sık ve keyfi değişmemesine ve belirliliğin ortadan kalkmamasına bağlıdır. Çünkü vergi sistemindeki istikrar yada istikrarsızlık ekonomiyi de istikrara yada istikrarsızlığa sokacaktır. Şöyle ki, yatırımcılar girişim yapmaya korkmayacak, doğrudan yabancı sermaye hukuki güvenliği sağlanmış ülkeyi tercih edecektir (Aksi durum ise, arzu edilmeyen ekonomik sonuçlar doğurabilecektir). Bu açıdan bakıldığında, küreselleşme süreciyle beraber artan küresel düzeyde sermayenin hareketliliği, ulus devletleri daha fazla yatırım/yatırımcı çekebilmek ve gelen sermayenin daha fazla kalmasını sağlayarak sermaye kaçışını engellemek için vergi rekabetine girişmeye itmiştir. Sermaye hareketlerinin yol açtığı istikrarsızlıkları önlemek için önerilen tobin vergisi ise, 1972'den beri tartışılan fakat sermaye ihracatçısı gelişmiş ülkeler yüzünden uygulamaya bir türlü konulamamış olan güzel bir örnektir.

Mahkeme kararlarında ve doktrinde kural olarak gerçek geçmişe yürüme anayasaya aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise anayasaya uygun sayılmaktadır. Anayasa Mahkemesi hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı denetimlerde vermiş olduğu kararlara bakıldığında, gerçek olmayan geriye yürümler ile ilgili düzenlemeleri iptal etmediği görülmektedir.⁵⁶ Mahkemenin vermiş olduğu bir kararda bu durum şu şekilde belirtilmiştir:

⁵³ ŞENYÜZ vd., a.g.e., s.40.

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, Kararlar Dergisi, Sayı 39, Cilt 2, Ankara, 2004, s.598.

⁵⁵ ÖNCEL vd., a.g.e., s.50.

⁵⁶ ŞENYÜZ vd., a.g.e., s.41.

“Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir... Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz”.⁵⁷

Anayasa mahkemesinin bu uygulamasına karşın bu kuralın bazı istisnaları mevcuttur. Bunları; kişilerin kanun değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini öngörebilmesi (örneğin basında haber yer almışsa), daha önce bir hukuk kuralı bulunmaması veya bu kural yok hükmünde ise (örneğin var olan kuralın açıkça anayasaya aykırı olması), kamu yararının kişilerin hukuki güvenlerinden baskın olması gibi sıralayabiliriz. Bu istisnalar, hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesi durumuyla yakından ilgilidir.⁵⁸

Bazı hukukçular, ilke olarak özel hukuk yasalarının geçmişe yürütülmeyeceği, buna karşılık kamu hukuku ile ilgili yasalar ve özellikle usul yasalarının geçmişe yürütülebileceği görüşündedirler. Ancak, bir hukuk devletinde suç ve ceza öngören yasalar gibi, ödev ve sorumluluk yükleyen yasalar da geçmişe yürütülmemelidir.⁵⁹ Hukuk kurallarında devamlılık ve istikrar “kural”, mecbur olmadıkça kanunların değiştirilmesi ve geriye yürütülmesi “istisna” sayılmalıdır.⁶⁰

5. 1950-2012 GERİYE YÜRÜME ÖRNEKLERİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında vergi yasalarının geriye yürümezliğine ilişkin bir hüküm bulunmadığını daha önce ifade etmiştik. Ancak 1961 Anayasasının Kurucu Meclis'te görüşülmesi sırasında 61. maddeye bu yönde bir hüküm eklenmesi Prof. B. N. Feyzioğlu tarafından önerilmiş, fakat öneri reddedilmiştir. Bu öneri, ilgili 61. maddeye "vergi kanunlarının geriye yürütülemeyeceği" ibaresinin konulmasını veya Anayasanın 33. maddesinde vergi cezaları bakımından kabul edilen hükme koşut olarak, "kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez" hükmünün eklenmesini içermektedir. Öneri, Prof. N. Bilge tarafından da desteklenmiş, ancak reddedilmiştir.⁶¹

5.1. Gerçek Geriye Yürüme Örnekleri

27/07/1951 tarih ve 5820 sayılı kanun ile gelir vergisinde; emekli ve adi malullük, dul ve yetim aylıklarında yapılan indirimin kanunun yürürlüğe girmesi tarihinden 5 ay önceki aylıklara da uygulanacağı belirtilmiştir.⁶²

⁵⁷ AYM, 04.06.2003 gün, E:2001/392, K:2003/60, RG:18.12.2003, 25320,

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1867&content=.

⁵⁸ ÇAĞAN, a.g.e., s.182-84.

⁵⁹ Ahmet AK, Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 8, 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034318.htm>, (Erişim tarihi: 09.03.2012).

⁶⁰ ÖZ, a.g.e., s.60.

⁶¹ ÇAĞAN, a.g.e., s.180.

⁶² ÖZGÜVEN, a.g.t., s.90.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi, 08/06/1959 tarihinde yürürlüğe girdiği halde kanun metnine eklenen geçici bir madde ile 01/03/1957 tarihinden sonra gerçekleşen ölüm ve intikaller dolayısıyla yapılmış olan tarhiyatın yeni kanun hükümlerine göre düzeltilmesi ve bu düzeltmeye göre fazla alınmış vergilerin varsa mükelleflerine ret ve iade olunacağı hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere, kanun iki seneden fazla bir süre geriye yürümüştür.⁶³ Bilindiği üzere Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası ile kurulmuştur. 1961 Anayasası öncesinde kanunların anayasal denetimini yapacak herhangi bir merciinin bulunmaması sebebiyle, yukarıdaki geriye yürüme örnekleri hukuki güvenlik ilkesine aykırılık taşımasına rağmen uygulanmıştır.

Kurumlar vergisi oranı 27/03/1969 tarih ve 1137 sayılı Yasa ile 1968 kazançlarına da uygulanmak üzere, %20'den %25'e çıkarılmıştır.⁶⁴

24/12/1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun'un geçici 6. maddesinde, kanunla kabul edilen yeni vergi kesintisi oranlarının (KVK., m. 24, f. 4), kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 1980 ve daha önceki yıllara ait kurum kazançlarından nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen iratlar hakkında da geçerli olacağı hükme bağlanmıştır. 26/11/1980 tarih ve 2348 sayılı "197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" motorlu taşıtlar vergisinin tarifelerini değiştirmiş ve verginin tarh zamanı (malin yılın ilk ayı) geçmiş olmasına rağmen, ikinci taksitin süresi geçmediği için, bu değişik tarife ikinci taksit için de geçerli kılınmıştır.⁶⁵

04/05/1994 tarih ve 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"da gerçek anlamda geriye yürüyen vergi düzenlemeleri yer almıştır. Ekonomik denge, net aktif, ek gayrimenkul ve ek motorlu taşıtlar vergilerinde düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlenen ekonomik denge vergisi ile, 1993 yılında elde edilen gelir ve kurumlar vergisine tabi kazançlar üzerine %10 ek vergi yükü getirilmiştir. Aynı yasanın ikinci bölümde düzenlenen ve seçenekli servet ve muamele vergisi niteliğinde olan net aktif vergisi de 1993 hesap dönemindeki gayrisafi hasılatı (ciro) vergilendirerek yasanın vergi yükü getiren hükümlerini gerçek anlamda geriye yürütmüştür.⁶⁶ Anayasa Mahkemesi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden ek %10 ekonomik denge vergisi alınacağına ilişkin hükmü Anayasa'ya aykırı görmemiştir. Mahkeme bu karara varırken, vergiyi gelir ve kurumlar vergisine ek olarak değerlendirmemiş ve yeni bir vergi olarak kabul ederek, bu verginin bir yıl önceki gelirlerin matrahlarından alınmasını, geriye dönük vergi uygulaması olarak nitelendirmemiştir.⁶⁷

Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan 25/05/1995 tarih ve 4108 sayılı Yasa, 02/06/1995 gün ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmasına rağmen, getirilen değişiklikler 01/01/1994 tarihinden itibaren geçerli kılınmıştır. Değişikliklerden bazıları; gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasına ilişkin istisnanın ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin

⁶³ AKTAN ve GENÇEL, a.g.m., s.9.

⁶⁴ ÖNCEL vd., a.g.e., s.48.

⁶⁵ ÇAĞAN, a.g.e., s.185.

⁶⁶ ÖNCEL vd., a.g.e., s.49.

⁶⁷ AKYAZAN, a.g.m., s.21.

istisnaların 1994 yılını da kapsar şekilde geriye yürütülmesidir. Dolayısıyla, Yasa ile getirilen değişikliklerin çoğu, mükellefler lehine gerçek geriye yürüme oluşturmaktadır.⁶⁸

Vergi Usul Kanununun 22/07/1998 tarih ve 4369 sayılı Yasa ile, değiştirilen 359. maddesinin (a) bendinin son paragrafında yer alan "...hüküm tarihinde" ibaresi ile hürriyeti bağlayıcı cezanın çevrileceği para cezasının suçun işlendiği tarih yerine hüküm tarihindeki asgari ücrete göre çevrilmesi düzenleyen hüküm, vergi ceza hukukuna ilişkin bir gerçek geriye yürüme örneği olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶⁹

26/11/1999 tarih ve 4481 sayılı "17/08/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"da da, geriye dönük olarak ek gelir, ek kurumlar vergisi, ek götürü ticari kazanç vergisi, ek götürü serbest meslek kazancı vergisi, ek ücret gelir vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi, ek emlak vergisi, özel iletişim vergisi, özel işlem vergisi, faiz vergisi getirilmiştir.⁷⁰ 4481 sayılı Yasanın anayasal denetiminde, "...deprem nedeniyle ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır" denilmiştir.⁷¹

09/01/2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 4783 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 4. maddesine göre daha önceden vergilendirme kapsamında olmayan kazanç ve iratlar vergilendirilmeye başlanmıştır. Kanunun 16. maddesinde yürürlüğe giriş tarihi belirlenmiş ve kanunun 15. maddesi 31/12/2002 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 12. ve 13. maddeleri yayımını izleyen günde, 11. maddesi 01/02/2003 tarihinde ve diğer maddeleri 01/01/2003 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Böylece kanunun birçok maddesi 8 günlük bir dönem için de olsa geriye doğru yürümüştür.⁷²

11/04/2003 tarih ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ile 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi alınmıştır.⁷³ Fakat Anayasa Mahkemesine başvurularda, kuralla getirilen ek vergi yükümlülüğünün, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen sosyal hukuk devletinin gereği olan "hukuk güvenliği ilkesi" ile 10. maddesindeki "yasa önünde eşitlik ilkesi" ve 73. maddesindeki "malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkesi"ne aykırılığı ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak için Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'un, ek motorlu taşıt vergisi getiren 1. maddesini, Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Bahsi geçen kararda, "...Yasa'nın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin

⁶⁸ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.91.

⁶⁹ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.92.

⁷⁰ AKTAN ve GENÇEL, a.g.m., s.12.

⁷¹ AYM, 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63, RG:29.03.2002, 24710,

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1621&content=.

⁷² AKTAN ve GENÇEL, a.g.m., s.14.

⁷³ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.92.

yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir” ifadesine yer verilmiştir.

Bununla beraber Yasa'nın ek emlak vergisi alınmasıyla ilgili olan 2. maddesinin incelenmesinde, “vergide genellik ilkesi herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesi anlamını içerir. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Buna göre, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. ve 5. maddelerinde öngörülen muaflik ve istisnalar ek vergiler için de uygulanacağından emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzluklar giderilmeye çalışılarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amaçlanmıştır” açıklaması yapılmıştır. Bu nedenle, madde Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı görülmemiş, iptal isteminin reddine karar verilmiştir.⁷⁴

30/03/2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. 5479 sayılı Yasa'nın 2. maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın “Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası” başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3. maddesiyle de 193 sayılı Yasa'ya, bu indirimin kaldırılmasından sonra geçiş hükümlerini içeren, geçici 69. madde eklenmiştir. Yasa değişikliği, 08/04/2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmakla birlikte geçici 69. madde, 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna göre, 01/01/2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, gelir vergisi oranları 5479 sayılı Yasa'yla indirilmek suretiyle değiştirilmiş, kurumlar vergisi oranı ise 5520 sayılı Yasa'yla yine 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %30'dan %20'ye indirilmiştir. Buna göre geçici 69. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasını tercih eden yükümlüler hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi yönünden indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacaklardır. 5479 sayılı Yasa'nın 2. maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın “Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası” başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddede, bu madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası tutarlarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarından indirilebileceği öngörülmüştür. Anayasa Mahkemesine açılan davada, “yatırım indirimi istisnası hakkı tanınan mükellefler ile bu haktan yararlanamayan vergi mükelleflerinin farklı kurallara ve vergi oranlarına bağlı tutulmalarında, verginin genelliği ve eşitliği ilkesine aykırılık bulunmamaktadır.” ifadesiyle iptal istemi reddedilmiştir.⁷⁵

İptal davasında mahkeme heyetinin incelemesinde “geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 08/04/2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yıla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yıla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık

⁷⁴ AYM, 23.07.2003 gün, E. 2003/48, K. 2003/76 RG:11.9.2004, 25580, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1878&content=.

⁷⁵ AYM, 15.10.2009 gün, E. 2006/95, K. 2009/144, RG:08.01.2010, 27456, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=.

oluşturmaktadır.” ifadesi yer almış ve bu sebeple, dava konusu kural Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bulunmuş ve iptal edilmiştir.⁷⁶

Bununla birlikte, 08/04/2006 tarihinde yayımlanan Yasa’nın yürürlüğünün 01/01/2006 tarihine kadar geriye yürütülmesiyle yatırım harcaması yapan yükümlülerin kazanılmış haklarının ortadan kaldırıldığı, mükellefler yürürlükteki yasalara göre faaliyetlerini planladıklarından sonradan çıkan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılmasının devlete ve hukuk düzenine olan güveni sarstığı, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı zedelediği, bu nedenle kuralın Anayasa’nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. 5479 sayılı Yasa’nın 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki, aynı Yasa’nın yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 2. maddesinin 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğine ilişkin “2” rakamı Anayasa’nın 2. maddesine aykırı bulunmuş ve iptal edilmiştir.⁷⁷

Uygulamada vergi iadesi olarak bilinen “Ücretlilere vergi indirimi” ni düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi, 28/03/2007 Tarihli ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun iptali istenen ibareyi de içeren 31 inci maddesinin (a) fıkrası hükmüyle, geriye yürür şekilde 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Yüce Mahkemeye açılan iptal davasında esasın incelenmesinde “1.1.2007 - 4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu değildir. Ayrıca, ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, yasa koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırması hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemez.” ifadesine yer verilerek dava konusu kural iptal istemi reddedilmiş ve yasa 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere geriye yürütülmüştür.⁷⁸

04/06/2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. 6183 sayılı Kanun’da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin, 5766 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacak olması sebebiyle, ‘hukuk güvenliği ilkesi’, ‘kanun önünde eşitlik ilkesi’, ‘kanunilik ilkesi’, ‘geriye yürümezlik ilkesi’ ve ‘belirlilik’ unsurlarına aykırılık teşkil ettiği görüşüyle Anayasa Mahkemesi’ne iptal davası açılmıştır. Mahkeme yaptığı incelemede “5766 sayılı Kanun’da esas olarak bir kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren düzenlemelerin, Kanunun geçici 1. maddesi ile yürürlük tarihi itibari ile tahsil edilmemiş alacaklara da uygulanması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasada yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.” ifadesine yer vermiştir ve 04/06/2008 günlü, 5766 sayılı Amme

⁷⁶ AYM, 15.10.2009 gün, E. 2006/95, K. 2009/144, RG:08.01.2010, 27456,

[http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=)

⁷⁷ AYM, 15.10.2009 gün, E. 2006/95, K. 2009/144, RG:08.01.2010, 27456,

[http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=)

⁷⁸ AYM, 15.10.2009 gün, E. 2007/44, K. 2009/148, RG:28.04.2010, 27565,

[http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2826&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2826&content=)

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un Geçici 1. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, 28/04/2011 gününde karar vermiştir.⁷⁹

5.2. Gerçek Olmayan Geriye Yürüme Örnekleri

Kurumlar vergisi oranı 30/12/1960 tarih ve 192 sayılı Kanun ile (Geçici m. 2) %10'dan %20'ye çıkartılmış ve yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağına hükmolunmuştur.⁸⁰

Vergi Usul Kanunda yükümlünün lehine olmayan değişiklikler geriye yürütülmez. 01/01/1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu tahakkuk zamanaşımı süresini üç yıldan beş yıla çıkartmıştır. Beş yıllık yeni süre, eski yasanın yürürlüğü sırasında üç yıllık zamanaşımı süresi dolmamış vergi alacaklarına da uygulanmıştır. Üç yıllık süreyi dolduranlarda ise zamanaşımı süresinin geçtiği ve beş yıllık zamanaşımı süresinin uygulanamayacağı yargı kararlarında da vurgulanmıştır. Bu bakımdan, gerçek olmayan geriye yürümeye iyi bir örnektir.⁸¹

Kurumlar Vergisi Kanununu değiştiren 24/12/1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun (m.20), önceki kanunlardaki geleneğe uygun olarak kanuna eklediği geçici 1. madde ile bu kanunla değiştirilen yeni vergi oranlarının (%25'ten %50'ye) (KVK., m. 25) kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanununa, 24/12/1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla eklenen geçici 6. maddede, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce taahhüde bağlanmış ve henüz bitmemiş veya bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce bitmekle beraber henüz beyan edilmemiş olan inşaat ve onarma işlerine ait kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 42. maddesine göre saptanacağı ve dağıtımına tabi tutulmadan işin bittiği yılın geliri olarak beyan edileceği hükme bağlanmıştır.⁸²

24/12/1986 tarih ve 2362 sayılı Kanun kurumlar vergisi oranını % 40'a çıkarırken yeni oranının 1986 yılı kazançlarına da uygulanacağı belirlenmiştir.⁸³

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 01/01/1986 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanun ile değişik 112. maddesinde (f.3) öngörülen gecikme faizinin, yürürlük tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara uygulanamayacağına karar vermiş ve böylelikle hukuki güvenlik ilkesinin gereğini yerine getirmiştir.⁸⁴

10/12/1988 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 03/12/1988 tarih ve 3505 sayılı Kanunla (m.18) Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 32. maddede düzenlenen hayat standardı esası, 01/01/1988 tarihinden itibaren geçerli sayılmıştır. Henüz takvim yılı kapanmadığından burada da gerçek olmayan bir geriye yürüme mevcuttur.⁸⁵

⁷⁹ AYM, 28.04.2011 gün, E. 2009/39, K. 2011/68, RG:15.10.2011, 28085,

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=3391&content=.

⁸⁰ ÖNCEL vd., a.g.e., s.48.

⁸¹ Ahmet AK, Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 8, 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034318.htm>, (Erişim tarihi: 09.03.2012).

⁸² ÇAĞAN, a.g.e., s.185-86.

⁸³ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.95.

⁸⁴ ÖNCEL vd., a.g.e., s.50.

⁸⁵ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.95.

14/08/1999 tarih 4444 sayılı Kanun ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen hükümle ücretler hariç, 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi oranının 5 puan artırılması sağlanmıştır. Bu düzenlemenin geriye yürütülmesine ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi tarafından verilen Kararda; vergiyi doğuran olay tamamlanmadığı için vergi yükünün artırılmasının geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceği ve bütün sonuçlarıyla kişisel bir hak haline dönüşmediği için kazanılmış hak sayılmayacağından dolayı, 4444 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede hukuka aykırı bir durumun bulunmadığı belirtilmiştir.⁸⁶

23/11/2000 tarih ve 4605 sayılı Kanunun 5. maddesi gereğince Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 58. maddeyle yeniden getirilen hayat standardı esaslı, 01.01.2000 tarihli ticari ve mesleki kazançları da kapsayacak şekilde vergi yükümlülükleri aleyhine geçmişe yürütülmüştür. Henüz kapanmamış bir dönemi dönem başından itibaren etkilemesi sebebiyle burada da gerçek olmayan geriye yürüme vardır.⁸⁷

SONUÇ

Kural olarak kanunlar, çıkarıldıkları tarihten sonraki olaylara, doğal olarak yürürlükte buldukları zaman zarfı içindeki durumlara etki ederler. Bu durum, elbette vergi kanunları için de geçerli olacaktır. Vergiler bir devletin elindeki en önemli maliye politikası araçlarından biridir. Vergi kanunlarının geriye yürütülmesinin gerek ekonomi gerekse de bireyler üzerindeki etkisi, üzerinde önemle durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla alınan vergilerde yapılacak yeni düzenlemelerin, mükelleflere geçmişe yönelik yeni yük getirmesi bireylerin ve kurumların devlete olan güvenlerinin azalmasına da sebep olacaktır. Dolayısıyla bu uygulama, evrensel hukuk ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesine ters düşmektedir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında⁸⁸ belirttiği gibi, hukuk devletinin vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken hak ve özgürlükleri koruması öncelikli olmalıdır ve devlete kaynak sağlamak ve gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçmemesi gerekir.

Türk vergi sisteminde, vergi kanunlarının geriye yürütülmesi hususunda bir takım istisnai uygulamalar yer almıştır. Anayasamızda vergi düzenlemelerinin geriye yürütülmeyeceğine dair bir düzenleme bulunmaması büyük bir eksikliktir. Özellikle vergilerin geriye doğru yürütülemeyeceği hususunun açık olarak anayasada belirtilerek, hiçbir koşulda vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin geriye dönük olarak uygulanamayacağı güvence altına alınmalıdır.

Bir ekonomide istikrarı sağlamak, hukuk güvenliğinin sağlanması ve vergi istikrarının sağlanması ile yakından ilişkilidir. Vergi uygulamalarında sık ve keyfi değişiklikleri önlemek yatırım yapmak isteyenlere geleceği öngörme fırsatı verecektir. Bu sebeple, "Yeni Anayasa" çalışmalarının devam ettiği bu günlerde, yeni anayasa içerisinde yer almak üzere, çalışma içinde atıfta da bulunulan bazı yazar ve bilim adamlarının da konsensüsü ile, kanunların geriye yürütülemeyeceğine dair genel bir hükmün Anayasamıza ve vergi kanunlarının geriye yürütülemeyeceğine dair özel bir hükmün Vergi Usul Kanunumuza eklenmesi zaruridir. Bu bağlamda bizim önerimiz, Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasının yapılacak ilave ile

⁸⁶ AK, 2004.

⁸⁷ ÖZGÜVEN, a.g.t., s.95.

⁸⁸ AYM, a.g.e., s.599.

yenilenmesidir : “Vergi, resim, harç ve mali yükümlülük getiren tüm hükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi kanunları yürürlük tarihinden önceki olaylara etki etmez”.

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi, Kararlar Dergisi, Sayı 39, Cilt 2, Gazi Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2004, (07.03.2012).

AK, Ahmet, Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 8, 2004,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034318.htm> (09.03.2012).

AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

AKTAN, C. Can ve GENCEL, Ufuk, Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali, D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 1-21, 2003.

AKYAZAN, Emrah Ahmet, Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi, TBB Dergisi, Sayı 80, 1-30, 2009.

ALTUNDİŞ, Mehmet, Hukuki Güvenlik İlkesi, Yasama Dergisi, Sayı 10, 60-94, 2008.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Genel Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, 26. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2011.

ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994.

OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 19. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

ÖZ, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

ÖZGÜVEN, Ali Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2006.

PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2011.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet ve GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN, Zeynep, Vergi Usul Hukuku, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir, 2007.

Anayasa Mahkemesi, 15.12.2011 gün, E:2008/80, K:2011/81, RG:15.12.2011, 28143, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=10000140&content=kazan%FDlm%FD%FE%20hak. (10.03.2012).

Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003 gün, E:2001/392, K:2003/60, RG:18.12.2003, 25320, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1867&content= (10.03.2012).

Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 gün, E. 1999/51 K. 2001/63, RG:29.03.2002, 24710, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1621&content= (11.03.2012).

Anayasa Mahkemesi, 23.7.2003 gün, E. 2003/48, K. 2003/76 RG:11.9.2004, 25580, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1878&content= (11.03.2012).

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün, E. 2006/95, K. 2009/144, RG:08.01.2010, 27456, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content= (12.03.2012).

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün, E. 2007/44, K. 2009/148, RG:28.04.2010, 27565, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2826&content= (12.03.2012).

Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 gün, E. 2009/39, K. 2011/68, RG:15.10.2011, 28085, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=3391&content= (13.03.2012).